

God kommunal revisjonsskikk RSK 101 for

# Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Utarbeidet i et samarbeid mellom DnR og NKRF



revisorforeningen

# Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

(Denne standarden gjelder for regnskapsåret 2020 og senere)

## Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
Innledning .....	3
Definisjoner.....	3
Planlegging.....	5
Gjennomføring, innhenting av bevis.....	6
Rapportering.....	6
Dokumentasjon.....	7
Veiledning og utfyllende forklaringer.....	8
Innledning .....	8
Definisjoner.....	9
Planlegging.....	11
Gjennomføring, innhenting av bevis.....	12
Rapportering.....	13
Dokumentasjon.....	13
1 Vedlegg: eksempel på uttalelse .....	14
2 Vedlegg: Mal Uttalelse fra ledelsen .....	17

## Innledning

1. Forenklet etterlevelseskontroll etter kommunelovens § 24-9 skal utføres i samsvar med ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. (A1-A2)
2. Forenklet etterlevelseskontroll etter kommunelovens § 24-9 vil være et direkte attestasjonsoppdrag. ISAE 3000 pkt. 12 definerer et direkte attestasjonsoppdrag slik: «Et attestasjonsoppdrag der den praktiserende revisoren måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot de gjeldende kriteriene og presenterer den resulterende informasjonen om saksforholdet som en del av, eller som et vedlegg til, attestasjonsuttalelsen. På et direkte attestasjonsoppdrag gir den praktiserende revisorens konklusjon uttrykk for det rapporterte resultatet av målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet mot kriteriene.» (A3-A4)
3. Formålet med denne standarden er å gi rammer og veiledning til revisor ved utførelsen av kontrollhandlinger ved forenklet etterlevelseskontroll etter kommunelovens § 24-9.
4. Det er kommunens valgte regnskapsrevisor som skal utføre forenklet etterlevelseskontroll. Revisor skal bli enig om vilkårene for oppdraget med kontrollutvalget. (ISAE 3000 pkt.27 A57) (A5-A6)

## Definisjoner

5. For denne standardens formål har følgende begrep den betydning som er beskrevet nedenfor med mindre annet er angitt:
  - a. Forvaltning - aktivitet som bevarer, forbedrer og øker kommunens verdier. Økonomiforvaltningen – områder som angitt i kommunelovens kapittel 14 Økonomiforvaltning og kapittel 15 Selvkost. (A7-A8)

- b. Bestemmelser og vedtak(kriterier) - lover, forskrifter, kommunens egne reglementer, budsjetter og økonomiplan, enkeltvedtak med økonomisk virkning. (A9)
  
- c. Vesentlig betydning for økonomiforvaltningen - vesentlighet kan defineres ut fra to forhold:
  - i. Kvantitativ vesentlighet; beløpsstørrelse relatert til kommunen eller enkelt innbyggere eller en gruppe innbyggere
  - ii. Kvalitativ vesentlighet; manglende etterlevelse av bestemmelser og vedtak som ikke nødvendigvis har vesentlig beløpsmessig betydning. Slike mangler kan likevel ha vesentlig betydning for økonomiforvaltningen på grunn av f.eks. potensielt omdømmetap og samfunnsmessig aktualitet

Avvik fra de definerte kriteriene er en indikasjon på funn for manglende etterlevelse. Revisor må vurdere vesentlighet i forhold til kriteriene saksforholdet vurderes mot. Klare gjennomgående avvik mot kriteriene vil være vesentlige avvik. (A10)

- d. Risikovurdering - vurdering av hvilke områder innen økonomiforvaltningen hvor det er størst sannsynlighet for brudd på bestemmelser og vedtak, og hvilke konsekvenser brudd kan få. (A11)
  
- 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.
  
- f. Kommunen - kommunen/fylkeskommunen, kommunale foretak, interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er egne rettssubjekt.

- g. Kommunedirektøren – i standarden benyttes kommunedirektøren som et uttrykk for den som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

## Planlegging

- 6. Revisor velger ut områder for kontroll basert på en risiko- og vesentlighetsvurdering. Revisor skal i sin planlegging identifisere områder i økonomiforvaltningen der det er størst behov for at bestemmelser og vedtak følges og en vurdering av hvilke konsekvenser brudd på bestemmelser og vedtak kan få. Det er kommunen som juridisk enhet slik den fremstår i samlet regnskap for kommunen som er vurderingsenheten. (A7-A8, A10-A14 og A17)
- 7. Når revisor har identifisert et område for kontroll, skal revisor planlegge hvilke kontrollhandlinger som skal utføres, samt omfang og tidspunkt for gjennomføring.
- 8. Det skal fastsettes og beskrives objektive kriterier for måling og evaluering. (A15)
- 9. Revisors risiko- og vesentlighetsvurderinger skal legges frem for kontrollutvalget til orientering. Ved presentasjon av valgt(e) område(r) for etterlevelsesk kontroll må revisor være tydelig i beskrivelsen av kriterier, og tydelig avgrense hva som skal kontrolleres. (A16)

## Gjennomføring, innhenting av bevis

10. Innhentede bevis skal være tilstrekkelig til å konkludere med moderat sikkerhet i forhold til kriterier fastsatt i planlegging.
11. 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. (A18)
12. Før revisor avgir attestasjonsuttalelse 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 2.) Dersom revisor ikke mottar slik uttalelse skal resultatet av kontrollhandlingene likevel formidles til kontrollutvalget innen fristen 30. juni, men skal da avgi en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg.
13. Hvis kontrollhandlinger avdekker indikasjon på brudd på bestemmelser eller vedtak skal det om nødvendig foretas flere handlinger for å være i stand til å konkludere. (A19)

## Rapportering

14. Revisor skal senest 30. juni avgi en skriftlig uttalelse til kontrollutvalget med kopi til kommunedirektøren om resultatet av kontrollen. (A20, A22 og eksempel i vedlegg 1)

15. Uttalelsen skal avgis med moderat sikkerhet. (A21 og A22, samt eksempel i vedlegg 1)
16. 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. (A23)
17. Revisor skal kommunisere til kommunedirektøren svakheter og feil av betydning som er avdekket i arbeidet, men som ikke kommer til uttrykk i uttalelsen.

## **Dokumentasjon**

18. 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. (A24-25)

# VEILEDNING OG UTFYLLENDE FORKLARINGER

## Innledning

- A1. Formålet med forenklet etterlevelseskontroll etter kommuneloven, er innenfor en begrenset ressursramme å forebygge svakheter og sikre at kommunen følger sentrale bestemmelser og vedtak på økonomiområdet. Dette bygger opp under god økonomiforvaltning, åpenhet og tillit til forvaltningspraksis. I lovforarbeidene er det forutsatt at det er kommunens valgte regnskapsrevisor som utfører forenklet etterlevelseskontroll etter kommunelovens § 24-9. Det er også utgangspunktet for forutsetningen om at relativt enkle kontrollhandlinger kan gi god merverdi for tiltenkte brukere. Målsettingen er å etablere enkle og jevnlig kontrollhandlinger som kan fange opp vesentlige svakheter i sentrale deler av økonomiforvaltningen. Kontrollhandlingene kan blant annet foretas på områder hvor brudd har særlige økonomiske konsekvenser, eller i særlig grad svekker tilliten til økonomiforvaltningen.
- A2. Kommunedirektøren er ansvarlig for å ha rutiner og internkontroll som sikrer etterlevelse av lov, forskrift, reglement og vedtak innenfor økonomiforvaltningen. Revisors kontrollhandlinger er ikke en erstatning for kommunens internkontroll, men kan være et grunnlag for å forbedre internkontrollen.
- A3. Utgangspunktet for denne standarden er at oppdragsteamet og oppdragsansvarlig for den forenklete etterlevelseskontrollen er underlagt ISQC 1 eller andre profesjonelle krav, eller krav i lov eller forskrift, vedrørende revisjonsfirmaets ansvar for sitt kvalitetskontrollsystem som er minst like omfattende som ISQC 1.
- A4. Forenklet etterlevelseskontroll etter denne standarden erstatter ikke forvaltningsrevisjon etter RSK001.



A5. Vilkårene for oppdraget om forenklet etterlevelseskontroll kan avtales samtidig som vilkårene for det ordinære revisjonsoppdraget.

A 6 Formålet med oppgaven forenklet etterlevelseskontroll er, basert på revisors erfaring med kontroller i økonomiforvaltningen, å styrke egenkontrollen i kommunen. Dette kommer til uttrykk både ved at deler av økonomiforvaltningen rutinemessig underlegges en forenklet kontroll, samt at kontrollutvalget mottar revisors risikovurdering som kan bidra til et bedre beslutningsgrunnlag for bestilling av andre undersøkelser. Hvis kommunen endres vesentlig, f.eks. ved kommunesammenslåing, kan det være grunn til å stille spørsmål når siste etterlevelseskontroll skal gjennomføres og rapporteres for kommuner som skal slås sammen, og når en skal starte opp med etterlevelseskontroll for den nye kommunen. Regnskapsrevisor bør gjøre denne vurderingen i dialog med kontrollutvalget.

Når kommunen skifter revisor, bør overgangen av ansvaret for forenklet etterlevelseskontroll avtales.

## Definisjoner

A7. Kommunelovens kapittel 14 og 15 gir en vid definisjon av økonomiforvaltning. Planlegging og gjennomføring av aktivitet i kommunen som sikrer inntekter, utgifter, forvaltning av likvider og innlån er sentrale elementer som etterlevelseskontrollen bør omfatte. I tillegg kan kommunens rapportering etter kommunelovens kapittel 14 og 15 være sentralt område. Forenklet etterlevelseskontroll av økonomiforvaltningen omfatter ikke vurderinger av produktivitet, kostnadseffektivitet, kvalitet, måloppnåelse og virkninger. Slike vurderinger faller inn under forvaltningsrevisjon.

- A8. Områder for forenklet etterlevelseskontroll – som eksempler nevnes i forarbeidene finansforvaltningen, selvkostområdene, offentlige anskaffelser og offentlig støtte. Andre eksempler kan være beregning av driftstilskudd til private barnehager, andre tilskudd/ overføringer til private, konsesjonsvilkår, kontraktsoppfølging m.m. Listen er ikke uttømmende, og det vil være en konkret risiko- og vesentlighetsvurdering i den enkelte kommune som er avgjørende for hvilke områder som velges ut for kontroll.
- A9. Kriterier må være objektive, slik at revisors subjektive oppfatning ikke kan være egnede kriterier. Objektive kriterier er klare krav i lover, forskrifter, kommunens egne reglementer, budsjetter og økonomiplan, enkeltvedtak med økonomisk virkning, og ikke uskrevne regler og normer. ISAE 3000 punkt A45-A52 viser karakteristiske trekk ved egnede kriterier. Punkt 63, A143-A145 gir en beskrivelse av gjeldende kriterier. Hvis man ikke finner objektive kriterier, kan man ikke utføre forenklet etterlevelseskontroll. Mangel på kriterier kan være et funn som må rapporteres til kontrollutvalget.
- A10. I vurdering av vesentlighet av betydning for økonomiforvaltningen skal revisor ta hensyn til hvem som rammes av brudd på bestemmelser og vedtak innen økonomiforvaltningen. Hvis ressursvake grupper rammes vil grensen for vesentlighet være lavere. Samtidig kan enkeltvis mindre brudd som gjelder mange kunne være vesentlig totalt sett. (5c)
- A11. Områder med størst risiko for brudd på bestemmelser og vedtak er områder med mangelfulle rutiner, svakheter i arbeidsdeling, dårlig internkontroll, kompetanseutfordringer, områder med stort press og knapphet på ressurser til å ivareta økonomiforvaltningen. Hvis ledelsen også viser tilbøyelighet til manglende etterlevelse av bestemmelser og vedtak vil risikoen for manglende etterlevelse være stor.

## Planlegging

- A12. Revisor forventes å ha en bred tilnærming som i utgangspunktet dekker alle områdene innenfor økonomiforvaltningen, men deretter begrense områder ut fra en risiko- og vesentlighetsvurdering. Risiko- og vesentlighetsanalysen i forbindelse med utarbeidelse av plan for forvaltningsrevisjon kan gi gode innspill til risikovurderingen som skal gjøres i forbindelse med beslutning om etterlevelseskontroll. Lovforarbeidene er tydelige på at det ligger begrenset ressursbruk bak denne uttalelsen om forenklet etterlevelseskontroll, og ut fra risiko- og vesentlighetsvurderingen velges ett, eller et fåtall områder for kontroll. Der det er flere områder med risiko av betydning kan revisor vurdere å rullere områder for kontroll for å dekke flere områder.
- A13. Revisor vurderer risiko for brudd på bestemmelser og vedtak ut fra kjennskap til rutiner og internkontroll i økonomiforvaltningen, samt forespørsler til ledelsen. Informasjon fra kontrollutvalg og media kan også være nyttig som grunnlag for vurderingene.
- A14. Områder der det nylig er gjennomført, eller planlagt forvaltningsrevisjon eller annen kontroll eller tilsyn, kan være mindre hensiktsmessig å kontrollere. Hvis et område utelates på grunn av slike forhold, kan det være hensiktsmessig å informere kontrollutvalget om begrunnelsen.
- A15. Beskrivelse av kriterier bør være så konkrete som mulig for at revisor med enkle kontrollhandlinger kan konkludere på om kommunen etterlever valgte kriterier.
- A16. Det er revisor som beslutter hvilke områder som skal kontrolleres, og hvilke kontrollhandlinger som skal utføres. I revisors orientering til kontrollutvalget om

sin risiko- og vesentlighetsvurdering bør det fremkomme hvilke områder innenfor økonomiforvaltningen revisor har vurdert, hva som er valgt ut for kontrollhandlinger og hvorfor.

## Gjennomføring, innhenting av bevis

- A17 Lovforarbeidene forutsetter at kommunens valgte regnskapsrevisor skal kunne utføre kontrollen innenfor begrenset ressursbruk. Begrenset ressursbruk er synliggjort i lovteksten bl.a. ved «se etter», «i hovedsak» og «vesentlige brudd». Det er lagt opp til moderat sikkerhet i uttalelsen. Lovforarbeidenes forutsetning kan være en indikasjon på at revisor skal komme tilbake til kontrollutvalget dersom det viser seg å ligge mer enn begrenset ressursbruk i arbeidet frem mot en slik uttalelse.
- A18. Som bevis kan brukes det revisor er kjent med fra kartlegging av rutiner og test av internkontroll gjennom regnskapsrevisjon, og resultat av forvaltningsrevisjoner. I tillegg kan det være hensiktsmessig med innhenting av bevis ved forespørsler og vurdering av svar i lys av kjente omstendigheter. Analyser på aggregerte data eller andre lite ressurskrevende kontroller kan være hensiktsmessige kontrollhandlinger.
- A19. Forenklet etterlevelsekontroll skal gjennomføres med lite bruk av ressurser. Krav til bevis for å konkludere med moderat sikkerhet er av en slik art at en i konklusjonen uttaler at «er vi ikke blitt oppmerksomme på noe som gir oss grunn til å tro at». Det vil ofte være hensiktsmessig å utføre arbeidet som danner grunnlaget for uttalelsen om etterlevelse på økonomiforvaltningen samtidig som revisor utfører arbeid knyttet til rutiner og internkontroll i regnskapsrevisjonen.

## Rapportering

- A20. Loven setter 30. juni som siste frist for å avgi uttalelsen. I mange tilfeller kan det være hensiktsmessig å avgi uttalelsen tidligere, og så raskt som mulig etter at arbeidet er utført.
- A21. Attestasjonsuttalelsen skal identifisere de gjeldende kriteriene som det underliggende saksforholdet er målt eller evaluert mot. Det kan også være relevant å opplyse om kilden for kriteriene, samt om avgrensninger i kontrollhandlingene.
- A22. Dersom revisor ikke kan konkludere uten kontrollhandlinger som går ut over det som kan forventes innenfor angitte kontrollhandlinger i denne standarden, må revisor reflektere dette i uttalelsen. Et alternativ kan være å avgi en uttalelse som angir usikkerhet om etterlevelse, og at kontrollutvalget videre vurderer å bestille en forvaltningsrevisjon på området.
- A23. Kommunikasjon om en forventet modifisert uttalelse til kommunedirektøren, omstendighetene som har ført til den forventede modifikasjonen og modifikasjonens foreslåtte ordlyd, kan ivaretas ved at kommunedirektøren mottar kopi av nummerert brev senest samtidig med uttalelsen.

## Dokumentasjon

- A24. Dokumentasjonen inneholder revisors vurderinger av alle vesentlige forhold som krever anvendelse av profesjonelt skjønn.
- A25. ISQC 1 (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.

# 1 VEDLEGG: EKSEMPEL PÅ UTTALELSE

Til kontrollutvalget i

ABC kommune

## **Uavhengig revisors attestasjonsuttalelse om etterlevelse av bestemmelser og vedtak for økonomiforvaltningen.**

Vi har utført et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, i forbindelse med ABC kommunes etterlevelse av bestemmelser og vedtak for økonomiforvaltningen på følgende områder:

Kontroll av etterlevelse av reglene om anskaffelsesprotokoll i kommunens interne regelverk hvor vi kontrollerer om kommunen

1. Har gjennomført minikonkurransen i tråd med xxx for anskaffelser under terskelverdi
2. Har utarbeidet anskaffelsesprotokoll for slike anskaffelser i tråd med yyy

Vi har kontrollert perioden fra dd.måned.åååå.

Kriterier er hentet fra:

Kommunens rutine av dd.mm.åååå, xxxxx

## **Ledelsens ansvar for etterlevelse av bestemmelser og vedtak for økonomiforvaltningen**

Kommunedirektøren er ansvarlig for å etablere administrative rutiner som sørger for at økonomiforvaltningen utøves i tråd med bestemmelser og vedtak, og at økonomiforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll.

## **Vår uavhengighet og kvalitetskontroll**

Vi har utført oppdraget i samsvar med etiske retningslinjer for revisjonsselskapet, som inneholder uavhengighetskrav og andre krav basert på grunnleggende prinsipper om integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, fortrolighet og profesjonell opptreden.

I samsvar med internasjonal standard for kvalitetskontroll (ISQC 1) har [revisjonsselskapets navn] et tilstrekkelig kvalitetskontrollsystem, herunder dokumenterte retningslinjer og rutiner for etterlevelse av etiske krav, faglige standarder og krav i gjeldende lovgivning og annen regulering.

### **Våre oppgaver og plikter**

Vår oppgave er å avgi en uttalelse om etterlevelse av bestemmelser og vedtak for økonomiforvaltningen på grunnlag av bevisene vi har hentet inn. Vi har utført vårt attestasjonsoppdrag med moderat sikkerhet i samsvar med kommunelovens regler og RSK 101. Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. Standarden krever at vi planlegger og gjennomfører oppdraget for å oppnå moderat sikkerhet for hvorvidt det foreligger vesentlige feil eller mangler ved etterlevelse av bestemmelser og vedtak i kommunens økonomiforvaltning på det området vi har foretatt forenklet etterlevelseskontroll.

Vi baserer oppgaven på en risiko- og vesentlighetsvurdering som er lagt frem for kontrollutvalget.

Utføring av et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet i henhold til RSK 101, innebærer å utføre handlinger for å innhente bevis for at bestemmelser og vedtak for økonomiforvaltningen etterlevs. 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 en revisjonsberetning.

Vi mener at vi har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for vår konklusjon.

### **[Grunnlag for konklusjon med forbehold]**

Her beskrives grunnlaget for et eventuelt forbehold.]

### **Konklusjon**

Basert på de utførte handlingene og innhentede bevis er vi ikke blitt oppmerksomme på noe som gir oss grunn til å tro at ABC kommune ikke i det alt vesentlige har etterlevd bestemmelsene i de interne rutineene som gjelder for minikonkurranse og bruk av anskaffelsesprotokoll.

Denne uttalelsen er utelukkende utarbeidet for det formål som er beskrevet ovenfor og til kontrollutvalget i ABC kommunes informasjon, og skal ikke brukes til noe annet formål.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift)



## 2 VEDLEGG: MAL UTTALELSE FRA LEDELSEN<sup>1</sup>

Til

(revisjonsselskapets navn)

v/oppdragsansvarlig revisor

xxx yyyy

Uttalelse fra ledelsen vedrørende forenklet etterlevelseskontroll av (område som er kontrollert) i abc kommune.

### *Ledelsens ansvar*

- Vi er kjent med, og har oppfylt vårt ansvar for å utforme og iverksette en hensiktsmessig intern kontroll for å sikre etterlevelse av lov, forskrift, egne reglementer og vedtak.
- Vi bekrefter at vi har gitt revisor all informasjon som er relevant og vesentlig for forenklet etterlevelseskontroll av (området som er kontrollert) og som vi er kjent med.
- Vi kjenner ikke til at det er manglende etterlevelse av lov, forskrift, egne reglementer eller vedtak i kommunen.

Sted og dato

sign

kommunedirektøren

sign

xxx xxxx

---

<sup>1</sup> Må tilpasses de faktiske forhold

