

## Les mer om:

- ⦿ **Praktisk bruk av grunnleggende revisjonsmetodikk**
- ⦿ **Hvordan går man frem for å sikre en virksomhet som driver med alt?**
- ⦿ **Kronikk: Kontrollutvalgene har en rolle ved varsling**

- |  |  |
|--|--|
| <p><b>2</b>    <b>25 år siden ...</b><br/>Bjørn Bråthen</p> <p><b>3</b>    <b>Mot lysere tider?</b><br/>Styreleder Per Olav Nilsen, NKRF</p> <p><b>4</b>    <b>Praktisk bruk av grunnleggende revisjonsmetodikk</b><br/>Anne Jorunn Vatne,<br/>fagansvarlig for regnskapsrevisjon,<br/>Møre og Romsdal Revisjon SA</p> <p><b>10</b>   <b>Hvordan går man frem for å sikre en virksomhet som driver med alt?</b><br/>Chris Culina, Secunor AS</p> <p><b>13</b>   <b>Kronikk: Kontrollutvalgene har en rolle ved varsling</b><br/>Ragnhild Sved, debattredaktør<br/>i Kommunal Rapport</p> | <p><b>14</b>   <b>Henvendelser til besvær - eller begjær?</b><br/>Birte Bjørkelo, partner,<br/>Frode Løvlie, senior manager, og<br/>Iver Fiksdal, manager, Deloitte</p> <p><b>18</b>   <b>Utforskende metode og Korona</b><br/>Torbjørn Børsting,<br/>forvaltningsrevisor, Vestfold<br/>og Telemark revisjon IKS</p> <p><b>20</b>   <b>Øving og improvisasjon</b><br/>Tor Dølvik, spesialrådgiver i<br/>Transparency International Norge<br/>og medlem av Kommunesektorens<br/>etikuttvalg</p> <p><b>22</b>   <b>Hva skjer?</b><br/>Digitale møter i folkevalgte organer<br/>- erfaringer og anbefalinger</p> <p><b>23</b>   <b>Nytt om navn</b><br/>Vestfold og Telemark revisjon IKS<br/>Rogaland Revisjon IKS</p> |
|--|--|

## 25 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

- Også en revisor trenger oppmuntring iblant ... er tittelen på en beretning i nr. 4/1996 fra en temadag med Bjørn Ringom om temaet «Tenk positivt». Bakgrunnen for dette uvanlige temaet på et fylkesforeningsmøte mellom revisorer var omstillingsprosessen til nye og større revisjonsdistrikter i Sør-Trøndelag fra 1.1.1997.

Ringom tok utgangspunkt i at forandring er en betingelse for fremgang, trivsel og livskvalitet - både privat og i en arbeidssituasjon. Med fem enkle virkemidler mente han å kunne få tilhørerne til å begynne på en prosess som skulle få dem til å begynne forandringen mot et bedre liv: ta ansvar for eget liv, vær åpen og ydmyk, våg mer, lad batteriene og sett opp ønsker/mål.

For å få en god arbeidssituasjon fremover må vi fokusere aktivt på mulighetene distriktsrevisjonsordningen medfører, og ikke på problemene. Vi må se mulighetene i den nye jobben, de nye kollegaene, det nye arbeidsmiljøet og alle de spennende utfordringene dette gir.

- Mennesker med en lukket innstilling har en vellykket fremtid bak seg, sa Ringom. Dette er en energitappende holdning som først og fremst skader en selv. Trivsel, engasjement og effektivitet henger

nøye sammen - det fører til økt kreativitet, noe som igjen får den enkelte til å yte mer.

For å fungere godt er det svært viktig å kople av/hvile seg i løpet av en dag. Å ta seg tid til avslapning er nødvendig for å komme fornyet tilbake. Dette mente Ringom var et forsømt område på norske arbeidsplasser.

Etter en dag med Bjørn Ringom satt vi igjen med mange nye tanker og en god oppstemt følelse. Dersom vi kan gjøre bruk av dette i hverdagen, har det vært en nyttig dag. Det er uvant for oss revisorer å fokusere på oss selv i så stor grad som dette - kanskje er det nødvendig av og til? avsluttet Marit Ingunn Holmvik sin beretning.

I den faste spalten «Innsyn» fra NKRF servicekontor har direktør Øyvind Sunde en grundig gjennomgang av kommunerevisors uavhengighet. Han skriver bl.a. det er urimelig å anvende tilsynelatende uavhengighetsregler som gjelder for en valgt, ekstern revisor (i privat sektor), på kommunerevisjonen. Slik anvendelse har liten eller ingen relevans for kommunerevisjonen, fordi primære brukergruppene som måtte kreve dette for private selskaper, ikke er aktuelle for forvaltningen (eiere, investorer, ledelse og ansatte). ☺



Styreleder **Per Olav Nilsen**, NKRF

## Mot lysere tider?

Gjenåpningen er i gang – over hele landet, selv om tempoet og fasene er noe ulike fra kommune til kommune. Forhåpentligvis er vi i ferd med å legge «unntakstilstanden» bak oss.

**S**amtidig er det viktig å ha i bakhodet at pandemien ennå ikke er over.

Koronakommisjonen har sin rapport ute på høring, der de ønsker en bred høring med innspill fra organisasjoner, bedrifter, offentlige institusjoner m.m. Dette er en del av evalueringa av hvordan beredskapen har vært og hvordan pandemien er blitt håndtert av myndighetene. Norges Kommune-revisorforbund har i sitt høringssvar understreket betydninga av den kommunale egenkontrollen og de verktøyene for evaluering som finnes der. I tillegg er det mange lokale evalueringer som har sett på smitteverntiltakenes konsekvenser for andre områder i samfunnet, blant annet på hvordan sårbare grupper er blitt berørt. Dette gir viktige læringspunkter for videre håndtering av kriser. Vi vet aldri når den neste kommer!

På denne bakgrunn mener vi det er viktig at den helhetlige evalueringa av beredskap og håndtering i forbindelse med koronapandemien også baserer seg på de lokale undersøkelsene som er gjort. Det er gjort mange erfaringer i ulike kommuner, som vil være felles for flere og for hele samfunnet. I tillegg vet vi at det vil komme flere undersøkelser som ser på håndtering og konsekvenser av pandemien. Den nasjonale evalueringa og den kommunale egenkontrollen må her gå hånd i hånd.

Samtidig som samfunnet evaluerer beredskap og håndtering av pandemien, beveger vi oss mer og mer mot mer normale tilstander. Dette kan også gi utfordringer, men først og fremst vil det være positivt.

NKRF sitt første fysiske arrangement siden pandemien startet, vil finne sted onsdag 18. august under Arendalsuka der vi retter søkelyset mot korrupsjonsrisikoen i kommuner og fylkeskommuner. Vi har alle lest om skandaler ulike steder i landet, men hvor utbredt er egentlig korrupsjon i kommunesektoren – og hvor høy er risikoen? Økokrim skriver i sin trusselvurdering fra 2020 at det gjenstår en del arbeid før hele kommunesektoren er deltagende i et systematisk antikorrupsjonsarbeid. De påpeker videre at norske kommuner er sårbare for korrupsjon og at korrupsjonsfaren er særlig tilstede der privat sektor møter offentlig sektor. De mener korrupsjons-

faren avhenger av kommunenes egeninnsats i eget antikorrupsjonsarbeid, graden av gode varslingskanaler, kontrollutvalg og solid varslervern.

*Hva gjør vi for å redusere denne risikoen, og hvem gjør det?* Svarene er ikke enkle, og her har alle et ansvar. Én ting er uansett sikkert: Den kommunale egenkontrollen har en avgjørende rolle når det gjelder forebygging, men også når det gjelder å oppdage misligheter og korrupsjon. Hvor mye skal vi kontrollere, og hvor stor tillit skal vi ha? Utgangspunktet for temaet er vår visjon om å være på vakt for fellesskapets verdier. Velkommen til arrangement!

## Den nasjonale evalueringa og den kommunale egenkontrollen må her gå hånd i hånd.

Det store gjenåpningsarrangementet finner sted 25. – 27. oktober på Scandic Fornebu. Da skal vi endelig feire de 75 årene – som vi kun fikk feiret digitalt i fjor, som var selve jubileumsåret. Men det skal også være et solid faglig innhold som skal gi mer kunnskap og kompetanse til de som jobber for kontrollutvalg og revisjon. Vi kan love viktige diskusjoner om strategi og struktur på årsmøtet, og gode faglige tema og diskusjoner de to påfølgende dagene.

Etter et og et halvt år med strenge smitteverntiltak, nye arbeidsformer som følge av dette, og mangel på sosial kontakt, blir det godt med sommer og sol, der en kan senke skuldrene – ikke når det gjelder smittevern – men på andre områder. Så kan vi ta fatt på høsten, i en mer normalisert tilværelse der vi tar med oss de positive arbeidsformene vi har tilegnet oss gjennom pandemien. Og kanskje det viktigste av alt: Der flere møtes oftere.

**God sommer!** ©



Av **Anne Jorunn Vatne**,  
fagansvarlig for regnskapsrevisjon,  
Møre og Romsdal Revisjon SA

# Praktisk bruk av grunnleggende revisjonsmetodikk

Formålet med denne artikkelen er å sette grunnleggende metodikk for planlegging av revisjonsoppdrag, inn i en praktisk sammenheng.

**S**amspeilet mellom vesentlighetsgrensen og risiko for feil på de ulike transaksjonsklassene, risikofaktorene og påstandene, vil være styrende for revisors angrepsvinkel av de ulike revisjonsområdene.

Regnskapsrevisjon for offentlig sektor gjennomføres nå langt på vei etter de samme standarder og prinsipper som privat sektor, men fokuset i artikkelen er rettet mot revisjon av kommunal virksomhet, herunder de muligheter og begrensninger som ligger i Descartes.

## Innledning

Overordnet mål med regnskapsrevisjon er å øke tilliten til at regnskapet er uten vesentlige feil, og at det er utarbeidet i samsvar med aktuelt rammeverk for finansiell rapportering (ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget, pkt. 3).

I rammeverk og grunnleggende prinsipper for kommuneregnskapet, vurderer Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) kommunestyret eller fylkestinget som kommuneregnskapets primærbrukere. Feil i kommuneregnskapet anses derfor som vesentlige, dersom de rimelig kan forventes å påvirke politikernes økonomiske beslutninger (ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon, pkt. 2). I utkast til revidert rammeverk, som er på høring i skrivende stund, trekkes også staten fram som primærbrukere i enkelte sammenhenger, eksempelvis for beslutninger om å ta kommuner inn og ut av ROBEK.

## Vesentlighet

Revisor fastsetter vesentlighetsgrensen ved skjønn, og her er det lite praktisk veiledning å finne i selve revisjonsstandarden. Ved fastsettelse av vesentlighet for regnskapet totalt sett, er det vanlig å ta utgangspunkt i en referanseverdi med et tilhørende prosentintervall. I planleggingsfasen kan vesentlighetsgrensen, sammen med vurdering av iboende risiko,

benyttes til å vurdere hvor det kan være risiko for vesentlige feil i regnskapet, og hvor det ikke er risiko for vesentlige feil. Dette forklares nærmere i delkapittelet om iboende risiko.

Revisjonskomiteen til NKRF uttaler i sitt informasjonsskriv nr. 7/2016 at referanseverdien for kommunale virksomheter som hovedregel bør være sum budsjetterte driftsutgifter eller driftsinntekter, samt at man vurderer vesentligheten opp mot sum eiendeler og ubundne fond.

Figur 1: Fra NKRFs informasjonsskriv nr. 7/2016

	Intervall fra	Intervall til
Total vesentlighet		
• Sum driftskostnader	0,5 %	1 %
• Sum eiendeler	0,5 %	1 %
• Ubundne fond	5 %	10 %
Arbeidsvesentlighet	50 % av total vesentlighet	75 % av total vesentlighet
Grense for ubetydelige feil	1 % av total vesentlighet	5 % av total vesentlighet

Videre skalerer vi vesentligheten ned til en arbeidsvesentlighet, som først og fremst benyttes ved substanshandlinger. Typiske eksempler kan være:

- Utforme akseptabelt avvik i substansanalyse
- Avgjøre hvorvidt restpopulasjon er uvesentlig ved stratifisering av en regnskapslinje, og test av spesifikke elementer (detaljtester)
- Utforming av utvalgstørrelse ved bruk av stikkprøver, og vurdering av hvorvidt eventuelle projiserte feil kan tenkes å være vesentlige

Revisjonskomiteen til NKRF anbefaler at arbeidsvesentligheten i kommunal revisjon skal ligge mellom

I planleggingsfasen kan vesentlighetsgrensen, sammen med vurdering av iboende risiko, benyttes til å vurdere hvor det kan være risiko for vesentlige feil i regnskapet, og hvor det ikke er risiko for vesentlige feil.

50 – 75 prosent av total vesentlighet. Hensikten er å redusere aggregeringsrisikoen til et hensiktsmessig lavt nivå, og gi en buffer opp mot vesentlighetsgrensen, slik at summen av uavdekket feilinformasjon ikke skal overstige vesentlighetsgrensen totalt sett. Vurderingen av arbeidsvesentlighet er knyttet til interne forhold i kommunen, herunder kontrollmiljø og revisors kjennskap til tidligere års feil, mens den totale vesentligheten er knyttet til regnskapsbrukerne.

Om kommunen har et godt kontrollmiljø, og en historikk med få listeførte feil, vil det heller ikke være behov for en særlig stor buffer mellom arbeidsvesentlighet og vesentlighet, og arbeidsvesentligheten kan settes helt opp mot 75 prosent. En høy arbeidsvesentlighet betyr at revisor kan redusere omfanget av arbeidet, og likevel redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå.

Hvordan endret arbeidsvesentlighet påvirker omfanget av arbeid, gjenspeiles tydelig ved bruk av statistiske utvalgsmetoder. Utvalgsstørrelsen i Monetary unit sampling (MUS) kan utledes på følgende måte:

$$\text{Utvalgsstørrelse} = \frac{\text{Populasjon/arbeidsvesentlighet}}{\text{MUS sikkerhetsfaktor}}$$

Om vi øker arbeidsvesentligheten, og alle andre faktorer er like, vil utvalgsstørrelsen reduseres.

Revisor kan også regulere arbeidet sitt gjennom endring av art eller type revisjonshandling, og endring av selve tidspunktet for utøvelsen. Angrepsvinkelen skal ha sammenheng med risikovurderingen, og i det følgende ser vi nærmere på det viktige

samspillet mellom vesentlighet, risikovurdering og revisjonshandlinger.

### Revisjonsrisiko

Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor konkluderer feil på regnskapet, og avgir feil type revisjonsberetning. Vi ønsker lavest mulig revisjonsrisiko, men samtidig skal revisjonen foregå på en kostnadseffektiv måte. Det vil alltid være noe revisjonsrisiko igjen, både fordi man sjelden tester 100 prosent av populasjonen, og fordi revisjonsbevisene kan misforstås eller mistolkes. Revisors akseptable revisjonsrisiko når revisjonsberetningen utstedes, vil ha sammenheng med vesentlighetsgrensen. Jo høyere vesentlighetsgrense, jo høyere revisjonsrisiko kan revisor også akseptere.

Revisjonsrisikoen er en funksjon av risikoen for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisiko (ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene, pkt. 13 c). Risikoen for vesentlig feilinformasjon omtales som anslått risiko i Descartes, og dette begrepet benyttes derfor videre her. Anslått risiko består av to komponenter: iboende risiko og kontrollrisiko (ISA 200, pkt. A39).

Revisjonsrisikomodellen kan dermed utledes på følgende måter etter standardene:

1.  $\text{Anslått risiko} * \text{Oppdagelsesrisiko} = \text{Revisjonsrisiko}$
2.  $(\text{Iboende risiko} * \text{Kontrollrisiko}) * \text{Oppdagelsesrisiko} = \text{Revisjonsrisiko}$

### Iboende risiko

Iboende risiko er risiko for at vesentlige feil oppstår på en påstand om regnskapslinje, og skal vurderes uavhengig av kommunens internkontroll. Dette er det naturlige iboende risikonivået for påstandene om regnskapslinjen, direkte relatert til volumet og kompleksiteten knyttet til de bakenforliggende bokføringstransaksjonene. Ved høy iboende risiko må revisor derfor påse at de faktorene i revisjonsrisikomodellen som *kan* påvirkes, reduseres til et tilstrekkelig lavt nivå. Vurdering av iboende risiko er en viktig del av planlegging av revisjonsoppdraget, og blir styrende for art og omfang av videre revisjonshandlinger. Jo høyere iboende risiko, jo større omfang av arbeid må til for å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå.

Hvordan endret arbeidsvesentlighet påvirker omfanget av arbeid, gjenspeiles tydelig ved bruk av statistiske utvalgsmetoder.

## Vurdering av iboende risiko er en viktig del av planlegging av revisjonsoppdraget, og blir styrende for art og omfang av videre revisjonshandlinger.

I Descartes framgår revisors vurdering av iboende risiko av risikooversikten, som sammensetning av sannsynlighet og betydning. ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, pkt. 25, krever at revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.

For praktiske formål vil det være hensiktsmessig at Descartes-filen tar utgangspunkt i regnskapslinjene i de obligatoriske oppstillingsplanene. Risikomatriksen i Descartes-filen bør ikke inneholde risikoer som ligger utenfor revisjonsmandatet. For at revisor skal gjøre en effektiv, hensiktsmessig og konkurransedyktig revisjon, må man i størst mulig grad skille mellom revisjonstjenester (etter revisjonsmandatet) og tilleggstjenester eller merarbeid. Revisor kan gjerne bistå kundene i å kontrollere etterlevelse av regelverk for offentlige anskaffelser eller påse at alle relevante forsikringsordninger er på plass, men dette vil i så fall være tilleggstjenester som kan utføres på bestilling, eller som en del av etterlevelserevisjon med økonomiforvaltningen. Om kommunen får en stor bot for manglende konkurranseutlysning, eller en av kommunens bygninger brenner ned uten at denne er forsikret, så er dette selvsagt svært uheldig. Antagelig kan det også indikere et svakt kontrollmiljø, og virke inn på vår vurdering av arbeidsvesentligheten, spesielt om det foreligger flere slike forhold. Hendelsene vil likevel ikke medføre vesentlige feil i årsregnskapet til kommunen.

Skillet mellom revisjonsmandatet og revisors øvrige plikter etter kommuneloven, omtales i uttalelse fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) av 16. mars 2021. Her påpekes det blant annet at revisjon av årsregnskapet ikke skal være mer omfattende enn nettopp revisjon av årsregnskapet. Denne uttalelsen kan være til hjelp når man i planleggingen avgrenser hvilke risikoer som skal framgå av risikomatriksen i Descartes.

Iboende risikoanalyse kan gjennomføres ved å gå systematisk gjennom kommunens obligatoriske oppstillingsplan, og svare på følgende spørsmål for hver transaksjonsklasse og kontosaldo:

1. Hva er det som kan gå galt? (For eksempel: Feil på transaksjonsklassen for overføringsinntekter,

og hvilken påstand er feilen knyttet til. Er det risiko for fullstendighet, eksistens osv.).

2. Hva er sannsynligheten for at denne feilen faktisk oppstår? (For eksempel: Lav. Ingen estimater eller vurderingsposter og alle transaksjoner er rutine).
3. Hvilken betydning blir det hvis denne feilen faktisk oppstår? (For eksempel: Høy/Middels. Størrelsen på transaksjonsvolumet ligger over vår vesentlighetsgrense, og da er det også en mulighet for at regnskapslinjen kan inneholde vesentlige feil).

Etter mitt skjønn kan det altså være nyttig å knytte sannsynlighet opp mot kompleksiteten til de bakenforliggende bokføringstransaksjonene, og betydning til volum og vesentlighetsgrensen for oppdraget. Om man følger forannevnte framgangsmåte, vil alle kontosaldoer og transaksjonsklasser i obligatoriske oppstillingsplaner som ligger over vesentlighetsgrensen, få middels eller høy betydning. Dette er med på å sikre at alle vesentlige poster i årsregnskapet revideres.

Standarden åpner for at vi kan ha ulik arbeidsvesentlighet for ulike regnskapslinjer. For praktiske formål vil det framstå mer oversiktlig å benytte samme vesentlighet for alle regnskapslinjene i Descartes, og heller sette en høyere sannsynlighet for feil/høyere iboende risiko på de regnskapslinjene som har en høyere aggregert risiko. Om revisor vet at kommunen ofte gjør feil ved bokføringen av påløpte renter, og finansutgiftene ligger litt under vesentlighetsgrensen, vil det være naturlig å vurdere sannsynligheten for feil på finansutgiftene som medium eller høy. Risikoen på denne regnskapslinjen bør tas til oppfølging, selv om betydningen er «lav», og det ikke er noen risiko for vesentlige feil her alene. Når vi likevel følger opp denne regnskapslinjen, er det fordi vi ser at det er en risiko for at feil her, likevel kan bli vesentlige *sammen* med andre feil.

De regnskapslinjene som både ligger under vesentlighetsgrensen og har lav sannsynlighet for feil (iboende risiko er verken betydelig eller sannsynlig), trenger ingen videre oppfølging, og kan «parkeres» i planleggingsfasen.

**Særskilt risiko**

Særskilt risiko er en form for iboende risiko som ofte kan knyttes til ikke-rutinemessige transaksjoner, og skjønsmessige regnskapsvurderinger med rom for ulike tolkninger (ISA 315, pkt. A141). Standarden krever at revisor må opparbeide seg en forståelse av relevant internkontroll tilknyttet slik risiko (ISA 315, pkt. 29). Kontrolltesting er aldri et krav i standardene, heller ikke ved særskilt risiko, men kontrollene kan testes for å redusere kontrollrisiko og dermed påvirke hvor mye revisjonsbevis som kreves fra substanshandlinger. Vær oppmerksom på at dersom revisor ønsker å gjennomføre kontrolltesting for å redusere kontrollrisikoen ved en særskilt risiko, kan man ikke rullere testingen (ISA 330, Revisors håndtering av anslåtte risikoer, pkt. 15).

Iboende risiko for en revisjonspåstand, som er sannsynlig og/eller betydelig, kan aldri dekkes inn kun ved kontrolltesting, revisor må alltid gjennomføre substansanalyser eller detaljtester (ISA 330, pkt. 18). I risikooversikten i Descartes har vi nå fått en egen fane for knytting mot handlinger, og som gjør det enklere å påse at alle risikoer som skal følges opp, dekkes inn av en eller flere substanshandlinger.

Når det foreligger en særskilt risiko, må substanshandlingene også omfatte detaljtester som er spesifikt rettet mot den særskilte risikoen, med mindre man har klart å redusere kontrollrisiko gjennom kontrolltesting. Det holder ikke å gjennomføre en substansanalyse (ISA 330, pkt. 21).

I enkelte tilfeller har ikke kommunen iverksatt kontroller som skal redusere særskilt risiko. For særskilte risikoer som er knyttet til ikke-rutinemessige transaksjoner, som gjerne er sjeldne hendelser eller engangshendelser, kan det være vanskelig for kommunen å gjennomføre en hensiktsmessig og sporbar internkontroll. Særskilte risikoer i kommune-regnskapet vil nok likevel først og fremst være aktuelle for transaksjonene som er knyttet til skjønsmessige forhold, og som kan gi rom for ulike tolkninger. Om kommunen ikke iverksetter internkontroll for denne typen risikoer, bør dette kommuniseres som et nummerert forhold (ISA 315, pkt. A150).

Mislighetsrisiko er en type særskilt risiko, som igjen er en form for iboende risiko. Mislighetsfaktorer defineres som hendelser eller forhold som indikerer incentiver eller press til å begå misligheter, eller som gir mulighet for å begå misligheter (ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper, pkt. 11 b). I lys av flere store og alvorlige regnskapsmanipulasjonssaker, ble det i 2010 tatt med i standarden at revisor alltid skal gå ut ifra at det eksisterer mislighetsrisiko på inntektsområdet, og innrette revisjonshandlingene etter dette. I de tilfeller revisor mener at det ikke eksisterer mislighetsrisiko til inntektsområdet, skal dette inngå som en del av revisors dokumentasjon.

**Kontrollrisiko**

Kontrollrisiko er risiko for at vesentlige feil slipper igjennom kommunens interne kontroller. Effektiv internkontroll vil kunne redusere kontrollrisikoen. For å kunne bygge på kommunens internkontroll er revisor pliktig å teste effektiviteten av internkontrollen gjennom kontrolltesting. Kontrollrisikoen må alltid settes til høy om revisor ikke har gjennomført kontrolltesting, selv om kartlegging av rutiner antyder at kontrollrisiko kan være lav eller middels. Foreløpig anslått risiko i Descartes har kun betydning for revisors videre angrepsvinkel i revisjonen, og utvalgsstørrelsen som skal benyttes ved en eventuell kontrolltesting.

Revisor velger kun å teste kontroller om det på forhånd antas at internkontrollen er effektiv, og kontrolltesting forventes å være den mest effektive angrepsvinkelen for revisjonen. Det har ingen hensikt å teste kontroller hvor man antar at den ikke er effektiv, og det har heller ingen hensikt å teste kontroller om revisjonen kan utføres mer effektivt gjennom substanshandlinger.

Etter kommuneloven § 24-6 skal revisor ved kontroll av årsregnskapet, som en del av revisjonsmandatet, påse at den økonomiske internkontrollen til kommunen er ordnet på en betryggende måte. Av merknadene til § 24-6 framgår det likevel at bestemmelsen ikke krever kontrolltesting, med

Figur 2: Eksempel på utvalgsstørrelser som kan benyttes ved kontrolltesting – utledet fra ISA 330 og ISA 530.

Type kontroll	Kontrollfrekvens	Utvalg ved lav anslått risiko	Utvalg ved middels anslått risiko
Manuell	Flere per dag	25	30
Manuell	Daglig	15	25
Manuell	Ukentlig	5	10
Manuell	Månedlig	2	4
Manuell	Kvartalsvis	2	2
Manuell	Årlig	1	1
Applikasjonskontroll		1*	

(\*Kun dersom man ikke har avdekket kontrollavvik ved testing av generelle it- kontroller)

mindre dette er nødvendig for å uttale seg om årsregnskapet.

Standarden krever heller aldri at revisor skal teste kontroller i forbindelse med revisjonen, med mindre man står overfor en systemrisiko (ISA 315 pkt. 30). Standardens definisjon av «risikoer der substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis» gjelder etter min forståelse de tilfeller der revisor må teste IT-systemet for å oppnå tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

## Etter mitt skjønn er det derfor fullt mulig å revidere offentlig virksomhet uten bruk av kontrolltesting.

Etter mitt skjønn er det derfor fullt mulig å revidere offentlig virksomhet uten bruk av kontrolltesting. Test av kontroll må imidlertid ikke forveksles med revisors plikt til å opparbeide seg en forståelse av kontrollmiljø og transaksjonsflyt innenfor de ulike revisjonsområdene, som jo er helt avgjørende for risikovurdering og angrepsvinkel. I de tilfeller revisor forventer at internkontrollen ikke er effektiv, eller det foreligger manglende arbeidsdeling eller manglende kontrollspor på gjennomført kontroll, vil en angrepsvinkel uten kontrolltesting også være den eneste metodisk riktige framgangsmåten.

Kontrolltesting innebærer at revisor skal teste kommunens egen *internkontroll*. Her er det viktig at revisor skiller mellom hva som er en kontroll, og hva som er en aktivitet. Eksempelvis vil det første steget i attestasjons- og anvisningsrutinen for kommunen være en aktivitet. Det andre steget, det vil si at en annen person ser over og godkjenner, vil være selve kontrollelementet. Viktigste kjennetegn på at det faktisk foreligger et kontrollelement er arbeidsdeling fra kommunens side, mellom aktivitet (steg en) og kontroll (steg to). Om revisor bygger kontrolltesting på en aktivitet og ikke en kontroll, så blir det feil å kalle dette test av kommunens internkontroll.

Samtidig er offentlig virksomhet underlagt strenge regler til utforming og dokumentasjon av internkontrollen. Store transaksjonsvolum og mange rutinetransaksjoner tilsier at det kan være effektivt å teste internkontrollen, i de tilfeller kommunen faktisk har en kontroll som kan redusere kontrollrisikoen for en påstand.

## Anslått risiko og Descartes

Iboende risiko sammen med kontrollrisiko utgjør anslått risiko. Anslått risiko legger grunnlaget for nivået man må planlegge for oppdagelsesrisikoen, slik at man oppnår en revisjonsrisiko med akseptabelt lavt nivå. Ny ISA 315 (revidert) er tydelig på at vurderingen av iboende risiko og kontrollrisiko skal gjøres separat, og at iboende risiko er særtrekk ved forhold og hendelser, før kontroller og kontrollrisiko tas i betraktning. Struktur og oppbygning i Descartes skaper imidlertid enkelte utfordringer for metodisk etterlevelse.

Iboende risiko fastsettes på påstandsnivå i risikomatriksen. Foreløpig anslått risiko og endelig anslått risiko, herunder kontrollrisiko, må imidlertid fastsettes på revisjonsområdet som helhet. Ta for eksempel utgiftsområdet og investeringsområdet, hvor revisor gjerne har testet kontroll for attestasjon og anvisning. I disse revisjonsområdene er det naturlig at den største iboende risikoen knyttes til vurderingen av skillet mellom drift og investering. Kan revisor likevel sette kontrollrisiko som lav for hele utgifts- og investeringsområdet, og følgende vurdere anslått risiko som lav eller middels, fordi kontrollen for attestasjon og anvisning er effektiv? Antagelig bør revisors omfang og art av substanshandlinger knyttet til skillet mellom drift og investering, være upåvirket av denne kontrolltestingen.

## Særskilte risikoer i kommune-regnskapet vil nok likevel først og fremst være aktuelle for transaksjonene som er knyttet til skjønnsmessige forhold, og som kan gi rom for ulike tolkninger.

Revisor får tilsvarende utfordring i Descartes om han vurderer risiko på en revisjonspåstand som særskilt, og skal dokumentere at kommunen har iverksatt en kontroll som skal sørge for å redusere denne særskilte risikoen. Problemet ligger igjen i at foreløpig anslått risiko, kontrolltestingen og endelig anslått risiko ligger knyttet opp mot revisjonsområdet og ikke den aktuelle transaksjonsklassen og revisjonspåstanden.

En mulig løsning kan være at man tar inn et vedlegg sammen risikovurderingen eller vurdering



Figur 3: Risikomodellen og bruk av substanshandlinger

Iboende risiko	Kontrollrisiko	Anslått risiko	Planlagt oppdagelsesrisiko	Bruk av substanshandlinger
Lav	Lav	I/A	I/A	I/A
Lav	Middels	I/A	I/A	I/A
Lav	Høy	I/A	I/A	I/A
Middels	Lav	Middels/Lav	Middels/høy	JA! Analyser og/eller detaljtester
Middels	Middels	Middels	Middels	JA! Analyser og/eller detaljtester
Middels	Høy	Middels	Middels	JA! Analyser og/eller detaljtester
Høy	Lav	Middels	Middels	JA! Analyser og/eller detaljtester
Høy	Middels	Middels/Høy	Middels	JA! Analyser og/eller detaljtester
Høy	Høy	Høy	Lav	JA! OBS på at detaljtest er nødvendig ved kombinasjon av høy kontrollrisiko og særskilt risiko

av anslått risiko, hvor man spesifiserer hvilke transaksjonsklasser/påstander kontrolltestingen faktisk dekker.

### Oppdagelsesrisiko


Oppdagelsesrisiko er risiko for at vesentlige feil ikke oppdages av revisors substanshandlinger. Revisor reduserer denne risikoen gjennom sine substanshandlinger. Jo større omfang av hensiktsmessige revisjonshandlinger som utføres, jo mindre blir oppdagelsesrisikoen.

Når revisor har kommet så langt at han skal gjennomføre substanshandlinger i revisjonen, vil både iboende risiko og kontrollrisiko være kjente faktorer. Planlagt oppdagelsesrisiko skal alltid være et resultat av sammenhengen mellom iboende risiko og kontrollrisiko. Dersom kontrollrisiko er høy, enten fordi revisor ikke har testet kontroller eller fordi kontrolltestingen er ineffektiv, må planlagt oppdagelsesrisiko være lavere for å oppnå akseptabel revisjonsrisiko. Dersom kontrollrisikoen er lavere, kan oppdagelsesrisikoen økes og omfanget av revisjonshandlinger reduseres.

### Oppsummering

Risikomatriksen er et av de viktigste skjermbildene for planlegging og risikovurdering i Descartes, og skal vise hvor revisor har lagt inn hovedtyngden av ressursbruken i revisjonen. Det skal være en klar sammenheng mellom risikovurderingen og videre angrepsvinkel på revisjonen.

Ved høy iboende risiko, og med høy sannsynlighet for feil på en regnskapspåstand, er det også en mulighet for at dette dreier seg om en særskilt risiko (type 2 - risiko). Det eksisterer ikke nødvendigvis et fasitsvar på grensedragningen mellom en høy risiko og en særskilt risiko, men det er viktig å være klar over at standardene krever spesifikke handlinger ved en særskilt risiko. Det må være samsvar mellom risikovurderingen og omfanget av handlinger, og man må utføre «spesifikke» handlinger for å adressere den særskilte risikoen.

Tilstrækkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis kan innhentes uten bruk av kontrolltesting, men det må alltid gjennomføres substanshandlinger for alle regnskapspåstander med middels eller høy iboende risiko. Hvorvidt revisor velger å basere revisjonen utelukkende på substanshandlinger (reducere oppdagelsesrisiko) eller kombinere substanshandlinger med kontrolltesting (reducere både oppdagelsesrisiko og kontrollrisiko) beror på hva som anses å være mest effektivt og hensiktsmessig. Omgang og art av totale revisjonshandlinger for de ulike regnskapslinjene skal igjen henge sammen med vesentlighet og iboende risikovurdering. 

### Kilder:

- Informasjonsskriv nr. 7/2016 – Revisors vurdering av vesentlighet med vekt på planleggingsfasen ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor
- Kommuneloven
- Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper
- Kommuneregnskapet – Rammeverk, høringsutkast av 28. januar 2021
- Revisjonsstandardene (ISA 200, ISA 315 og ISA 320)
- Uttalelse fra kommunal og moderniseringsdepartementet av 16. mars 2021, vedr. spørsmål angående kommuneloven § 24-9 Forenklet etterlevelseskontroll

**Anne Jorunn Vatne** er utdannet siviløkonom og statsautorisert revisor. Hun har 18 års arbeidserfaring fra revisjon og regnskap, fortrinnsvis som Manager i KPMG AS og som revisor i Distriktsrevisjon Nordmøre IKS (nå en del av Møre og Romsdal Revisjon SA), og har også to års ledelses- og etterforskningserfaring fra Politiet. I dag er hun ansatt ved Møre og Romsdal Revisjon SA som fagansvarlig for regnskapsrevisjon.



Av **Chris Culina**,  
Secunor AS

# Hvordan går man frem for å sikre en virksomhet som driver med alt?

Det finnes drøyt 200 000 virksomheter med ansatte i Norge. 356 av dem er ganske spesielle. De driver barnehager, sykehjem og alt imellom. Primærhelsetjeneste, vaksinasjon, skjenkebevilling, park og idrett. Omfattende bygningsdrift og kritisk infrastruktur.

**D**e forvalter store verdier på vegne av mange mennesker, og har både administrativ og politisk ledelse. Kommunene må være noe av det mest utfordrende å holde kontroll på - eller revidere.

Jeg har bistått en rekke kommuner gjennom årene, hovedsakelig innen sikkerhetsrådgivning, men det har alltid vært avgrenset til én etats tjenester. I januar i år startet en ny erfaring, da jeg som del av et team fra KPMG, fikk ansvar for å lede de tekniske sikkerhetsundersøkelsene etter en større cybersikkerhetshendelse i Østre Toten kommune.

Kommunen var rammet av løsepengevirus og en taktikk som kalles "storviltjakt". Taktikken innebærer at trusselaktøren har skaffet seg tilgang til offerets infrastruktur, og med hendene på tastaturet, har gjort seg kjent med systemer, stjålet informasjon, og avsluttet operasjonen med å kryptere data og slette sikkerhetskopier. Det ble raskt klart at det meste av kommunen var rammet. Ikke én etat, men så godt som alle.

Snart fikk jeg også en rolle i sikkerhetsrådgivning knyttet til gjenopprettingen av kommunenes infrastruktur og tallrike fagsystemer. Enhver IT-leder som har anskaffet et saksbehandlingssystem med en håndfull integrasjoner, vet hvor krevende en slik oppgave kan være. Jeg skal ikke si mer enn at det har vært svært lærerikt å følge gjenopprettingen av en kommunes infrastruktur og et halvt dusin slike systemer. Alt i løpet av noen få måneder.

Jeg skal åpenbart ikke utlevere Østre Toten, men jeg vil honorere kommunens evne til å omstille seg raskt. Da elektroniske adgangskontrollsystemer og journaler plutselig tilhørte fortiden, fortsatte de

ansatte arbeidet med nye nøkler og papirsystemer. De jobbet lange dager, sene kvelder og helg etter helg for å levere tjenester til innbyggerne. I møte med løsepengekrav stod de fjellstøtt; det var uaktuelt å betale eller engang forhandle med organiserte kriminelle. Krisen var et faktum, og det var ingen tvil om at det kom til å koste dem dyrt. De skulle i det minste sørge for å kapitalisere på læringsutbyttet, samt legge til rette for at andre kunne gjøre det samme. De bestemte seg for åpenhet. Jeg tar av meg hatten for dem.

---

Kort oppsummert - alle har digitale verdier som er interessante for noen, og en motivert trusselaktør kan med lav kostnad og risiko ramme verdiene fra hvor som helst i verden, når som helst.

---

Datakriminalitet har utviklet seg fra en eksklusiv klubb bestående av eksperter og nasjonalstater til et lovløst lykkeland for opportunistene. Denne utviklingen har medført en endring i trusselbildet i retning av det kaotiske. Bredden blant trusselaktørene gjør at motivasjonen er variert, og Internettets grenseoverskridende natur gjør at geografisk lokasjon har liten betydning.

Kort oppsummert - alle har digitale verdier som er interessante for noen, og en motivert trusselaktør kan med lav kostnad og risiko ramme verdiene fra hvor som helst i verden, når som helst. For meg, som forholder meg til denne virkeligheten daglig, og bistår virksomheter som har tatt sine første skritt i retning av å oppdage det samme, kan det være vanskelig å akseptere at ledere ikke tar mer ansvar og sørger for å beskytte virksomhetens verdier. Da må jeg minne meg selv på at det skyldes mangel på empiri. Det ville vært som om lederen fornektet brann, og ikke ville bruke penger på røykvarslere, slokkeutstyr og brannøvelser. Det er utenkelig. Nei, det er nok uvitenhet som har skylden for manglende fokus og ledelsesforankring i mange virksomheter, og da er det flaks hvis det går bra.

Risikoforståelsen bygger på empiri. Vi vet at vi har verdier. Vi vet at det finnes sårbarheter som eksponerer verdiene. Vi vet at det finnes trusler som utnytter sårbarhetene. Dette danner grunnlaget for å vurdere risiko og iverksette risikoreduserende tiltak. Utfordringen oppstår når det er huller i empirien.

Hvis man kun har lest PST sin åpne trusselvurdering, kan man nok lett føle seg distansert fra truslene som beskrives. Nasjonalstater, spionasje og sabotasje - det gjelder ikke oss. Uten videre EDB-kunnskap er det også lett å overse sårbarhetene - i cyberdomenet er de jo ikke akkurat iøynefallende. Det er ikke så lett å få øye på et hull i muren når vi snakker om en brannmur.

Det kan jeg i grunn godt forstå. Det jeg har langt vanskeligere for å forstå, er at altfor mange virksomheter synes å ha store problemer med å identifisere verdiene sine, og når det er tilfelle, da er det virkelig duket for problemer. Hvordan skal du kunne beskytte noe du ikke vet at du har? Igjen - det er flaks hvis det går bra.

Vi snakker ofte om ulike typer risiko, f.eks. finansiell risiko, omdømmerisiko, operasjonell risiko og cyberrisiko. Det kan være nyttig, fordi det gir oss en pekepinn på hvilken kompetanse som kan være nødvendig for å forstå og behandle risikoen. Det er imidlertid fare for at man kan forledes til å tenke at cyberrisiko er noe IT-avdelingen eller IT-tjenesteleverandøren driver med og har ansvar for, og lar dem holde på for seg selv. Det er risikabelt.

Hvis det kan påvirke, og potensielt velte, virksomheten, er det definitivt virksomhetsrisiko, og det tilligger virksomhetsstyringen. IT-avdelingens kompetanse må utnyttes, men ansvaret ligger ikke hos dem. I et privat selskap påhviler det styret å sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten. Gjennom sin instruksjon gir styret daglig leder i oppgave å operasjonalisere organiseringen. Daglig leder vil i sin tur delegere operasjonaliseringen til underenheter, f.eks. IT-avdelingen.

Dersom styret er frakoblet, og ikke ber om at det rapporteres på cyberrisiko, er sjansen stor for at daglig leder heller ikke vil gjøre det. Uten rapportering gjør IT-avdelingen enten så godt den kan eller hva den vil - uten at noen egentlig helt vet hva. Jeg er sikker på at dette føles skremmende kjent ut for mange.

Så, hvor starter man for å få bukt med disse utfordringene i kommunal sektor? Her tror jeg revisjonen er en viktig del av løsningen. Manglene og utfordringene må synliggjøres hvis de skal kunne håndteres, men har revisor den nødvendige kompetansen til å revidere kommunens cybersikkerhet og beredskap? Det kreves en viss grad av teknisk innsikt for å trenge igjennom, kartlegge og vurdere tilstanden på vanlige problemområder som synlighet, sporbarhet, forebyggende sikkerhetstiltak og evnen til å oppdage og håndtere sikkerhetshendelser.

---

Jeg har håndtert mange sikkerhetshendelser, men kan ikke huske noen gang å ha bistått en virksomhet med god sikkerhetsstyring og riktig forankring.

---

Stadig flere virksomheter gjennomfører ulike former for sikkerhetstesting for å avdekke sårbarheter og avvik, som regel ved hjelp av innleid kompetanse. Det kan være et godt tilskudd for å gjøre opp status en gang iblant, og spesielt hvis det har gått lang tid siden sist. Jevnlig sikkerhetstesting egner seg godt til å avdekke avdrift og manglende etterlevelse av rutiner, prosedyrer og god praksis, men man ser kun et øyeblikksbilde av tilstanden, og dersom virksomheten mangler nødvendig kompetanse eller styring til å etterse tidsriktig håndtering av identifiserte avvik, kan testingen fort vise seg å ha vært forgjeves. I tillegg kan nye avvik manifestere seg dagen etter, så det er definitivt et bedre revisjonsredskap enn sikkerhetstiltak.

Mens revisjon av cyberhygiene og adressering av teknisk gjeld gjennom metoder som sikkerhetstesting kan virke som det åpenbare utgangspunktet for en revisjon, vil jeg hevde at det er et annet område som er vel så viktig, og det er sikkerhetsstyringen. Finnes den? Har kommunen en sikkerhetsleder? Hva med datasikkerhetsleder? Hvor i organisasjonen hører de hjemme? Er bukken satt til å passe havresekken? Hva er dokumentert? Hvor og hvordan er sikkerhetsarbeidet forankret? Dekker

sikkerhetsstyringen kun IT-avdelingens domene, eller er vann- og avløpsetatens omfattende OT-systemer også underlagt den samme kontrollen? Dekker beredskapsplanene cybersikkerhetshendelser også? Har man nødvendig kompetanse til å gjennomføre risikovurderinger, styre leverandører, drive sikrings- og beredskapsarbeid og ta velinformerte teknologi-valg? Og, ikke minst, rapporteres det oppover i organisasjonen, slik at ledelsen får informasjon som er nødvendig for å ta velinformerte valg og styre virksomheten på en god måte?

Sikkerhetsstyring høres dyrt og unødvendig ut i en presset kommuneøkonomi. Kan det virkelig være nødvendig? Absolutt, og jeg vil til og med gå så langt som å si at langsiktig sikkerhetsarbeid ikke er mulig uten god sikkerhetsstyring. Sikkerhetsstyringen danner grunnlaget for alt forebyggende sikkerhetsarbeid i kommunen, inkludert cybersikkerhet, og skal sørge for at kommunen og dens ledelse har informasjonsgrunnlaget som trengs for langsiktig sikring av verdier på en god nok måte.

Viktigheten av dette understrekes i Sikkerhetsloven, som trådte i kraft i ny versjon 1. januar 2019. Den gjelder for alle kommunale organer, og kapittel 4 har en rekke bestemmelser om generelle krav til forebyggende sikkerhetsarbeid som er spesielt interessante for oss: Virksomhetens leder har ansvaret for det forebyggende sikkerhetsarbeidet, og forebyggende sikkerhetsarbeid skal være en del av virksomhetens styringssystem.

Sikkerhetstilstanden i virksomheten skal regelmessig kontrolleres. Videre skal virksomheten sørge for at ansatte, leverandører og oppdragstakere har tilstrekkelig risiko- og sikkerhetsforståelse. Virksomheten skal

regelmessig gjennomføre risikovurderinger, som igjen skal danne grunnlag for iverksetting av forebyggende sikkerhetstiltak. Virksomheten skal gjennomføre de forebyggende sikkerhetstiltakene som må til for å gi et forsvarlig sikkerhetsnivå og redusere risikoen knyttet til sikkerhetstruende virksomhet, samt regelmessig gjennomføre øvelser for å vurdere effekten av iverksatte sikkerhetstiltak. Vurderinger av risiko og planlagte og gjennomførte sikkerhetstiltak skal dokumenteres. Til sist pålegges det også en plikt til å varsle om sikkerhetsbrudd eller sikkerhetstruende virksomhet.

Det er ingen tvil om at mangelfull sikkerhetsstyring fører til raskere avdrift og mer alvorlige avvik, og er man en virksomhet som driver med alt, starter sikkerhetsarbeidet med en planmessig og forankret tilnærming som sikrer langsiktighet og god ressursutnyttelse.

Det er her, godt hjulpet av regulatoriske krav, at revisjonsoppdraget burde starte. Hjelp kommunene, de viktigste og merkeligste virksomhetene vi har, med å sette søkelys på cyberrisiko. Jeg har håndtert mange sikkerhetshendelser, men kan ikke huske noen gang å ha bistått en virksomhet med god sikkerhetsstyring og riktig forankring. ☺

**Chris Culina** har jobbet med håndtering og analyse av sikkerhetshendelser for en rekke virksomheter i offentlig og privat sektor. Han har opparbeidet seg sjelden innsikt i statlige trusselaktører og digital spionasje, og har bygget opp og ledet tekniske og taktiske cybersikkerhetskapabiliteter, bl.a. i BDO og KPMG. Nå driver han egen virksomhet innen cybersikkerhet og beredskap, og bistår virksomheter med rådgivning og ledelse av hendeshåndtering.

## ▶ Aktuelle kurs nå:

*Faglig oppdatering og nettverksbygging!*

- |   |                   |
|---|-------------------|
| ▶ RSK 301 – Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen              | eKurs             |
| ▶ Revisjon av inntekter i kommunal sektor   | eKurs             |
| ▶ NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2021  | Opptak            |
| ▶ Presentasjonsteknikk – presentasjoner som engasjerer og motiverer <b>Nyhet!</b> | Digitalt          |
| ▶ Revisjon og kontroll av kommunale investeringsprosjekter <b>Nyhet!</b>          | Digitalt          |
| ▶ NKRFs fagkonferanse 2021  | Fornebu           |
|   | 31. august        |
|   | 6. september      |
|   | 26. – 27. oktober |



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 **Ragnhild Sved**, debattredaktør  
i Kommunal Rapport

# Kontrollutvalgene har en rolle ved varsling

Kontrollutvalgene kan være viktige i varslingssaker – ikke fordi de skal behandle dem, men fordi de kan bidra til riktig behandling.

**H**vem som skal behandle varsler mot kommunale toppledere, hvordan varslingssaker skal undersøkes og hvem som er habile eller inhabile, skaper strid og blir heftig debattert. Temaet var også oppe på NKRFs Kontrollutvalgskonferanse i vår, med gode bidrag fra kompetente innledere.

En lærdom å trekke fra varslingssaker som er blitt offentlig kjent, er at man ikke skal undervurdere hvor viktig tillit til behandlingen er. Det gjelder både hvordan saken undersøkes, av hvem og hvordan beslutning fattes.

Uten tillit til prosessen, blir det vanskelig å oppnå forståelse for at konklusjonen er riktig.

Politikere lever av tillit. Velgerne er deres «arbeidsgivere», og de kan bare avsettes i valg – nesten. Folkevalgte kan riktignok bli suspendert hvis de siktes eller tiltales for alvorlige straffbare forhold. Dette etter en bestemmelse i den nye kommuneloven som har sin bakgrunn i dommen mot Vågå-ordfører Rune Øygaard for seksuelle overgrep mot en mindreårig jente.

Et kommunestyre eller fylkesting kan også – med minst 90 prosent av stemmene – vedta å frata en ordfører vervet hvis vedkommende «ved sin oppførsel viser at han eller hun er uskikket til å ivareta vervet».

Som vi ser, er det høy terskel for å fjerne en folkevalgt fra sitt verv. Slik skal det være.

Men hva bør da gjøres, når det kommer et varsel mot en ordfører eller annen folkevalgt – om misligheter, overgrep eller annen ulovlig eller uetisk oppførsel? Hvor skal varslet leveres?

En folkevalgt har ingen arbeidsgiver i kommunen, og er dermed ikke omfattet av varslingsreglene i arbeidsmiljøloven.

Trondheim kommune løste dette ved å ta inn i kommunenes etiske retningslinjer at kontrollutvalget kan være mottaker av varsler mot folkevalgte, slik utvalget i prinsippet kan motta ethvert varsel.

Det skjedde ikke uten strid. Ordfører Rita Ottervik (Ap) var klar på at varsler på folkevalgte bør rettes til det respektive parti, eller til ordføreren hvis vedkommende er partiløs, ikke til kontrollutvalget.

Kontrollutvalget og lederen Rolf Jarle Brøske (H) engasjerte seg i saken. De argumenterte for at *hva det varsles om*, skal ha betydning for varslingsbehandlingen.


Et varsel om utilbørlig oppførsel på et partiarrangement er for eksempel en annen sak enn om det gjelder misbruk av vervet til egen vinning.

Bystyret i Trondheim sluttet seg enstemmig til at kontrollutvalget skal kunne motta varsler om «kritikkverdige forhold på politisk nivå og sikre at varselet behandles i riktig instans».

Det betyr altså ikke at kontrollutvalget skal ta stilling til om lov eller etiske regler er brutt, eller eventuelle konsekvenser. Men utvalget kan sørge for at varslet blir behandlet videre, og innstille overfor kommunestyre eller fylkesting om anmeldelse eller gransking, for eksempel.

Dette vil være kontrollutvalgets rolle, uansett hvem de mottar varsler fra eller mot. Utvalget har kompetanse i egne rekker, i sitt sekretariat og i kommunerevisjonen. De kan sortere varsler og bekymringsmeldinger, veilede varslere om riktig instans og videre prosess.

Ikke alle kommuner har et velfungerende varslingssekretariat som kan motta varsler og sørge for riktig behandling. Ikke alle varslere har klart for seg hvem som er riktig mottaker, eller om deres melding er et varsel etter arbeidsmiljøloven. Her vil kontrollutvalgene være en viktig kanal.

Det er et poeng å ha mange veier inn for varslinger og bekymringsmeldinger, for å kunne avdekke og rette opp kritikkverdige forhold. At varsler blir tatt på alvor og undersøkt grundig er, uansett utfall, av stor betydning for tilliten til politikerne og til forvaltningen. 

## ØVRIGE KRONIKØRER:



Foto: TI  
Norge

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



Bidragstyttere fra KS  
Kommunesektorens  
organisasjon



Foto: Riks-  
revisjonen  
Iija Händel

Riksrevisor  
Per-Kristian Foss



Av **Birte Bjørkelo**, partner, **Frode Løvlie**, senior manager, og **Iver Fiksdal**, manager, Deloitte

# Henvendelser til besvær – eller begjær?

Kontrollutvalget er kommunestyrets kontrollorgan og har et vidt mandat til å gjennomføre nødvendige undersøkelser der det er risiko for svikt og mangler i kommunen. Det kan være vanskelig for kontrollutvalget å avgjøre om henvendelser om enkeltsaker til kontrollutvalget skal følges opp eller ikke.

**F**allgruvene er mange, og det er fare for at oppfølging av slike saker kan fortrenge oppfølging av andre risikoområder hvor det er større behov for kontroll. Samtidig kan oppfølging av slike saker føre til at kontrollutvalget avdekker viktige forhold som ellers ikke ville blitt avdekket, og dermed bidrar til læring og forbedring i kommunen.

## Kontrollutvalgets håndtering av henvendelser om enkeltsaker

Det er en rekke sentrale spørsmål kontrollutvalget bør stille seg for å avgjøre hvilke henvendelser som bør følges opp og eventuelt hvordan. En grundig og forutsigbar behandling av henvendelser er viktig for å sikre at kontrollutvalget bruker sine ressurser der de gjør størst nytte.

## Hva skal og skal ikke kontrollutvalget gjøre?

Kontrollutvalget har en svært viktig rolle i å føre kontroll med den kommunale forvaltningen på kommunestyrets vegne. Kontrollutvalget er gitt en rekke lovpålagte oppgaver for å ivareta denne rollen slik som forvaltningsrevisjon, eierskapskontroll og etterlevelseskontroll.

Til grunn for disse oppgavene ligger krav til risiko- og vesentlighetsanalyser av den kommunale virksomhet og eierskapsportefølje. Risikoanalysene skal sikre at kontrollutvalget til enhver tid bruker ressursene på de viktigste kontrollene der risikoen og vesentligheten er høy, både med hensyn til å avdekke svikt og mangler og for å bidra til best mulig læring og forbedring i kommunen. For alle disse oppgavene er det etablert tydelige standarder og krav til gjennomføring.

Men kontrollutvalgets ansvar er ikke begrenset til disse lovpålagte oppgavene. Kontrollutvalget kan i prinsippet undersøke og kontrollere ethvert forhold

«Byggesaksavdelingen forfølger meg og min familie, vi får avslag på alle søknader uten grunn»

«Innkjøp kommunen har gjort følger ikke lov om offentlige anskaffelser»

«Jeg har blitt forbigått i en ansettelsessak»

«Barneverntjenesten har overtatt omsorgen av et barn, men saksbehandler gjorde en dårlig jobb»

«Kommunen har begått en alvorlig saksbehandlingsfeil i en byggesak for flere år siden som fortsatt er et problem»

«Jeg har blitt mobbet ut av stillingen min og mine varslinger blir ikke tatt alvorlig»

ved kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, så lenge det kan defineres som kontroll. For å kunne skjøtte sine oppgaver, har kontrollutvalget en vid og generell informasjons, innsyns- og undersøkelsesrett.

Handlingsrommet til kontrollutvalget er derfor stort, og kan også være vanskelig å manøvrere i, selv om det er noen viktige begrensninger i kontrollutvalgets mandat; kontrollutvalget skal blant annet ikke overprøve politiske vedtak, skal ikke være et klageorgan for forvaltningssaker, og kan heller ikke overprøve eller fatte beslutninger som er bindende for den kommunale administrasjonen.

## Ikke lenger en godt bevart hemmelighet

Kontrollutvalget er ikke lenger «kommunens best bevarte hemmelighet», men har de senere årene fått økt oppmerksomhet. Parallelt med denne utviklingen, mottar også kontrollutvalgene flere henvendelser fra

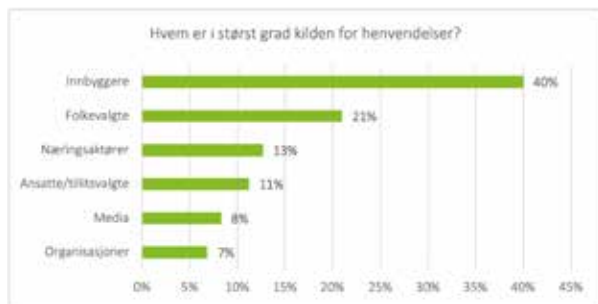
innbyggere, næringsaktører, interessegrupper, ansatte i kommunen eller andre om saker som de ønsker at kontrollutvalget skal undersøke nærmere. Henvendelser om enkeltsaker fører ofte til diskusjon i kontrollutvalgene om hva som er rett håndtering av saken. Ligger det innenfor kontrollutvalgets mandat å følge opp saken? Skal saken følges opp av kontrollutvalget eller ikke? Hvordan skal kontrollutvalget eventuelt følge opp saken? Om kontrollutvalget *ikke* skal følge opp saken, hvordan skal den da håndteres?

Slike avklaringer kan være krevende for kontrollutvalget, og det kan brukes mye tid på drøftinger knyttet til hvordan henvendelser skal håndteres. Det finnes eksempler på at kontrollutvalget får kritikk for å være for unnlattende i å følge opp slike saker, men det er også tilfeller der kontrollutvalget får kritikk når de følger opp slike saker. For kontrollutvalget kan det derfor være krevende både å la være å følge opp, og å følge opp, slike saker.

**You've got mail!**

De aller fleste kontrollutvalg mottar henvendelser om saker som det er ønske om at kontrollutvalget følger opp og undersøker nærmere.<sup>1</sup>

Kilden for slike henvendelser er i størst grad innbyggere, men også folkevalgte, næringsaktører, ansatte og andre kommer med slike henvendelser til kontrollutvalgene.



Figur 1: Kilde for henvendelser

Henvendelsene kan være basert på enkeltes generelle opplevelser knyttet til den kommunale forvaltningen, eller det kan dreie seg om konkrete saker hvor det pekes på opplevd svikt eller mangel i forvaltningen. Innspill fra deltagere på to FKT-konferanser tyder på at noen områder peker seg ut, og at det er særlig saker knyttet til plan og bygg henvendelsene dreier seg om:



Figur 2: Områder for henvendelser

**Er henvendelser en viktig del av kontrollutvalgets arbeid?**

Kontrollutvalget er ikke pålagt å følge opp henvendelser. Oppfølging av henvendelser i kontrollutvalget kan fortrenge andre områder hvor risiko og vesentlighet i utgangspunktet er vurdert høyere (for eksempel i kontrollutvalgets plan for forvaltningsrevisjon). Behandling av henvendelser kan også skape et betydelig forventningsgap. Selv i saker som kontrollutvalget velger å undersøke nærmere, vil ikke nødvendigvis resultatet være i samsvar med det den som henvendte seg om det aktuelle forholdet, ønsket. Kontrollutvalget kan også bli «fanget» i oppfølging av saker som det blir vanskelig å få en god avslutning på. Når kontrollutvalget først har gått inn i en sak øker også forventningene til at kontrollutvalget skal løse saken, uten at dette nødvendigvis er mulig gitt kontrollutvalgets rolle og myndighet.

Selv om det er krevende, rapporterer både sekretariat og kontrollutvalg at henvendelser om enkeltsaker er en viktig del av kontrollutvalgets



Figur 3: Er henvendelser viktig?



Figur 4: Har henvendelser avdekket viktige forhold?

<sup>1</sup> Svarene som blir referert i denne artikkelen er basert på en uformell undersøkelse som ble gjennomført blant deltagerne på FKT sin konferanse for sekretariat 16. mars 2021, og FKT sin konferanse for kontrollutvalg 1. juni 2021.

arbeid. Det blir blant annet vist til at man gjennom slike henvendelser kan få avdekket forhold som man ellers ikke hadde avdekket. Det bør derfor *ikke* være et mål for kontrollutvalget å unngå å få eller å følge opp henvendelser.

Oppfølging av slike henvendelser kan være en viktig del av kontrollfunksjonen til kontrollutvalget. Hvordan henvendelser om saker som kommer til kontrollutvalget skal følges opp, er noe *kontrollutvalget* selv må gjøre en vurdering av. Henvendelser krever at kontrollutvalget vurderer:



Figur 5: Vurderingstrakt. Kilde: Deloitte

- Er dette en sak som er innenfor utvalget sitt mandat?
- Tilsier en risiko- og vesentlighetsvurdering at utvalget skal bruke ressurser på saken?
- Hvilken kontrollaktivitet er det mest hensiktsmessig å iverksette dersom det skal gjennomføres en kontroll? Her må både saken sin natur, og utvalget sine tilgjengelige ressurser tas hensyn til.
- Skal en bruke den konkrete «saken» i kontrollen eller skal en bruke saken mer til å indikere risikoen på et område? Det kan ofte være aktuelt å gjøre en kontroll av system og rutiner mer generelt på området, enn av den konkrete saken spesielt.

### Behandling av henvendelser

Ingen kan kreve å få sin sak på sakslisten til kontrollutvalget. Det er kontrollutvalgsleder som er møteleder og som bestemmer sakslisten. Det er ulik praksis mellom kontrollutvalgene om henvendelser om saker alltid blir lagt frem for kontrollutvalget, og eventuelt hvordan disse legges frem for behandling. Hvilken behandlingsform som velges, bør være gjenstand for drøfting og beslutning i kontrollutvalget.

Når kontrollutvalget skal diskutere om en henvendelse er en sak som kontrollutvalget skal følge opp eller ikke, er det flere spørsmål kontrollutvalget bør stille seg. Det er forhold som kan tale mot og forhold som kan tale for at kontrollutvalget velger å følge opp en slik henvendelse.

Listen i tabell 1 er ikke uttømmende, og relevansen av de enkeltvise spørsmålene kan vektes ulikt. Punktene peker likevel på noen spørsmål som kan være viktig å drøfte. Først og fremst må kontrollutvalget ta stilling til om saken er innenfor mandatet til kontrollutvalget, dvs. at det ikke er overprøving av et politisk vedtak, er en klage på et enkeltvedtak eller av andre årsaker ikke er aktuelt for behandling (for eksempel sjikane, personalsak eller annet). Hvis dette ikke er tilfelle, vil det være aktuelt å se nærmere på

Tabell 1: Sentrale spørsmål

Sentrale spørsmål <sup>1</sup>	Ja	Delvis	Nei
Vedrører saken misnøye med et politisk fattet vedtak?	Ja	Delvis	Nei
Dreier saken seg om en klage på et enkeltvedtak som kommunen har fattet?	Ja	Delvis	Nei
Viser saken til lovbrudd, manglende etterlevelse av kommunale rutiner eller manglende oppfølging av kommunale vedtak?	Nei	Delvis	Ja
Viser saken til en risiko knyttet til system, rutiner, praksis i kommunen mer generelt innenfor et område?	Nei	Delvis	Ja
Dreier saken seg i hovedsak om en isolert hendelse?	Ja	Delvis	Nei
Er saken under annen behandling i et annet organ? (rettsapparat, sivilombudsmann, statsforvalter, KOFA, klageorgan i kommunen, varslingskanal)?	Ja	Delvis	Nei
Er det annen naturlig behandlingsvei for saken (ref. organene nevnt over)?	Ja	Delvis	Nei
Kan saken, og sakens oppmerksomhet, bidra til at det stilles spørsmål om tilliten til kommunens saksbehandling av en type saker?	Nei	Delvis	Ja
Berører saken et tema som kontrollutvalget allerede har vurdert som aktuelt for oppfølging i sin risiko- og vesentlighetsanalyse?	Nei	Delvis	Ja
Foreligger området som et tema i plan for forvaltningsrevisjon eller plan for eierskapskontroll?	Nei	Delvis	Ja
Kan en gjennomgang bidra til læring og forbedring?	Nei	Delvis	Ja

<sup>1</sup> Kryss på røde felt peker i retning av å ikke følge opp henvendelsen, mens kryss på grønne felt taler for å følge opp henvendelsen.

hva saken dreier seg om. Handler den om det som utgjør kjernen i kontrollutvalget sitt kontrollfunksjon – lovbrudd, manglende oppfølging av kommunale vedtak, svikt i etterlevelse av system og rutiner? Her kan det også være aktuelt å vurdere om dette kan dreie seg om et isolert tilfelle eller om en tenker at det har overføringsverdi til andre saker. Et sentralt moment kan også være om saken har vært eller er under behandling i et annet organ slik at ikke en bruker ressurser på saker som allerede er under gjennomgang - for eksempel om det er meldt i varslingskanalen, er til behandling hos KOFA eller hos tilsynsmyndigheter. Det vil også være naturlig å undersøke om henvendelsen berører tema som allerede er vurdert i kontrollutvalgets risikoanalyse eller i plan for forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. For alle saker bør kontrollutvalget vurdere om en gjennomgang kan bidra til læring og forbedring. For eksempel kan en gjerne finne avvik ved gjennomgang av isolerte saker som er av en eldre dato, men endring av regelverk, kommunens rutiner og personell kan gjøre at konklusjonene i en eventuell gjennomgang ikke lenger er relevante for dagens situasjon.



### Oppfølging av henvendelser





Kontrollutvalgsmedlemmer og sekretariat (ca. 75 prosent) svarer at de aller fleste henvendelser blir vurdert å være innenfor kontrollutvalgets mandat. Selv om de fleste ikke blir fulgt opp med nærmere kontroll (39 prosent), blir også en betydelig andel fulgt opp med en kontrollhandling (35 prosent).



Figur 6: Hva skjer med henvendelsene?

Dersom kontrollutvalget mener at saken bør følges opp, må kontrollutvalget ta stilling til hvilken form for oppfølging som er hensiktsmessig. Dette vil avhenge både av sakens karakter og ressursituasjonen til kontrollutvalget.

I hovedsak kan en skille mellom følgende former for oppfølging:


	Kontrollutvalget vil ta saken videre som innspill til mulig risiko i <b>ROV-analysen</b> eller til et eksisterende prosjekt som gjelder samme tema i plan for forvaltningsrevisjon.
	Kontrollutvalget inviterer kommunedirektøren til å <b>orientere</b> om kommunens system og rutiner for den type saker eller om den konkrete saken.
	Kontrollutvalget vedtar å gjennomføre en <b>undersøkelse/kartlegging</b> av temaet.
	Kontrollutvalget vedtar å gjennomføre en <b>forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll/leverandørkontroll</b> .

Kontrollutvalget må også ta stilling til om oppfølgingen av henvendelsen skal gjelde den konkrete saken, om saken skal være en av flere

eksempel i en bredere undersøkelse, eller om oppfølgingen skal dreie seg om system og rutiner på saksområdet.

### Fra besvær til begjær

Henvendelser kan være til besvær, de kan være vanskelig å håndtere og fallgruvene er mange. Den største fallgruven ligger gjerne i forventningsgapet mellom hva kontrollutvalget kan oppnå gjennom sine undersøkelser og hva den som henvender seg om en sak har forventninger om at kontrollutvalget kan hjelpe med. Men henvendelser kan også bidra til (vite-)begjær, ivaretagelse av innbyggernes interesser, innsikt i viktige deler av kommunal forvaltning – noe som er kjernen i kontrollutvalget sitt mandat som kommunestyrets kontrollorgan.

Selv om de kan være vanskelige, bør det ikke være et mål for kontrollutvalget å unngå henvendelser. Målet bør heller være å sikre en behandling av henvendelser som gjør at kontrollutvalget unngår de største fallgruvene, samt sikrer at forhold kontrollutvalget bør følge opp faktisk blir fulgt opp. Henvendelser som kontrollutvalget velger å følge opp må være forankret i kontrollutvalgets mandat, og må medvirke til kontrollutvalgets løpende kontroll med forvaltningen – både for å bidra til å avdekke svikt og mangler, men ikke minst for å bidra til læring og forbedring. 

**Birte Bjørkelo** er partner i Deloitte med ansvar for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll i en rekke kommuner. Hun holder også jevnlig kurs og foredrag om kommunal egenkontroll.

**Frode Løvlie** (senior manager) og **Iver Fiksdal** (manager) har begge lang erfaring i Deloitte som prosjektleder for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll for flere kommuner.

**Artikkelen** er basert på et foredrag som Birte holdt på to konferanser i regi av Forum for kontroll og tilsyn (FKT), for sekretariat (16. mars 2021) og kontrollutvalg (1. juni 2021). På disse to konferansene fikk deltagerne en rekke spørsmål i en uformell spørreundersøkelse. Resultatene som kommer frem i denne artikkelen er basert på svarene fra begge konferansene.



## Les Kommunerevisoren - hold deg oppdatert!

**Kommunerevisoren** er tidsskriftet til NKRF med variert fagstoff om kontroll og revisjon i kommunal sektor. Bladet kommer med seks utgaver i året og har et opplag på nærmere 1 600 eksemplarer (ISSN 0800-644X).

**Målgruppe:** Revisorer, kontrollutvalgssekretærer, kontrollutvalgspolitikere, ordførere, kommunedirektører, kommuneøkonomer og alle med interesse for fagområdet.

**Pris:** 425 pr. år.  
**For bestilling:** [www.kommunerevisoren.no](http://www.kommunerevisoren.no) | [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no).





Av **Torbjørn Børsting**,

forvaltningsrevisor, Vestfold og Telemark revisjon IKS



Foto: Danny Twang

# Utforskende metode og Korona<sup>1</sup>

Utforskende metode er en måte å samle data på som kan være nyttig i forvaltningsrevisjon. Metoden vektlegger å gi respondenten stor frihet i hva de svarer ved å ikke begrense det til forhåndsbestemte alternativ eller en skala.

**D**ette kan både gi ny innsikt og et øyeblikksbilde på området man undersøker. Dette kan være særlig nyttig for tema som er nye eller under utvikling, som tilfellet er med koronapandemien. Denne artikkelen beskriver hvordan vi brukte denne metoden og presentere resultatene, samt fordeler og ulemper med metoden.

Ved bestillingen av en forvaltningsrevisjon om læringsmiljø, ba kontrollutvalget oss om å inkludere en problemstilling om hvordan arbeidet med skolemiljøet ble påvirket av koronapandemien. Dette løste vi ved å ta inn en kvalitativ beskrivende problemstilling som belyste temaet, i tillegg til de andre problemstillingene i prosjektet.

## Metode

Den viktigste kilden til datainnsamlingen i prosjektet var en spørreundersøkelse til de ansatte i skolen. Det var derfor naturlig og effektivt å benytte spørreundersøkelsen for å samle data til problemstillingen om koronapandemien.

Respondentene i spørreundersøkelsen fikk svare på spørsmålene om koronapandemien i fritekst. De fikk da mulighet til å fremheve det de mente var viktigst, uten å måtte velge mellom våre predefinerte alternativ. Vi stilte spørsmål både om perioden med kun hjemmeskole (våren 2020) og den påfølgende tiden hvor skolene var åpne, men med smittevern-tiltak.

## Strukturering av data

Når respondentene kan svare i fritekst, må dataene bearbejdes til et format som kan presenteres i forvaltningsrevisjonsrapporten.

<sup>1</sup> Jeg vil takke kollegaer i Vestfold og Telemark revisjon IKS for gode innspill i skriveprosessen. Jeg vil også takke Dag Ingvar Jacobsen for hans kurs for NKRF i kvalitative metoder som denne artikkelen både bygger på og er inspirert av.

### **Følgende spørsmål ble stilt til de ansatte i skolen:**

- Hvilke utfordringer opplevde du med å sikre elevene et trygt og godt skolemiljø i fasen med stengte skoler?
- Hva bør gjøres annerledes for å sikre elevene et trygt og godt skolemiljø ved en eventuell hel eller delvis nedstengning?
- Hvilke utfordringer opplever du med å sikre elevene et trygt og godt skolemiljø i fasen med åpne skoler med koronatiltak?
- Hvilken betydning har bruk av faste grupper med elever og voksne (kohorter) hatt for skolemiljøet?

Vi bearbejdet dataene manuelt i Excel. Dette kan man gjøre på følgende måte:

1. Eksporter svarene fra spørreundersøkelsesprogrammet i Excel-format.
2. Organiser dataene slik at hvert svar står på en egen linje i kolonne A i regnearket. Hvis svaret fra en respondent omfatter flere tema kan det deles opp på flere linjer.
3. Les hvert respondentsvar, og skriv et tema som beskriver svaret i kolonne B. Her kan det lønne seg å ha sett litt på svarene først, for å se hvilke temaer som er aktuelle og hvilke ord man vil bruke for å beskrive temaene.
4. Bruk sorteringsfunksjonen i Excel på kolonne B, slik at temaene for svarene man har skrevet blir sortert i alfabetisk rekkefølge.
5. Gjenta prosessen i trinn 3 med å lese igjennom svarene og skrive temaer i kolonne C, men nå med mer overordnede temaer (se eksempel i figur 1 på neste side).
6. Sorter alfabetisk på kolonne C, slik at svarene blir sortert etter overordnet tema.
7. Hvis ønskelig kan man gjenta prosessen i trinn 5

og 6 med ytterligere overordnede temaer i kolonne D.

Man står nå igjen med svar som er sortert etter tema, og det er enkelt å se hvilke temaer som flest respondentsvar omhandler, og hva respondentene har skrevet om innenfor de forskjellige temaene.

	A	B	C
1	Langrenn	Vinteridrett	Sport
2	Slalåm	Vinteridrett	Sport
3	Volleyball	Ballsport	Sport
4	Basketball	Ballsport	Sport
5	Lønn	Løvtrær	Trær
6	Bjørk	Løvtrær	Trær
7	Furu	Nåletrær	Trær
8	Gran	Nåletrær	Trær

Figur 1: Eksempel på hvordan man sortere svar i fritekst, med svarene i kolonne A, første sortering i kolonne B og andre sortering i kolonne C.

I rapporten vår presenterte vi dataene ved å velge ut de temaene som flest av respondentsvarene hadde blitt sortert under. Deretter ga vi en beskrivelse av hva respondentene hadde skrevet om temaet, og illustrerte dette med sitater fra svarene. Vi supplerte dette også med data fra kommunens egne evalueringer og undersøkelser.

### Fordeler med metoden

Metoden gir et større antall respondenter mulighet til å gi sin frie mening om et spørsmål, sammenliknet med hva som er praktisk gjennomførbart med intervju. Respondentene får også større frihet til å gi sin egen mening, sammenliknet med spørsmål hvor svarene er predefinerte. På denne måten kan man få ny innsikt. Dette kan blant annet være nyttig i en situasjon hvor det tilgjengelige kunnskapsgrunnlaget er begrenset og situasjonen kan endre seg raskt (som koronapandemien).

Respondentene besvarer spørsmålet ut ifra deres synspunkt på det tidspunkt de svarer på undersøkelsen. Siden respondenten kan svare fritt, er det muligens lettere dem å gi uttrykk for sitt synspunkt i fritekst enn med predefinerte svaralternativ. Denne metoden gir da et øyeblikksbilde, noe som kan være nyttig for å besvare flere typer problemstillinger.

### Ulemper med metoden

Selv om metoden gir et innblikk i respondentenes forskjellige syn på et spørsmål, bør man også være bevisst på begrensningene.

Metoden vi benyttet for å sortere svarene medførte at vi måtte definere kategorier og sortere respondentsvarene etter disse kategoriene. Hvordan man tolker et svar er avhengig av øynene som ser.

Derfor bør man være bevisst på definisjonsmakten man har i bearbeidingen data og hvordan dette kan påvirke resultatet av bearbeidelsen.

Selv om vi presenterer dataene etter hvilke temaer som flest svar sorterte under, er det vanskelig å få et tilstrekkelig grunnlag for å konstatere at disse svarene er representative for hele utvalget. Av denne grunn valgte vi å ha en beskrivende problemstilling uten revisjonskriterier og vurderinger.<sup>1</sup>


Bearbeidelse av kvalitative data, som åpne tekstsvare, er arbeidskrevende å bearbeide. Det må derfor avsettes tilstrekkelig tid til denne delen av prosessen. Det finnes statistikkprogrammer (eks. R)<sup>2</sup> hvor man kan utføre tekstanalyser, men det er også tidkrevende å sette seg inn i dette programmet.

Vi så at antallet som svarte på fritekstspørsmålene var lavere enn det totale antallet respondenter. Dette kan skyldes at det oppleves som tidkrevende å svare på fritekstspørsmål. Av hensyn til respondentene (og egen arbeidsbelastning) bør man derfor begrense hvor mange åpne spørsmål som blir stilt.

Vi så også at antallet respondenter som svarte på spørsmålene om nå-situasjonen var noe høyere enn antallet som svarte på spørsmålene om situasjonen tilbake i tid (våren 2020). Dette kan tyde på at metoden passer best for temaer som er ferskt i minnet.

### Konklusjon

Utforskende metoder kan gi nyttig informasjon og ny dimensjon til en forvaltningsrevisjon. Bruken av fritekstspørsmål som vi har beskrevet i denne artikkelen, kan gi et bredere sett med respondenter muligheten til å gi sitt syn på et spørsmål enn ved å bruke andre metoder, det kan gi ny innsikt og et godt øyeblikksbilde.

Denne artikkelen har vist hvordan vi brukte metoden på problemstilling om koronapandemien, men vi mener at metoden har nytteverdi for et langt bredere spekter av tema. Som for alle metoder må bruk av metoden baseres på en vurdering av problemstillingen og hva man trenger av data for å kunne gi et godt svar. 

**Trygve Børsting** er forvaltningsrevisor i Vestfold og Telemark revisjon IKS. Han er utdannet statsviter med mastergrad fra Universitetet i Oxford. Han har tidligere erfaring som formannskapssekretær.

<sup>1</sup> Siden revisjonskriterier er krav i RSK 001 er det nødvendig å kombinere en slik beskrivende problemstilling med andre problemstillinger som har kriterier.

<sup>2</sup> <https://www.r-project.org/>



Foto: TI Norge

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

## Øving og improvisasjon

Jeg har satt øving og improvisasjon som tittel på dette kåseriet<sup>1</sup>. Debatten i det siste har handlet mye om hvordan vi som samfunn og de offentlige myndighetene på alle nivåer må øve og forberede seg på det uventede og uønskede.

**D**en offentlige samtalen har også handlet om evnen til å improvisere handlekraftig når krisen melder seg.

«Kontroll i pandemi og krise» har vært tema for årets Kontrollutvalgskonferanse. Alle kan lære av den krisen vi nå står oppe i. Det er nærmest blitt et munnehell å si det. Men hva kan egentlig læres?

«Man lærer bare av sine feil», var det en kollega av meg som sa en gang. Joda, men det er også viktig å ha vilje til å avlære feil og å innlære riktige handlingsmønstre og reflekser.

Årets verdenscupvinner i hopp, Halvor Egner Granerud, har fortalt mye om avlæring og innlæring. Og han har demonstrert hvor viktig viljen er for å kunne lære. Han var en av Norges mest lovende skihoppere. Men i fjor gikk det helt skeis. Han fikk ingenting til i hoppbakken og prøvde stadig mer iherdig å forbedre seg. Isteden forsterket og innøvde han feil som etter hvert satt som spikret.

Han landa på kulen gang etter gang. Etter hvert innså han at sesongen var spolert, skiene ble lagt på hylla for resten av vinteren, og han bestemte seg for å starte helt forfra: Han måtte rett og slett avlære seg alle feilene og uvanene og innlære den riktige teknikken på nytt. Viljen til omlæring ga formidable resultater denne vinteren. Erfaringen sier noe om hvor vanskelig og krevende det er å lære av sine feil og hvor viktig innlæring av gode og riktige handlinger er. Og dette dreide seg om læring hos én mann.

I samfunnsmessig beredskap og krisehåndtering er det mange mennesker, i forskjellige organisasjoner, som skal lære seg god og effektiv samhandling før krisen oppstår.

For krisene kommer. Og de blir gransket. Det har to NOU-er vist ettertrykkelig.

Koronakommisjonens rapport kom i april (NOU 2021: 6 Myndighetenes håndtering av koronapandemien) og gir en kritisk beskrivelse av hva som ikke fungerte og hva som gikk bra.

Granskningen av den såkalte Nav-skandalen ble levert i august i fjor (NOU 2020: 9 Blindsonen –

Gransking av feilpraktiseringen av folketrygdlovens oppholds krav ved reiser i EØS-området). Det er fortellingen om en krise ingen visste om eller så, andre enn de brukerne som opplevde urettmessige sanksjoner og straff for å ha oppført seg helt lovlig. De hadde reist til andre EØS-land mens de mottok enkelte av ytelsene fra Nav, noe de var i sin fulle rett til.

Blindsonen er en treffende tittel på det fenomenet som gjorde seg gjeldende: Ingen så at EØS-avtalen ga norske Nav-brukere andre rettigheter enn de som stod i den norske trygdloven. Og ikke bare det: Ingen oppdaget at denne feilen ble begått i årevis, verken presse, academia, departement, domstoler eller Nav selv.

Da koronakommisjonens rapport ble lagt fram, sa statsministeren at myndighetene hadde laget planverk og utviklet beredskap for å håndtere en ventet pandemi. De hadde bare ikke forberedt seg på den pandemien som faktisk kom.

Så hvordan lærer vi av kriser, når den kan pågå mens alle skarpsynte institusjoner i Norge kollektivt overser blindsonen? Eller når alle scenariobaserte beredskapsplanleggere overser det krisescenariet som faktisk blir virkelighet?

Kommisjonsleder Kvinnsland i Koronakommisjonen sa at det - tross alvorlige svakheter i beredskapen - hadde gått bra i Norge, fordi det norske samfunnet var godt rustet. Han la særlig vekt på tre grunnleggende faktorer:

- Et godt utbygd, gratis tilgjengelig, offentlig helsevesen.
- Den norske modellen (treparsamarbeidet mellom partene i arbeidslivet og myndighetene). For egen del vil jeg legge til kommunesektorens omfattende ansvar og rolle i den norske modellen, både for velferdsproduksjon og som demokratisk institusjon.
- Den høye tilliten mellom innbyggere og befolkningens tillit til myndighetene.

<sup>1</sup> Denne artikkelen er basert på forfatterens avslutningskåseri på NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 22. april 2021.

Disse tre faktorene bidro til at folk stilte opp, fulgte råd og på den måten tilførte effekt til myndighetenes tiltak.

I tillegg utviste regjeringen og helsemyndighetene både improvisasjonsevne og handlekraft som var avgjørende for et godt utfall da krisen rammet og krevde resolutt handling. De tre grunnleggende faktorene var antakelig avgjørende for at også denne handlekraften ble bifalt av folket. Og ble fulgt opp av kommunene, tross overbelastningen av oppgaver!

I tillegg hadde vi i Norge antakelig også litt flaks. Men som Drillo pleier å si, gode lag har ofte flaksen på sin side.

Så en lærdom her er kanskje at en viktig del av beredskapsarbeidet består i å vedlikeholde de grunnleggende institusjonene i samfunnet, like mye som å være enda mer sofistikerte i beredskapsplanleggingen og øvingene?

For selvsagt må vi øve og lage planer. Disse aktivitetene kan være viktige, selv om en annen type krise faktisk inntreffer enn dem vi har øvd på. Improvisasjonsevnen kan bli større ved at de ansvarlige organene har tenkt beredskap, øvd på samhandling og kjenner hverandre godt fra daglig samarbeid i normalsituasjonen gjennom mange år.

Kort sagt - den norske modellen.

Da har de ansvarlige også større evne til å kaste seg rundt og gjøre noe uventet og banebrytende i møte med en uventet krise. Litt som jazzmusikerne som improviserer genialt av gårde over temaene, rett og slett fordi de har satt seg i stand til det gjennom øving og terping og samspill på forhånd.

Grunnmuren er på plass, da kan mye uforutsett håndteres og skaperkraft forløses når det trengs som mest.

Våren 2021 er det håp om at samfunnet gradvis skal gjenåpnes. Kontrollmiljøene i kommunene bør forberede hvordan gjenåpningen også kan bidra til åpenhet om viktige lærdommer fra krisen. Evalueringene i kommunene kommer trolig til å handle mye om smittevernberedskap, kriseberedskap og -håndtering, kommunikasjon og informasjon overfor innbyggere osv.

Ett tema har en tendens til å havne i blindsonen i en travel kommunal hverdag: Korrupsjonsrisiko.

Transparency International har engasjert seg spesielt i hvordan pandemien har bidratt til økt korrupsjonsrisiko. Det bør kommunene også gjøre.

Pandemien ser ut til å ha utløst latente risikofaktorer i form av mer korrupsjon og svindel på internasjonalt plan. Demokratiske og sivile rettigheter er satt under press i mange land. Krisen har gitt økt handlingsrom for korrupt atferd som igjen har svekket tiltakene mot pandemien.

Unntakstilstanden har i tillegg betydd unntak fra korrupsjonsforebyggende rutiner ved offentlige inn-

kjøp av medisiner og utstyr, rekruttering av nøkkelpersonell, innsyn og kontroll med beslutninger og demokratisk medvirkning i viktige beslutningsprosesser. Resultatene er:

- At korrupsjonen øker og konsekvensene av den forsterkes
- Økende ulikhet (arbeid, inntekt, helse og velferd)
- Svekket rettsikkerhet

Også her hjemme satte koronakrisen styringssystem, integritetsmekanismer, antikorrupsjonsprogram og -tiltak på prøve. Krisehåndteringen kjenner vi:


- Tillitsbaserte statlige redningspakker
- Smittebegrensende lock-down (med sterke inngrep i sivile rettigheter)
- Helsefaglige råd om smittevern, TISK og etter hvert omfattende vaksinerings.

Vi har klart oss bedre enn de fleste andre land.

Men har alt gått riktig for seg? Økokrim var tidlig ute og advarte i sin trusselvurdering i april 2020 om at «koronapandemien skaper et handlingsrom for kriminelle opportuniste som utnytter den sårbare situasjonen vi befinner oss i.» De pekte på faren for svindel med dagpenger, utnyttelse av nasjonale strakstiltak, konkurstriminalitet og korrupsjon. Etterforskning av en rekke tilfeller av «koronasvindel» i månedene etterpå, tyder på at Økokrims advarsel var berettiget.

Det høye generelle tillitsnivået i Norge må ikke gå ut over årvåkenheten og den kritiske kontrollen. I en krisetid forsterkes korrupsjonsrisikoen gjennom kombinasjonen av tidspress og knapphetsfaktorer. For kommunene har tidspresset vært knyttet til å håndtere krisepakker og utbetalinger i raskt tempo, iverksette smittebegrensende tiltak, drive smittesporing og vaksinerings, skaffe nødvendig utstyr, materiell og lokaler raskt, samt å omdisponere og rekruttere nøkkelpersonell. Knapphetsfaktorene har dreid seg om tilgangen til kompetent personell, medikamenter, vaksiner, utstyr og lokaler.

Risikofaktorene gjør kommunenes korrupsjonsforebyggende mekanismer viktigere i en krisetid enn ellers. Samtidig gjør krisens akutte og dramatiske innhold at oppmerksomheten om antikorrupsjon kommer i bakgrunnen, med mindre den på forhånd er godt integrert i rutiner og kommunens løpende arbeid. Egenskapene i kommunenes korrupsjonsforebyggende arbeid vil komme tydeligere til syne i en slik krisesituasjon og bør derfor stå sentralt når pandemiens lærdommer skal oppsummeres.

Kontrollutvalgene og sekretariatene kan bidra til at kommunene faktisk lærer av denne krisen, ved å sette viljen til læring og øving i fokus, også på de temaene som ofte havner i blindsonen. 

# Digitale møter i folkevalgte organer – erfaringer og anbefalinger

Telemarkforskning har på oppdrag fra KS gjennomført en utredning om digitale møter i folkevalgte organer.

Utredningen har som mål å gi økt kunnskap om de ulike effektene når møtene i folkevalgte organer blir digitale - både muligheter og utfordringer, og både tilsiktede og utilsiktede effekter. Det har også vært et mål at prosjektet skal gi økt kunnskap om hvordan de politiske prosessene kan innrettes i en framtid der det er grunn til å tro at fjernmøter blir mer vanlig.

Utredningen baserer seg på en breddekartlegging som er gjennomført ved hjelp av en spørreundersøkelse til alle kommune- og fylkesdirektører. Videre er det gjennomført caseundersøkelser i ti kommuner og tre fylkeskommuner.

Telemarkforskning har etterstrebet å gjøre intervjuer med politikere som har både kort og lang fartstid i kommune- og fylkespolitikken, og representanter fra både opposisjons- og posisjonspartier. I noen caser har forskerne i tillegg intervjuet redaktør/journalist i lokale og regionale aviser samt IKT-ansvarlige og/eller politisk sekretariat i administrasjonen i kommunen.

## Erfaringer

Kartleggingen viser at så godt som alle kommuner i undersøkelsen har gjennomført fjernmøter/digitale møter i folkevalgte organer i løpet av 2020. Omfanget av fjernmøter/digitale møter i folkevalgte organer har også vært nokså stort i mange kommuner. 26 prosent oppgir å ha gjennomført halvparten eller flere av kommune-/bystyremøtene og 23 prosent av formannskaps-/byrådsmøtene i 2020 som fjernmøte.

Flertallet av kommunedirektørene/byrådslederne oppgir imidlertid at deres kommune kun har tatt i bruk fjernmøte i de to organene én eller noen få ganger i løpet av året. Andelen av møtene i de to organene som har vært gjennomført digitalt, er større i de største og mest sentrale kommunene, i tillegg til i kommunene med flest representanter i kommunestyret.

Mange kommuner har også avholdt fjernmøter i andre politiske organer i løpet av 2020. 76 prosent oppgir at kommunen har avholdt utvalgs- eller komitemøter som fjernmøte én eller flere ganger i løpet av året. Andelen er noe lavere for henholdsvis

*kontrollutvalg* (54 prosent), ulike råd (44 prosent) og andre politiske organer (29 prosent).

Til sammen oppgir 30 prosent av de kommunedirektørene/byrådslederne som har svart at deres kommune har avholdt lukkede møter som fjernmøte én eller flere ganger. Det utgjør 74 kommuner.

Også fylkeskommunene har i løpet av 2020 gjennomført relativt mange politiske møter digitalt. Åtte av ti fylkeskommuner har gjennomført halvparten, eller et flertall av fylkesutvalgs-/fylkesrådsmøtene digitalt i løpet av 2020. For fylkestingene har seks av ti møter vært digitale. Ni av ti fylkesrådmenn/fylkesrådsledere oppgir at egen fylkeskommune har gjennomført ett eller flere møter i ulike utvalg, komiteer eller råd i løpet av fjoråret. Åtte av ti har gjennomført flere digitale møter i kontrollutvalget, mens fem av ti har gjennomført ett eller flere møter i ulike andre politiske organer.

Åtte av de ni fylkesrådmennene og fylkesrådslederne som besvarte spørsmålet, oppgir at deres fylkeskommune har avholdt ett eller flere lukkede møter i politiske organer i løpet av 2020.

Av positive erfaringer med digitale møter trekker mange kommunedirektører/byrådsledere frem at det er en praktisk og effektiv møteform, at det muliggjør politiske beslutninger i krisetid, at debatten blir mer poengtert og konsis, og at det har økt IKT-kompetansen/-takten i kommunens digitaliseringsarbeid. Videre peker enkelte på at møtene blir mer tilgjengelige for allmenheten, og at de tekniske løsningene fungerer godt.

Motsatt gir om lag halvparten av respondentene, riktignok i litt ulike nyanser, tilbakemelding om at digitale møter forringer den politiske debatten. Andre negative tilbakemeldinger handler om at de tekniske løsningene ikke fungerer godt nok, og at det er vanskeligere å bygge kjennskap, relasjoner og tillit. Enkelte peker også på at både møteledelse og møtedeltakelse er mer krevende, og at digitale møter er mer tids-, ressurs- og kostnadskrevende.

Fylkeskommunenes erfaringer med fjernmøter sammenfaller i stor grad med erfaringene til kommunene.

Gjennomgangen av erfaringer illustrerer at noen av de momentene som trekkes fram, oppleves som positive i noen kommuner, men negative i andre. Det tyder på at noen kommuner bedre enn andre håndterer mulige utfordringer knyttet til digital gjennomføring av møter i politiske organer.

Telemarkforskning kommer med en rekke anbefalinger knyttet til gjennomføring av fjernmøter.

### Veien videre

Flere ser for seg at politiske møter i mindre fora og eksterne møter i større grad vil foregå digitalt, og at dette kan forenkle og effektivisere deltakelsen på slike møter.

Utfordringen framover synes å være å finne en god balansegang mellom fysiske og digitale møter. Å gjennomføre mange og lange digitale møter oppleves krevende, og det er frykt for at møtefrekvensen vil øke betydelig når andelen av digitale møter øker. Digitale møter synes å være godt egnet for ukompliserte saker i mindre fora.



Lenke til TF-rapport nr. 619 "Digitale møter i folkevalgte organer. Erfaringer og anbefalinger" (2021): <https://www.telemarkforskning.no/publikasjoner/digitale-moter-i-folkevalgte-organer/3822/>

## NYTT OM NAVN

### VESTFOLD OG TELEMARKE REVISJON IKS



**Lars Fredrik Aasland Pedersen** (33) er ansatt som forvaltningsrevisor. Han har mastergrad i sosiologi fra NTNU (2011), og kommer fra jobb som seniorrådgiver i NOKUT, som er et faglig uavhengig forvaltningsorgan under Kunnskapsdepartementet.

Før det jobbet han med statistikk og analyse i NAV. Lars har flere års erfaring med utredning og analyse innenfor ulike deler av offentlig sektor.

### ROGALAND REVISJON IKS



**Siri Lilledal** (42) begynte 1. mai 2021 som oppdragsleder - regnskapsrevisjon. Siri har master i revisjon og regnskap fra NHH i Bergen. Hun har lang erfaring som revisor, nå sist som spesialrevisor i Skatteetaten.

**Inger Bjørge Hustvedt** (36) begynte 1. mai 2021 som forvaltningsrevisor. Inger har bachelorgrad i samfunnsgeografi og mastergrad i systemdynamikk fra Universitetet i Bergen. Hun har tidligere arbeidet som rådgiver i Integrerings- og mangfoldsdirektoratet og som rådgiver i Helse Stavanger.



#### Kommunerevisoren utgis av:

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

E-post: [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no)

[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)  
[www.twitter.com/nkrf](https://twitter.com/nkrf)  
[www.twitter.com/kommunerevisor1](https://twitter.com/kommunerevisor1)  
[www.facebook.com/NKRF.no](https://www.facebook.com/NKRF.no)

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

#### Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året: 4.1., 1.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11  
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:  
Kr 425 pr. år

Forsidebilde:  
Stil/Unsplash

#### Annonsepriser:

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

Opplag: 1600  
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:  
Merkur Grafisk AS



Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vik  
0115 Oslo



75 år på vakt for  
fellesskapets  
verdier

# Velkommen til NKRFs *utsatte* jubileumsmarkering

Oslo / 25-27 oktober / #nkrf75

NKRFs årsmøte 2021 arrangeres 25 oktober



NKRF

1945 – 2020



Norges Kommunerevisorforbund

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

