



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 15.11.16

INFORMASJONSSKRIV 7/2016 – REVISORS VURDERINGER AV VESENTLIGHET MED VEKT PÅ PLANLEGGINGSFASEN VED REVISJON AV REGNSKAPER I KOMMUNAL SEKTOR

0. Innledning

Vesentlighetsgrensen påvirker hvor mye arbeid revisor skal utføre for å avgi en revisjonsberetning. Revisjonskomiteen har erfart at det eksisterer ulik praksis når det gjelder å fastsette vesentlighetsgrenser i planleggingsfasen ved revisjon av regnskaper i kommuner og fylkeskommuner.

Det har også vært stilt spørsmål ved om det er forskjell på hvilke vurderinger som skal gjøres ved revisjon av offentlig kontra privat sektor. Oppgaven ved finansiell revisjon er i utgangspunktet den samme; bekrefte hvorvidt regnskapet er avlagt uten vesentlige feil. Offentlig sektors natur med bevilgningsregnskapet og det faktum at det er offentlige midler som forvaltes, kan bidra til at forventningene fra brukerne kan være høyere og gi områder med særlige vesentlighetsgrenser.

Dette infoskrivet drøfter revisors vurderinger og bruk av vesentlighetsgrenser ved planlegging av revisjon av regnskaper i kommunal sektor. I informasjonsskrivet fokuseres det særlig på følgende spørsmål:

- Er det særskilte nøkkeltall som må vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser ved revisjon i kommunal sektor?
- Er det særskilte områder som må vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser ved revisjon i kommunal sektor?

Revisjonskomiteen arbeider med å konkretisere innholdet i god kommunal revisjonsskikk. I komiteens [overordnede notat om bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon](#) er vesentlighetsvurderinger trukket fram som et av områdene som bør konkretiseres. Dette infoskrivet er resultatet av diskusjoner i revisjonskomiteen og gir et bidrag til forståelsen av god kommunal revisjonsskikk på området. Innholdet i informasjonsskrivet vil påvirkes over tid på bakgrunn av diskusjon i fagmiljøet.

1. Revisors oppgaver og plikter etter lov og forskrift

Regnskapsrevisjon i kommunal sektor skal skje i henhold til kommuneloven og god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 78. Nærmere om hva som ligger i god kommunal revisjonsskikk knyttet til vesentlighet vil følge av revisjonsstandardene:

- [ISA 320](#) «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon»
- [ISSAI 1320](#) «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon»¹
- [ISA 450](#) «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen»
- [ISSAI 1450](#) «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen»

2. Regnskapsrevisors oppgaver og plikter etter revisjonsstandardene

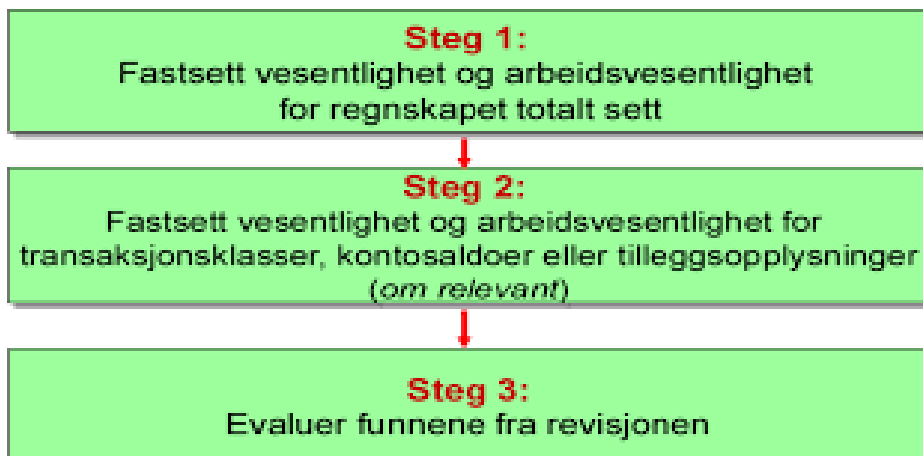
2.1 Generelt om revisors oppgaver og plikter etter ISA 320 og 450

Vesentlighetsbegrepet anvendes av revisor ved:

- Planlegging og utføring av revisjonen
- Evaluering av virkningen av identifisert feilinformasjon for revisjonen og virkningen av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet
- Utarbeidelse av en konklusjon i revisjonsberetningen

I planleggingen må revisor gjøre en skjønnsmessig vurdering av hva som anses som vesentlig feilinformasjon i regnskapet det skal avlegges beretning for.

Dette er illustrert i figuren under:



Vi vil i dette skrive konsentrere oss om det første steget i figuren.

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) utgis av den internasjonale sammenslutningen av riksrevisjoner, INTOSAI. ISSAI-ene for regnskapsrevisjon består av ISA-ene med særskilt veiledning for anvendelse i offentlig sektor – «practice notes». ISSAI-ene kan lastes ned fra www.issai.org.

Revisor skal i planleggingsfasen fastsette:

1. Total vesentlighet
2. Arbeidsvesentlighet
3. Grense for ubetydelige feil

Nivået på arbeidsvesentlighet og grense for ubetydelige feil er et resultat av total vesentlighet. Utgangspunktet er hvor stor feil knyttet til opplysningen/påstanden revisor er villig til å akseptere, og likevel konkludere med at opplysningen/påstanden ikke inneholder vesentlige feil. I fastsettelsen av hva som er tolererbare feil i regnskapet, tar revisor forutsetninger om brukernes adferd på bakgrunn av regnskapet. Vesentlig informasjon er informasjon som enkeltvis eller samlet rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet dersom den er/ikke er tilstede. Ved utarbeidelsen av en revisjonsplan, skal revisor bestemme en vesentlighet for regnskapet totalt sett - total vesentlighet.

Arbeidsvesentlighet er et verktøy for operasjonalisering av vesentlighetsgrensen, og benyttes på regnskapslinjenivå. Arbeidsvesentlighet tar høyde for at mange mindre feil aggregert kan bli vesentlige.

Ved avslutningen av revisjonen skal revisor liste opp de feil som er identifisert for kommunen (revidert enhet). Grense for ubetydelige feil benyttes for å angi en nedre grense for hvilke feil vi inkluderer i oppsummeringen. Grense for ubetydelige feil benyttes på bilagsnivå.

Revisjonsstandardene er prinsippbaserte og gir ikke konkrete anvisninger i beregning av vesentlighetsgrenser.

Vesentlighet i revisjonssammenheng defineres i ISA 320: «*Feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlig dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunn av regnskapet*».

2.2 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor i ISA 320 og 450

ISA 320 «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon» har to punkter om særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor, A2 og A9.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor (Jf. punkt 10)

A2. Når det gjelder en enhet i offentlig sektor, er det ofte lovgivere og regulerende myndigheter som er de primære brukerne av regnskapet. Videre kan regnskapet bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske beslutninger. Fastsettelsen av vesentlighet for regnskapet totalt sett (og, dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen eller -grensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger) ved revisjon av regnskapet til en enhet i offentlig sektor påvirkes derfor av lov, forskrift eller andre pålegg, og av behovet for finansiell informasjon som lovgivere og allmennheten har i forhold til handlingsplaner og tiltak i offentlig sektor.

Punktet i standarden trekker frem at regnskapet i større grad kan bli benyttet til å fastsette andre beslutninger enn økonomiske – det kan bety at det er andre forhold som er relevante å informere om enn utelukkende de som kan gi vesentlig økonomisk feilinformasjon. I

rammeverket utarbeidet av GKRS² punkt 3.3 angis kommunestyret/ fylkestinget som kommuneregnskapets primære brukere. I dette ligger også begrepet «kommunen selv» som benyttes i lovforarbeider til kommuneloven. Rammeverket drøfter ulike hensyn, karakteristika og konsekvenser ved at politikere er regnskapets primærbrukere. Et av disse er det faktum at politikere i et kommunestyre skal speile innbyggerne. Man kan dermed ikke nødvendigvis forvente at dette er personer som har rimelig kunnskap om forretningsmessige aktiviteter og vilje til å studere regnskapsinformasjonen med rimelig grundighet, slik regnskaps- og revisjonsstandarder i privat sektor legger til grunn.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

A9. Ved revisjon av en enhet i offentlig sektor kan samlede kostnader eller nettokostnader/-utbetalinger (kostnader minus inntekter, eller utbetalinger minus innbetalinger) være mer hensiktsmessige referanseverdier for programaktiviteter. Når en enhet i offentlig sektor har offentlige eiendeler til forvaring, kan eiendeler være en hensiktsmessig referanseverdi.

Punktet trekker frem to punkter av særlig interesse for kommunal sektor; at andre referanseverdier kan være mer relevante i kommunal sektor enn det som tradisjonelt benyttes i privat sektor og begrepet programaktiviteter. Dette kan være et uttrykk for at enkelte av aktivitetene innenfor kommunal sektor kan være av særskilt interesse f.eks. for politikerne, og det kan da være relevant med egne vesentlighetsgrenser for disse aktivitetene/områdene. Ordbruken gir også uttrykk for at det kan være annet enn de rent kvantitative størrelsene som er av interesse ved bedømming av regnskapet.

Revisjonens mål er å vurdere identifisert feilinformasjon for revisjonen og virkningene av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet. ISA 450 «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen» gir retningslinjer for denne vurderingen.

Revisor kan angi øvre grense for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig og ikke nødvendigvis må akkumuleres, fordi revisor forventer at akkumuleringen av slike beløp åpenbart ikke vil ha vesentlig innvirkning på regnskapet, jf. ISA 450 punkt A2.

Ved revisjon i offentlig sektor kan vurderingen av hvorvidt feilinformasjonen er vesentlig også påvirkes av revisors oppgaver og plikter etablert gjennom lov, forskrift eller andre pålegg til å rapportere spesifikke forhold, hendelser for eksempel misligheter jf. punkt A9. Videre kan forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av et effektivt lovmessig tilsyn påvirke vurderingen av hvorvidt en post er vesentlig i kraft av sin natur jf. punkt A10.

Komiteen har drøftet dette nærmere under kapittel 4 nedenfor.

2.3 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor etter ISSAI 1320 og 1450³

ISSAI'ene er i utgangspunktet utarbeidet for riksrevisjonen eller revisjon av stat. Mange av de formål og hensyn som gjelder i offentlig sektor generelt vil også gjelde i kommunal sektor, jf. blant annet NOU 4:2016 punkt 26.1. Det fremkommer i ISA 200 punkt A57 at disse

² «[Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper](#)»

³ Sitatene fra ISSAI-ene er hentet fra en oversettelse foretatt av Riksrevisjonen.

standardene kan gi støtte for andre vurderinger ved revisjon i offentlig sektor. Komiteen vil ta med seg disse forholdene så langt det passer i drøftelsen i kapittel 4 under.

ISSAI 1320 kommer inn på flere forhold som er relevant for offentlig sektor når vesentlighet skal fastsettes, noen av disse gjengis under (komiteens kursiv):

- P5. Ved fastsettelse av vesentlighet for planleggingsformål i offentlig sektor er både *kvantitative og kvalitative forhold* samt postenes art av betydning. Sammenhengen forholdet opptrer i, kan også være av betydning. Videre kan postenes eller postgruppens *art og karakteristiske trekk* gjøre dem vesentlige.
- P7. ... Følgelig er vesentlighet ofte et resultat av både kvantitative og kvalitative faktorer, og *vesentlighetsgrensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer og opplysninger kan derfor ofte være satt til et lavt nivå*.
- P10. Punktet gir eksempler på kvalitative aspekter som kan være relevant å ta hensyn til, som:
- sammenhengen forholdet opptrer i, for eksempel om forholdet også er underlagt krav om overholdelse av pålegg fra myndigheter, lover eller forskrifter, eller om merforbruk av offentlige midler er forbudt ved lov eller forskrift, uavhengig av beløpene som er involvert,
 - de ulike interessentenes behov og måten de bruker regnskapet på,
 - typen transaksjoner som anses som sensitive for brukerne av regnskapet,
 - offentlighetens forventninger og interesse, herunder hvordan det aktuelle forholdet vektlegges av relevante komiteer hos lovgiver, for eksempel en finanskomité, og nødvendigheten av bestemte opplysninger,
 - behovet for lovmessig tilsyn og regulering på et bestemt område, og
 - behovet for åpenhet og innsyn, for eksempel om det finnes særskilte opplysningskrav i forbindelse med misligheter eller andre tap.

I tillegg utdyper ISSAI 1320 ytterligere A-punktene i ISA 320 som gjelder offentlig sektor som nevnt under punkt 2.2 i dette skrevet. Dette gjelder særlig i:

P6 hvor det gjøres ytterligere vurderinger og utdyping av forhold rundt primære brukerne av regnskaper til enheter i offentlig sektor, og at regnskapet kan bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske beslutninger.

P9. hvor forhold rundt referanseverdi utdypes, og utgangspunkt basert på prosentandelen av transaksjoner eller pengebeløp som er kontrollert nevnes som mulighet for å fastsette vesentlighet for vurdering av kontrollavvik. I P 11 gis det eksempler på andre utgangspunkt for beregning av referanseverdier, som antall brukere som berøres, forholdstall ut fra prosentvis bidrag fra det offentlige til brukeres inntekt etc.

ISSAI 1450 tar opp enkelte forhold som er relevant for offentlig sektor når feilinformasjon identifisert under revisjonen skal vurderes. P6 fastslår blant annet at det kan være snakk og andre typer ikke-korrigert feilinformasjon enn beløpsmessige som skal kommuniseres med den som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Kommunikasjonen kan blant annet omfatte manglende overholdelse av tildelt myndighet og mangler i kontroll.

Det fremkommer også i P7 at det kan være andre grenser for hvilke forhold det skal kommuniseres om; at det for eksempel kan være forventet at revisor kommuniserer om all feilinformasjon, også feilinformasjon som er korrigert av enheten.

3. Utvikling av praksis for fastsettelse av vesentlighetsgrenser

I revisjonsbransjen har det over tid utviklet seg en standard beregningsmåte både med hensyn på hva som er nøkkelstørrelser for beregningene og også på hvilket nivå bransjen tradisjonelt har ligget ved fastsettelse av intervall for vesentlighetsgrenser. I revisjonsmetodikken Descartes ligger blant annet disse tommelfingerreglene:

Nøkkelstørrelse	Lav	Høy
Driftsinntekter	0,50 %	1,00 %
Bruttofortjeneste	1,50 %	3,00 %
Årsoverskudd	5,00 %	10,00 %
Sum eiendeler	0,50 %	1,00 %
Egenkapital	5,00 %	10,00 %

På revisorstudiet og andre studieretninger innenfor faget ligger det ytterligere andre referanserammer. Fra fagboken Auditing & Assurance Services, av: Eilifsen, Messier JR, Glover & Prawitt er følgende referanserammer gjengitt:

Nøkkelstørrelse	Lav	Høy
Driftsinntekter	0,50 %	5,00 %
Årsoverskudd før skatt	3,00 %	10,00 %
Sum eiendeler	0,25 %	2,00 %
Egenkapital	3,00 %	5,00 %

De ovennevnte størrelser er som nevnt utviklet basert på regnskap i privat sektor i hhv Norge og USA.

Praksis i kommunal sektor har over tid avleiret seg gjennom NKRFs revisjonsmetodikk, RPD-en, som stiller opp følgende referanseverdier i forbindelse med vesentlighetsberegningen:

	Lav	Høy
Lønnsutgifter	1,00 %	2,00 %
Driftsinntekt	0,50 %	1,00 %
Sum OM	4,00 %	8,00 %
Sum KG	4,00 %	8,00 %

Lønnsutgifter er en vesentlig utgift i det kommunale regnskapet, men med økende grad av konkurranseutsetting av tjenester kan imidlertid sum driftsutgifter være vel så relevant som referanseverdi. Dette kommer vi nærmere tilbake til under punkt 4.2, der komiteen vurderer ulike sider av vesentlighetsberegning for kommunale sektor. I offentlig sektor i Danmark har det utviklet seg en praksis innenfor revisjon av kommuner der nøkkelstørrelsene beregnes med utgangspunkt i 1-2 % av balansesum, samlede inntekter og egenkapital.

Som vi ser av omtalen over gir de ulike grensene svært ulike intervaller for beregning av vesentlighet. RPD-en benytter andre forholdstall for fastsettelse av vesentlighetsgrenser enn revisjonsbransjen for øvrig. Beregning av vesentlighetsgrenser etter RPD-en er gjennomgående lavere.

4. Nærmere om regnskapsrevisors oppgaver og plikter i kommunal sektor – komiteens vurdering

Grenser for vesentlighet for regnskapet som helhet og for regnskapsopplysningene, har stor betydning for revisjonen. Det er få andre områder hvor revisor i så stor grad er henvist til skjønnsutøvelse. ISA 200 punkt A25 understreker at profesjonelt skjønn er særlig nødvendig når det fattes beslutninger i forbindelse med vesentlighet og revisjonsrisiko.

I dette kapitlet gir revisjonskomiteen sine vurderinger av revisors oppgaver og plikter knyttet til fastsettelse av vesentlighetsgrenser ved planlegging av regnskapsrevisjon i kommunal sektor. Revisjonskomiteen har i sine vurderinger tatt utgangspunkt i lærebøker, praksis fra private revisjonsselskaper og RPD-en.

4.1 Brukere

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har trukket frem følgende potensielle brukergrupper av kommuneregnskapet⁴: Innbyggere, långivere, gebyrbetalere, politikere, administrasjon, kommune ansatte og statlige myndigheter. Brukergruppen er til dels lite ensartet. Innbyggerne, som bl.a. også betaler gebyr, kan gjennom valg påvirke hvilke politikere som blir valgt inn i kommunestyret. Administrasjonen gir innspill til budsjettet og avlegger regnskapet. Kommunestyret vedtar regnskapet som administrasjonen avlegger og bevilger midler. GKRS anser kommunestyret til å være den primære brukergruppen av det kommunale årsregnskapet. Revisjonskomiteen følger denne vurderingen.

Kommunestyret skal ivareta sine velgere som blant annet er gebyrbetalere og også brukere av ulike tjenester i kommunen. Kommunestyret har et bredt spekter av interessegrupper som skal ivaretas når det fattes økonomiske beslutninger, herunder bevilges midler på grunnlag av blant annet regnskapet. Det tilsier at det også kan være andre hensyn enn økonomiske som vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser i kommunal sektor. Slike hensyn kan ivaretas i risikovurderingene eller ved vurdering av vesentlighetsgrenser. I kommunal sektor gjennomføres det forvaltningsrevisjon i tillegg til regnskapsrevisjon. Revisjonskomiteen mener dette kan påvirke revisors skjønn ved fastsettelsen av vesentlighetsgrenser.

⁴ «[Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper](#)», kapitel 3.3

4.2 Referanseverdier

ISA 320 setter krav til at revisor i planleggingen skal fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett.

Grunnlag for referanseverdi

I kommunal sektor bevilger kommunestyret midler for årets drift som kommer til uttrykk i budsjettet. Budsjettet er i kommunal sektor en del av regnskapsdokumentet og en bindende plan for kommunes midler og anvendelsen av disse. Revisjon av kommunens årsregnskap inneholder oppgaver knyttet til budsjettet jf. forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. § 3. Budsjettet vil i mange tilfeller gi bedre informasjonsgrunnlag for fastsettelse av vesentlighetsgrenser for revisjon av årets regnskap enn fjorårets regnskap. Revisjonskomiteen mener derfor at kommunens revisor bør vurdere å bruke budsjettet som grunnlag for fastsettelse av vesentlighetsgrenser.

Kommunens budsjett og regnskap består både av en drifts- og en investeringsdel. Investeringsdelen i kommunens budsjett og regnskap kan variere betydelig fra år til år. Det har vært spørsmål om investeringsregnskapet skal hensyntas ved beregning av vesentlighetsgrenser. Kommunens investeringsregnskap påvirker driftsregnskapet blant annet ved posteringene av avskrivninger. I tillegg vil kommunenes investeringer bli aktivert i balansen. Revisjonskomiteen mener at det bør være driftsbudsjettet som brukes som grunnlag for fastsettelse av grenser for vesentlighet, samt balanseverdier fra fjorårets regnskap.

Aktuelle referanseverdier

RPD-en bruker blant annet lønnsutgifter og driftsinntekter som referanseverdier. I revisjon av privat sektor beregnes vesentlighet blant annet på grunnlag av driftsinntekter, bruttofortjeneste og årsoverskudd. I følge ISA 320, punkt A9 kan samlede kostnader eller nettokostnader/utbetalinger være mer hensiktsmessige referanser for programaktiviteter. Kommunestyret bevilger midler til kommunens ulike aktiviteter. Lønnskostnadene er bare en del av disse kostnadene. Revisjonskomiteen mener derfor at sum driftsutgifter eller driftsinntekter bør være en referanseverdi ved beregning av vesentlighet.

I RPD-en er sum omløpsmidler og sum kortsiktig gjeld brukt som noen av flere referanseverdier. I revisjon av privat sektor beregnes vesentlighet blant annet på grunnlag av sum eiendeler og egenkapitalen. I følge ISA 320, punkt A9 kan eiendeler være en hensiktsmessig referanseverdi når en enhet i offentlig sektor har offentlige eiendeler til forvaring. Kommunene har behov for betydelig infrastruktur i form av bygninger og anlegg for å utføre sine aktiviteter. Revisjonskomiteen mener derfor at sum eiendeler bør være en referanseverdi for beregning av vesentlighet. Revisor må, ved bruk av sitt skjønn og kunnskap om kommunen, vurdere hvordan denne referanseverdien vil påvirke fastsettelsen av total vesentlighet.

I kommunal sektor består egenkapitalen av bundne og ubundne fond. Bundne fond er midler som bare kan benyttes til et gitt formål, og vil normalt underlegges egne revisjonshandlinger. Ubundne fond, dvs. disposisjonsfond og ubundne investeringsfond korrigert for mer-/mindreforbruk og udekket/udisponert, disponeres av kommunestyret og kan gi et uttrykk for kommunens soliditet. Revisjonskomiteen mener derfor at ubundne fond bør være en referanseverdi som kan påvirke revisors skjønn om hvor i intervallet vesentlighetsgrensen legges.

Revisjonskomiteen mener vesentlighet bør beregnes på grunnlag av referanseverdiene sum budsjetterte driftsutgifter/driftsinntekter, sum eiendeler og ubundne fond. Sum eiendeler i regnskapet vil kunne variere sterkt mellom kommuner avhengig av hvordan infrastruktur og tjenesteproduksjon er organisert, f.eks. i egenregi, i kommunalt foretak, interkommunalt samarbeid/IKS eller om infrastruktur blir innleid/ tjenester kjøpt fra andre. Den økonomiske stillingen til kommunene er sterkt varierende og dermed også kommunens ubundne fond. Etter komiteens vurdering bør vesentlighet beregnes på bakgrunn av den referanseverdien som gir best uttrykk for den økonomiske aktiviteten i kommunen. Sum driftsutgifter gjenspeiler kommunens aktivitet og tjenesteproduksjon og er en stabil referanseverdi i forhold til svingninger i bl.a. investeringsnivå og økonomisk situasjon. Revisjonskomiteen mener derfor at sum budsjetterte driftsutgifter normalt bør vektlegges mest ved beregning av vesentlighet. Referanseverdiene eiendeler og ubundne fond vil være faktorer som kan påvirke revisors skjønn om hva total vesentlighet fastsettes til.

4.3 Beregningsnivå for vesentlighet

Fastsettelse av vesentlighet - oversikt:

	Intervall fra	Intervall til
Total vesentlighet		
- Sum driftskostnader	0,50 %	1,00 %
- Sum eiendeler	0,50 %	1,00 %
- Ubundne fond	5,00 %	10,00 %
Arbeidsvesentlighet	50 % av total vesentlighet	75 % av total vesentlighet
Grense for ubetydelige feil	1 % av total vesentlighet	5 % av total vesentlighet

Total vesentlighet

Ved fastsettelse av total vesentlighet skal revisor ta hensyn til både kvantitative og kvalitative forhold. ISA 320, punkt A2 påpeker at regnskapet i offentlig sektor kan bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske. I kommunal sektor kan regnskapet blant annet bli brukt ved fastsettelse av gebyr for innbyggerne for tjenester som er regulert til selvkost. Videre vil fastsettelsen av total vesentlighet ved revisjon av kommuner påvirkes av lov, forskrift eller andre pålegg og av behovet for finansiell informasjon som kommunestyret og allmennheten vil ha.

Revisor bør derfor i tillegg til kvantitative beregninger gjennomføre kvalitative vurderinger ved fastsettelse av og revurdering av vesentlighet.

Det fremkommer i NOU 2016:4 punkt 26.1, at det er forventet at revisor gjør sine risiko- og vesentlighetsvurderinger i lys av formålet med og rammeverket for kommunal virksomhet. Det fremkommer videre at vesentlighetsvurderingene ved revisjon av kommuner enkelte ganger vil måtte være annerledes enn vesentlighetsvurderingene ved revisjon av statlig eller privat virksomhet. I samme NOU fremkommer det også at finansiell revisjon i utgangspunktet tilsvarer finansiell revisjon i privat sektor, men at man på enkelte områder har ønsket noe mer av revisor. Dette fremkommer i lovforslaget som kontroller av bevilgningskontroll og forenklet etterlevelserevisjon med økonomiforvaltningen på enkelte områder.

Det er revisors skjønn og kunnskap om kommunen som vil avgjøre hvor vesentlighetsgrensen settes. Det er varierende i hvor stor grad man i revisjon benytter særskilte vesentlighetsgrenser på enkelte områder. Det kan imidlertid være flere særskilte områder som revisor ved sitt skjønn mener er riktig ta hensyn til ved revisjon av en kommune. Dersom det ikke settes særskilte vesentlighetsgrenser for disse områdene vil det være revisors risikovurderinger og påfølgende revisjonshandlinger som sikrer tilstrekkelig revisjon av området.

Arbeidsvesentlighet

I følge ISA 320 skal revisor fastsette arbeidsvesentlighet. RPD-en setter, i likhet med privat sektor, arbeidsvesentligheten til 50-75 % av total vesentlighet. Revisjonskomiteen anser dette som et fornuftig nivå også i fortsettelsen.

Grense for ubetydelig feil

Revisor kan i tillegg fastsette grense for ubetydelige feil. Grense for ubetydelige feil settes vanligvis til 3-10 % av total vesentlighet ved revisjon av privat sektor. RPD-en gir føringer på 0,5 % - 5 % av arbeidsvesentligheten.

Det kan ha vært naturlige grunner til å velge arbeidsvesentlighet som grunnlag for grense for ubetydelig feil i sin tid, blant annet at lønnsutgifter var utgangspunkt for vesentlighetsgrensen. Med den endringen revisjonskomiteen nå gjør, med skifte til driftsutgifter/inntekter som grunnlag for vesentlighetsgrensen, kan ikke revisjonskomiteen se at det er forhold i offentlig sektor som medfører at grense for ubetydelige feil skal beregnes på grunnlag av arbeidsvesentlighet. Revisjonskomiteen mener derfor at grense for ubetydelige feil bør beregnes på grunnlag av total vesentlighet.

Forholdet til allmennheten og det faktum at kommunen forvalter offentlige midler er forhold, som etter komiteens vurdering, trekker i retning lavere grense for ubetydelige feil ved revisjon av kommuner. Det vises også til ISSAI 1450 hvor det også argumenteres for/åpnes for at alle avdekkede feil i enkelte tilfelles bør vurderes rapportert. Dette er momenter som etter komiteens oppfatning må ligge til revisors skjønn. Revisjonskomiteen mener grense for ubetydelige feil normalt bør settes i intervallet 1 til 5 % av total vesentlighet.

Profesjonelt skjønn

Revisors fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for profesjonelt skjønn og påvirkes av revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har og erfaringer med oppdraget. Vurdering av hvor i intervallet man skal legge seg vil blant annet kunne påvirkes av:

- Kommunens økonomiske stilling
- Likviditetsproblemer
- ROBEK
- Investeringsplaner
- Organisering/omorganisering
- Eventuelt ekstraordinære forhold
- Politiske satsingsområder

Revurdering av vesentlighet

Den fastsatte vesentlighetsgrensen skal revurderes underveis i oppdraget dersom revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville ha medført at revisor hadde fastsatt et annet vesentlighetsbeløp (eller flere beløp) innledningsvis.

4.4 Særskilt vesentlighet

I offentlig sektor kan regnskapet bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske. Forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av effektivt lovmessig tilsyn kan tilsi at en post er vesentlig i kraft av sin natur selv om den beløpsmessig ikke er vesentlig.

Det kan være faktorer som kan indikere at det er en eller flere bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, der feilbeløp som er lavere enn vesentlighet for regnskapet totalt sett rimelig kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet. Dette kan blant annet omfatte følgende:

- Hvorvidt lov, forskrift eller det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering påvirker brukernes forventninger vedrørende måling eller tilleggsopplysning av bestemte poster
- De viktigste tilleggsopplysningene i forhold til kommunens virksomhet
- Hvorvidt det er rettet oppmerksomhet mot et bestemt aspekt ved kommunens virksomhet som det er opplyst om for seg i regnskapet. (ISA 320 A10)

Nedenfor beskrives enkelte områder ved offentlig sektor hvor det kan være aktuelt for revisor å vurdere særskilt vesentlighet (listen er ikke uttømmende):

- **Selvkost og brukerbetaling.** Feil på selvkostområdet kan for eksempel ha betydning for hva den enkelte innbygger betaler i gebyr. Det må antas at slike feil er noe allmennheten er interessert i også for relativt lave beløp pr innbygger, og at dette vil være et område hvor revisor er særskilt aktsom.
- **Bevilgningskontroll.** I kommunal sektor jf. § 5 i revisjonsforskriften, skal revisor bl.a. uttale seg «om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og om beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett.». Budsjettet er en del av regnskapsdokumentet jf. kommuneloven kapittel 8. I en kommune kan 10 % avvik mellom budsjett og regnskap på den enkelte linje i regnskapsskjemaene, dvs. det detaljeringsnivå årsbudsjettet er vedtatt på, være et utgangspunkt for fastsettelse av vesentlighetsgrense for vurdering og rapportering av budsjettavvik. I tillegg til avvik i prosent, bør det vurderes å sette beløpsgrenser. Det er i Infoskriv 2/2013 drøftet vesentlighetsgrenser for avvik mellom regnskap og budsjett.
- **Skatter og avgifter.** Ved kontroll av den informasjon som omfattes av særattestasjonene i forbindelse med skatter og avgifter må revisor anvende andre og mer omfattende kontrollhandlinger enn vesentlighetsgrensen for revisjon av årsregnskapet nødvendigvis skulle tilsi. Dette skyldes at områder som er særlig relevante for skatter og avgifter, ikke kan utelates kontrollert selv om de er uvesentlige for årsregnskapet totalt sett. Det er imidlertid ikke krav om at revisor kvantifiserer lavere vesentlighetsgrense på dette området, jf. SA 3801 punkt 18.
- **Misligheter.** Av revisjonsforskriften § 3 siste ledd fremgår det: "Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor straks sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget" jf. også revisjonsforskriftens § 4. I vurderingen av

eventuelle misligheter vil en i praksis operere med en tilnærmet nulltoleransegrense. Et viktig element i vurderingen, er særlige hensyn knyttet til offentlig sektor og forvaltning av offentlige midler. Det vises til komiteens informasjonsskriv nr. 3/2014 – Revisors oppgaver knyttet til misligheter ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor.

4.5 Kommunikasjon av vesentlighet med kontrollutvalget

Komiteen mener det kan være viktig for forståelsen av revisors arbeid med revisjon av kommune- regnskapet, at vesentlighetskonseptet knyttet til vesentlighetsvurderinger kommuniseres med kontrollutvalget. Det har også vært diskusjoner om i hvilken grad vesentlighetsgrensene skal eller bør kommuniseres med kontrollutvalget. Revisjonskomiteen mener dette bør vurderes av den enkelte revisor.

ISA 260 Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll drøfter ikke kommunikasjon av vesentlighetsgrenser, men angir i punkt A13 at revisors bruk av vesentlighetskonseptet i revisjonsmessig sammenheng, kan være et forhold som kommunikasjonen kan omfatte.

4.6 Rapportering og kommunikasjon av feil

ISA 450 angir hva og når revisor skal kommunisere feil med ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Grensen for ubetydelige feil angir nedre grense for hva som listes som feil i kommunikasjonen med ledelsen. Komiteen har foreslått at intervallet for ubetydelige feil settes noe smalere og lavere ved revisjon i kommunal sektor enn ved revisjon i privat sektor. Dette er med bakgrunn i en antakelse om at det er mindre aksept for kjente feil ved forvaltning av det offentliges midler samt en antakelse om at det av ulike grunner, er en noe lavere toleranseterskel også fra politisk hold for feil i regnskapet.

ISSAI 1450 angir som tidligere nevnt, andre forhold som kan ha innvirkning på hva som rapporteres av feil ved revisjon av offentlig sektor. Komiteen mener dette har tilsvarende relevans for kommunal sektor. Blant annet kan andre typer feil enn beløpsmessige være viktige å kommunisere, og det kan sågar på noen områder være relevant å rapportere alle typer feil, også de som er korrigeret av kommunen. Etter komiteens vurdering er det viktig at revisor avklarer med sin oppdragsgiver herunder administrasjonen på hvilket nivå man ønsker og forventer rapportering og kommunikasjon.

5. Avslutning

Revisjonskomiteens forståelse av revisors vesentlighetsvurderinger ved planlegging og gjennomføring av regnskapsrevisjon i kommunal sektor, oppsummeres her:

Er det særskilte nøkkeltall/områder som må vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser ved revisjon i kommunal sektor?

Komiteen har vurdert ulike nøkkeltall/referanseverdier og anbefaler at sum budsjetterte driftskostnader, eiendeler og ubundne fond er de størrelser som benyttes som referanseverdier ved beregning av vesentlighetsgrenser ved revisjon av kommuner.

Som det fremgår av drøftingene i skrevet er det også komiteens vurdering at grensen for ubetydelig feil settes noe lavere i kommunal sektor enn i privat sektor.

Er det særskilte områder som må vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser ved revisjon i kommunal sektor?

Komiteen mener at offentlig sektors særpreg medfører at det på enkelte områder kan være naturlig å vurdere særskilte vesentlighetsgrenser, jf. drøftinger i skrivets punkt 4.4. Eksempler på særskilte områder kan være selvkost og brukerbetalinger, bevilgningskontroll, skatter og avgifter og misligheter, men det kan også være andre områder, jf. f.eks. omtalen av profesjonelt skjønn under punkt 4.3. Det er tett sammenheng mellom vesentlighet og risiko og et alternativ til særskilte vesentlighetsgrenser på egne områder kan være særskilt aktsomhet som viser seg i revisjonshandlinger på slike områder. Drøftelsene i NOU 2016:4 Ny kommunelov kapittel 24 er også relevante for dette spørsmålet. Komiteen vil avvente behandlingen av NOU-en, og med utgangspunktet i de endelige lovendringer komme med ytterligere anvisninger for god kommunal revisjonsskikk på disse områder.

Med hilsen
NKRFs revisjonskomité

Unn H. Aarvold
leder