

Les mer om:

- **Hvordan lykkes i arbeidet med informasjonssikkerhet?**
– En innføring i Digitaliseringsdirektoratets veiledning «Internkontroll i praksis – Informasjonssikkerhet»
- **Ny planperiode, nye muligheter**
- **Kronikk: Habilitetssakene setter tillitsmodellen på prøve**
– både nasjonalt og lokalt



- 2 25 år siden...**
Bjørn Bråthen
- 3 Et nytt år i en ny valgperiode**
Styreleder Per Olav Nilsen, NKRF
- 4 Hvordan lykkes i arbeidet med informasjonssikkerhet?**
Hanna Bjerkaker Skåden, rådgiver i Digitaliseringsdirektoratet
- 10 Ny planperiode, nye muligheter**
Ellen Halsbog Lange, seniorrådgiver i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene
- 14 Habilitetssakene setter tillitsmodellen på prøve – både nasjonalt og lokalt**
Tor Dølvik, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg
- 16 Årsoppgjørrevisjonen 2023**
Knut Erik Lie, seniorrådgiver i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene
- 21 Hva skjer?**
Nye veiledere
Digital sikkerhet i kommunene styrkes KS med ny informasjonskampanje om personvern og informasjonssikkerhet
Ny anbefaling for god skikk og praksis i kontrollutvalgssekretariatene er fastsatt
- 23 Nytt om navn**
Akershus og Østfold fylkesrevisjon KO
Vestfold og Telemark revisjon IKS
Romerike revisjon IKS
Møre og Romsdal Revisjon SA

25 år siden...

Av Bjørn Bråthen

I Kommunerevisoren nr. 1/99 var det viet mye plass til Stortingets lovvedtak om å etablere nye organisasjonsmodeller for kommunal virksomhet – kommunale foretak (KF) og interkommunale selskaper (IKS). Utredningsleder Jostein Selle i Kommunaldepartementet skrev i sin artikkel om de nye bestemmelse at lovendringene har betydning for kommunerevisorene på flere måter. For det første er det spørsmål om hvilke regler som skal gjelde for revisjon av KF og IKS. For det andre kan det bli spørsmål om hvilken betydning dette tilbudet om nye organisasjonsformer vil ha for organiseringen av dagens revisjonsenheter.

Et annet viktig tema, som både ble omtalt og debattert, var et privat lovforslag (Dokument nr. 8:7 (1998-99)) fra bl.a. daværende stortingsrepresentant Erna Solberg om å åpne for at kommuner kan velge mellom å kjøpe revisjonstjenester og ha egne eller interkommunale revisjonsordninger. På lederplass skrev styreleder Per-Martin Svendsen bl.a. følgende om forslaget:

Jeg håper at kommunalkomiteens medlemmer og landets lovgivere lar kommunelovens § 60 bestå. Ikke fordi kommunene ikke skal kunne velge. Ikke fordi kommunal revisjon av egen interesse ønsker å bestå. Ikke for å opprettholde kommunale arbeidsplasser. Men

fordi den kommunale revisjonsordningen er tilordnet kommunene og best tjener deres ønsker og behov.

*Er den kommunale revisjonsordningen en dyr og dårlig løsning for kommunene, og andre er i stand til å levere **de samme tjenestene** billigere og bedre, bør man få dette utredet og dokumentert.*

Under vignetten «Innsyn» fra Servicekontoret drøftet direktør Øyvind Sunde det samme forslaget. Han framfører at for et såkalt Dok. 8-forslag, framstår utredninger og høringer som forsinkende aktiviteter. Han skriver videre:

Man kan stille seg spørsmålet om denne framgangsmåten er tilfredsstillende når forslaget egentlig må sies å være en reform? Likevel har politikerne selvfølgelig sin fulle rett til å markere sine oppfatninger og prioriteringer gjennom slike «private» lovforslag. Man kan «irritere seg over» manglende saksforberedelser, men det er lite matnyttig. Jeg ønsker heller å dvele ved spørsmålet: Hvorfor kan eller bør ikke kommunal revisjon konkurranseutsettes? Eller snudd på hodet: Hvordan kan ikke kommunal revisjon konkurranseutsettes når all annen offentlig virksomhet kan det?

Vi vet nå at det ble åpnet for konkurranseutsetting fra 2004, da Erna Solberg var kommunalminister, men først etter et grundig lovarbeid. ●

Av Styreleder **Per Olav Nilsen**, NKRF

Et nytt år i en ny valgperiode

Mye hardt arbeid og lite ros? Disse ordene er kanskje representative for mange lokalpolitikere når de skal oppsummere sin politiske gjerning, men er det hele sannheten?

Jeg tror ikke det. Det er nok mye hardt arbeid og lite ros, men det er også engasjement, og det er meningsfylt.

Nå, ved årets begynnelse, er det mange som nettopp har tatt fatt på sin gjerning som politikere. De er i startgropa, og skal lære, forstå, foreslå og stemme. Viktigst av alt er det nok å få gjennomslag for sine viktigste saker.

Men det er en større himmel over det hele. Den himmelen heter demokratiet. Det er viktig å sikre gode rammebetingelser for vårt demokratiske system. Det betyr gode beslutningsgrunnlag, åpenhet og gode kontrollmekanismer.

Det kan være en vanskelig balansegang mellom tillit og kontroll – og mellom partipolitikk og kontroll.

Her har kontrollutvalgene en viktig rolle. Gjennom sin løpende kontroll med kommunene, bidrar de til åpenhet og kunnskap, og har mulighet til å gå dypere inn saker som viser systemsvikt eller der det er behov for forbedringer. Ikke for å finne feil, men for å bidra til læring.

Hvordan løser man så oppgaven som kontrollutvalgsmedlem? Det kan være en vanskelig balansegang mellom tillit og kontroll - og mellom partipolitikk og kontroll.

31. januar - 1. februar går Kontrollutvalgskonferansen 2024 av stabelen på Clarion Hotel & Congress Oslo Airport. Dette blir en arena for engasjement og kunnskapsdeling mellom flere hundre kontrollutvalgsmedlemmer, mange nye i rollen.

Vi kan love foredrag og samtaler om mange dagsaktuelle temaer – i tillegg blir det parallellseminarer om:

- kontrollutvalgets formål, rolle og oppgaver
- lederrollen i kontrollutvalget
- hvordan forstå det kommunale regnskapet.

Besøk nkrf.no og meld deg på. Det er ennå ikke for sent. Velkommen skal du være!

Kontrollarbeid er ganske «in» for tida. Dessverre, kan man kanskje si – for det hadde vært best om årsakene til at det er slik ikke hadde vært til stede. Så kan man tilføye at når det først er slik, er det bra vi har mekanismer som fungerer.

Kontrollarbeid er ganske «in» for tida. Dessverre, kan man kanskje si – ...

Stortinget skal kontrollere regjeringa. Derfor fører Kontroll- og konstitusjonskomiteen kontroll med at regjeringa og forvaltninga gjennomfører de vedtak som fattes i Stortinget.

Et kommunalt kontrollutvalg skal på vegne av kommunestyret føre løpende kontroll med kommunen. Det er en viktig jobb – i demokratiets tjeneste.

Det er en viktig jobb – i demokratiets tjeneste.

Vi skriver 2024. I løpet av dette året skal det vedtas mange planer for forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller. Kontrollutvalgene skal bestille mange slike undersøkelser – og kommunenes revisorer skal gjennomføre dem.

På vegne av våre medlemmer, kontrollutvalgssekretariat og revisjon, ønsker vi lykke til med et viktig arbeid.

Godt nytt år!



Av **Hanna Bjerkaker Skåden**,
rådgiver i Digitaliseringsdirektoratet

Hvordan lykkes i arbeidet med informasjonssikkerhet?

– En innføring i Digitaliseringsdirektoratets veiledning «Internkontroll i praksis – Informasjonssikkerhet»

I et stadig mer digitalisert samfunn står norske virksomheter overfor økende trusler mot informasjonssikkerheten. For å hjelpe virksomheter i møte med disse utfordringene, har Digitaliseringsdirektoratet utviklet en veiledning som baserer seg på anerkjente standarder.

Internkontroll i praksis – informasjonssikkerhet¹ er et veiledningsprodukt til hjelp og støtte i arbeidet med informasjonssikkerhet. Det er utarbeidet av Digitaliseringsdirektoratet til bruk i alle virksomheter i offentlig forvaltning og beskriver hvordan virksomheter kan etablere og vedlikeholde systematisk styring av informasjonssikkerhet. Internkontroll er leders redskap for å styre risiko på informasjonssikkerhetsområdet. Kjernen i internkontrollen er systematiske aktiviteter som gjennomføres av ledere med ansvar for virksomhetens oppgaver og tjenester.

Bakgrunn

I norsk offentlig forvaltning pågår det stadig store informasjonssikkerhetsbrudd som får store konsekvenser. Vi har sett at bekymringsmeldinger til barnevernet er blitt borte, og at flere kommuner har opplevd dataangrep som har påvirket deres evne til å levere lovpålagte oppgaver og tjenester.

At disse hendelsene skjer, får ikke bare konsekvenser for evnen til å utføre oppgaver og levere tjenester, men det kan også bidra til at befolkningen får mindre tillit til det offentlige. Vi ser at det er en økt trussel for brudd som en følge av at samfunnet blir stadig mer digitalisert, og som en følge av internasjonale konflikter, som krigen i Ukraina. Men fordelen med digitalisering er store – det er ikke lenger like tidskrevende å skulle levere selvangivelsen, og vi har helt andre muligheter for en hybrid arbeidshverdag.

Så hva kan man gjøre for å sikre at utførelsen av oppgaver og tjenester skjer på en trygg måte? Hvordan skal man arbeide med informasjonssikkerhet som en integrert del av virksomhetsstyringen?

Risikostyring og internkontroll er helt sikkert godt kjente fagfelt for mange lesere av dette tidsskriftet, men hvordan dette gjøres i tilknytning til informasjonsbehandling kan være mer uklart. Begrepene henger tett sammen og blir brukt om hverandre; arbeidet med internkontroll vil si det samme som å gjøre risikostyring på operasjonelt nivå i virksomheten².

Vi ønsker å vise med vårt veiledningsmateriale hvordan man kan inkludere informasjonssikkerhet i den generelle virksomhetsstyringen, og oppfordrer til å bruke de metodene man allerede har på plass.

Veiledningen har som mål å gi virksomheter retningslinjer for å etablere og opprettholde en solid internkontroll for informasjonssikkerhet. Dette inkluderer håndtering av risikoer, implementering av tiltak, og kontinuerlig forbedring av sikkerhetspraksiser.

Vi har med vår veileder forsøkt å gi både et teoretisk og praktisk redskap for ledere i arbeidet med å styre risiko på informasjonssikkerhetsområdet. Denne artikkelen gir en kort gjennomgang av de hovedaktivitetene vi anbefaler, syv styringsaktiviteter som vil bidra til å skape en mer helhetlig styring og kontroll av informasjonssikkerhet. Men først kort hva vi legger i internkontroll og informasjonssikkerhet.

¹ <https://www.digdir.no/informasjonssikkerhet/internkontroll-i-praksis-informasjonssikkerhet/2601>

² Sammenhengen mellom risikostyring og internkontroll (DFØ) <https://dfo.no/fagomrader/etats-og-virksomhetsstyring/risikostyring/sammenhengen-mellom-risikostyring-og-internkontroll>

Man kan si at intern kontroll er de systematiske tiltakene en virksomhet iverksetter for å sikre at de etterlever lover og regler, og for å nå sine mål.

Hva menes med intern kontroll?

Lesere av dette tidsskriftet er nok kjent med hva som legges i intern kontroll, men jeg vil likevel si noe om hva begrepet betyr i denne sammenhengen.

Man kan si at intern kontroll er de systematiske tiltakene en virksomhet iverksetter for å sikre at de etterlever lover og regler, og for å nå sine mål. Det er noen grunnleggende aspekter ved styring og kontroll som er felles for flere fagområder. Ved å se sammenhengen mellom ulike fagområder, kan virksomheten jobbe målrettet, effektivt og koordinert med styring og kontroll.

Uavhengig av om man jobber med økonomistyring, informasjonssikkerhet, personvern, nasjonal sikkerhet eller HMS, vil aktivitetene som gjennomføres for å ha styring og kontroll være ganske like. De som jobber helhetlig, tar utgangspunkt i den samme strukturen når de bygger styring og kontroll på ulike områder. Om denne styringen omtales som styringssystem, internkontroll, sikkerhetsstyring eller noe annet er av mindre betydning. Målet er å oppnå god styring og kontroll, og tilstrekkelig eller forsvarlig sikkerhet.

Det finnes mange rammeverk for internkontrollsystemer, som ISO 27001 og NIST. ISO/IEC 27001er den anbefalte anerkjente standarden å basere seg på, og vårt veiledningsmateriale baserer seg på denne, men vi har forsøkt å konkretisere hvordan kravene kan etterleves. Et internkontrollsystem er et verktøy for virksomheten for å sikre at de gjør det de skal gjøre – som innen informasjonssikkerhet. Det er et verktøy som må tilpasses virksomhetens behov og risikobilde.

Lovverket

Det er flere lovverk som sier noe om hvilke krav som stilles til intern kontroll i offentlig forvaltning. Det stilles krav til at intern kontroll på informasjonssikkerhetsområdet baserer seg på internasjonale standarder

Felles for alle er at de stiller krav til at det skal være etablert internkontroll.

for styringssystem for informasjonssikkerhet i eForvaltningsforskriften. Her står det at det bør være «en integrert del av virksomhetens helhetlige styringssystem. (...)».

Kommuneloven § 25-1 sier at kommuner og fylkeskommuner skal ha intern kontroll med administrasjonens virksomhet for å sikre at lover og forskrifter følges. (...) Og bestemmelser om økonomistyring i staten sier at alle virksomheter skal etablere internkontroll. Virksomhetens ledelse har ansvaret for å påse at internkontrollen er tilpasset risiko og vesentlighet. Felles for alle er at de stiller krav til at det skal være etablert internkontroll.

Så har vi personopplysningsloven og personvernforskriften som omfatter alle virksomheter i både offentlig og privat sektor. Videre er det sektorspesifikke regelverk, og for alle som forvalter Nasjonale Sikkerhetsinteresser gjelder sikkerhetsloven. Den omhandler tilskattede handlinger med konsekvenser for nasjonale sikkerhetsinteresser.

Hva handler informasjonssikkerhet om?

Hva vil informasjonssikkerhet si? Vi kan begynne med å dele opp begrepet. En standard definisjon sier at informasjon består av *velformede data som gir mening*. Mens sikkerhet handler om å beskytte verdier mot skade. Informasjonssikkerhet handler altså om å beskytte informasjon, og innen dette fagfeltet opererer vi med det vi kaller for K-I-T prinsippene.

Det er vanlig å si at det handler om å sikre at informasjon i alle former:

- ikke blir kjent for uvedkommende (**konfidensialitet**)
- ikke blir endret utilsiktet eller av uvedkommende (**integritet**)
- er tilgjengelig ved behov (**tilgjengelighet**)

Det er kanskje konfidensialitet folk først og fremst tenker på i forbindelse med informasjonssikkerhet. Alle virksomheter har informasjon som de har behov for å beskytte, det kan være interne prosedyrer, sykemeldinger eller personopplysninger i søknader.

Integritet kan ha ulik betydning etter hvilken kontekst det brukes i, men det er særlig to typer integritet som er sentrale for informasjonssikkerhet, dataintegritet og systemintegritet.

Alle virksomheter har oppgaver og tjenester som skal utføres, og som krever et system for innsamling, lagring, behandling, overføring og presentasjon av informasjon.

Informasjonsbehandling inngår i alle oppgaver og tjenester – fra saksbehandling til vannforsyning.

Vi sier at informasjon behandles i samspill mellom mennesker, prosesser og teknologi, og det er viktig å ikke glemme det fysiske aspektet. Dette innebærer at man ikke deler sensitiv informasjon over telefonen på bussen, eller at man mangler tiltak som adgangskontroll til et kontorbygg.



Informasjonssikkerhet handler om å styre risiko for informasjonsbehandlingen / eller ved bruk av informasjonssystemer i oppgaveløsningen.

Styringsaktiviteter er veien til god styring og kontroll

Veilederen er bygget opp rundt **aktiviteter**. Figuren nedenfor viser styringsaktivitetene som bør gjennomføres av ulike aktører rundt omkring i virksomheten – hver av disse hovedaktivitetene består av flere delaktiviteter. Hvis arbeidet er nytt for virksomheten har vi også annen veiledning, «Stifinneren»³ som beskriver etableringsaktiviteter. Dette er støtteaktiviteter under etablering og forbedring av internkontroll.

Styringsaktivitetene er ledelsesstyrte aktiviteter for å gi føringer for hvordan arbeidet skal foregå i virksomheten, hvordan de skal prioritere arbeidet, utrede behov, beslutte bruk av ressurser, undersøke om arbeidet er effektivt, holde oversikt og ha tilstrekkelig styringsinformasjon.

Ledelsens styring og oppfølging

Denne hovedaktiviteten omfatter ledelsens ansvar for å sørge for å følge med på, følge opp og vedlikeholde alle de styringsaktivitetene som inngår i intern kontrollen. Det er ledelsen som er ansvarlig for å nå virksomhetens mål, og som er avhengig av god styring og kontroll.

Ledelsen skal også sikre tilstrekkelige ressurser til å kunne etterleve føringene som er gitt. For å få en

Det er ledelsen som er ansvarlig for å nå virksomhetens mål, og som er avhengig av god styring og kontroll.

effektiv og god gjennomføring av styringsaktivitetene, må ansvaret for delaktivitetene delegeres og følges opp på en hensiktsmessig og tydelig måte i hele virksomheten.

Ledelsens viktigste rolle her er å:

- Gjennomføre nødvendige etableringsaktiviteter
- Gi overordnede føringer for det kontinuerlige arbeidet
- Sikre tilstrekkelige ressurser
- Følge opp etterlevelse av føringer

Vurdering av risiko

Risiko for informasjonssikkerhetsbrudd må identifiseres, analyseres og evalueres. Vurdering av risiko må gjennomføres i tilstrekkelig omfang og på hensiktsmessig detaljnivå. Det er først og fremst linjeleders ansvar å ha tilstrekkelig oversikt og vurdere risiko innenfor sitt ansvarsområde. Det vil si at den som er mål- og resultatansvarlig leder = *risikoeier*.



³ <https://www.digdir.no/informasjonssikkerhet/stifinneren/2620>

For at en risikoeier skal kunne arbeide effektivt med informasjonssikkerhet på sitt ansvarsområde, må vedkommende ha god oversikt over hvilke oppgaver og tjenester som utføres, og informasjonsbehandlingen i disse. En mekanisme som vil bidra til effektivitet vil i første omgang være å vurdere behov av en risikovurdering. Dette vil bidra til å kunne identifisere, analysere og evaluere risikoen som angår informasjonssikkerhet. Det må skje på et tilstrekkelig og hensiktsmessig detaljnivå for virksomheten, men vurderingene kan gjelde;

- Hele virksomheten på strategisk nivå
- Enkelte oppgaver eller tjenester
- Spesifikke informasjonssystemer eller deler av disse

Vurdering av risiko er som aktivitet inndelt i to hoveddeler:

1. Aktiviteter som gjennomføres for å ha oversikt over eget ansvarsområdet, prioritere ressursbruk og vurdere behov for grundigere risikovurdering. Dette kalles foranalyse.
2. Planlegge og gjennomføre risikovurdering. Dette gir ledelsen informasjon om hvilke risikoelementer som er så store at de må håndteres.

Andre situasjoner der det er nødvendig med risikovurderinger kan for eksempel være etter hendelser og ved anskaffelser og utvikling.

Håndtering av risiko

Neste steg etter aktiviteten «vurdering av risiko» er å gjennomføre besluttede tiltak og evaluere effekten av dem. Håndtering av risiko må være basert på velbegrunnede beslutninger. Videre skal besluttede tiltak gjennomføres og effekten av dem evalueres. Tiltak kan være engangs, eller innføring av nye, kontinuerlige prosesser.

Sikkerhetstiltak skal redusere risiko ved enten å redusere sannsynligheten for at en hendelse inntreffer, eller konsekvensen dersom den gjør det.

Det er fire prinsipper for å håndtere risiko:

- Redusere (gjennomføre tiltak)
- Unngå (ikke utføre oppgaven)
- Dele (forsikring)
- Akseptere (når tiltak ikke kan gjennomføres, og oppgaven må utføres)

Risikoeier må ta stilling til tiltakene som er foreslått i risikovurderingen. Basert på grad av beslutningsmyndighet er det denne personen som skal godkjenne arbeidsgruppas forslag til risikohåndtering, og sikre at tiltak blir gjennomført. Tiltaksleverandører (kan være både interne og eksterne) skal utforme og implementere tiltakene.

Fellessikring og tilleggssikring

I teorien skal det være en sammenheng mellom alle risikoer som behandles og de tiltak som etableres for å

håndtere dem. I praksis vil det imidlertid bli for mye administrasjon og for kostbart.

En virksomhet kan ha et felles grunnleggende sikkerhetsnivå for hele, eller sentrale områder i virksomheten. Vi kaller det virksomhetens *fellessikring*. Man oppnår en rekke fordeler med å etablere et slikt felles grunnleggende nivå av sikkerhet:

- felles forståelse av hvilke grunnleggende sikkerhetstiltak som er etablert i virksomheten
- trygghet for at informasjonsbehandling har et visst grunnleggende sikkerhetsnivå
- bedre oversikt over etablerte sikkerhetstiltak
- en grunnmur som ekstra sikkerhetstiltak kan legges til, der det er spesielle behov

Sikkerhetstiltak som legges på toppen av fellessikringen kaller vi *tilleggssikring*. Basert på vurdering av risiko vil risikoeier kunne beslutte å etablere sikkerhetstiltak for sine oppgaver og informasjonssystemer som ikke inngår i virksomhetens fellessikring.

Overvåkning og hendelseshåndtering

Denne aktiviteten handler om evne til å oppdage og håndtere informasjonssikkerhetshendelser. Et godt implementert avvikssystem kan bidra med god statistikk til hvor og når avvik skjer. I avvikhåndtering inngår det ofte en liten risikovurdering, som bidrar til å klassifisere alvorlighetsgraden av hendelsen, og resultater fra avviksbehandling kan gi grunnlag for vurdering av behov for risikovurderinger på bestemte områder.

Alle ansatte i virksomheten har ansvar for å rapportere hendelser, avvik og informasjonssikkerhetsbrudd, også mulige brudd. Avviksmeldinger går ofte direkte til nærmeste leder, som er ansvarlig for å behandle eller delegere behandling av hendelsen. Det bør/skal alltid gjennomføres en årsaksanalyse. Denne bør være grundig nok til å identifisere årsaken til at hendelsen oppstod.

På samme måte som for handlingsplan etter «ledelsens gjennomgang» og etter risikovurderinger, kan det etter hendelser opprettes tiltak (korrigerende og forebyggende) med tiltaksansvarlige:

- Korrigerende: retter feilen her og nå
- Forebyggende: retter årsaken til avviket og hindrer gjentakelse

Tiltaksleverandører vil ofte ha ansvar for å overvåke effekt av gjennomførte tiltak, i henhold til avtale. Krav i en slik avtale bør utformes etter behov, kostnader og størrelsen på risiko når aktuell feil oppstår.

Måling, evaluering og revisjon

Formålet med denne styringsaktiviteten er at ledere på alle nivå skal få en bedre kunnskap om tilstanden på sitt ansvarsområde. Hensikten med måling er å teste om tiltak fungerer og pålegg blir etterlevd, om styrings-



aktivitetene fungerer og lar seg gjennomføre med fornuftig ressursbruk. Aktiviteten må gjennomføres ved etablering og bruk av tiltak. Denne kunnskapen vil kunne brukes i evalueringer og revisjoner.

Evaluering og revisjon er ikke like morsomt som avviksbehandling, men gir god informasjon om for eksempel effekt av tiltak, og om prosedyrer og policyer er hensiktsmessige og blir fulgt av ansatte. Det er en mulighet for ledelsen til å få avdekket mulige kilder til feil og hendelser, og dermed forebygge informasjonssikkerhetsbrudd. Omfanget av en statusvurdering kan variere og avhenger av hvor god oversikt man har over aktuelt område.

Hvor hyppig et område i virksomheten har behov for revisjon eller evaluering avhenger av oppgavens/tjenestens kritikalitet.

Delaktiviteter inkluderer:

- Analyse av status på internkontrollområdet informasjonssikkerhet generelt
- Gjennomføring av lovpålagte eller avtalte systemgjennomganger
- Vurdere status på eget område

Aktiviteten kan utføres av interne eller eksterne fagmiljøer. Intern revisjon må gjennomføres av en person med tilstrekkelig erfaring fra området, og med tilstrekkelig objektiv avstand til feltet som skal revideres. Aktiviteten gir en formell vurdering om virksomheten følger bestemte krav: egne krav, lovkrav, krav i standard (27001).

Kompetanse- og kulturutvikling

Tilstrekkelig kompetanse og en god sikkerhetskultur er nødvendig for at styring av informasjonssikkerhet skal fungere, men i en virksomhet er det mange ulike oppgaver og perspektiver det skal ta hensyn til. Men til tross for ulike interessefelt og kompetanse hos de ansatte, er det viktig at de ulike rollene har nødvendig kunnskap og viten om hvorfor informasjonssikkerhet er viktig, og en grunnleggende forståelse for hva det handler om.

Ansatte må kunne utføre sine daglige oppgaver på en måte som tar hånd om behovet for informasjonssikkerhet, men hvordan komme seg dit? Vi mener man må se på det som en kontinuerlig aktivitet og prosess, hvor igjen det er ledelsen som må ta stilling til om man har behov for kompetanseheving.

Å sørge for tilstrekkelig opplæring, kulturutvikling og informasjon er tiltak for å redusere risiko. De viktigste aktivitetene her vil være å identifisere behov løpende og følge dette opp systematisk. På våre nettsider,⁴ har vi egen veiledning om hvordan jobbe med kompetanse og kulturutvikling, her kan du blant annet finne kompe-

Å sørge for tilstrekkelig opplæring, kulturutvikling og informasjon er tiltak for å redusere risiko.

tansebeskrivelser, dilemmatrening og et E-læringskurs rettet mot ledere.

Kommunikasjon

God kommunikasjon som legger til rette for læring, er essensielt for hendelsehåndtering, og er det som gjør en virksomhet i stand til å jobbe samlet med informasjonssikkerheten. Dokumentasjon er en viktig del av dette, og virksomheten må ha tydelige føringer for hvordan kommunikasjon og dokumentasjon skal foregå.

Vi anbefaler at krav til dokumentasjon bestemmes og tydeliggjøres delvis gjennom virksomhetsledelsens føringer for roller og ansvar i styringen av informasjonssikkerhet.

Virksomheten bør ha en risikobasert og behovsorientert dokumentasjon, som samtidig skjer innenfor et tydelig, felles dokumentasjonsrammeverk.

God kommunikasjon er også helt essensielt for hendelsehåndtering, spesielt under store, pågående hendelser. Virksomheten må derfor ha en strategi for både intern og ekstern kommunikasjon, både i kriser og i normale tider.

Oppsummering

Våre anbefalte styringsaktiviteter i veiledningen "Internkontroll i praksis - Informasjonssikkerhet" utgjør et omfattende rammeverk for organisasjoner og virksomheter som søker å styrke sin informasjonssikkerhet. Gjennom søkelys på risikovurdering, praktiske sikkerhetstiltak, respons på hendelser, opplæring og bevisstgjøring, samt ledelsesengasjement, gir veiledningen et verdifullt verktøysett for å håndtere utfordringene knyttet til den stadig økte digitalisering av oppgaver og informasjonsbehandling som finner sted i virksomhetene.

Implementeringen av disse styringsaktivitetene kan bidra til å skape en robust og proaktiv tilnærming til informasjonssikkerhet i organisasjoner. ●

⁴ <https://www.digdir.no/informasjonssikkerhet/kompetanse-og-kulturutvikling-innen-informasjonssikkerhet/2187>

«Jobber du i det offentlige og har en interesse for informasjonssikkerhet?»



Meld deg inn i NIFS – Nettverk for informasjonssikkerhet. Digitaliseringsdirektoratet administrerer nettverket for offentlige ansatte. Målsettingen med nettverket er å dele erfaringer om arbeid med informasjonssikkerhet på tvers av offentlige virksomheter.

Kontakt oss for medlemskap:
infosikkerhet@digdir.no

Hanna Bjerkaker Skåden er rådgiver i Digitaliseringsdirektoratet, i Statens Kompetansemiljø for Informasjonssikkerhet. Hun har statsvitenskapelig bakgrunn fra Universitetet i Oslo, med ferdypning i sikkerhets- og forsvarsstudier. Før Digdir har hun blant annet vært innom Flyktninghjelpen, UNE og vært deltager på Civita Akademiet.

Statens kompetansemiljø for informasjonssikkerhet hos Digitaliseringsdirektoratet (Digdir) arbeider for en styrket og helhetlig tilnærming til informasjonssikkerhet i offentlig forvaltning, og skal være samordner av og pådriver for dette arbeidet.

Kompetansemiljøet ble opprinnelig etablert i Direktoratet for forvaltning og ikt (Difi) i 2013 og ble senere flyttet til Digdir etter en sammenslåing med Altinn, deler av fagmiljøet for informasjonsforvaltning i Brreg og avdelinger fra tidligere Direktoratet for forvaltning og ikt (Difi).

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
12.1	En GPT nær deg. Om kunstig intelligens i forvaltningsrevisjon Nyhet!	Digitalt
16. – 18.2	A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	Digitalt
19.1	Håndtering av henvendelser til kontrollutvalget Nyhet!	Digitalt
31.1 – 1.2	NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2024	Gardermoen
7.2	Klart språk i forvaltningsrevisjon Nyhet!	Digitalt
8.2	Klart språk for kontrollutvalgssekretariat Nyhet!	Digitalt
Når	Hva	
eKurs	Eierskapskontroll Nyhet!	
eKurs	Innføring i merverdiavgift Nyhet!	
eKurs	MVA og fast eiendom Nyhet!	
eKurs	MVA – Konkurranseregelen ved merverdiavgiftskompensasjon Nyhet!	
eKurs	MVA – Import av varer og tjenester Nyhet!	
eKurs	MVA – Anleggsbidrag og justering Nyhet!	
eKurs	Internasjonale standarder for kvalitetsstyring – ISQM 1 og ISQM 2	
eKurs	Forvaltningsrevisjon om økonomistyring	
eKurs	Konsolidert årsregnskap	
eKurs	Intro – kommuneregnskap	
eKurs	Intro – forvaltningsrevisjon	
eKurs	Arbeidet med misligheter	



Gå til nkrf.no/kurs eller bruk QR-koden for å lese mer om kursene og for å melde deg på.

...for faglig oppdatering



Av **Ellen Halsbog Lange**, seniorrådgiver
i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

Ny planperiode, nye muligheter

De nye kontrollutvalgene skal utarbeide planer for både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll i løpet av året. Er det bare å «snu bunken» og se på hva det forrige utvalget gjorde? Nei, det er ikke det. Planene skal ta utgangspunkt i risikobildet i din kommune – og risiko er ferskvare.

Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er to av kontrollutvalgets viktigste verktøy. Kontrollutvalget skal utarbeide planer for både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, mens det er kommunestyret som vedtar planene. Det er viktig at ressursene brukes der de treffer best, og derfor skal planene baseres på risiko- og vesentlighetsanalyser – ofte forkortet til ROV.

Figuren under gir en kort oversikt over reglene for planene for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

Hvordan skal planene vedtas?

Det er stor variasjon i hvor ofte planene vedtas i kommunestyrene. I en god del kommuner gjøres dette en gang per valgperiode, som er minimumskravet, mens andre gjør det oftere.

Kommunestyret kan delegerere til kontrollutvalget å gjøre endringer i planene, noe som gjøres i mange kommuner. Av flere grunner er det ofte hensiktsmessig at kontrollutvalget har dette handlingsrommet. Dersom det er en stund siden planene ble utarbeidet, vil risikobildet i kommunen oftest ha endret seg. Dette kan både gjelde hvilket område som bør kontrolleres, og hvilken innretning det enkelte prosjekt bør ha.

Hvis kommunestyret skal vedta alle endringer, vil bestillingsprosessene ta lang tid. Siden kontrollutvalget har ansvaret for den løpende kontrollen med kommunen og kommunens selskaper, vil utvalget ofte ha et godt og oppdatert grunnlag for å vurdere hvilke endringer som bør gjøres.

Risiko- og vesentlighetsvurderinger – hvorfor?

Kommuneloven setter de formelle rammene for risiko- og vesentlighetsvurderingene. Hele kommunens virksomhetsområde, både det som utføres i kommunens organisasjon og det som utføres i kommunens selskaper, samt kommunens eierinteresser skal være omfattet. Hensikten er å finne frem til hvilke områder det er størst behov.

Risiko- og vesentlighetsvurderingene er altså et verktøy for å bruke ressursene på de riktige prosjektene. I tillegg kan det være et verktøy som hjelper kontrollutvalget til å bli bedre kjent med kommunen og kommunens selskaper.

Kontrollutvalget kan også bidra til å gjøre risiko- og vesentlighetsvurderingene kjent i administrasjonen. Dette kan øke forståelsen administrasjonen har for risikoområder i kommunen, og kan gi grunnlag for å

Plan for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll – hva sier loven?



Kontrollutvalget skal:

Utarbeide en plan for forvaltningsrevisjon
Utarbeide en plan for eierskapskontroll



Når og hvor ofte?

Innen utgangen av året etter valgåret
Minst en gang i valgperioden



Hvem vedtar?

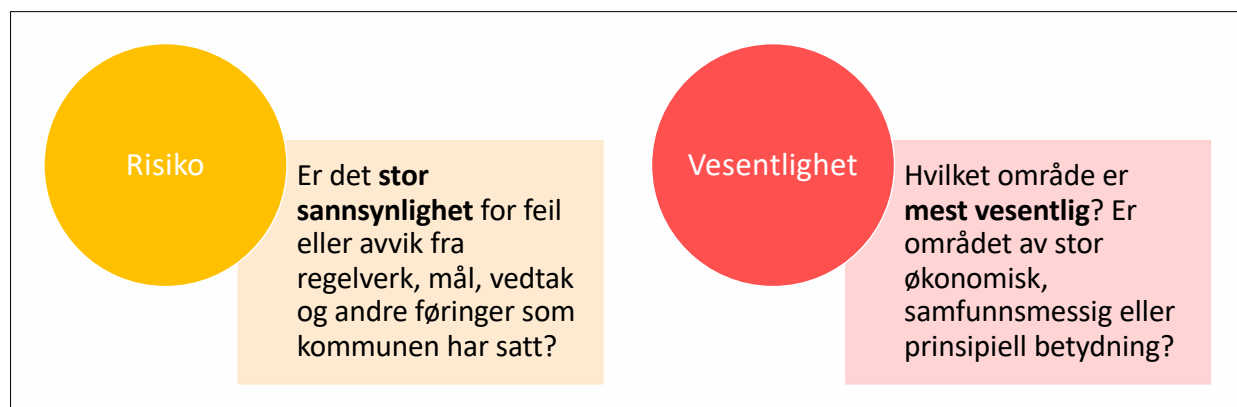
Kommunestyret vedtar planene
Kommunestyret kan delegerere til kontrollutvalget å gjøre endringer i planene



Hvordan og hvorfor?

Basert på risiko- og vesentlighetsvurderinger
Treffsikkerhet – skal gjøres der det er størst behov

Hva er risiko og vesentlighet?



gjennomføre nødvendige endringer der det er påvist høy risiko. På denne måten kan arbeidet medvirke til å bedre egenkontrollen i kommunen, også der det ikke er ressurser til å gjennomføre egne prosjekter fra kontrollutvalgets side.

Risiko- og vesentlighetsvurderinger – hvordan?

Risiko- og vesentlighetsvurderinger er ikke revisjon, og er en oppgave som kan utføres både av revisor, sekretariat – eller andre. Mange kommuner har allerede avtaler med enten revisor eller sekretariat om å gjennomføre risiko- og vesentlighetsvurderingene.

Det er ikke krav til form og fremstilling, og mange kontrollutvalg har jobbet frem en form som gir dem et godt grunnlag for denne delen av arbeidet.

Som en «tommelfinger-regel» bør risiko- og vesentlighetsvurderingen være samlet, lettfattelig og oversiktlig, slik at informasjon fra ulike kilder kan ses i sammenheng. Dette gir et godt grunnlag for å kunne prioritere mellom ulike tjenesteområder og prosjekt.

I risiko- og vesentlighetsvurderinger er det tre hovedkilder til informasjon:

- informasjon fra kommunen, skriftlig og muntlig
- eksterne offentlige kilder, som nasjonale databaser (eksempelvis KOSTRA), tilsynsrapporter og så videre
- kunnskapen som kontrollutvalg, sekretariat og revisjon har om virksomheten

Hva er risiko og vesentlighet?

En grunnleggende forståelse av risiko- og vesentlighetsbegrepene er nyttig ved utarbeidelse av planene.

Risiko handler om hvor sannsynlig det er at det skjer feil eller avvik i kommunen.

For å kunne prioritere mellom områder der det blir identifisert risiko for avvik, må kontrollutvalget vurdere hvilke områder som er mest vesentlige. Hvor vesentlig en feil eller et avvik er, kan handle om hvor mye penger som brukes, økonomiperspektivet. Men vesentlighet handler også om andre perspektiver. Et eksempel er om særlig sårbare brukere rammes av eventuelle avvik,

eller om et avvik har vesentlig betydning for kommunens omdømme.

Prioritering – veien frem til planer

Uansett hvordan kontrollutvalget har vært involvert i arbeidet med risiko- og vesentlighetsvurderingene, er det viktig at utvalget gjør den endelige prioriteringen av hvilke prosjekt som skal inn i planene. Mens vesentlighet innenfor regnskapsrevisjon er basert på bestemte størrelser (les: beløp), er det ikke slik for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Her vil vurderingen av hva som er vesentlig være skjønnsmessig, og ulike forhold må vurderes opp mot hverandre.

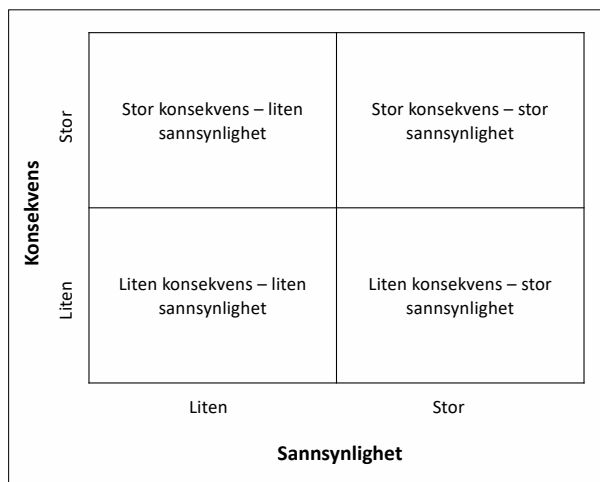
Dette blir best når prioriteringene er et resultat av en god og forberedt drøfting i utvalget. Eksempelvis kan et område med få, men sårbare, brukere vurderes som vesentlig selv om det ikke utgjør så stor del av kommunens utgifter.

Ulike kontrollutvalg bruker ulike framgangsmåter for å gjøre sine prioriteringer. Det kan brukes enkle verktøy for å visualisere hva utvalget kommer frem til. Et eksempel på et mulig verktøy, er firefeltstabellen på neste side. Da kan de ulike områdene plasseres i tabellen etter hvert som drøftingen skrider frem, og gi et bilde på utvalgets vurdering.

Håndtering av planene

Som nevnt er det kommunestyret som skal vedta planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. I forbindelse med kommunestyrets behandling, er det en fordel om kontrollutvalgets leder presenterer arbeidet med både planene og risiko- og vesentlighetsvurderingene. I tillegg til at det er nyttig informasjon for representantene, kan et sånt innlegg være med på å vise frem arbeidet i kontrollutvalget og legge grunnlaget for en god dialog med kommunestyret.

Kontrollutvalget og kommunestyret må ta stilling til hvor lange planperiodene skal være, og bør også ta stilling til hvordan eventuell omprioritering og rullering av planene skal skje. Ha en plan for planen!



Bruk av planene – valg av prosjekter

Noen kontrollutvalg har ganske konkrete prosjekter i sine planer. Dette er nok mest hensiktsmessig dersom planen har en relativt kort tidshorisont. Det er nok mer vanlig at prosjektbeskrivelsene er mer overordnet, og må konkretiseres i forbindelse med at det enkelte prosjekt bestilles. Risikobildet vil endre seg i løpet av valgperioden, og bør gjennomgås når de enkelte prosjektene skal velges.

Uansett er det kommunestyrets vedtak – planene med eventuell delegering til å omprioritere – som skal ligge til grunn for valg av prosjekter. Dette er illustrert i figuren under.

Hva om det skjer noe helt uforutsett?

Noen ganger oppstår det situasjoner der det er ønske om å gjennomføre prosjekter som ikke ligger i de vedtatte planene. Det kan være medieoppslag, henvendelser til kontrollutvalget, uheldige hendelser i tjenestene eller lignende som er bakgrunnen. Da gjelder det å ha tunga rett i munnen – og passe på at omprioriteringene ikke går på tvers av kommunestyrets vedtak. I så fall må omprioriteringen vedtas av kommunestyret. Her vil kontrollutvalget få bistand av sekretariatet, slik at saksbehandlingen blir riktig.

Kontrollutvalget bør også være nøye med å vurdere det nye prosjektet opp mot de som allerede ligger i planene. Er risikoen større og vesentligheten høyere enn for de andre prosjektene? Sånne vurderinger vil hjelpe kontrollutvalget til å bruke ressursene der behovet er størst.

Det kan også tenkes at kontrollutvalget kan følge opp slike nye saker på andre måter enn med et prosjekt. Det kan være at kommunedirektøren orienterer, muntlig eller skriftlig, om hva som har skjedd og hva som er planene for å håndtere situasjonen. En del kontrollutvalg har ressursrammer som gjør at de kan bestille mindre saksutredninger fra revisjon eller sekretariat.

Til slutt, det aller viktigste ...

Virker dette overveldende? Kontrollutvalget har en viktig rolle i demokratiet, og i å bidra til at tilliten til kommunen er god. Dette krever god innsikt i kommunen og kommunens virksomhet, og svært god forståelse av rollen til kontrollutvalgets medlemmer. Til hjelp i arbeidet har dere gode støttespillere i sekretariat og revisjon, ikke vær redde for å spørre hvis det er noe dere lurer på. Sammen er vi på vakt for felleskapets verdier. ●

Kilder:

Kommuneloven, LOV-2018-06-22-83 Lov om kommuner og fylkeskommuner
Kontrollutvalgsboka. Om rolla og oppgåvene til kontrollutvalet, Kommunal- og distriktsdepartementet (2022)
Veileder i risiko- og vesentlighetsvurdering, NKRF (2019)
 Artikkelen er basert på foilsettet «Plan for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll Risiko- og vesentlighetsvurdering», en del av opplæringsmaterialet for nye kontrollutvalg 2023 som er fritt tilgjengelig for NKRFs medlemmer.

Ellen Lange, seniorrådgiver i NKRF siden 2022. Hun er sosiolog og har drøyt 20 års erfaring fra (og med) kommunal sektor, hovedsakelig forvaltningsrevisjon, i tillegg til seks år med ulike former for endrings- og utviklingsarbeid i KS.

Utvelgelse av prosjekter – oversikt



Hva er forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll – og hva er forskjellen?

Først en oversikt over de to kontrolltypene som kontrollutvalget skal utarbeide planer for.

Forvaltningsrevisjon er definert som systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak. Kort sagt – gjøres de rette tingene, og gjøres de riktig?

Eierskapskontroll innebærer å kontrollere at kommunens eierinteresser i selskap blir forvaltet i samsvar med gjeldende regler og kommunestyrets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring. Her er spørsmålet om kommunen har lagt til rette for god eierstyring. Eierskapskontrollen har normalt et mindre omfang enn forvaltningsrevisjon.

Når det gjelder metode, skal både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll gjennomføres i tråd med god kommunal revisjonsskikk. Her er det utarbeidet to standarder (RSK 001 *Standard for forvaltningsrevisjon* og RSK 002 *Standard for eierskapskontroll*) som er god skikk på området. De to standardene er nokså like, og har en rekke krav, inkludert krav til dialog med kontrollutvalget. Innenfor rammen av standardenes krav er det rom for tilpasning til det enkelte oppdraget.

Forvaltningsrevisjon gjelder *virksomheten* i kommunens egen organisasjon, men også virksomheten i kommunens selskaper.

I eierskapskontrollen er det derimot kommunens forvaltning av sine eierskap som kontrolleres, og kontrollen er rettet mot *kommunen som eier*.



Noen ganger omfatter eierskapskontrollen problemstillinger som grenser til forvaltningsrevisjon. Eksempelvis kan enkle spørsmål til selskapet om hvorvidt eiers forventninger til samfunnsansvar er oppfattet av selskapet, inngå i eierskapskontrollen. Men en dypere undersøkelse av hvordan dette praktiseres i selskapet, må normalt gjennomføres som forvaltningsrevisjon i selskap.

Det er ikke uvanlig at eierskapskontroll av et selskap kombineres med forvaltningsrevisjon av virksomheten i det samme selskapet. Da samordnes gjerne bestillingene, slik at flere av kontrollutvalgene i eierkommunene bestiller det samme prosjektet.

Kilde: *Veileder i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll*, NKRF 2023

Koml. § 23-3. Forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak.

Kontrollutvalget skal minst én gang i valgperioden, og senest innen utgangen av året etter at kommunestyret eller fylkestinget er konstituert, utarbeide en plan som viser på hvilke områder det skal gjennomføres forvaltningsrevisjoner. Planen skal baseres på en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet og virksomheten i kommunens eller fylkeskommunens selskaper. Hensikten med risiko- og vesentlighetsvurderingen er å finne ut hvor det er størst behov for forvaltningsrevisjon.

Planen skal vedtas av kommunestyret og fylkestinget selv. Kommunestyret og fylkestinget kan delegerer til kontrollutvalget å gjøre endringer i planen.

Koml. § 23-4. Eierskapskontroll

Eierskapskontroll innebærer å kontrollere om den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser, gjør dette i samsvar med lover og forskrifter, kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring.

Kontrollutvalget skal minst én gang i valgperioden, og senest innen utgangen av året etter at kommunestyret eller fylkestinget er konstituert, utarbeide en plan for hvilke eierskapskontroller som skal gjennomføres. Planen skal baseres på en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunens og fylkeskommunens eierskap. Hensikten med risiko- og vesentlighetsvurderingen er å finne ut hvor det er størst behov for eierskapskontroll.

Planen skal vedtas av kommunestyret og fylkestinget selv. Kommunestyret og fylkestinget kan delegerer til kontrollutvalget å gjøre endringer i planen.



Foto: TI Norge

Av **Tor Dølvik**, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg

Habilitetssakene setter tillitsmodellen på prøve – både nasjonalt og lokalt

Sommermånedene 2023 var preget av en rekke politikerkandaler. De handlet om inhabile regjeringsmedlemmer og om aksjehandler blant sentrale politikere eller deres nærstående. Sakene har utløst en diskusjon om systemsvakheter som i høy grad også kan gjøre seg gjeldende på kommunalt plan.

Gjennom høstens kommunevalg har om lag 11 000 folkevalgte fått sitt tillitsvotum fra velgerne. Den særskilt høye tilliten til myndighetene i Norge, gir vårt styresett en unik styrke sammenlignet med andre land.

Fare for tillitssvikt

Men rikspolitikernes praksis svekker nå denne tilliten. Stortingets kontroll- og konstitusjonskomité har åpnet kontrollsak. Også de inviterte politikere til kontrollhøringen på Stortinget 7. november la vekt på at tillitssvikt kan være en alvorlig konsekvens av habilitetssakene.

Sterkere mekanismer mot korrupsjon trengs

Kontrollsakene på Stortinget handler i bunn og grunn om hvorvidt mekanismene som beskytter det norske samfunnet mot korrupsjon, er sterke og gode nok. Også på kommunalt plan er det nødvendig at disse mekanismene styrkes.

Generalistkommuneutvalget dokumenterte at kommunene i for stor grad ikke etterlever regelverk som også er med på å forebygge korrupsjon og maktmisbruk. Flere lovverk er sentrale i den kommunale korrupsjonsforebyggingen: Lov om offentlige anskaffelser, saksbehandlings- og habilitetsbestemmelser i forvaltningsloven, offentleglova, kravene til arkivering og journalføring og plan- og bygningslovens bestemmelser.

De folkevalgte i kommuner og fylkeskommuner må selvsagt holde og styrke tilliten til de lokaldemokratiske prosessene ved å sørge for at disse regelverkene etterleves. Rikspolitikere har ansvar for å utstyre kommunene med rammer og ressurser som gjør det mulig å oppfylle lovkravene.

I tillegg bør kontrollsakene være en anledning for Stortinget til å feie for rikspolitikernes egen dør, ved å foreslå konkrete tiltak som øker åpenheten og hindrer feil som svekker folkevalgtes integritet.

Åpenheten kan og må forbedres

Den norske tillitsbaserte modellen er blitt kritisert. GRECO er Europarådets spesialorgan som bl.a. evaluerer medlemslandenes forpliktelser til å etterleve rådets konvensjon mot korrupsjon. I sin siste evaluering av Norge¹ pekte de på at et system som hviler på tillit forutsetter stor grad av åpenhet.

Åpenhetsbarometeret til Kommunal Rapport og Pressens offentlighetsutvalg viser at mange kommuner fortsatt kan forbedre åpenheten.

Også regjeringen kan få opp farten. For snart ti år siden vedtok Stortinget at det burde etableres en offentlig løsning med åpent tilgjengelig informasjon om eiere av aksjeselskaper. Løsningen er ennå ikke på plass, uvisst av hvilken grunn. Det minner mest om trening.

Øvrige kronikører:



Bidragstyttere fra KS
Kommunesektorens organisasjon



Foto: Riksrevisjonen

Karl Eirik Schjøtt-Pedersen
Riksrevisor



Foto: Kommunal Rapport

Av Agnar Kaarbø, politisk redaktør
i Kommunal Rapport



Karen Kvalevåg, administrerende
direktør i Revisorforeningen

¹ <https://rm.coe.int/fifth-evaluation-round-preventing-corruption-and-promoting-integrity-i/1680a1167c>

Et tredje åpenhetstiltak er å innføre en plikt for politikere og ansatte i forvaltningen til å oppgi egne økonomiske interesser og sørge for at informasjonen ajourføres jevnlig. Dagens løsninger gir verken god eller oppdatert informasjon til offentligheten.

Habilitetsbrudd og korrupsjonsrisiko

For tre år siden mottok justisministeren forslag til ny forvaltningslov (NOU 2019: 5). Vi venter på regjeringens oppfølging. TI Norge stilte den gang spørsmål ved om det er for stor avstand mellom korrupsjonsbestemmelsene i straffeloven og brudd på forvaltningslovens bestemmelser om inhabilitet.

Vi mener også det et behov for en samlet gjennomgang av bestemmelsene i straffeloven, kommuneloven

og forvaltningsloven når det gjelder regler om påvirkning, brudd på inhabilitetsbestemmelsene og ugyldighet. En slik gjennomgang kan bidra til større klarhet og innebære endrede konsekvenser ved brudd på forvaltningsloven.

Mange har i debatten tatt til orde for at aksjehandel for utøvende politikere og deres partnere bør forbys. Også for lokalpolitikere kan aksjeposter og eierskap skape interessekonflikter. Her er det opplagt behov for tydeligere lovregulering.

Habilitetssakene har vist behovet for endringer, både nasjonalt og lokalt. Tillit er ikke nok. Vi må også få på plass tydeligere regler som folkevalgte må forholde seg til. ●

Kontroll og revisjon i kommunal sektor

Ny utgave!

Hovedinnholdet i denne boka er utfyllende kommentarer til bestemmelsene om egenkontroll i kommune-loven (syvende del) og forskrift om kontrollutvalg og revisjon, herunder kommunestyrets kontrollansvar (kap. 22), kontrollutvalg (kap. 23) og revisjon (kap. 24). Lovens bestemmelser om kommunedirektørens internkontroll (kap. 25) og eierstyring (kap. 26) blir også kommentert. Videre behandles utvalgte deler av bestemmelsene om statlig tilsyn (kap. 30) med vekt på samordning.

Denne fjerde utgaven er oppdatert i tråd med ny lov og forskrift samt med de tolkningsuttalelsene mv. som har kommet etter at disse trådte i kraft.

Boka er først og fremst skrevet med tanke på dem som arbeider med kontroll og revisjon i kommunal sektor, herunder kontrollutvalgsmedlemmer, men vil også være nyttig for øvrige folkevalgte og ansatte i kommuner, fylkeskommuner og kommunale, fylkeskommunale og interkommunale virksomheter.

Fjerde utgaven av boka er skrevet av rådgiver Renate Borgmo, Fredrikstad kommune (tidl. seniorrådgiver i NKRF) og seniorrådgiverne Bjørn Bråthen og Knut Erik Lie i NKRF.



Innehaverne av boka vil få tilgang til en QR-kode som via en smarttelefon eller et nettbrett, gir tilgang til en egen nettside hvor forfatterne vil publisere vesentlige endringer etter at papirutgaven av boka gikk i trykken (des.-22), og som er av betydning for innholdet i boka.

Pris (inkl. porto/eksp.) kr 490 for medlemmer og studenter og kr 590 for andre.

Bestilling kan gjøres på eget bestillingsskjema på NKRFs nettsider. QR-koden fører deg til mer info og bestilling.



– på vakt for
felleskapets
verdier

nkrf
– kontroll og revisjon i kommunene



Av **Knut Erik Lie**, seniorrådgiver i NKRF
– kontroll og revisjon i kommunene

Årsoppgjørrevisjonen 2023

Årsoppgjøret for 2023 står for døren. Denne artikkelen tar for seg en del sentrale uttalelser og avklaringer, samt enkelte andre forhold som kan være aktuelle inn mot årsoppgjøret.

I juni 2023 ble det vedtatt endringer i lov om interkommunale selskaper (IKS-loven). Endringene gjelder blant annet regler om møteoffentlighet og innsyn, regler om selskapsorganer og styring, foruten regler om økonomiforvaltning. Det er også fastsatt en ny forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper (budsjett- og regnskapsforskriften for IKS).

1. Nye økonomibestemmelser for interkommunale selskaper

Endringene i økonomibestemmelsene trer i kraft 1. januar 2024, noe jeg kommer tilbake til etter en omtale av de viktigste endringene.

1.1. Kort om lovendringene

Det overordnede bildet er at lovrevisjonen innebærer at IKS-loven knyttes tettere til kommunelovens regler på flere områder. En kan si at IKS-ene knyttes tettere på sine eiere. Dette gjelder også økonomireglene, som i stor grad innebærer en harmonisering med kommuneloven. I lovproposisjonen er dette begrunnet med deltakerne sitt ubegrensede ansvar for selskapets forpliktelser.

Kommunale regnskapsprinsipper og regnskapslovens prinsipper er i utgangspunktet likestilte i IKS-loven, slik at selskapene står fritt til å velge regnskapsprinsipp. Loven er imidlertid utformet slik at hovedregelen er regnskapsplikt etter regnskapsloven, med mindre det er avtalt i selskapsavtalen at selskapet skal utarbeide årsregnskap og årsberetning etter kommunale regnskapsbestemmelser.

Endringene i økonomibestemmelsene kan i korte trekk oppsummeres slik:

- IKS-ene blir underlagt et tydeligere balansekrav. Det skal ikke budsjetteres med kostnader/utgifter selskapet ikke har tilgjengelig finansiering for.
- Negativ egenkapital skal dekkes inn senest det andre året etter at det oppsto. Etter kommunale regnskapsprinsipper regnes et regnskapsmessig merforbruk som negativ egenkapital.
- IKS har tilsvarende låneadgang som kommunene etter kommuneloven § 14-15, dvs. til egne invest-

eringer i varige driftsmidler, kjøp av alle aksjer i et eiendomsselskap og driftskreditt/likviditetslån.

- Avdragsbestemmelsene samsvarer med kommunens minimumsavdragsbestemmelser.
- Budsjett- og regnskapsoppstillinger tilsvare kommunelovens oppstillingsplaner for de som følger kommunale regnskapsprinsipper, med unntak av krav om bevilgningsoversikt drift.
- Notekrav etter henholdsvis regnskapslovens krav og kommunelovens krav, med enkelte tillegg spesielt for IKS.
- Reglene om årsavslutning etter kommunale regnskapsprinsipper tilsvare avslutningsreglene for kommunene.
- IKS som følger regnskapsloven har årsberetningsplikt etter regnskapsloven og skal i tillegg redegjøre for vesentlige budsjettavvik og selskapets måloppnåelse. IKS som regnes som små foretak etter regnskapsloven har ikke plikt til å avlegge årsberetning. IKS som følger kommunale regnskapsprinsipper skal avlegge årsberetning etter kommunelovens bestemmelser, uavhengig av størrelse.

1.2. Nye frister

Lovendringen innebærer nye frister for avleggelse, revisjon og behandling av årsregnskapet. Fristene er, med unntak av fristen for avgivelse av revisjonsberetning, harmonisert med kommuneloven.

- 22. februar: Daglig leder utarbeider årsregnskapet (og rapporterer til KOSTRA)
- 31. mars: Styret avlegger årsregnskapet og årsberetningen
- 15. mai: Revisor avgir revisjonsberetning
- 30. juni: Representantskapet fastsetter årsregnskapet og årsberetningen

I tillegg skal styret legge fram forslag til vedtak om årsregnskap og årsberetning. Dette er det ikke gitt noen frist for, og kan i prinsippet gjøres samtidig med avleggelsen av årsregnskapet og årsberetningen, men tanken har trolig vært at styret skal være kjent med revisors beretning.

1.3. Overgangsregler

Økonomibestemmelsene trer i kraft fra 1. januar 2024. Overgangsbestemmelsene er utformet noe annerledes enn tilfellet var for kommunene da ny kommunelov trådte i kraft, ved at mer av de nye reglene vil gjelde årsregnskapet og årsberetningen for 2023.

For budsjett- og regnskapsåret 2023 vil det ikke være endringer for budsjett og økonomiplan for 2023. Når det gjelder årsregnskapet og årsberetningen gjelder imidlertid de nye reglene for årsregnskap og årsberetningen for 2023 som avlegges i 2024.

- De nye fristene vil gjelde.
- Regnskapet skal ha et innhold i tråd med ny forskrift. Det innebærer bl.a. at nye notekrav og nye avslutningsregler vil gjelde.
- Oppstillingene av regnskapet skal imidlertid svare til oppstillingene som ble brukt ved fastsettelse av budsjettet for 2023.
- Nye krav til årsberetningen gjelder.

For budsjett- og regnskapsåret 2024 gjelder de nye bestemmelsene fullt ut, også for budsjettet for 2024 og økonomiplanen for 2024-2027 som vedtas høsten 2023.

2. Nytt fra Foreningen for god kommunal regnskapsskikk – GKRS

GKRS har utgitt to nye notater og har oppdatert to eksisterende notater. I tillegg er det gjort noen mindre endringer i standardene.

3.1. Endringer i standarder

Det er kun gjort mindre endringer i standardene i løpet av 2023.

I KRS nr. 1 *Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld*, er det tatt inn et unntak som innebærer at sosiallån skal regnskapsføres som utlån uavhengig av lånets løpetid. Slik standarden var utformet skulle korte sosiallån, med løpetid under ett år, klassifiseres som omløpsmidler og ville dermed ikke bli utgiftsført. Endringen sikrer utgiftsføring av alle sosiallån.

Videre er det gjort en mindre endring i KRS nr. 14 (F) *Konsolidert årsregnskap*, for at elimineringsunntakene i standarden skal samsvare med KOSTRA-veilederen. Det følger av KOSTRA-veilederen at avdrag og renter på konserninterne lån skal regnskapsføres på ordinære arter, dvs. art 510 og 920, når partene fører rentene og avdragene i forskjellig regnskapsdel, dvs. henholdsvis drifts- og investeringsregnskapet. Renter og avdrag på konserninterne lån som begge parter fører i samme regnskap, skal føres på de konserninterne artene 511 og 921. Dette gjelder uavhengig av hvilken funksjon rentene og avdragene føres på.

3.2. Digitale løsninger og avgrensningen mellom drift og investering

GKRS fastsatte i april 2023 et notat om *digitale løsninger og avgrensningen mellom drift og investering*. Notatet

... og konkluderer med at kommunen som hovedregel ikke kan anses som reell eier av sky-løsninger i form av «programvare som tjeneste» (SaaS).

omhandler avgrensningen mellom drift og investering når kommuner anskaffer digitale løsninger. Notatet drøfter blant annet når kommunen kan anses å ha tilstrekkelig kontroll over programvare slik at kommunen kan anses som reell eier av den aktuelle programvaren. Notatet drøfter anskaffelse av skyløsninger spesielt, og konkluderer med at kommunen som hovedregel ikke kan anses som reell eier av skyløsninger i form av «programvare som tjeneste» (SaaS).

3.3. Dekomponering av varige driftsmidler

Budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd åpner for at varige driftsmidler som består av deler med ulik levetid kan dekomponeres. Dekomponering innebærer at de ulike delene avskrives hver for seg. Avskrivning over de ulike delenes individuelle levetider vil gi en fordeling av avskrivningene som samsvarer bedre med det faktiske kapitalslitet.

Dekomponering forenkler også avgrensningen mellom drift og investering ved at utskifting av en komponent håndteres som utskifting av et eget driftsmiddel, og dermed vil regnes som en investering. GKRS fastsatte i april 2023 et notat som drøfter *dekomponering av varige driftsmidler i kommuneregnskapet*.

GKRS legger også til grunn at forskriften ikke er til hinder for dekomponering av eksisterende driftsmidler. Dvs. at kommunene kan velge å gå over til dekomponering av driftsmidler som kommunen tidligere ikke har dekomponert, uavhengig av om disse er anskaffet før eller etter 2020.

Notatet gir eksempler på hvordan dekomponering kan gjennomføres. Det er gitt eksempler på dekomponering av en bygning, samt et par eksempler innenfor VA-området. Det er også skissert en mulig inndeling av vei i komponenter.

Notatet omtaler to ulike metoder for overgang til dekomponering. Den såkalte *knekkpunkt-løsningen* innebærer at bokført verdi på det aktuelle driftsmiddelet på overgangstidspunktet fordeles til de ulike komponentene. Alternativt kan en legge til grunn en *korrigerings-løsning*. Det innebærer at en beregner hva bokført verdi på den enkelte komponent ville vært på overgangstidspunktet, gitt at driftsmiddelet hadde vært dekomponert siden anskaffelsen.

Korrigeringsløsningen er normalt mer komplisert enn knekkpunkt-løsningen. I tillegg kan den være

problematisk å anvende på selvkostområdene. Notatet anbefaler derfor bruk knekkpunktløsningen.

3.4. Sammenslåing, deling og grensejustering

GKRS oppdaterte i september 2023 det tidligere notatet om *kommunesammenslåinger mv.* I lys av at det i 2023/2024 er deling av kommuner/fylkeskommuner som er mest aktuelt, er notatets omtale av deling av kommuner/fylkeskommuner betydelig utvidet. I tillegg er navnet på notatet endret til «*Regnskapsmessig behandling av sammenslåing, deling og grensejustering i kommuner og fylkeskommuner*».

Grenseendringer består etter inndelingslova av:

- Sammenslåing, hvor to eller flere kommuner blir slått sammen til en ny
- Deling, finnes i to varianter
 - a. En kommune deles i to eller flere nye kommuner
 - b. En kommune deles, og de enkelte delene blir lagt til andre kommuner
- Grensejustering, hvor et område blir flyttet fra en kommune til en annen

De delingene som finner sted fra 1. januar 2024 er alle av type a, mens de som ble gjennomført i forbindelse med kommune- og regionreformen i 2020 var av type b.

For henholdsvis sammenslåing og deling drøfter notatet siste regnskapsavleggelse før sammenslåingen/delingen, første regnskapsavleggelse etter og nærmere om den regnskapsmessige gjennomføringen.

Notatet drøfter mer inngående bruken av åpningsbalanse ved deling eller sammenslåing av kommuner, og deler dette i tre typer åpningsbalanse/fordeling:

- Foreløpig fordeling/åpningsbalanse
 - o Utarbeides før deling eller sammenslåing gjennomføres for å gi grunnlag for å utarbeide økonomiplan og årsbudsjett for nye kommuner.
- Midlertidig åpningsbalanse
 - o Regnskapsteknisk åpningsbalanse som settes opp så nært tidspunkt for deling eller sammenslåing som mulig. Skal sikre at betalingsforpliktelse blir innfridd.
- Endelig åpningsbalanse
 - o Denne bør vedtas av nye kommunestyre. Ved sammenslåing i forbindelse med fastsettelse av regnskapene for de gamle kommunene og senest innen første regnskap i ny kommune avlegges. Ved deling så snart som mulig etter at delingsoppgjøret er klart.

3.5. Justering av merverdiavgift

Notatet om *regnskapsmessig behandling ved justering av merverdiavgift og mva-kompensasjon* ble oppdatert i september 2023. Det er i hovedsak snakk om en mindre oppdatering, men det er utarbeidet noen nye og utvidete eksempler på regnskapsføring.

Hovedtrekkene i regnskapsføring av justering ligger fast. Både justeringsutgift og justeringsinntekt regn-

Når justering skjer som følge av bruksendring, skal bokført verdi endres tilsvarende justeringen dersom det er inngående merverdiavgift som justeres.

skapsføres i investeringsregnskapet. Når det skjer justering som følge av at kommunen selger eller overdrar en kapitalvare til andre, regnskapsføres justeringen når salget/overdragelsen er gjennomført. Justeringsutgift eller -inntekt som følge av bruksendring regnskapsføres årlig når justering foretas.

Når justering skjer som følge av bruksendring, skal bokført verdi endres tilsvarende justeringen dersom det er inngående merverdiavgift som justeres. Ved justering av mva-kompensasjon endres ikke bokført verdi, bortsett fra de tilfeller justering skjer mellom kompensasjon og inngående mva.

Notatet drøfter videre regnskapsføring av såkalte justeringsavtaler med f.eks. utbyggere av tomteområder, hvor kommunen tilbakefører en del av den justeringsinntekten til utbygger av kommunal infrastruktur som kommunen overtar vederlagsfritt. Det er viktig å presisere at slike avtaler ikke følger av justeringsreglene, og derfor er et rent avtaleforhold mellom kommunen og utbygger.

Notatet legger til grunn at overføringen av justeringsinntektene til utbygger regnskapsføres i investeringsregnskapet samtidig med kommunens justeringsinntekt. Dersom kommunen tilbakefører justeringsinntekt samlet ved overtakelse av infrastrukturen, blir det en utgift på overtakelsestidspunktet som kommunen må finansiere.

3. Budsjettets bindende virkning og krav om budsjettendringer

Kommunal- og distriktsdepartementet uttalte seg i november 2022 om plikten til å endre årsbudsjettet ved forventete avvik, jf. kommuneloven § 14-5, også gjelder oppstillingen etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-6 – økonomisk oppstilling etter art – drift, og om denne må regnes som en bindende budsjettoppstilling.

Bakgrunnen for uttalelsen var en kommune som hadde betydelige ekstrautgifter på et område som ble dekket inn gjennom tilsvarende økte inntekter. Siden utgiftene og inntektene var på samme budsjettområdet fremkom dette ikke som noe vesentlig budsjettavvik i bevilgningsoversikt drift, men det ble vesentlige avvik i økonomisk oversikt.

Økonomisk oversikt etter art – drift er et obligatorisk budsjettskjema. Det er imidlertid ikke krav om at kommunestyret skal vedta denne oppstillingen som en del av budsjettvedtaket. Det er tilstrekkelig at denne

oppstillingen utarbeides administrativt på grunnlag av kommunestyrets budsjettvedtak.

Departementet bemerket at det er bevilgningsoversiktene som skal ivareta styrings- og bevilgningsfunksjonen i budsjettet, mens økonomisk oversikt etter art – drift først og fremst ivaretar en informasjonsoppgave.

Departementet konkluderte med at dersom økonomisk oversikt etter art – drift er utarbeidet administrativt etter kommunestyrets budsjettvedtak, er oppstillingen en del av årsbudsjettet, men er ikke bindende etter kommuneloven § 14-5 første ledd. Da må oppstillingen heller ikke endres av kommunestyret selv etter § 14-5 andre ledd og heller ikke legges fram for kommunestyrebehandling etter tredje ledd.

Hvis derimot økonomisk oversikt etter art – drift er vedtatt av kommunestyret som en del av budsjettvedtaket, vil oppstillingen også være bindende og må endres av kommunestyret selv ved vesentlige avvik.

4. Kommuners adgang til låneopptak

Kommuner kan kun ta opp lån til de formålene som følger av kommuneloven § 14-15 til § 14-17, samt til formål som følger av andre lover. Lånehjemler i andre lover finnes i trossamfunnsloven og gravplassloven.

Her kommenteres kort noen uttalelser om forståelsen av lånebestemmelsene.

4.1. Overtakelse av festerett

En tomt eid av A er festet bort til B. Festekontrakten er på 50 + 50 år fra 2008, med en rett for fester til å kreve innløsning når det har gått minst 95 år. Tomten skal opparbeides av fester til næringstomter, og en rett for festeren til å opparbeide nødvendig infrastruktur mv. Fester skal ha samme disposisjonsrett som en eier og bortfester kan ikke motsette seg tiltak på området som fester ønsker å gjennomføre. Kommunen ønsker å overta festeretten, og må betale et vederlag til B for overdragelsen. Spørsmålet var om kommunen kunne lånefinansiere vederlaget for overtakelse av festekontrakten.

Kommuner kan ta opp lån for å finansiere investeringer i «varige driftsmidler» som «skal eies av kommunen (...) selv», jf. kommuneloven § 14-15 første ledd. Eierkravet vil også være oppfylt hvis kommunen får disposisjonsrett over eiendelen og ansvar for forpliktelser knyttet til eiendelen på en slik måte at kommunen kan anses som «reell eier».

Kommunal- og distriktsdepartementet konkluderte med at kommunen kan lånefinansiere overtagelse av festerett, dersom festekontrakten innebærer at kommunen kan regnes som «reell eier». De uttalte videre at som utgangspunkt vil en festekontrakt ofte innebære at fester får utstrakt råderett over eiendommen, slik at fester vil kunne regnes som «reell eier».

4.2. Etablererboligprosjekt

Kommunen ønsket å opprette en etablererboligordning hvor kommunen bygger boliger og selger disse til 80

prosent av markedsprisen til kjøpere som kvalifiserer for ordningen. Kommunen vil ha tilbakekjøpsrett når eieren av en etablererbolig ønsker å selge boligen. I tillegg til etablererboliger, planlegger kommunen å legge ut en del av boligene som deleie- og «leie til eie»-boliger.

Kommunal- og distriktsdepartementet uttaler at kommuner kan ta opp lån for å finansiere investeringer i «varige driftsmidler som skal eies av kommunen (...) selv». Dette innebærer at kommunen ikke kan ta opp lån for å finansiere andres investeringer.

Loven stiller ikke opp noe krav til lengden på perioden som kommunen skal være eier, for at eierkravet skal være oppfylt, og stiller heller ikke opp noe forbud mot å lånefinansiere investeringer som kan være aktuelle for videresalg eller mot å selge videre investeringer som er lånefinansiert.

Hvis kommunen før investeringen planlegger å selge investeringsobjektet til en lavere pris enn det som vil kunne dekke låneopptaket, oppstår spørsmålet om lånefinansieringen er i strid med formuesbevaringsprinsippet, og dermed også må regnes å falle utenfor låneadgangen. En slik situasjon vil etter departementets vurdering kunne falle utenfor låneadgangen.

Når man vurderer om deler av lånet skal bli brukt til å finansiere et tilskudd til kjøpernes investeringer, legger departementet til grunn at det vil være relevant å se på både salgsprisen og øvrige salgsvilkår. Dersom kommunen stiller vilkår om at kjøperen skal tilbakeføre investeringsobjektet til kommunen til tilsvarende rabatterte pris, slik at kommunen vil kunne realisere hele verdien av investeringen på et senere tidspunkt, kan dette trekke i retning av låneopptaket er i tråd med formuesbevaringsprinsippet.

4.3. Etablering av krematorium

Barne- og familiedepartementet har svart på et spørsmål om kommunenes låneadgang etter gravplassloven § 3 tredje ledd, jf. kommuneloven § 14-14 andre ledd, «... for å finansiere investeringer i gravplasser og tilhørende varige driftsmidler» omfatter etablering av krematorium.

Krematorier er etter departementets vurdering en del av gravplassvirksomheten. Krematorier vil derfor være å regne som «tilhørende varige driftsmidler» til gravplassene.

Departementet uttaler videre at kommunenes låneadgang også vil gjelde dersom krematorievirksomheten er organisert som et IKS eller et annet kommunalt eid selskap. Låneadgangen følger da av kommuneloven § 14-16 andre ledd.

5. Nyheter i KOSTRA

5.1. Nytt for 2023

Den viktigste endringen i KOSTRA-rapporteringen for 2023 er at art 874 *Eiendomsskatt annen eiendom* splittes i fire nye arter:

- Art 871 Eiendomsskatt vannkraftanlegg
- Art 872 Eiendomsskatt vindkraftverk



- Art 873 Eiendomsskatt petroleumsanlegg
- Art 876 Eiendomsskatt næringsseiendom m.m.

Artene skal kun benyttes i kombinasjon med funksjon 800 *Skatt på inntekt og formue*.

Det er videre presisert at produksjonsavgift på land-basert vindkraft skal føres på funksjon 840 og art 877 *Andre direkte og indirekte skatter*.

5.2. Nytt fra 2024

Fra 2024 splittes funksjon 254 *Helse- og omsorgstjenester for hjemmeboende* i to nye funksjoner:

- 257 Hjemmetjenester – personellbase knyttet til bofellesskap/samlokaliserte omsorgsboliger
- 258 Hjemmetjenester – ambulerende virksomhet mv

Kort fortalt er det styrende for hvilken av disse funksjonene som skal brukes om brukerens hjem er samlokalisert med personellbasen tjenestene leveres fra. KOSTRA-veilederen gir nærmere veiledning.

En annen viktig nyhet i 2024 er at balansekapitlene for lån splittes ytterligere. Følgende inndeling gjelder fra 2024:

- 411 Utestående obligasjonslån med forfall etter neste regnskapsår
- 412 Utestående obligasjonslån med forfall i neste regnskapsår
- 431 Sertifikatlån
- 451 Lån i kredittinstitusjon med avdragsprofil
- 452 Avdragsfrie lån i kredittinstitusjon hvor

hovedstol forfaller etter neste regnskapsår

- 453 Avdragsfrie lån i kredittinstitusjon hvor hovedstol forfaller i neste regnskapsår
- 454 Lån i kredittinstitusjon med sertifikatvilkår - med løpetid inntil 12 måneder

Av andre nyheter kan nevnes at det er presisert at utgifter og inntekter knyttet til justeringsplikt eller justeringsrett ved endring i bruk av en kapitalvare etter justeringsreglene i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven skal rapporteres på art 400 *Overføring til staten* og art 700 *Refusjon fra staten*. Dette må kunne legges til grunn også for 2023.

Videre er det tatt inn en presisering av at inntekter fra omsetning av varer og tjenester i forbindelse med utenlandske NATO-styrkers forhåndslagring av militært utstyr som er fritatt for merverdiavgift fra 2023, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-13 punkt 4, skal føres på art 640 *Merverdiavgiftspliktige gebyrer*. Det antas at dette også må anses å gjelde for 2023. ●

Knut Erik Lie er seniorrådgiver i NKRF innen fagområdene regnskapsrevisjon og kommunalt regnskap. Han er også utredningsleder i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk – GKRS. Han er utdannet innen økonomi og har høyere revisor-eksamen fra Norges Handelshøyskole. Han har mer enn 25 års erfaring fra kontroll og revisjon i kommunene, blant annet som fylkesrevisor. Knut Erik har vært ansatt i NKRF siden 2004.



Datovarsling – KOMØK '24!

Mandag 3. og tirsdag 4. juni 2024 møtes sentrale politikere, ordførere, folkevalgte, kommunedirektører og rådmenn, kommunalsjefer, økonomisjefer, økonomer, revisorer, fagpersoner og alle andre med interesse for kommunesektoren for å diskutere effekten av regjeringens forslag til nytt inntektssystem som er varslet at legges frem våren 2024. Og hvordan er dette fulgt opp i Kommuneproposisjonen for 2025? Hva er endringene og hvilke utslag får det? Vil din kommune få mer eller mindre penger i årene som kommer? I tillegg vil det bli mange andre spennende og dagsaktuelle temaer knyttet til økonomiledelse, virksomhetsstyring, finans, revisjon og kontroll.

Marker **mandag 3. juni og tirsdag 4. juni** i din kalender nå!

Påmeldingen åpner ca 15. mars 2024. I mellomtiden kan du følge oss på Facebook. Be om å få bli medlem i gruppa «KOMØK» og hold deg oppdatert og bidra med gode forslag til temaer som du mener bør på dagsorden.

For informasjon kontakt: Håvard Moe, fagansvarlig for KOMØK-konferansen, havard.moe@ks.no

3.-4. juni 2024

Quality Airport Hotel Gardermoen



Nye veiledere

Både NKRF og Kommunal- og distriktsdepartementet (KDD) har kommet med nye veiledere i løpet av høsten.

NKRF har revidert sine tidligere veiledere for hhv. forvaltningsrevisjon og selskapskontroll og slått disse sammen til en ny veileder i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, som kan brukes som en innføring i feltet, eller som et oppslagsverk. Den er basert både på regelverk og anerkjent teori – men også på erfaring, slik at den i tillegg inneholder gode råd og «tommelfingerregler».

KDD har publisert to nye veiledere om hhv. saksbehandling i folkevalgte organer og om interkommunalt samarbeid etter reglene i kommuneloven. Veilederen om saksbehandling omtaler de sentrale saksbehandlingsreglene som gjelder før, under og etter møter i folkevalgte organ. Blant temaene som omtales er reglene for innkalling og gjennomføring av møter, krav til møteoffentlighet og habilitet hos folkevalgte og ansatte i kommunen. Den omtaler også særskilt de spesielle

bestemmelsene som gjelder for **møter i kontrollutvalgene**.

Veilederen om interkommunalt samarbeid omhandler regelverket for slikt samarbeid som følger av kommuneloven, dvs. vertskommunesamarbeid, kommunalt oppgavefelleskap (KO) og interkommunalt politisk råd (IPR). I tillegg har den generelle kapitler om muligheter og begrensninger for interkommunalt samarbeid og kjennetegn på ulike samarbeidsmodeller. ●



Veilederne er fritt tilgjengelig på hhv.:

nkrf.no/publikasjoner-veileder-i-forvaltningsrevisjon-og-eierskapskontroll og regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommunalrett-og-kommunal-inndeling/kommuneloven2018/veiledere-til-kommuneloven-2018/id2999447/

Digital sikkerhet i kommunene styrkes

Regjeringen etablerer et digitalt sikkerhetsmiljø for å styrke kommunenes vern mot digitale trusler.

Den sikkerhetspolitiske situasjonen i verden gjør at trusselbildet er i endring, og det er et kontinuerlig arbeid å sikre seg mot uønskede og tilsiktede hendelser. Regjeringen etablerer derfor et responsmiljø som kommunene kan knytte seg til – et KommuneCERT (Computer Emergency Response Team). KommuneCERT vil fungere som en førstelinje for kommunene og skal koordinere henvendelser mot andre responsmiljøer slik at kommunene har ett kontaktpunkt ved hendelser.

Digital sikkerhet er et virksomhetsansvar. Det vil si at hver enkelt kommune i utgangspunktet har ansvar for å ivareta dette selv. Ofte har imidlertid små og mellomstore kommuner begrenset tilgang på sikkerhetskompetanse og kapasitet til å ivareta dette ansvaret. KommuneCERT vil bistå med dette og være et knutepunkt for veiledning og informasjonsflyt.

Regjeringen vil etablere KommuneCERT i tilknytning til helsesektorens responsmiljø – HelseCERT. HelseCERT har som oppgave er å øke sektorens evne til å

oppdage, forebygge og håndtere digitale angrep, og virksomheten har lang erfaring med å bistå helse- og omsorgssektoren innenfor dette området.

HelseCERT leverer allerede i dag tjenester til helse- og omsorgstjenestene i kommunene og har bistått mange kommuner med forebyggende tiltak og håndtering av hendelser, og de som jobber i HelseCERT kjenner kommunesektoren godt. HelseCERT er del av Norsk helsenett SF, som er et selskap underlagt og styrt av Helse- og omsorgsdepartementet og som allerede tilbyr nettverk og kommunikasjonstjenester til hele den kommunale helse- og omsorgstjenesten.

HelseCERT vil bygge videre på allerede etablerte tjenester som sårbarhetsscanning, råd og anbefalinger, varsling ved ondsinnede dataangrep, oppdatert situasjons- og trusselbilde mm. En slik utvidet rolle for HelseCERT, med en etablering av KommuneCERT, vil medføre en oppskalering av dagens kapasitet og tilbud ut mot kommunene. ●

Kilde: Kommunal- og distriktsdepartementet



KS med ny informasjonskampanje om personvern og informasjonssikkerhet

Målet med kampanjen er å utløse en «refleks» hos ansatte i kommuner og fylkeskommuner som gjør at sikkerhet er noe som faller helt naturlig i den digitaliserte hverdagen.

Med utgangspunkt i sikkerhetssituasjonen i Europa, trusselvurderingene til de norske sikkerhets- og etterretningstjenestene i Norge, og den store mengden av dataangrep mot norske virksomheter og kommuner, ber KS om at kampanjen prioriteres i kommunene.

Kampanjen består av ti temaer – der ett tema er tenkt rullet ut per måned i totalt ti måneder. Hver måned har et klart budskap, og målet er å sikre at de kommuneansatte endrer vaner. De ti temaene som er valgt ut er:

- **Låse enheter** – Ønsket atferdsendring er at de ansatte alltid låser sine digitale enheter.
- **Passord** – Ønsket atferdsendring er at ansatte alltid lager sterke passord.
- **Pålogging via linker** – Ønsket atferdsendring at ansatte alltid logger på via nettsteder og ikke via linker.
- **Mobile enheter er personlig** – Ønsket atferdsendring er at ansatte aldri låner ut mobile enheter som er utdelt av kommunen eller fylkeskommunen.
- **Ikke sende sensitive opplysninger på e-post** – Ønsket atferdsendring er at e-post aldri benyttes til å sende sensitive eller taushetsbelagt informasjon.

- **Lagring av informasjon** – Ønsket atferdsendring er at ansatte aldri lagrer kommunens informasjon i private systemer.
- **Sikkerhet på hjemmekontor og på reise** – Ønsket atferdsendring er at ansatte er oppmerksomme på om noen lytter til jobberelaterede samtaler eller ser skjermer med jobberelatert informasjon.
- **To-fakturaautentisering** – Ønsket atferdsendring er at ansatte benytter sikre løsninger der det er mulig.
- **Samtykke ved deling av bilder eller film** – Ønsket atferdsendring er at ansatte alltid sørger for å ha samtykke.
- **Meld fra** – Ønsket atferdsendring er at ansatte alltid kontakter IT-support eller avvikssystem dersom de er usikre på e-poster/meldinger. ●



Kampanjematerialet er fritt tilgjengelig på: ks.no/fagomrader/digitalisering/kompetanse-og-verktoy/informasjonsikkerhet-og-personvern/veiviser-for-a-styrkerobusthet/

Ny anbefaling for god skikk og praksis i kontrollutvalgssekretariatene er fastsatt

Styrene i Forum for kontroll og tilsyn (FKT) og NKRF har fastsatt anbefalingen for god skikk og praksis i kontrollutvalgssekretariatene for budsjett for kontrollarbeidet.

FKT og NKRF samarbeider om å utarbeide anbefalinger for god skikk og praksis i kontrollutvalgssekretariatene. Det er nedsatt en felles styringsgruppe for dette arbeidet, og det er ulike arbeidsgrupper – sammensatt av medlemmer fra begge organisasjonene, som utarbeider forslagene til anbefalinger.

Følgende anbefaling er fastsatt:

- Anbefaling for god skikk og praksis i kontrollutvalgssekretariatene – budsjett for kontrollarbeidet

Formålet med denne anbefalingen er å gi veiledning til kontrollutvalgssekretariat om arbeidet med budsjettforslaget for kontrollarbeidet. Anbefalingene skal bidra

til at krav i lov og forskrift følges, og gi sekretariatet oversikt over tilgjengelige midler til kontrollarbeidet.

Samarbeidet med anbefalinger fortsetter videre, og to arbeidsgrupper er/har vært i gang med å utarbeide forslag til anbefalinger for henholdsvis:

- Risiko- og vesentlighetsvurdering (ROV) og plan for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll
- Orienteringer fra kommunedirektøren ●



Anbefalingene er fritt tilgjengelig på: nkrf.no/publikasjoner#gratis



AKERSHUS OG ØSTFOLD FYLKES-REVISJON KO

Aleena Ejaz er ansatt som regnskapsrevisor fra 14. august 2023. Hun har bachelor i revisjon og kommer fra stilling i utdanningsetaten i Oslo kommune.



VESTFOLD OG TELEMARKE REVISJON IKS

Rune Johansen er utdannet siviløkonom, med lang erfaring fra privat revisjon, herunder flere års erfaring med revisjon av kommuner og offentlig eide virksomheter. Han har også erfaring med forvaltningsrevisjonsprosjekter og arbeid som kontrollutvalgssekretær, og har hatt ulike stillinger i offentlig sektor, både som controller, økonomirådgiver og økonomisjef/regnskapssjef. Han startet som regnskapsrevisor i oktober 2023.



Gudrun Nordbø Venås er siviløkonom fra NHH og har bachelorgrad i revisjon fra Høgskolen i Telemark (USN). Hun har bred erfaring fra regnskapsarbeid i kommunesektoren, og har også jobbet innen privat revisjon og i Finansdepartementet. Hun startet som regnskapsrevisor i september 2023.



Sofie Louise Rodrigues Berge har en mastergrad i statsvitenskap og ledelse og en bachelorgrad i jus og administrasjon. Hun har tidligere jobbet i DSB med koordinering av norske tilsynsmyndigheter, EU/EØS-samarbeid og saksbehandling. Hun startet som forvaltningsrevisor 1. november 2023.



Roger Breiland er utdannet økonom og har en Bachelorgrad i Økonomi og forretningsjus fra Handelshøyskolen BI. Han har flere års erfaring fra regnskap i privat sektor og har tidligere jobbet med bl.a. gründervirksomhet innen bærekraftig detaljhandel. Han startet som regnskapsrevisor 1. november 2023.



ROMERIKE REVISJON IKS

Per Kristian Winge (46) begynte 9. oktober 2023 som regnskapsrevisor. Per Kristian har erfaring som revisor, i tillegg erfaring som regnskapsfører. Han er statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører og har studert ved revisorstudiet på BI.



MØRE OG ROMSDAL REVISJON SA

Ola Godø Andersen begynte som forvaltningsrevisor ved Ålesundskontoret 13. mars 2023. Ola er utdannet statsviter fra School of Oriental and African Studies i London og har tidligere jobbet med utviklingsprosjekt i Tolldirektoratet, samt i EFTA Sekretariatet i Genève med frihandelsforhandlinger og tollspørsmål.



Terje Gundersen-Røvik begynte 17. april 2023 som forvaltningsrevisor i avdeling Molde. Terje er utdannet lærer og tok i 2010 master i skoleledelse ved NTNU, der han så på hvordan skoler lyktes med utvikling og endring. Han har arbeidet som skoleleder i 19 år, men har i tillegg til kommunal virksomhet også erfaring fra næringsliv. Det viktigste arbeidsområdet blir oppvekstsektoren, men Terje vil også delta i revisjon av andre områder.



Charlotte Blomvik begynte som forvaltningsrevisor 3. oktober 2023. Charlotte gikk medier og kommunikasjon på Akademiet videregående skole i Ålesund, og har tatt en bachelor i sosiologi ved universitetet i Bergen og en master i samfunnsplanlegging og ledelse ved Høgskolen i Volda. Charlotte har også ett år med folkehøgskole i reiseliv og friluftsliv fra Ringebu folkehøgskole og et årsstudium i radiografi fra Høgskolen på Vestlandet.



Stefan Hovden begynner som forvaltningsrevisor i Kristiansund 3. januar 2024. Stefan har en bachelor i internasjonale studier fra Høyskolen Innlandet og en påfølgende master i statsvitenskap fra NTNU. Han har jobbet som rådgiver innen byggesaker, og har hatt ansvaret for landbruk/jordbruk i kombinasjon med byggesak i Hvaler kommune. Stefan har også yrkeserfaring fra privat sektor.



kontroll & revisjon utgis av:
NKRF – kontroll og revisjon i kommunene
Postboks 1417 Vika,
0115 Oslo
Tlf.: 23 23 97 00

E-post: post@nkrf.no

www.nkrf.no
www.twitter.com/nkrf
www.twitter.com/kommunerevisor1
www.facebook.com/nkrf.no

Bankkontonr.: 1450.12.70424
Org.nr.: 975 450 694 MVA

Ansvarlig redaktør:
Styreleder Per Olav Nilsen

kontroll & revisjon kommer ut seks ganger i året:
2.1., 1.3., 2.5., 1.7., 2.9. og 1.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 525 pr. år

Forasidebilde:
Foto: StartupStockPhotos/Pixabay

Annonsepriser:
1/1-side bakside kr 6 250
1/1-side andre sider kr 5 700
3/4-side kr 5 050
1/2-side kr 4 400
1/4-side kr 3 250
1/8-side kr 1 950
Prisene er ekskl. mva.
Rabatt vurderes ved flere innrykk.
Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 1600
ISSN 2703-9692



Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

Skann QR-koden og få kontroll & revisjon direkte på smarttelefon eller nettbrett.



Grafisk design og trykk:
Merkur Grafisk AS

Returadresse:
NKRF
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



For mer info,
program og
påmelding, se
[NKRF.no/kurs](https://nkrf.no/kurs)

NKRFs

Kontrollutvalgskonferanse

31. jan – 1. feb 2024

Clarion Hotel & Congress Oslo Airport

Velkommen på konferanse

2024

– på vakt for
fellesskapets
verdier



– kontroll og revisjon i kommunene

