

## Les mer om:

- ⦿ **Sammen styrker vi offentlig revisjon**
- ⦿ **Årsoppgjørrevisjonen 2020**
- ⦿ **Kontrollvirksomhet i Corona-året**

**2 50 år siden ...**  
Bjørn Bråthen

**3 Takk for det gamle året. Vi ser håpefullt inn i det nye**  
Styreleder Per Olav Nilsen

**4 Sammen styrker vi offentlig revisjon**  
Riksrevisor Per-Kristian Foss

**7 Årsoppgjørsrevisjonen 2020**  
Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF

**13 Kontrollvirksomhet i Corona-året**  
Jon Jæger Gåsvatn, leder av kontrollutvalget i Sarpsborg kommune

**16 Generelle IT-kontroller i og rundt IT-systemer**

Regnskapsrevisorene Børge Sundli, Elin Ingeborg Vassmo og Anne-Margit Eide Schjølberg, Trondheim kommunerevisjon

**20 NKRFs årsmøte 2020 - historisk i jubileumsåret**  
Bjørn Bråthen, seniorrådgiver i NKRF

**21 Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2020-2021**

**22 Nytt om navn**  
Glåmdal sekretariat IKS endres til KONSEK Øst IKS

Nye tillitsvalgte i NKRF

**23 Artikkelprisen 2019**  
NKRFs hederstegn i sølv med diplom gikk til ...

## 50 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

**U**nder overskriften *Står kommunene i fare for å miste sine revisorer til staten?* skriver redaksjonen at den gjennom dagspressen har sett hvordan skatteinspektørkontorene lokker folk til seg på meget fristende ansettelsesforhold. Disse annonsene er rene lokkeduene, og resultatet er heller ikke uteblitt. Det er ikke få ansatte ved kommunerevisjonene som allerede har latt seg lokke over i statstjeneste, så annonsekampanjen har nok vært rene suksessen.

Om dette «spillet» er like suksessfullt for kommunene er et annet spørsmål. Det er i hvert fall ikke uten bekymring at revisjonssjefene i kommunene nå begynner å studere disse annonsene. Mange av dem klør seg sikkert også i nakken, for på den måten å prøve å eske ut et mottrekk.

Ansettelsesbetingelsene går i korthet bl.a. ut på følgende:

- Ordningen innebærer teoretisk og praktisk opplæring til skatte- og avgiftsrevisor.
- Søkerne bør helst ha økonomisk gymnas, men personer med annen handelsutdannelse vil også kunne søke.
- De ansatte forutsettes å gjennomgå et opplæringsprogram av ca. 4 års varighet, herav teoretisk opplæring i to perioder – hver på nærmere ett år. Det ytes full lønn i opplæringstiden.

- Begynnerlønn etter l.kl. 10 som revisoraspirant, f.t. kr 24 500 pr. år for søkere uten tidligere praksis. Topplønn i l.kl. 17 oppnås senest 8 år etter tiltredelsen, f.t. kr 41 380 pr. år.

Det går ellers sterke forlydender om at Riksrevisjonen arbeider med planer som stort sett korresponderer med den omtalte ordningen for skatteinspektørkontorene. Med de ante og uante konsekvensene dette vil kunne få for Norges kommunerevisorstand er det helt klart at kommunene her blir nødt til å finne et brukbart mottrekk, og redaksjonen håper at forbundets arbeidsutvalg makter å overbevise kommunene om dette.

I januar 1971 skrev arbeidsutvalget brev til Interkommunale Datasentralers Landsforbund (IDSL) om samarbeid og opplyste at forbundet skulle oppnevne et EDB-utvalg. Utvalgets skulle bestå av formann og to medlemmer med varamann. Medlemmene bør ha erfaring fra revisjon av EDB-regnskapsopplegg. Oppgaven skal være å gjennomgå forslag til nye systemopplegg fra sentralene og å være et konsultativt organ for revisorrepresentantene i EDB-sentralenes fagutvalg samt å koordinere NKRFs innsats på EDB-sektoren. ©



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Takk for det gamle året.  
Vi ser håpefullt inn i det nye

Vi har lagt bak oss 2020. Måtte det nye året bli annerledes enn det forrige.

**L**ite visste vi for et år siden hvordan 2020 skulle bli – og like lite vet i nå om hvordan 2021 blir. Men vi kan lære av det som har vært – for å bli bedre til å takle framtida.

Fredag 13. mars stengte Norge. En pandemi var brutt ut, og de mest omfattende tiltak i fredstid var iverksatt. Det satte oss alle på prøve – både menneskelig og profesjonelt. Vi måtte omgås våre medmennesker på en annen måte – både hjemme og på jobb. Vi har funnet nye måter å arbeide på, der nye virkemidler er tatt i bruk. For Norges Kommune-revisorforbund har det betydd digitale fjernmøter blant tillitsvalgte og ansatte. For medlemmene har det betydd digitale kurs. Vi har måttet omstille oss kjapt og uten forberedelse, men vi har klart det! Det vil vi bringe med oss inn i det nye året. Vi skal dra nytte av den nye måten å jobbe på – samtidig som vi forhåpentligvis skal kombinere med den gamle.

Aktiviteten i NKRF har vært stor i året som vi har lagt bak oss, med nye standarder og veiledere. Kronen på verket var Stortingets vedtak om ny revisorlov og reell likestilling av praksis fra kommunal og privat revisjon. Dette må vi følge opp i 2021.

Vi skal også lage ny veileder for kontrollutvalgets påseansvar overfor revisjonen. Ny lov og selve utviklinga innen revisjon og kontroll stiller nye krav til dette verktøyet for kontrollutvalget. I NKRF har vi den fordelen at både revisjon og sekretariat er medlemmer hos oss. Det må vi utnytte til vår fordel, og arbeidet med en slik veileder tar derfor utgangspunkt i at vi snakker best når vi snakker sammen. Kontrollutvalgenes rolle ble forsterket i den nye kommuneloven, og det skal vi ta på alvor.

Dette leder oss over til en av årets store begivenheter, nemlig Kontrollutvalgskonferansen. I år er den planlagt å gå av stabelen 21. og 22. april – litt senere enn vanlig på grunn av koronasituasjonen. Smitte-utviklinga i 2021 vil avgjøre hvordan Kontrollutvalgs-

konferansen blir. Jeg sier *hvordan*, ikke *om*. For det *blir* kontrollutvalgskonferanse, men formen må vi vurdere. Det som er sikkert er at det blir en kontrollutvalgskonferanse i henhold til smittevernreglene – med faglig relevant innhold for landets kontrollutvalgsmedlemmer. Mer informasjon kommer.

2020 var også preget av NKRFs 75-årsjubileum. Det ble en vellykket jubileumsfeiring med utgivelse av jubileumsbok. Den ble bare annerledes enn vi hadde planlagt.

Vi har nå gått inn i NKRFs 76. år, og jeg vil si at formen er god. Den kommunale egenkontrollen er styrket i 2020, og vi har fylt verktøykassa med nye standarder og veiledere for å kunne gjøre jobben enda bedre. Veien er målet. Vi blir stadig bedre. Den dagen vi setter oss ned og sier at målet er nådd, da starter vi på slutten. Derfor er det livsviktig at de som er engasjert i kommunal egenkontroll fortsetter å tenke: Hva kan vi bli bedre på? Der skal NKRF gjøre sin del av jobben – med kompetanseutvikling, standardutvikling og bedring av rammevilkår. Kom gjerne med dine innspill. Vi tar dem på alvor.

På vegne av NKRF vil jeg takke alle som har bidratt i den kommunale egenkontrollen i året som har gått – i en vanskelig situasjon! ☺

Den kommunale egenkontrollen er styrket i 2020, og vi har fylt verktøykassa med nye standarder og veiledere for å kunne gjøre jobben enda bedre.



Av riksrevisor **Per-Kristian Foss**

# Sammen styrker vi offentlig revisjon

Kommunerevisjonen og Riksrevisjonen kontrollerer og undersøker ulike forvaltningsnivåer. Begge bidrar til å bevare og styrke det norske demokratiet, og perspektivene våre utfyller hverandre.

**K**an vi samarbeide på nye måter og gi de folkevalgte et mer helhetlig bilde av hvordan vedtatt politikk følges opp og fungerer i praksis?

Makt må deles, balanseres og kontrolleres, ellers er det risiko for at den misbrukes. Det tar lang tid å bygge opp velfungerende systemer i samfunnet, men kort tid å rive dem ned. Gode kontrollfunksjoner er avgjørende for at demokratiet skal fungere, både nasjonalt og lokalt. Derfor er det så viktig at vi som jobber med offentlig revisjon, løser samfunnsoppdraget vårt på en samfunnsnyttig og fremtidsrettet måte.

En styrke ved offentlig revisjon er at vi jobber bredt. Vi gjennomfører alle revisjonstyper – finansiell revisjon, etterlevelserevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Et godt revisjonssystem krever tilstrekkelig kompetanse og ressurser innen alle revisjonstyper. Som offentlig revisor har du et vidt mandat og en unik mulighet til å gå inn der du ser risiko for feil og mangler. Det er en svært viktig jobb, som på lang sikt bidrar til å bevare innbyggernes tillit til offentlige myndigheter.

## Både tillit og kontroll

Enten du jobber med offentlig revisjon i en liten kommune, i en nylig sammenslått storkommune, i et interkommunalt samarbeid eller hos oss i Riksrevisjonen, er ordene tillit og kontroll viktige. Hva kommer først? Hvor mye trenger vi av hver?

Det er ikke enten eller, men begge deler. Helheten i offentlig revisjon bør utnyttes til å gjennomføre revisjoner som har som mål å ha en fornuftig balanse mellom å skape tillit og å utøve kontroll, men også et klart mål om å gi brukerne våre informasjon de trenger. Det gjelder innen alle revisjonstyper. Formålet er ikke å finne feil eller å kritisere, men å bidra til en bedre forvaltning som kommer innbyggerne til gode. Det er derfor vi er her.

I årene fremover vil kommunal sektor bli stadig viktigere. Kommuner slås sammen og blir større, og mange oppgaver løses av interkommunale selskaper. En konsekvens av dette, er at kommunene får ansvar for å levere flere av velferdsstatens tjenester, slik for eksempel samhandlingsreformen legger opp til for helsevesenet. Ansvar er delt mellom stat og kommune, men mye av den praktiske gjennomføringen skjer lokalt. Det er effektivt og lønnsomt, fordi kommunene er nærmest innbyggerne. De har tilgang på førstehåndskunnskap om hva innbyggerne trenger og hva som fungerer. Samtidig er det utfordrende for kommunene å få mer ansvar. Nye oppgaver betyr ikke nødvendigvis større budsjett-overføringer, fordi samfunnet stiller stadig høyere krav til effektiv ressursbruk.

Samarbeidet har vært viktig for oss begge, men jeg tror vi kan bli enda bedre og ikke minst mer konkrete. Perspektivene våre utfyller hverandre.

Når ansvar overføres fra sentrale til lokale myndigheter, blir også kommunerevisjonen viktigere. Dere må følge opp at lokale myndigheter gjør det de skal, og at innbyggerne får de tjenestene de har krav på. Det skal de ha uavhengig av hvor i landet de bor. Her spiller også Riksrevisjonen en rolle. Kommunene kan inngå i våre undersøkelser som en del av en større helhet. Vår kontrollrolle inntreffer når Stortinget

har pålagt statlige myndigheter et særskilt ansvar, men i mange tilfeller skal oppgaver også løses kommunalt, som i NAV og barnevernet. I slike saker er både stat og kommune en del av våre undersøkelser, men statens ansvar er utgangspunktet vårt.

Jeg tror at forvaltningsrevisjoner på kommunalt nivå blir viktigere i årene fremover. Kanskje bør undersøkelser i enda større grad initieres av kommunerevisjonen selv, for å sikre uavhengighet til lokalpolitikere. Det gir undersøkelsene legitimitet. Det er også behov for flere undersøkelser som sammenligner resultater mellom ulike kommuner og fylker i landet. Mange etterspør eksempler på god praksis. Det er mye å hente ved å løfte blikket og lære av hverandre. Det er også effektiv ressursbruk fordi kommunene kan dra nytte av hverandres erfaringer og unngå å gjøre samme feil flere steder.

### **Tett og godt samarbeid over mange år**

NKRF gir landets mange kommunerevisjoner et viktig fellesskap, og jobber for å fremme betydningen av offentlig revisjon på kommunalt nivå. Mens Riksrevisjonen er en samlet aktør på nasjonalt nivå, er det stor forskjell på kommunerevisjonene – fra store aktører som Oslo kommunerevisjon og interkommunale selskap eller samvirkeforetak som reviderer et stort antall kommuner, til små enheter som reviderer færre kommuner. Kommuneloven åpner dessuten for å konkurranseutsette revisjonen av en kommune. Så - mens Riksrevisjonens mandat er grunnlovsfestet, kan kommunal revisjon være et kommunestyrevedtak unna å bli avsatt til fordel for private aktører. Arbeidet NKRF gjør for å styrke offentlig revisjon i kommunal sektor, er derfor ekstra viktig. Private aktører gjør en profesjonelt god jobb, men de har ikke nødvendigvis med seg det samme demokratiperspektivet som en offentlig revisor har.

Vi har samarbeidet med NKRF i mange år, om standarder for offentlig revisjon, kompetansedeling og erfaringsutveksling. Vi har et felles mål om å videreutvikle offentlig revisjon i Norge, og rammeverket vi jobber innenfor er i dag ganske likt, særlig innen forvaltningsrevisjon. I 2016 etablerte vi Dialogforum for offentlig revisjon – en faglig arena der vi diskuterer revisjon av offentlig sektor. Et langsiktig mål bør være å skape et samlet fagmiljø innen offentlig revisjon.

Samarbeidet har vært viktig for oss begge, men jeg tror vi kan bli enda bedre og ikke minst mer konkrete. Perspektivene våre utfyller hverandre. For dem vi rapporterer til, og innbyggerne som det til

syvende og sist handler om, er det sakene som er viktige. Hvem som fremskaffer informasjon om hvordan politiske vedtak følges opp og fungerer i praksis, er egentlig underordnet.

### **Samarbeidsrevisjoner – en vei å gå?**

Frem til nå har samarbeidet mellom kommunerevisjonen og Riksrevisjonen vært overordnet og hovedsakelig handlet om hvordan vi jobber. Det har sin naturlige forklaring. Vi har ansvar for ulike forvaltningsnivåer og stat og kommune ses ofte som to forskjellige «verdener», men er det riktig å tenke slik i vår tid?

Riksrevisjonens oppgave er å sjekke hvordan statsforvaltningen gjør jobben sin, og levere aktuell og relevant informasjon om dette til Stortinget. Vi har et nasjonalt perspektiv, men bruker kommuner som eksempler i våre undersøkelser. Kommune-revisjonens oppgave er å føre kontroll og tilsyn med hvordan kommunens ressurser brukes. Kommunene forvalter store økonomiske ressurser på vegne av innbyggerne, og er innbyggernes største leverandør av velferdstjenester.

Kan og bør vi gjennomføre samarbeidsrevisjoner? Kan vi gå inn i en problemstilling og se hele saks-gangen fra vedtak i Stortinget, via statsforvaltningens planlegging til iverksetting i den enkelte kommune, kanskje bydel? Er det mulig å gjennomføre en slik undersøkelse enten parallelt eller sammen? Jeg tror vi kan utforske denne muligheten.

Samspillet mellom stat, fylke og kommune er viktig informasjon for Stortinget, og noe jeg mener at vi gir dem for lite av i dag. Ved å se og analysere helheten vil vi gi et mer komplett bilde av hvordan det offentlige systemet virkelig fungerer. Kan en slik helhetlig analyse også være viktig informasjon for kontrollutvalgene og kommunestyrene?

### **Samhandlingsreformen som eksempel**

I 2015 leverte vi en forvaltningsrevisjon om samhandlingsreformen (Dokument 3:5 (2015-2016) til Stortinget. Samtidig sendte Kommunerevisjonen i Oslo en rapport om samme tema til Oslo bystyre (Rapport 11-2015). Vi så på samme tema, men med litt ulike perspektiver. Kunne og burde vi ha samarbeidet?

Formålet med vår undersøkelse var å finne ut om samhandlingsreformen bidro til å nå de helsepolitiske målene Stortinget har vedtatt om å utnytte ressursene bedre og gi innbyggerne tjenester av høy kvalitet. Vi gikk inn og sjekket om det faktisk hadde blitt etablert



et nytt tjenestetilbud i kommunene. Vi vurderte hvordan helsetjenestene for dem som har behov for tjenester fra både kommunehelsetjenesten og sykehus, hadde utviklet seg – og til sist hvordan reformen ble styrt av Helse- og omsorgsdepartementet og Helsedirektoratet.

Formålet med undersøkelsen Oslo kommune-revisjon gjorde, var å bidra til kontinuitet og for-svarlighet i tjenestetilbudet til pasienter som skrives ut fra sykehus. De undersøkte status for sentrale økonomiske virkemidler i reformen, utveksling av pasientinformasjon mellom sykehusene og kommunen og kvaliteten på informasjonen som kommunen mottok fra sykehusene. De så også på utviklingen i gjeninnleggelser på sykehus og om det var iverksatt noen tiltak på dette området. I tillegg gjorde de en dybdeundersøkelse i to bydeler. De så på om disse hadde rutiner og praksis på plass for å sikre nødvendig informasjon for vurdering av hjelpebehovet til utskrivningsklare pasienter, at de ansatte i hjemme-tjenesten får nødvendig informasjon og om bydelene fulgte opp avvik og uheldig praksis ved utskriving av pasienter.

Disse to undersøkelsene er et eksempel på hvordan offentlig revisjon nasjonalt og lokalt utfyller hverandre. Jeg tror begge undersøkelsene hadde vært mer interessante for mottakerne – Stortinget og bystyret i Oslo kommune – hvis begge perspektiver

hadde vært inkludert i de respektive undersøkelsene. For en stortingspolitiker er det interessant å se hvordan politikken de vedtar, faktisk virker, helt ned til en bydel i Oslo. For den enkelte kommune er det interessant å se hvordan de løser oppgaver og hva de får til sammenlignet med andre kommuner.

Her er det et mulighetsrom vi ikke har utnyttet ennå, men samarbeidsrevisjoner er kompliserte å gjennomføre. Interne planer og prosedyrer, runder med nødvendig kvalitetssikring, rapportutkast som skal til kontradiksjon hos departementer og stats-råder, kommunestyre og kommunedirektører, kan gjøre det vanskelig å gjøre undersøkelsene i takt.

Likevel tror jeg dette er en mulighet vi burde utforske. Det vil gi oppdragsgiverne våre et mer komplett bilde og kan være aktuelt på flere politikk-områder, særlig der det offentlige leverer tjenester direkte til innbyggerne, som helse, NAV, barnevern og skatt. ☺

**Per-Kristian Foss** har vært leder av Riksrevisjonen siden 2014. Han ble valgt inn på Stortinget som fast møtende representant fra Høyre i Oslo i 1981. Han gikk ut av Stortinget i 2013. Foss var finansminister i regjeringen Bondevik-II fra 2001 til 2005.

## ▶ Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

▶ RSK 301 – Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen		eKurs
▶ Revisjon av inntekter i kommunal sektor		eKurs
▶ A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	18. – 20. januar	Digitalt
▶ NKRFs Lederkonferanse 2021	3. – 4. februar	Lillestrøm
▶ Forvaltningsrevisjon – mer enn bare regelleterlevelse! <b>Nyhet!</b>	10. februar	Digitalt
▶ Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2021	8. – 11. mars	Digitalt
▶ NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2021	21. – 22. april	Gardermoen
▶ NKRFs fagkonferanse 2021	15. – 16. juni	Fomebu
▶ Samling for kontrollutvalgssekretariater 2021	15. – 16. september	Bergen



www.nkrf.no



For nærmere informasjon: Se NKRFs nettsider, eller kontakt Norges Kommunerevisorforbund, Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo, Telefon 23 23 97 00, post@nkrf.no



Av **Knut Erik Lie**, seniorrådgiver, NKRF

# Årsoppgjørrevisjonen 2020

Ny kommunelov fører med seg nye måter å stille opp årsregnskapet på og nye bestemmelser for å avslutte regnskapet. Kommunene skal også for første gang avlegge konsolidert årsregnskap.

**F**or revisor innebærer loven nye oppgaver som skal rapporteres i revisjonsberetningen. I tillegg er det 43 kommuner og seks fylkeskommuner som avlegger sitt første årsregnskap etter kommune- og fylkessammenslåing.

## 1. Kommunesammenslåing – første årsregnskap i nye kommuner

### 1.1 Åpningsbalanse

Regnskapet for det første året for de nye kommunene og fylkeskommunene som ble etablert ved kommune- og regionreformen, må ta utgangspunkt i en åpningsbalanse. Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) har i sin veileder om etablering av nye kommuner lagt til grunn at åpningsbalansen skal vedtas av kommunestyret. Departementet har imidlertid ikke angitt en frist for fastsettelse av åpningsbalansen. Foreningen for god kommunal regnskaps-skikk (GKRS) legger i sitt notat om kommunesammenslåinger til grunn at åpningsbalansen senest skal vedtas innen den nye kommunens årsregnskap for 2020 avlegges. Innen årsregnskapet avlegges må forstås som innen fristen for avleggelse av årsregnskap 22. februar 2021.

Det foreligger ikke noe krav om at åpningsbalansen skal revideres. Dersom kommunen ønsker åpningsbalansen revidert, vil det være et oppdrag som revisor må gjennomføre i samsvar med ISA 805 «Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling». Alternativt kan det tenkes avtalt en kontroll av åpningsbalansen i form av en forenklet revisorkontroll eller avtalte kontrollhandlinger.

Selv om det ikke er krav om revisjon av åpningsbalansen, må revisor ha revisjonsbevis for åpningsbalansen for å kunne avlegge revisjonsberetning for 2020. ISA 510 «Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse» stiller krav og gir veiledning til revisor ved nye revisjonsoppdrag. Standarden krever at revisor innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis ved å:

- a. fastslå hvorvidt den utgående balansen fra den forrige perioden er korrekt overført til den innværende perioden, eller, der det er relevant, er korrigert,
- b. fastslå hvorvidt den inngående balansen gjenspeiler bruk av forsvarlige regnskapspolicyer, og
- c. utføre en eller flere av følgende handlinger:
  - i. når regnskapet for den forrige perioden ble revidert, gjennomgå den forrige revisorens arbeidspapirer for å innhente revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen,
  - ii. vurdere hvorvidt revisjonshandlinger utført i innværende periode, gir revisjonsbevis som er relevant for den inngående balansen, eller
  - iii. utføre spesifikke revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen.

I mange tilfeller var den nye kommunens revisor også revisor for de gamle kommunene. Revisor vil derfor normalt ha revisjonsbevis for utgående balanse i de gamle kommunene per 31.12.2019. Hvis revisor ikke var revisor for en eller flere av de gamle kommunene, skal revisor gjennomgå den gamle revisors arbeidspapirer. Videre må revisor gjennomføre handlinger for å påse at de utgående balansene er korrekt overført til åpningsbalansen i den nye kommunen.

### 1.2 Årsregnskap 2020 i nye kommuner

Det første året den nye kommunen eksisterer vil det ikke foreligge sammenligningstall for tidligere år. En summering av regnskapene for de sammenslåtte kommunene, vil normalt ikke gi tall som gir en meningsfull sammenligning med den nye kommunen. Det er derfor ikke aktuelt å vise beløp for sist avlagte regnskap i oppstillingene for drifts- og investeringsregnskapet for de sammenslåtte kommunene i 2020.

I balanseregnskapet skal åpningsbalansen vises i tillegg til balansedagens tall.

## 2. Nye regnskapsoppstillinger

Tabellen nedenfor gir en oversikt over hvilke regnskapsoppstillinger henholdsvis årsregnskapet for de enkelte regnskapsenhetene (kommunekassen, kommunale foretak og interkommunale samarbeid) og konsolidert årsregnskap skal bestå av.

		Årsregnskap	Konsolidert årsregnskap
§ 5-4	Bevilgningsoversikter - drift	X	
§ 5-5	Bevilgningsoversikter - investering	X	X
§ 5-6	Økonomisk oversikt etter art - drift	X	X
§ 5-8	Balanseregnskap	X	X
§ 5-9	Oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner	X	

Investeringsregnskapet i konsolidert årsregnskapet består kun av oppstillingen etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-5 første ledd. Spesifikasjonen av investeringene etter andre ledd er ikke pliktig i konsolidert årsregnskap.

### 2.1 Bevilgningsoversikt drift

Det har vært mange spørsmål knyttet til bevilgningsoversikt drift. Spesielt kan det være vanskelig å få oversikt over hva som skal inngå i post 6 «sum bevilgninger drift netto» og hvordan oppstillingen etter § 5-4 andre ledd kan stilles opp. KMD skriver i sin veileder til budsjett- og regnskapsforskriften at post 6 kun skal inneholde (netto) utgifter eller inntekter hentet fra bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd. Overføringer til investering, avsetninger til og bruk av fond under budsjettområdene i oversikten etter § 5-4 andre ledd skal ikke inngå på post 6, men inngår i postene 18 til 20. Dette vil i sin tur innebære at netto driftsresultat i bevilgningsoversikt drift skal tilsvare netto driftsresultat i økonomisk oversikt drift. I veilederen er det tatt inn flere uttalelser som er gitt om forståelsen av dette.

### 2.2 Oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner

Oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner etter § 5-9 er nye obligatoriske oppstillinger for henholdsvis drifts- og investeringsregnskapet. Hensikten er dels å synliggjøre hva beløpet på bunnlinsen i regnskapet ville vært dersom egenkapitaldisposisjoner ble gjennomført i tråd med budsjetterte beløp og bruk av delegert myndighet. Videre skal oppstillingene vise hvilke årsavslutningsdisposisjoner som er foretatt.

Post 3 i oversikten for driftsregnskapet skal vise årets budsjettavvik før årsavslutningsdisposisjoner. Post 2 skal da vise budsjettdisposisjonene, dvs. bruk av og avsetning til fond, overføring til driftsregnskapet

og dekning av tidligere års merforbruk, før årsavslutningsdisposisjoner i form av strykninger mv. Med mindre årsoppgjørdisposisjonene føres på egne underkontoer, kan det være utfordrende å finne det beløpet som skal inn på post 2 i oppstillingen. Følgende bør gi riktig beløp:

- Budsjettert bruk av og avsetning til disposisjonsfond
- Bruk av og avsetning til disposisjonsfond foretatt av underordnet organ
- Regnskapsført overføring til driftsregnskapet før strykninger (regnskapsført beløp må brukes siden overføringene kan ha blitt redusert på grunn av forhold i investeringsregnskapet)
- Budsjettert dekning av tidligere års merforbruk
- Regnskapsført bruk av og avsetning til bundne driftsfond

Tilsvarende vurderinger må legges til grunn for oppstillingen for investeringsregnskapet.

### 2.3 Sammenligningstall i 2020-regnskapene

Siden regnskapsoppstillingene er endret fra tidligere år, vil det også for kommuner som ikke har vært del i en kommunesammenslåing være spørsmål om sammenligningstall fra tidligere år. KMD har i veilederen til budsjett- og regnskapsforskriften uttalt at sammenligningskolonnene bare bør benyttes hvis tallene for tidligere år omarbeides slik at de kan stilles opp på en fullstendig måte etter de nye oppstillingskravene i §§ 5-4 til 5-6. Forskriften stiller imidlertid ikke krav til slik omarbeiding, og departementet skriver at omarbeiding kan foretas så langt det er hensiktsmessig og ikke unødig byrdefullt.

Det er generelt ikke vesentlige endringer i f.eks. økonomisk oversikt drift, slik at det ikke burde være unødig byrdefullt å omarbeide 2019-tallene for at de skal kunne tas inn som sammenligningstall i oppstillingen etter § 5-6. Bevilgningsoversiktene kan imidlertid være vanskeligere å omarbeide uten vesentlig ressursbruk.

Veilederen sier ikke noe om balanseregnskapet. Det må legges til grunn at omarbeiding av balansen vil være nødvendig for å kunne avgi et fullstendig årsregnskap for 2020. Det skal heller ikke være behov for vesentlig omarbeiding av poster i balansen for å kunne innarbeide 2019-tallene i balanseoppstillingen etter ny budsjett- og regnskapsforskrift.

## 3. Avslutning av årsregnskapet

Det gjelder nye regler for avslutning av årsregnskapet fra og med 2020. Reglene tar utgangspunkt i regnskapet slik det gjøres opp etter gjennomføring av budsjettdisposisjonene, dvs. bruk av og avsetning til fond, overføring fra drift til investering og inndekking av tidligere års merforbruk/udekket. Viser drifts-



regnskapet et foreløpig mer- eller mindreforbruk skal det gjennomføres årsavslutningsdisposisjoner i form av strykninger mv. Disse disposisjonene går lengre enn det som var tilfellet tidligere. Bl.a. vil det etter de nye bestemmelsene ikke kunne avlegges driftsregnskap med mindreforbruk eller investeringsregnskap med udisponert beløp.

Noe av bakgrunnen for bestemmelsene er at merforbruk bør dekkes inn så tidlig som mulig. Departementet skriver i forarbeidene til ny kommunelov om avslutning av driftsregnskapet:

«Departementet viser til at et merforbruk i realiteten betyr at det er brukt mer penger enn det som var finansiert i årets budsjett. Når det er brukt mer penger enn planlagt, er det etter departementets vurdering god økonomiforvaltning å dekke inn merforbruket tidligst mulig. Departementet legger også vekt på at forslaget bidrar til at balanse-regnskapet på en enklere måte enn i dag synliggjør kommunens økonomiske handlingsrom.»<sup>1</sup>

### 3.1 Avslutning av driftsregnskapet

Reglene om avslutning av driftsregnskapet går i korte trekk ut på at ved et foreløpig merforbruk gjennomføres først strykninger:

- Stryke overføring til investering
- Stryke avsetning til disposisjonsfond
- Stryke inndekning av merforbruk

Dersom det fremdeles er merforbruk etter strykningene skal det brukes av disposisjonsfond, så lenge det er ledige midler på dette. Den delen av disposisjonsfondet som er planlagt brukt i det året regnskapet legges fram, er imidlertid skjermet fra bruk i årsavslutningen. Ved avslutning av regnskapet for 2020 er dermed den delen av disposisjonsfondet som er budsjettert brukt i opprinnelig budsjett for 2021, skjermet.

Dersom det ikke er tilstrekkelig ledige midler på disposisjonsfond til å dekke inn merforbruket, avlegges årsregnskapet med et merforbruk som fremføres til inndekning senere år.

Det er nytt at det også er regler om avslutningsdisposisjoner ved et foreløpig mindreforbruk. I slike tilfeller skal en først stryke bruk av disposisjonsfond, da det ikke er behov for disse midlene i regnskapet. Dernest skal en dekke inn tidligere års merforbruk. Dersom en fremdeles har et mindreforbruk, avsettes dette til disposisjonsfond.

### 3.2 Avslutning av investeringsregnskapet

Dersom investeringsregnskapet viser et foreløpig udekket beløp etter gjennomførte budsjett-disposisjoner og regnskapsført finansiering, her-

<sup>1</sup> Prop 46 L (2017-2018) kap. 20.4.4

under bruk av lån, skal avsetninger til ubundet investeringsfond strykes. Er dette ikke tilstrekkelig til å dekke inn det udekkete beløpet, avsluttes investeringsregnskapet med et udekket beløp som føres opp til dekning på budsjettet det året regnskapet legges fram (dvs. at udekket i 2020 skal dekkes inn i 2021).

Det er ingen bestemmelser om bruk av ubundet investeringsfond for å dekke inn udekket i investeringsregnskapet. Forklaringen på det kan være at en ikke vil frata kommunene muligheten til å lånefinansiere et udekket beløp.

Også for investeringsregnskapet er det nå regler om avslutningsdisposisjoner ved et foreløpig udisponert beløp. Disse innebærer at en skal:

- Stryke overføring fra driftsregnskapet
- Stryke bruk av lån
- Stryke bruk av ubundet investeringsfond

Er det fremdeles et udisponert beløp etter dette, avsettes det til ubundet investeringsfond.

## 4. Konsolidert årsregnskap

Fra 2020 skal kommunene avlegge konsolidert årsregnskap for kommunen som juridisk enhet.

Formålet med et konsolidert årsregnskap er å gi kommunestyret et bredere grunnlag for styring og kontroll, enten det gjelder beslutninger som har betydning for kommunens samlede økonomiske utvikling eller hvordan kommunens samlede midler prioriteres i et helhetsperspektiv. Dette er spesielt viktig for kommuner med flere kommunale foretak eller interkommunale samarbeid av stor økonomisk betydning.

### 4.1 Regnskapsenheter i det konsoliderte årsregnskapet

Det konsoliderte årsregnskapet skal omfatte kommunen som juridisk enhet. Det innebærer at samtlige regnskapsenheter innenfor kommunen som rettssubjekt skal inngå i det konsoliderte årsregnskapet. Dette vil omfatte:

- Kommunekassen
- Kommunale foretak
- Interkommunale politiske råd som ikke er eget rettssubjekt
- Kommunale oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt
- Lånefond

Interkommunale samarbeid i form av interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt og avlegger eget årsregnskap, skal kun inngå i kontorkommunens

## Hvis revisor ikke var revisor for en eller flere av de gamle kommunene, skal revisor gjennomgå den gamle revisors arbeidspapirer.

konsoliderte årsregnskap. Disse interkommunale samarbeidene kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet hvis dette ikke har betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-3.

Interkommunale samarbeid etter gammel kommune- lov, såkalte § 27-samarbeid, skal omdannes til en organisasjonsform etter ny kommunelov, til IKS eller annen lovlig form i løpet av fire år. § 27-samarbeid som er under omdanning skal følge de samme reglene som kommunale oppgavefelleskap og interkommunale politiske råd, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 11-2 tredje ledd. Det innebærer at § 27-samarbeid som ikke er egne rettssubjekt skal utarbeide eget årsregnskap og inngå i kontorkommunens konsoliderte årsregnskap.

Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20 innebærer at deltakerkommunene delegerer en oppgave til en vertskommune. Dette er da en del av vertskommunens virksomhet, og det er ikke plikt til å utarbeide eget årsregnskap for vertskommune-samarbeid. Vertskommunesamarbeid inngår derfor i kontorkassens regnskap i vertskommunen.

### 4.2 Gjennomføring av konsolideringen

KRS nr. 14 Konsolidert årsregnskap omhandler utarbeidelse av konsolidert årsregnskap. Standarden ble fastsatt som foreløpig standard av GKRS i juni 2020 med virkning for regnskapsåret 2020. Høringsutkastet til standarden ble omtalt i Kommunerevisoren nr. 3/2020. Her gis kun en kort oversikt over konsolideringsprosessen. For nærmere detaljer vises det til KRS nr. 14 og nevnte artikkel.

Konsolidert årsregnskap skal utarbeides etter kommunale regnskapsprinsipper. Det innebærer at regnskap som er avlagt etter regnskapsloven, må omarbeides til kommunale prinsipper før konsolidering. Dette vil gjelde næringsdrivende kommunale foretak som har anledning til å avlegge regnskap etter regnskapsloven. Det viktigste punktet ved omarbeiding av regnskap avlagt etter regnskapsloven vil være å etablere et investeringsregnskap.

Konsolideringen gjennomføres ved å summere regnskapene for alle regnskapsenhetene som inngår. Interne transaksjoner og mellomværende mellom regnskapsenhetene skal elimineres. KRS nr. 14 angir to unntak fra regelen om å eliminere interne transaksjoner:

1. Interne transaksjoner hvor utgiften eller inntekten føres i driftsregnskapet i den ene regnskaps-enheten, og tilhørende inntekt eller utgift føres i investeringsregnskapet i den andre enheten.
2. Interne transaksjoner som skal rapporteres på ulike funksjoner i KOSTRA.

Det siste unntaket kom inn i standarden etter høringsrunden og innebærer at det vil være samsvar mellom hvilke interne transaksjoner som skal elimineres i det konsoliderte årsregnskapet og i KOSTRA-konsern. I praksis innebærer dette at det er interne transaksjoner som regnskapsføres på artene for konserninterne transaksjoner som skal elimineres.

Etter at interne transaksjoner og mellomværende er eliminert, utarbeides regnskapsoppstillingene. Konsolidert årsregnskap skal bestå av økonomisk oversikt drift etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-6, bevilgningsoversikt investering etter § 5-5 første ledd og balanseregnskap etter § 5-8. Det er ikke krav om å vise budsjettall i det konsoliderte årsregnskapet. For 2020 må det antas at det gjelder samme for sammenligningstall for tidligere års regnskap som kommentert ovenfor.

Det skal ikke foretas noen ny regnskapsavslutning for det konsoliderte årsregnskapet. Reglene om avslutning av årsregnskapet i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4 kommer derfor ikke til anvendelse for det konsoliderte årsregnskapet. Det betyr at dersom et KF har avlagt regnskap med et merforbruk, skal det fremgå som et merforbruk i det konsoliderte årsregnskapet, selv om det f.eks. skulle være ledige fondsmidler i kommunekassens årsregnskap.

I utgangspunktet gjelder samme krav til noter for det konsoliderte årsregnskapet som for regnskapene til de enkelte regnskapsenhetene. I tillegg er det noen egne notekrav til det konsoliderte årsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-4:

- a. Hvilke enheter som inngår i det konsoliderte årsregnskapet
- b. Hvilke enheter som eventuelt er utelatt etter § 10-3
- c. Hvilke enheter som har kommet til eller gått ut av det konsoliderte årsregnskapet siden forrige regnskapsår
- d. Regnskapsopplysninger om enheter som nevnt i

bokstav b og c, hvis dette har betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling

- e. Andelen av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld eller egenkapital som er knyttet til de øvrige deltakerkommunene i interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt, hvis dette har vesentlig betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling.

Kravet til regnskapsopplysninger etter bokstav d gjelder hvis det har betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling. Regnskapsenheter som er utelatt etter § 10-3 er utelatt fordi de ikke har betydning for vurderingen av økonomisk utvikling og stilling. Disse enhetene vil det derfor normalt ikke være aktuelt å ta med regnskapsopplysninger om i denne noten. Forskriften sier ikke noe hvilke regnskapsopplysninger som skal gis. Siden hensikten er å kunne si noe om kommunens økonomiske utvikling og stilling, kan det være naturlig å ta inn opplysninger som viser hvordan disse regnskapsenheter innvirker på samlet driftsresultat, gjeld og fri egenkapital.

#### 4.3 Revisjon av konsolidert årsregnskap

Det konsoliderte årsregnskapet skal revideres, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 9 første ledd. Litt avhengig av hvordan kommunen velger å presentere det konsoliderte årsregnskapet og de ulike enkeltregnskapene, antas det at det vil være mest hensiktsmessig at revisor avgir en felles revisjonsberetning for kommunekassens årsregnskap og det konsoliderte årsregnskapet.

Revisor er ansvarlig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende kommunens samlede regnskap, for å kunne danne seg en mening om hvorvidt det konsoliderte årsregnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (her budsjett- og regnskapsforskriften og GKRS). ISA 600 «Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper» stiller krav og gir veiledning ved revisjon av konsernregnskaper. Standarden kan også benyttes ved konsernlignende forhold.

Dette innebærer bl.a. at revisor må:

- Opparbeide seg en forståelse av konsolideringsprosessen og rutiner for oppgaven
- Innhente årsregnskap for alle regnskapsenheter i det konsoliderte årsregnskapet
- Innhente en oppstilling av mellomværende og interne transaksjoner som er eliminert
- Innhente en oppstilling av mellomværende og interne transaksjoner som ikke er eliminert og begrunnelse for hvorfor de ikke er eliminert
- Innhente ledelsens vurdering for valg av regnskaps-

enheter som er med i konsolidert årsregnskap, og enheter som anses uvesentlig og utelatt

- Vurdere hensiktsmessigheten, fullstendigheten og nøyaktigheten av konsolideringsjusteringer og omposteringer og vurdere om det foreligger noen mislighetsrisikofaktorer eller tegn til manglende objektivitet hos ledelsen
- Vurdere risiko for at det konsoliderte årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil
- Sette en vesentlighetsgrense for det konsoliderte årsregnskapet og vurdere om det er behov for særskilt vesentlighetsgrense for transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger
- Hvis et KF fører regnskap etter regnskapsloven, vurdere om omarbeiding til kommunale prinsipper er blitt riktig/hensiktsmessig gjennomført

Hvis et kommunalt foretak har annen revisor enn kommunens revisor, skal kommunens revisor opparbeide seg en forståelse av uavhengighet, kompetanse og kvalitetssystem hos revisor i KF-et. Det må i slike tilfeller være kommunikasjon mellom kommunens revisor og KF-ets revisor om avdekkede særskilte risikoer og handlinger for å dekke disse. Kommunens revisor må be om å få kopi av vesentlig kommunikasjon med ledelsen, og det må tidlig avklares tidsfrister for rapportering.

NKRFs revisjonskomite arbeider i skrivende stund med et informasjonsskriv som vil gi nærmere drøfting av revisors oppgaver og plikter knyttet konsolidert årsregnskap.

#### 5. Årsberetningen

Det skal utarbeides årsberetning for kommunens samlede virksomhet, jf. kommuneloven § 14-7 første ledd. Med kommunens samlede virksomhet, må her forstås den virksomheten som vil være omfattet av det konsoliderte årsregnskapet.

I tillegg skal det avlegges årsberetning for hvert enkelt kommunalt foretak og for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap (jf. § 14-8).

Kommunedirektøren skal redegjøre for vesentlige budsjettavvik, herunder avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene. Det er ikke krav om egen årsberetning utelukkende for kommunekassens virksomhet, men redegjørelsene for budsjettavvik vil måtte gjelde kommunekassens årsbudsjett, siden det ikke budsjetteres på konsolidert nivå. Kommunedirektørens redegjørelse for vesentlige budsjettavvik samsvarer med revisors oppgave med kontroll med vesentlige budsjettavvik, som er omtalt nedenfor.

Det er ikke lenger krav til å redegjøre for internkontroll i årsberetningen. Dette kravet er erstattet av et nytt krav om årlig rapportering om internkontroll til kommunestyret. De nye bestemmelsene om intern-

kontroll i kommuneloven kapittel 25, trådte først i kraft 1. januar 2021. Inntil kapittel 25 trådte i kraft gjaldt reglene om redegjørelse i årsberetningen, jf. overgangsreglene i kommuneloven § 31-3 b). Det må antas at det betyr at det i årsberetningen for 2020 skal redegjøres for internkontrollarbeidet i 2020.

## 6. Revisors kontroll med vesentlige budsjettavvik

Revisor har fått en ny oppgave med kontroll med vesentlige budsjettavvik. Det følger av kommuneloven § 24-5 tredje ledd tredje setning at:

*Revisor skal se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettet og om vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene.*

Revisors oppgave er altså å se etter at kommunedirektøren har gitt dekkende opplysninger i årsberetningen, jf. § 14-7, om vesentlige avvik fra årsbudsjettet. Disse avvikene deles inn i:

- Beløpsmessige avvik
- Avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene

Kontroll med beløpsmessige avvik har revisor også gjort tidligere. Det nye er at oppgaven nå er knyttet til om årsberetningen gir dekkende opplysninger om avvikene.

Det er også nytt at revisor skal rette sin kontroll mot avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene.

Det følger av kommuneloven § 14-4 andre ledd at årsbudsjettet skal vise de mål og premisser som budsjettet bygger på. Av forarbeidene følger at dette også omfatter premissene for bruken av bevilgningene<sup>2</sup>.

Budsjettpremisser består av:

- *Tekniske budsjettforutsetninger* – Forutsetninger om pris- og lønnsvekst, rentenivå og andre parametere.
- *Premisser for bruken av bevilgningene* – Kommunestyrets premisser for bruken av de tallmessige bevilgningene i årsbudsjettet.

Tekniske budsjettforutsetninger kan forstås som ytre rammebetingelser for budsjettet som kommunestyret må legge til grunn ved fastsettelsen av budsjettet. Revisors oppgave retter seg ikke mot de tekniske forutsetningene.

Premisser for bruken av bevilgningene er kommunestyrets forutsetninger og mål for hvordan de bevilgningene som gis i årsbudsjettet skal disponeres. Eksempler på slike premisser kan f.eks.

være en forutsetning om at det innen eldreomsorgen skal være en gitt andel heltidsstillinger, at investeringsrammen på vei skal benyttes til å bygge x kilometer nye sykkelveier eller at kommunens bilpark skal bestå av en gitt andel el-biler.

Avvik fra premisser for bruken av bevilgningene vil ikke nødvendigvis utgjøre vesentlige tallmessige avvik fra budsjettet. For eksempel kan kommunestyret ha forutsatt at innenfor vedlikeholdsbudsjettet på veisektoren skal en spesiell veistrekning asfalteres. Men så blir vinteren så hard og langvarig at en så stor del av budsjettet går med til brøyting og strøing, at man ikke finner rom til asfaltering. I en slik situasjon vil det ikke være et vesentlig beløpsmessig avvik fra budsjettet, men det vil foreligge et avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene. Revisors oppgave er da å se etter at dette avviket er tilfredsstillende redegjort for i årsberetningen.

For at revisor skal kunne bruke kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene som kriterier i revisjonen, må de komme klart til uttrykk i årsbudsjettet. En utfordring mange nok vil støte på er at premissene kan være dårlig beskrevet eller vanskelig å identifisere i budsjettdokumentene. Trolig vil det være slik at det vil være enklere å finne premisser for investeringsbudsjettene. For investeringer som går over flere år, kan imidlertid disse ligge i budsjettet for det første året eller i saken hvor investeringen blir vedtatt.

Revisor skal rapportere sin kontroll med vesentlige budsjettavvik i revisjonsberetningen, jf. kommuneloven § 24-8 andre ledd bokstav e). Loven bruker her begrepet vesentlige budsjettavvik, noe som må forstås å omfatte både beløpsmessige avvik og avvik fra premissene for bruken av bevilgningene.

Bruken av «se etter» i § 24-5, og at revisor iht. § 24-8 skal uttale seg «om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro ...», betyr at revisor skal uttale seg med moderat sikkerhet om sin kontroll med vesentlige budsjettavvik.

Siden de øvrige konklusjonene i revisjonsberetningen gis med betryggende sikkerhet, kan det være en utfordring å kommunisere at konklusjonen om vesentlige budsjettavvik har et annet sikkerhetsnivå. Revisor bør derfor bruke litt tid på å forklare dette overfor kontrollutvalget. Det kan også være aktuelt å kommunisere med kommunedirektøren og kanskje også kommunestyret om dette.

En standard om revisors oppgave, RSK 302 «Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik», har nylig vært på høring, og ble fastsatt av NKRFs styre 14. desember 2020. ©

<sup>2</sup> Prop 46 L (2017-2018) i kommentarene til § 14-4



Av **Jon Jæger Gåsvatn**, leder av kontrollutvalget i Sarpsborg kommune

# Kontrollvirksomhet i Corona-året

2020 har vært et spesielt år for oss alle, og det har selvsagt også påvirket kontrollutvalget i Sarpsborg sitt arbeid. Vi har hatt møter på Teams, og vi har hatt møter i bystyresalen.

**M**ed til sammen 12 deltakere var det ikke vanskelig å holde god avstand i en sal som normalt benyttes av 60-70 personer. Kontrollarbeidet skal jo allikevel gå sin gang så langt det er mulig. I året som gikk har vi blant annet hatt søkelys på IT-sikkerhet. Opprinnelig var det ønskelig å se på både IT-sikkerhet og personvern. Vi valgte imidlertid å ta personvern som et eget prosjekt og vil komme tilbake til det. Så i fjoråret var det IT-sikkerhet som sto i fokus.

På grunn av Corona-situasjonen valgte en å dele det arbeidet i to deler. Den første delen tok for seg planer og rutiner for IT-sikkerhet samt iverksetting av sikkerhetstiltak, mens den andre delen omfattet sikkerhetskultur. Sannsynligheten for at kommunen kan bli utsatt for cyber-angrep fremstår etter revisjonens oppfatning som meget høy. Konsekvensen av et slikt angrep kan i verste fall få store konsekvenser både for kommunens mulighet til å levere tjenester til innbyggerne, men også for kommunens økonomi.

Såkalte «løsepengeangrep» har økt i omfang. Dette er virus som krypterer brukerens data og gjør dem utilgjengelig, og så kreves det løsepenger for å få tilgang til krypteringsnøkkelen. Hackere, kriminelle bander og fremmede makter utgjør en økende trussel mot offentlige og private datasystemer. Med økt digitalisering følger også økte krav til tilgjengelighet av viktige IKT-systemer. Ny teknologi kan gjøre det mulig å lage sikrere løsninger, men kan også medføre økt kompleksitet, introduksjon av nye sårbarheter og økt behov for sikkerhetskompetanse. I forbindelse med digitalisering av kommunens løsninger er det avgjørende å sikre informasjonen slik at den ikke kommer på avveie. Det ble utarbeidet et sett med revisjonskriterier, og revisjonen har etter kontrollutvalgets oppfatning gjort en grundig jobb med de to delrapportene.

Det har blitt foretatt dokumentanalyse, intervjuer og testing av systemet. Blant annet ble det sendt såkalt phishing til 750 brukere for å teste risikoen hos sluttbrukerne gjennom et målrettet angrep. Testen avdekket at det var en del ansatte som ga fra seg passord, noen besøkte siden uten å gi fra seg passord, og en del ble ikke påvirket. Etter litt mailveksling frem og tilbake, reagerte It-avdelingen når de ble varslet om phishingen og blokkerte domenet i brannmur og varslet ansatte i interne kanaler. Revisjonen viser at Sarpsborg kommune er en organisasjon som prioriterer sikkerhetsarbeidet. Kommunen har i stor grad etablert planer og rutiner som ivaretar kommunens IT-sikkerhet på en tilfredsstillende måte, og iverksatt anbefalte sikkerhetstiltak mot dataangrep og uautorisert tilgang til informasjon. Kommunen gjennomfører en rekke kontrollaktiviteter på IT-sikkerhetsområdet, både preventive, oppdagende, manuelle og ledelsesbaserte kontroller.

Kommunen har i all hovedsak kontroll på sitt IT-utstyr, sine nettverk og komponenter, og gjennomfører sikker konfigurasjon. Kommunen stiller også krav til leverandører og systemer slik at sikkerheten skal være ivaretatt. Revisjonen har imidlertid avdekket at det er rom for visse forbedringer og har foreslått 10 forbedringspunkter. Kontrollutvalget ser frem til å få en oppfølgingsrapport om et år for å se at tiltakene er fulgt opp.

Kontrollutvalget foreslo for bystyret at «Kvalitet i pleie- og omsorgstjenestene for tjenesteyting» skulle opp som et viktig punkt på vår forvaltningsrevisjonsplan, og fikk tilslutning til det. I forrige periode ble det avholdt en forvaltningsrevisjon med søkelys på kvalitet og kompetanse i institusjonstjenesten og tanken var at dette skulle følges opp med en tilsvarende revisjon i hjemmetjenesten. Undertegnede ønsket imidlertid en litt annen vri, og fikk med seg kontrollutvalg og bystyret på det.



I forbindelse med digitalisering av kommunens løsninger er det avgjørende å sikre informasjonen slik at den ikke kommer på avveie.

Et langt liv i politikken på alle tre forvaltningsnivåer samt en fortid som virksomhetsleder på et stort sykehjem har lært meg at det som får politisk fokus i valgkamper er gjerne selve tjenesteytingen. Lovgrunnlaget finner vi i «Lov om kommunale helse- og omsorgstjenester m.m. (helse- og omsorgstjenesteloven)» og i tillegg har vi flere sentrale forskrifter som «Forskrift for sykehjem og boform for heldøgns omsorg og pleie», «Forskrift om kvalitet i pleie- og omsorgstjenestene for tjenesteyting (kvalitetsforskriften)» og «Forskrift om en verdig eldreomsorg (verdighetsgarantien)». Det er gjennom loven og disse forskriftene ulike regjeringer har konkretisert det de har lovet på området i valgkamper.

Utfordringen er i hvilken grad lov og forskrifter er kjent ut i det ytterste ledd i forhold til tjenesteytingen. Det personalet som møter gamle og syke mennesker i hverdagen og som observerer deres

behov. Er de kjent med brukernes rettigheter, og melder de fra om avvik hvis noen ikke får dekket det de har rett til. I hvilken grad når avvik som kan tyde på systematisk svikt, uegnede fasiliteter og manglende ressurser det administrative og politiske nivå som har ansvaret og kan gjøre endringer. Dette har vi et håp om å få sett litt på gjennom denne forvaltningsrevisjonen, som vil omfatte utvalgte sykehjem, omsorgsboliger og hjemmetjeneste.

Revisjonen hadde startet sitt arbeid når pandemien slo til. I dag har helsepersonell sin fulle hyre med utfordringene knyttet til testing og sporing i tillegg til at pleie- og omsorgstjenester til beboere på institusjon og i hjemmetjenesten skal leveres som forventet. Kontrollutvalget har derfor besluttet at vi utsetter forvaltningsrevisjonsprosjektet til 2021 og overfører de timene som var avsatt til det.

I januar 2020 dukket det opp en sak i media om brukere som betalte for transport til dagsenter og



## Saken viser at de er viktig med god internkontroll og at en forsikrer seg om at aktuelle lover og forskrifter følges i den offentlige tjenesteytingen.

eldre senter, og som krevde å få refundert det de har betalt siden kommunen ikke har nødvendig løyve til å drive persontransport mot betaling. Kontrollutvalget initierte at vi ønsket et forvaltningsrevisjonsprosjekt for å se på hva som har skjedd i denne saken og om det her var læringspunkter blant annet i forhold til internkontroll. Det viste seg at dette var forhold som strakk seg langt tilbake i tid, så kommunelederen varslet at hun ønsket å foreta en internrevisjon for å finne ut av saken. Både revisjon og kontrollutvalg kom med noen punkter som vi ønsket at ble belyst:

- I hvilken grad og på hvilken måte har transporttjenesten vært omfattet av kommunens internkontroll i den tid kommunen har utført tjenesten?
- Hvordan har Sarpsborg kommune forholdt seg til rammebetingelsene (lov, forskrift mv.) før tjenesten ble etablert, herunder gjennomførte administrasjonen en forsvarlig vurdering av om og hvordan tjenesten skulle etableres?
- Hvordan har kommunen kommet frem til egenbetalingsbeløpene, og hva er krevet inn av penger i perioden?


I august skulle formannskapet behandle kravet om refusjon fra de som hadde klaget på at kommunen hadde krevd betaling uten nødvendig løyve. I saksframlegget sto det ingen ting om at det var igangsatt en internrevisjon og undertegnede anmodet derfor ordføreren om å utsette saken til revisjonsrapporten forelå, slik at saken kunne bli bedre belyst. Dette ønsket ble imøtekommet av ordføreren. I november forelå internrevisjonsrapporten, og den viste at kommunen allerede i 2005 fikk beskjed om at de måtte ha løyve for å drive persontransport mot betaling. Kommunen besvarte i november 2005 en henvendelse fra Funksjonshemmedes fellesorganisasjon og forsikret om at de snarest skulle søke om løyve.

Av en eller annen grunn så ble det aldri sendt noen slik søknad. En av de mulige forklaringene var at det var teknisk sektor som hadde ansvaret for transporten, kemneren som sto for innkreving av

betaling og inntektene ble ført på helsesektoren. Her må det ha sviktet i den interne kommunikasjonen. Det har heller ikke vært noen internrevisjon som har avdekket forholdet. Her har det mer vært søkelys på om brukerne har hatt behov for transport og om transport fra A til B har blitt utført. I budsjett-sammenheng har prisen for transport blitt økt år for år i tråd med lønns- og prisstigning. Det er ingen som har koblet kravet om behov for løyve når en tar betalt for transporten. I 2019 kom da som nevnt krav fra brukere om refusjon på grunn av manglende løyve. Kommunen innhentet da informasjon fra andre kommuner og aktører samt Samferdselsdepartementet. Departementet slo klart fast at løyve måtte foreligge hvis en skulle ta betalt, og kommunen søkte da og fikk innvilget løyve i januar 2020, altså 15 år etter at de sa de snarest skulle søke.

Kontrollutvalget gjennomgikk revisjonsrapporten og konkluderte med at det var meget kritikkverdig at kommunen hadde startet opp med denne praksisen uten at de nødvendige tillatelser var på plass, samt at det ikke var oppdaget underveis at praksisen var lovstridig. Formannskapet behandlet deretter kravet fra brukerne og besluttet at det skulle tilbakebetales til den enkelte fra mai 2010 til september 2019. Etterlatte etter avdøde brukere skal også få refundert utgiftene om de fremmer sine krav innen utgangen av 2021. Det ble avsatt 8 millioner kroner til tilbakebetalingen.

Kommunen har lært mye av denne historien, og det er gjort flere tiltak for at slikt ikke skal skje igjen. Det var gledelig at det var et enstemmig formannskap som besluttet å sørge for at det ble rettet opp i gamle feil.

Saken viser at de er viktig med god internkontroll og at en forsikrer seg om at aktuelle lover og forskrifter følges i den offentlige tjenesteytingen. Selvsagt har kontrollutvalget også behandlet andre saker, både lovpålagte som årsregnskap, eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon mm., men dette var et lite innblikk i kontrollutvalget i Sarpsborg kommune sitt virke i det spesielle året 2020, så får vi alle håpe på at vi snart er tilbake til normalen i et Godt nyttår! 

Av regnskapsrevisorene **Børge Sundli**, **Elin Ingeborg Vassmo** og **Anne-Margit Eide Schjølberg**, Trondheim kommunerevisjon



# Generelle IT-kontroller i og rundt IT-systemer

Trondheim kommunerevisjon har i en undersøkelse gjennomgått generelle IT-kontroller i tilknytning til IT-systemer/applikasjoner i Trondheim kommune.

**U**ndersøkelsen inngikk som en del av regnskapsrevisjonen og var rettet mot IT-systemer/applikasjoner som genererer grunnlag for transaksjoner i kommuneregnskapet. Generelle IT-kontroller er policyer og rutiner som relaterer seg til mange IT-systemer og støtter effektiv funksjon av applikasjonskontroller ved å bidra til å sikre kontinuerlig hensiktsmessig drift av informasjonssystemer.

Generelle IT-kontroller omfatter vanligvis kontroller over datasentraler og nettverksoperasjoner, anskaffelse, endring og vedlikehold av systemer, tilgangssikkerhet og utvikling og vedlikehold av IT-systemer. I denne undersøkelsen har vi sett på tilgangssikkerhet og endring og vedlikehold av IT-systemer/applikasjoner. I tillegg har vi også sett på sikkerhet vedrørende lagring av data. Undersøkelsen skulle gi oss kunnskap om kvaliteten på de generelle IT-kontrollene og bekreftelse på om vi kan bygge på applikasjonskontrollene i vår øvrige revisjon.

Applikasjonskontroller er inndatakontroller, kontroll av behandling av data og utdatakontroller. Arbeidet ble gjennomført i perioden fra august 2019 til februar 2020 og munnet ut i en regnskapsrevisjonsrapport som fikk sin endelige behandling i bystyret høsten 2020. Arbeidet ble utført av Børge Sundli (prosjektleder), Elin Ingeborg Vassmo og Anne-Margit Eide Schjølberg. Vi vil her dele noen av våre erfaringer etter undersøkelsen.

## Klargjøring av begrepet «Generelle IT-kontroller»

Vi legger til grunn at en gjennomgang av de Generelle IT-kontrollene er en del av regnskapsrevisjonen for at vi kan kunne stole på applikasjonskontroller, som på sin side er avhengige av at de generelle IT-kontrollene fungerer effektivt. Generelle IT-kontroller vil derfor være overbyggende retningslinjer og rutiner som kommunen etablerer og som sørger for at applikasjonskontrollene fungerer effektivt.

Generelle IT-kontroller dekker derfor typisk flere IT-systemer. At kommunen har etablert sentrale rutiner for tilgangshåndtering vil være en del av de generelle IT-kontrollene. Det vil derfor være slik at rutiner for å tildele tilgang til kommunens datanettverk vil ligge i de generelle IT-kontrollene, mens å legge inn godkjente tilganger i regnskapssystemet og andre IT-systemer har vi definert til å sortere under applikasjonskontrollene.

Både Generelle IT-kontroller og applikasjonskontroller kan være manuelle eller automatiserte rutiner. For å definere skillet mellom generelle IT-kontroller og applikasjonskontroller har vi laget en figur (se neste side) som vi benyttet i flere sammenhenger for å belyse dette skillet.

## Revisjonsstandard ISA 315

I revisjonsstandard ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser defineres Generelle IT-kontroller som retningslinjer og rutiner som gjelder mange IT-systemer og som sørger for at applikasjonskontroller fungerer effektivt.

Denne revisjonsstandarder legger til grunn at revisor skal forstå IT-miljøet, samt at revisor bør kartlegge hvordan bruk av informasjonsteknologien påvirker regnskapet.

Standarden peker på revisors oppgaver med og plikter til å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder kommunens interne kontroll. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen. Dette er grunnleggende for at revisor skal kunne stole på at regnskapssystemet produserer et pålitelig regnskap og at revisor skal kunne bygge på den interne kontrollen som støtter opp under regnskapsrapporteringen.

GENERELLE IT-KONTROLLER		APPLIKASJONSKONTROLLER
Felles i kommunen	Mot applikasjonene	I applikasjonen
<b>Tilgangsadministrasjon</b> Kommunen har overordnede rutiner for tildeling, endring og sletting av tilganger til TK-nettet og applikasjoner som genererer grunnlag for transaksjoner i regnskapet.	Ansatte blir tildelt de tilgangene de har behov for i applikasjonen i forhold til sine arbeidsoppgaver.	Applikasjonen gir (teknisk) den rette tilgangen til applikasjonen i forhold til hva som er definert i rollen.
<b>Endringshåndtering</b> Kommunen har felles rutiner som alle må benytte når det skal gjøres endringer i applikasjoner. Dette må fange opp endringer initiert fra både kommunen og leverandør.	Endringer i applikasjoner må gjøres i samarbeid mellom kunde og leverandør.  Endringer må testes, og godkjennes av autorisert personell både hos leverandør og kommunen.	Applikasjonen med endringer fungerer som forutsatt.
<b>Lagring og sikring av data</b> Kommunen har en strategi for sikring av at kommunens data (knyttet til transaksjoner i regnskapet) er i henhold til lov, forskrift og egne behov.	Kommunen må sikre at kommunens data på servere (datamaskin) og i skytjenester er tilfredsstillende lagret. (Eksempelvis risikovurdering, avtaler, kommunikasjon, overvåking etc)	Sikker lagring og gjenfinning av kommunens data.

Revisor bør derfor skaffe seg overblikk over vedtatt IT-strategi og IT-organisering, samt policyer og prosedyrer. Revisor må ha kjennskap til driftsløsninger og nøkkelpersoner. Andre elementer som kan påvirke revisors vurderinger er ressurs situasjonen på IT-området, bruk av serviceorganisasjoner og bruk av skytjenester. Revisor må også ha et kontinuerlig øye på vesentlige endringer i IT-miljøet og fortløpende vedlikeholde sin kunnskap om kommunens interne kontroll på området. At revisor tilegner seg kunnskap om dette er avgjørende for valg av riktige og effektive kontroller ved gjennomføring av revisjonsarbeidet.

#### Om undersøkelsen og rapporten

I undersøkelsen la vi til grunn følgende problemstilling: "Har Trondheim kommune tilfredsstillende internkontroll i og rundt IT-systemene/applikasjonene som genererer regnskapstall?"

Vi fant det videre naturlig å velge ut tre generelle kontrollelementer for videre undersøkelser som ble definert slik:

- Har Trondheim kommune tilfredsstillende tilgangsadministrasjon til IT-systemene/applikasjonene?

- Er det tilfredsstillende endringshåndtering av IT-systemer/applikasjonene i Trondheim kommune?
- Sikrer Trondheim kommune at oppbevaring av data knyttet til transaksjoner i regnskapet er tilfredsstillende?

Vi ønsket å se på hvordan de generelle IT-kontrollene fungerte i tilknytning til noen vesentlige IT-systemer, som for eksempel regnskapssystem og HR-system. I undersøkelsen benyttet vi både intervjuer, innhentet dokumentasjon, gjennomførte tester og innhentet bekreftelser fra eksterne leverandører.

Trondheim kommune er, som landets tredje største by med litt over 205 000 innbyggere, en stor revisjonsklient. Hver dag arbeider om lag 14 000 medarbeidere fordelt på ca. 215 enheter med å gi byens innbyggere tjenester. Kommunen har en desentralisert organisering av regnskapsfunksjonen med attestasjon og anvisning ute på enhetene. Det innebærer også at enhetslederne har et ansvar for å sørge for at sine medarbeidere er oppdatert på de IT-systemene de skal benytte, samt at medarbeideren har de riktige tilgangene de trenger for å gjøre arbeidsoppgavene sine tilfredsstillende. Kommunen har også en egen IT-avdeling som tar seg av og organiserer sentrale IT-funksjoner.

I mange sammenhenger fremstår Trondheim kommune som en framtidsrettet og moderne arbeidsgiver som samarbeider nært med byens forsknings-, universitets- og høyskolemiljø. Trondheim kommune har over tid outsourcet vesentlige IT-løsninger og har tatt i bruk nye skyløsninger.

#### Metode

Innledningsvis satte vi oss inn i etablerte standarder og anbefalinger fra nasjonale fagmyndigheter, som igjen bygger sine anbefalinger på ISO 27000-serien, som er etablerte standarder på området. Grunnprinsippene fremhever eksempelvis for tilgangshåndtering at en virksomhet må ha kontroll på de ulike brukerne og hvilke rettigheter de er gitt i de IT-systemene de har tilgang til.

Vi innhentet beskrivelser av interne rutiner i Trondheim kommune og testet disse rutineene for de områdene undersøkelsen omfattet. Vi gjennomførte så intervjuer med kommunedirektørens fagstab, IT-avdelingen og systemansvarlige for de IT-systemene som inngikk i undersøkelsen. Alle intervjuene ble verifisert.

Vi opplevde at mange av beskrivelsene vi innhentet var svært tekniske og krevende å sette seg inn i og ikke minst forstå. De var ofte beregnet for fagpersoner på området og benyttet både terminologi og en fremstilling som var rettet inn mot fagpersonene. Med tanke på revisjonsbevis, gjenbruk og presentasjon i rapporten valgte vi derfor, i dialog med fagpersonene, i de fleste tilfellene å forenkle fremstillingene vi skulle benytte videre. Det var viktig å gjøre dette slik at de kunne gi forståelse for menigmann.

#### Attestasjonsuttalelser om kontroll hos eksterne IT-leverandører ISAE 3402

Kommunen kan outsource arbeidet til eksterne, men kan ikke outsource ansvaret.

I henhold til revisjonsstandard ISA 402 skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis når kommunen benytter seg av tjenestene til serviceorganisasjoner. En vurdering av de generelle IT-kontrollene knyttet til kommunens IT-systemer som genererer grunnlag for transaksjoner i kommuneregnskapet innebærer også en vurdering av den interne kontrollen hos de eksterne IT-leverandørene. Det var klart en utfordring for oss å få innsyn for å vurdere de generelle IT-kontrollene som utføres hos leverandørene.

Ved dagens IT-løsninger med outsourcing og skyløsninger er det upraktisk og komplisert for oss, som revisorer, å møte opp hos leverandørene og foreta kontroll hos dem. Attestasjonsuttalelser om kontroll hos eksterne IT-leverandører (serviceorganisasjoner) er derfor veien å gå her. Vi innhentet disse for de IT-systemene det var laget slike uttalelser

for. Disse ga oss godt på veg den informasjonen vi hadde behov for i undersøkelsen. Vår erfaring tilsier at det kan være noen utfordringer med å innhente ISAE 3402-uttalelser.

#### Men, hva ble resultatet av undersøkelsen?

##### Har Trondheim kommunen tilfredsstillende tilgangsadministrasjon til IT-systemene/applikasjonene?

Trondheim kommune benytter den internasjonale standarden "ISO 27001 - ledelsessystem for informasjonssikkerhet" som rettesnor for informasjonssikkerhetsarbeidet, og kommunen har overordnede dokumenterte rutiner som beskriver enhetenes ansvar og fremgangsmåte ved bestilling av ny tilgang, endring og sletting av tilgang. På bakgrunn av testene i undersøkelsen mener revisjonen at tildeling av tilganger praktiseres i henhold til rutineene. Kontrollene viste at utmelding av tilgang til IT-systemer har et forbedringspotensial.

Revisjonen mener det er viktig at kommunen jevnlig kontrollerer at tilganger til IT-systemene er i henhold til tjenstlig behov. Som resultat av revisjonens kontroller har kommunen gjennomgått utvidede tilganger og uheldige rollekombinasjoner til IT-systemer i kommunen og hos systemleverandørene.

Presiseringer i Revisjonsstandard ISA 315 medfører at revisor må ha et kontinuerlig øye på vesentlige endringer i IT-miljøet og fortløpende vedlikeholde sin kunnskap om kommunens interne kontroll på området.

##### Er det tilfredsstillende endrings håndtering av IT-systemer/applikasjoner?

Trondheim kommunes overgang fra lokal drift av IT-systemer til skydriftsløsninger betyr at kommunen overlater prosessering og lagring av kommunale tjenstedata til aktører utenfor kommunen. Dette medfører også i praksis redusert tilgjengelighet og kontroll over IT-systemer og påvirker derfor kommunens rutiner og styring av endringshåndtering. Det er viktig at rutiner for endringshåndtering også fanger opp egenskapene ved skyløsningene.

Gode endringshåndteringsrutiner for IT-systemer er viktig for å sikre at kommunen bare tar i bruk endringer som er tilstrekkelig testet og godkjent av



de rette ansvarlige. Kommunen benytter ITIL, som er et strukturert rammeverk for kvalitetssikring innen IT-sektoren, for styring av prosesser i samhandling med sine leverandører. Oppfølging av et utvalg saker viser at kommunikasjonsverktøyene med leverandørene gir muligheter for å dokumentere og følge opp håndteringene av innmeldte saker. Revisjonen mener imidlertid at det er behov for å tydeliggjøre hvordan kravene vedrørende endringshåndtering skal praktiseres mot leverandørene og anbefaler at det utarbeides felles skriftlige rutiner for endringshåndtering av IT-løsninger.

### Har Trondheim kommune sikker oppbevaring av regnskapsdata?

Det er ikke avdekket avvik i prosedyrer knyttet til oppbevaring av data for Regnskapssystemet og HR-systemet i henhold til kravene i bokføringsloven. Ved utfasing av disse IT-systemene er det avtalefestet at leverandørene skal stille til rådighet alle nødvendige ressurser for å bistå at Trondheim kommunes data blir overført til kommunen eller ny leverandør. Revisjonen mener at lovkravene om oppbevaring av data i driftsperioden etterleveres for disse IT-systemene.

Kommunen skal ha planer for sikker lagring og tilfredsstillende innsynsløsninger for historisk regnskapsmateriale fra utfasede IT-systemer i de fem årene som bokføringsloven krever. Revisjonen mener det bør utarbeides sentrale skriftlige rutiner for deponering av regnskapsmateriale. Disse bør brukes som generelt krav i kommunen ved anskaffelse av nye IT-systemer og inngå i avtaler med leverandørene. Ved utskifting av IT-systemer bør kommunen i god tid i forkant planlegge tid, ressurser og kostnader som vil medgå ved overgang til nytt system ved deponering av data. Dette er viktig for å sikre etterlevelse av kravene i bokføringsloven § 13 om oppbevaring av regnskapsdata.

Alle virksomheter som benytter seg av en underleverandør ved databehandling har i henhold til personvernforordningen (GDPR) plikt til å ha en

databehandleravtale med leverandøren. Revisjonen har innhentet databehandleravtaler for de systemene som inngår i undersøkelsen.


### Hva lærte vi som revisorer av undersøkelsen?

Generelle IT-kontroller skal vurderes og testes på samme måte som andre kontroller. Test av kontroller er revisjonshandlinger utført for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at relevante kontroller fungerer effektivt og er utformet for å forhindre, oppdage og korrigere vesentlig feilinformasjon i en påstand, jf. ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer (2016) pkt. A20.

Vi kan eksempelvis ikke bygge på applikasjonskontrollene i et IT-system dersom brukere er tildelt unødvendig utvidede tilganger til systemet og dermed kan slå av applikasjonskontroller eller det implementeres endringer i applikasjoner som undergraver etablerte applikasjonskontroller. Gjennom de generelle IT-kontrollene må vi teste at det er etablert god tilgangshåndtering til IT-systemene og at endringer i IT-systemene godkjennes og testes før de implementeres.

Kommunen har fokus på å ta i bruk teknologi og løsninger mot brukere og kommunens innbyggere for å effektivisere tjenesteproduksjonen. Det skjer derfor endringer på IT-området gjennom hele året. Risikobildet endres når det skjer endringer, og vi må derfor årlig oppdatere oss på IT-strategi, IT-avtaler, nye IT-systemer og ansvarsfordeling på IT-området. For å være på høyden må vi kort sagt «holde oss oppdatert». Presiseringer i Revisjonsstandard ISA 315 medfører at revisor må ha et kontinuerlig øye på vesentlige endringer i IT-miljøet og fortløpende vedlikeholde sin kunnskap om kommunens interne kontroll på området. Vi ser at dette stiller betydelige krav til revisors kompetanse og innsikt i hvordan teknologien tas i bruk hos revisjonsklientene.

Som bekreftet i revisjonsteorien, er det tydelig for oss at om man skal bygge på applikasjonskontrollene, må de Generelle IT-kontrollene de er avhengige av, verifiseres hvert år. Det er viktig å identifisere endringer i IT-miljøet som vil ha påvirkning på de Generelle IT-kontrollene. Ved observert svekking av det generelle kontrollmiljøet bør revisor også vurdere å identifisere og forstå kompensierende generelle kontroller før en eventuell endring av revisjonsstrategi.

Detaljerte funn og anbefalinger kan leses i sin helhet i rapporten som kan lastes ned fra Trondheim kommunerevisjons nettsider<sup>1</sup>. 

**Elin Ingeborg Vassmo** jobber som regnskapsrevisor i Trondheim kommunerevisjon. Hun er siviløkonom og har også utdanning i kommunal finansforvaltning.

**Anne-Margit Eide Schjølberg** jobber som regnskapsrevisor i Trondheim kommunerevisjon. Hun er registrert revisor og diplomert internrevisor og har også utdanning i IT-revisjon.

**Børge Sundli** jobber som regnskapsrevisor og IT-revisor i Trondheim kommunerevisjon. Han har jobbet i offentlig revisjon fra 1981 og er utdannet bedriftsøkonom fra BI med tilleggstudanning innen offentlig revisjon. Han har også utdanning i IT-revisjon og er ISACA-sertifisert IT-revisor – CISA.

<sup>1</sup> <https://www.trondheim.kommune.no/tema/politikk-og-planer/styrer-rad-og-utvalg/trondheim-kommunerevisjon/revisjonsrapporter/generelle-it-kontroller/>

# NKRFs årsmøte 2020 - historisk i jubileumsåret

Totalt var 192 stemmer – fordelt på 71 personlige stemmer, 67 personlige fullmakter og 54 bedriftsstemmer – representert på årsmøtet 2020, som ble avholdt i Zoom.

I tillegg til de ordinære årsmøtesakene og valg behandlet årsmøtet NKRFs strategi for 2020-2023 og forslag til endringer i komitestruktur og bedriftsmedlemskontingent.

**Strategidebatten** ble igangsatt etter årsmøtet 2019. Den er, som følge av koronasituasjonen, delvis forsinket og forlenget til årsmøtet 2021 – 14. juni. Styret foreslo derfor en videreføring av strategien fra 2019 fram til neste årsmøte. Årsmøtet sluttet seg til dette, samt at den pågående utredningen av NKRFs komitestruktur mm. vil videreføres fram mot årsmøtet i 2021 med sikte på at denne på en best mulig måte er tilpasset forbundets rammevilkår.

Etter en debatt ble følgende tilleggsforslag, som ble fremmet i møtet, vedtatt i strategisaken: *Årsmøtet ber styret vurdere en standard for kontrollutvalgssekretariat fram mot årsmøtet i 2021.*

Styrets forslag om endringer i **komitestrukturen** ble etter en del debatt enstemmig vedtatt. Dermed blir forvaltningsrevisjonskomiteen og selskapskontrollkomiteen slått sammen til én komite – *forvaltningsrevisjonskomiteen* og med ansvar for både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. I tillegg blir

*hederstegnkomiteen* avviklet og oppgavene overført til administrasjonen.

Styrets forslag til endringer i **kontingenten** for bedriftsmedlemmer ble også etter en debatt enstemmig vedtatt. Kontingenten for bedriftsmedlemmene beregnes fra 2021 slik:

- Et fast beløp på kr 10 000 (økning fra kr 7 000)
- 5 promille av årlig omsetning (økning fra 4,5 promille)
- «Taket» heves til kr 150 000 (økning fra kr 90 000)

Endringen medfører også følgende tillegg i vedtektenes regler om representasjon – § 8, slik:

Kategori A: inntil 20 000 -> 1 stemme  
 Kategori B: 20 001-50 000 -> 2 stemmer  
 Kategori C: 50 001-90 000 -> 3 stemmer  
 Kategori D: 90 001-150 000 -> 4 stemmer

**Valg**komiteens innstilling ble enstemmig vedtatt uten motkandidater. En oversikt over NKRFs tillitsvalgte er tatt inn på neste side. ☺



Fra venstre: Avtroppende styremedlem og varadirigent Torgun M. Bakken, styreleder og møtedirigent Per Olav Nilsen, og daglig leder og møtesekretær Rune Tokle styrte årsmøtet fra et studio i Oslo.

# Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2020-2021

etter valgene på det digitale årsmøtet 26. oktober 2020

## Styre

Leder	Per Olav Nilsen	Trondheim kommunerevisjon	2019-2021
Nestleder	Alexander Etsy Jensen	Vestfold, Telemark og Agder Kontrollutvalgssekretariat IKS, Vetaks	2020-2022, gjenvalg
Medlem	Mona Moengen	Viken kontrollutvalgssekretariat IKS, Vikus	2020-2022, ny
Medlem	Inger Anne Fredriksen	Viken kommunerevisjon IKS, VKR	2019-2021
Medlem	Tor Ole Holbek	Agder kommunerevisjon IKS	2020-2022, gjenvalg
1. varamedlem	Ragnhild Aashaug	Kontrollutvalg Fjell IKS, Konfjell	2020-2021, ny
2. varamedlem	Kurt Anders Løvoll	Møre og Romsdal Revisjon SA	2020-2021, gjenvalg

## Revisjonskomite

Leder	Unn Helen Aarvold	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2020-2022, gjenvalg
Medlem	Inge Johannessen	KomRev NORD IKS	2020-2022, gjenvalg
Medlem	Linn Therese Bekken	Vestfold og Telemark Revisjon IKS, VTR	2019-2021
Varamedlem	Björg Hagen	Innlandet Revisjon IKS	2020-2021, gjenvalg

## Forvaltningsrevisjonskomite

Leder	Tor Arne Stubbe	Revisjon Midt-Norge SA	2020-2022, gjenvalg
Medlem	Kirsti Torbjørnson	Vestfold og Telemark Revisjon IKS, VTR	2020-2022, ny
Medlem	Kristin Skaane	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2020-2021, ny
Varamedlem	Anne Helene Grunni-Hellestrand	Agder kommunerevisjon IKS	2020-2021, ny

## Regnskapskomite

Leder	Knut Tanem	Revisjon Midt-Norge SA	2020-2022, ny
Medlem	Jolanta Betker	Østre Viken kommunerevisjon IKS	2020-2022, gjenvalg
Medlem	Anne Oterhals	Møre og Romsdal Revisjon SA	2019-2021
Varamedlem	Elin Slaatten Sollid	Aust-Agder Revisjon IKS	2020-2021, ny

## Kvalitetskontrollkomite

Leder	Kjell Peter Ekman	Vestfold og Telemark kommunerevisjon IKS, VTR	2019-2021
Medlem - RR	Veslemøy Ellinggard	Møre og Romsdal Revisjon SA	2019-2021
Medlem - FR	Øyvind Nordbrønd Grøndahl	Romerike revisjon IKS	2020-2022, gjenvalg
Varamedlem FR-personlig	Margrete Mjølhus Kleiven	KomRev NORD IKS	2020-2021, ny
Varamedlem RR-personlig	Rune Haukaas	Rogaland Revisjon IKS	2020-2021, gjenvalg

## Kontrollutvalgskomite

Leder	Pål Ringnes	Viken kontrollutvalgssekretariat IKS, Vikus	2020-2021, ny
Medlem	Paul Ivar Stenstuen	Konsek Trøndelag IKS	2020-2022, ny
Medlem	Kari Louise Hovland	Kontrollutvalgssekretariatet Innlandet, KSI	2020-2022, gjenvalg
Varamedlem	Willy Gill	Agder Sekretariat IS	2020-2021, ny

## Disiplinærkomite

Leder	Morten Alm Birkelid	Revisjon Øst IKS	2020-2022, gjenvalg
Medlem	Magnus Solsvik	Aust-Agder Revisjon IKS	2019-2021
Medlem	Unni Romstad	Revisjon Midt-Norge SA	2020-2022, gjenvalg
Varamedlem	Aud Opgård	Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS, Vefik	2020-2021, ny

## Revisorer

Revisor	Tormod Østli	Revisjon Øst IKS	2019-2021
Revisor	May-Britt Bratlie	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2020-2022, gjenvalg
Vararevisor	Erik Timland-Rismoen	Revisjon Øst IKS	2020-2021, gjenvalg

## GLÅMDAL SEKRETARIAT IKS ENDRES TIL KONSEK ØST IKS

Sekretariatet for kontrollutvalgene i Sør-Østerdal slår seg sammen med Glåmdal sekretariat IKS fra 1. januar 2021. Det nye selskapets navn blir Kontrollutvalgssekretariat Øst IKS (Konsek Øst IKS), og det får 12 eierkommuner.



**Anne Haug** (53) er ny daglig leder etter Torgun M. Bakken som har gått av med pensjon. Anne Haug er cand. jur. og kommer fra stillingen som seniorrådgiver i Olje- og energi-departementet.



Tidligere leder i Sekretariatet for kontrollutvalgene i Sør-Østerdal, **Kristin Moe**, blir med i Konsek Øst IKS. Kristin Moe er utdannet revisor.

## NYE TILLITSVALGTE I NKRF



**Knut Tanem** er valgt som leder av *regnskapskomiteen*. Han er registrert revisor og oppdragsansvarlig regnskapsrevisor for Revisjon Midt-Norge SA. Han har jobbet med kommunal revisjon i snart seks år og har vært med som varamedlem/ekstra ressurs i revisjonskomiteen siden årsmøtet i 2018. Knut har tidligere erfaring fra privat revisjon i BDO.



**Kirsti Torbjørnson** (57) er valgt som medlem av *forvaltningsrevisjonskomiteen*. Hun er leder for forvaltningsrevisjon i Vestfold og Telemark kommunerevisjon IKS, hvor hun har jobbet siden 2008. Hun er jurist, og har jobbet i Statens forurensningstilsyn i flere år, og har også vært innom Arbeidstilsynet en kort periode. Før det jobbet hun

med utredning, lovarbeid og saksbehandling i det som den gang het Barne- og familiedepartementet og i Justis-departementet. Hun har tidligere vært leder av forvaltningsrevisjonskomiteen 2011-16 og medlem/leder av selskapskontrollkomiteen 2018-20.



**Line Bosnes Hegna** (46) er valgt som medlem av *valgkomiteen*. Hun er daglig leder i Vestfold, Telemark og Agder kontrollutvalgssekretariat IKS - Vetaks, hvor hun har vært ansatt siden 2009 - daglig leder fra 2015. Line er cand.jur fra Universitet i Bergen 2000 og tidligere erfaring som rådgiver i Rikstrygdeverket 2000-2005, som advokatfullmektig/

advokat 2005-2007 og Arbeids- og velferdsdirektoratet før permisjon. Hun har tidligere vært medlem av kontrollutvalgskomiteen 2014-16 og leder for tiden det styre-oppevnte strukturutvalget.



**Pål Ringnes** (56) er valgt som leder av *kontrollutvalgskomiteen*. Han har vært medlem i denne komiteen siden 2018. Han er utdannet revisor fra Handelshøyskolen BI og har studert jus, blant annet spesialfag i kommunalrett samt selskapsrett. Pål er nå seniorrådgiver i det nyetablerte selskapet, Viken kontrollutvalgssekretariat IKS (som består av tid-

ligere Kontrollutvalgssekretariatet i Buskerud, Follo interkommunale kontrollutvalgssekretariat og Romerike kontrollutvalgssekretariat IKS).

Fra 1991-2015 har han hatt ulike revisjonsstillinger i Oslo kommunerevisjon, Buskerud fylkesrevisjon (fylkesrevisor) og Buskerud Kommunerevisjon IKS (oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og fra 2010-2015 daglig leder). Fra 2015-2020 var han daglig leder i Kontrollutvalgssekretariatet i Buskerud.

I NKRF-sammenheng har Pål har tidligere hatt verv som blant annet medlem i styret, varamedlem til styret, medlem av forvaltningsrevisjonskomiteen samt deltatt i flere arbeidsgrupper. Dessuten har han hatt en rekke ulike verv i totalt tre lokalforeninger.



**Kristin Skaane** er valgt som medlem av forvaltningsrevisjonskomiteen. Hun er utdannet jurist og har jobbet i Kommunerevisjonen i Oslo siden 2008. Hun har tidligere erfaring bl.a. fra advokatvirksomhet og statlig tilsynsvirksomhet (Konkurransetilsynet og Statens jernbanetilsyn). Kristin har tidligere vært medlem av selskapskontrollkomiteen 2015-20.

## ARTIKKELPRISEN 2019



**Sébastien M. Hille** er tildelt Kommunerevisorens artikkelpris for 2019.

Prisen henger høyt, og den har vært delt ut siden 1995.

Sébastien M. Hille, forvaltningsrevisor i Kommunerevisjonen Vest, Vest-Agder IKS, ble tildelt prisen for

artikkelen «*Kvalitativ dataanalyse: Fallgruver og løsninger*», som sto i Kommunerevisoren nr. 6/2019.

Prisen ble annonsert i etterkant av NKRFs digitale årsmøte 26. oktober 2020, og den vil bli overrakt til Hille så snart

anledningen byr seg. Artikkelen var basert på et foredrag han holdt på Arena for forvaltningsrevisjon 2019.

Juryen, som har vurdert kandidater til artikkelprisen for 2019, har bestått av: styreleder og ansvarlig redaktør Per Olav Nilsen, daglig leder Rune Tokle og seniorrådgiver Bjørn Bråthen.

I vurderingen av artiklene er det blitt lagt vekt på flere kriterier, bl.a. at artikkelen skal ta opp et aktuelt tema, ha faglig tyngde og bringe nytt lys over et tema samt at stoffet skal være presentert på en lett forståelig måte.

## NKRFs HEDERSTEGN I SØLV MED DIPLOM GIKK TIL ...



**Kirsti Torbjørnson** er tildelt NKRFs hederstegn i sølv med diplom.

I forbindelse med NKRFs digitale årsmøte 2020 ble Kirsti Torbjørnson, som til daglig er leder for forvaltningsrevisjon i Vestfold og Telemark Revisjonen IKS, tildelt NKRFs hederstegn i sølv med diplom.

I begrunnelsene fra hederstegnkomiteen ble det trukket fram at Kirsti har arbeidet innen kommunal revisjon i mange år, og vært engasjert i forbundsarbeid siden 2011.

Vervene fordeler seg i hovedsak som leder og medlem av flere komiteer i hele perioden. Fem år som leder av forvaltningsrevisjonskomiteen (2011-2016), varamedlem i selskapskontrollkomiteen (2016-17) og deretter fast medlem

i samme komite før hun ble konstituert leder i komiteen i våren 2020 og fram til årsmøte 2020.

Hun har gjennom sine verv, sitt engasjement og sin kunnskap bidratt i flere større utredningsarbeider som har vært standardsettene innen kommunal revisjon.

Hun har gjennom mange år stilt seg til rådighet som foredragsholder på konferanser og kurser, både sentralt og lokalt. Hun har også bidratt med artikler i Kommunerevisoren.

Kirsti kjennes av NKRFs medlemmer som en meget engasjert og faglig dyktig person på sine fagfelt. Hun er veldig omgjengelig, inkluderende og har godt humør. Hun har på en meget positiv måte bidratt til å fremme Norges Kommunerevisorforbund og kommunal revisjon, særlig innen forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

### Kommunerevisoren utgis av:

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)  
Postboks 1417 Vika,  
0115 Oslo  
Tlf.: 23 23 97 00

**E-post:** post@nkrf.no

www.nkrf.no  
www.twitter.com/nkrf  
www.twitter.com/kommunerevisor1  
www.facebook.com/NKRF.no

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

### Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året: 4.1., 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 425 pr. år

Forsidebilde:  
Krakenimages/Unsplash

### Annonsepriser:

1/1-side baksider 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 forhandlinger.

Opplag: 1600  
ISSN 0800-644X



Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

Skann QR-koden og få Kommunerevisoren direkte på smarttelefon eller nettbrett.



**Grafisk design og trykk:**  
Merkur Grafisk AS



Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vik  
0115 Oslo

# Vi går digitalt

Se våre nettsider for komplett kursbeskrivelse og påmelding

Hold  
deg  
oppdatert!

 10 februar / kl 09.00-11.30

## Forvaltningsrevisjon – mer enn bare regeletterlevelse!

### Nettkurs med mulighet for interaksjon

I § 23-3 i kommuneloven heter det at «Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak». Vi ser på begrepene, støtteverktøy og fallgruver.

**Målsetting** Gi kursdeltakerne innsikt i hvilke verktøy som er sentrale for å vurdere, produktivitet, effektivitet og vurdering av måloppnåelse i kommuner, samt gi et overblikk over inntekts-systemets påvirkning på økonomisk handlingsrom og produktivitet i sektoren.

**Målgruppe** Forvaltningsrevisorer og andre som har behov for økt kunnskap om forvaltningsrevisjon.

 eKurs – du bestemmer når!

## Revisjon av inntekter i kommunal sektor

Inntektsområdet i en kommune er det som skiller seg mest fra privat revisjon. Det er ulike kilder til inntektene og de oppstår sjelden fra det tradisjonelle «kundebegrepet» i privat sektor. Beløpene er store, og det er til dels mange transaksjoner. Bruk av riktig angrepsvinkel er nødvendig for å kunne gjennomføre en effektiv revisjon av området.

**Målsetting** Gi kursdeltakerne en oversikt over hvilke inntekter en kommune har og hvordan disse kan revideres på en effektiv måte.

**Målgruppe** Alle som ønsker å lære mer om revisjon av inntekter i kommunal sektor.

 eKurs – du bestemmer når!

## RSK 301 – Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Ny kommunelov har gitt revisor nye oppgaver, herunder forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. NKRFs revisjonskomite har i samarbeid med DnR utarbeidet en standard for revisors arbeid med dette, RSK 301. Denne standarden ble fastsatt av styret 11. mars 2020. Lovens krav gjelder fra og med regnskapsåret 2019, men standarden er gjeldende fra og med regnskapsåret 2020.

**Målsetting** Gi kursdeltakerne en innføring i standarden og hva som kreves av revisor.

**Målgruppe** Alle som ønsker å lære mer om revisjon i kommunal sektor. Aktuelt for både regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor.

NYTT  
KURS!

Norges Kommunerevisorforbund

[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no) | [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no)

