



Les mer om:

- ⦿ **Revisjon av kommuneregnskapet – utvalgte problemstillinger**
- ⦿ **Varsling – har kommunerevisjonen en rolle?**
- ⦿ **Kronikk: Trening gir styrke, også i antikorrupsjonsarbeidet**
- ⦿ **Demokrati og åpenhet – Kontrollutvalgskonferansen 2020**

- 2 25 år siden ...**
Bjørn Bråthen
- 3 Nye kontrollutvalg og rammevilkår**
Styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Revisjon av kommuneregnskapet – utvalgte problemstillinger**
Statsautorisert revisor Terje Tvedt, partner i BDO AS
- 11 Varsling – har kommunerevisjonen en rolle?**
Advokat Kjerstin Falkum Løvik og advokatfullmektig Elen Schmedling Gimnæs, KS Bedrift
- 14 Kronikk: Trening gir styrke, også i antikorrupsjonsarbeidet**
Tor Dølvik, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg
- 15 Demokrati og åpenhet – Kontrollutvalgskonferansen 2020**
Renate Borgmo, seniorrådgiver i NKRF
- 19 Revisors bruk av «Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)» for å identifisere transaksjoner med høy risiko for feil og misligheter**
Ellen M. Kulset, førsteamanuensis ved Norges Handelshøyskole og Universitetet i Sørøst-Norge
- 22 Særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester – utfordringer for kommuner og kommunens revisor**
Morten Alm Birkelid, daglig leder, Hedmark Revisjon IKS
- 27 Hva skjer?**
Midt-Norgeforeningen 75 år
Nytt om navn
Rogaland Revisjon IKS

25 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

Kommunaldepartementets forslag til forskrift for distriktsrevisjoner var endelig lagt fram til høring. Forslaget ble viet omtale både i lederartikkelen til styreleder Leif Aarebrot, og i en egen omtale fra redaksjonsutvalgets Torbjørn Olsen.


Aarebrot skriver at i premissene til den nye kommuneloven er det lagt til grunn at en ordning med distriktsrevisjon vil være gunstig både ut i fra sikkerhetsmessige og faglige hensyn, samtidig som det gir den enkelte kommune mulighet til å få en mindre ressurskrevende revisjon. Han peker på at det er mange som er enig i disse synspunkter. Han skriver videre at han synes departementets forslag er svært kort, bl.a. fordi det ikke har sett behovet for å regulere i forskrift forhold som allerede føler av lov. Han tar til ordet for en mer utfyllende forskrift, og mener dette vil kunne hindre vedtekter som avviker fra lov, og dessuten sikre mer ensartede vedtekter for de kommuner som har felles revisjonsordning.

Kommunerevisoren fortsatte markeringen av forbundets 50-årsjubileum med nok et intervju. Denne gang med Vegard Østlien – omtalt som Servicekontorets «far». Østlien var fra tidligere kjent som en engasjert og driftig formann for forbundets kursutvalg

fra 1979 til 1985, da han forlot ledelsen i Oslo kommunerevisjon til fordel for konsernrevisjonen i Kreditkassen. I denne perioden hadde han også en finger med i flere viktige hendelser, bl.a. utgivelsen av den første utgaven av «Håndbok for kommunal og fylkeskommunal revisjon», som så dagens lys i 1982 etter initiativ fra nettopp kursutvalget. Utvalget hadde flere markante medlemmer i denne perioden – fylkesrevisor Erland Lyngved, distriktsrevisor Halvard Kleven og fylkesrevisor Tollef Moen.

Omtalen som Servicekontorets «far» fikk Østlien fordi han var en drivkraft bak og deltok i utredningen som senere (1990) førte fram til etablering av NKRFs servicekontor (senere (2005) omdannet til forbundets administrasjon).

På spørsmål om hva han husker best fra tiden i forbundets og kommunal revisjons tjeneste trekker han fram at det ga ham utrolig mye både på det faglige og personlige plan.

– Jeg traff mange hyggelige kolleger, og en ting vil jeg gjerne si, kommunerevisorer er noe helt spesielt. De har noe godt ved seg, og de er solide i sin væremåte. Jeg kan derfor trygt anbefale alle interesserte å engasjere seg i forbundets aktiviteter. 



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Nye kontrollutvalg og rammevilkår

Kontrollutvalgskonferansen 2020 er nettopp gjennomført. Over 800 kontrollutvalgsmedlemmer og andre som er engasjert i kontroll og revisjon i kommunal sektor var til stede og tok del i interessante debatter og foredrag om viktige tema.

Dette var den første kontrollutvalgskonferansen etter kommune- og fylkestingsvalget i høst, og derfor la vi vekt på opplæring og et bredt spekter av tema som alle berører den kommunale egenkontrollen. Det er mange nye kontrollutvalgsmedlemmer i kommunene og fylkeskommunene – samtidig som den nye kommuneloven har framhevet viktigheten av kontrollutvalgenes arbeid, blant annet ved å øke minstetallet på antall medlemmer fra tre til fem.

Det viktigste budskapet var likevel at kontrollutvalgene må være sin oppgave bevisst. Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens regnskaper revideres på en betryggende måte. Det er i seg selv ingen liten oppgave! I tillegg skal kontrollutvalget påse at det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet og selskaper, og dessuten at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper mv. (eierskapskontroll).

Det ligger mye ansvar her – og muligheter til å være aktive i forbedringsarbeidet i kommunen eller fylkeskommunen. Som medlem av et kontrollutvalg har man en unik mulighet til å rette fokus på viktige områder i den kommunale forvaltninga, og komme med forslag til forbedringer. Det er til hjelp for både politikere og forvaltning.

Norges Kommunerevisorforbund vil bidra i dette arbeidet – ved å legge til rette for kontrollutvalgenes virksomhet, samtidig som vi jobber for bedre kompetanse og faglig utvikling hos både sekretariat og revisjon.

Det utarbeides en standard for forenklet etterlevelseskontroll, som er en ny oppgave revisor har fått i den nye kommuneloven. I tillegg blir standarden for forvaltningsrevisjon oppdatert, samt en ny standard for eierskapskontroll utarbeidet. Dette vil bidra til økt kvalitet i revisors arbeid, og det vil også gi kontrollutvalgene og sekretariatene mulighet til å følge opp det arbeidet revisor gjør.

I sin tur vil tilhørende veiledere bli oppdatert. Alt dette vil gjøre rammeverket rundt revisors og kontrollutvalgenes arbeid bedre og mer oversiktlig.

Det viktigste akkurat nå er imidlertid revisorloven – og likestilling av praksis fra kommunal og privat revisjon. I forbindelse med behandlinga av kommuneloven i 2018, fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber regjeringen fremme forslag om endringer i revisjonsloven gjennom å likestille praksis fra kommunal og privat revisjon når det gjelder godkjenning som statsautorisert og registrert revisor.»

Forslaget til ny revisorlov ble lagt fram av regjeringa i desember i fjor, og er nå til behandling i Stortinget. I disse dager bidrar vi i møter med politikere med mer kunnskap og innspill til hvordan en slik likestilling av praksis kan gjøres. Selv om vi er veldig fornøyd med at regjeringa har løftet dette temaet opp i den nye loven, er det fortsatt noen skjær i sjøen.

Det viktigste er at revisjonsvirksomhet etter kommuneloven likestilles med revisjonsvirksomhet etter revisorloven – og det er vårt hovedbudskap denne våren! ☉

Som medlem av et kontrollutvalg har man en unik mulighet til å rette fokus på viktige områder i den kommunale forvaltninga, og komme med forslag til forbedringer.



Revisjon av kommuneregnskapet – utvalgte problemstillinger

Historisk har revisjon av kommuneregnskapet vært betraktet som noe helt spesielt, og lenge ble det ansett som en egen profesjon å revidere kommuner.

Kommunerevisorprofesjonen lever for så vidt i beste velgående, men etter at det ble åpnet for det, har også private revisjonsfirmaer påtatt seg revisjonsoppdrag for kommunene.

Innledning

For private revisjonsfirmaer er revisjon av kommuneregnskapet i prinsippet ikke noe annet enn en ordinær revisjon av et regnskap med et litt annet regnskapsrammeverk, andre formål og andre rammebetingelser enn private selskaper har. Dette påvirker revisjonen, men endrer ikke revisjonens formål eller metodiske gjennomføring.

Anbudskonkurransene for revisjon av kommuner preges av meget sterkt prispress. Pris vektet som regel fra 40 – 100 prosent i slike konkurranser. I tillegg kan det, naturlig nok, være vanskelig å vurdere forskjeller i kvalitet mellom tilbyderne. Det må dessuten være tillatt å innrømme at man stundom fylles med en viss undring både over informasjon som etterspørres for å vurdere kvalitet, og de vurderingene som er lagt til grunn ved kvalitetsvurderingen. Alle som deltar i slike anbuds-konkurranser drives derfor i retning av en «minimums-revisjon», dvs. at man forsøker å minimere arbeidsinnsatsen ved revisjonen. For revisor vil det da være naturlig å vurdere både vesentlighet, risiko og typen revisjonshandlinger i lys av dette.

Kommuneregnskapet

Kommuneregnskapet avlegges i samsvar med reglene i kommuneloven, tilhørende forskrifter og god kommunal regnskapsskikk. Dette rammeverket

er i stor grad rettet mot politisk og administrativ styring, ikke mot annen, ekstern bruk av kommuneregnskapet. Slik bruk er jo da også begrenset. En kommune driver virksomhet på mange områder og i betydelig omfang. Dette gjør at transaksjonsvolumet er høyt, og at regnskapet viser betydelige inntekter og utgifter/kostnader. Fokuset rettes ofte mot bruk av midler. Dette reflekteres av at det presenteres to resultatregnskaper for henholdsvis drift og investering. Balansen fungerer i stor grad som et hjelpemiddel for å periodisere kostnader. Den har lite fokus i seg selv, og det er få balanseposter som estimeres.

Noen utgangspunkter for revisjonen

Det betydelige transaksjonsvolumet tilsier at revisor vil fokusere mye på kontrollbasert revisjon og analyser og i mindre grad på detaljtesting. Revisor avgir i tillegg til revisjonsberetningen en rekke revisjonsberetninger og andre uttalelser knyttet til særregnskaper. Det vil derfor være naturlig at revisor forsøker å oppnå synergier mellom de forskjellige revisjons- og attestasjonsoppgavene.

Historisk har kommuneregnskapene vært relativt grundig revidert. Når resultatene av revisjonen rapporteres til politiske organer, er det derfor viktig å få frem de iboende begrensninger som ligger i enhver revisjon. Det kan ellers fort oppstå et forventningsgap mellom hva revisjonen faktisk gir av sikkerhet og hva politikerne tror de får.

I det etterfølgende vil jeg gå inn på noen områder ved revisjonen av kommuneregnskapet. Det er ikke formålet å gi noen fullstendig oversikt over en slik revisjon, men å belyse enkelte sentrale områder. Jeg

Alle som deltar i slike anbudskonkurranser drives derfor i retning av en «minimumsrevisjon», dvs. at man forsøker å minimere arbeidsinnsatsen ved revisjonen.

vil komme inn på enkelte utviklingstrekk vi ser i revisjonsfaget, da spesielt innenfor revisjonsmetodikk på privat side.

Vesentlighet

Definisjonen av vesentlighet i revisjon er kjent. Feilinformasjon er vesentlig hvis den, enkeltvis eller samlet, gjør at brukerne av regnskapsinformasjonen endrer sine økonomiske beslutninger. Det blir da helt sentralt hvem som er brukere av regnskapet. Kommunestyret er åpenbart en bruker av regnskapet. Det er likevel slik at kommunestyrets økonomiske prioriteringer primært ivaretas ved budsjettet, slik at regnskapet får en mer indirekte betydning for økonomiske beslutninger. Det kan også tenkes andre regnskapsbrukere, men det kan konstateres at brukerne av regnskapet er få, og de økonomiske beslutningene ikke er veldig påvirket av regnskapstallene.

Dette taler for at det kan benyttes relativt sett høye vesentlighetsgrenser ved revisjon av kommuneregnskapet. Det er imidlertid slik at kommunal økonomi har betydelig allmenn interesse og følges ofte tett av både lokale og nasjonale medier. Dette er ikke direkte avgjørende for fastsettelse av vesentlighetsgrensen, men mange revisorer legger nok likevel en viss vekt på dette i vurderingene av vesentlighetsnivå.

Beregningsgrunnlaget for vesentlighet

ISA 320¹ krever at revisor kvantifiserer vesentlighetsgrensen. For en kommune kan et naturlig beregningsgrunnlag være totale inntekter eller kostnader. En kommune skal jo ikke tjene penger, så forskjellen her skal jo i prinsippet være begrenset. Revisjonsmetodikkene som benyttes kan ha varierende intervaller for slike vurderinger. Noen benytter 0,5-1 prosent. Andre kan ha inntil 2 prosent, og vi ser at utviklingen går i retning av å øke dette

¹ ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon

intervallet opp mot 3 prosent. En viktig årsak til dette er at ISA-ene krever at det utføres revisjonshandlinger for alle vesentlige regnskapsposter. Det betyr at det må utføres handlinger også der revisor vurderer risikoen som minimal eller fraværende. Høyere vesentlighetsgrense øker dermed fleksibiliteten for revisor noe. Revisor skal også fastsette grense for arbeidsvesentlighet. Det har etter hvert utviklet seg en praksis for å sette denne grensen til ett, fast beløp basert på en andel av vesentlighetsgrensen, normalt et sted mellom 50 og 90 prosent.

Som nevnt over, inneholder kommuneregnskapet ofte betydelige beløp, og vesentlighetsgrensen kan fort fremstå som høy. Det er derfor viktig å forklare konseptet for kontrollutvalget, spesielt at faktiske funn i revisjonen selvsagt rapporteres dersom det er grunnlag for det, uavhengig av beløp. Planlegging og risikovurdering som grunnlag for revisjonshandlinger, bestemmes imidlertid med utgangspunkt i vesentlighetsgrensene.

Bruken av vesentlighetsgrensene

Vesentlighetsgrensene brukes naturligvis til å vurdere om identifisert feilinformasjon er vesentlig eller ikke. Grensene benyttes også ofte i planleggings- og gjennomføringsfasene av revisjonen på områder som:

- Fastsettelse av vesentlige regnskapsposter/-områder
- Beregning av utvalgsstørrelser ved detaljtesting
- Fastsettelse av akseptabelt avvik ved analytiske kontrollhandlinger

Test av kontroller

Hvilke kontroller kan testes

Som nevnt ovenfor, vil revisor ofte ønske å benytte en kontrollbasert revisjonsstrategi på områder i kommuneregnskapet på grunn av det betydelige transaksjonsvolumet kommunen har. Revisor vil da identifisere kontrollaktiviteter som er egnet for testing. Dette vil være kontrollaktiviteter som bidrar



Dette taler for at det kan benyttes relativt sett høye vesentlighetsgrenser ved revisjon av kommuneregnskapet.

til å oppfylle/bekreftede regnskapspåstandene og som er dokumentert på en måte som gjør testing mulig og hensiktsmessig.

Hva må vi få revisjonsbevis for

Ved test av kontroller er revisor ikke fokusert på tallene, men at det faktisk er utført kontroll. At en transaksjon er behandlet korrekt, kan derfor ikke brukes som bevis for at en kontroll fungerer etter hensikten. At en transaksjon behandles feil, er derimot en klar indikasjon på at den ikke gjør det.

Revisor bør da kontrollere at kontrollen er utført. For en forhindrende kontroll dokumenteres dette gjerne ved at den som utfører kontrollen signerer for at det er gjort. Godkjenninger har imidlertid blitt stadig mer digitalisert, slik at disse signaturene ikke lenger finnes. Systemfunksjonaliteten må da typisk verifiseres ved å se på generelle IT-kontroller, jf. beskrivelse nedenfor. For oppdagende kontroller, avstemming o.l., vil det som regel foreligge dokumentasjon for avstemmingen.

I tillegg må revisor innhente revisjonsbevis for at det er substans i kontrollen, at det ikke bare er signert eller godkjent uten at kontrollen er utført tidsriktig og med riktig innhold av en tilstrekkelig kompetent person. Dette krever i de fleste tilfeller at revisor gjentar hele eller deler av kontrollhandlingen. Eksempler kan være at revisor etterkontrollerer at riktig tallgrunnlag er benyttet i avstemmingene, eller at en godkjent faktura faktisk samsvarer med kontrollgrunnlaget, ofte en pakkseddel, mottaksrapport, bestilling e.l. Det diskuteres ofte om revisor kan teste en godkjenningskontroll av fakturaer ved bare å sjekke signatur for godkjenningen. Dette er normalt ikke tilstrekkelig. Revisor må selv gjenta kontrollaktiviteten for et utvalg for å underbygge at kontrollen faktisk er utført.

Dersom revisor bygger på automatiserte kontroller, f.eks. at ugyldige data ikke lar seg registrere eller at regnskapsførte tall beregnes eller overføres automatisk av systemet, må revisor også få revisjonsbevis for at systemene fungerer hensiktsmessig. Det er ikke hensikten å gjøre dette til en artikkel om IT-revisjon. Det bør likevel påpekes at revisor da bør

innhente revisjonsbevis og gjøre nødvendig testing for å underbygge at systemene fungerer som forutsatt, og at dataene som prosesseres ikke feilaktig endres. Kompleksiteten i systemet og graden av standardisering vil påvirke omfanget på dette området. Et standardisert program som brukes av et bredt spekter av virksomheter har langt lavere risiko enn egenutviklede programmer og regneark.

Revisor må også få bevis for at kontrollen utføres på riktig grunnlag. Det snakkes ofte om IT-avhengige kontroller. Dette er kontroller der grunnlaget er generert fra et internt system. Det kan være avviksrapporter, aldersfordelinger e.l. Hvis slike rapporter benyttes for å kontrollere riktigheten av andre, må revisor ha bevis for at disse rapportene er fullstendige og nøyaktige. Revisor kan da bygge på generelle IT-kontroller, jf. avsnittet over, eller revisor kan utføre tester at rapportene for å få verifisert dette direkte. Det er også verd å merke seg at revisor må vurdere de samme hensynene når revisor selv bruker internt genererte data som bevis for tall i regnskapet.

Fordelen med å teste kontroller

Det er to store fordeler med en kontrollbasert revisjonsstrategi. For det første dekker en slik test hele den identifiserte populasjonen. Det betyr at dersom samme kontrollaktivitet utføres av de samme menneskene, i de samme prosessene og med de samme systemene, dekker revisjonshandlingen de aktuelle regnskapspåstandene uavhengig av hvilket regnskap som påvirkes. Et eksempel kan være at godkjenning av inngående fakturaer dekker både kommunens årsregnskap, årsregnskap i tilknyttet virksomhet som kommunen fører regnskap for, grunnlaget for mva-kompensasjon og grunnlaget for kostnader i prosjektrengskaper. Dersom testingen av kontroller velges og utføres for hele populasjonen, får revisor sikkerhet for flere regnskaper ved den samme testen. Dette betinger selvfølgelig at godkjenningen dekker alle relevante forhold som generell gyldighet, mva-behandling og allokering til prosjekter.

Den andre store fordelen er at test av kontroller kan roteres over perioder. ISA-ene åpner for at

revisor kan bygge på test av kontroller fra tidligere regnskapsperioder, inntil tre år, forutsatt at:

- Kontrollene ikke er endret, og revisor innhenter revisjonsbevis for det (ved walk-through e.l.)
- Det testes noen kontroller hvert år
- Kontroller som dekker særskilte risikoer testes hvert år

Ved å kombinere disse to forholdene, kan revisor dermed få sikkerhet for flere av regnskapene det skal avgis revisjonsberetning for, ved å teste ett utvalg og utføre testen hvert annet eller tredje år. Revisor må imidlertid vurdere risikoeksponeringen i revisjonsstrategien. Revisor kan f.eks. vurdere at en kontroll som dekker mva-kompensasjon bør utføres minimum årlig da det avgis revisjonsberetning for hver avgiftstermin, dvs. seks revisjonsberetninger i året.

Noen har spurt meg om det ikke blir for lite bilagstesting for de terminene det ikke testes kontroller. Jeg mener imidlertid at en slik revisjonsstrategi er faglig forsvarlig. Dette i lys av at det utføres andre revisjonshandlinger for hver termin, og at den største risikoen ved disse attestasjonene neppe er knyttet til bilagsbehandlingen, men til avklaring av avgiftsmessig komplekse områder. Slike områder er både viktige og interessante, men faller utenfor formålet med denne artikkelen.

Analytiske kontrollhandlinger

Analytiske kontrollhandlinger utføres i flere faser av revisjonen. ISA-ene krever at det utføres analytiske handlinger som risikovurderingshandling i planleggingsfasen. Slike analyser utføres for å identifisere potensielle risikoer. Det kreves også en analyse i avslutningsfasen av revisjonen for at revisor kan avdekke forhold som ikke er som forventet basert på utført revisjon. I tillegg kan revisor utføre analytiske handlinger for å innhente bevis på aktuelle regnskapsposter.

Analytiske kontrollhandlinger som revisjonsbevis

Dersom revisor ønsker å benytte analytiske kontrollhandlinger som revisjonsbevis, må kravene i ISA 520² følges. Standarden krever at analysene gjennomføres i følgende steg:

1. Fastslå egnethet av analysen
2. Evaluere påliteligheten
3. Utarbeide en forventning og vurdere om forventningen er presis nok
4. Fastsette hvor stort avvik som er akseptabelt

1. Følgende faktorer taler for at analytisk substanshandling kan være *egnet*:

- Store transaksjonsvolumer som stort sett er forutsigbare over tid
- Analysen bygger på bruk av alminnelig anerkjente forholdstall

² ISA 520 Analytiske handlinger

- Analytiske handlinger bygger på forventningen om at sammenhenger mellom data eksisterer og fortsetter å eksistere så lenge det ikke foreligger kjente forhold som tilsier noe annet

I tillegg til egnetheten som sådan, må revisor ta stilling til hvor mye revisjonsbevis som oppnås ved de enkelte analysene. Enkle sammenligninger med f.eks. fjorårstall vil normalt gi liten bevisverdi. Dersom analysen er detaljert og forventningen kan underbygges med eksterne data, kan derimot analysene være det eneste eller klart viktigste revisjonsbeviset. Sammenligning med budsjettall vurderes ofte å gi lite revisjonsbevis. I kommunal sektor er imidlertid budsjettene sentrale styringsverktøy og utarbeidet etter en svært grundig prosess. Analyser ved sammenligning mot budsjett kan derfor ofte gi høyere bevisverdi i kommunal sektor enn i privat sektor.

2. Påliteligheten av grunnlagsdata

«Møkk inn gir møkk ut». Hvis dataene som benyttes for å utarbeide forventningen er upålitelige, vil analysen ha begrenset revisjonsmessig verdi. Som for test av kontroller beskrevet ovenfor, kan det være nødvendig å utføre egne kontrollhandlinger rettet mot grunnlagsdataene. Revisor kan f.eks. finne det hensiktsmessig å analysere totale lønnskostnader basert på informasjon om ansattes, eller grupper av ansattes lønn. Revisor bør da teste mottatte lønnsoversikter med underliggende dokumentasjon for å få sikkerhet for datakvaliteten.

3. Utarbeide forventning og vurdere om forventningen er tilstrekkelig presis

En forutsetning for at analysen skal kunne benyttes som revisjonsbevis, er at det utarbeides en forventning, et forventet beløp, som regnskapsførte beløp kan sammenlignes med. Skal en slik forventning og sammenligning bli meningsfull, må også forventningen være noenlunde presis. Vurderingene av presisjon henger tett sammen med bevisverdien revisor knytter til analysen. Jo høyere bevisverdi, jo større presisjon kreves.

4. Fastsette et akseptabelt avvik

Som beskrevet i punktet over, sammenlignes regnskapsførte beløp med den utarbeidete forventningen. Det vil ikke være realistisk at beløpene er fullt ut identiske. Da er man nok nærmere en avstemming enn en analyse. Ved analyser vil det derfor så å si alltid være avvik. Revisor må derfor definere og dokumentere hvor stort dette avviket kan være for at analysen skal aksepteres.

Det akseptable avviket bør ikke overstige arbeidsvesentligheten. Det er også her naturlig å definere en sammenheng mellom hvor høy bevisverdi

revisor tillegger analysen og størrelsen på det akseptable avviket. Ved høy bevisverdi forventes det høy presisjon, og akseptabelt avvik må være relativt lavt. Ved lav bevisverdi vurderes forventningen å være mindre presis, og det akseptable avviket kan legges opp mot, eller på nivå med, arbeidsvesentligheten.

Bruken av akseptabelt avvik er enkel. Hvis avviket mellom bokført beløp og beregnet forventning overstiger det definerte, akseptable avviket, har analysen i utgangspunktet feilet. Revisor kan da følge opp avviket nærmere. Et naturlig startpunkt er å forespørre om hva årsakene kan være. Revisor må imidlertid følge opp en tilsynelatende plausibel forklaring med understøttende bevis utover svar på forespørslene. Dersom revisor får innhentet bevis som reduserer avviket til et nivå under fastsatt akseptabelt avvik, kan analysen aksepteres. I motsatt fall må analysen forkastes eller tiltenkt bevisverdi reduseres, slik at det akseptable avviket kan økes, jf. avsnittet ovenfor. Bruken av akseptabelt avvik er illustrert i figuren nedenfor:

Revisjon av kommunens inntekter

Risikoen knyttet til kommunens inntekter kan nesten karakteriseres som omvendt proporsjonal med



beløpsstørrelsen. Det desidert største inntektsposten i kommunens driftsregnskap er skatteinntekter og rammeoverføringer. Risikoen knyttet til disse inntektene er svært lav, og de kan enkelt revideres med relativt høy presisjon. Kommunen har i tillegg inntekter som faktureres. Dette er inntekter som kommunale avgifter, egenandel for SFO og barnehager, egenbetaling i sykehjem osv. Det er en viss risiko knyttet til disse områdene, men det dreier seg om rutinemessige transaksjoner uten innslag av skjønn, slik at risikoen er relativt lav. I tillegg kan kommunen ha tilfeldige inntekter. Slike inntekter kan oppstå ved at kommunen leier ut lokaler, f.eks. gym-

salen på en skole. Lokalet er i utgangspunktet ikke beregnet på utleie, og kommunen styrer selv om og i hvilket omfang det skal leies ut. Det er da vanskelig for kommunen å ha oversikt over alle potensielle inntektsgenererende eiendeler. Det kan føre til at inntekter ikke blir fakturert, eller enda verre, pengene tilflytter andre enn kommunen. De involverte beløpene i denne inntektskategorien er imidlertid så å si alltid uvesentlige for regnskapet totalt sett.

Er det mislighetsrisiko knyttet til inntektene?

ISA 240³ fastslår at det er en presumpsjon for at det er mislighetsrisiko knyttet til inntektsføring/inntekter. En mislighetsrisiko er per definisjon alltid en særskilt risiko. Mange revisorer setter derfor risikoen for inntekter til «særskilt» uten å vurdere mislighetsrisiko nærmere. Dette er hverken i samsvar med standarden eller særlig effektivt.

Min erfaring er at det sjelden knyttes mislighetsrisiko til inntektene i en kommune. Jeg har også inntrykk av at mange, om ikke de fleste, i kommunal revisjon deler denne oppfatningen. Det er da viktig at denne vurderingen begrunnes og at begrunnelsen dokumenteres. En slik begrunnelse bør da knyttes opp mot elementene i den såkalte mislighets-trekanten, dvs. mulighet, motivasjon og rettfærdiggjøring. Det er vanskelig å gjøre gode vurderinger av rettfærdiggjøringselementet, så begrunnelsen bør knyttes til manglende mulighet, manglende motiv eller begge deler.

Når det ikke identifiseres mislighetsrisiko knyttet til inntekter, er det heller ingen automatikk i at det skal være definert særskilt risiko på dette området. Det betyr at de særlige kravene til slike risikoer ikke gjelder, og det betyr at tester av kontroller på inntektsområdet kan roteres over perioder dersom det skulle være aktuelt.

Test av kontroller på inntektsområdet

En slik revisjonsstrategi vil primært være aktuelt for inntekter som faktureres. En effektiv revisjonsstrategi vil ofte knyttes opp mot to typer kontroller. Automatiserte kontroller kan være effektivt for revisor å teste. I denne sammenhengen er det viktig å huske at også automatiserte prosesser i seg selv kan defineres som en kontroll. Det betyr at f.eks. beregninger eller overføringer som er systembaserte, kan betraktes som kontroller selv om en beregning eller overføring i seg selv ikke er en kontrollaktivitet. Automatiserte kontroller kan ofte testes effektivt ved å gjenta én eller et fåtall gjennomføringer og kombinere dette med test av generelle IT-kontroller. Generelle IT-kontroller er kontroller som skal sikre at IT-systemene fungerer som tiltenkt over tid og at

³ ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper

automatiserte kontroller baseres på korrekte grunnlagsdata. I praksis vil revisor da teste kontroller knyttet til programendringer og tilgangskontroller. Dette er selvsagt spesielt effektivt når revisor tester automatiserte kontroller på flere områder og i et stort antall. Revisor kan imidlertid også velge å teste automatiserte kontroller ved å teste korrekt gjennomføring for et større antall kontroller fordelt over hele året.

En annen type kontroller er oppdagende kontroller knyttet til inntekter, dvs. avstemminger, etterkontroller av større transaksjonsmengder o.l. Fakturerte inntekter skjer gjerne på grunnlag av data fra andre kilder i kommunen. Kommunale avgifter faktureres på grunnlag av eiendomsregistre, egenandeler i barnehager og SFO faktureres på grunnlag av registrerte opplysninger om barn i skoler og barnehager osv. Hvis kommunen selv følger opp inntektene på et tilstrekkelig detaljert nivå, kan revisor etterkontrollere denne oppfølgingen. Revisor må i den forbindelse også kontrollere at inntektsgrunnlaget er korrekt benyttet i avstemminger o.l. Grunnlagsdata fra andre systemer må være fullstendige og nøyaktige dersom oppfølgingen skal ha verdi, og revisor må innhente revisjonsbevis for at så er tilfellet.

Som tidligere nevnt, har kommuner generelt grundige budsjetteringsrutiner, høy budsjett disiplin og relativt grundig budsjettoppfølging. Dersom budsjetteringen skjer i tråd med beskrivelsen i avsnittet over, kan revisor teste budsjettoppfølgingen som en test av kontroll og tillegge testingen relativt høy bevisverdi.

Analytisk revisjon av inntekter

I forrige punkt er det beskrevet hvordan kommunen kan følge opp inntektene basert på registrerte grunnlagsdata for inntektene. Dersom revisor finner det uhensiktsmessig å teste kommunens egen oppfølging, kan det være effektivt å analysere inntektene ved å beregne forventet inntekt basert på tilgjengelige grunnlagsdata og relevante satser. Disse forventningene kan av samme årsaker som beskrevet ovenfor, ofte beregnes relativt presist. Når det i tillegg normalt legges til grunn en vesentlighetsberegning basert på totale inntekter, som vil være betydelig høyere enn de fakturerte inntektene, kan slike analyser gjennomgående tillegges relativt høy bevisverdi.

Spiller det noen rolle for revisor om dette blir en analytisk revisjonshandling eller en test av kontroll? I tillegg til å vurdere hvor effektivt handlingene kan gjennomføres, må revisor her huske at test av kontroller under gitte forutsetninger kan inngå i en rotasjonsplan over flere perioder. Analytiske kontrollhandlinger derimot, må utføres fullt ut hvert år.

Revisjon av kommunens lønnskostnader

Kommunal virksomhet er arbeidsintensiv, og lønnskostnadene utgjør i de fleste tilfeller en betydelig andel av kommunens totale kostnader. I tillegg til administrativ oppfølging omfatter kommunal virksomhet drift av døgnbemannede institusjoner og funksjoner. Det betyr at en ikke ubetydelig andel av kommunens ansatte har en rekke variable elementer i avlønningen i form av kvelds- og nattillegg, helg- og helligdagstillegg mv. Lønn i kommunal sektor har derfor høyere kompleksitet og risiko enn i mange andre bedrifter og virksomheter.

Test av kontroller på lønnsområdet

Lønnsområdet har som nevnt over betydelig kompleksitet, og kommunen har ofte et betydelig antall ansatte, bruk av vikarer osv. Det er derfor i de fleste tilfeller helt nødvendig for kommunen å etablere hensiktsmessige kontroller i tilknytning til området. For revisor vil det være naturlig å legge slike kontroller til grunn for revisjonen. Betragtningene revisor gjør i forbindelse med test av kontroller på lønnsområdet vil være tilnærmet identisk med de som er beskrevet ovenfor i tilknytning til inntektsområdet. Også her vil fokus på automatiserte kontroller og avdekkende kontroller være utgangspunktet, og også her vil knytningen mot generelle IT-kontroller være sentral.

Analytisk revisjon av lønn

Som for inntektsområdet, kan analytiske revisjonshandlinger også være aktuelle på lønnsområdet. For fastlønnede kan forventet lønnskostnad ofte estimeres relativt presist. For ansatte med variable lønns-elementer kan det også i mange situasjoner estimeres gode forventninger, men det krever mer arbeid og estimatene blir ikke like presise som for fastlønnede. I tillegg er lønnskostnadene som regel av en slik størrelse at relativt sett beskjedne avvik raskere kan nærme seg de fastsatte vesentlighetsgrensene.

Mange revisorer vil nok derfor tendere mot å gå for en kontrollbasert revisjonsstrategi på lønnsområdet og benytte analytiske revisjonshandlinger for å understøtte konklusjonene fra kontrolltestingen.

Selvkost i regnskapsrevisjonen

Det reises fra tid til annen spørsmål om ikke revisor burde gjøre mer på selvkostområdet. Det ligger jo i sakens natur at det kreves en del innsats og nøyaktighet fra kommunens side å få beregningene korrekte, og det er i utgangspunktet ikke rom for avvik av betydning.

Regnskapsrevisjonen dreier seg om å revidere regnskapet. Revisjonen er som tidligere beskrevet basert på et vesentlighetskonsept. Det betyr at selvkost kontrolleres basert på risiko for at feil på

Mange revisorer vil nok derfor tendere mot å gå for en kontrollbasert revisjonsstrategi på lønnsområdet og benytte analytiske revisjons-handlinger for å understøtte konklusjonene fra kontrolltestingen.

området gir vesentlig feil i regnskapet totalt sett. I lys av dette er selvkost sjelden et spesielt prioritert område.

Vi ser ofte at selvkost revideres ved at revisor innhenter kalkylene og rimelighetsvurderer dem. I tillegg rapporteres det dersom kommunen later til å bygge opp et voksende selvkostfond ved at det er fakturert mer enn tillatt nivå for de aktuelle tjenestene.

Selvkost er viktig. Noen ville nok derfor si at revisor burde definere en særskilt vesentlighetsgrense på området og revidere tallene basert på en slik vesentlighetsgrense. Det er imidlertid ingenting i lov, forskrift eller standarder som tilsier en slik innfallsvinkel. I ny kommunelov er selvkost angitt som et aktuelt område for såkalt «forenklet etterlevelsesk kontroll» fra regnskapsrevisor. Lovgiver tilkjenner dermed at selvkost ikke er et område regnskapsrevisor forventes å prioritere spesielt i revisjonen av kommunens årsregnskap.

Avsluttende betraktninger

Kommunene forvalter fellesskapets penger og øvrige verdier. Behovet for tilsyn og kontroll er derfor et annet og kanskje større enn behovet for kontroll med næringsvirksomhet. Mange er nok derfor kritisk til at utviklingen går i retning av minimumsrevisjon, slik jeg har beskrevet i innledningen.

Som en mer enn gjennomsnittlig dedikert profesjonsutøver, er jeg også opptatt av at revisjonen ikke reduseres til en utgiftspost som bør presses lengst mulig ned. Jeg mener revisjonen har en verdi og at en kvalitativt god revisjon er til nytte for kommunene. Det er likevel slik at kommunens regnskap har en relativt begrenset brukerkrets. Politiske prioriteringer reflekteres jo primært i budsjettet. Spørsmålet er derfor om en eventuelt utvidet regnskapsrevisjon er den beste måten å ivareta kontroll- og tilsynsbehovet på.

I ny kommunelov er regnskapsrevisor pålagt noen nye oppgaver, bl.a. forenklet etterlevelsesk kontroll av økonomiforvaltningen. Lovgiver forsøker nok her å adressere kontroll- og tilsynsbehovet. Det er likevel

slik at de nye oppgavene forventes utført uten betydelig ressursbruk. Lovgiver er øyensynlig også opptatt av å begrense kostnadsøkningen ved revisjonen.

Kontrollutvalgene skal i dag påse at det utføres revisjon, primært regnskaps- og forvaltningsrevisjon. En tanke kunne kanskje være at utvalgene også kunne be revisor om å utrede og evaluere temaer eller områder uten nødvendigvis å legge det inn under en av revisjonsoppgavene. Ulempen er selvsagt at mandatene kan bli uklare. Kanskje kunne det også være aktuelt å etablere internrevisjonsfunksjoner i kommunene, enten underlagt kontrollutvalget eller kommunedirektøren. Slike funksjoner finnes, men er ikke veldig utbredt.

Som regnskapsrevisor vil det uansett være sentralt å ha en god og konstruktiv dialog med både administrasjon og kontrollutvalg ved gjennomføringen av revisjonen. Det er også sentralt ikke å glemme revisjonens formål. Å bevare tilstrekkelig profesjonell skepsis og forholde seg lojalt til mandatet, må fortsatt være kjernen i revisjonsproduktet. Klarer vi å bevare dette fundamentet vil regnskapsrevisjonen fortsatt kunne fremstå både som preventiv i sin natur og som nyttig i gjennomføringen. ©

Terje Tvedt er statsautorisert revisor og partner i BDO AS. Han er fagansvarlig for revisjon og ansvarlig for revisjonstjenester til offentlig sektor. Terje har de siste årene vært oppdragsansvarlig revisor for flere større kommuner. Han representerer også DnR i NKRFs utvidede revisjonskomite i forbindelse med standarder for uttalelser i henhold til ny kommunelov.



Av advokat **Kjerstin Falkum Løvik** og advokatfullmektig
Elen Schmedling Gimnæs, KS Bedrift

Varsling – har kommunerevisjonen en rolle?

Nye varslingsregler i arbeidsmiljøloven trådte i kraft 1. januar 2020. De nye reglene innebærer en styrking av varslersens vern og samtidig en del skjerpede plikter for virksomhetene.

Det er nå *krav* om at alle virksomheter med minst fem ansatte skal ha skriftlige rutiner for intern varsling, som er kjent for alle arbeidstakerne. Alle kommuner er forpliktet til å ha egne varslingsrutiner. Når det kommer en varslingssak, så vet kommunen at håndteringen av varselet må følge bestemte prosedyrer.

Spørsmålet er her om kommunerevisjonen har noen særskilt rolle i slike saker? Bør revisjonen rutinemessig inn i kommunens varslingssaker? Eller bør revisjonen heller ha en armlengdes avstand til varslingssaker?

I denne artikkelen synliggjøres noen situasjoner der revisjonen kommer i berøring med varsling, og vi peker på noen mulige konsekvenser dersom revisjonen tillegges en mer aktiv rolle i håndteringen av varslingssaker.

Hva er varsling?

Varsling etter arbeidsmiljøloven forekommer når en arbeidstaker sier fra om ulovlige eller kritikkverdige forhold i virksomheten til personer eller instanser som har mulighet til å endre på forholdet. Med kritikkverdige forhold menes forhold som er i strid med rettsregler, skriftlige etiske retningslinjer i virksomheten eller etiske normer som det er bred tilslutning til i samfunnet. Det kan være korrupsjon, uforsvarlig arbeidsmiljø, miljøkriminalitet, underslag,

osv. Ofte er det ansatte som sier fra fordi forholdet ikke fanges opp via andre kanaler, og det kan varsles på mange ulike måter.

Varsling som nevnt her må skilles fra varslings- eller opplysningsplikter etter annet regelverk, men vi kommer ikke nærmere inn på grensegangen her.

Når vi i det videre bruker ordet «varsling», siktes det til varsling slik det er å forstå etter arbeidsmiljølovens regler.

Ingen lovbestemt rolle i kommunale varslingssaker

Det rettslige utgangspunktet er at kommunerevisjonen ikke har noen lovbestemt rolle ved varsling. Det er arbeidsgiver som er pliktsubjekt etter varslingsreglene og som er rettslig forpliktet til å sørge for at varselet følges opp på adekvat måte.

Likevel opplever flere revisjonsvirksomheter at de i praksis og på ulike måter kommer i berøring med både varsling generelt og med konkrete varslingssaker.

På denne bakgrunnen kan det være hensiktsmessig å skille mellom hvilken formell rolle revisjonen har i ulike situasjoner, og om saken skal behandles som varsling etter arbeidsmiljøloven.

- Intern varsling i revisjonen
Varsling fra egne arbeidstakere om kritikkverdige forhold internt i revisjonen, enten denne er

Eierkommunene i et interkommunalt kommunerevisjonsselskap bør være kjent med de dilemmaer som oppstår når revisjonen bes om å undersøke varsler som kommunen mottar.

organisert som selskap eller ikke. Dette må revisjonsvirksomheten behandle som en varslings sak som enhver annen arbeidsgiver, og følge arbeidsmiljøloven kapittel 2 A og egne interne rutiner.

- **Hendelsesbaserte undersøkelser**
Bakgrunnen for at revisjonen igangsetter en undersøkelse kan være uønskede forhold som har blitt kjent gjennom en mediasak eller et varsel, og som kontrollutvalget ønsker å få nærmere belyst, eller at revisjonen er utpekt som eksternt varslingsmottak for kommuner/andre virksomheter. Revisjonen tar da imot varsler på vegne av eierkommunene og kan foreta faktaundersøkelser før saken sendes tilbake til kommunen som eier varselet og håndterer det videre. Ordningen kan være begrunnet i et ønske om vern og anonymitet for varsleren i en innledende fase. Det kan også være begrunnet i at revisjonen er trent i å foreta undersøkelser, samle inn og systematisere informasjonen i saker, og antas å ha et mer objektivt ståsted enn kommuneadministrasjonen ellers. Etter arbeidsmiljøloven plikter arbeidsgiver å sørge for at varselet blir tilstrekkelig undersøkt innen rimelig tid. Der et varsel behandles som en varslings sak i kommunen/hos arbeidsgiver, kan revisjonen ha en rolle som faktaundersøker på oppdrag fra kommunen. Arbeidsmiljøloven inneholder ikke regler om hvordan undersøkelsene skal gjennomføres, og revisjonen gjennomfører undersøkelsen etter de regler som ellers gjelder for egen virksomhet, se punkt 3.5.3 i NKRFs Veileder i forvaltningsrevisjon.
- **Regnskapsrevisjon**
Kritikkverdige forhold i den reviderte virksomheten/kommunen kan avdekkes gjennom regnskapsrevisjon. Dette kan f.eks. være økonomiske misligheter, mangelfulle anvisningsrutiner eller brudd på anskaffelsesreglene. I dette tilfellet inntar revisjonen rollen som den som «varsler» oppdragsgiver om det kritikkverdige forholdet. Samtidig er revisjonen ikke arbeidstaker og varselet faller

derfor utenfor arbeidsmiljølovens regler, men må følges opp videre på annen måte. Forhold avdekket i regnskapsrevisjonen kan være omfattet av lov-pålagt varslingsplikt til tilsynsmyndigheter. Dersom regnskapsrevisjon bestilles og utføres på bakgrunn av en varslings sak, er det reglene for regnskapsrevisjon som skal følges.

- **Forvaltningsrevisjon**
Revisjonen reviderer/kontrollerer kommunenes regel etterlevelse på en rekke områder av kommunens virksomhet. For eksempel kan revisjonen på kontrollutvalgets forespørsel foreta revisjon av kommunens varslingsrutiner, og/eller vurdere om kommunen håndterte en bestemt varslings sak iht. varslingsreglene og interne rutiner. Spørsmål for revisjonen er bl.a. om varselet gjelder forhold som skal anses som «kritikkverdige», om virksomheten har interne rutiner på plass og hvorvidt rutinene er fulgt, om habilitetsreglene er ivaretatt, om arbeidsgivers aktivitetsplikt er overholdt, ivaretagelsen av varsleren, om forbudet mot gjengjeldelse er overholdt og om de kritikkverdige forholdene er rettet (tiltak). Revisjonen inntar i stor grad rollen som faktaundersøker, jf. NKRFs Veileder i forvaltningsrevisjon punkt 3.5.3.

Oppsummert kan man si at gjennomføring av forvaltningsrevisjon eller regnskapsrevisjon, en hendelsesbasert undersøkelse ut fra mistanke om uregelmessigheter eller kritikkverdige forhold, eller på bakgrunn av et konkret varsel, ikke i seg selv betyr at revisjonen behandler en varslings sak. Arbeidsmiljøloven varslingsregler kommer ikke til anvendelse på revisjonens arbeid i disse tilfellene.

Varslingsfunksjoner til kommunerevisjonen - hensiktsmessig?

Arbeidsgiver plikter ifølge arbeidsmiljøloven å sørge for at et varsel blir tilstrekkelig undersøkt. Lovgiver valgte å ikke stille kvalitative eller kvantitative krav til undersøkelsene. Det er i stedet lagt opp til at arbeidsgiver må vurdere konkret i den enkelte sak hva som vil være tilstrekkelige undersøkelser for å

avklare varselets innhold. Undersøkelsenes grundighet må være avpasset det varselet saklig sett gir grunnlag for, jf. Prop. 74 L s 36¹. I praksis er det ikke uvanlig at større komplekse saker settes ut til aktører som har spesialisert seg på faktaundersøkelser, for eksempel bedriftshelsetjeneste eller ekstern advokat.

Det er altså ikke noe rettslig i veien for at en kommune bruker en ekstern aktør som både mottar og håndterer varsler på vegne av kommunen. En slik ordning kan bidra til en profesjonalisert og uhildet oppfølging av varslet, der også varslers verna og anonymitet ivaretas på en god måte. På den andre siden bør det være en målsetning å løse saker på lavest mulig nivå, og det å «løfte» saken ut av organisasjonen kan medføre at arbeidsgivers opplevelse av eierskap og ansvar for saken svekkes. Her må kommunen selv som arbeidsgiver vurdere hvilken ordning som er best for egen virksomhet.

Det er imidlertid viktig å ta i betraktning at det er avgjørende at alle parter som er involvert i en varslings sak har tillit til prosessen og til at de undersøkelser som foretas er gjennomført på en uavhengig og uhildet måte.

Kommuneloven § 24-4 med forskrift knesetter kravet til kommunerevisjonens uavhengighet, jf. også revisorloven § 4-1 om uavhengighet mv.

Advokatforeningen har vedtatt retningslinjer for private granskninger (en særlig form for undersøkelse). Retningslinjenes punkt 3.2 fastslår at medlemmene av granskningsutvalget skal være uavhengige og upartiske i forhold til så vel oppdragsgiver, saksforholdet og den eller de som antas å være berørte parter. Av retningslinjene fremgår at «det bør utvises forsiktighet med å bruke virksomhetens lovpålagte revisor eller faste advokatforbindelse som gransker fordi dette kan reise spørsmål om granskingen er uavhengig. Dette må vurderes konkret opp mot den undersøkelse som skal gjennomføres, og hva som anses mest hensiktsmessig».

Både kommunen og revisjonen bør av hensyn til publikums og de involvertes tillit være oppmerksomme på dette og i hver enkelt sak vurdere om det er andre aktører som er bedre posisjonert for å undersøke mottatte varsler.

I tillegg kan revisjonens arbeid med en konkret varslings sak, senere sette revisjonen i en uheldig dobbeltrolle. Dersom revisjonen både mottar og behandler varslene på vegne av kommunen, vil revisjonen settes i en posisjon der man ikke senere kan foreta forvaltningsrevisjon av verken kommunens varslingsrutiner eller bestemte varslingsaker uten å komme i en dobbeltrolle. Revisor har da selv hatt en rolle i det som skal revideres. Dette er uheldig og ikke i samsvar med det grunnleggende prinsippet om revisors uavhengighet og kravet om habilitet.

¹ Prop. 74 L (2018–2019) Endringer i arbeidsmiljøloven (varslings)


Behovet for en uavhengig og uhildet revisjon som kan foreta etterkontroll av alle saker og områder i kommunen, herunder på varslingsområdet, bør etter vårt skjønn veie tungt. Varslingsaker kan dreie seg om eller synliggjøre alvorlige forhold med betydelige konsekvenser for kommunen. Det vil være uheldig om revisjonen i slike tilfeller ikke har den faglige uavhengigheten man trenger for å gå inn i sakene.

Spørsmålet er om revisjonen også ved å ha rollen som ekstern varslingsmottaker og faktaundersøker for kommunene kan komme i en situasjon der man rokker ved den uavhengigheten revisjonen trenger for en etterfølgende forvaltningsrevisjon. Dette vil kanskje avhenge av hvor omfattende forundersøkelser revisjonen skal gjøre som ekstern varslingsmottaker, og før saken sendes til kommunen.

En annen sak er at det kan komme krav om forvaltningsrevisjon av revisor sin behandling av kommunale varslings saker, med det innsynet andre revisjonsmiljøer da kan få i kommunerevisjonens egne arbeidsrutiner.

Revisjonen må være uavhengig

Selv om kommunen ved å legge varslingsoppgaver til revisjonen signaliserer at slike saker blir tatt på alvor og får prioritet, samtidig som profesjonell håndtering sikres, er det etter vår vurdering en risiko for at revisjonen vil komme i en vanskelig posisjon. Paradoksalt nok kan dette representere et inngrep i revisjonens uavhengighet på varslingsområdet.

Eierkommunene i et interkommunalt kommunerevisjonsselskap bør være kjent med de dilemmaer som oppstår når revisjonen bes om å undersøke varsler som kommunen mottar. Eierkommunene bør av hensyn til revisjonens uavhengighet derfor undersøke og behandle sine egne varslings saker uten involvering av revisjonen, og eventuelt nøye seg med å bruke kommunerevisjonen som eksternt varslingsmottak. 

Kjerstin Falkum Løvik er advokat i KS Bedrifts arbeidsgiverservice og har mange års erfaring som praktiserende advokat med arbeidsrett som spesialområde.

Elen Schmedling Gimnæs er advokatfullmektig i KS Bedrift, med flere års erfaring fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet og arbeid med kommunal- og forvaltningsrett.



Foto: TI Norge

Av **Tor Dølvik**, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg

Trening gir styrke, også i antikorrupsjonsarbeidet

«Hvordan kunne det skje?» «Hun måtte jo forstå at dette ville bli oppdaget!» Slike reaksjoner er vanlige når uønskede og kritikkverdige forhold blir avdekket i kommunesektoren.

NAV-skandalen bør kanskje gjøre oss mindre overrasket: Kritikkverdige forhold og feil med alvorlige konsekvenser kan tydeligvis skje innenfor de mest betrodde delene av offentlig forvaltning. Forhåpentlig vil den pågående granskningen gi svar på hvordan feilene i NAV-systemet kunne oppstå. Men allerede nå bør selverkjennelsen i hele offentlig forvaltning gå lenger enn til munnhellet «Vi kan alle gjøre feil». Snarere bør kanskje spørsmålet være: «Hvilke feil kan vi komme til å gjøre?» Deretter kan følgende spørsmål besvares: «Hvordan forhindrer vi så disse feilene i å skje?»

Slike spørsmål er sentrale i risikovurderinger.

Det er et klart potensiale for å bedre kommunenes arbeid med å vurdere risikoen for uetisk atferd og korrupsjon. Undersøkelsen til Kommunesektorens etikkutvalg for to år siden viste at 40 prosent av kommunene og kommunale bedrifter *ikke* gjennomfører slike risikoanalyser. Mindre enn en femtedel av kommunene oppga at de gjennomførte slike risikoanalyser jevnlig. Kommuner som har gjennomført risikoanalyser, forteller at det også øker bevisstheten og styrker holdningene blant kommunens ledere og ansatte. Holdninger er ikke statiske, de kan endres gjennom bevisstgjørende aktiviteter, trening og klare regler.

Undersøkelsen fra to år siden viste at rundt en fjerdedel av kommunene gjennomfører dilemma-trening og praktiske øvelser som ledd i å styrke bevisstheten om verdier og etterlevelsen av kommunens etiske retningslinjer. Denne andelen bør lett kunne økes. Det krever lite innsats og kan gi betydelig gevinst.

I forbindelse med undersøkelsen fikk etikkutvalget i 2018 også utarbeidet en enkel sjekklister

kommunene kan bruke for å identifisere svakheter og mangler i eget korrupsjonsforebyggende arbeid. Sjekklister ligger lett tilgjengelig på KS' hjemmesider. De nyvalgte kontrollutvalgene kan nå etter spørre informasjon fra egen administrasjon om bruken av disse verktøyene. Og kommunedirektørene kan gjennom styringsdialogen og lederoppfølgingen stimulere til økt innsats i det forebyggende arbeidet ved å oppfordre til å ta i bruk verktøyene.

Ett slikt verktøy er den dilemmasamlingen som TI Norge og KS utgir våren 2020. Her presenteres dilemmaer fra den kommunale virkeligheten, der kommunalt ansatte, ledere eller folkevalgte stilles overfor valgmuligheter som utfordrer etikkmusklene. Dilemmadiskusjon og etisk refleksjon handler om å trene antikorrupsjonsmusklene og gjøre organisasjonen mer motstandsdyktig mot uetisk atferd og korrupsjon.

Vi vet at dette arbeidet trengs, for innbyggerne har fortsatt inntrykk av kommunene ikke er helt patente: Ifølge den sist tilgjengelige undersøkelsen av lokalvalget, mener en femtedel av befolkningen at «nokså mange» eller «de aller fleste» folkevalgte i egen kommune «misbruker sin makt til personlig fordel». Ifølge Difis innbyggerundersøkelse fra høsten 2019, mener 16 prosent av innbyggerne at det er «mye» eller «svært mye» korrupsjon i egen kommune.

Disse resultatene indikerer et omdømmeproblem for kommunene, og kanskje et underliggende problem med uetisk atferd og korrupsjon som kan bekjempes med å komme i gang med anti-korrupsjonstreningen. Det er bedre å forebygge enn å reparere skader. ☺

ØVRIGE KRONIKØRER:



Foto: Kommunal Rapport

Ragnhild Sved, debattredaktør i Kommunal Rapport



Bidragstivere fra KS Kommunesektorens organisasjon



Foto: Riksrevisjonen

Riksrevisor Per-Kristian Foss



Demokrati og åpenhet – Kontrollutvalgskonferansen 2020



Av **Renate Borgmo**,
seniorrådgiver i NKRF

Kontrollutvalgskonferansen 2020 | #ku20nkrf | ble avholdt 29. og 30. januar på Gardermoen i The Qube.

NKRFs samleside for konferansen med lenker til opptak, dokumentasjon, nyhetsoppslag, bakgrunnsinformasjon og lignende, finner du her: www.nkrf.no/nkrfs-kontrollutvalgskonferanse-2020. Se også QR-koden foran, som leder til denne siden.

– «Mye har skjedd det siste året», innledet daglig leder i NKRF, *Rune Tokle*, den 16. Kontrollutvalgskonferansen med. – «Fra 1. januar 2020 har vi 356 kommuner i Norge. 109 kommuner ble til 43 nye og 18 fylkeskommuner ble til 11. Det har vært kommunevalg og nye kontrollutvalg er utnevnt. Ny kommunelov trådte i kraft hvor styrket egenkontroll i kommunene er et viktig formål og for å styrke kontrollutvalget ble det innført krav om minimum fem medlemmer. – Dere gjør en viktig jobb! Det er over 800 deltakere i salen, noen nyvalgte kontrollutvalgsmedlemmer, noen med erfaring og dere står alle *på vakt for fellesskapets verdier*».

Fellesskapets verdier gjenspeilet også programmet for de to dagene, med fokus på åpenhet, demokrati, hets mot folkevalgte og aktuelle saker som NAV,



Konferansier Eva Bratholm ledet årets konferanse med stø hånd.

drikkevannssaken i Bergen, personvern og bærekraft. Konkrete saker, og prinsipielle problemstillinger som vi alle berøres av på en eller annen måte. Temaene representerte på mange måter også en rekke utfordringer og problemstillinger som både kommunene som forvaltere og kontrollutvalgsmedlemmene må ta stilling til i sitt virke som folkevalgt «kontrollør».

Vektlegging av kontrollutvalgenes viktige jobb, ble da også fremhevet av flere av foredragsholderne. Nyutnevnt statssekretær *Heidi Karin Nakken* (H) la vekt på at utvalgsmedlemmene er en formell kontrollør for kommunestyret, men at det er for innbyggerne de jobber. – «Det er innbyggerne det går utover dersom kommunen ikke gjør det de skal», sa hun.

Med mange nyvalgte kontrollutvalgsmedlemmer til stede, ble det også avholdt parallellseminarer om utvalgets lederrolle, kommuneregnskapet og om kontrollutvalgets formål, rolle og oppgaver.

Konferansier og debattleder var *Eva Bratholm*, journalist, forfatter og tidligere programleder i NRK. Med humor og engasjement, stor kunnskap og gode revolversspørsmål loset hun deltakerne gjennom de to dagene. Entertaineren *Espen Beranek Holm* la en fin ramme rundt kveldens middag og bød på en rekke karikaturer og blinkskudd, både kong Harald og mesterkokken Hellstrøm kom «på besøk».

Hets av politikere – en trussel mot demokratiet?

Hatefulle ytringer og trusler mot folkevalgte politikere er en reell utfordring for det norske demokratiet, viser en rapport Ipsos har utarbeidet for KS. – «Politikernes erfaringer og beretninger om hatefulle ytringer og trusler som de har opplevd, stiller spørsmål med hvordan ytringsfriheten bør praktiseres i det offentlige rom, men også hvor mye en politiker forventes å måtte kunne tåle innenfor rimelighetens grenser», sa *Carina Riborg Holter* under innledningen av debatten.

Utviklingen av digital kommunikasjonsteknologi, demokratiseringen av nye del-offentligheter som gjør det mulig å være anonym, gjør at dagens politikere har måttet håndtere synlighet i offentligheten på en helt annen måte enn politikere tidligere. – «Det å oppleve slike ytringer, kan være enormt belastende. Hatefulle ytringer og trusler kan ha store emosjonelle, psykiske og sosiale konsekvenser for den enkelte. Dette i seg selv er alvorlig og kan ha store implikasjoner for menneskers følelse av trygghet og livskvalitet i hverdagen», sa Riborg Holter. Slike konsekvenser utgjør imidlertid en alvorlig trussel mot ikke bare politikere som gruppe, men også ytringsfriheten som sådan, hvis villigheten og motivasjonen til å delta i demokratiet blir rammet.

Formålet med undersøkelsen har vært å få bedre kunnskap om både omfang, type hat, og trusler som de folkevalgte i kommuner og fylkeskommuner utsettes for. Undersøkelsen har tatt utgangspunkt i

lokalpolitikernes egne opplevelser av de ulike hendelsene. Det samlede datamaterialet består av 1700 web-intervjuer med folkevalgte i hele landet.

Resultatene viser at 4 av 10 lokalpolitikere har blitt utsatt for hatefulle ytringer eller trusler. Jo yngre man er, jo høyere er sannsynligheten for å bli utsatt. Personer i Nord-Norge har en høyere andel som svarer at de har vært utsatt for hatefulle ytringer sammenlignet med gjennomsnittet, og konkrete trusler rammer i størst grad dem som er bosatt i sentrale strøk. Andelen som har vært utsatt for hatefulle ytringer eller konkrete trusler er noe høyere blant FrP-politikere enn blant gjennomsnittet. Lavest andel finner vi blant KrF-politikere. Internett er en sentral arena for fremsettelse av både hatefulle ytringer og konkrete trusler mot folkevalgte lokalpolitikere. Det er særlig sosiale medier som blir benyttet, etterfulgt av kommentarfelt og nettforum. Det er liten forskjell mellom kjønn, men kvinner blir oftere utsatt for trusler over sosiale medier enn menn, og de blir mer redd av slike hendelser. Sammenlignet med hatefulle ytringer, tyder resultatene på at konkrete trusler noe sjeldnere blir fremsatt på internett, og oftere via telefon og SMS.

Det er tydelig at hatefulle ytringer oftere blir



Daglig leder Rune Tokle ønsket de rundt 800 deltakerne velkommen.



Samtale om hets av politikere – en trussel mot demokratiet? (f.v.): Zaineb Al-Samarai, Ole Ueland og Carina Riborg Holter

fremst via indirekte kontakt (via fora som internett og sosiale medier), mens trusler i større grad blir fremst via direkte kontakt (gjennom ubehagelige kontaktforsøk, at man har oppholdt seg rundt hjemmet, gjort skadeverk på eiendom, eller lignende).

Ipsos' undersøkelse, med *Carina Riborg Holter* dannet da også utgangspunkt for en videre diskusjon om hvorvidt netthets og trusler, skarpe toner og uverdige debattformer gjør det vanskelig å stå fram som folkevalgt og lokalsamfunnets ansikt utad. Øvrige deltakere i panelet var *Ole Ueland* (H), gruppeleder i Rogaland fylkesting og tidl. ordfører i Sola kommune, og *Zaineb Al-Samarai* (Ap), 1. vararepresentant til Stortinget og leder i Oslo Arbeidersamfunn. Samtalen ble ledet av konferansier Eva Bratholm.

Både Al-Samarai og Ueland svarte bekreftende på Bratholms spørsmål om de hadde opplevd hets. Ueland hadde selv vært med som deltaker i undersøkelsen og fortalte om episoder med hets og sjikane, og noen få direkte trusler. Han er gift med en mann

og viste til at de nylig hadde adoptert et barn fra Canada sammen. Dette medførte negative meldinger og sterke reaksjoner. – «Men, det er hovedsakelig politiske reaksjoner på konkrete saker jeg får mest av», sa Ueland. – «Det kan være alt fra budsjettsaker, nedleggelse av barnehager til større samfunnsdebatter som bompenger og kommunesammenslåing. Men når det gjelder hets, så går det på helt andre ting, som at jeg er homofil, ung, dum eller blind». Han fortalte at slike ytringer kommer langt oftere enn før, og gjerne i sammenheng med større pressesaker.

Riborg Holter viste til at man gjennom dokumentanalyser i undersøkelsen har sett at dobbelt sett med minoritetsgrupper, eksempelvis homofil innvandrere, er mer eksponert for negative reaksjoner og hets. Det er tydelig at det å være annerledes gjør at man er mer utsatt. Hatefulle ytringer har alltid vært der, men med utviklingen av kommunikasjonsteknologi og utbredelsen av nye arenaer for kommunikasjon har det vokst frem nye del-offentligheter med en egen



særegen dynamikk og debattkultur. I undersøkelsen peker de folkevalgte politikerne nettopp på sosiale medier og kommentarfelt på nett som de viktigste plattformene for fremsettelse av hatefulle ytringer eller trusler. Disse offentlighetene er ofte uredigerte og usensurerte, og på mange måter både utfordrer og utvider de grensene for ytringsfriheten.

- «Da jeg ble ordfører i 2011 hendte det at det kom et brev i posten, kanskje to-tre ganger i løpet av et år, mens de siste fire, fem årene er det mer omfattende og i et stort omfang, kanskje daglig», sa Ueland.

Al-Samarai kom som politisk flyktning fra Irak som barn og fortalte hvordan også hun ble utsatt for massiv hets da hun ble første vara for Ap på Stortinget. Folk med samme bakgrunn som henne selv, mente hun var for liberal, og etniske nordmenn mente hun ikke var norsk nok. Hun ble intervjuet da hun møtte for det norske parlamentet og dette ble, ifølge Al-Samarai brukt i Midtøsten som et eksempel på hva norske politikere er. - «For å undergrave meg, begynte det en kampanje med fokus på de elementene man bruker som sosial kontroll i de landene. Alt fra manglende bruk av hijab, lite sminke, at jeg var ugift, 30 år og barnløs. Da måtte jeg vel være lesbisk! Så mente de jeg åpenbart var prostituert. Det kom mange brev, både på norsk og engelsk. Videre ble det sagt at jeg egentlig bare var en sekretær som påstod jeg var noe jeg slett ikke var», fortalte Al-Samarai. - «Vi er mer lett tilgjengelig nå. Det er private og offentlige Facebook-kontoer, Twitter, Instagram og andre plattformer som gjør det lett å nå oss. Det har vært hat før, men etter 22. juli kan man si hva man vil så lenge man ikke bomber ned regjeringskvartalet. Alt er greit, man ser ikke hets og trusler som et angrep på demokratiet», sa Al-Samarai.

På spørsmål fra Bratholm om det nå er en større ytringsfrihet, svarte Al-Samarai at hun er opptatt av at vi skal sikre ytringsfriheten og at politikere skal gi folk en god debatt som de ønsker å lytte til. For eksempel er innvandrere noe mer enn undertrykte kvinner i niqab, debatten fortjener bedre illustrasjoner enn dette. Ueland mente det skal være tøffe debatter med både høy temperatur og god takhøyde rundt politiske saker, men at det er problematisk når diskusjonen blir vridd over på andre forhold, personlige angrep, som ikke har noe i en slik debatt å gjøre.

- «Har vi en for trang offentlighet, hvor vi bare kan si det som er politisk korrekt», spurte Bratholm videre.

Riborg Holter vinklet det rundt filosofiske forskjeller, skal man ha en absolutt ytringsfrihet hvor alle meninger tillates eller skal man vurdere ytringsfriheten opp mot andre hensyn, som å verne minoriteter mot sjikane. - «Det er et vanskelig spørsmål uten et klart svar, men undersøkelsen har sett nærmere på hvor disse hatefulle ytringene og holdningene kommer fra. Avsenderen av sjikane ser

på seg selv som offer fordi de mener seg bevisst sensurerte av et ytringsdiktatur; meningen deres er ulovliggjort gjennom paragrafer og retningslinjer», sa Riborg Holter.

Ueland sa seg enig i mye av dette, avsenderen gir nettopp uttrykk for å ikke bli hørt i offentligheten, det er ikke plass til deres meninger. - «De må skrive med ti utropstegn og capslock på for å bli sett. Det å delta i den offentlige samtalen er viktig for alle, men det bør være i form av god gammeldags folkeskikk. Problemet er at vanlige folk ikke er interessert i å stille til valg og stå på en valgliste, ta på seg denne type verv. Det er folk som gir seg med politikk fordi de ikke orker. Det er en skremmende utvikling, det medfører at demokratiet ikke er tilgjengelig for alle. Det medfører at politikere og folkevalgte bare er én type mennesker som virkelig vil dette. Du mister bredden av helt vanlige folk».

- «De folkevalgte kan gjøre ganske mye for å verne om deres egen ytringsfrihet. Det å ha gode rutiner og gode ressurser i kommunen er en viktig forebyggingsstrategi, slik at de som blir utsatt for dette har noen å snakke med», sa Riborg Holter. Et sted å dra, få emosjonell støtte slik at man ikke kjenner seg så alene.

- «Det er lite som er dødstrusler, men mye er i grenseland», fortalte Ueland. En skrev: «Se deg bak ryggen når du er ute og går». Når lensmannen ringer, sier han at det ikke er ment som en trussel, men som et råd om at man ikke bare kan se rett fram når man går, sa Ueland. Å motta slikt over tid gjør at det til slutt blir «vanlig», og det å ha noen å diskutere med om hva man skal akseptere da, er viktig, sa Ueland og viste til at han har hatt god nytte og støtte fra administrasjonen og kommunikasjonsavdelingen i kommunen. Det mest effektive jeg har opplevd, var da gruppelederen i Arbeiderpartiet skrev «Ja, jeg er uenig i mye av det han står for, men han er ikke en idiot», fortalte Ueland videre.

Både Al-Samarai og Ueland var opptatt av at politikere, enten de er partifeller eller meningsmotstandere, kan spille en viktig rolle i å dempe og begrense hatefulle ytringer. - «Alle vi som sitter her, har et ansvar. Alle har vi sett kommentarer på Facebook og andre steder. Men hvor mange har forsøkt å stoppe det? Mange gir seg, roer seg ned, når de ikke lenger har en vegg der det de mener kan stå uimotsagt», sa Al-Samarai.

Ytringsfriheten står sterkt i Norge, men med frihet følger det også et moralsk ansvar som først og fremst handler om menneskeverdet. Et velfungerende demokrati i fremtiden er helt avhengig av å kunne rekruttere nye unge politikere, og alle bør ta et ansvar å sikre at de unge ikke skremmes bort fra den politiske sfære og demokratisk deltagelse forøvrig. ©



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

Revisors bruk av «Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)» for å identifisere transaksjoner med høy risiko for feil og misligheter¹

En av revisors mange oppgaver er å bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, se for eksempel revisorloven § 5-1, 3. ledd og kommuneloven § 24-5, 4. ledd.

Samtidig er revisors oppgave ifølge ISA 200, pkt. 5 å oppnå «betryggende sikkerhet for at regnskapet total sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil».

Innledning

Som en konsekvens kan man ikke forvente at revisor nødvendigvis vil avdekke så mange misligheter, ettersom disse ofte er så vidt små i relativ forstand at de ikke fører til vesentlige feil i den reviderte enhetens regnskaper (dette gjelder ikke minst ved underslag).

Nye teknologiske løsninger kan imidlertid bidra til at revisor i større grad fremover vil kunne avdekke underslag og andre former for misligheter. Vi skal i denne artikkelen kortfattet omtale ulike former for revisjonsarbeid som revisor kan utføre for å identifisere transaksjoner/bilag med høyere mislighetsrisiko enn «normalt». Disse transaksjonene/bilagene kan for eksempel skjule underslag, eller de kan skjule brudd på ulike former for reguleringer, for eksempel brudd på regelverk knyttet til anskaffelser.

Bakgrunn

La oss anta at en revisor skal revidere påstanden gyldighet av kostnader, og at enheten som skal revideres har bokført tusen innkjøpsfakturaer. La oss videre anta at det blant disse tusen bilagene finnes fem falske bilag, og at revisor ønsker å trekke et tilfeldig utvalg på 20 fakturaer som han ønsker å kontrollere. Antall falske fakturaer (Y) i stikkprøven vil nå være hypergeometrisk fordelt (se for eksempel Lillestøl 1996, side 101), og sannsynligheten for å avdekke ingen falske fakturaer ($P(Y=0)$) i denne stikkprøven vil tilnærmet være lik

$$P(Y = 0) \approx \left(1 - \frac{n}{N}\right)^M \quad \text{så lenge } M \text{ er liten}$$

Der n er lik antall kontrollerte fakturaer, N er totalt antall fakturaer og M er antall falske fakturaer i populasjonen.

Med en stikkprøvestørrelse på 20 betyr dette at sannsynligheten for å plukke ut en eller flere av de falske fakturaene, $P(Y \geq 1)$ kun vil være på ca. 10 prosent, ettersom vi har at $P(Y \geq 1)$ vil være lik $1 - P(Y=0)$ der $P(Y=0) \approx \left(1 - \frac{20}{1000}\right)^5 = 0,90$.

1. Denne artikkelen bygger på deler av foredraget «Misligheter – hva er revisors ansvar» som forfatteren holdt på NKRFs fagtreff for regnskapsrevisorer 2019.

Dersom fordelingen av førstesiffer er for jevn i en tallpopulasjon, eventuelt følger et annet mønster enn Benfords lov, kan dette tyde på manipulasjon av datagrunnlaget.

Dersom revisor kontrollerer 200 fakturaer, vil sannsynligheten for å avdekke ett eller flere av de falske bilagene være økt til 67 prosent.

Vi ser altså at utvalgsstørrelsen ikke overraskende må være relativt høy for å avdekke falske bilag ved hjelp av en tradisjonell utvalgsbasert metodikk dersom det er få falske bilag i populasjonen. Lillestøl beskriver denne situasjonen som «det å lete etter nålen i høystakken, bare det at vi på forhånd ikke vet om det finnes noen nål eller om det er flere enn en» (se Lillestøl 1996, side 99). For revisor synes det derfor aktuelt å vurdere som et alternativ til en utvalgsbasert metodikk å bruke en eller annen form for risikobasert utvelgelse av hvilke bilag som skal kontrolleres. Vi skal i resten av denne artikkelen kortfattet presentere eksempler på noen enkle tester som det kan være aktuelt å benytte for å identifisere transaksjoner/bilag som vi tror vil ha en forhøyet feil-/mislighetsrisiko knyttet til seg.

CAATs – computer assisted audit techniques

Bruk av moderne informasjonsteknologi gjør det mulig for revisor i større grad enn tidligere å benytte seg av revisjonshandlingen «scanning» for å avdekke feil og misligheter. «Scanning» defineres som en handling der revisor gjennomgår regnskapsdata for å identifisere signifikante eller unormale enheter» (for eksempel bilag), se Eilifsen mfl. side 140. Enkelt sagt kan vi si at denne handlingstypen er en moderne form for den tradisjonelle bilagskontrollen der revisor tok en rask kikk på for eksempel alle de inngående fakturaene en bedrift hadde arkivert i bilagspermene sine, for å forsøke å identifisere bilag som det var «noe rart» med slik som unormalt store beløp, unormalt lite tekst, innkjøp som ikke syntes å høre hjemme i bedriften osv. Der dette før var mest aktuelt når bilagsmengden var relativt liten, er dette i dag en mulig handling også når bilagsmengden er stor ved at revisor benytter ulike former for IT-baserte revisjonsverktøy der noen er spesielt tilpasset revisjonsyrket (f. eks. IDEA, ACL eller Celonis). Andre verktøy slik som Excel benyttes også i mange andre sammenhenger. Der revisors utvalgs-

baserte metoder har fokus på å kontrollere/teste et representativt *utvalg* for å si noe om en hel populasjon, tester vi ved scanning 100 prosent av alle transaksjonene i en populasjon med den hensikt å finne anomalier (avvik fra det normale). Det er imidlertid viktig å huske på at de identifiserte anomaliene ikke nødvendigvis representerer feil eller misligheter, de er kun et utgangspunkt for videre arbeid.

Underslag kan for eksempel skjules i regnskapet ved at den/de som begår underslaget på ulikt vis kamuflerer de utbetalingene som urettmessig blir foretatt ved hjelp av kostnadsbilag som enten ikke vedrører virksomheten, ved at de varer/tjenester man betaler for faktisk ikke er mottatt eller ved at varene/tjenestene er kraftig overpriset. Populasjonen vi er interessert i å teste kan altså enten være alle innkjøpsfakturaer eller alle utbetalinger som har funnet sted i løpet av en bestemt tidsperiode. Andre former for misligheter kan også finnes i disse populasjonene, for eksempel brudd på anskaffelsesreglement.

Følgende tester/teknikker er eksempler på tester kan være aktuelle i bruk for å avdekke anomalier i en populasjon:

- 1) Sorter alle utbetalinger på kontonummer og mottaker (navn). Undersøk nærmere leverandører som synes å benytte flere kontonummer, kan noen av de identifiserte kontiene være konti som ikke vedrører leverandøren likevel, og dermed innebære at det foretas utbetalinger som ikke skulle ha vært foretatt?
- 2) Sorter ut alle utbetalinger som går til konti som tilhører ansatte. Er alle disse utbetalingene lønn, eller finnes det utbetalinger til ansatte som ikke har noen logisk forklaring?
- 3) Ifølge Benfords lov er ikke tallene 1 til 9 like sannsynlige som førstesiffer. Tvert imot viser det seg at i mange situasjoner følger sifrene i tall et helt spesifikt mønster der sannsynligheten til tallet (i) som førstesiffer finnes som $P(i) = \log(i+1) - \log(i)$. Dette innebærer at sannsynligheten for

sifferet 1 som førstesiffer finnes som $P(1) = \log(2) - \log(1) = 0,3010$. Denne sammenhengen kan vi benytte i revisjonssammenheng på ulike måter. Dersom fordelingen av førstesiffer er for jevn i en tallpopulasjon, eventuelt følger et annet mønster enn Benfords lov, kan dette tyde på manipulasjon av datagrunnlaget. I enheter som er pålagt å følge «Lov om offentlige anskaffelser», eventuelt mer generelt dersom det eksisterer terskelverdier i en enhet som regulerer hvilke regler man må følge, kan det være fristende for eksempel å splitte opp kjøp for å forsøke å unngå å bli omfattet av reguleringen. Hvis terskelverdien er satt til 100 000 (som i anskaffelseslovgivningen), kan revisor bruke Benfords lov for å avdekke om det er foretatt unormalt mange kjøp som begynner på sifrene 99, 98 og 97.


- 4) Same-same-same-test: For å søke etter mulige duplikater kan revisor søke etter utbetalinger til samme mottaker med samme beløp på samme dag.
- 5) Same-same-different er en annen standard test som kan kjøres på utbetalinger ved at man søker opp utbetalinger som er foretatt med samme beløp og fakturanummer til ulike mottakere. Både same-same-same og same-same-different tester kan gi revisor indikasjoner på transaksjoner som kan inneholde feil/misligheter.
- 6) Runde beløp kan også være en indikasjon på misligheter ettersom runde beløp ikke naturlig dukker opp så altfor ofte (se for eksempel Gee 2015, side 98). Bruk av revisjonsprogramvare gjør det mulig å søke opp inngående fakturaer eller utbetalinger på runde beløp slik at de av fakturaene/utbetalingene der man ikke forventer naturlig avrundning kan undersøkes nærmere.
- 7) Process mining er en teknikk som kan benyttes for å identifisere kjøps- og/eller salgstransaksjoner som ikke følger det enhet/revisor har definert som ordinær prosessflyt. De identifiserte transaksjonene vil ettersom de ikke er rutine-transaksjoner trolig være mer utsatt for feil, enn transaksjonene som følger normal flyt og de kan også være en indikasjon på misligheter.

Avslutning

Hovedproblemet revisor står overfor når det gjelder avdekking av underslag og andre former for misligheter er naturligvis at hendelsene i praksis kan gjennomføres på en rekke ulike måter, og så lenge revisor ikke har noen klare indikasjoner å forholde seg til, vil han ikke ha noen anelse om hvor han eventuelt skal begynne å «lete». Videre er det slik at selv om utenforstående ofte forventer at revisor skal avdekke underslag og andre mindre «uregelmessigheter», er ikke et tradisjonelt revisjonsprogram som bygger på revisjonsstandardene nødvendigvis egnet

til å avdekke mindre misligheter, da det legges til grunn at revisor skal avdekke feil/misligheter som fører til vesentlige feil i en bedrifts regnskap.

I denne artikkelen har vi derfor kortfattet presentert enkelte generelle og enkle metoder som revisor kan benytte for å identifisere transaksjoner/bilag som det knytter seg høyere feil/mislighetsrisiko til enn andre. Disse handlingene kan for eksempel inkluderes i revisjonsprogrammet dersom revisor har anslått at risikoen for feil/misligheter er høy, eventuelt benytte i en innledende fase i et tilleggsoppdrag. For en mer utfyllende presentasjon viser vi til spesial-litteraturen som finnes på dette området, se f. eks. «Fraud and Fraud Detection» av Sunder Gee (2015) og «Fraud Examination» av Albrecht (2014). For å lese mer om «Discovery Sampling» anbefales Lillestøls bok «Statistiske metoder i revisjon» (1996).

Per i dag synes det også som om i det minste noen av metodene vi har beskrevet sorterer ut et veldig høyt antall transaksjoner/bilag som mistenkelige, noe som gir tilhørende mye oppfølgingsarbeid uten at det til syvende og sist avdekkes at det er noe galt i regnskapene. Metodene vil således kunne bli enda mer aktuelle i bruk fremover når større deler av det tradisjonelle revisjonsarbeidet er blitt automatisert. 

Referanser

- Albrecht, C. O. et al. (2014). *Fraud Examination*. Cengage Learning Custom Publishing.
- Gee, S. (2015). *Fraud and Fraud Detection. A Data Analytics Approach*. New Jersey: Wiley.
- Lillestøl, J. (1996). *Statistiske metoder i revisjon*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- The International Auditing and Assurance Standards Board / Den norske Revisorforening. 2009. *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 200. New York, NY: The International Federation of Accountants (IFAC).

Ellen M. Kulset er siviløkonom NHH, statsautorisert revisor og har en PhD i Business Economics fra Norges Handelshøyskole (NHH). Hun har tidligere arbeidet som manager i KPMG og arbeider nå som førsteamanuensis ved NHH og Universitetet i Sørøst-Norge.



Av **Morten Alm Birkelid**, daglig leder, Hedmark Revisjon IKS

Særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester – utfordringer for kommuner og kommunens revisor

Helsedirektoratet har i løpet av 2019 gjennomført en stedlig kontroll av tilskuddsordningen for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester. I denne artikkelen oppsummeres det hvilke funn som ble gjort, og hvilke konsekvenser det har fått for årets rundskriv IS-4/2020 fra Helsedirektoratet.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) har også pågående en utredning bestilt hos Telemarksforskning. Denne skal danne beslutningsgrunnlag for en eventuell omlegging av tilskuddsordningen. Utredningen ser også på hvordan personer med psykisk utviklingshemming skal håndteres i forhold til tilskuddsordningen for ressurskrevende tjenester, og for rammetilskuddsordningen. Rapporten fra Telemarksforskning var ventet å foreligge i januar 2020, men den er ikke helt ferdigstilt ennå. NKRF har her deltatt i en referansegruppe sammen med andre kommuner, KS m.fl. og fått lov til å komme med innspill til endringer i ordningen.

Bakgrunn for tilskuddsordningen

Alle kommuner som yter særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester til enkeltmottakere kan søke om delvis refusjon av direkte lønnsutgifter knyttet til disse tjenestene. Tilskuddet forvaltes av Helsedirektoratet, men er bevilget over KMDs budsjettkapittel 575, post 60.

Kommunale helse- og omsorgstjenester er i hovedsak finansiert gjennom kommunenes frie

inntekter. Formålet med ordningen er å legge til rette for at kommunene kan gi et godt tjenestetilbud til mottakere som har krav på omfattende helse- og omsorgstjenester. Behovet for ressurskrevende tjenester varierer betydelige mellom kommunene. Det har foreløpig vært vanskelig å finne objektive kriterier til bruk i inntektssystemet som kan fange opp denne kostnadsvariasjonen. Det har derfor vært etablert en egen tilskuddsordning som et supplement til kommunens frie inntekter.

Stortinget vedtar hvert år (desember) som en del av statsbudsjettet for kommende år, nivået på innslagspunkt og kompensasjonsgrad. For 2019 gis det refusjon for 80 prosent av direkte lønnsutgifter som overstiger innslagspunktet på kr 1 361 000. I tillegg må det gjøres fratrukk for rammetilskuddets andel for kriteriet psykisk utviklingshemmede 16 år og over, som i 2019 er beregnet til kr 677 000.

Det kan kun medtas direkte lønnsutgifter i refusjonskravet, dvs. lønnsutgifter som er pådradd knyttet til direkte brukertid, det vil vi når tjenesteyteren er i direkte interaksjon med brukeren. Alt administrasjonsarbeid, opplæring og veiledning faller utenom. Ved sykefravær og permisjon skal kun

År	Utbetalinger i mill.kr	Antall mottakere	Kompensa- sjonsgrad (pst)	Innslagspunkt (kroner)	Endring i Innslagspunkt (kroner)
2004	1506	3 398	80	700 000	0
2005	1852	3 766	80	725 000	0
2006	1700	3 676	70	745 000	0
2007	2018	4 013	70	770 000	0
2008	2966	4 505	85	800 000	0
2009	3998	5 299	85	835 000	0
2010	4160	5 527	80	865 000	0
2011	4655	5 742	80	895 000	0
2012	5330	6 118	80	935 000	0
2013	6361	6 667	80	975 000	0
2014	7271	7 125	80	1 010 000	0
2015	8264	7 517	80	1 043 000	0
2016	8642	7 781	80	1 081 000	+10 000
2017	9039	7 927	80	1 157 000	+50 000
2018 ¹	9326	8 033	80	1 235 000	+50 000
2019	10 189	8 135	80	1 270 000	0
%vis-vekst	676%	239%		181%	

Kilde: Ressurskrevende tjenester - arbeidsgrupperapport/id2619805

1. I hvert av årene 2017-2019 er kommuner som er med i forsøk med statlig finansiering av omsorgstjenestene trukket ut

direkte lønnsutgifter til den som til enhver tid utfører arbeidet medtas. Timer som det foreligger enkeltvedtak på, men som ikke er levert, kan ikke tas med i refusjonsgrunnlaget.

Ordningen gjelder inntil det året brukeren fyller 67 år. Kommunens revisor skal kontrollere og uttale seg om det refusjonskravet som fremsettes.

Etter at Stortinget har fattet sitt budsjettvedtak for kommende år, kommer Helsedirektoratet med et årlig rundskriv (IS-4/xx) som utdyper hva kommunene kan få refundert av staten på bakgrunn av de utgifter kommunen har pådradd seg i det året som har gått. Kommunene må når årsregnskapet for foregående år avlegges, estimere de inntektene de forventer å få refundert fra staten på bakgrunn av de føringer som rundskrivet gir kommunene med ett års tilbakevirkende kraft. Staten som fører regnskapet etter kontantprinsippet, får utgiftene i det året Stortinget har bevilget tilskuddet til. Bevilgningen gis som en overslagsbevilgning.

Sammen med det årlige rundskrivet følger et brev til kommunens revisor som angir hvilke kontrollhandlinger som skal utføres. Revisors rapport følger kommunens krav til staten med innsendelsesfrist vanligvis rundt 1.4. Det er her viktig å påpeke at kommunene selv er ansvarlige for å beregne refusjonsgrunnlaget, men revisor skal uttale seg om det og attestere på det før det kan sendes inn til

Helsedirektoratet. Det er Helsedirektoratet som selv godkjenner kravet på grunnlag av kommunens innrapportering og revisors kommentarer til dette. Revisor godkjenner aldri kravet, noe som er en vanlig oppfatning hos øvrige aktører. Godkjenningsansvaret ligger alltid hos tilskuddsutbetaler. Revisor bare uttaler seg om kravet, og gir opplysninger i sin rapport som tilskuddsutbetaler må vurdere i forhold til hvilket beløp som skal refunderes kommunen.

Statens utgifter til ordningen har økt fra ca. 1,5 milliarder kroner i 2004 da ordningen ble innført, til i overkant av 10 milliarder kroner i 2019. Antall brukere som faller inn under ordningen har også økt fra ca. 3 400 til 8 400, noe tabellen over viser.

Det har de siste årene fra flere hold vært reist spørsmål ved om ordningen fungerer etter hesikten, og flere arbeidsgrupper og utredninger har vært satt i sving.

Helsedirektoratets stedlig kontroll av tilskuddsordningen

I januar 2020 forelå en kontrollrapport "Variasjon i beregning av refusjonskravet for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester" utarbeidet av Helsedirektoratet på vegne av KMD. Formålet med denne kontrollen var å gå gjennom kommunens rutiner for framstilling av antall timer og gjennomgang av underlagsdokumentasjon knyttet til

Revisor godkjenner aldri kravet, noe som er en vanlig oppfatning hos øvrige aktører. Godkjenningsansvaret ligger alltid hos tilskudds-utbetaler.

enkeltpersoner. Kontrollen ble gjennomført i 10 kommuner av ulike størrelse og med ulikt antall tjenestemottakere.

Kontrollmetoden for prosjektet var hovedsakelig intervjuer med representanter fra kommunene og gjennomgang av dokumentasjon mottatt på forhånd. Denne stedlige kontrollen viser at kommunene som har vært kontrollert har ulike rutiner og benytter ulike modeller for å beregne refusjonsgrunnlaget for tilskuddsordningen. Det forekommer også ulik tolkning av regelverket.

Kontrollen ble gjennomført i 10 av 416 kommuner (inkludert bydelene i Oslo) som fikk utbetalt tilskudd i 2018. De utvalgte kommunene ble plukket ut fra tre ulike størrelsesgrupper: store, mellomstore og små kommuner.

I hver kommune gjennomgikk Helsedirektoratet 10 saker (eller alle saker, dersom det var færre enn 10 totalt). En metode som ble benyttet for utvelgelsen var å se på de totale nettoutgiftene som dannet grunnlag for tilskuddsbeløpet. Dette ble gjort for tre av kommunene, mens de syv resterende ble plukket ut tilfeldig. Rapporten som foreligger har anonymisert de 10 kommunene som var gjenstand for kontroll. De kontrollerte kommunene er geografisk spredt.

Etter at de 10 kommunene var valgt ut ble de den 16. april 2019 varslet om kontrollen og bedt om å oversende informasjon om sine rutiner knyttet til arbeidet med særlig ressurskrevende tjenester. Følgende dokumentasjon ble etterspurt av Helsedirektoratet:

- rutiner for utarbeidelse av vedtak
- eksempler på vedtaksmal for tjenestene
- sjekklister for hva kommune ser etter når det fattes vedtak
- mal for individuell plan
- dokumentasjon som beskriver fagsystem for beregning av de direkte lønnsutgifter som danner grunnlag for tilskudd
- eksempler på rutiner for arbeid med ressurskrevende tjenester ved tjenestested
- rutiner for revisors kontroll med beregning av refusjonsgrunnlaget

Alle revisorene som ble intervjuet hadde i forbindelse med sin kontroll tilgang til;

- regnskapssystemet til kommunen – med formål om å kontrollere at lønnskostnadene er ført på riktige KOSTRA-funksjoner
- brukernes vedtak (enten gjennom tilgangen til systemet eller i form av utskrift av vedtaket) – med formål om å kontrollere antall timer, vedtakets gyldighet, eller dokumentasjon på psykisk utviklingshemming
- lønnsberegninger – med formål om å kontrollere at tallene ble ført inn riktig
- oversikt over alle tjenester de aktuelle brukerne mottar
- i noen tilfeller spør revisor om kommunen mottar andre tilskudd som er aktuelle. Deretter analyserer revisor regnskapet, og vurderer om det er inntekter som kan tilfalle målgruppen.

Revisorene går vanligvis gjennom dokumentasjonen sammen med de ansvarlige for tjenesten eller de på fagområdene som koordinerer arbeidet med ressurskrevende tjenester i kommunen.

Revisorene i de kontrollerte kommunene har understreket at det er god dialog med kommunen ved funn/avvik. Avvikene tas som regel opp med kommunen, og dersom revisor og kommunen er enige om hva som er feil, korrigerer kommunen kravene. I de tilfellene hvor kommunen og revisor ikke kommer til felles forståelse, tas problemstillingen opp med Helsedirektoratet for å få en nødvendig avklaring.

Flere kommuner har i Helsedirektoratets kontroll informert om at samarbeidet med revisor er nyttig også for kommunens arbeid med å utarbeide refusjonskravet. Flere revisorer har veiledet kommunene med tanke på hvilke rutiner og beregningsmodeller som er hensiktsmessige å etablere i dette arbeidet.

Kommunene står fritt til å velge hvordan de beregner refusjonskravet. Regelverket presenterer kun et eksempel på hvordan det kan gjøres og stiller ikke krav til at en bestemt metode må benyttes. Helsedirektoratet har ved sin kontroll sett at det er store variasjoner i hvordan de utvalgte kommunene beregner de direkte lønnskostnadene.

Helsedirektoratet har benyttet resultatene fra den stedlige kontrollen til å gjøre ytterligere presiseringer i rundskrivet IS-4/2020 for derigjennom å sikre en mer enhetlig tolkning og praktisering av tildelingskriteriene.

Funn - utløpte vedtak

Utforming av vedtak har stor betydning for kommunenes beregning av refusjonskrav. I utvalget fant Helsedirektoratet flere utløpte vedtak som ikke var revurdert innen fristen.

Funn - manglende dokumentasjon/registrering av utførte timer

Gjennomgangen i utvalget viste at kommunene gjennomgående ikke hadde tilfredsstillende systemer for registrering av og dokumentasjon for faktisk utførte timeverk. Gjennomgående bruker kommunene vedtak om tjenester og turnuslister, dvs. planlagte timer, som grunnlag for å beregne hvor mange tjenestetimer brukeren har fått i løpet av ett år. Som følge av at kommunene ikke har systemer for registrering av utførte timer, er det etter Helsedirektoratets vurdering vanskelig å si noe om samsvaret mellom timer i vedtak og faktisk utførte timer. Det er kun i et fåtall av kommunene hvor antall utførte timer registreres, og hvor avviket mellom planlagte og utførte timer kan identifiseres.

Dersom tjenesteyter bruker tid på andre brukere (som ikke er ressurskrevende) eller arbeidsoppgaver utenfor bofellesskapet/dagsenteret, skal dette trekkes fra det som regnes som direkte brukertid.

De fleste kommunene i utvalget kunne ikke fremvise rutiner eller metoder for å identifisere og gjennomføre slike fratrekk, og hvorvidt det gjøres i praksis. Når det gjelder deling av personalet på natt, hadde kommunene derimot bedre rutiner. Nattevaktene ble enten fordelt flatt utover antall brukere, eller ut ifra hvor mye ressurser de faktisk leverer.

Funn - tolkning av direkte brukertid

Kommunene kan kun søke om refusjon for direkte lønnsutgifter. Med direkte lønnsutgifter menes lønnsutbetalinger til ansatte som er i direkte interaksjon med tjenestemottakere. I hjemmebaserte tjenester vil direkte brukertid være den tid ansatte er i direkte samspill med og har oppfølging av bruker. I ett bofellesskap regnes lønnen til alle ansatte som jobber med brukeren som direkte lønn.

Kontrollen viser at kommunenes tolkning av begrepet direkte brukertid inkluderer både direkte

praktisk bistand og tilsyn med brukeren, og er ikke ensbetydende med at personalet er sammen med brukeren hele tiden. De intervjuede mente at selv om ansatte ikke er i direkte interaksjon med brukeren, kan de sjelden omdisponeres til andre oppgaver og at de hadde hver sin rolle i utføring av tjenesten.

Funn - opplæring

Tre av de kontrollerte kommunene har omtalt opplæring og veiledning som viktige elementer i sitt arbeid med ressurskrevende brukere. Opplæring som gis til tjenesteutøvere er med på å sikre brukernes behov, regelverket rundt tjenester og ikke minst de ansattes sikkerhet. Utgiftene til veiledning av tjenesteutøvere ble også inkludert i kommunenes refusjonskrav da dette ble tolket som direkte brukertid.

Funn - lønnsutgifter i forbindelse med sykdom

I rundskrivet presiseres det at "ved sykdom eller permisjon, skal kun direkte lønnsutgifter til den som til enhver tid utfører arbeidet medtas. Det innebærer at lønn til den som er i permisjon eller den som er sykmeldt ikke skal tas med i refusjonskravet".

I praksis innebærer dette at det kun er lønnsutgifter knyttet til bruk av vikarer som skal inkluderes, mens lønn til det som er sykemeldt, uavhengig av om det egenmeldingsdager eller langtidsfravær, skal trekkes fra kommunens refusjonskrav.

Av de kommunene hvor Helsedirektoratet fikk gjennomgå underlagsdokumentasjonen har de fleste avveket fra dette kravet i rundskrivet. Hos 6 av 10 kommuner ble både utgifter knyttet til vikar og sykepenger i forbindelse med egenmelding (16 dager) tatt med i refusjonskravet.

Kommunene forklarte at disse utgiftene ble tatt med i refusjonskravet fordi utgifter knyttet til korttidsfravær ikke dekkes av NAV. Et annet argument var at det er ressurskrevende for kommuner å gjøre lønnsberegning på dette og komme frem til den eksakte andelen. Tre kommuner meddelte at de ikke var klare over dette punktet i rundskrivet.

Funn - oppfølging av private aktører

Flere av de undersøkte kommunene kjøper tjenester fra private leverandører. Det samme prinsippet om direkte lønnsutgifter og utførte timer gjelder for kjøp av tjenester fra private leverandører.

Det er ulike rutiner for hvordan de private leverandørene følges opp. Noen kommuner i utvalget mottar detaljerte rapporter for tjenestene som utføres, mens andre kun får tilsendt en samlet faktura uten nærmere spesifikasjoner. Under gjennomgangen ble det observert to rapporterings-skjemaer fra private leverandører hvor de direkte lønnsutgiftene utgjorde henholdsvis 92 og 95 prosent. Dette mener Helsedirektoratet virker noe høyt, med tanke på at de resterende henholdsvis 8 og 5 prosentene da skal dekke alt ved tjenestetilbudet utenom lønnsutgifter.

Konsekvens av funnene

De kvantifiserbare funnene ved den stedlige kontrollen har ikke fått konsekvenser for de undersøkte kommunene. For de 6 kommunene av 10 hvor det ble funnet feil, utgjorde feilrapporteringen fra kr 150 000 til 1,1 mill. kroner. Totalt utgjorde feilrapporteringen oppdaget i forbindelse med kontrollen, 2,1 mill. kroner. Korrigeringskostnader for eksempel feil med direkte brukertid, sykefravær og andre administrative utgifter er ikke trukket ut. Etter Helsedirektoratets vurdering ville trolig konsekvensene av feilrapportering vært langt høyere.

Helsedirektoratet har benyttet resultatene fra den stedlige kontrollen til å gjøre ytterligere presiseringer i rundskrivet IS-4/2020 for derigjennom å sikre en mer enhetlig tolkning og praktisering av tildelingskriteriene.

Tiltak som kan forhindre avvik fra rundskrivet

Sett fra kommunenes ståsted ville det være å foretrekke å få på plass ett felles kalkyleoppsett for beregning av tilskuddet. Dette ville også gjøre revisors arbeid mindre ressurskrevende.

Hvis dette også kunne utvikles til at det årlig ble operert med en timelønn for høyskoleutdannede, fagarbeidere og ufaglærte, ville det sikre større grad av likebehandling. En ville da unngå mye av problematikken som i dag knytter seg til at revisor-skjønn skal vurdere kommunens skjønn for fastsettelse av refusjonskravet. Dette ble fremsatt som et ønske i arbeidsgruppen til Helsedirektoratet som NKRF var med i høsten 2017, se artikkel i Kommune-revisoren nr. 1/2019.

Før vi eventuelt kommer dithen, må både kommunen og kommunens revisor, sette seg nøye inn i de presiseringer som er kommet i årets rundskriv, og som er en direkte følge av funnene i Helsedirektoratet sin etterkontroll for tilskudds-utbetalingene for 2018. ☺

Morten Alm Birkelid er daglig leder i Hedmark Revisjon IKS. Han har jobbet i offentlig revisjon siden 1988 etter å være ferdig utdannet som siviløkonom fra BI. Først i Riksrevisjonen i 6 år som regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor, og deretter som revisjonssjef, oppdragansvarlig revisor for forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon og daglig leder i kommunal revisjon. Morten var leder av NKRFs revisjonskomite i perioden 1999-2007. I dag er han leder av NKRFs disiplinærkomite og av valgkomiteen. I tillegg har i perioden 2012-2018 vært timelærer og sensor på revisjonsstudiet ved Høgskolen Innlandet, avd. Rena i faget Kommunalt og statlig regnskap. Morten underviser nå i faget forvaltningsøkonomi på masterstudier ved Høgskolen Innlandet.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► A.2.43 Kvantitative metoder i forvaltningsrevisjon	10. – 11. mars	Lillestrøm
► D.2.11 Klart språk Nyhet!	26. mars	Gardermoen
► A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	21. – 22. april	Lillestrøm
► KOMØK20 - Kommuneøkonomikonferansen 2020	26. – 27. mai	Oslo
► Den 34. Nordiske Kommunale Revisorkonferanse	6 – 9. september	Esbo, Finland
► NKRFs Jubileumskonferanse 2020	27. – 28. oktober	Oslo



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

Midt-Norgeforeningen 75 år

Av **Per Helge Genberg**



Alle disse gilde folka i dressar og penkjolar er festlyden på Midt-Norge Kommunerevisorforening si 75-årsfeiring i «kondisjonert» miljø på nyrestaurerte Britannia hotell 4. februar. Børge Sundli, Arvid Hanssen og Terje Wist presenterte MNKRF si historie, samla i eit fyldig skrift, og jubileumsmiddagen – med underhaldning – vart sprudlande leia av Eva Janikken Bekkavik. Den innleigde tryllekunstnaren fekk bord og damer til å sveve, og fleire revisorar let seg hypnotisere.

Det årlege nyårsmøtet (mnkrf.no/?p=1177) over to dagar hadde sjølvstøtt og eit sterkt fagleg program, komponert under Kathrine Moen Bratteng si røynde styring. Handplukka formidlarar kommuniserte godt med publikum og heldt foredrag om ma. innovasjon, etterlevingsrevisjon, digital risiko, selskapskontroll, tekstgraving og faktasjekking. ☉

NYTT OM NAVN ☉

ROGALAND REVISJON IKS



Silje Nygård (45) begynte 27. januar 2020 som senior forvaltningsrevisor. Silje har lang erfaring fra barnevern-tjenesten, og de siste årene har hun vært barnevernsjef og leder for psykisk helse barn og unge i Sandnes kommune. Sin teoretiske bakgrunn har hun fra UiS.

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: 2.1., 2.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 2.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 425 pr. år

Forsidebilde:
Knut Erik Lie

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: 2000
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 Vika
0115 Oslo



75 år på vakt for
fellesskapets
verdier

Velkommen til NKRF jubileumskonferanse 2020

Oslo / 27-28 oktober / #nkrf75



NKRF

1945 – 2020



Norges Kommunerevisorforbund

www.nkrf.no | post@nkrf.no

