

Veileder for kontrollutvalgets påseansvar



Fastsatt av styret i NKRF 6. desember 2022



Innhold

Veileder for kontrollutvalgets påseansvar	1
1. Innledning.....	3
2. Det rettslige grunnlaget	3
3. Den gode dialogen.....	4
4. Overordnet rammeverk	5
4.1 Innledning	5
4.2 God kommunal revisjonsskikk	5
4.3 Kvalitetsstyringssystemer	6
4.4 Instruks og avtaler	6
4.5 Ressurser til kontrollarbeidet.....	7
4.6 Anbefalinger	7
5. Betyggende revisjon av regnskapene.....	8
5.1 Innledning	8
5.2 Løpende orientert.....	8
5.3 Betyggende regnskapsrevisjon.....	8
5.4 Regnskapsrevisjon i samsvar med lov, forskrift m.m.	8
5.5 Kravene til revisor	8
5.6 Anbefalinger	9
6. Kontroll med den økonomiske forvaltningen.....	9
6.1 Innledning	9
6.2 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen.....	10
6.3 Forenklet etterlevelseskontroll med vesentlige budsjettavvik.....	11
6.4 Anbefalinger	11
7. Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll	11
7.1 Innledning	11
7.2 Vesentlighets- og risikovurdering og plan for forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller	12
7.3 Kontrollutvalgets behandling av forvaltningsrevisjonsrapporter og rapporter om eierskapskontroller	12
7.4 Anbefalinger	12
8. Oppfølging av kommunestyrets vedtak.....	13
8.1 Innledning	13
8.2 Oppfølging i praksis	13
8.3 Anbefalinger	13
9. Sluttkommentar	13
10. Anbefalinger.....	14
10.1 Generelt	14
10.2 En gang i løpet av kommunestyreperioden	14
10.3 Hvert år.....	14

1. Innledning

Kontrollutvalgets ansvar og myndighet er regulert av kommuneloven og kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften. En oppgave er påseansvaret. Denne veilederen tar for seg kontrollutvalgets samlede påseansvar, ikke bare påseansvaret med revisjonsarbeidet.

Slik vi definerer påseansvaret i denne veilederen, innebærer det at kontrollutvalget skal påse at ulike oppgaver blir gjort, blant annet i henhold til lov og forskrift og eventuelle avtaler med revisor. Det er en klar avgrensning i forhold til tilsyn og kvalitetskontroll, som må utføres av andre. Det enkelte kontrollutvalg har imidlertid frihet til å gjøre egne vurderinger av hvordan påseansvaret skal utøves i praksis – og hvordan man håndterer situasjoner der kontrollutvalget mener oppgaver etter lov og avtale ikke blir gjort.

Dette dokumentet skal ikke gi regler for hvordan folkevalgte organer skal ivareta sitt påseansvar, men gi råd og veiledning om hvordan dette påseansvaret kan utøves innenfor lovens rammer. Målet er å bidra til kunnskap og refleksjon i kontrollutvalgene slik at de finner sin måte å oppfylle kravene og intensjonene i lov og forskrift.

I det følgende er betegnelsen kommune brukt på både kommune og fylkeskommune. Det samme gjelder for henholdsvis kommunal og fylkeskommunal. Når kontrollutvalget omtales nedenfor, vil dette også i praksis omfatte kontrollutvalgets sekretariat.

2. Det rettslige grunnlaget

Utgangspunktet for kontrollutvalgets påseansvar er kommuneloven og kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften.

I kommuneloven § 23-2 *Kontrollutvalgets ansvar og myndighet første ledd* kan man lese følgende:

Kontrollutvalget skal påse at

- a) kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte*
- b) det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak*
- c) det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, og av selskaper kommunen eller fylkeskommunen har eierinteresser i*
- d) det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskapet mv. (eierskapskontroll)*
- e) vedtak som kommunestyret eller fylkestinget treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp*

Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 3 sier følgende:

Kontrollutvalget skal holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at

- a. *kommunens eller fylkeskommunens årsregnskaper blir revidert på en betryggende måte*
- b. *regnskapsrevisjonen utføres i samsvar med lov, forskrift og kontrollutvalgets instruksjer og avtaler med revisor*
- c. *regnskapsrevisjonen blir utført av revisorer som oppfyller kravene i kapitlene 2 og 3*

Kontrollutvalget skal uttale seg til kommunestyret eller fylkestinget om årsregnskapene og årsberetningene før formannskapet eller fylkesutvalget innstiller til vedtak.

Kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisorens påpekinger etter kommuneloven § 24-7 til § 24-9 blir rettet eller fulgt opp. Hvis påpekingene ikke blir rettet eller fulgt opp, skal kontrollutvalget rapportere det til kommunestyret eller fylkestinget.

Videre sier kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 5 at *kontrollutvalget skal påse av kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om regnskapsrevisjoner, forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller blir fulgt opp og skal rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om vedtaket er fulgt opp.*

3. Den gode dialogen

Selv om kontrollutvalget utfører sine påseoppgaver i henhold til lov og forskrift, vil det ikke kunne gjøres på en tilfredsstillende måte hvis ikke dialogen med revisor er god.

Dialogen mellom kontrollutvalget som oppdragsgiver og revisor som oppdragstaker, er avgjørende for kontrollutvalgets påseansvar – og tillit er avgjørende for en god dialog.

I tillegg er det viktig at kontrollutvalget og revisor har en felles oppfatning av hvilke forutsetninger som må være til stede for utøvelsen av påseansvaret. En felles oppfatning vil gjøre påseansvaret mer effektivt og konstruktivt.

Lover og forskrifter gir noen holdepunkter om hvordan dialogen kan og skal være, og hva det skal informeres om.

Kommuneloven fastslår at kontrollutvalget har et påseansvar overfor revisjonsarbeidet. Det kan også inngås skriftlige avtaler mellom revisor og kommune/kontrollutvalg, og revisor skriver et engasjementsbrev som avklarer formålet med og innholdet i revisjonen og revisors plikter. Avtaler mellom kontrollutvalget og revisor vil også kunne dreie seg om oppgaver som ikke er lovpålagte. Det er imidlertid ikke mulig å inngå avtaler som er i strid med det ansvar og de oppgaver kontrollutvalg og revisor er gitt i lov og forskrift. Prosessen med å lage slike avtaler gir en god mulighet til å avtale og avklare blant annet forventninger til og innhold i dialogen mellom revisor og kontrollutvalg. Slike avtaler kan være selskapsavtaler, vedtak, prosjektplaner, anbudsdokumenter m.m.

Dialog om det løpende revisjonsarbeidet er en viktig del av dette. Selv om revisor på enkelte områder har et særlig ansvar for å sikre avklaringer og god dialog, jf. RSK 001 og 002, bør både kontrollutvalget og revisor sørge for å avklare seg imellom hva man forventer av hverandre og hvordan denne dialogen skal være i praksis.

I henhold til kommuneloven § 23-7 skal kontrollutvalget ha sekretariatsbistand som tilfredsstillende utvalgets behov. Sekretariatet har en viktig rolle når det gjelder å sørge for informasjonsflyt og at kontrollutvalget til rett tid har relevant informasjon. Også dette må skje gjennom en dialog med revisor og kommunen.

Utgangspunktet kan være forskjellig fra kontrollutvalg til kontrollutvalg, og fra kommune til kommune. Dette fordi det er ulike revisjonsordninger i kommunene, noe som igjen kan ha innvirkning på omfanget av avtalene med revisor. Vi har valgt å se på påseansvaret uavhengig av hvilken revisjonsordning kommunen har.

Selv om utgangspunktet kan være forskjellig, slår kommuneloven fast at kontrollutvalget har et påseansvar. Det kan imidlertid være ulike måter å utøve påseansvaret på. Igjen kommer behovet for god dialog mellom kontrollutvalg og revisor opp. En felles forståelse av hva påseansvaret innebærer legger til rette for en god utøvelse av dette ansvaret.

Vi vil i det følgende strukturere veilederen etter loven § 23-2. Forskriften utdyper loven på flere punkter. I tillegg er det fastsatt en veileder til forskriften, som også har en utdypende rolle når det gjelder kontrollutvalgets påseansvar. Departementets har utarbeidet "Kontrollutvalgsboka. Om rolla og oppgåvene til kontrollutvalet". Denne er oppdatert og foreligger nå i en 3. utgave. Denne veilederen bygger på disse kildene.

4. Overordnet rammeverk

4.1 Innledning

I det nedenstående gjøres det rede for noen sentrale elementer innen kommunal kontroll og revisjon. Dette vil forhåpentligvis være nyttig når vi går inn på påseansvaret mer i detalj.

Vi vil til slutt i dette kapittelet gi noen anbefalinger knyttet til de ulike elementene.

4.2 God kommunal revisjonsskikk

Det vil normalt være nødvendig å utdype innholdet i revisjonen utover det som er bestemt gjennom lov og forskrift. For revisjon i kommuner vil slike utfyllende retningslinjer sammen med lov, forskrift, revisjonsstandarder og praksis utgjøre god kommunal revisjonsskikk. Dette innebærer at revisjonsarbeidet i tillegg til å skulle følge bestemmelsene i kommuneloven og forskriften om kontrollutvalg og revisjon, også skal være i samsvar med standarder for revisjon.

Innen regnskapsrevisjon benyttes de internasjonale revisjonsstandardene (ISAene). I tillegg er det fastsatt standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen og standard for forenklet etterlevelseskontroll med vesentlige budsjettavvik. Det vil verken være hensiktsmessig eller praktisk mulig for kontrollutvalget å skulle kontrollere at disse standardene blir fulgt. Kontrollutvalget kan her basere seg på revisjonsenhetens kvalitetsstyringsystemer og resultatet av den bransjebaserte kvalitetskontrollen.

Det kan være nyttig for kontrollutvalget å ha en oversikt over innholdet i god kommunal revisjonsskikk, men det bør ikke forventes at kontrollutvalgets medlemmer skal ha

inngående kjennskap til de ulike revisjonsstandardene. Det vil være revisors plikt å følge disse, og den bransjebaserte kvalitetskontrollen er et virkemiddel for å sikre at det gjøres.

Gjennomføring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er nærmere regulert i henholdsvis RSK 001 *Standard for forvaltningsrevisjon* og RSK 002 *Standard for eierskapskontroll*.

Loven og standardene krever rapportering av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Selve rapportene skal vise at arbeidet er gjennomført i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, og informasjonen i rapportene vil derfor være den viktigste informasjonen for å ivareta påsefunksjonen knyttet til forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

Etterlevelse av kravene i standardene skal kvalitetssikres av revisjonsenheten. Kvalitetssikringen skal dokumenteres, og dette blir kontrollert i forbindelse med den bransjebaserte kvalitetskontrollen. Kontrollutvalget bør på et overordnet nivå innhente informasjon om hvordan revisjonsenheten ivaretar disse kravene, jf. pkt. 4.2.

Kontrollutvalget har gjennom sin behandling av planer og rapporter et omfattende grunnlag for å vurdere kvaliteten på forvaltningsrevisjonen og eierskapskontrollen.

4.3 Kvalitetsstyringssystemer

Sentral informasjon om revisjonsenhetens arbeid vil kontrollutvalget finne i revisjonsenhetens kvalitetssystem. Arbeidet med påseansvaret bør gjerne starte der.

Slik informasjon vil vise om og hvordan revisor sikrer at revisjonsarbeidet utføres i samsvar med gjeldende krav i lovverk og standarder.

Dokumentasjon av revisors arbeid har betydning både for kontrollutvalgets påseansvar overfor revisor og for bransjebaserte kontrollordninger. Informasjon om hvordan revisors arbeid dokumenteres kan for eksempel etterspørres som en del av informasjonen om kvalitetskontrollsystemet.

Kontrollutvalget bør stille krav om at revisor er underlagt bransjebasert kvalitetskontroll, og be om dokumentasjon av at kvalitetskontroll er gjennomført. Både NKRF og Revisorforeningen utfører slik kvalitetskontroll av egne medlemmer.

4.4 Instruksjer og avtaler

Revisors engasjementsbrev redegjør for formålet med og innholdet i revisjonen. Hensikten med engasjementsbrevet er å nedtegne vilkårene for oppdraget og kommunisere dette med oppdragsgiver. Det skal bidra til å sikre en felles forståelse for arbeidsoppgaver og ansvarsdeling mellom revidert part og revisor. Dette er et viktig dokument for hvordan samarbeidet mellom kontrollutvalget og revisor skal være. Engasjementsbrevet for kommuner skal sendes kontrollutvalget.

I tillegg kan kontrollutvalget og revisor bli enige om avtaler og rutiner som regulerer samarbeidet og arbeidsfordelingen dem imellom. Her reguleres gjerne forhold som ikke følger av lov, forskrift og standarder. Slike avtaler/rutiner kan omfatte

- krav til skriftlighet i rapportering/kommunikasjon
- kvalitet på tjenesteleveransen med resultatmål og frister
- revisors innspill til budsjett for revisjonsoppdraget for kommende år og hvilke tjenester som dekkes i henhold til engasjementsbrevet
- avklaring av tilleggstjenester

Avtaler og rutiner kan bidra til en tydeligere avklaring av roller og hva kontrollutvalget kan forvente fra revisor. Behovet for slike avklaringer må imidlertid sees i sammenheng med selskapsavtaler og andre avtaler som allerede regulerer det enkelte oppdraget.

Som oppdragsgiver vil kontrollutvalget ha en interesse og et ansvar for å følge opp at avtalene overholdes. Oppfølgingen av revisors avtalemessige forpliktelser kan være overlappende med kontrollutvalgets påseansvar. Kontrollutvalget må likevel være bevisst på hva kontrollutvalget ensidig kan kreve i kraft av det lovpålagte påseansvaret, og hvilke krav og forventninger som eventuelt må bygge på avtale med revisor.

4.5 Ressurser til kontrollarbeidet

Kontrollutvalget må tildeles tilstrekkelig med ressurser for at det skal kunne utøve sitt ansvar på en tilfredsstillende måte.

Kommunestyret skal vedta et samlet budsjett for kontrollarbeidet i kommunen, herunder utgifter til kontrollutvalget, sekretærbistand og revisjon.

Kontrollutvalget skal utarbeide et forslag til budsjett, der utgiftene må synliggjøres. Det er viktig at budsjettet tar høyde for at det kan oppstå uventede situasjoner som kontrollutvalget må følge opp. Forslaget skal følge innstillingen til årsbudsjettet til kommunestyret.

4.6 Anbefalinger

- Kontrollutvalget bør få informasjon om hvordan revisors arbeid dokumenteres, og kan for eksempel etterspørres som en del av informasjonen om kvalitetsstyringssystemet.
- Kontrollutvalget bør stille krav om at revisor er underlagt bransjebasert kvalitetskontroll, og be om dokumentasjon av at kvalitetskontroll er gjennomført.
- Kontrollutvalget bør påse at de mottar engasjementsbrev fra revisor.
- Kontrollutvalget bør være bevisst på hva kontrollutvalget ensidig kan kreve i kraft av det lovpålagte påseansvaret, og hvilke krav og forventninger som eventuelt må bygge på avtale med revisor.
- Kontrollutvalget bør følge opp eventuelle avtaler med revisor jevnlig.
- Kontrollutvalgets budsjett bør ta høyde for at det kan oppstå uventede situasjoner.

5. Betyggende revisjon av regnskapene

5.1 Innledning

Kommuneloven § 23-2 bokstav a slår fast at kontrollutvalget skal påse at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte.

Dette utdypes i kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 3 *Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon*. Dette kapittelet vil struktureres i henhold til denne forskriften.

5.2 Løpende orientert

Forskriften innledes med at kontrollutvalget skal holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet. Det er nærliggende å tolke dette som en forutsetning for at kontrollutvalget skal kunne utføre de andre oppgavene som gjengis i forskriften.

Det vil i stor grad være opp til det enkelte kontrollutvalg selv hvordan man skal holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet, men kontrollutvalget vil for eksempel kunne be om at revisor orienterer om de ulike fasene i revisjonsarbeidet. Slike orienteringer vil blant annet kunne handle om revisors risikovurderinger knyttet til oppdraget, presentasjon av revisjonsstrategi og orienteringer om delkonklusjoner på bakgrunn av innsamlet revisjonsbevis.

5.3 Betyggende regnskapsrevisjon

Bokstav a i forskriften sier det samme som loven. Kontrollutvalget skal påse at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Dette kan gjøres ved å etterspørre informasjon om gjennomførte kvalitetskontroller.

5.4 Regnskapsrevisjon i samsvar med lov, forskrift m.m.

I forskriften bokstav b slås det fast at kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisjonen utføres i samsvar med lov, forskrift og kontrollutvalgets instruksjer og avtaler med revisor.

Dette betyr i praksis at kontrollutvalget skal påse at revisor følger kommuneloven med forskrift, samt god kommunal revisjonsskikk, i revisjonsarbeidet. Revisjonsberetningen gir informasjon om dette. Informasjon om enhetens kvalitetsstyringssystem og den bransjevise kvalitetskontrollen vil gi indikasjoner om etterlevelse.

Videre er det slik at kontrollutvalget skal påse at revisor følger kontrollutvalgets instruksjer og avtaler inngått mellom kontrollutvalget og revisor.

Det er midlertid viktig å presisere at kontrollutvalget ikke skal instruere revisor i revisjonsfaglig arbeid.

5.5 Kravene til revisor

I bokstav c i forskriften står det at kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisjonen blir utført av revisorer som oppfyller kravene i kapitlene 2 og 3 i forskriften. Dette dreier seg blant annet om

- kvalifikasjonskrav til oppdragsansvarlig regnskapsrevisor
- krav til revisors uavhengighet

- grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten
- grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha
- krav til revisors egenvurdering av uavhengighet

5.6 Anbefalinger

- For å holde seg løpende orientert om regnskapsrevisjonen bør kontrollutvalget be om at revisor orienterer om de ulike fasene i revisjonsarbeidet. Slike orienteringer vil kunne handle om revisors risikovurderinger knyttet til oppdraget, presentasjon av revisjonsstrategi og orienteringer om delkonklusjoner på bakgrunn av innsamlet revisjonsbevis. Det kan også være aktuelt for kontrollutvalget å etterspørre informasjon om hvilken vesentlighetsgrense som gjelder for revisjonen.
- Kontrollutvalget bør sette seg inn i hva kommuneloven, kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften sier, slik at utvalget på denne måten kan stille spørsmål og be om orienteringer fra revisor om hvordan disse reglene etterleves.
- Kontrollutvalget bør ha en jevnlig gjennomgang av instruksjer og eventuelle avtaler med revisor for å forsikre seg om at disse overholdes.
- Kontrollutvalget bør innhente informasjon om revisors kvalifikasjoner og uavhengighet. Oppdragsansvarlig revisor skal gi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget, som hovedregel hvert år og når det er behov for det.

6. Kontroll med den økonomiske forvaltningen

6.1 Innledning

Kommuneloven § 23-2 bokstav b sier at kontrollutvalget skal påse at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak.

Dette er en oppgave på lik linje med utvalgets oppgaver knyttet til blant annet regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget bør danne seg en oppfatning av hvordan denne oppgaven skal følges opp, utover det som gjøres i regnskapsrevisjonen og forenklet etterlevelseskontroll (se nedenfor).

Kommuneloven § 14-1 første ledd slår fast at kommunene skal forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid. Som et ledd i dette skal kommunestyret vedta et eget økonomireglement for kommunen.

I tredje ledd står det at kommunene skal forvalte finansielle midler og gjeld på en måte som ikke innebærer vesentlig finansiell risiko. Kommunene skal ha et eget finansreglement som skal inneholde bestemmelser som hindrer kommunen i å ta en vesentlig finansiell risiko i finans- og gjeldsforvaltningen, og som sikrer at løpende betalingsforpliktelser kan innfris ved forfall.

Ved gjennomføring av regnskapsrevisjonen skal revisor se etter at den økonomiske kontrollen er ordnet på en betryggende måte. Det kan være naturlig at revisor

rapporterer om funn knyttet til den økonomiske internkontrollen i den avtalte rapporteringen til kontrollutvalget.

Dessuten skal det gjøres en uavhengig vurdering av om finansreglementet legger opp til en forvaltning i samsvar med loven. Denne vurderingen kan gjøres av revisor eller eventuelt andre. Kontrollutvalget bør bli orientert om vurderingen.

For øvrig bør kontrollutvalget være orientert om den økonomiske utviklingen i kommunen.

6.2 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Kommuneloven § 24-9 sier at regnskapsrevisor skal se etter at kommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak. Minst en gang i året får kontrollutvalget seg forelagt rapportering eller uttalelse om forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen fra revisor. Lovbestemt frist er 30. juni. Bakgrunnen er en risiko- og vesentlighetsvurdering som kontrollutvalget har fått seg forelagt tidligere, basert på et eget dokument eller revisjonsstrategien. Gjennomføring av denne oppgaven er nærmere regulert i RSK 301 *Standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen*.

Ved behandling av risiko- og vesentlighetsvurderingen bør kontrollutvalget ha en dialog med revisor. Følgende spørsmål kan blant annet være aktuelle å stille: Hvilke områder vurderer revisor som mest aktuelle? Er det flere områder som bør kontrolleres? Vurderer revisor det som aktuelt å gjennomføre en forvaltningsrevisjon innen utvalgte deler av den økonomiske forvaltningen? Det er revisor som bestemmer innholdet i etterlevelseskontrollen, men revisor bør være lydhør for synspunkter fra kontrollutvalget.

Dersom kontrollutvalget ønsker at revisor undersøker andre områder enn det som er bestemt, så kan dette bestilles. Dette forutsetter at kontrollutvalget har tilgjengelige ressurser. Dersom det ikke foreligger ressurser, kan kontrollutvalget invitere kommunedirektøren for å redegjøre nærmere om saken. En dialog med kommunedirektøren kan ofte medføre avklaringer for kontrollutvalget og mulige forbedringer hos administrasjonen.

Ved behandling av uttalelsen om etterlevelseskontrollen, vil kontrollutvalget stå overfor to alternativer. Uttalelse som ikke innebærer videre oppfølging fra kontrollutvalgets side eller («modifisert») uttalelse som innebærer nummerert brev på grunn av konstaterte feil/svakheter.

Dersom kontrollutvalget mottar nummerert brev, kan kommunedirektøren kalles inn til et møte for å redegjøre for saken.

For øvrig kan resultatet av en gjennomført etterlevelseskontroll medføre at kontrollutvalget bestiller en forvaltningsrevisjon innen angjeldende område.

6.3 Forenklet etterlevelseskontroll med vesentlige budsjettavvik

Formålet med forenklet etterlevelseskontroll med vesentlige budsjettavvik, som er en oppgave i 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 budsjettoppfølgning. Kontrollen dekker både drifts- og investeringsbudsjett.

Standarden RSK 302 *Forenklet etterlevelseskontroll med vesentlige budsjettavvik* beskriver hvordan revisor skal planlegge og gjennomføre denne oppgaven.

Revisor skal i revisjonsberetningen 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.

Kontrollutvalget kan be om en orientering om hva som er gjort av handlinger for å undersøke vesentlige budsjettavvik.

6.4 Anbefalinger

- Kontrollutvalget bør bli orientert om funn knyttet til den økonomiske internkontrollen i den avtalte rapporteringen til kontrollutvalget.
- Kontrollutvalget bør bli orientert om den uavhengige vurderingen av om kommunens finansreglement legger opp til en forvaltning i samsvar med loven.
- Kontrollutvalget bør ha en dialog med revisor i forbindelse med risiko- og vesentlighetsvurderingen forut for den forenklede etterlevelseskontrollen med forvaltningen. Aktuelle tema kan være
 - Hvilke områder vurderer revisor som mest aktuelle?
 - Er det flere områder som bør kontrolleres?
 - Vurderer revisor det som aktuelt å gjennomføre en forvaltningsrevisjon innen utvalgte deler av den økonomiske forvaltningen?
- Hvis revisors rapportering eller uttalelse om den forenklede etterlevelseskontrollen innebærer nummerert brev på grunn av konstaterte feil/svakheter, skal kontrollutvalget følge dette opp, for eksempel ved at kontrollutvalget ber kommunedirektøren om en orientering.
- Kontrollutvalget bør vurdere om resultatet av en gjennomført etterlevelseskontroll bør medføre at kontrollutvalget bestiller en forvaltningsrevisjon innen angjeldende område.

7. Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

7.1 Innledning

Kommuneloven § 23-2 bokstavene c og d sier at kontrollutvalget skal påse at det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, og av selskaper kommunen eller fylkeskommunen har eierinteresser i. Videre skal det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskapet mv. (eierskapskontroll).

7.2 Vesentlighets- og risikovurdering og plan for forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller

Loven slår også fast at kontrollutvalget skal utarbeide en plan for forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller. Denne planen skal baseres på en vesentlighets- og risikovurdering, og kontrollutvalgets forslag til plan skal vedtas av kommunestyret. Det framgår av lovforarbeidene at det må utarbeides planer som sikrer at det regelmessig gjennomføres forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll på de områdene hvor det er størst behov for det, og i et omfang som er tilpasset kommunens størrelse, kompleksitet og risiko.

På grunnlag av vedtatt plan og fullmakt fra kommunestyret bestiller kontrollutvalget forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller av revisor.

En forutsetning for å løse kontrollutvalgets ansvar, er at det tildeles tilstrekkelig ressurser. Dersom rammene ikke gir tilstrekkelig rom, må kontrollutvalget gjøre kommunestyret oppmerksom på det og på konsekvensene av manglende ressurser.

7.3 Kontrollutvalgets behandling av forvaltningsrevisjonsrapporter og rapporter om eierskapskontroller

Kontrollutvalgets påseansvar når det gjelder forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er i loven slått fast ved at kontrollutvalget skal påse at det utføres forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller. Siden det er kontrollutvalget som bestiller slike undersøkelser, vil mye av påseansvaret utføres i forbindelse med utvalgets løpende virksomhet.

Kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret om gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller og resultatet av disse. Denne rapporteringen skal skje uten ugrunnet opphold.

7.4 Anbefalinger

Kontrollutvalget bør avtale med revisor hvordan det skal informeres om utførelsen av forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller, utover det som ligger i påseplikten. Det kan være

- prosjektplaner, der gjennomførbarhet er vurdert, og der det er redegjort for problemstilling(er), kriterier og metodebruk m.m.
- spørsmål om avgrensinger og utvelgelse av undersøkelsesobjekt
- forventet ressursbruk og leveransetidspunkt
- rapportering underveis om status i arbeidet

Kontrollutvalget bør vurdere jevnlig evalueringer av arbeidet med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, for eksempel midtveis i valgperioden. Slike evalueringer kan være nyttige for å oppnå best mulig kvalitet, forventningsavklaringer og tilfredshet med leveransene. Aktuelle tema for evalueringen kan være kontrollutvalgets og kommunestyrets nytte av rapportene, rapportenes språk og lesbarhet samt arbeidets omfang og grundighet, og dialog underveis.

Kontrollutvalget bør også påse at forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller, og resultatet av disse, blir lagt frem for kommunestyret uten ugrunnet opphold.

8. Oppfølging av kommunestyrets vedtak

8.1 Innledning

I kommuneloven § 23-2 står det at kontrollutvalget skal påse at vedtak som kommunestyret eller fylkestinget fatter ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp.

8.2 Oppfølging i praksis

Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 5 utdyper dette ved å slå fast at kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret om vedtaket er fulgt opp. I denne forbindelse er det viktig at kontrollutvalget får skriftlig rapportering om hva som er fulgt opp.

Rapporteringen skal inneholde både saker som er fulgt opp på en tilfredsstillende måte og saker som ikke er fulgt opp på en tilfredsstillende måte.

Oppfølging fra kontrollutvalget forutsetter at vedtaket krever eller åpner for etterfølgende aktivitet fra administrasjonen.

Etter at kontrollutvalget har fulgt opp kommunestyrets vedtak, må det vurderes om det er aktuelt med særskilt tilbakemelding til kommunestyret eller om tilbakerapportering kan gis i årsrapport eller årsmelding. Kontrollutvalget bør også vurdere om det er behov for nye undersøkelser på enkelte områder.

8.3 Anbefalinger

- Kontrollutvalget må følge med på vedtak i kommunestyret om revisjoner og eierskapskontroller, og rapportere tilbake til kommunestyret om vedtaket er fulgt opp.
- Kontrollutvalget bør i forbindelse med oppfølging av kommunestyrets vedtak også vurdere om det er behov for nye undersøkelser på enkelte områder.

9. Sluttkommentar

Anbefalingene/punktene over angir hvordan NKRF mener dialogen mellom revisor og kontrollutvalget bør og kan være innrettet når det gjelder kontrollutvalgets påseansvar.

Det er imidlertid det enkelte kontrollutvalg selv som må finne en hensiktsmessig måte å utøve påseansvaret på – så lenge det er i tråd med lov og forskrift.

Vi viser avslutningsvis til oversikt over anbefalinger om aktuelle saker eller temaer som kontrollutvalget skal eller kan behandle når det gjelder påseansvaret. Oversikten baserer seg på saker som behandles en gang i løpet av perioden og årlig. I tillegg kommer noen generelle anbefalinger.

10. Anbefalinger

10.1 Generelt

- Kontrollutvalget bør stille krav om at revisor er underlagt bransjebasert kvalitetskontroll, og be om dokumentasjon av at kvalitetskontroll er gjennomført.
- Kontrollutvalget bør være bevisst på hva kontrollutvalget ensidig kan kreve i kraft av det lovpålagte påseansvaret, og hvilke krav og forventninger som eventuelt må bygge på avtale med revisor.
- Kontrollutvalgets budsjett bør ta høyde for at det kan oppstå uventede situasjoner.
- For å holde seg løpende orientert om regnskapsrevisjonen bør kontrollutvalget be om at revisor orienterer om de ulike fasene i revisjonsarbeidet. Slike orienteringer vil kunne handle om revisors risikovurderinger knyttet til oppdraget, presentasjon av revisjonsstrategi og orienteringer om delkonklusjoner på bakgrunn av innsamlet revisjonsbevis. Det kan også være aktuelt for kontrollutvalget å etterspørre informasjon om hvilken vesentlighetsgrense som gjelder for revisjonen.
- Kontrollutvalget bør sette seg inn i hva kommuneloven, kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften sier, slik at utvalget på denne måten kan stille spørsmål og be om orienteringer fra revisor om hvordan disse reglene etterleves.

10.2 En gang i løpet av kommunestyreperioden

- Kontrollutvalget bør påse at de mottar engasjementsbrev fra revisor.
- Kontrollutvalget bør få informasjon om hvordan revisors arbeid dokumenteres, og kan for eksempel etterspørres som en del av informasjonen om kvalitetsstyringssystemet.
- Det kan [også] være hensiktsmessig å avtale jevnlig evalueringer av arbeidet med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, for eksempel midtveis i valgperioden. Slike evalueringer kan være nyttige for å oppnå best mulig kvalitet, forventningsavklaringer og tilfredshet med leveransene. Evalueringer kan initieres og gjennomføres både av kontrollutvalg, sekretariat og revisor selv. Aktuelle tema for evalueringen kan være kontrollutvalgets og kommunestyrets nytte av rapportene, samt omfang, grundighet og dialog underveis.

10.3 Hvert år

- Kontrollutvalget bør ha en jevnlig gjennomgang av instruksjer og eventuelle avtaler med revisor for å forsikre seg om at disse overholdes.
- Kontrollutvalget bør innhente informasjon om revisors kvalifikasjoner og uavhengighet. Oppdragsansvarlig revisor skal gi en skriftlig egenvurdering av sin

uavhengighet til kontrollutvalget, som hovedregel hvert år og når det er behov for det.

- Kontrollutvalget bør bli orientert om funn knyttet til den økonomiske internkontrollen i den avtalte rapporteringen til kontrollutvalget.
- Kontrollutvalget bør bli orientert om den uavhengige vurderingen av om kommunens finansreglement legger opp til en forvaltning i samsvar med loven.
- Kontrollutvalget bør ha en dialog med revisor i forbindelse med risiko- og vesentlighetsvurderingen forut for den forenklete etterlevelseskontrollen med forvaltningen. Aktuelle tema kan være
 - Hvilke områder vurderer revisor som mest aktuelle?
 - Er det flere områder som bør kontrolleres?
 - Vurderer revisor det som aktuelt å gjennomføre en forvaltningsrevisjon innen utvalgte deler av den økonomiske forvaltningen?
 - Hvis revisors rapportering eller uttalelse om den forenklete etterlevelseskontrollen innebærer nummerert brev på grunn av konstaterte feil/svakheter, skal kontrollutvalget følge dette opp, for eksempel ved at kontrollutvalget ber kommunedirektøren om en orientering.
- Kontrollutvalget bør vurdere om resultatet av en gjennomført etterlevelseskontroll bør medføre at kontrollutvalget bestiller en forvaltningsrevisjon innen angjeldende område.
- Kontrollutvalget bør avtale å få informasjon om utførelsen av undersøkelsen, utover det som ligger i påseplikten. Det kan være
 - revisors vurdering av om kontrollutvalgets ønske lar seg gjennomføre. En slik vurdering må foreligge før bestilling.
 - prosjektplaner der det er redegjort for problemstilling(er), kriterier og metodebruk
 - spørsmål om avgrensinger og utvelgelse av undersøkelsesobjekt
 - forventet ressursbruk og leveransetidspunkt
 - rapportering underveis om status i arbeidet
- Kontrollutvalget bør vurdere forvaltningsrevisjonsrapportenes og eierskapskontrollrapportenes tilgjengelighet med hensyn til språk og lesbarhet.
- Kontrollutvalget bør også påse at forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller, og resultatet av disse, blir lagt frem for kommunestyret uten ugrunnet opphold.
- Kontrollutvalget må følge med på vedtak i kommunestyret om revisjoner og eierskapskontroller, og rapportere tilbake til kommunestyret om vedtaket er fulgt

opp.

- Kontrollutvalget bør i forbindelse med oppfølging av kommunestyrets vedtak også vurdere om det er behov for nye undersøkelser på enkelte områder.