

## Les mer om:

- ⦿ **Innovasjon og risiko**
- ⦿ **Ny oppdatert ISA 315**
- ⦿ **Kronikk: Kva er berekraftig utvikling egentleg?**

- |  |  |
|--|--|
| <p><b>2</b>    <b>25år siden ...</b><br/>Bjørn Bråthen</p> <p><b>3</b>    <b>På vei tilbake til normalen, men hva har vi lært?</b><br/>Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p><b>4</b>    <b>Innovasjon og risiko</b><br/>Seniorforsker Ailin Aastvedt og forsker Charlotte Sørensen, Telemarksforskning</p> <p><b>8</b>    <b>Ny oppdatert ISA 315</b><br/>Anders Berg Olsen, førstelektor ved NTNU Handelshøyskolen</p> <p><b>11</b>   <b>Kronikk: Kva er berekraftig utvikling egentleg?</b><br/>Carlo Aall, professor i berekraftig utvikling ved Høgskulen på Vestlandet og leiar av Norsk senter for berekraftig klimatilpassing ved Vestlandsforskning</p> | <p><b>12</b>   <b>Kvalitetskontrollen 2019</b><br/>Statsautorisert revisor Kjell Ekman, leder av NKRFs kvalitetskontrollkomite</p> <p><b>16</b>   <b>Hvordan legge grunnlaget for gode bestillinger av forvaltningsrevisjon?</b><br/>Torbjørn Berglann, daglig leder, Konsek Trøndelag IKS og May Britt Lagesen, kontrollutvalgsleder i Steinkjer kommune</p> <p><b>18</b>   <b>To år med GDPR</b><br/>Anette Engum, personvernombud, Bærum kommune</p> <p><b>19</b>   <b>Hva skjer?</b></p> |
|--|--|

## 25 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

Lederartikkelen til styreleder Leif Aarebrot i nr. 4/1995 var i sin helhet viet til den nye kompensasjonsordningen for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner. Den gjaldt ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende og trådte i kraft fra 1. mai 1995. Ordningen har som formål å nøytralisere konkurransevridning som kan oppstå som følge av merverdiavgiftssystemet mellom kommunal egenvirksomhet og kommunens kjøp av nærmere avgitt tjenester i privat sektor.

Ordningen inngår ikke som en ordinær del av merverdiavgiftssystemet, men som en særordning i det kommunale regnskap. Kontroll av regnskapsføringen blir således en av kommunerevisjonens oppgaver. Ved denne særattestasjonen er det nærliggende å stille seg spørsmål om hvor langt revisor må gå i sin kontroll for å kunne gi sin bekreftelse for riktigheten av kompensasjonskravet.

NKRF har i sin høringsuttalelse til forskriften pekt på at vi bygger vår revisjon på god kommunal revisjonsskikk, hvor risiko- og vesentlighetsvurdering er grunnleggende for hvordan revisjonen skal utøves. Vi har derfor sett det som naturlig at denne ordningen også blir revidert på lik linje med andre områder som revideres av den kommunale og fylkeskommunale revisjonen.

Etter dette bør attestasjonen for merverdiavgifts-kompensasjonen kunne bekrefte at regnskapet er ført i samsvar med bestemmelsene i forskriften. Videre at grunnlaget for kompensasjonen og kompensasjonskravet ikke inneholder vesentlige feil.

Kommunerevisoren fortsatte markeringen av forbundets 50-årsjubileum med nok et intervju. Denne gang med styreleder Halvdan Skard i KS. Ifølge Skard ses det fra KS sin side som naturlig og positivt at ulike kommunale faggrupper kommer sammen og organiserer seg i den hensikt å være pådrivere i den faglige utviklingen. Han bemerker at det virker som NKRF har funnet sin rolle og funksjon, og dessuten at det er positivt at forbundet har valgt en faglig linje for sitt arbeid, uten tilsnitt av tradisjonell fagforeningsaktivitet. Dette skaper rene og ryddige forhold som sikrer uavhengighet og tillit i forhold til omverdenen, mener Skard.

Kontrollutvalget er etter Skards oppfatning kommet for å bli, og han ser ikke noe behov for spesielle endringer. Dette innebærer imidlertid ikke at det ikke er behov for at kontrollutvalgsfunksjonen må «gå seg til» i den enkelte kommune. Eller som Skard så riktig uttrykker det: «Dette krever trening». ☺



Styreleder **Per Olav Nilsen**

## På vei tilbake til normalen, men hva har vi lært?

I skrivende stund er samfunnet i ferd med å vende tilbake til normalen igjen – etter en unntakstilstand som satte det hele på hodet.

**M**an kan spore lettelse blant folk over at tiltakene som ble innført i mars, nå oppheves eller reduseres. Samtidig må vi ikke glemme at hensikten med tiltakene var å redusere smitten, og å unngå overbelastning av helsevesenet vårt. Det har vi lyktes med så langt. Vi må imidlertid ikke glemme at mange har mistet sine kjære i denne tida, og ikke har fått tatt farvel med dem på en måte de selv syntes var tilfredsstillende.

Mye ble utsatt i denne perioden. Frist for avgivelse av revisjonsberetninger ble utsatt til 15. juni. Frist for kommunestyrets behandling av årsregnskapene ble utsatt til 15. september. Dette som eksempler på utsettelse relevant for oss som er opptatt av kommunal revisjon og kontroll. Går man inn på Stortingets eller Regjeringas hjemmesider, er det mange saker som handler om utsettelse. Og tenk på alle festivaler, konserter, seminarer, konferanser, kurs osv. som har blitt utsatt. Mange har jo også blitt avlyst.

Når man ser tilbake på det, føles det som om hele tilværelsen ble satt på vent 12. mars 2020. Det følte som om selve livet ble utsatt.

Men det ble jo ikke det. Vi måtte bare leve på en annen måte – på jobb og i privatlivet. Og forhåpentligvis har vi lært noe også. Vi har erfart noe nytt, vi har gjort vante ting på nye måter, vi har brukt tida vår annerledes. Kanskje har vi lært noen kolleger eller andre bedre å kjenne – eller i hvert fall blitt kjent med dem på en annen måte. Paradoksalt nok, kan det være at mange har knyttet tettere bånd under koronakrisen enn det man hadde før.

Så spørsmålet vi bør stille oss, både privat og profesjonelt, er: Hva har vi lært i denne perioden? Har vi lært noe vi kan ta med oss inn i den mer «normale» tilværelsen? Jeg tror det. Jeg tror vi har lært oss å gjøre noen oppgaver mer effektivt. For egen del vil jeg si at denne situasjonen har ført til hyppige digitale møter, noe som har gjort at kolleger og andre har blitt mer involvert i prosessene enn tidligere. Dette er positive erfaringer vi kan ta med oss videre.

Men: Vi har også lært hvor mye menneskelig kontakt betyr – for samhandling og trivsel. Fraværet

av møtene i samme rom, og fraværet av den felles lunsjen, har kanskje lært oss å sette mer pris på arbeidsfellesskapet og samarbeidet mellom kolleger.

Så kanskje skal vi ikke se på det som en utsettelse, men som en nyttig erfaring vi alle har lært noe av?

Dessuten må vi være forberedt på at det kan komme flere smittetopper, og strenge tiltak kan bli gjeninnført. Da har vi i hvert fall noen erfaringer fra den tida vi har lagt bak oss, erfaringer vi kan dra nytte av.

Og til høsten skal vi ta igjen det tapte. NKRF vil ha fullt fokus på Stortingets behandling av revisorloven. Dette arbeidet var godt i gang da koronatiltakene ble innført, og vi må ta opp tråden igjen i høst.

Det blir en spennende høst på mange måter. Vi skal avholde digitalt årsmøte, og markere 75-årsjubileet uten å møtes fysisk. Det kommer en jubileumsbok som kan være interessant å lese.

Det skjer mye utviklingsarbeid på det faglige også. Forvaltningsrevisjonskomiteen og selskapskontrollkomiteen jobber med standarder for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll – og revisjonskomiteen er godt i gang med å lage standard for hvordan revisor skal se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettet og om avvik fra premissene vedtatt av folkevalgte organer.

Det vil etter hvert også komme digitale kurs innen disse områdene – og på flere områder. Så 2020 blir også en digital kurshøst.

Men først: God sommer til dere alle. ©

---

Vi har erfart noe nytt, vi har gjort vante ting på nye måter, vi har brukt tida vår annerledes.

---



Av seniorforsker **Ailin Aastvedt** og forsker **Charlotte Sørensen**, Telemarksforsking

# Innovasjon og risiko

Både staten og KS er opptatt av å stimulere til økt innovasjon i kommunene. Det er liten tvil om at kommunene opplever et større innovasjonstrykk i dag enn tidligere, og at innovasjon nesten utelukkende blir sett på som noe positivt.

**M**en innovasjon innebærer risiko, og risiko innebærer usikkerhet, som igjen betyr at noe kan galt. Vi gir i denne artikkelen noen innspill til hvordan kommunerevisor og kontrollutvalg kan forholde seg til risikoen ved innovasjoner.

## Innledning

Nasjonalt har det de siste årene vært en større satsing på innovasjon og omstilling i offentlig sektor som grunnlag for å møte framtidige utfordringer knyttet til tjenesteproduksjon og samfunnsutvikling. Innovasjon i offentlig sektor blir sett på som helt nødvendig for å møte de utfordringene sektoren står overfor, både som følge av sammensatte samfunnsutfordringer og reduserte økonomiske rammer til sektoren. Innovasjon blir sett på som en strategi for å utnytte offentlige midler på en mer effektiv måte [St.meld. nr. 7 (2008–2009)].

Dette har ført til igangsetting av en rekke tiltak for å stimulere til økt innovasjon i kommunesektoren. Forskningsrådet har utarbeidet en egen strategi for innovasjon i offentlig sektor (Forskningsrådet 2018). Regjeringen arbeider med en ny stortingsmelding om innovasjon i offentlig sektor som skal legges frem for Stortinget i 2020, og Kommunesektorens organisasjon (KS) har utarbeidet flere verktøy for å stimulere til mer innovasjon i kommunesektoren.

KS innovasjonsbarometer 2020 viser at lokalpolitikere er opptatt av innovasjon, og mange kommuner har en politisk vedtatt strategi for innovasjonsarbeidet. Det er også ofte politikerne selv som tar initiativ til innovasjon. Det dreier seg om å finne nye løsninger innenfor helse og omsorg, men også oppvekst, skole og teknisk sektor er prioritert.<sup>1</sup>

## Hva er egentlig innovasjon?

Innovasjon er et uklart og ullent begrep som det kan være vanskelig å definere. Regjeringen definerer

<sup>1</sup> <https://www.ks.no/fagomrader/innovasjon/innovasjonsledelse/lokalpolitikere-tar-initiativ-til-innovasjoner/>

innovasjon som «prosessen med å utvikle nye idéer og realisere dem slik at de gir merverdi for samfunnet.» [St.meld. nr. 7 (2008–2009)]. Det er en usikkerhetsfaktor i enhver innovasjonsprosess, som skiller innovasjon fra utviklings- og endringsarbeid. Digitaliseringsdirektoratet (Difi) presiserer dette ved følgende definisjon av innovasjon: «Innovasjon er å fornye eller lage noe nytt som skaper verdi for virksomhet, samfunn eller innbyggere. Formen er eksperimenterende og løsningen er ikke kjent på forhånd.»

Et dagsaktuelt eksempel på en omdiskutert innovasjon er appen Smittestopp, hvor risiko-vurderingen ligger på hvem som kan få tilgang til dataene. Et eksempel på innovasjon innenfor velferdsteknologi er medisinsk avstandsoppfølging ved bruk av sensorer for egenmåling og rapportering av helsetilstand via nettbrett.<sup>2</sup> Et annet eksempel er smartrullatoren som skal kunne registrere aktivitet og bevegelse hos brukeren både for å gi instruksjoner til brukeren for aktivitet og for å kunne kommunisere og dele informasjon med pårørende og helsepersonell.<sup>3</sup> Felles for disse eksemplene er at når innovasjonsprosessen starter eller når løsningene først tas i bruk, vet man ikke sikkert utfallet av innovasjonen, og hvilke konsekvenser innovasjonen kan få. En innovasjon kan føre til positive nye løsninger, men også ende som tapsprosjekter eller gi negative konsekvenser for brukerne. Innovasjon kan med andre ord bli enten vellykket eller feilslått.

Siden innovasjon innebærer større risikopotensial enn endrings- og utviklingsprosjekter, krever det at både administrasjonen og politikerne må konkretisere hvilke prosjekter som er innovasjon og som dermed krever en annen risikohåndtering enn andre prosesser.

<sup>2</sup> <https://www.ks.no/fagomrader/helse-og-omsorg/velferdsteknologi3/nasjonalt-velferdsteknologiprogram>

<sup>3</sup> <https://www.innovasjon norge.no/no/tjenester/innovasjon-og-utvikling/finansiering-for-innovasjon-og-utvikling/innovasjonspartnerskap/okt-aktivisering-og-egenmestring/>

Oppsummert; vær oppmerksom på hvilken risiko som finnes, aksepter at risikoen er der, og forsøk å styre den på best mulig måte.

**Innovasjon innebærer risiko**

Evne og vilje til å ta risiko er sentralt for å lykkes med innovasjon. Det er ikke unaturlig at kommunene er opptatt av risikovilje som en suksessfaktor for innovasjon. Dette kommer til uttrykk i kommunale slagord som «Det er lov å gjøre feil» eller «Du må tørre å ta sjanser».<sup>4</sup>

Det er viktig at alle som er involvert i innovasjonsprosjekter er oppmerksom på hvilken risiko som finnes og også aksepterer at risikoen er der. For å få dette til må kommunene være bevisste på hva innovasjon innebærer av utfordringer i praksis. Det er ikke risikominimering som er målet i innovative prosesser, men å ta stilling til hvordan risikoen skal håndteres. Og dette er ikke vurderinger som er forbeholdt prosjektgruppen for innovasjonen. Risikohåndtering er et tema som også bør settes på den politiske dagsorden. Det bør etableres en felles forståelse av hva som er akseptabelt nivå på risikoen og hvordan den kan styres. Kommunen må identifisere hvilken type innovasjon det er snakk om, og ha en risikostyring som er tilpasset nettopp denne innovasjonen. Klassifisering av risiko er en måte å komme nærmere et svar på hvilken risiko som oppstår ved innovasjonen, og hvem som kan rammes av en eventuelt *feilet* innovasjon. Oppsummert; vær oppmerksom på hvilken risiko som finnes, aksepter at risikoen er der, og forsøk å styre den på best mulig måte. Det er alle relevante aktørene som er involvert som sammen må ta ansvar for å definere hva som er akseptabel risiko og hvordan risiko kan håndteres (Brown & Osborn, 2013).

**Læring som viktige byggeklosser i innovasjonsprosesser**

En av de viktigste faktorene som blir pekt på for å lykkes med innovasjon er hvilken organisasjonskultur organisasjonen har. Mange kommuner arbeider aktiv med å få en mer innovativ organisasjonskultur. En

<sup>4</sup> Verdier hentet fra to norske kommuner.

innovasjonskultur forutsetter prøving og feiling, og innebærer risiko for å feile. Motsatsen til en innovasjonskultur er en «nullfeilskultur», som dessverre preger mye av offentlig sektor, og fører til at mange i administrasjonen er mer opptatt av å eliminere feil enn å innovere. Mange kommuner ser dette og jobber aktivt for å endre holdninger og verdier knyttet til feil. Når vi finner slagord som «Det er lov å gjøre feil», er det naturlig å spørre seg: Hvilke feil er det lov å gjøre? Det er nemlig forskjell på feil og feil. Rutinefeil må kommunen møte med bedre rutiner og systemer, og kanskje til og med sanksjonering. Men ved innovasjon er feilene og læringen knyttet til disse, selve byggeklossene i den innovative prosessen. Ved innovasjon må vi analysere feil som blir gjort, kategorisere feilene i type rutinefeil eller innovasjonsfeil. Det er først da kan man bruke feiling ved innovasjon til læring og å komme videre i prosessen.

Rutinefeil	Feiling ved innovasjon
Opplæring	Feiring av feil
Forbedre rutiner og systemer	Brainstorming for å finne bedre løsninger
Sanksjoner hvis nødvendig	Design av neste steg

Tabell 1: Produktiv respons til ulike typer feil. Kilde: Amy C. Edmondson (2019): «The fearless organization».

Og hva betyr dette for revisors og kontrollutvalgets arbeid? Kontrollutvalgets oppgave er ikke kun å finne feil, men også å bidra til forbedring og læring. Dette kan bare gjøres dersom vi skiller mellom ulike typer feil i forhold til hvilke konsekvenser de får for organisasjonen. Det innebærer en bredere tilnærming ved å analysere prosesser, formålet med prosessen, i tillegg til prosedyrer og lovverk. Innovasjonsprosesser innebærer å utfordre det etablerte og dermed må også kontroll og evaluering ha en tilnærming som fanger opp denne siden ved innovasjon.

Det er økende oppmerksomhet på å dele feil og lære av feil som blir gjort, både av en selv og andre.



Digitaliseringsdirektoratet (Difi) har flere ganger arrangert Feiltrinnkonferansen, hvor det uttrykte målet er å gå fra nullfeilskultur til innovasjonskultur. Dette kan ses på som et tegn på at også sentrale myndigheter oppfatter at det er etablert en såkalt nullfeilskultur i offentlig sektor, og at kommunen må ta mer risiko for å komme videre. Også kommunene kan etablere egne arenaer for deling av feil og erfaringer. Noen kommuner har også etablert egne «urogrupper», som *skal* være kritiske og utfordre det bestående. Det finnes ulike måter å tilrettelegge for å dele feil, men det viktigste er å sette feil på agendaen som en del av organisasjonsutviklingen.

Åpenhet i form av læring av feil er også sentralt i en innovativ organisasjonskultur. Dette innebærer en kultur hvor det er forventet at en stiller spørsmål ved hvordan ting blir gjort, uten å bli straffet eller latterliggjort for å stille spørsmål. En nullfeilskultur vil være i direkte motstrid til dette. Vi kan illustrere dette ved å se på organisasjoners holdninger til feil (se tabell 2 på neste side).

#### **Redselen for å dumme seg ut – Terra-saken som case**

I praksis er det likevel ikke så enkelt å dele og feire feil. Feilet innovasjon kan i verste fall ramme mennesker i sårbare livssituasjoner, og vil gjerne få omfattende medieomtale og politiske konsekvenser. Når noe går galt, ender det fort opp med skyldfordeling fremfor læring. Når vi ser på alle avisoppslagene knyttet til feilslåtte innovasjoner, er det nesten utrolig at kommunedirektører driver med innovasjon i det hele tatt. De har ofte alt å tape og lite å vinne. Ved et ensidig fokus på hvem som har skylden risikerer vi liten eller ingen innovasjon i offentlig sektor.

Innenfor økonomiområdet er Terra-saken et godt eksempel på en innovasjon som gikk veldig galt, og som førte til utallige presseoppslag i både nasjonal og internasjonal presse. I Terra-saken lånte noen norske kommuner penger for å investere store summer i kompliserte finansprodukter, og gikk på store tap ved kollapsen i kredittmarkedet i USA i 2007. Terra-saken oppfylder definisjonen på innovasjon; det var nye produkter utviklet spesielt for norske kraftkommuner.<sup>5</sup> Vi har intervjuet politiske og administrative ledere i kommuner som var i kontakt med Terra-meglerne, og her fant vi at tause politikere og redselen for å fremstå som den som ikke forstår, hindret gode prosesser som kunne betydd mindre tap for kommunene. De som etterspurte mer informasjon og forklaringer på hva disse kompliserte finansproduktene egentlig var, følte seg ofte dumme, og fikk et sterkt inntrykk av at dette burde de

forstått. Innforstått; de ikke var smarte nok til å forstå produktene. Denne følelsen førte i mange tilfeller til at de involverte sluttet å stille kritiske spørsmål, og aksepterte forklaringene de fikk fra meglerne. En informant uttrykker dette slik: «Det ble egentlig slik at de ikke skjønnte, og derfor ikke sa noe» (Sørensen og Aastvedt 2019).

Innovasjon innebærer å gjøre noe på en ny måte – å navigere i ukjent farvann. Derfor vil kommunen ofte i innovasjonsprosesser støte på ulike forhold som trenger oppklaring og konkretisering. Vår forskning viser også at redselen for å dumme seg ut er vanligere enn vi liker å tro. Å stille spørsmål i innovasjonsprosesser er helt avgjørende for at prosessen skal bli vellykket. Høy grad av kompleksitet og taushet er en farlig kombinasjon som kan medføre høy risiko og få alvorlige konsekvenser.

Vi mener at funnene viser at det ikke bare var selve risikoen i Terra-produktene som var utfordringen, eller at kommunene var spesielt risikovillige, men måten innovasjonen ble håndtert på. Det var lite utforskning av risikoen i finansproduktene, det ble ikke laget noen risikostrategi og det var lite rom for å stille kritiske spørsmål. Vi ser at a) de som stiller spørsmål blir avfeid, b) de som ikke forstår velger å trekke seg ut eller c) de som ikke forstår velger å stilltiende akseptere i redsel for å fremstå som dum eller kunnskapsløs.

At organisasjoner skal dele feil og lære av feil, innebærer ikke at alle feil er akseptable og at det ikke skal stilles krav til profesjonell utførelse av arbeid og overholdelse av lover og regler. Det å være åpen om feil og lære av feil er ikke det samme som å ikke stille krav til høy faglig standard. Det er høy faglig standard kombinert med åpenhet om feil som fører til læring og høyere prestasjoner. I en organisasjonskultur hvor en blir straffet for feil kan en risikere at de ansatte skjuler feil for å beskytte seg selv. Analyse av organisasjonskulturen er en viktig del av revisors risikovurdering.

#### **Kontrollutvalget må ha fokus på risikoen ved selve innovasjonen**

En innovativ kultur kan sies å utfordre kjerneverdier i revisorprofesjonen, hvor kontroll og forsiktighet er sentrale verdier. Eksempelvis blir profesjonell skepsis sett på som en standard for revisoryrket og en grunnleggende forutsetning for yrkesutøvelsen, og som innebærer at revisor stiller spørsmål og foretar en kritisk vurdering av informasjon.


Ved å diskutere hvilken risiko som finnes i innovasjonsprosjekter, kan revisjon og kontrollutvalg bidra til en åpen læringskultur som legger til rette for innovasjon. Revisor og kontrollutvalg kan løfte opp risiko ved å etterspørre kommunens planer for risikohåndtering og egevaluering i innovasjonsprosjekter.

<sup>5</sup> For en mer utførlig presentasjon av Terra-saken se Riksrevisjonen Dokument 3:11, 2007-2008.

## Revisor og kontrollutvalg kan løfte opp risiko ved å etterspørre kommunens planer for risikohåndtering og egenevaluering i innovasjonsprosjekter.

Oftentimes er kontrollutvalgs rapporter preget av kontroll om formelle prosedyrer er fulgt. Denne tilnærmingen tar ikke høyde for at det nettopp ligger i innovasjonsprosesser å utfordre det bestående samt handlingsrommet i prosedyrer og reglementer. Et ensidig fokus på avvik fra regler og rutiner kan være et hinder for innovasjoner som kunne ført til vellykkede resultater. Like viktig er det at dette fokuset kan føre til manglende kontroll og risikovurdering av de reelle risikoene som ligger i en innovasjon. Innovasjonsrisikoen kan innebære langt større risiko for en kommune enn brudd på formelle feil. Vi vil gå så langt som å si at det er viktigere for kontrollutvalget å se nærmere på risikovurderingene som er gjort i prosjektet enn brudd på formelle rutiner og regler.

Det er først i ettertid vi kan vite om en innovasjonsprosess blir vellykket eller mislykket. Vi mener det er behov for mer fokus på hvilke dilemmaer kommunene står ovenfor i innovasjonsprosesser. Dette er spørsmål som bør løftes opp i enhver

innovasjonsprosess, slik at diskusjoner om dilemmaer kan bidra til enda bedre innovasjoner i offentlig sektor. Her kan kontrollutvalget bidra både ved å etterspørre kommunens risikohåndteringsstrategi, og ved selv å ha fokus på risikovurdering og læring i de gjennomgangene som gjerne blir bestilt når noe går galt. 

**Ailin Aastvedt**, er utdannet revisor og er seniorforsker ved Telemarksforsking, og ph.d. kandidat ved Høgskolen i Innlandet, ved ph.d.-programmet for innovasjon i tjenesteyting i offentlig og privat sektor.

**Charlotte Sørensen**, er ph.d. kandidat i arbeidsvetenskap ved Karlstads Universitet og ved Høgskolen i Østfold, avdeling for økonomi, språk og samfunnsfag. Hun er også ansatt som forsker ved Telemarksforsking.

### Referanser

Brown, L. og Osborne, S. (2013). Innovation and risk in public services: Towards a new theoretical framework. *Public Management Review*, 15 (3): 186-208.

Edmondson, A. C. (2019). *The fearless organization: Creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth*: John Wiley & Sons.

Forskningsrådet. (2018). Innovasjon i offentlig sektor. Forskningsrådets strategi 2018-2023.

Riksrevisjonen (2008) *Riksrevisjonens undersøkelse av behandling og oppfølging av Vik-brevet i Kommunal- og regionaldepartementet* ("Terra-saken"), Dokument 3:11 (2007-2008)

St.meld. nr. 7 (2008-2009) *Et nyskapende og bærekraftig Norge*.

Sørensen, C. og Aastvedt, A. (2019) Læring av feilslåtte innovasjoner, *Samfunnslederskab i Skandinavi*, nr 4/2019: 276-293

	Tradisjonelle organisasjoner	Lærende organisasjoner
<b>Holdning til feil</b>	Feiling er ikke akseptert	Feiling er en naturlig konsekvens av innovasjon og eksperimentering
<b>Holdning til profesjonalitet</b>	Profesjonelle feiler ikke	Profesjonelle lærer av og deler sine feil
<b>Mål</b>	Hindre feil	Legge til rette for rask læring
<b>Konsekvens</b>	De ansatte skjuler feil for å beskytte seg selv	Åpen diskusjon, rask læring og innovasjon

Tabell 2: Ulikheter mellom tradisjonelle og lærende organisasjoners holdninger til feil.

Kilde: Amy C. Edmondson (2019): «The fearless organization».



Av **Anders Berg Olsen**, førstelektor ved NTNU Handelshøyskolen

# Ny oppdatert ISA 315

International Audit and Assurance Standards Board (IAASB), som utarbeider standarder for regnskapsrevisjon, har høsten 2019 godkjent en ny og betydelig oppgradert versjon av ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*.

**S**tandarden inneholder veiledning og krav til revisors identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, og oppdateringen medfører at mange revisorer må gjøre endringer i metodikk og måten vurderinger dokumenteres på<sup>1</sup>.

## Det grunnleggende er som før

Selv om ISA 315 er en standard for regnskapsrevisjon, kan den også være nyttig for forvaltningsrevisjon med tanke på å opparbeide forståelse for risikobildet og den interne kontrollen til den reviderte enheten. Logikken i standardene for regnskapsrevisjon bygger på revisjonsrisikomodellen og en sekvensiell tilnærming til beslutningstaking i revisjonsprosessen. Oppdaterte revisjonsstandarder de siste årene, herunder den nye versjonen av ISA 315, har beholdt denne logikken fordi standardene utgjør et stykke på vei et samlet system, men det er presisert i nye ISA 315 at identifisering og vurdering av risiko er en iterativ prosess gjennom revisjonsoppdraget. Dette er ikke noe nytt for praksis, fordi det har alltid vært en plikt til å revurdere tidligere vurderinger og beslutninger i lys av ny informasjon som revisor blir kjent med underveis i revisjonsarbeidet.

I tradisjonelle fremstillinger av regnskapsrevisjon starter revisor med opparbeidelse av forståelse av revidert enhet, deretter identifisering og vurdering av risiko, og videre planlegging av hvilke revisjons-handlinger som skal gjennomføres for å respondere på risikobildet. Hensikten er å oppnå tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis slik at revisor kan konkludere og avgi revisjonsberetning, innenfor ønsket nivå for revisjonsrisiko.

Revisjonsrisikoen er risikoen for at revisors konklusjoner og rapportering gir uttrykk for at

<sup>1</sup> Artikkelen bygger på et foredrag holdt for Midt-Norge Kommunerevisorforening i februar 2020.

regnskapet er i orden i en situasjon hvor det faktisk er vesentlig feil i rapportert informasjon fra den reviderte enheten, jf. ISA 200. Revisjonsrisikoen er produktet av den reviderte enhets iboende risiko og kontrollrisiko, samt revisors oppdagelsesrisiko. Revisor må vurdere iboende risiko og kontrollrisiko, og påvirker selv oppdagelsesrisikoen gjennom sine revisjons handlinger. Økning i innsats fra revisor gir normalt redusert sannsynlighet for at det vil være uoppdagede vesentlige feil i regnskapet etter at revisjonen er fullført.

## Behovet for oppdatert ISA 315

Nåværende versjon av standarden er fra 2012. IAASB har i flere år vært kjent med behov for forbedringer for å gjøre standarden mer forståelig og legge til rette for mer konsistent anvendelse. Det har også vært vanskelig å anvende kravene til opparbeidelse av forståelse av den interne kontrollen. Digitaliseringen de siste årene har også gitt etterspørsel fra revisorer etter større klarhet med hensyn til å sikre at innovativ bruk av dataverktøy og mer intensiv bruk av analytiske metoder blir ansett for å være i samsvar med krav i revisjonsstandarder. Formålet med oppdateringen av standarden er mer konsistente risikovurderinger og bedre revisjonskvalitet, samt å fremme sterkere og konsistent utøvelse av profesjonell skepsis.

## Nye krav

I tillegg til at revisor gjennom revisjon har en forebyggende virkning, er revisors jobb å synliggjøre og rapportere om eventuelle vesentlige feil i regnskapet. Den nye ISA 315 tydeliggjør at revisor skal utforme og utføre prosedyrer for risikovurdering (risikovurderings handlinger) på en måte som er objektiv og rettet både mot innhenting av både revisjonsbevis som kan være til støtte for ledelsens



Digitaliseringen de siste årene har også gitt etterspørsel fra revisorer etter større klarhet med hensyn til å sikre at innovativ bruk av data-verktøy og mer intensiv bruk av analytiske metoder blir ansett for å være i samsvar med krav i revisjonsstandarder.

regnskapspåstander og revisjonsbevis som viser det motsatte. Revisor må også forbedre og utarbeide mer tydelig dokumentasjon av hvordan det er utøvd profesjonell skepsis ved anvendelse av ny ISA 315, som gir mer veiledning om innhenting og vurdering av bevis i risikovurderingsarbeidet.

Ny standard har mer tydelige krav til at revisor må dokumentere sin forståelse av enheten, regnskapsreglene og enhetens interne kontroll. Revisor må dokumentere forståelse av hver komponent av enhetens interne kontroll, men virksomhetens størrelse og kompleksitet mv. og hvorvidt revisor ser det som aktuelt å teste kontroller har fortsatt betydning for hvor omfattende og detaljert forståelse revisor må dokumentere.

Det legges stor vekt på at revisor skal forstå hva den reviderte enheten driver på med og hvordan aktiviteten er skrudd sammen og fungerer, både i juridisk, organisatorisk, økonomisk og praktisk forstand. For næringsvirksomhet vil det si forståelse av forretningsmodell, mens i offentlig sektor vil det si forvaltningsområde, type vedtak og grunnlag, prosesser og systemer for dette, kontraktsoppfølging overfor eksterne tjenesteleverandører, og tjenesteproduksjon. Revisor må forstå hvordan IT er integrert i virksomhetens forretningsmodell, og vurdere betydningen av generelle IT-kontroller for risiko for vesentlige feil i regnskapet. Standardens del med

veiledning og utfyllende forklaringer viser også at revisor selv kan benytte digitale verktøy og teknikker i stor grad for å innhente og generere revisjonsbevis og gjøre vurderinger.

Definisjonen av hva som er særskilt risiko er forbedret, og det er presisert at dette er iboende risikoforhold hvor kombinasjonen av sannsynligheten for at en feilinformasjon oppstår og potensiell konsekvens, det vil si størrelsen på potensiell feil, som avgjør dette.

Ny ISA 315 stiller krav om separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko. Separat vurdering betyr at revisor må vurdere risiko for vesentlige feil i regnskapet og risiko for lovbrudd mv. under forutsetning om at det ikke er etablert og gjennomført effektiv intern kontroll hos den reviderte enhet. Revisor må deretter vurdere om internkontrollen er hensiktsmessig og ta stilling til kontrollrisiko, før det avgjøres om det skal gjennomføres test av kontroller. Det klargjøres at risikoen for vesentlig feil er lik den iboende risikoen dersom revisor ikke gjennomfører test av kontroller. Revisor må innrette metodikk og dokumentasjon slik at det blir tydelig at det er gjort separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko.

Den nye standarden har fem faktorer som skal være et hjelpemiddel for revisor ved identifisering og vurdering av iboende risiko vedrørende informasjons-elementer og regnskapspåstander. Disse faktorene er



Illustrasjon: Adobestock

Det kan være en fordel at det er god tid til å sette seg inn i og forberede seg på ny standard, fordi noen revisorer må trolig gjøre endringer i metodikk og praksis.

subjektivitet, kompleksitet, usikkerhet, endring, samt tilbøyelighet til å rapportere feilinformasjon på grunn av manglende objektivitet hos ledelsen (management bias) eller misligheter.

I ny standard innføres et krav om å ta et overblikk og gjøre en helhetsvurdering når risikovurderings-handlinger er gjennomført. Hensikten er å vurdere om gjennomførte handlinger har gitt tilstrekkelig grunnlag for identifisering og vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon. Herunder skal revisor ta i betraktning alle bevis innhentet så langt i revisjonsarbeidet, enten de understøtter ledelsens påstander eller indikerer feil.

#### Strukturen i nye ISA 315

Grunnstrukturen er som før, men det er gjort betydelig redaksjonelle endringer i standarden. De fleste definisjoner er samlet for seg, slik at det oppnås større konsistens i forståelse og anvendelse av konsepter og begrep. Som før, og som i øvrige standarder, utdypes krav i egen veilednings- og anvendelsesdel. I tillegg har ny ISA 315 fått 6 appendikser som gir nærmere forklaring og veiledning. Her gjengis engelsk tittel på hvert appendiks:

1. Considerations for Understanding the Entity and its Business Model
2. Understanding Inherent Risk Factors
3. Understanding the Entity's System of Internal Control
4. Considerations for Understanding an Entity's Internal Audit Function
5. Considerations for Understanding Information Technology (IT)
6. Considerations for Understanding General IT Controls

#### Forberedelser frem mot 2022

Den nye versjonen av ISA 315 gjelder for revisjoner av regnskap for perioder som begynner 15. desember



Lenke til ny standard: <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>

2021 eller senere. Norsk oversettelse kommer innen standarden må tas i bruk. Det kan være en fordel at det er god tid til å sette seg inn i og forberede seg på ny standard, fordi noen revisorer må trolig gjøre endringer i metodikk og praksis, herunder hva som dokumenteres og hvordan med hensyn til opparbeidelse av forståelse av revidert enhet, regnskapsreglene for enheten og enhetens interne kontroll.

Forståelse av intern kontroll innebærer også å dokumentere forståelse for hver komponent i den interne kontrollen i samsvar med COSO-rammeverket, som er integrert i standarden, herunder forståelse av enhetens IT-ressurser, bruk av IT og generelle IT-kontroller som er relevante på økonomi- og regnskapsområdet, og hvordan IT er integrert i virksomhetsutøvelsen (forretningsmodell). Den dokumenterte forståelsen skal ligge til grunn for revisors vurderinger av iboende risiko og kontrollrisiko hver for seg, på regnskapsnivå og på påstandsnivå.

Der revisor anvender digitale verktøy, må revisor kunne vise at datakvaliteten som ligger til grunn for vurderinger og konklusjoner om iboende risiko og kontrollrisiko er tilstrekkelig, noe som forutsetter evne til å sette seg inn i og forstå aktuelle data, samt reviderts enhet bruk av IT og enhetens generelle IT-kontroller.

Kravene kan virke omfattende, men standarden presiserer at måten kravene skal oppfylles på kan tilpasses klientens og oppdragets størrelse og kompleksitet. Det kan være hensiktsmessig å starte tidlig med en gjennomgang av egen metodikk og praksis for å identifisere hva som må gjøres på annen måte fra 2022. ©

**Anders Berg Olsen** er førstelektor og faglig programansvarlig for master i regnskap og revisjon ved NTNU Handelshøyskolen. Han har revisorutdanning fra TØH (nå NTNU Handelshøyskolen) og NHH, er statsautorisert revisor og er cand.jur fra UiO. Han har tidligere erfaring som konsulent, revisor, internrevisjonssjef og økonomisjef. Han har tidligere utgitt bok om avdekking av økonomisk kriminalitet, og vært medforfatter for lærebok og oppgavebok i skatterett.



Av **Carlo Aall**, professor i berekraftig utvikling ved Høgskulen på Vestlandet og leiar av Norsk senter for berekraftig klimatilpassing ved Vestlandsforskning

## Kva er berekraftig utvikling egentleg?

FNs berekraftsmål vart vedtatt i 2015 som del av 2030-agendaen for berekraftig utvikling, og representerer universelle mål som alle land har forplikta seg til å innfri innan 2030.

Mange land blir det no arbeidd med å finne ut korleis ein skal omsette berekraftmåla i handling på lokalt nivå. Med den breie innretninga berekraftmåla har melder spørsmålet seg naturleg om berekraftig utvikling er i ferd med å bli det same som 'politikk'? På årets Kontrollutvalskonferanse tok eg til ordet for at vi må avgrense, ikkje utvide berekraftomgrepet, for dermed å ha noko konkret å styre etter.

Målet om ei berekraftig utvikling har – i tråd med todelinga av omgrepet – eit todelt opphav. Opphavet til *berekraft*-delen av målet er spørsmålet om korleis ein kan hauste naturressursar (skogbruk, fiske osv.) på ein slik måte at uttaket kan vere på eit vedvarande (berekraftig) nivå på lang sikt. Etter kvart som miljøkrisa kom på dagsorden internasjonalt frå midten av førre hundre-året, vart debatten utvida til å omfatte spørsmålet om korleis løyse problem som gjeld ureining og naturinngrep. Opphavet til *utviklings*-delen av målet er debatten om ei meir rettvis fordeling av økonomiske gode mellom den fattige og rike delen av verda og korleis skilje mellom grunnleggjande og meir luksusprega behov.

På 1970-talet oppstod dei første internasjonale politiske initiativa for å løyse dei globale miljøproblema, men det viste seg å vere vanskeleg å få til semje mellom det som då vart kalla industri- og utviklingslanda. Posisjonen til utviklingslanda var at miljøproblema var skapt – og difor måtte løysast – av i-landa. Det u-landa ønskte var internasjonale avtalar for å sikre ei meir rettvis fordeling av gode globalt, og då særleg at i-landa skulle betale ein høgare pris for råvarer frå fattige land. Det var denne splittinga – mellom i- og u-land – som blei forsøkt retta opp gjennom konstruksjonen av målet om ei berekraftig utvikling.


Den mest siterte definisjonen målet er «...en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov». Dette er berre ein side ved berekraftmålet, det som har fått nemninga «generasjonsrettferd». Dei følgjande presiseringane frå Verds-kommisjonen blir ofte gløymt: «... det å dekke behov, spesielt grunnbehovene til verdens fattige, som bør gis første prioritet, og idéen om begrensningene som dagens teknologi og sosiale organisering legger på miljøets muligheter til å imøtekomme dagens og framtidens behov».

Debatten etter framlegginga av Verds-kommisjonens rapport i 1987 har gått langs tre aksar: Kva som skal reknast som 'grunnleggande behov'; prioritet til dei ulike tema som til kvar tid vert lagt inn i berekraftmålet; og kor stor vekt som skal leggest på det å setje økologiske grenser for økonomisk utvikling. I sum har dette gitt grunnlag for å skilje mellom to ytterpunkt i tilnærminga til berekraftmålet: ei 'brei og flat' og ei 'smal og spiss' forståing.

Den '*breie og flate*' forståinga omfattar mange berekrafttema (kulturell, økonomisk, sosial, miljømessig osv.), gjev liten grad av prioritering mellom ulike delmål, har liten vekt på kvantifiserte tolegrenser, er konsensusorientert, legg stor vekt på teknologiske løysingar, og er optimistisk når det gjeld å kombinere økonomisk vekst og berekraftmåla (jf. omgrepet 'berekraftig vekst').

Den '*smale og spisse*' forståinga omfattar få berekrafttema (økologisk og sosial berekraft), har ein klar hierarkisk delmålstruktur, har stor vekt på kvantifiserte tolegrenser, er konfliktorientert, legg vekt på endring av forbruk i tillegg til teknologiske løysingar, og er kritisk til økonomisk vekst i den rike delen av verda (jf. omgrepet 'degrowth').

Det viktige poenget her er at desse to tilnærmingane vil gje svært ulike konklusjonar om kva som er mest og minst berekraftig. Ifølgje Sustainable Development Index – som høyrer inn under den 'breie og flate' forståinga – kjem Norge ut som det tredje mest berekraftige landet, berre forbigått av Sverige og Danmark. I ei anna inndeling basert på tal frå Verdens naturfond (økologisk fotavtrykk), det internasjonale energibyrået og FNs utviklingsprogram, kjem Norge ut mellom dei minst berekraftige landa.

Det er altså ikkje slik at det finst éin fagleg og politisk korrekt måte å forstå berekraftmålet, ikkje minst fordi målet (eller måla) alltid må settast inn i – og dermed tilpassast – den konkrete samanhengen der måla skal nyttast. Ulike land, ulike kommunar og ulike sektorar i samfunnet har ulike berekraftutfordringar, og dette må dei sjølv vurdere. I tillegg kjem, som vist over, at berekraftmålet kan forståast svært ulikt, også på eit overordna og generelt nivå. Som 1970-talets raddis-rockedronning frå Sverige – Marie Bergman – sang: «Ingen kommer undan politiken»; heller ikkje berekraftarbeidet. 



Av statsautorisert revisor **Kjell Ekman**, leder  
av NKRFs kvalitetskontrollkomitee



# Kvalitetskontrollen 2019

Utvalget for kvalitetskontrollen i 2019 var på 11 enheter hvorav 10 kontroller ble gjennomført. Antallet gjennomførte kontroller er dermed på omtrent på samme nivå som har vært vanlig de siste årene.

**D**e utførte kontrollene var seks ordinære kontroller som omfattet både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. De øvrige fem kontrollene var oppfølgingskontroller som alle gjaldt regnskapsrevisjon.

### Årets kontrollutvalg

Utvalget kan synes lite, men må ses i lys av at antall revisjonsheter i NKRF på tidspunktet for kontrollen utgjorde 36 enheter. Omkring 30 prosent av medlemsmassen ble dermed kontrollert. Antallet revisjonsheter som er medlem i NKRF har gått ytterligere ned i år på grunn av flere sammenslåinger.

Kvalitetskontrollkomiteen har videreført praksis fra tidligere år med å foreta oppfølgingskontroll i ny enhet hvis kontrollen retter seg mot enhet som er sammenslått med annen enhet før oppfølgingskontrollen. Enheter som melder seg ut av NKRF før kontroll, blir naturlig nok ikke kontrollert idet disse ikke lenger er undergitt NKRF sitt regelverk.

### Endringer i gjennomføring av årets kontroll

Styret i NKRF gjorde i sitt møte i desember 2018 en rekke vedtak som vedrørte kvalitetskontrollen og som fikk virkning for gjennomføringen av kvalitetskontrollen i 2019. Flere av oppfølgingskontrollene ble gjennomført som fjernkontroller. Disse var så vellykkede at styret mener bruken bør innføres permanent. Kommunikasjonen i forbindelse med kontrollene ble gjennomført ved Skypemøter/telefon. Videre ble det besluttet at oppfølgingskontrollene kun skulle fokusere på de svakhetene som ble identifisert i den forutgående kontrollen og dermed ikke en fullstendig ny kontroll.

Disse føringene fra styret ble lagt til grunn for kontrollen i 2019. Oppfølgingskontrollene ble videre foretatt av den opprinnelige kontrolløren. Dette for lettere å følge opp forbedringsarbeidet. Erfaringene

med bruken av fjernkontroller var positiv også for 2019-kontrollen. Kontrollformen fungerer dog ikke like godt hvor dokumentasjonen i hovedsak er papirbasert. Komiteen vil likevel videreføre bruken av denne kontrollformen og tror også at læringsformålet ved kontrollen vil bli enda bedre ivaretatt med den økte digitale kompetansen de fleste nå har på avholdelse av møter via eksempelvis Teams, Skype og tilsvarende plattformer.

Nytt ved gjennomføringen av årets kontroll var et eget avklaringsmøte med kontrollørene underveis i kontrollen. Møtet fant sted etter at kontrollene var gjennomført, men før endelige rapporter var klare for oversendelse til komiteen. Formålet med møtet var å oppnå mer ensartet behandling av enhetene, sikre samordning av rapporteringen og totalt sett gi et bedre grunnlag for komiteens vedtak. Komiteen er kjent med at dette for noen av de tidlig utførte kontrollene medførte at utsendelse av rapport fra kontrollørene overskred fristene i reglementet. Det tas sikte på et tilsvarende møte i gjennomføringen av kontrollene i 2020.

### Prinsipielle spørsmål i årets kontroll

Et nytt prinsipielt spørsmål komiteen har tatt stilling til etter årets kontroll er om manglende etterlevelse av kravet til etterutdanning for den oppdragsansvarlige kvalifiserer til «ikke godkjent». Kvalitetskontrollkomiteen har lagt til grunn at dersom den oppdragsansvarlige ikke har oppfylt kravet til etterutdanning så medfører det «ikke godkjent». Det fremgår av «Regler for obligatorisk etter- og videreutdanning for personlige medlemmer av Norges Kommunerevisorforbund». Oppdragsansvarlig revisor er innenfor en 3-års periode *forpliktet* til å gjennomføre nødvendig etter- og videreutdanning innenfor relevante fagområder med til sammen 105 kurstimer. (kursiveringer gjort av komiteen).

## Nytt ved gjennomføringen av årets kontroll var et eget avklaringsmøte med kontrollørene underveis i kontrollen.

Dersom vi sammenlikner med tilsvarende krav til oppdragsansvarlige i privat revisjon er Finanstilsynets praktisering slik: Rundskriv 10/2012 pkt. 9: «Oppfyllelse av etterutdanningskravet er et vilkår for å opprettholde revisorregisternummeret. Manglende oppfyllelse av etterutdanningskravet innebærer at revisor ikke oppfyller kravene til å være ansvarlig revisor. Ved mangler i etterutdanningen må revisor melde fra til Finanstilsynet og si fra seg revisorregisternummeret. Revisor må videre fratruke som valgt revisor.»

Komiteen ser at det er forskjell på brudd på krav stillet av et offentlig tilsynsorgan og brudd på foreningsinterne regler. Kvalitetskontrollen er også foreningsintern, og det må kunne legges til grunn at foreningens regler skal følges av medlemmene. Komiteen mener videre at tilsvarende praktisering som i privat sektor er nødvendig for å opprettholde tilliten til at også kommunerevisorene innehar og kan dokumentere tilstrekkelig og oppdatert kompetanse.

Kvalitetskontrollen har i de senere års kontroller lagt til grunn at dersom ikke revisjonsberetningen er avlagt senest 15. april så skal det avlegges negativ beretning. Unnlattelse av å gjøre dette er et brudd på forskrift og medfører «ikke godkjent» i kontrollen.

Komiteen diskuterte disse prinsipielle spørsmålene med styret i styremøtet i januar 2020. Styret delte kvalitetskontrollkomiteens vurdering av at disse forholdene kvalifiserte for «ikke godkjent» i kvalitetskontrollen.

### Andre erfaringer fra årets kontroll

Det er behov for en gjennomgang og oppdatering av retningslinjer/reglementer og skjemaer og maler for gjennomføringen av kontrollene. Det må blant annet skje en oppdatering i forhold til at det nå er vurderingskategoriene «godkjent» – «ikke godkjent» som benyttes. Komiteen har bedt administrasjonen i

NKRF om å gjøre nødvendige endringer før kontrollen i 2020. Dette er nå gjort.

Komiteen fremhever også viktigheten av muligheten til avklaring av faglige spørsmål med fagkomiteene i NKRF. Det samme gjelder behovet for avklaring med styret om mer prinsipielle spørsmål. Styret kom med flere avklaringer etter kvalitetskontrollen i 2018 bl.a. fraråding av bruk av RPD-metodikken.

Komiteen registrerer likevel at det fortsatt er enheter som benytter RPD til gjennomføring av regnskapsrevisjon, eventuelt med andre «sidesystemer» for dokumentasjon. Dette gir etter komiteens vurdering en stor risiko for manglende «rød tråd» i revisjonen og sammenheng mellom planlegging, risikovurderinger, revisjonshandlinger og konklusjoner. Komiteen har også tidligere pekt på at vesentlige mangler ved revisjonsutførelsen kunne vært unngått ved utnyttelse av de mulighetene de elektroniske verktøyene som Descartes gir for logisk oppbygging, sammenheng og gjennomføring av revisjonen i samsvar med kravene i revisjonsstandardene.

### Åpenhet om resultatet av kvalitetskontrollen

Det reises fortsatt spørsmål om åpenheten om resultatene av kvalitetskontrollene. Generelt mener komiteen at økt åpenhet er med på å gi større tillit til den utførte revisjonen og gjennomførte kontroller. Komiteen har tidligere oppfordret enhetene til å være åpne med sine resultater. Resultatene på overordnet nivå vil fortsatt bli presentert i Kommunerevisoren og på NKRF sitt årsmøte. Komiteen mener at åpenhet utover dette vil kreve endringer i reglement og retningslinjer for kvalitetskontrollen. Vi oppfordrer til slike endringer slik at ytterligere innsyn og lære-punkter kan deles.

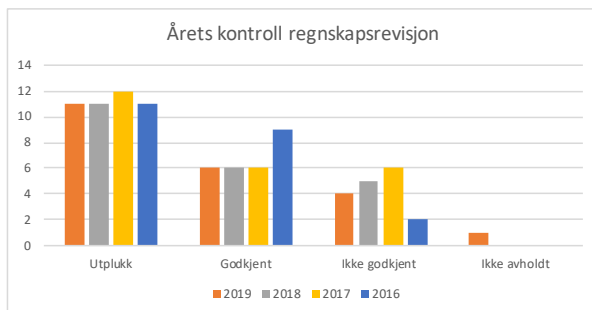
Kontrollutvalgsekretariatene er opptatt av resultatet av gjennomførte kvalitetskontroller og mener innsyn i resultatet av disse er vesentlig for at

Det er foreslått en ny standard for eierskapskontroll (RSK 002), som vil bli lagt til grunn for kvalitetskontroll også av eierskapskontroller. Dette vil bli en ny oppgave for kvalitetskontrollen.

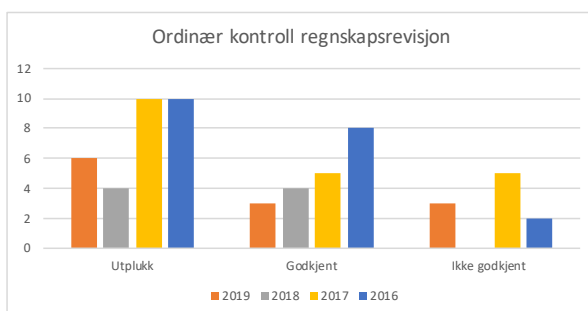
kontrollutvalgene skal kunne utføre sitt påse-ansvar på en tilfredsstillende måte. Dette innsynet kan med dagens regelverk kun oppnås ved at den kontrollerte enheten selv velger å være åpen f.eks. i sin åpenhetsrapport, eller ved at det systematisk stilles spørsmål til revisjonsenhetene om de har vært gjenstand for kontroll. Styret har gitt anbefaling om at det aktuelle kontrollutvalg informeres om den kontrollen som er gjennomført og den enkelte revisjonsenhet selv vurderer på hvilken måte dette skal skje.

#### Resultatet av kontroll – regnskapsrevisjon 2019

Til sammen var elleve enheter plukket ut for kontroll. Av disse ble seks godkjent, fem ikke godkjent og en kontroll ble ikke avholdt da enheten meldte seg ut av NKRF før kontrollen skulle avholdes.



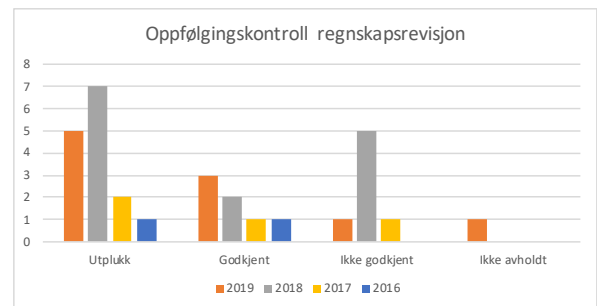
Resultatet av kontrollen er på linje med resultatet for 2017 og 2018. Dersom resultatet brytes ned på førstegangs- og oppfølgingskontroller endres resultatet.



Av de seks ordinære førstegangskontrollene ble tre godkjent og tre ikke godkjent. I 2018 ble alle

godkjent. Andelen som ble godkjent er på linje med 2017. Utvalget er lite og små utslag får stor virkning.

Oppfølgingskontrollene viser følgende resultat



Av fem oppfølgingskontroller ble tre godkjent, en ikke godkjent og en ikke avholdt. Den ikke godkjente oppfølgingskontrollen er oversendt disiplinærkomiteen.

Årsakene som ligger bak at de fire enhetene ikke ble godkjent er:

To enheter brøt etter komiteens vurdering absolutte krav, jf. drøfting over.

- Brudd på fristen for avleggelse av revisjonsberetning 15. april
- Brudd på regler for obligatorisk etter- og videreutdanning for oppdragsansvarlig revisor

Kvaliteten på den utførte revisjonen i enhetene var ellers tilfredsstillende og ville stått til godkjent.

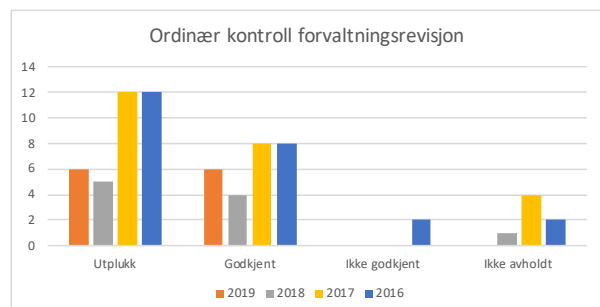
To enheter hadde etter komiteens vurdering ikke utført revisjonen i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Det er noen likhetstrekk ved disse to.

- Mangelfull planlegging og gjennomføring av revisjonen.
- Baserer seg ikke på testing av internkontroll på områder som etter komiteens vurdering ikke kan revideres tilfredsstillende kun ved analyser og substanshandlinger
- En av enhetene hadde utført vesentlige revisjonshandlinger etter at revisjonsberetningen var avgitt



## Resultatet av kontroll – forvaltningsrevisjon 2019

Det er i år gjennomført seks kontroller av forvaltningsrevisjon. Alle er ordinære utvalg, ingen oppfølgingskontroller. Resultatet er svært tilfredsstillende:



Alle de kontrollerte enhetene fikk godkjent, dvs. at de svakhetene som ble identifisert ikke ble vurdert som en «vesentlig mangel». Gjennomgående ble det funnet gode systemer og god praksis for kvalitetssikring av forvaltningsrevisjoner i enhetene som ble kontrollert.

Av forhold som ellers ble påpekt var:

- Mangelfull konkretisering og operasjonalisering av kriterier
- Nye fakta og nye kriterier introduseres i vurderingsdelen
- Svakheter i sammenhengen mellom problemstillinger, kriterier, fakta og vurderinger (rød tråd)
- Det gis detaljerte anbefalinger

RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon er under revidering. Høringsfrist på et utkast var 10. mai. Ny RSK 001 vil ligge til grunn for neste års kvalitetskontroll av forvaltningsrevisjon.


Eierskapskontroller har med ny kommunelov blitt en lovfestet oppgave for revisor, og omfattes dermed av kravet til «god kommunal revisjons-skikk». Det er foreslått en ny standard for eierskapskontroll (RSK 002), som vil bli lagt til grunn for kvalitetskontroll også av eierskapskontroller. Dette vil bli en ny oppgave for kvalitetskontrollen.

## Kvalitetskontrollens legitimitet og dialogen med kontrollerte enheter

Kvalitetskontrollen er avhengig av et godt omdømme for å ha legitimitet. Dette gjelder både internt i NKRF, men er vel så viktig eksternt. Internt er det viktig at kontrollen er forutsigbar, fremstår som faglig velgrunnet forankret i lov, forskrift og revisjonsstandarder samt reglement og retningslinjer for kontrollen. Videre er det viktig at den fremstår konsistent og forutsigbar.

Eksternt er det også svært viktig at kontrollen har troverdighet særlig siden den er foreningsbasert. Vi kan ikke bli mistenkt for å «holde hånda» over våre egne. Men vi skal heller ikke falle i den andre grøfta med å være for strenge av den grunn.

Spesielt på regnskapsrevisjon med mange revisjonsstandarder og utøvelse av profesjonelt skjønn vil det kunne oppstå faglige uenigheter. Det er naturlig at den kontrollerte enheten vil argumentere for sitt utførte revisjonsarbeid. Det er derfor svært viktig med god dokumentasjon av kontrollen og god begrunnelse for vurderingene. I denne sammenhengen var erfaringen med avklaringsmøtet med kontrollørene etter utført kontroll, men før endelig rapport var avgitt, svært nyttig.

Komiteen har tidligere tatt til orde for å endre kontrollobjektet fra den juridiske revisjonsenheten til den oppdragsansvarlige, bl.a. med begrunnelse at antall enheter er på vei ned. Dette forutsetter i så fall endringer i retningslinjene for kvalitetskontroll. Spørsmålet vil bli drøftet videre i styret i NKRF. Utvelgelsen av kontrollobjekter er tilfeldig utplukk, dog slik at det ikke skal gå mer enn 5 år mellom hver kontroll. Med stadig færre enheter vil sannsynligheten for utplukk naturligvis øke gitt at antall kontroller opprettholdes. En måte å videreføre dagens ordning på er å påse at ikke samme oppdragsansvarlige revisor plukkes ut to kontroller på rad. 

### Kvalitetskontrollkomiteen har bestått av:

Kjell Ekman, leder  
Veslemøy Ellinggard, regnskapsrevisjon  
Øyvind Nordbrønd Grøndahl, forvaltningsrevisjon

Rune Haukaas, vara regnskapsrevisjon  
Elisabeth Nilsen, vara forvaltningsrevisjon

Rune Tokle, observatør fra administrasjonen  
Per Olav Nilsen, kontaktperson i styret



For mer informasjon om NKRFs kvalitetskontroll:  
[www.nkrf.no/komiteene/kvalitetskontrollkomiteen](http://www.nkrf.no/komiteene/kvalitetskontrollkomiteen)



Av **Torbjørn Berglann**, daglig leder, Konsek Trøndelag IKS  
og **May Britt Lagesen**, kontrollutvalgsleder i Steinkjer kommune



# Hvordan legge grunnlaget for gode bestillinger av forvaltningsrevisjon?

Kontrollutvalgene har begrensede ressurser til kontrollarbeidet, ressursene må derfor brukes mest mulig målrettet. Plan for forvaltningsrevisjon er det viktigste grunnlaget for gode bestillinger.

**M**ange kontrollutvalg arbeider med planen i disse dager, vi vil anbefale alle å bruke mye ressurser på arbeidet for å sikre at planen blir et nyttig verktøy for senere bestillinger. I denne artikkelen beskriver vi hvordan vi mener prosessen kan legges opp. Artikkelen er basert på våre egne erfaringer som henholdsvis politiker og som sekretær for mange av kontrollutvalgene i Trøndelag.

## ROV – alle bestillingers mor

Enhver god bestilling av forvaltningsrevisjon begynner med en god risiko- og vesentlighetsvurdering (ROV). ROV-en forteller oss hvor det er risiko for svikt eller mangler. En god ROV viser oss hvor vi skal bestille forvaltningsrevisjon og hvorfor. Kontrollutvalgene bør derfor ta seg god tid og bruke mye ressurser på risiko- og vesentlighetsvurderingene.

Det er ingen enkel oppgave å finne ut hvor det er risiko for svikt og mangler i en kommune. Selv små kommuner er kompliserte organisasjoner med mange kriker og kroker. Det er ikke lett for en revisor eller et sekretariat å ha tilstrekkelig kjennskap til alle deler av kommunen, eller kommunens selskaper. For at kontrollutvalget skal få et best mulig grunnlag for å finne risikoområdene bør kontrollutvalget innhente informasjon fra flere aktører. I kommunene i Konsek-samarbeidet har vi invitert politisk ledelse, administrativ ledelse, hovedtillitsvalgte og hovedverneombud til et møte i kontrollutvalget. I møtet uttaler samtlige seg om aktuelle risikoområder basert på egen kunnskap og rolle. Mot slutten av møtet oppsummerer kontrollutvalget alle risikoområdene; de fra ROV-en, innspillene som kom fram i møtet og egne forslag, så får sekretariatet i oppdrag å lage et forslag til plan for forvaltningsrevisjon.

## Hva vil vi ha ut av prosessen?

Resultatet av møtet bør være at kontrollutvalget får kjennskap til flere risikoområder enn det hadde før møtet. Aller helst har det også ha fått flere begrunnede forslag til hvor det skal gå inn med forvaltningsrevisjon. For å få dette til må de inviterte aktørene få beskjed om hva de skal «levere» i forkant av møtet. Det kan dessuten være greit å orientere om rammene for en forvaltningsrevisjon i begynnelsen av møtet, kanskje også hva det ikke er: en forvaltningsrevisjon skal ikke være en utredning for administrasjonen, det får kommunedirektøren bruke egne ressurser til. Den skal heller ikke være en forskningsrapport som gir politikerne svar på årsaken til samfunnsmessige problemer.

## Hva får vi?

*Administrasjonen*, kommunedirektøren og sektorsjefene, kan være litt tilbakeholdne med å blottstille feil og mangler i organisasjonen, men mange er overraskende åpne. Vår erfaring er at kontrollutvalget får verdifull kunnskap om organisasjonen, uavhengig av hvor langt kommunedirektøren og sektorsjefene går i sine risikovurderinger. Administrasjonen setter som regel pris på å bli hørt i denne sammenhengen.

*De hovedtillitsvalgte og hovedverneombudet* kjenner organisasjonen fra innsiden. Ikke alle er like frittalende, men vi har opplevd mange tilfeller der de legger fram forslag som kan omsettes direkte til et forslag til en forvaltningsrevisjon.

*Politikerne*, hovedutvalgsledere og gruppeledere for partiene, kjenner deler av kommunen svært godt og kan gi gode innspill til planen. Det hender likevel at enkelte kommer med svært politiserte forslag til forvaltningsrevisjon. I slike tilfeller er det greit å

huske på at kontrollutvalget ikke er bundet til å ta hensyn til innspillene, men kan legge vekk de som ikke er egnet.

### Politikken i kontrollarbeidet

Politikken i kontrollarbeidet er ofte underkommunisert, men den spiller i høyeste grad inn på utvalgets arbeid, særlig når det kommer til å prioritere mellom risiko-områdene. Enkelte politikere vil synes at en kontroll av kommunens arbeid med eiendomsskatten er viktigst, mens andre ønsker å ha kommunens klimasatsing høyt i plan for forvaltningsrevisjon. Slike prioriteringer må nødvendigvis være normative, det vil si at de bygger på en norm eller «regel» om at noe er bedre eller mer viktig enn noe annet. Normer og regler er ikke nøytrale, de er farget av samfunnets verdier og holdninger. Det er naturlig at medlemmer av ulike politiske partier har ulike oppfatninger. Synet på hvilke risikoer vi synes er mest vesentlige farges gjerne av vår politiske oppfatning. Av den grunn er det greit at kontrollutvalget følger sin politiske samvittighet i denne delen av arbeidet. Samtidig må kontrollutvalgets medlemmer finne en balanse, slik at utvalget fungerer som kommunestyrets kontrollorgan.

Hvis kontrollutvalget preges for sterkt av enkeltmedlemmer svekkes kontrollutvalgets troverdighet som kontrollorgan, og utvalgets arbeid tas ikke på alvor. Derfor må så vel kontrollutvalg som kommune-styre være godt kjent med utvalgets rolle og bidra til at det blir *hele* kommunestyrets kontrollorgan.


### Involveringens mange fordeler

Det er lett å finne fordeler med den prosessen vi har beskrevet. Først og fremst får kontrollutvalget et bredere og bedre grunnlag for risiko- og vesentlighetsvurderingene. Det gir en bedre plan og et godt grunnlag for å komme fram til de gode bestillingene.

Kontrollutvalget får også muligheter for å etablere en positiv dialog med aktørene som deltar i møtet. Utvalget blir også bedre kjent, noe som i sin tur kan føre til at utvalget får tips og henvendelser fra publikum.

En annen positiv effekt av prosessen er at sentrale politikere i kommunestyret kjenner igjen deler av planen når den kommer til behandling i kommunestyret. Det bidrar til positiv oppmerksomhet om kontrollarbeidet og kontrollutvalgets arbeid generelt.

Så er det også et poeng at revisor alene ikke bør lage det eneste grunnlaget for plan for forvaltningsrevisjon. Da legger revisor premissene for bestillingene til seg selv. Det er uheldig og kan svekke legitimiteten til egenkontrollen.<sup>1</sup>

Noen vil kanskje si at det er mer effektivt at revisor eller sekretariatet intervjuer alle aktørene, i stedet for at de blir invitert til kontrollutvalget. Jo, det er mer effektivt, men da går kontrollutvalget glipp av alle fordelene. 

<sup>1</sup> Der sekretariatet gjør risiko- og vesentlighetsvurderingene faller problematikken bort.

## Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

▶ Ledelse og kvalitetsforbedring/ internkontroll i helse- og omsorgstjenesten	26. august	Digitalt
▶ Slik takler du mediene <b>Nyhet!</b>	10. sept.	Digitalt
▶ A.3.10 Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon	16. – 17. september	Lillestrøm
▶ B.1.0 Intro – kommuneregnskap	22. – 23. september	Lillestrøm
▶ Revisjon og kontroll av kommunale investeringsprosjekter <b>Nyhet!</b>	24. september	Digitalt
▶ A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	3 – 4. november	Lillestrøm
▶ A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrev. – hvorfor og hvordan	11. – 12. november	Lillestrøm
▶ B.1.8 Hvordan utnytte KOSTRA-tallene i ulike analyser	24. – 25. november	Lillestrøm
▶ Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2021	9. – 11. mars	Lillestrøm
▶ NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2021	21. – 22. april	Gardermoen
▶ KOMØK21 - Kommuneøkonomikonferansen 2021	26. – 27. mai	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



Av **Anette Engum**, personvernombud,  
Bærum kommune

Foto: Bærum  
kommune

# To år med GDPR

Det er nå omlag to år siden Norge fikk en ny personvernlovgivning ved at personvernforordningen (General Data Protection Regulation, også kalt GDPR) trådte i kraft.

**D**ette fagfeltet som tidligere kun noen få jobbet med, var plutselig nærmest blitt allmennkunnskap og et rettsområde som opptok mange aktører i både privat og offentlig sektor, ikke minst kommuner.

## Personvern i kommunen

Få virksomheter behandler personopplysninger i et slikt omfang som kommunen. Dette setter krav til god informasjonssikkerhet. Innbyggerne må kunne stole på at kommunen behandler deres personopplysninger på en trygg og sikker måte. Med 356 kommuner i dette landet, er det ikke vanskelig å tenke seg at det kan bli store ulikheter når det gjelder hvordan kommunene arbeider med personvern og informasjonssikkerhet.

Det å få passe på at en kommune behandler personopplysningene om sine innbyggere og medarbeidere på en god måte, oppleves som svært meningsfylt. Jeg kjenner meg heldig som får arbeide i en kommune som Bærum, som i mange år har hatt stort fokus på personvern og informasjonssikkerhet. De siste årene har kommunen lagt mye innsats og ressurser i dette området. Blant annet har det vært et stort fokus på kompetanseheving der det er bestemt at alle 12 000 medarbeidere skal ha opplæring innen personvern og informasjonssikkerhet tilpasset deres behov og arbeidsoppgaver.

For en kommune vil primær oppgaven alltid være å gi gode tjenester for sine innbyggere. Kommunen skal sikre at innbyggerne får de tjenestene de har krav på, samt at ressursene brukes hensiktsmessig. Det kan likevel være nyttig for en kommune å bli sett litt i kortene. Ved å føre kontroll med kommunens virksomhet, kan kontrollutvalget bidra til forbedring av kommunens mange områder. Dette gjelder også for hvordan kommunen ivaretar personvern og informasjonssikkerhet.

## Personvern i krisetid

I forbindelse med korona-pandemien har norske kommuner vist en enorm evne til å omstille seg på kort tid. Fra en dag til en annen skulle nærmest all aktivitet foregå digitalt, og de siste månedene har de fleste av oss blitt racere på bruk av videomøter og andre kommunikasjonsløsninger, – enten vi vil eller ikke.

Stengte skoler medførte et stort behov for digitale læringsressurser, og på rekordtid ble det i mange kommuner bygget digitale klasserom for hjemmeundervisning. Det ble tatt i bruk nye løsninger for digitale konsultasjoner i helsevesenet, samt ulike kommunikasjonsverktøy for å ivareta innbyggernes behov for å komme i kontakt med offentlige tjenester.

I en slik ekstraordinær situasjon er det mange behov som skal ivaretas. Dette medfører innføring av nye systemer og løsninger som inneholder personopplysninger. Kommunene må derfor være oppmerksom på at mange tiltak som blir igangsatt som følge av korona-pandemien, også kan innebære inngrep i personvernet til ansatte og innbyggere. Dersom det i en slik situasjon ikke gjennomføres grundige risiko- og sårbarhetsanalyser, øker risikoen for at kommunen kan gå for løsninger med høy risiko som de ikke kjenner konsekvensene av.

Dessverre medfører en slik krisetid at vi som ansatte blir mer sårbare for digitale angrep. Sikkerhetstruslene på nett øker med koronakrisen, og kriminelle aktører ser på koronaepidemien som en gylden mulighet til å utnytte den ekstraordinære situasjonen ved å hacke eller på andre måter forsøke å svindle sårbare mennesker. Med store deler av medarbeiderne på midlertidige hjemmekontorløsninger, kan det synes viktigere enn noensinne at kommunene tar informasjonssikkerhet og personvern på alvor. ☺

# Dilemmasamling for refleksjon om etikk og antikorrupsjon


KS og Transparency International Norge med dilemmasamling for refleksjoner om etikk og antikorrupsjon i kommuner og fylkeskommuner.

**D**ilemmasamlingen er ment som et praktisk hjelpemiddel for kommunesektoren i dens arbeid med å styrke bevissthet, holdninger og rutiner slik at korrupsjon kan forebygges og forhindres. Kommunal- og moderniseringsdepartementet har støttet arbeidet økonomisk.

Dilemmasamlingen kan brukes i sammenheng med håndboken Beskytt kommunen – håndbok i antikorrupsjon, som tidligere er utgitt av Transparency International Norge og KS. I håndboken beskrives prosesser som kan innebære korrupsjonsrisiko i kommunal forvaltning. Håndboken skisserer også hovedelementene i et antikorrupsjonsprogram for kommuner.

Dilemmaene kan også diskuteres i sammenheng med KS' Råd for etikkarbeid. Opplæring og trening av ansatte er et sentralt element i et løpende anti-

korrupsjonsarbeid. De 24 eksemplene i samlingen bygger på innspill fra norske kommuner og fylkeskommuner og kan brukes på interne møter der det settes av tid til etisk refleksjon og diskusjon.

Aktuelle tema og regelverk som berøres i eksemplene er knyttet til habilitet, offentlig støtte, offentlige anskaffelser, arbeidstakers lojalitetsplikt, varsling og korrupsjon og påvirkningshandel. Dilemmasamlingen kan være nyttig både for ledere, ansatte og folkevalgte i kommuner og fylkeskommuner. 



## Lenke til dilemmasamlingen


[www.nkrf.no/filarkiv/File/nyheter/2020/Dilemmasamling\\_kommuner\\_fylkeskommuner\\_2020.pdf](http://www.nkrf.no/filarkiv/File/nyheter/2020/Dilemmasamling_kommuner_fylkeskommuner_2020.pdf)

# Ny veileder for internkontroll

KS har lansert veilederen «Orden i eget hus – Kommunedirektørens internkontroll» og en egen temaside om internkontroll. Internkontroll er det ansvaret og de oppgavene som ligger til kommunedirektøren etter kommuneloven § 25-1.

**D**en nye kommuneloven fra 2019 er kommunedirektørens ansvar for internkontroll utdypet og presisert, med overordnede bestemmelser om hensikt, innhold og omfang. Den nye veilederen tar kommunedirektørens perspektiv og ser på hvilke grep som kan gjøres for å få helhet og sammenheng i internkontrollen.

Veilederen har en praktisk tilnærming, og gir råd om konkrete fremgangsmåter for kommuner og fylkeskommuner som ønsker å forbedre sin internkontroll.

KS har også utarbeidet flere utfyllende temasider/ artikler til veilederen. 



## Lenke til KS' temasider om internkontroll, herunder veilederen

[www.ks.no/fagomrader/demokrati-og-styring/stat---kommune/internkontroll/](http://www.ks.no/fagomrader/demokrati-og-styring/stat---kommune/internkontroll/)

# Hvordan påvirkes revisjon og kontroll av koronapandemien?

Betydningen av kontroll er viktig, ikke minst i den situasjonen vi er i. Derfor har tre av NKRFs fagkomiteer utarbeidet noen anbefalinger til medlemmene.

**T**iltakene som ble satt i verk i forbindelse med koronapandemien har hatt store konsekvenser for hele samfunnet. Selv om mange tiltak fortsatt gjelder, er vi i ferd med å få en gradvis gjenåpning av landet. Situasjonen vil fortsatt påvirke kommunene, kontrollutvalgene, revisjonsenhetene, sekretariatsenhetene og arbeidssituasjonen for den enkelte medarbeider. For å håndtere den pågående pandemien, har det vært og vil fortsatt være et behov for samordning og koordinering av ressurser i kommunene.

Hele denne situasjonen vil også påvirke den kommunale egenkontrollen, herunder kontrollutvalgenes og revisjonens rammevilkår.

For å bidra til at kontrollutvalget og revisjonen kan ivareta sin konstruktive rolle i den kommunale egenkontrollen også i denne helt spesielle situasjonen, har NKRFs forvaltningsrevisjonskomite, kontrollutvalgskomite og selskapskontrollkomite kommet fram til følgende anbefalinger til NKRFs medlemmer:

Komiteene vil understreke at utfordringene løses best lokalt, og at vi er trygge på at de som kjenner situasjonen best også er de beste til å løse den.

I utgangspunktet bør revisjonen og kontrollutvalgene i størst mulig grad tilstrebe normal virksomhet. Det er viktig at slike vurderinger gjøres lokalt da situasjonen er forskjellig fra kommune til kommune. Enkelte kommuner er hardt rammet, mens det i andre kommuner ikke er påvist noen smitte-tilfeller. Det er imidlertid god grunn til å utvise stor forståelse og fleksibilitet i bestilling og gjennomføring av oppdrag. Det vises til at det allerede er vedtatt en lov om midlertidige unntak fra blant annet kommuneloven og IKS-loven, herunder frister innen regnskapsrevisjon og kommunenes behandling av regnskapene, og at planlagte statlige tilsyn er avlyst eller utsatt.

## Nye perspektiv

Covid-19 medfører endringer også på andre områder i kommunene enn kun det smittevern-faglige. Tiltak som stenging av skoler, barnehager og færre eller redusert tjenestetilbud innen helse, eldreomsorg, barnevern, m.m. kan medføre større risiko for at sårbare grupper ikke har fått eller vil få den hjelpen de trenger. Dette er tema som kan være aktuelle for

kontrollutvalgene å fokusere på. I tillegg vil det kunne være aktuelt med en evaluering av kommunenes beredskapsplaner med erfaring fra denne pandemien.

## Risiko- og vesentlighetsvurderinger

Det gjennomføres nå risiko- og vesentlighetsvurderinger i alle kommuner og fylkeskommuner, og i henhold til kommuneloven skal kommunestyrene og fylkestingene behandle plan for forvaltningsrevisjon i løpet av inneværende år.

Situasjonen og mulige konsekvenser av Covid-19 pandemien bør omtales i risiko- og vesentlighetsvurderingene som gjøres. Siden faktagrunnlaget foreløpig er usikkert, kan det være aktuelt med en revidering av risiko- og vesentlighetsvurderingene og/eller planene når man har flere fakta på bordet.

## Planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

Kontrollutvalget skal innen utløpet av året etter at kommunestyret/fylkestinget er konstituert, utarbeide en plan som viser for hvilke områder det skal gjennomføres forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller (jf. kommuneloven §§ 23-3 og 23-4). Det er vanlig at kontrollutvalgene ber om og får fullmakt fra kommunestyret til å endre planen ved behov. Dersom planen allerede er vedtatt, og utvalget ikke har sikret seg en slik fullmakt, kan utvalget legge frem en egen sak om situasjonen og be kommunestyret om fullmakt til å endre vedtatte planer.

## Pågående revisjoner

For allerede pågående revisjoner og kontroller er det viktig med god dialog mellom revidert enhet, revisor og sekretariat/kontrollutvalg, og at det utvises fleksibilitet når det gjelder datainnsamling, høringsprosesser, leveranser og møteavvikling.

## Nye bestillinger

Når det gjelder nye bestillinger, bør det gjøres vurderinger med hensyn til kommunens/selskapets muligheter til å frigjøre ressurser for å bistå i en revisjon/kontroll. Blant annet er store tjenesteområder som oppvekst, og helse og omsorg, sterkt berørt.



### Dialog er viktig

Det er viktig at kontrollutvalgene har god dialog med kommunenes administrasjon og politiske ledelse om situasjonen. Sekretariatene kan bistå kontrollutvalget og revisjonen ved å undersøke om administrasjonens kapasitet er utfordret, og på hvilke områder. Det kan

også være aktuelt å forhøre seg om hva kommunens administrasjon mener er viktig å se nærmere på i dagens situasjon.

På denne måten kan man ivareta både kontrollen og læringsperspektivet. ☉

## Nye internkontrollregler for kommunene

En ny lov vil oppheve eller endre regler om internkontroll i en rekke sektorlover, slik at krav om internkontroll med kommuneplikter reguleres helhetlig og samlet i ny kommunelov.

**D**a den nye kommuneloven ble vedtatt, ble det bestemt at en ny internkontrollbestemmelse skal utgjøre en helhetlig regulering av internkontrollkrav med kommuneplikter. Denne skal erstatte en rekke internkontrollbestemmelser i sektorlovgivningen. På den måten legges det til rette for at kommunenes internkontroll styrkes.

Stortinget forutsatte en gjennomgang av eksisterende regler om internkontroll med kommuneplikter i ulike sektorer med sikte på at disse skulle oppheves. Unntaket er forskrift om ledelse og kvalitetsforbedring i helse- og omsorgstjenesten 28. oktober 2016 nr. 125, som fortsatt skal gjelde.

I den nye loven om endringer av internkontrollregler i sektorlovgivningen, oppheves eller endres internkontrollbestemmelser i sosialtjenesteloven, barnevernloven, krisesenterloven, folkehelseloven, introduksjonsloven og opplæringsloven. Internkontrollbestemmelsen i ny kommunelov skal gjelde i stedet. ☉



#### Lenke til den nye loven

<https://lovdata.no/lov/2020-06-19-89>

## Nye veiledere fra KMD

KMD har utarbeidet veiledere til tre av forskriftene til kommuneloven.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet har utarbeidet veiledere til følgende forskrifter til kommuneloven:

### Veileder til KOSTRA-forskriften

Forskriften utfyller bestemmelsene i kommuneloven § 16-1 om rapportering til KOSTRA og bestemmelsen om rapportering i lov 29.1.1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS-loven) § 42. Forskriften gjelder således for rapporteringen til KOSTRA både fra kommuner og fylkeskommuner, herunder virksomheter opprettet i medhold av kommuneloven, og fra interkommunale selskaper opprettet i medhold av IKS-loven. Forskriften trådte i kraft 1. januar 2020, og gjelder fra og med rapporteringen for 2020 som foretas i 2021.

### Veileder til garanti- og finansforskriften

Forskriften utfyller bestemmelsene i kommuneloven § 14-19 om garantier og § 14-13 om finans- og gjeldsforvaltning, og gjelder fra og med 1. januar 2020.

### Veileder til KOR-forskriften

Forskriften utfyller bestemmelsene i kommuneloven § 16-2 om kommunalt rapporteringsregister (KOR), og gjelder fra og med 1.1.2020. ☉



#### Lenke til veilederne

[www.regjeringen.no/no/dokument/dep/kmd/veiledninger\\_brosjyrer/id2129/](http://www.regjeringen.no/no/dokument/dep/kmd/veiledninger_brosjyrer/id2129/)

# Høy tillit til det norske lokaldemokratiet

Ny forskning på politisk tillit viser at innbyggerne i Norge har høy tillit til sine politikere og politiske institusjoner sammenliknet med andre land.

**R**apporten "Politisk tillit, lokaldemokrati og legitimitet" er en del av et større forskningsprosjekt Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) har bestilt for å øke kunnskapen om sammenhengen mellom demokrati og tillit og politisk ulikhet. Institutt for samfunnsforskning og NORCE Norwegian Research Centre står bak prosjektet, som skal være ferdig i september 2020.

Rapporten, som er den første i regi av prosjektet Forskning på demokrati og tillit og politisk ulikhet, gir en kunnskapsoversikt over forskning på politisk tillit og hva politisk tillit er. I tillegg inneholder den en analyse av ulike samfunnsgruppers tillit til lokaldemokratiet.

Ett av hovedfunnene i rapporten er at befolkningen i snitt har høyere tillit til de lokale enn de nasjonale politiske institusjonene og aktørene. Folk stoler kort sagt mer på ordføreren og kommunestyret enn på regjeringen og Stortinget.

På en tillitsskala fra 0 til 10, hvor 10 er det høyeste nivået, skårer ordføreren i snitt 5,8, kommunestyret 5,7 og lokalpolitikere så vel som kommuneadministrasjonen 5,5. Rikspolitikere og regjeringen skårer 5,0, mens Stortinget skårer 5,5 og statlig forvaltning 5,4.

Befolkningens politiske tillit har imidlertid blitt litt lavere de siste årene, også på lokalt nivå. Tillitsnivåene i 2019 er lavere enn i 2011, da den politiske tilliten fikk en midlertidig, kraftig økning etter 22. juli-terroren. Dagens tillitsnivå tilsvarer omtrent nivået i 2007. Sammenlignet med andre land er likevel den politiske tilliten i Norge høy, både på lokalt og nasjonalt nivå.

Noen grupper skiller seg ut med å ha en systematisk lavere tillit til de politiske institusjonene enn andre. Grupper som gjerne regnes som politisk ressurssterke,

har i snitt mest tillit til de lokalpolitiske institusjonene og aktørene. Litt forenklet er dette middelaldrende, yrkesaktive og personer med høyere utdanning.

På tillitsskalaen fra 0-10, skårer kommunestyret i snitt 6,1 blant dem som har utdanning på universitets-/høyskolenivå, men ikke mer enn 5,3 blant dem som har grunnskole eller ingen utdanning. Kommuneadministrasjonen skårer 5,6 blant de yrkesaktive, og 4,7 blant dem som er arbeidsledige eller mottar andre trygdeytelser.

Det er også verd å merke seg at den politiske tilliten faller mest blant dem som hadde ganske lav tillit i utgangspunktet, som for eksempel personer med lavere utdanning. Resultatet er at vi ser en tendens i retning av økende forskjeller i politisk tillit.

Det finnes ingen enkel fasit for det ideelle tillitsnivået for et lokaldemokrati. Er det for eksempel kritisk for legitimiteten at 20 prosent av befolkningen er helt eller nokså uenig i at kommunens folkevalgte er dyktige folk som vanligvis vet hva de gjør? Eller hva med når 14 prosent av befolkningen sier at de ikke er fornøyd med hvordan lokaldemokratiet deres fungerer? Hvilken vekt skal man legge på mindretallets misnøye?

Et velfungerende lokalt selvstyre krever et visst nivå av tillit til de sentrale institusjonene og styringsprinsippene. Slik grunnleggende tillit kommer blant annet til uttrykk ved at folk engasjerer seg lokalt og opplever at lokaldemokratiet ivaretar både deres egne individuelle interesser og bredere lokalpolitiske hensyn.

Dette betyr imidlertid ikke at blind tiltro til lokaldemokratiet er ønskelig. Tvert imot, sunn skepsis og evnen til å stille kritiske spørsmål er også en viktig del av et velfungerende lokaldemokrati. ☺



## Lenke til rapporten

«Politisk tillit, lokaldemokrati og legitimitet»

[www.regjeringen.no/contentassets/9d84337e0d2541749f13aa8c7e942b04/politisk\\_tillit\\_lokaldemokrati\\_og\\_legitimitet.pdf](http://www.regjeringen.no/contentassets/9d84337e0d2541749f13aa8c7e942b04/politisk_tillit_lokaldemokrati_og_legitimitet.pdf)

# Tilsynskalenderen er åpnet for sekretariatene

Den nasjonale tilsynskalenderen er et praktisk verktøy for samordning av tilsyn. Verktøyet skal brukes av fylkesmannen, flere andre statlige tilsynsmyndigheter, kommuner og fylkeskommuner, herunder kontrollutvalgene.

Formålet med tilsynskalenderen er å legge til rette for samordning av statlige tilsyn med kommuner og fylkeskommuner, slik det følger av kommuneloven §§ 30-6 og 30-7. Tilsynskalenderen vil være det viktigste verktøyet i samordningsarbeidet. Kontrollutvalgenes sekretariat er gitt en viktig rolle i samordningen og skal legge inn informasjon om både planlagte og gjennomførte forvaltningsrevisjoner.

De statlige tilsynsetatene får med dette også oversikt over kommunenes forvaltningsrevisjoner. Tilsynskalenderen, som verktøy, vil kunne medvirke til å øke kjennskapen til tilsyn og forvaltningsrevisjoner på tvers av etatene.

NKRFs kontrollutvalgskomite oppfordrer alle kontrollutvalgssekretariatene til å ta i bruk tilsynskalenderen så snart som mulig. De kan søke om rolle i kalenderen. Fylkesmannen godkjenner tilgang fortløpende.

Sekretariatene vil først legge inn allerede foretatte bestillinger i kalenderen. Deretter vil bestillinger og

planer for den respektive kommunen legges inn fortløpende av sekretariatene.

Gjennom tilsynskalenderen vil fylkesmannen dermed få en samlet oversikt over tilsynsetatenes planlagte tilsyn i hvert fylke, og på den måten lettere kunne samordne disse. Kommunene og fylkeskommunene vil få en oversikt over planlagte tilsynsaktiviteter som gjelder dem. Tilsynskalenderen vil videre være et verktøy i dialogen som skal være mellom fylkesmannen og kommune og fylkeskommune i forbindelse med planlagte tilsyn.

Etter at tilsynene med kommuner/fylkeskommuner er ferdig samordnet, kan også de som ikke er brukere av tilsynskalenderen følge med på hvilke tilsyn som er planlagt i sin og andre kommuner. ☉



#### Lenke til tilsynskalenderen

<https://tilsynskalender.fylkesmannen.no/>

#### 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:  
Bjørn Bråthen

#### Annonsepriser:

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

Opplag: 1600  
ISSN 0800-644X



Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



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

Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 Oslo

# 3 nye digitale kurs med mulighet for interaksjon

Se våre nettsider for komplett kursbeskrivelse og påmelding

på nett

## Ledelse og kvalitetsforbedring/ internkontroll i helse- og omsorgstjenesten

 26 aug. kl 09.00-12.00

Formålet med kurset er å gi en helhetlig forståelse for hensikten med et ledelsessystem for kvalitet og hvilke krav som følger av forskrift om ledelse og kvalitetsforbedring.

**Målsetting** Gi kursdeltakerne forståelse for hvordan god internkontroll, ledelse og kvalitetsforbedring vil bidra til faglig forsvarlige helse- og omsorgstjenester, kvalitetsforbedring og pasient- og brukersikkerhet, og at øvrige krav i helse- og omsorgslovgivningen etterleves.

**Målgruppe** Alle som jobber innen kommunal revisjon og kontroll.

## Prosjektledelse i forvaltningsrevisjon

 22 okt. kl 10.00-12.00

 5 nov. kl 10.00-12.00

 19 nov. kl 10.00-12.00

Hva er kjennetegnene på et godt ledet prosjekt innen forvaltningsrevisjon – og hvordan kan vi lede prosjektene på enda bedre måter framover?

**Målsetting** Gi kursdeltakerne en innføring i grunnleggende prosjektledelse for forvaltningsrevisjon. Kurset gjennomføres som en *rekke på tre moduler*.

**Målgruppe** Prosjektledere og deltakere i forvaltningsrevisjoner.

Begrenset antall deltakere

## Revisjon og kontroll av kommunale investerings- prosjekter

 24 sept. kl 09.00-13.00

I 2019 var kommunesektorens brutto investeringsutgifter 85 mrd. kroner, og veksten i investeringsnivået har nær doblet seg de siste 15 årene. Hvordan sikre at de riktige prosjektene iverksettes og at prosjektene gjennomføres, kontrolleres og evalueres på en forsvarlig måte?

**Målsetting** Gi kursdeltakerne innblikk i de formelle rammene for kommunale investeringsprosjekter og anbefalte prosjektstyringsmodeller/-rutiner for overordnet styring av prosjekter basert på nasjonal og internasjonal forskning.

**Målgruppe** Alle som jobber innen kommunal revisjon og kontroll.

NKRF  
1945 – 2020



Norges Kommunerevisorforbund

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

