

God kommunal revisjonsskikk RSK 302 for

Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik

Utarbeidet i et samarbeid mellom DnR og NKRF



revisorforeningen

RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik

(Denne standarden gjelder for regnskapsåret 2021 og senere, tidligere implementering er anbefalt)

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
Innledning.....	3
Definisjoner.....	4
Relevante budsjettavvik.....	6
Dekkende opplysninger– kriterier.....	6
Vesentlighet.....	7
Planlegging.....	7
Gjennomføring, innhenting av bevis.....	8
Rapportering.....	9
Dokumentasjon.....	10
Veiledning og utfyllende forklaringer.....	11
Innledning.....	11
Definisjoner.....	12
Relevante budsjettavvik.....	14
Dekkende opplysninger – kriterier.....	15
Vesentlighet.....	15
Planlegging.....	16
Gjennomføring, innhenting av bevis.....	17
Rapportering.....	18
Dokumentasjon.....	18
1 Vedlegg: Mal Uttalelse fra ledelsen.....	19
2 Eksempel på uttalelse i revisjonsberetning.....	20

Innledning

1. Formålet med revisors kontroll av kommunens budsjettkontroll og informasjon om ev. budsjettavvik etter kommuneloven er, innenfor en begrenset ressursramme, å bidra til tillit til at årsberetningen gir dekkende opplysninger om budsjettavvik og dermed styrke årsberetningen som verktøy for kommunestyrets styring og budsjettoppfølging. Kontrollen dekker både drifts- og investeringsbudsjett.
Denne standarden krever at revisor planlegger og gjennomfører oppdraget for å oppnå moderat sikkerhet for hvorvidt det i årsberetningen er gitt dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik. I dette ligger om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettets talldel og om vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene. Beløpsmessige avvik fremkommer direkte av regnskapsrapporteringen og er dermed enkle å identifisere. Avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene er vanskeligere å identifisere. Standarden bruker derfor mer plass på slike premisser. Revisors uttalelse om budsjettavvik er en del av revisjonsberetningen. (Jf. punkt A1)
2. Budsjettkontroll etter kommuneloven § 24-5 skal utføres i samsvar med denne standard, RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik. RSK 302 supplerer, men erstatter ikke, ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. RSK 302 utdyper hvordan ISAE 3000 skal anvendes ved et oppdrag som skal gi moderat sikkerhet og som går ut på å avgi en uttalelse i revisors beretning om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik. (Jf. punkt A1-A2)
3. Budsjettkontroll etter kommuneloven § 24-5 til §24-8 vil være et påstandsbasert attestasjonsoppdrag, jf. ISAE 3000 punkt 12 (a) (ii) a.
4. Formålet med denne standarden er å gi rammer og veiledning til revisor ved utførelsen av kontrollhandlinger ved revisors kontroll av kommunens budsjettkontroll etter kommuneloven § 24-5 til §24-8. (Jf. punkt A3)

5. Oppgaven med kontroll av vesentlige budsjettavvik inngår i vilkårene for oppdraget og avtales med kontrollutvalget i engasjementsbrev eller annen form for skriftlig avtale. (Jf. punkt A4 og A5)

Definisjoner

6. For denne standardens formål har følgende begrep den betydning som er beskrevet nedenfor med mindre annet er angitt:
- a) Budsjettpremiser - premissene som økonomiplanen og årsbudsjettet bygger på, jf. kommuneloven § 14-4, slik de fremkommer av årsbudsjettet som er vedtatt av kommunestyret.
- i. Tekniske forutsetninger – forutsetninger som ligger til grunn for budsjettet, eksempelvis lønnsvekst, rentenivå og andre parametre.
- ii. Premisser for bruken av bevilgningene – kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene jf. kommunelovens § 14-7.
Tekniske forutsetninger er ikke ment å være grunnlag for revisors kontroll. (Jf. punkt A6)
- b) Vesentlige budsjettavvik
- Vesentlige budsjettavvik vil være avvik av betydning for kommunestyrets kontroll med bruk av bevilgningene i årsbudsjettet og omfatter både vesentlige beløpsmessige avvik mellom årsbudsjettet og årsregnskapet, og vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene, jf. kommuneloven § 14-7, 2. ledd b
- i. Vesentlige beløpsmessige avvik - avvik mellom regulert budsjett og årsregnskap som er over vesentlighetsgrense for budsjettavvik satt av revisor. Revisors kontroller skal rette seg mot årsberetningens redegjørelse for vesentlige beløpsmessige avvik mellom årsbudsjett og årsregnskap jf. § 14-7, 2. ledd b) heretter benevnt beløpsmessige avvik. (Jf. punkt A7)
- ii. Vesentlige avvik fra premissene - vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene. For at et avvik fra premissene skal være vesentlig, må det være vesentlige beløpsstørrelser involvert. Revisors kontroller skal rette seg mot årsberetningens redegjørelse for vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene jf. § 14-7, 2. ledd b) . (Jf. punkt A8 – A11)

- c) Risikovurdering - vurdering av hvor det er størst risiko for at det ikke gis dekkende opplysninger om vesentlig avvik på etterlevelse av kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene i årsberetningen (Jf. punkt A12)
- d) Dekkende opplysninger - En redegjørelse som presist og tilstrekkelig forklarer årsaken til budsjettavviket, enten det gjelder beløpsmessige avvik, eller manglende oppfyllelse av, eller avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene (Jf. punkt A13)
- e) Moderat sikkerhet – klart lavere enn betryggende sikkerhet, men skal øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen i en grad som er klart høyere enn ubetydelig. Moderat sikkerhet er forklart i ISAE 3000 pkt. 12 a) (i) b og ISAE 3000 A3-A4
- f) Kommunen – i standarden benyttes begrepet kommunen om de som omfattes av oppgaven. Dette gjelder kommunen/fylkeskommunen som juridisk enhet, herunder kommunalt/ fylkeskommunalt foretak og interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er egne rettssubjekt. Med kommunen forstås også interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som er egne rettssubjekt, så langt det passer. (Jf. punkt A14)
- g) Kommunedirektøren – i standarden benyttes kommundirektøren som et uttrykk for den som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- h) Årsbudsjett- vedtatt årsbudsjett inklusiv senere endringer vedtatt i kommunestyret.
- i) Med påstandsbasert menes et attestasjonsoppdrag der en annen part enn den praktiserende revisoren måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene. Den andre parten i denne sammenheng er den som avgir årsregnskap og årsberetning. Ved et påstandsbasert attestasjonsoppdrag gir den praktiserende revisorens konklusjon uttrykk for hvorvidt informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon

Relevante budsjettavvik

7. Utgangspunkt for identifikasjon av beløpsmessige avvik er regulert budsjett og endelig regnskap i de pliktige budsjett- og regnskapsoppstillingene etter «Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.» §§ 5-4 og 5-5 vurdert etter fastsatte vesentlighetsgrenser fra planleggingsfasen.
8. Utgangspunkt for identifikasjonen av kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene er årsbudsjettet. Revisor må rette kontrollen mot områder der det ligger klare skranker og føringer for bruken av bevilgningene, og hvor det er lite rom for ulike tolkninger av om bruken av midler har hjemmel i årsbudsjettet. (Jf. punkt A15 og A16)

Dekkende opplysninger– kriterier

9. Det skal fastsettes og beskrives objektive kriterier for måling og evaluering. (Jf. punkt A13)
10. Kriterier for dekkede opplysninger utledes fra i ISAE 3000 punkt 24 b som lister opp følgende karakteristiske trekk:
 - a. Relevans.
 - b. Fullstendighet.
 - c. Pålitelighet.
 - d. Nøytralitet.
 - e. Forståelighet.Redegjørelsen skal være både presis og tilstrekkelig for å være dekkende. Det skal være en klar sammenheng mellom avviket og den beskrivende årsaken og om mulig skal beløpsmessig konsekvens fremkomme i forklaringen. (Jf. punkt A17)
11. Hvis revisjonsberetning avgis til et konsolidert regnskap, er punkt 6 d) begrenset til dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik i regnskapet for kommunekassen. (Jf. punkt A18)

Vesentlighet

12. Revisor skal fastsette vesentlighetsgrense for beløpsmessige avvik basert på en vurdering av beløpsmessige og relative avvik.

Vesentlighetsgrensen settes basert på kunnskap om brukerne av årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning. (Jf. punkt A19)

13. Vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene vil være avvik som også er vesentlig for kommunestyrets kontroll med bruken av bevilgningene. Avvik fra premisser for bruken av bevilgningene som ikke involverer vesentlige beløpsstørrelser vil ikke bli vesentlige. (Jf. punkt A 20)

Planlegging

14. Når revisor i sin risikovurdering har identifisert vesentlige premisser for bruken av bevilgningene i årsbudsjettet, skal revisor planlegge hvilke kontrollhandlinger som skal utføres, samt omfang og tidspunkt for gjennomføring. (Jf. punkt A21)

15. For avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene fastsetter revisor sine videre kontrollhandlinger basert på risiko- og vesentlighetsvurderingen. Revisor henter premisser for bruken av bevilgningene i årsbudsjettet. Formålet er å identifisere hvilke avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene som foreligger, og basert på dette, om det er gitt dekkende beskrivelser av dem. (Jf. punkt A 22)

16. Beløpsmessige avvik mellom årsbudsjett og årsregnskap kontrolleres i de pliktige oppstillingene etter «Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.» Etter § 5-4 1. ledd bevilgningsoversikt drift, og etter 2. ledd sum bevilgning drift netto i post 6 etter 1. ledd oppstilt slik kommunestyret har vedtatt. Tilsvarende for investering etter § 5-5 1.ledd bevilgningsoversikt investering og etter 2. ledd postene 1-4 i første ledd oppstilt slik kommunestyret har vedtatt, og presentert brutto. I oppstillingene etter 2. ledd i §§ 5-4 og 5-5, må vesentlighet vurderes ut fra hvor oppsplittet budsjettpostene er.

17. Kontrollen skal rette seg mot vesentlige disposisjoner som ikke har budsjettjemmel, og vesentlige mangler i gjennomføringen av vedtatte tiltak. Kontrollen må rettes mot de budsjettpostene og da av kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene som er av størst betydning for kommunestyrets styring av bruk av midler. Oppgaven skal ikke være en vurdering i etterkant på om årsbudsjettet var bygd på realistiske forutsetninger. Vurderinger av om bruken av midler er effektiv eller egnet til å oppnå kommunestyrets mål, ligger utenfor regnskapsrevisors oppgave. (Jf. punkt A23-A24)

Gjennomføring, innhenting av bevis

18. Innhentede bevis skal være tilstrekkelig til å konkludere med moderat sikkerhet i forhold til kriterier fastsatt i planleggingen. (Jf. punkt A25)
19. Handlinger for å fremskaffe moderat sikkerhet kan blant annet være forespørsler, inspeksjon av dokumenter og analytiske handlinger som hver for seg eller i kombinasjon kan brukes til å skaffe moderat sikkerhet. Hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for den praktiserende revisorens konklusjon, er gjenstand for profesjonelt skjønn. (Jf. punkt A25)
20. Før revisor avgir uttalelse om forenklet etterlevelseskontroll av budsjettavvik skal det innhentes en skriftlig uttalelse fra kommunedirektøren. En skriftlig uttalelse benyttes blant annet for at revisor skal sikre seg om at all relevant informasjon er oppgitt. (vedlegg 1.) Dersom revisor ikke mottar slik uttalelse skal resultatet av kontrollhandlingene likevel formidles til kontrollutvalget innen fristen for revisjonsberetningen, men revisor skal da avgi en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg. (Jf. punkt A 26)
21. Hvis kontrollhandlingene avdekker indikasjon på at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik og/eller vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene, skal det om nødvendig foretas flere handlinger for å være i stand til å konkludere.

Rapportering

22. Revisor skal senest 15. april avgi en revisjonsberetning til kommunestyret med kopi til kontrollutvalget. I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om det i årsberetningen er gitt dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik, og om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro at årsberetningen har en mangelfull redegjørelse om vesentlige budsjettavvik. (Jf. eksempel i vedlegg 2)
23. Der revisjonsberetningen gjelder både det konsoliderte årsregnskapet og kommunekassens årsregnskap, må revisor presisere at uttalelsen om budsjettavvik gjelder for årsberetningens redegjørelse for budsjettavvik i årsregnskap for kommunekassen. For øvrige regnskapsenheter i det konsoliderte årsregnskapet avgis det egen revisjonsberetning med uttalelse om budsjettavvik. (Jf. punkt A 18)
24. Uttalelsen skal avgis med moderat sikkerhet. (Jf. punkt A 27, samt eksempel i vedlegg 1)
25. Det at revisor ikke finner vesentlige beløpsmessige avvik eller vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av midler endrer ikke utforming av konklusjonen. (Jf. punkt A28)
26. Avvik som fører til en modifisert uttalelse, skal kommuniseres til kontrollutvalget med et nummerert brev. Hvis revisor forventer å avgi en modifisert uttalelse skal revisor kommunisere med kommunedirektøren om omstendighetene som har ført til den forventede modifikasjonen og modifikasjonens foreslåtte ordlyd.
27. Revisor skal kommunisere til kommunedirektøren svakheter og feil av betydning som er avdekket i arbeidet, men som ikke kommer til uttrykk i uttalelsen.

Dokumentasjon

28. Revisor skal dokumentere arbeidet på en måte som i tilstrekkelig grad og på en hensiktsmessig måte dokumenterer risiko- og vesentlighetsvurderingen, kontrollhandlingene og grunnlaget for attestasjonsuttalelsen slik at en erfaren praktiserende revisor, som tidligere ikke har hatt tilknytning til oppdraget, forstår hvordan revisor er kommet frem til konklusjonen, og at dette er gjort i tråd med krav i denne standarden. Se ellers krav i ISAE 3000 pkt. 79-83. (Jf. punkt A29-A30)

VEILEDNING OG UTFYLLENDE FORKLARINGER

Innledning

- A1. Det er kommunens valgte regnskapsrevisor som skal utføre forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik etter kommuneloven § 24-5. Det er også utgangspunktet for forutsetningen om at relativt enkle kontrollhandlinger kan gi god merverdi for tiltenkte brukere. I revisjonsberetningen skal revisor iht. kommuneloven § 24-8 andre ledd pkt. c) uttale seg om årsberetningen inneholder de opplysningene som lov og forskrift krever, og pkt. e) om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik. (Jf. punkt 1 og 2)
- A2. Kommunedirektøren er ansvarlig for å ha rutiner og internkontroll som sikrer etterlevelse av det vedtatte årsbudsjettet og rutiner for å foreslå nødvendige budsjettjusteringer. Kommunedirektøren skal i årsberetningen jf. koml § 14-7 b) gi dekkende forklaring for vesentlige beløpsmessige budsjettavvik og avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene som fremkommer av årsbudsjett jf. koml § 14-4). Revisors kontrollhandlinger er ikke en erstatning for kommunens økonomiske internkontroll, men kan være et grunnlag for å forbedre kontrollen og dermed bidra til å styrke årsberetningen som verktøy for kommunestyrets styring og budsjettoppfølging. (Jf. punkt 2)
- A3. Forenklet etterlevelseskontroll etter RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik erstatter ikke forvaltningsrevisjon etter RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon. Kontrollen vil ikke måle effekt av bruk av midler. (Jf. punkt 4).

- A4. Utgangspunktet for denne standarden er at oppdragsteamet og oppdragsansvarlig for etterlevelseskontrollen av vesentlige budsjettavvik er underlagt ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester, eller andre profesjonelle krav, eller krav i lov eller forskrift, vedrørende revisjonsfirmaets ansvar for sitt kvalitetskontrollsystem som er minst like omfattende som ISQC 1. (Jf. punkt 5)
- A5. Vilkårene for oppdraget om kontroll av vesentlige budsjettavvik kan avtales samtidig som vilkårene for det ordinære revisjonsoppdraget i henhold til ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget. (Jf. punkt 5)

Definisjoner

- A6. Kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene er avgjørende for gjennomføring av politikk, og spesielt når kommunestyret bevilger rammer og ikke detaljerer bevilgningene på spesifikke tiltak. Premisser for bruken av bevilgningene kan gå på gjennomføring, mål mv. Budsjettpremissene og prioriteringen bør komme tydelig frem av budsjettdokumentet. (Jf. punkt 6a)

Eksempler på premisser for bruken av bevilgningene:

- Lærertetthet
- X % barnehagedekning
- X ant stillingshjemler i tjenesteområdet
- X% heltidsstillinger i omsorg
- X km sykkelvei
- X% el-biler

Ikke alle premisser for bruken av bevilgningene vil kunne gi vesentlige beløpsmessige konsekvenser. Det skal være vesentlige beløp involvert før det faller inn under vår oppgave.

A7. Fastsettelse av vesentlighetsgrense for beløpsmessige avvik mellom årsbudsjett og årsregnskap settes ut fra revisors vurdering av kommunestyrets behov for presisjon, og forventning til når kommunestyret ville ha fattet andre beslutninger hvis feilen/avviket var kjent. I denne vurderingen er det flere sentrale momenter som bør vurderes:

- Kommunens økonomiske stilling
- Spesielle forhold i kommunen
- Budsjettets detalj grad
- Kommunens økonomireglement, herunder delegering av budsjettmyndighet til kommunedirektøren
- Om det er netto- eller bruttobudsjettering
- Drifts- eller investeringsregnskap
- Hvorvidt det foreligger et opprinnelig budsjett for posten i utgangspunktet

For hjelp til vurderingen vises til generell revisjonsmetodikk, ISA 320 «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon». (Jf. punkt 6b (i))

A8. Vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene kan vurderes ut fra eventuelle satsingsområder og prioriteringer som er beskrevet i vedtatt årsbudsjett. (Jf. punkt 6b (ii))

A9. Vesentlighet knyttes mot politisk styring og bevilgningskontroll. Andre vurderingselementer er gjennomførte vesentlige disposisjoner som ikke har budsjettjhemmel, og vesentlige mangler i gjennomføringen av vedtatte tiltak. Kontrollen må rettes mot de premissene for bruken av bevilgningene som følger av revisors risiko- og vesentlighetsvurdering. (Jf. punkt 6b (ii))

A10. Vesentlige beløpsstørrelser ved vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene innebærer at avviket har ført til vesentlige beløpsmessige avvik, eller at etterlevelse av premissene for bruken av bevilgningene ville ført til vesentlige beløpsmessige avvik. (Jf. punkt 6b (ii))

- A11. Avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene kan være om midler er brukt til annet formål enn det de er gitt til, brukt på en annen måte enn det kommunestyret har bestemt eller om deler av bevilgninger står ubrukt. (Jf. punkt 6b (ii))
- A12. Kommuneloven forutsetter risikovurdering opp mot vesentlig avvik/brudd på kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene. Revisor gjør risikoanalysen ut fra premisser for bruken av bevilgningene som fremgår av vedtatt årsbudsjett. (Jf. punkt 6 c)
- A13. Kommunedirektørens dekkende opplysninger i årsberetningen er en redegjørelse for vesentlige budsjettavvik som er klargjørende og sier noe om alle relevante forhold. Redegjørelsen bør være i en slik form at de tiltenkte brukerne av årsberetningen forstår hva som er årsaker til avvik, og ikke slik at den dekker over eller unnlater å forklare vesentlige årsaker til budsjettavvik. (Jf. punkt 6d og punkt 9)
- A14. Oppgaven med kontroll av vesentlige budsjettavvik utføres for hvert årsregnskap innenfor kommunen som juridisk enhet som det avlegges regnskap for iht. kommuneloven § 14-6 a-c. (Jf. punkt 6 f)

Relevante budsjettavvik

- A15. Relevante premisser for bruken av bevilgningene må være objektive og finnes i budsjettdokument/økonomiplan vedtatt at kommunestyret. Hvis revisor ikke klarer å finne objektive premisser for bruken av bevilgningene, kan revisor ikke utføre kontrollen. (Jf. punkt 8)
- A16. Oppgaven skal ikke være en vurdering i etterkant på om årsbudsjettet var bygd på realistiske forutsetninger. Vurderinger av om bruken av midler er effektiv eller egnet til å oppnå kommunestyrets mål, skal fortsatt ligge utenfor regnskapsrevisors oppgave. (Jf. punkt 8)

Dekkende opplysninger – kriterier

- A17. Hvorvidt opplysninger er dekkende påvirkes av presisjonsnivå og tilstrekkelighet. For presisjonsnivå ligger en vurdering av at forholdet er fremstilt på en form som gjør at det er forståelig for tiltenkt bruker. For tilstrekkelighet ligger en vurdering av at det ikke mangler noe i beskrivelsen – at alle forhold av betydning er beskrevet. (Jf. punkt 10)
- A18. Oppgaven knyttet til kontroll av budsjettavvik omfatter kommunekassen og er ikke knyttet mot det konsoliderte regnskapet. (Jf. punkt 11 og 23)

Vesentlighet

- A19. Det kan være hensiktsmessig å ha både en beløpsmessig vesentlighetsgrense og en grense for prosentvist avvik mellom årsbudsjett og årsregnskap. Prosenten vil i en «normal» kommune sjelden være lavere enn 10 % avvik mellom budsjett og regnskap på den enkelte linje i regnskapsskjemaene, dvs. det detaljnivået årsbudsjettet er vedtatt på. Det kan være ulike vesentlighetsgrenser på ulike områder og brukerne kan ha andre grenser for merforbruk enn mindreforbruk. Revisors fastsettelse av vesentlighet og hva som er vesentlige avvik er gjenstand for profesjonelt skjønn og påvirkes av revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av årsberetningen har. (Jf. punkt 12)
- A20. Vesentlighetsgrensen for beløpsmessige avvik mellom årsbudsjett og årsregnskap kan være et egnet utgangspunkt for vurderingen av økonomisk betydning av avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene. (Jf. punkt 13)

Planlegging

- A21. Budsjettdokumentet skal angi de viktigste premissene for bruken av bevilgningene, jf. kommuneloven § 14-4 andre ledd. I tillegg til mulige handlinger som gjennomgang av budsjettdokumentet og budsjettjusteringer kan det være hensiktsmessig å ha en dialog med kommunedirektør om hvordan de oppfatter hva som er de vesentligste premisser for bruken av bevilgningene i årsbudsjettet og hvordan kommunedirektøren følger opp oppfyllelsen av premissene for bruken av bevilgningene. (Jf. punkt 14)

Eksempler på mulige handlinger:

- Gjennomgang av budsjettdokumenter og budsjettjusteringer
- Forespørsel kommunedirektør
 - Om hvilke budsjettpremisses for bruken av bevilgningene som er i årsbudsjett
 - Rutiner for oppfølging av oppfyllelsen av kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene
 - Kommunedirektørens vurdering av hvilke premisser for bruken av bevilgningene det er størst risiko for vesentlige avvik på
- Forespørre ordfører om hvilke premisser for bruken av bevilgningene som ligger i årsbudsjettet
- Gjennomgang av perioderapporter for å finne premisser for bruken av bevilgningene med vesentlige avvik

Sammenholde mottatt informasjon og bruke revisors skjønn for å vurdere om informasjon og forklaringer er rimelige.

- A22. Revisor vurderer risiko for vesentlig avvik/manglende oppfyllelse av kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene ut fra kjennskap til kommunen, rutiner og internkontroll i økonomiforvaltningen, samt forespørslor til ledelsen. Dette vil blant annet omfatte en vurdering av om budsjettkontrollen i kommunen er hensiktsmessig og betryggende ordnet. (Jf. punkt 15)

- A23. For å vurdere risiko for at det ikke vil bli gitt dekkende opplysninger om vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene i årsberetningen, kan det være hensiktsmessig å innhente rutinebeskrivelser for hvordan kommunen identifiserer avvik fra premisser for bruken av bevilgningene, rutinebeskrivelser for oppfølging av oppfyllelsen av premisser for bruken av bevilgningene og rutiner for redegjørelse av vesentlige avvik fra eller mangelfull gjennomføring av premissene for bruken av bevilgningene. Investeringsbudsjettet er ettårig. For prosjekter som går over flere år kan premissene for bruken av bevilgningene ligge i budsjettet for oppstartsåret for prosjektet. I investeringsbudsjettet kan fremdrift og gjennomføringsevne være aktuelle premisser for bruken av bevilgningene. (Jf. punkt 17)
- A24. Revisor retter arbeidet mot de av kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene som er konkret beskrevet slik at revisor med enkle kontrollhandlinger kan konkludere på om beskrivelser av eventuelle avvik er dekkende. (Jf. punkt 17)

Gjennomføring, innhenting av bevis

- A25. Lovforarbeidene forutsetter at kommunens valgte regnskapsrevisor skal kunne utføre kontrollen innenfor begrenset ressursbruk. Begrenset ressursbruk er synliggjort i lovteksten bl.a. ved «se etter» og «vesentlige avvik». (Jf. punkt 18-19)
- A26. Revisor kan innarbeide relevante forhold om budsjettkontrollen i den skriftlige uttalelsen som etterspørres og avgis i forbindelse med revisjon av årsregnskapet. (Jf. punkt 20)

Rapportering

- A27. Krav til bevis for å konkludere med moderat sikkerhet er av en slik art at en i konklusjonen uttaler at «vi ikke er blitt kjent med forhold som gir grunn til å tro at» (Jf. punkt 24)
- A28. Dersom det i vedtatt årsbudsjett ikke fremkommer klare og objektive premisser for bruken av bevilgningene, endrer dette normalt ikke revisors konklusjon. Revisor kan vurdere å ta opp mangelen på klare og objektive premisser for bruken av bevilgningen i årsbudsjettet med kommunedirektøren.

Dokumentasjon

- A29. Dokumentasjonen inneholder revisors vurderinger av alle vesentlige forhold som krever anvendelse av profesjonelt skjønn. (Jf. punkt 28)
- A30. ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester (eller andre profesjonelle krav, eller krav i lov eller forskrift, som er minst like omfattende som ISQC 1) krever at revisjonsfirmaer etablerer retningslinjer og rutiner for fullføring av sammenstilling av oppdragsarkiv i rett tid. En passende tidsfrist for å fullføre sammenstillingen av det endelige oppdragsarkivet er vanligvis ikke mer enn 60 dager etter datoen for attestasjonsuttalelsen. (Jf. punkt 28)

1 VEDLEGG: MAL UTTALELSE FRA LEDELSEN¹

Til

(revisjonsselskapets navn)

v/oppdragsansvarlig revisor

xxx yyyy

UTTALELSE FRA LEDELSEN VEDRØRENDE ABC KOMMUNES REGNSKAPSAVLEGGELSE FOR 20xx – punkter som gjelder revisors kontroll med budsjettavvik (bygges inn i den ordinære skriftlige uttalelsen, jf. ISA 580)

I tilknytning til kommunens regnskapsavleggelse for 20xx bekrefter vi etter beste skjønn og overbevisning følgende:

Ledelsens ansvar

- Vi bekrefter at vi er ansvarlig for å etablere en internkontroll som sikrer etterlevelse av budsjettvedtak og kontroll med eventuelle vesentlige avvik som det skal gis en redegjørelse for i årsberetningen.
- Vi bekrefter at årsberetningen gir en dekkende redegjørelse for:
 - Vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettets talldel
 - Vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene

¹ Må tilpasses de faktiske forhold

2 EKSEMPEL PÅ UTTALELSE I REVISJONSBERETNINGEN

Vi har utført et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, i forbindelse med ABC kommunes redegjørelse for vesentlige budsjettavvik, enten det skyldes beløpsmessige avvik eller avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene.

Konklusjon [med forbehold]

Basert på de utførte handlingene og innhentede bevis er vi [med unntak av forholdet beskrevet i avsnittet nedenfor] ikke blitt kjent med forhold som gir grunn til å tro at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik.

[Grunnlag for konklusjon med forbehold]

[Grunnlag for forbehold om redegjørelse for budsjettavvik tas eventuelt inn her]

(Link til fullversjon for «Ledelsens ansvar» og «Våre oppgaver og plikter»)

Kommunedirektørens ansvar for å redegjøre for budsjettavvik

Kommunedirektøren er ansvarlig for å etablere administrative rutiner som sørger for at det utarbeides og iverksettes rutiner som sikrer at alle vesentlige budsjettavvik identifiseres og beskrives. Dette gjelder både beløpsmessige rammer og vedtatte premisser for bruken av bevilgningene. I årsberetningen skal kommunedirektøren redegjøre for vesentlige beløpsmessige avvik mellom årsbudsjettet og årsregnskapet, og vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene.

Våre oppgaver og plikter

Vår oppgave er å se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettet og vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene. Vi skal avgi en uttalelse om årsberetningen på grunnlag av bevisene vi har hentet inn. Vi har utført vårt attestasjonsoppdrag med moderat sikkerhet i samsvar med kommunelovens regler og RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik. Standarden krever at vi

planlegger og gjennomfører oppdraget for å oppnå moderat sikkerhet for hvorvidt det foreligger dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik i årsberetningen

Utføring av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet i henhold til RSK 302, innebærer å utføre handlinger for å innhente bevis for om det foreligger avvik fra budsjettvedtak, både beløpsmessige avvik og avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene, og om det i årsberetninger er gitt dekkende opplysninger om årsakene til avvikene. Typen, tidspunktet for og omfanget av de valgte handlingene er gjenstand for revisors skjønn. Moderat sikkerhet har klart lavere sikkerhetsgrad enn betryggende sikkerhet, og vi gir derfor ikke uttrykk for samme nivå av sikkerhet som i konklusjon om årsregnskapet i revisjonsberetningen. Vi mener at vi har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for vår konklusjon.