



Kommentarer til RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon og RSK 002 Standard for eierskapskontroll

Norges Kommunerevisorforbund 14.12.2020



Innhold

Innhold	1
Innledning.....	2
Krav til revisor.....	3
Bestilling og problemstillinger.....	6
Dialog med kommune og selskap	9
Revisjonskriterier/Kriterier.....	12
Metode og data.....	14
Vurderinger og konklusjoner.....	17
Anbefalinger	18
Rapport.....	19
Dokumentasjon	22
Kvalitetssikring og system for kvalitetskontroll	24



Innledning

Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er lovpålagte oppgaver som skal utføres av revisor i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven kapittel 23 og § 24-2. RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon og RSK 002 Standard for eierskapskontroll angir hva som er god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

De to standardene er tilnærmet helt like. De forskjellene som finnes, viser at eierskapskontrollen har en fastere tematikk, og gjerne har et mindre omfang og en enklere metodikk enn forvaltningsrevisjon.

Kommentarene til de to standardene er utarbeidet av fagkomiteene for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll (2020) og ferdigstilt av en sammenslått forvaltningsrevisjonskomite. Kommentarene er vedtatt av styret i NKRF 14. desember 2020. Hensikten med kommentarene er å klargjøre og presisere rekkevidde og innhold i de ulike punktene i standardene.

I kommentarene er det henvist til [Veileder i forvaltningsrevisjon](#) og [Veileder i selskapskontroll](#). Disse veilederne er skrevet til tidligere lov- og standardverk, og må leses med det forbeholdet. Veilederne gir en bredere og fortsatt aktuell veiledning i utførelsen av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

Definisjoner

- Med «kommune» menes både kommuner og fylkeskommuner.
- Med «revisor» menes både utførende revisor og oppdragsansvarlig revisor. Det er alltid oppdragsansvarlig som skal påse at RSK blir fulgt i gjennomføringen av oppdragene, jf. RSK pkt. 1.
- Med «revisjon» menes den revisjonsaktiviteten som utøves.
- Med «revisjonsheten» menes den juridiske enheten som har arbeidsgiveransvar og avtaleforpliktelsen overfor oppdragsgiver.



Krav til revisor

Punkt 1	
RSK 001: <i>Revisjonsenheten skal utpeke en oppdragsansvarlig for hvert oppdrag i forvaltningsrevisjon. Oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for å påse at standardens krav er oppfylt.</i>	RSK 002: <i>Revisjonsenheten skal utpeke en oppdragsansvarlig for hvert oppdrag i eierskapskontroll. Oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for å påse at standardens krav er oppfylt.</i>
Kommentar: Revisjonsenheten skal peke ut en oppdragsansvarlig for hvert oppdrag om forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, jf. forskrift om kontrollutvalg og revisjon § 10 Hver enkelt forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll er et oppdrag, og skal ha en definert oppdragsansvarlig. Det er revisjonsenheten som organiserer oppdragsansvaret. Oppdragsansvarlig kan utpekes på <i>ulike</i> måter, f.eks. for alle eierskapskontroller/forvaltningsrevisjoner i kommunen samlet eller for hvert enkelt oppdrag. Så lenge det er klart definert hvem som er oppdragsansvarlig for den enkelte forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll, er kravet i forskriften og RSK ivaretatt.	



Punkt 2

RSK 001:

Oppdragsansvarlig revisor må sørge for at forvaltningsrevisjonen gjennomføres med tilstrekkelig kunnskap om, og ferdigheter i relevante metoder, og med tilstrekkelig kunnskap om temaet som revisjonen omhandler

RSK 002:

Oppdragsansvarlig revisor skal sikre at eierskapskontrollen gjennomføres med tilstrekkelig kunnskap om og ferdigheter i relevant metode, og med tilstrekkelig kunnskap om eierstyring og selskapsledelse.

Kommentar:

Det er oppdragsansvarlig som skal sørge for at forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen gjennomføres av personer som har eller tilegner seg tilstrekkelige ferdigheter i metodikk og kunnskap om det temaet som oppdraget omhandler.

Også andre virkemidler og faktorer er viktige for å sørge for god kvalitet på forvaltningsrevisjonen eller eierskapskontrollen, eksempelvis samlet kompetanse/erfaring i revisjonsteamet, maler og rutiner for gjennomføringen mv.

Tilstrekkelig kompetanse innebærer at oppdraget må utføres med kunnskap og ferdigheter slik at man kan

- planlegge oppdraget
- velge og benytte hensiktsmessig metode
- innhente tilstrekkelige data
- vurdere data opp mot kriteriene og
- utarbeide rapport

i tråd med standardens krav og kravene til god revisjonsskikk.

Ved eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon i selskaper er det sentralt med kunnskap om relevant selskapslovgivning og prinsipper og anbefalinger for eierstyring og selskapsledelse.

Oppdragsansvarlig må vurdere konkret hva slags kompetanse som er nødvendig for å gjennomføre det aktuelle oppdraget på en god måte og i samsvar med god revisjonsskikk.



Punkt 3

RSK 001:

Revisor skal være uavhengig og objektiv ved utførelsen av sine oppgaver. Vurdering av uavhengighet må dokumenteres for hver forvaltningsrevisjon. Uavhengighet må vurderes gjennom hele forvaltningsrevisjonen. Oppdragsansvarlig revisor skal sørge for at alle som utfører oppgaver i forvaltningsrevisjonen ivaretar kravet om uavhengighet.

RSK 002:

Revisor skal være uavhengig og objektiv ved utførelsen av sine oppgaver. Vurdering av uavhengighet må dokumenteres for hver eierskapskontroll. Uavhengighet må vurderes gjennom hele eierskapskontrollen. Oppdragsansvarlig revisor skal sørge for at alle som utfører oppgaver i eierskapskontrollen ivaretar kravet om uavhengighet.

Kommentar:

Det er en grunnleggende forutsetning at revisjon og eierskapskontroll blir utført av personer som er uavhengige og objektive overfor dem som revisjonen retter seg mot, og til det aktuelle temaet. Kravet om uavhengighet er hjemlet i kommuneloven [§ 24-4](#) og utdypet i [forskrift om kontrollutvalg og revisjon](#).

Det følger av forskriften at revisor ikke kan utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen hvis revisoren eller revisorens [nærstående](#) har en slik tilknytning til den reviderte eller kontrollerte virksomheten eller virksomhetens ansatte eller tillitsmenn at den er egnet til å svekke revisorens uavhengighet og objektivitet. Videre er det grenser for hvilke [stillinger, verv og tjenester](#) som revisor kan ha.

Revisor kan heller ikke utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen hvis det foreligger andre [særegne forhold](#) som er egnet til å svekke tilliten til revisorens uavhengighet og objektivitet. Vurderingen her blir den samme som etter forvaltningsloven § 6 andre ledd.

Revisor skal vurdere om det er forhold som kan påvirke uavhengigheten både før og underveis i gjennomføringen av forvaltningsrevisjonen og eierskapskontrollen skal revisor vurdere om det er forhold som kan påvirke uavhengigheten.

Kravet om uavhengighet og objektivitet må gjøres gjeldende for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune. For innleide rådgivere/konsulenter må dette sikres gjennom avtale.

Oppdragsansvarlig må sikre at alle som er involvert i en undersøkelse vurderer egen uavhengighet og at dette dokumenteres, for eksempel i en skriftlig vurdering.

Revisjonsheter som er del av kommunen, interkommunale samarbeidsordninger eller interkommunale selskaper må også være oppmerksomme på habilitetsreglene i kommuneloven og forvaltningsloven.



Bestilling og problemstillinger

Punkt 4	
RSK 001: <i>Revisor skal gjennomføre oppdraget i forvaltningsrevisjon i samsvar med kontrollutvalgets vedtak. Revisor skal forsikre seg om at kontrollutvalget og revisor har lik forståelse av oppdraget, og at rammene er tilstrekkelig klarlagt.</i>	RSK 002: <i>Revisor skal gjennomføre eierskapskontroll i samsvar med kontrollutvalgets vedtak. Revisor skal forsikre seg om at kontrollutvalget og revisor har lik forståelse av oppdraget, og at rammene er tilstrekkelig klarlagt.</i>
Kommentar: <p>Plan for forvaltningsrevisjon eller plan for eierskapskontroll vedtatt i medhold av kommuneloven § 23-3 og §23-4, angir hvilke områder, temaer eller problemstillinger som er aktuelle, og er vanligvis utgangspunkt for bestillingen. Bestillingsprosedyrene kan variere.</p> <p>I mange kommuner vil kontrollutvalget velge tema eller definere problemstilling og be revisor legge fram en prosjektplan som behandles av kontrollutvalget. Kontrollutvalgets vedtak i tilknytning til prosjektplanen utgjør i så fall bestillingen.</p> <p>Revisor må sikre at kontrollutvalget er kjent med hvordan revisor oppfatter oppdraget. Prosjektplanen og eventuelle presiseringer/justeringer av bestillingen i kontrollutvalgets vedtak kan bidra til å sikre at kontrollutvalget og revisor har lik forståelse av oppdraget, og at rammene er tilstrekkelig klarlagt. Alternativt bør det det være en annen form for skriftlig avklaring av oppdraget.</p>	



Punkt 5

RSK 001:

Revisor skal vurdere om kontrollutvalgets vedtak lar seg gjennomføre. Dersom revisor finner det påkrevd, må revisor avklare oppdraget med kontrollutvalget, eventuelt vurdere å si fra seg oppdraget.

RSK 002:

Revisor skal vurdere om kontrollutvalgets vedtak lar seg gjennomføre. Dersom revisor finner det påkrevd, må revisor avklare oppdraget med kontrollutvalget, eventuelt vurdere å si fra seg oppdraget.

Kommentar:

Det kan være ulike årsaker til at kontrollutvalgets vedtak ikke lar seg gjennomføre. Det kan skyldes at vedtaket vanskelig lar seg gjennomføre rent faglig sett, f.eks. i saker der forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll ikke er egnet for å besvare kontrollutvalgets spørsmål, eller i saker der ressursrammen som kontrollutvalget har gitt ikke er tilstrekkelig til å gjennomføre en faglig forsvarlig forvaltningsrevisjon/ eierskapskontroll.

Oppdragsansvarlig må vurdere om revisjonsenheten har eller kan skaffe tilstrekkelig kompetanse til å gjennomføre oppdraget.

Dersom man konkluderer med at undersøkelsen ikke kan gjennomføres rent faglig sett, ved at revisjonsenheten mangler kompetanse, og/eller faglig uavhengighet, må dette tas opp med kontrollutvalget. Dersom dialogen med kontrollutvalget ikke fører fram, må revisjonsenheten vurdere å si fra seg oppdraget.

Punkt 6

RSK 001:

Revisor skal sikre at det utarbeides problemstillinger som er tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares. Problemstillingene må være egnet til å besvare kontrollutvalgets bestilling.

RSK 002:

Revisor skal sikre at det utarbeides problemstillinger som er tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares. Problemstillingene må være egnet til å besvare kontrollutvalgets bestilling.

Kommentar:

Bestillingen fra kontrollutvalget kan ha ulik form. Det kan for eksempel være vedtatt en overordnet problemstilling eller et mer løselig formulert tema. Bestillingen kan også være mer konkret, og ha form av en prosjektplan eller skisse utarbeidet av revisor.

Uansett form på bestillingsvedtaket, kan det være nødvendig for revisor å konkretisere/operasjonalisere problemstillingen/det som skal undersøkes, slik at det er mulig å besvare kontrollutvalgets bestilling innenfor forvaltningsrevisjonens rammer. Se også punkt 4 om gjennomføring av kontrollutvalgets bestilling.



Punkt 7

RSK 001:

Dersom revisor ser behov for å endre problemstilling(ene) eller annet underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning for gjennomføringen av oppdraget, skal dette avklares med kontrollutvalget.

RSK 002:

Dersom revisor ser behov for å endre problemstilling(ene) eller annet underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning for gjennomføringen av oppdraget, skal dette avklares med kontrollutvalget.

Kommentar:

Språklige justeringer som ikke endrer meningsinnhold i problemstilling(ene) vil ikke ha betydning for gjennomføring av oppdraget.

Hva annet av endringer som det kan være nødvendig å avklare med kontrollutvalget, vil blant annet avhenge av hva som er avtalt med kontrollutvalget. Det kan for eksempel oppstå vanskeligheter med framdrift, med å innhente data eller endrede risikoforhold.

Om slike avklaringer skal gjøres skriftlig eller muntlig, bør avtales med kontrollutvalget/sekretariatet.

Punkt 8

RSK 001:

Revisor skal utarbeide en skriftlig prosjektplan for hver forvaltningsrevisjon. Prosjektplanen skal redegjøre for problemstilling(er), revisjonskriterier eller grunnlaget for disse, og metodebruk.

RSK 002:

Revisor skal utarbeide en skriftlig prosjektplan for hver eierskapskontroll. Prosjektplanen skal redegjøre for problemstilling(er), kriterier eller grunnlaget for disse, og metodebruk.

Kommentar:

Prosjektplanen kan være et grunnlag for kontrollutvalgets bestilling/avtale med revisjonen.

I tillegg til de obligatoriske kravene, kan det være hensiktsmessig at prosjektplanen også redegjør for planlagt tids- og ressursbruk inklusive bruk av ekstern bistand. I tillegg kan det gjerne i prosjektplanen redegjøres for bakgrunnen for prosjektet, avgrensinger, formål og annen relevant informasjon.



Dialog med kommune og selskap

Punkt 9	
RSK 001: <i>Revisor skal iverksette tiltak som er egnet til å sikre god dialog med revidert enhet, øvrige involverte og andre relevante aktører.</i>	RSK 002: <i>Revisor skal iverksette tiltak som er egnet til å sikre god dialog med eier og selskap</i>
Kommentar: <p>Revisjonsdialogen er et samlebegrep som omfatter kommunikasjonen med de ulike aktører på ulike stadier i en undersøkelse. Punkt 9 synliggjør revisors ansvar for å sikre en god dialog. Konkrete tiltak revisor skal ha for å sikre god dialog, er omtalt nærmere i punkt 10 – 13, samt punkt 15 og 18.</p> <p>Det kan også være andre aktører som ikke er omfattet av disse tiltakene, f.eks. pkt. 12 om uttalelsesrett. Når vi innhenter eller bruker informasjon som omfatter andre relevante aktører, som f.eks. tidligere ansatte, tidligere styremedlemmer (personer utenfor kommunens/selskapets organisasjon), bør man vurdere om det er nødvendig å treffe tiltak for å ivareta hensynet til personvern og kontradiksjon for disse, ut over det som ligger i punkt 18 om skriftliggjøring og bekreftelse av data.</p> <p>Ved forvaltningsrevisjon i selskap kan det være behov for ekstra tiltak for å sikre en god dialog, f.eks. selskap som ikke er kjent med forvaltningsrevisjon og som driver i et privat marked der det kan være behov for ekstra forankring og informasjon for å få til en god dialog.</p> <p>Se mer om dette i Veileder for forvaltningsrevisjon og Veileder for selskapskontroll.</p>	



Punkt 10

RSK 001:

Ved forvaltningsrevisjon i kommunen skal revisor sende oppstartsbrev til kommunedirektøren. Ved forvaltningsrevisjon i selskap skal revisor sende oppstartsbrev til selskapet. Oppstartsbrevet skal være sendt senest før det innhentes data fra revidert enhet.

RSK 002:

Revisor skal sende oppstartsbrev til den som utøver kommunens eierfunksjon og til det aktuelle selskapet/de aktuelle selskapene senest før det innhentes data hos eier eller selskap.

Kommentar:

Ved eierskapskontroll sendes oppstartsbrev til kommunen v/eierrepresentant og til selskap som det er aktuelt å innhente informasjon fra.

Ved forvaltningsrevisjon i selskap og ved eierskapskontroll kan det være hensiktsmessig at også kommunedirektøren er orientert om revisjonen/kontrollen, f.eks ved kopi av oppstartsbrev.

Ved forvaltningsrevisjon i konsern, skal det sendes oppstartsbrev til hvert av de involverte selskapene.

Denne bestemmelsen er ikke til hinder for at det innhentes informasjon fra kommunen/selskapet i arbeid med planlegging (før endelig bestilling), men revisor må sikre god dialog også i den prosessen, jf. punkt 9 om tiltak for å sikre god dialog.

Punkt 11

RSK 001:

Det skal avholdes oppstartsmøte med mindre særlige grunner taler imot det. På oppstartsmøtet bør det redegjøres for bakgrunn, problemstilling(er), revisjonskriterier, informasjonsbehov og gjennomføring av forvaltningsrevisjonen.

RSK 002:

Det skal avholdes oppstartsmøte dersom det vurderes formålstjenlig for gjennomføringen av eierskapskontrollen. På et oppstartsmøte bør det redegjøres for bakgrunnen, problemstilling(er), kriterier, informasjonsbehov og gjennomføring av kontrollen.

Kommentar:

Det er ulike krav til oppstartsmøte i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

I eierskapskontroll kan det være hensiktsmessig med oppstartsmøte f.eks. dersom kommunen har svak eierstyring, slik at det er behov for å forankre kontrollen hos ordfører, eller dersom det har vært mye uro rundt eierstyring eller selskap.

For forvaltningsrevisjon må revisor dokumentere at oppstartsmøte er avholdt, ev. hva som er årsaken til at det ikke er avholdt.



Punkt 12

RSK 001:

Revisor skal sende et utkast til rapport fra forvaltningsrevisjonen til uttalelse til kommunedirektøren eller kommune-/fylkesrådet. Revisor skal sende et utkast til rapport fra forvaltningsrevisjonen til uttalelse til det kommunale foretaket eller selskapet som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Uttalelsen skal i sin helhet fremgå av rapporten.

RSK 002:

Revisor skal sende et utkast til rapport om eierskapskontroll til uttalelse til den som utøver kommunens eierfunksjon og det/de aktuelle selskapet/selskapene. Uttalelsene skal i sin helhet fremgå av rapporten

Kommentar:

Utkast til rapport skal alltid sendes rette vedkommende til uttalelse.

I tillegg kan det være hensiktsmessig å presentere utkast til rapport i et møte med kommunedirektøren/eier/selskap, og ha en prosess for å sikre verifisering av fakta i rapporten i forkant av den formelle uttalellesprosessen.

Punkt 13

RSK 001:

Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget. Ved forvaltningsrevisjon i kommunen skal revisor sende kopi til kommunedirektøren. Ved forvaltningsrevisjon i selskap skal revisor sende kopi til selskapet.

RSK 002:

Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget med kopi til eier og selskapet/selskapene.

Kommentar:

Det kan være hensiktsmessig å sende kopi til ordfører.



Revisjonskriterier/Kriterier

Punkt 14	
RSK 001: <i>Med utgangspunkt i problemstillingen(e) skal revisor utlede revisjonskriterier for hver forvaltningsrevisjon. Revisjonskriterier er de krav, normer og/eller standarder som revidert enhet skal vurderes opp mot.</i>	RSK 002: <i>Med utgangspunkt i problemstillingen(e) skal revisor etablere kriterier for hver eierskapskontroll. Kriterier er de krav, normer og/eller standarder som utøvelsen av eierskapet skal vurderes opp mot.</i>
Kommentar: <p>Det skal være kriterier i både i forvaltningsrevisjon og ved eierskapskontroll. I forvaltningsrevisjon brukes begrepet revisjonskriterier. Ved kombinert eierskapskontroll/forvaltningsrevisjon bør man bruke begrepet revisjonskriterier i hele rapporten.</p> <p>For forvaltningsrevisjon er det et krav om å utlede kriteriene. Å utlede kriterier innebærer at revisor må beskrive eller gjengi kildene til kriteriene og vise en logisk sammenheng mellom kildene og det endelige kriteriet.</p> <p>Et utledet kriterium bør formuleres normativt. Hvor omfattende en slik utledning må være, er avhengig av hvilke kilder man bygger på og hvordan revisor velge å formulere kriteriet. Det er viktig at revidert enhet forstår grunnlaget for kriteriet og hvordan dette er begrunnet.</p> <p>I eierskapskontroll er det ikke et krav til utledning av kriterier. Bakgrunnen for dette er at eierskapskontroll er en enklere kontrollform. Det er også slik at kildene til kriterier i en eierskapskontroll er mer begrenset enn i en forvaltningsrevisjon jf. punkt 15 nedenfor. Men også i en eierskapskontroll skal det være en logisk og forståelig sammenheng mellom kilder og kriterier.</p> <p>Kravet om revisjonskriterier/kriterier er ikke til hinder for at rapporten kan inneholde beskrivende problemstilling eller beskrivelser av fakta, uten kriterier og vurderinger. Men minst én problemstilling må ha revisjonskriterier/kriterier knyttet til seg. Vår anbefaling er imidlertid at revisor bør strekke seg langt for å etablere revisjonskriterier/kriterier og foreta vurderinger opp mot disse. Hvis rapporten inneholder beskrivende problemstillinger, bør det framgå tydelig. Uansett bør revisor legge standardene til grunn også for arbeidet med deskriptive framstillinger, så lenge framstillingen skal inngå i en rapport om forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll.</p>	



Punkt 15

RSK 001:

Revisjonskriteriene skal være utledet fra autoritative eller anerkjente kilder innenfor det reviderte området. Kilder til revisjonskriterier skal presenteres for revidert enhet og enheten skal gis anledning til å komme med innspill. Revisjonskriteriene skal være relevante, konkrete og i samsvar med de kravene som gjelder for revidert enhet innenfor den aktuelle tidsperioden.

RSK 002:

Kriteriene skal være basert på relevante lover og forskrifter, kommunestyrets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring. Kilder til vurderingskriterier bør presenteres for eier.

Kommentar:

Revisjonskriteriene skal være gjeldende føringer for kommunens/foretakets/selskapets praksis eller tilstand på det reviderte området. Eksempler på dette kan være krav i lov eller forskrift, kommunens vedtatte mål og planer, faglige veiledninger og anbefalinger for god praksis, kostnadseffektivitet og etablert økonomisk teori osv. Se Veileder i forvaltningsrevisjon pkt. 9.3.

Det er viktig å sikre at revidert enhet er kjent med de kriteriene som anvendes i forvaltningsrevisjonen og revisors forståelse av disse. Behov for involvering og forankring øker jo mindre autoritative kilder en bruker.

Kommuneloven [§ 23-4](#) omtaler kildene for kriterier for eierskapskontroll. Kriteriene skal også her være gjeldende føringer for den aktuelle selskapsformen og tidsperioden kontrollen gjelder.

Det er ikke tilstrekkelig å kun henvise til kilder for kriteriene, jf. pkt. 14. Det er imidlertid fullt mulig å bruke lovtekst som kriterium, men kriteriet må være konkretisert i en slik grad at det gir dekkende informasjon om hva som skal vurderes. Det er f.eks. ikke tilstrekkelig å sette som kriterium at Kommunen skal etterleve reglene om offentlige anskaffelser, dersom en kun vurderer noen av kravene i dette regelverket.



Metode og data

Det finnes ulike typer metoder, det kan du lese mer om i Veileder forvaltningsrevisjon.

Punkt 16	
RSK 001: <i>Revisor skal sikre at dataene er relevante (gyldige, valide) for problemstillingen. Datainnsamlingen skal gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet (reliabilitet). Metodevalg skal begrunnes og eventuelle svakheter i datamaterialet synliggjøres.</i>	RSK 002: <i>Revisor skal sikre at dataene er relevante for problemstillingen. Datainnsamlingen skal gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet.</i>
Kommentar: <p>Kravet om å begrunne metodevalg gjelder kun forvaltningsrevisjon. Metodevalg skal begrunnes i rapporten.</p> <p>Eierskapskontroll er en enklere kontrollform enn forvaltningsrevisjon. Dette er særlig knyttet til metode for datainnsamling, der det for eierskapskontroll vil være akseptabelt at undersøkelsen baserer seg på et mindre omfattende datamateriale/færre kilder enn en forvaltningsrevisjon.</p> <p>Begrunnelse av metodevalg innebærer å synliggjøre vurderingene som er gjort av hvilke data en har behov for, samt metoder som er mest hensiktsmessige for å sikre at dataene er relevante og pålitelige. Det at dataene skal være relevante (eller gyldige/valide) handler om at dataene skal være egnet til å svare på problemstillingene. Eksempelvis må revisor vurdere om revisor har snakket med de riktige informantene, stilt riktige spørsmålene og innhentet riktige dokument? At dataene er pålitelige (at vi sikrer reliabilitet) innebærer at vi kan stole på at informasjonen er korrekt. Undersøkelser/målinger/kartlegginger vil alltid inneholde risiko for feil (at de ikke er pålitelige). Det å innhente informasjon om samme forhold fra flere kilder er en teknikk for å øke påliteligheten (reliabiliteten). Forvaltningsrevisjonen skal ha et undersøkelsesopplegg som gjør risikoen for feil i dataene man bygger på lavest mulig.</p> <p>Metodene må gi mulighet for kontroll, etterprøving og kritikk.</p> <p>Se mer om metode i Veileder forvaltningsrevisjon.</p>	



Punkt 17

RSK 001:

Revisor skal innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingen(e).

RSK 002:

Revisor skal innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingen(e).

Kommentar:

Omfanget av data som er nødvendig for å kunne belyse en problemstilling, er avhengig av problemstillingens formulering. Det er avgjørende at det er dekning i data for de vurderingene som gjøres, og at data fyller krav satt i punkt 16.

Skal man for eksempel si noe om kvaliteten i kommunens sykehjem, er det aktuelt å se på dokumentasjon f.eks. av rutiner/journaler og intervjuere ledere og ansatte for å vurdere om kvalitetsforskriften etterleves. Det kan også være aktuelt å observere praksis opp mot etablerte rutiner og eventuelt intervjuere beboere og pårørende. Innsamling og bruk av ulike typer data kan bidra til å styrke vurderinger og konklusjoner.

Vurderinger og konklusjoner skal ikke gå lengre enn dataene tillater.

Punkt 18

RSK 001:

Data som brukes i rapporten og som er fremkommet muntlig skal skriftliggjøres, og bekreftes av kilden.

RSK 002:

Data som brukes i rapporten og som er fremkommet muntlig skal skriftliggjøres, og bekreftes av kilden.

Kommentar:

Minstekravet er at dataene som brukes i rapporten som er fremkommet muntlig, skal være særskilt akseptert av kilden. Denne aksepten skal dokumenteres. Data som brukes i rapporten kan omfatte både direkte sitater, men også annen informasjon som blir brukt mer indirekte for å fremstille fakta i rapporten.

Kravet er en videreføring og tydeliggjøring av kravet i tidligere RSK 001 om at data innsamlet ved intervju skal verifiseres, altså bekreftes av kilden. En måte å ivareta dette kravet er å utarbeide referat som kilden får anledning til å gå gjennom og gjøre endringer/strykninger i.

Faktasjekk hos kommunedirektør, jf. punkt 12, er ikke tilstrekkelig til å verifisere enkeltansattes uttalelser/info gitt muntlig.



Punkt 19

RSK 001:

Personopplysninger skal behandles i tråd med kravene i personopplysningsloven.

RSK 002:

Personopplysninger skal behandles i tråd med kravene i personopplysningsloven.

Kommentar:

[Personopplysningsloven](#) regulerer behandling av personopplysninger. Loven gjelder for automatisert (elektronisk) behandling av personopplysninger.

Det vil som regel være personopplysninger i det materialet vi samler inn ved intervju, spørreundersøkelser og mappegjennomgang. Om ikke annet vil dokumentasjonen kunne inneholde navn og epostadresse til den vi har intervjuet.

Vårt grunnlag for å behandle personopplysninger i forbindelse med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er kommuneloven §24-2 og §24-10. Det kreves ikke samtykke til behandling av personopplysninger som er dekket av innsynsretten.

Det kreves samtykke til behandling av personopplysninger som hentes fra andre enn kommunen/kommunens ansatte/selskapet og politikere. Videre kreves det samtykke dersom vi behandler personopplysninger vi får fra et selskap der vi ikke har innsynsrett. Det kreves alltid samtykke til å gjøre lydopptak.

Behandling av særskilte kategorier av personopplysninger (sensitive personopplysninger) krever ekstra tiltak, både under arbeidet og ved pliktig oppbevaring av dokumentasjon. Oppbevaring av slike personopplysninger kan og bør minimeres, f.eks. ved at dokumentasjonen får statistisk eller anonymisert form.

Datatilsynet har informasjon på sine [nettsider](#).



Vurderinger og konklusjoner

Punkt 20

RSK 001:

Revisor skal vurdere innsamlede data opp mot revisjonskriteriene. Dersom revisor finner vesentlige avvik, skal dette komme tydelig til uttrykk i rapporten.

RSK 002:

Revisor skal vurdere innsamlede data opp mot kriteriene. Dersom revisor finner vesentlige avvik, skal dette komme tydelig til uttrykk i rapporten.

Kommentar:

Om et avvik er vesentlig eller ikke, må vurderes konkret.

Et moment er grunnlaget for avviket. Brudd på lover og forskrifter er ofte alvorlig, og utgjør da vesentlige avvik. Brudd på politiske vedtak i kommunen og kommunalt regelverk kan også være alvorlig, men om det er et vesentlig avvik, må vurderes konkret. Tilsvarende gjelder for brudd på standarder, beste praksis osv.

Et annet moment er mengden av avvik. Mange brudd på regelverk, standarder eller føringer som ikke er alvorlige enkeltvis, kan samlet sett være alvorlig, for eksempel fordi det indikerer systemsvikt.

Et tredje moment er konsekvensene av avviket, og hvem eventuelle avvik rammer, for eksempel: konsekvenser for brukerne av tjenestene, særlig konsekvenser for svake grupper

- miljøkonsekvenser
- økonomiske konsekvenser for kommunen
- konsekvenser for kommunens omdømme
- konsekvenser for samfunnsikkerhet
- konsekvenser knyttet til personvern

Punkt 21

RSK 001:

Revisors vurderinger skal være objektive.

RSK 002:

Revisors vurderinger skal være objektive.

Kommentar:

Vurderingene skal følge logisk av de data som er beskrevet i rapporten. Vurderingene må knyttes til kriteriene (jf. RSK punkt 20).



Punkt 22

RSK 001:

På bakgrunn av revisors vurderinger, skal revisor konkludere på problemstillingen(e).

RSK 002:

På bakgrunn av revisors vurderinger, skal revisor konkludere på problemstillingen(e).

Kommentar:

Er det utarbeidet både hovedproblemstillinger og delproblemstillinger, skal revisor konkludere på alle problemstillingene.

Anbefalinger

Punkt 23

RSK 001:

Revisor skal gi anbefalinger når det er hensiktsmessig med bakgrunn i data, vurdering(er) og konklusjon(er). Revisor skal ikke anbefale detaljerte løsninger.

RSK 002:

Revisor skal gi anbefalinger når det er hensiktsmessig. Anbefalingene skal alltid rettes til eier. Revisor skal ikke anbefale detaljerte løsninger.

Kommentar:

Revisor skal vurdere om det er hensiktsmessig å gi anbefalinger eller ikke. Dersom revisjonen avdekker avvik/forbedringsmuligheter bør dette komme frem i anbefalingene, slik at beslutningstakerne og også administrasjonen kan gripe fatt i dem. Ved formulering av anbefalinger kan kriteriene være et godt utgangspunkt.

Det kan være situasjoner hvor det ikke er hensiktsmessig å gi anbefalinger. Eksempler på dette er:

- Forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen viser ingen «avvik». Alle kriterier er oppfylt, og vi har ikke påpekt noe av betydning som bør endres.
- Vi har avdekket avvik, men kommunen/selskapet har endret praksis underveis i forvaltningsrevisjonen som følge av dette. Dersom endringsarbeidet er gjennomført, vil det neppe være behov for anbefalinger. Dersom forbedringsarbeidet er påbegynt, men ikke ferdig, kan man anbefale at dette arbeidet videreføres e.l.

Forvaltningsrevisjonen omhandler en hendelse/spesielt tilfelle. Ofte kan det trekkes noe overordnet ut fra det også. Men det kan nok tenkes tilfeller hvor grunnlaget for å gi treffende anbefalinger er svakt, når det er et enkeltstående tilfelle eller hendelse som er undersøkt.



Rapport

Punkt 24

RSK 001:

Det skal skrives rapport fra hver gjennomførte forvaltningsrevisjon. Rapporten skal utformes så leservennlig som mulig, blant annet med hensyn til språk og struktur.

RSK 002:

Det skal skrives rapport fra hver gjennomførte eierskapskontroll. Rapporten skal utformes så leservennlig som mulig, blant annet med hensyn til språk og struktur.

Kommentar:

Rapporten skal være et godt beslutningsgrunnlag for politikere, og skal gjerne være et grunnlag for læring og forbedring i administrasjonen.

Rapporten bør ha så tydelig ordlyd, struktur og visuell utforming, at leserne i målgruppen finner den informasjonen de trenger, forstår den og kan bruke den.

Det finnes ulike verktøy/ veiledere for å sikre leservennlighet, bl.a. [skriveråd fra Klarspråk](#) og andre skriveråd på [Språkrådets nettsider](#).



Punkt 25

RSK 001:

Rapporten skal inneholde:

- *sammendrag*
- *informasjon om bestilling*
- *problemstilling(er)*
- *valg av metode(r) og vurdering av datagrunnlag*
- *revisjonskriterier*
- *presentasjon av data*
- *vurderinger*
- *konklusjon*
- *eventuelle anbefalinger*
- *oversikt over sentrale dokumenter og litteratur*
- *uttalelse fra kommunedirektøren/selskapet*

RSK 002:

Rapporten skal inneholde:

- *sammendrag eller hovedbudskap*
- *informasjon om bestillingen*
- *problemstilling(er)*
- *beskrivelse av metode*
- *kriterier*
- *presentasjon av data*
- *vurderinger*
- *konklusjoner*
- *eventuelle anbefalinger*
- *oversikt over sentrale dokumenter og litteratur*
- *uttalelse fra den som utøver eierfunksjonen og selskap som er omfattet av kontrollen*

Kommentar:

Revisor kan vurdere omfanget og rekkefølgen av de enkelte delene i rapporten. Elementene i rapporten kan beskrives i vedlegg. Slike vedlegg skal være integrert i rapportdokumentet.

Vedlegg kan fremme leservennlighet, og vedlegg kan gjøre det vanskeligere å lese rapporten. Leservennlighet må vurderes ved bruk av vedlegg.

For eierskapskontroll er det ikke krav om sammendrag. Dette har sammenheng med at eierskapskontroller oftere kan være korte rapporter, der et sammendrag blir uforholdsmessig omfattende og gjentakende. I slike tilfeller kan det være tilrådelig med kun et hovedbudskap.

Punkt 26

RSK 001:

Rapporten skal vise sammenheng mellom problemstillinger, revisjonskriterier, innsamlede data, vurderinger, konklusjoner og eventuelle anbefalinger.

RSK 002:

Rapporten skal vise sammenheng mellom problemstillinger, kriterier, innsamlede data, vurderinger, konklusjoner og eventuelle anbefalinger.

Kommentar:

I dette ligger også at det skal være sammenheng mellom bestillingen og rapporten, jf. punkt 4 om gjennomføring av bestillingen og pkt. 6 om utarbeidelse av problemstillinger.



Punkt 27

RSK 001:

Rapporten skal beskrive praksis eller tilstand i et omfang som i tilstrekkelig grad underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

RSK 002:

Rapporten skal beskrive praksis eller tilstand i et omfang som i tilstrekkelig grad underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

Kommentar:

Det skal være mulig for en leser å gjøre sine egne vurderinger basert på faktaene i rapporten.

Punkt 28

RSK 001:

Det skal gå klart fram hva som er presentasjon av data, og hva som er revisors vurderinger.

RSK 002:

Det skal gå klart fram hva som er presentasjon av data, og hva som er revisors vurderinger.

Kommentar:

En mulig måte for å unngå sammenblanding på er å strukturere rapporten slik at det er egne faktadel(er) og vurderingsdel(er). Alternativt må det formuleres tydelig om noe er fakta og om noe revisors vurdering.



Dokumentasjon

Punkt 29	
RSK 001: <i>Forvaltningsrevisjon skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en totalforståelse av utførelsen av prosjektet, og til å underbygge revisors vurderinger og konklusjoner.</i>	RSK 002: <i>Eierskapskontroll skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en totalforståelse av utførelsen, og til å underbygge revisors vurderinger og konklusjoner.</i>
Kommentar: <p>Revisor skal dokumentere alle sider ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, fra planlegging til rapportering: bestilling, prosjektplan, innsamlet datamateriale som revisors konklusjoner bygger på, kommunikasjon med revidert enhet som har verdi som dokumentasjon, høring, kvalitetssikring og sentrale arbeidsdokument.</p> <p>Behovet for dokumentasjon og etterprøvbarehet må avveies mot hensynene til personvern. Som hovedregel er det ikke behov for å dokumentere en forvaltningsrevisjon ved hjelp av sensitive personopplysninger. Etter at rapporten har vært på høring, eventuelt etter at rapporten er behandlet av kommunestyret, er det normalt ikke behov for å dokumentere f.eks. hvilke barnevernsmapper som er gjennomgått og hva vi har sett i den enkelte mappe. En framstilling av metodikken, hvilken periode vi har undersøkt, kriterier for utvalg og en beskrivelse av funnene er normalt tilstrekkelig for å ivareta dokumentasjonskravet.</p> <p>Se mer om kravet til dokumentasjon i Veileder for forvaltningsrevisjon.</p>	



Punkt 30

RSK 001:

Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg. Det samme gjelder dersom undersøkelsene avdekker åpenbare brudd på annet regelverk enn det som inngår i revisjonen.

RSK 002:

Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg. Det samme gjelder dersom undersøkelsene avdekker åpenbare brudd på annet regelverk enn det som inngår i revisjonen.

Kommentar:

Dette punktet etablerer ikke i seg selv en handleplikt, men en plikt til å dokumentere hva revisor evt. har gjort. Det kan foreligge handleplikt som følge av annet regelverk.

Misligheter er definert i ISA 240 som: *En bevisst handling begått av en eller flere personer innen ledelsen, av personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre, som innebærer uredelighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel.* Dersom forvaltningsrevisor blir kjent med forhold som kan tilsi at det foreligger misligheter, vil det være naturlig å informere oppdragsansvarlig for regnskapsrevisjon om dette. Kravet etter RSK er da å dokumentere at slik informasjon er gitt.

Dersom forvaltningsrevisjonen viser åpenbare brudd på annet regelverk, kan forskjellige handlingsalternativer være aktuelle. Avvikene kan eksempelvis omtales i rapporten eller informeres til administrasjonen eller kontrollutvalget på annen måte.

Punkt 31

RSK 001:

Dokumentasjon skal oppbevares i minst 10 år.

RSK 002:

Dokumentasjon skal oppbevares i minst 10 år.

Kommentar:

Dokumentasjonen skal oppbevares slik at den ikke kan endres uten at det spores, og slik at den er oversiktlig og gjenfinnbar. Det anbefales å følge kravene i ISA 230 Revisjonsdokumentasjon så langt de passer.

Revisjonsheter som er omfattet av arkivloven må sørge for oppbevaring i samsvar med den.



Kvalitetssikring og system for kvalitetskontroll

Punkt 32	
RSK 001: <i>Utførelse av forvaltningsrevisjon skal kvalitetssikres. Kvalitetssikringen skal dokumenteres.</i>	RSK 002: <i>Utførelse av eierskapskontroll skal kvalitetssikres. Kvalitetssikringen skal dokumenteres.</i>
Kommentar: Det er tilstrekkelig å dokumentere at kvalitetssikring er gjennomført, f.eks. i et avkryssingsskjema. Se også punkt 34 om system for kvalitetskontroll.	

Punkt 33	
RSK 001: <i>Kvalitetssikringen skal sikre at undersøkelsen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet, og ellers følger denne standarden.</i>	RSK 002: <i>Kvalitetssikringen skal sikre at kontrollen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet, og ellers følger denne standarden.</i>
Kommentar: Se punkt 34 om system for kvalitetskontroll.	

Punkt 34	
RSK 001: <i>Revisjonsenheten skal dokumentere et system for kvalitetskontroll.</i>	RSK 002: <i>Revisjonsenheten skal dokumentere et system for kvalitetskontroll.</i>
Kommentar: Se informasjonsskriv om kvalitetkontrollsystem fra NKRF og mer informasjon på NKRF sine nettsider . Det anbefales å følge kravene i ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester så langt det passer. I systemet skal det være beskrevet hvordan kvalitetssikringen gjennomføres.	