

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 16.12.2024

## **INFORMASJONSSKRIV 4/2024 – REVISORS VURDERINGER AV VESENTLIGHET VED REVISJON AV REGNSKAPER I KOMMUNAL SEKTOR**

### **Innledning**

Revisjons- og regnskapskomiteen vil i med dette infoskrivet gi veiledning til fastsettelse og bruk av vesentlighetsgrenser ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor.

Revisor skal planlegge og gjennomføre en revisjon slik at revisor ved avslutningen av denne har betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil. Revisor anvender vesentlighetsgrenser for å oppnå dette.

Vesentlighet fastsettes vanligvis utfra en vurdering av hva som vil være vesentlig for brukerne av regnskapet, slik at feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet (ISA 320 pkt. 2). I kommunal sektor vil den viktigste brukeren av regnskapet være kommunestyret eller tilsvarende organ med bevilgende myndighet. Det forhold at regnskapet i kommunal sektor også kan bli brukt til å fatte andre beslutninger enn rent økonomiske, kan også påvirke revisors vesentlighetsvurderinger.

Kommuner og fylkeskommuner forvalter offentlige midler og har andre regnskaper enn andre sektorer – bevilgningsorientert regnskap. Dette kan bidra til at forventningene fra brukerne kan være høyere og gi områder hvor særlige vesentlighetsgrenser kan vurderes.

### **1. Revisors oppgaver og plikter etter lov og forskrift**

Regnskapsrevisjon i kommunal sektor skal skje i henhold til kommuneloven og god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 24-2. Nærmere om hva som ligger i god kommunal revisjonsskikk knyttet til vesentlighet vil følge av revisjonsstandardene:

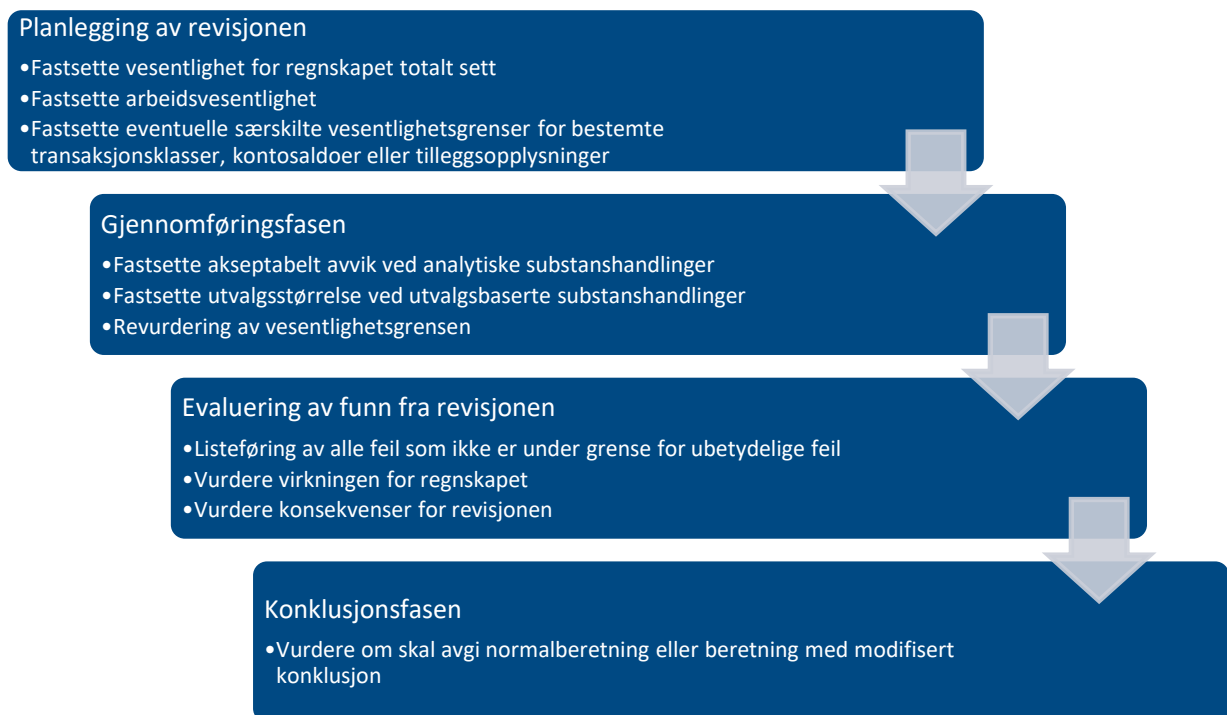
- [ISA 320](#) «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon»
- [ISA 450](#) «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen»

## 2. Regnskapsrevisors oppgaver og plikter etter revisjonsstandardene

### 2.1 Generelt om revisors oppgaver og plikter etter ISA 320 og 450

Vesentlighetsbegrepet anvendes av revisor både ved planlegging av revisjonen, ved gjennomføring av videre revisjonshandlinger, ved evaluering av virkningen av feilinformasjon for revisjonen og på regnskapet og ved utarbeidelse av en konklusjon i revisjonsberetningen.

Revisors bruk av vesentlighetsvurderinger gjennom revisjonen er illustrert i figuren under:



Revisor skal i planleggingsfasen fastsette:

1. Total vesentlighet, jf. punkt 3.2.3
2. Eventuell særskilt vesentlighetsgrense for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, jf. punkt 3.2.6
3. Arbeidsvesentlighet, jf. punkt 3.2.4

I tillegg er det vanlig av revisor fastsetter en grense for ubetydelige feil, jf. punkt 3.2.5.

Ved utarbeidelsen av en revisjonsplan, skal revisor bestemme en vesentlighet for regnskapet totalt sett - total vesentlighet. I fastsettelsen av total vesentlighet, tar revisor forutsetninger om brukernes adferd på bakgrunn av regnskapet, herunder hvilke beslutninger de treffer og hvordan feilinformasjon i regnskapet påvirker beslutningene.

Videre skal revisor fastsette en grense for arbeidsvesentlighet. Arbeidsvesentlighet er et verktøy for praktisk anvendelse av vesentlighetsgrensen som skal redusere sannsynligheten for at summen ukorrigerte feil og ikke avdekkede feil kan overstige total vesentlighet, til et akseptabelt nivå.

Dersom kommunen avlegger konsolidert årsregnskap, skal revisor fastsette egne vesentlighetsgrenser for det konsoliderte årsregnskapet – total vesentlighet og arbeidsvesentlighet. I den videre fremstillingen omtales ikke vesentlighet for konsolidert årsregnskap. Det vises til omtale i eget infoskriv om revisjon av konsolidert årsregnskap.

Grense for ubetydelige feil angir revisors vurdering av størrelse på feil som ut fra forventning om omfang aldri kan bli vesentlig. Ved avslutningen av revisjonen skal revisor liste opp de feil som er identifisert for kommunen (revidert enhet). Grense for ubetydelige feil benyttes for å angi en nedre grense for hvilke feil vi inkluderer i oppsummeringen.

Revisjonsstandardene er prinsippbaserte og gir ikke konkrete anvisninger i beregning av vesentlighetsgrenser.

## **2.2 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor i ISA 320 og 450**

ISA 320 «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon» har to punkter om særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor, A3 og A10.

### **Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor (Jf. punkt 10)**

A3. Når det gjelder en enhet i offentlig sektor, er det ofte lovgivere og regulerende myndigheter som er de primære brukerne av regnskapet. Videre kan regnskapet bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske beslutninger. Fastsettelsen av vesentlighet for regnskapet totalt sett (og, dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen eller -grensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger) ved revisjon av regnskapet til en enhet i offentlig sektor påvirkes derfor av lov, forskrift eller andre pålegg, og av behovet for finansiell informasjon som lovgivere og allmennheten har i forhold til handlingsplaner og tiltak i offentlig sektor.

Her trekkes frem at regnskapet i større grad kan bli benyttet til å treffe andre beslutninger enn rent økonomiske, noe som er med å påvirke revisors vesentlighetsvurderinger.

### **Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor**

A10. Ved revisjon av en enhet i offentlig sektor kan samlede kostnader eller nettokostnader/-utbetalinger (kostnader minus inntekter, eller utbetalinger minus innbetalinger) være mer hensiktsmessige referanseverdier for programaktiviteter. Når en enhet i offentlig sektor har offentlige eiendeler til forvaring, kan eiendeler være en hensiktsmessig referanseverdi.

Punktet trekker frem at andre referanseverdier kan være mer relevante i kommunal sektor enn de som tradisjonelt benyttes i privat sektor.

ISA 450 «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen» har to punkter om særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor, A24 og A25.

### **Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor**

A24. Ved revisjon av en enhet i offentlig sektor kan vurderingen av hvorvidt feilinformasjon er vesentlig også påvirkes av revisors oppgaver og plikter etablert gjennom lov, forskrift eller andre pålegg til å rapportere spesifikke forhold, herunder for eksempel misligheter.

A25. Videre kan forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av et effektivt lovmessig tilsyn påvirke vurderingen av hvorvidt en post er vesentlig i kraft av sin natur. Dette er særlig tilfellet for poster som er knyttet til etterlevelse av lov, forskrift eller andre pålegg.

I tillegg kan GUID 2900 Guidance to the financial auditing standards<sup>1</sup> gi veiledning for bruk av ISA 320 og 450 i offentlig sektor.

Komiteen drøfter disse forholdene nærmere nedenfor.

## **3. Nærmere om regnskapsrevisors oppgaver og plikter i kommunal sektor – komiteens vurdering**

Grenser for vesentlighet for regnskapet som helhet og for regnskapsopplysningene, har stor betydning for revisjonen. Det er få andre områder hvor revisor i så stor grad er henvist til skjønnsutøvelse. ISA 200 punkt A25 understreker at profesjonelt skjønn er særlig nødvendig når det fattes beslutninger i forbindelse med vesentlighet og revisjonsrisiko.

I dette kapitlet gir Revisjons- og regnskapskomiteen sine vurderinger av revisors oppgaver og plikter knyttet til fastsettelse av vesentlighetsgrenser ved av regnskapsrevisjon i kommunal sektor.

### **3.1 Brukere av kommuneregnskapet**

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har trukket frem følgende potensielle brukergrupper av kommuneregnskapet<sup>2</sup>: Innbyggere, långivere, gebyrbetalere, politikere, administrasjon, kommune ansatte og statlige myndigheter. Brukergruppen er til dels lite ensartet. Innbyggerne, som bl.a. også betaler gebyr, kan gjennom valg påvirke hvilke politikere som blir valgt inn i kommunestyret. Administrasjonen gir innspill til budsjettet og avlegger regnskapet. Kommunestyret bevilger midler og vedtar regnskapet som administrasjonen avlegger. GKRS anser kommunestyret til å være den primære brukergruppen av det kommunale årsregnskapet. Kommunestyret som regnskapets primærbruker henger tett sammen med at kommuneregnskapet er bevilgningsorientert og dets funksjon i de folkevalgtes kontroll med bruken av bevilgningene. Revisjons- og regnskapskomiteen følger denne vurderingen.

I andre virksomheter i kommunal sektor, er det på samme måte naturlig å anse det bevilgende organet som den primære regnskapsbrukeren. Dette omfatter f.eks. representantskap i kommunale oppgavefelleskap, interkommunale politiske råd og interkommunale selskaper.

---

<sup>1</sup> GUID utgis av INTOSAI, den internasjonale organisasjonen for riksrevisjoner og kan lastes ned fra [www.issai.org/professional-pronouncements/](http://www.issai.org/professional-pronouncements/)

<sup>2</sup> «Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper», kapittel 3.3

Kommunestyret skal ivareta sine velgere som blant annet er gebyrbetalere og også brukere av ulike tjenester i kommunen. Kommunestyret har et bredt spekter av interessegrupper som skal ivaretas når det fattes økonomiske beslutninger, herunder bevilges midler på grunnlag av blant annet regnskapet. Det tilsier at det også kan være andre hensyn enn økonomiske som vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser i kommunal sektor. Slike hensyn kan ivaretas i risikovurderingene eller ved vurdering av vesentlighetsgrenser.

### **3.2 Planlegging av revisjonen - fastsette vesentlighetsgrenser**

ISA 320 setter krav til at revisor i planleggingen skal fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett. Av punkt 6 fremgår det at revisor ved planlegging av revisjonen skal foreta skjønnsmessige vurderinger av størrelsen på feilinformasjon som vil bli ansett som vesentlig. Disse vurderingene gir grunnlag for å:

- fastsette typen, tidspunktet og omfanget av risikovurderingshandlinger.
- identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon.
- fastsette typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger

Revisors fastsettelse av vesentlighet skal baseres på et profesjonelt skjønn. Revisors skjønn påvirkes blant annet av revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har, de beslutninger som fattes på grunnlag av regnskapet og erfaringer med oppdraget. For eksempel kan en faktor som sier noe om beløpsmessig vesentlighet for brukerne, være hvor store budsjettavvik som normalt må til for at kommunestyret vedtar å endre budsjettet, selv om kommunestyret må legge stor vekt på prognoser og forslag fra administrasjonen.

#### **3.2.1 Kvantitative vurderinger**

Som utgangspunkt for revisors profesjonelle skjønn for totalvesentlighet brukes gjerne en beregnet grense i form av en prosentandel av en eller flere valgte referanseverdier. Det er likevel viktig å presisere at vesentlighetsgrenser ikke kun består av en tallmessig beregning, men at kvalitative faktorer har også betydning. Derfor vil fastsettelsen av vesentlighet til slutt være en skjønnsmessig vurdering og ikke kun en matematisk beregning. Se nærmere omtale av kvalitative vurderinger nedenfor.

#### **Budsjett som beregningsgrunnlag**

I kommunal sektor bevilger kommunestyret midler for årets drift som kommer til uttrykk i budsjettet. Budsjettet er i kommunal sektor en bindende plan for kommunes midler og anvendelsen av disse. Regnskapet skal gi opplysninger om budsjettet for den enkelte post i regnskapsoppstillingene. Revisjon av kommunens årsregnskap inneholder oppgaver knyttet til budsjettet jf. kommuneloven § 24-5. Budsjettet vil i mange tilfeller gi bedre informasjonsgrunnlag for fastsettelse av vesentlighetsgrenser for revisjon av årets regnskap enn fjorårets regnskap. Investeringsdelen i kommunens budsjett og regnskap kan variere betydelig fra år til år. Kommunens investeringsregnskap påvirker driftsregnskapet blant annet ved posteringene av avskrivninger og derigjennom beregning av minimumsavdrag.

Revisjons- og regnskapskomiteen mener at driftsbudsjettet normalt vil være et godt grunnlag for å vurdere hva som vil være vesentlig for brukerne av regnskapet. Kvaliteten på budsjettet kan imidlertid variere, spesielt i mindre enheter. Revisor må ta hensyn til erfaring med kvaliteten med den reviderte enhetens budsjett.

Budsjettet i en kommune endres normalt flere ganger i løpet av året, og revisor må ta hensyn til revidert budsjett ved fastsettelse og revurdering av vesentlighetsgrenser.

### **Aktuelle referanseverdier og proSENTSATSER**

Ved revisjon i privat sektor beregnes vesentlighet blant annet på grunnlag av driftsinntekter, bruttofortjeneste og årsoverskudd. Kommunene er først og fremst leverandører av ulike tjenester til innbyggerne og kommunestyret bevilger midler til tjenesteproduksjonen og kommunens øvrige aktiviteter. Ifølge veiledningen til ISSAI 2320 (tilsvarer ISA 320) i GUID 2900, kan budsjetterte totale årlige utgifter være den mest hensiktsmessige basisen for å fastsette vesentlighet når enhetens hovedfunksjon eller mandat er tjenestelevering. Revisjons- og regnskapskomiteen mener derfor at sum budsjetterte driftsutgifter eller driftsinntekter bør være en referanseverdi ved beregning av vesentlighet. Det har tidligere vært lagt til grunn at et vanlig utgangspunkt for totalvesentlighet kan være mellom 0,5 og 1,5 prosent av sum driftsutgifter/-inntekter. Dette kan imidlertid i noen tilfeller, f.eks. på grunnlag av enhetens størrelse, gir for lave eller for høye grenser. Revisors endelige vurdering av vesentlighet må uansett baseres på skjønn.

Ifølge ISA 320, punkt A10 kan eiendeler være en hensiktsmessig referanseverdi når en enhet i offentlig sektor har offentlige eiendeler til forvaring. Kommunene har behov for betydelig infrastruktur i form av bygninger og anlegg for å utføre sine aktiviteter. Revisjons- og regnskapskomiteen mener derfor at sum eiendeler kan være en av flere aktuelle referanseverdier ved vurdering av vesentlighet for enheter som primært forvalter eiendom. Det er vanlig å bruke 0,5-1 prosent av sum eiendeler i henhold til fjorårets regnskap.

I kommunal sektor består egenkapitalen av bundne og ubundne fond. Bundne fond er midler som bare kan benyttes til et gitt formål, og vil normalt underlegges egne revisjonshandlinger. Ubundne fond, dvs. disposisjonsfond og ubundne investeringsfond korrigert for merforbruk og udekket, disponeres av kommunestyret og kan gi et uttrykk for kommunens soliditet, og være en relevant referanseverdi ved vurdering av vesentlighet. Revisjons- og regnskapskomiteen mener derfor at en beregning av 5-10 prosent av ubundne fond kan være en faktor som påvirker revisors skjønn om hvor i intervallet vesentlighetsgrensen legges.

### **3.2.2 Kvalitative vurderinger**

Ved fastsettelse av total vesentlighet skal revisor ta hensyn til både kvantitative og kvalitative forhold. ISA 320, punkt A3 påpeker at regnskapet i offentlig sektor kan bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske. Fastsettelsen av total vesentlighet ved revisjon av kommuner påvirkes av lov, forskrift eller andre pålegg og av behovet for finansiell informasjon som kommunestyret og allmennheten vil ha.

Revisor bør derfor i tillegg til kvantitative beregninger gjennomføre kvalitative vurderinger ved fastsettelse av og revurdering av vesentlighet. Dette kan være faktorer som:

- Kommunens økonomiske stilling
- Likviditetsproblemer
- ROBEK
- Investeringsplaner
- Organisering/omorganisering
- Eventuelt ekstraordinære forhold
- Politiske satsingsområder

Det er revisors skjønn og kunnskap om kommunen som vil avgjøre hvor vesentlighetsgrensen settes. Dersom kommunen har en krevende økonomisk stilling med likviditetsproblemer, står i fare for å havne på ROBEK etc., er det forhold som trekker total vesentlighet ned mot det laveste i intervallet. God kommuneøkonomi kan på sin side tillate høyere vesentlighetsgrenser.

### **3.2.3 Total vesentlighet**

Revisors fastsettelse av total vesentlighet skal innebære bruk av revisors skjønn for å vurdere hvor store feil i regnskapet som kan påvirke brukernes beslutninger.

Som støtte i denne vurderingen, gjør revisor vanligvis en beregning med utgangspunkt i en referanseverdi. En kvantitativ beregning av vesentlighet bør baseres på den referanseverdien som gir best uttrykk for den økonomiske aktiviteten i kommunen. Sum budsjetterte driftsutgifter gjenspeiler kommunens aktivitet og tjenesteproduksjon og er en stabil referanseverdi i forhold til svingninger i bl.a. investeringsnivå og økonomisk situasjon. Revisjons- og regnskapskomiteen mener derfor at i kommuner og fylkeskommuner bør sum budsjetterte driftsutgifter normalt være et utgangspunkt ved fastsettelse av vesentlighet. Referanseverdien ubundne fond kan være en faktor som påvirker revisors skjønn.

I andre virksomheter i offentlig sektor kan andre referanseverdier gi et bedre uttrykk for hva som vil være vesentlig. Som nevnt kan eiendeler være en relevant referanseverdi i virksomheter som primært forvalter eiendom, mens for mer forretningspreget virksomhet kan driftsinntekter eller årsresultat være aktuelle referanseverdier.

Revisor legger i sin skjønnsvurdering også vekt på tidligere erfaring med oppdraget, den relative størrelsen på oppdraget og kvalitative faktorer som kommunens økonomi, investeringsplaner, politiske satsingsområder mv.

### **3.2.4 Arbeidsvesentlighet**

Ifølge ISA 320 skal revisor fastsette arbeidsvesentlighet. Arbeidsvesentlighet er et verktøy for praktisk anvendelse av vesentlighetsgrensen. Hensikten er å redusere aggregeringsrisikoen til et hensiktsmessig lavt nivå, og gi en buffer opp mot vesentlighetsgrensen, slik at summen av ikke korrigerede feil og uavdekket feilinformasjon ikke skal overstige totalvesentlighetsgrensen. Nivået på arbeidsvesentlighet utledes av total vesentlighet. Det er vanlig å sette arbeidsvesentligheten mellom 50 og 75 % av total vesentlighet.

Hvor man legger seg i dette intervallet vil avhenge av flere faktorer, blant annet erfaring og forventninger til hvor mye feil det erfaringsmessig er i regnskapet eller på en aktuell transaksjonsklasse/kontosaldo. Har kommunen et godt kontrollmiljø og historisk få avdekkete feil, er det mindre behov for en buffer mellom arbeidsvesentlighet og total vesentlighet. Arbeidsvesentligheten kan da settes i øvre del av intervallet. Et svakt kontrollmiljø og forventninger om en del feil, gir behov for større buffer og arbeidsvesentligheten må settes lavere.

Arbeidsvesentlighet kan brukes i planleggingen av revisjonen for å vurdere hvilke transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger det er nødvendig og hensiktsmessig å følge opp i revisjonen. Arbeidsvesentligheten kan også brukes ved gjennomføring av videre revisjonshandlinger, se nærmere omtale i delkapittel 3.3.



### 3.2.5 Grense for ubetydelig feil

Revisjonens mål er å vurdere identifisert feilinformasjon for revisjonen og virkningene av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet. ISA 450 «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen» krever at revisor skal akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig.

Revisor kan angi en øvre grense for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig og ikke nødvendigvis må akkumuleres, fordi revisor forventer at akkumuleringen av slike beløp åpenbart ikke vil ha vesentlig innvirkning på regnskapet, jf. ISA 450 punkt A3.

Ved revisjon i offentlig sektor kan vurderingen av hvorvidt feilinformasjonen er vesentlig også påvirkes av revisors oppgaver og plikter etablert gjennom lov, forskrift eller andre pålegg til å rapportere spesifikke forhold, hendelser som for eksempel misligheter jf. ISA 450 punkt A24. Videre kan forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av et effektivt lovmessig tilsyn påvirke vurderingen av hvorvidt en post er vesentlig i kraft av sin natur jf. punkt A25.

Disse forholdene trekker etter komiteens vurdering i retning av en noe lavere grense for ubetydelige feil ved revisjon av kommuner. Det vises også til GUID 2900 hvor det i veiledningen til ISSAI 2450 (tilsvarende ISA 450) også argumenteres for/åpnes for at alle avdekkede feil i enkelte tilfelles bør vurderes rapportert. Dette er momenter som etter komiteens oppfatning må ligge til revisors skjønn. Revisjons- og regnskapskomiteen mener grense for ubetydelige feil normalt bør settes i intervallet 1 til 5 % av total vesentlighet.

### 3.2.6 Særskilt vesentlighet

Det er varierende i hvor stor grad man i revisjon benytter særskilte vesentlighetsgrenser på enkelte områder. Dersom det ikke settes særskilte vesentlighetsgrenser vil det være revisors risikovurderinger og påfølgende revisjonshandlinger som sikrer tilstrekkelig revisjon av området.

I offentlig sektor kan regnskapet bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske. Forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av effektivt lovmessig tilsyn kan tilsi at en post er vesentlig i kraft av sin natur selv om den beløpsmessig ikke er vesentlig. Det kan for eksempel være uberettiget bruk av kommunens midler, misligheter mv.

Det kan være faktorer som kan indikere at det er en eller flere bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, der feilbeløp som er lavere enn vesentlighet for regnskapet totalt sett rimelig kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet. Dette kan blant annet omfatte følgende:

- Hvorvidt lov, forskrift eller det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering påvirker brukernes forventninger vedrørende måling eller tilleggsopplysning av bestemte poster
- De viktigste tilleggsopplysningene i forhold til kommunens virksomhet
- Hvorvidt det er rettet oppmerksomhet mot et bestemt aspekt ved kommunens virksomhet som det er opplyst om for seg i regnskapet. (ISA 320 A11)

Dersom revisor fastsetter en særskilt vesentlighetsgrense for en bestemt transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, må dette følges opp i revisjonen. Det vil si at ved revisjon



av denne transaksjonsklassen, kontosaldoen eller tilleggsopplysningen, må revisor planlegge type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger med utgangspunkt i en lavere vesentlighetsgrense. Det vil normalt innebære at det må utføres mer revisjonsarbeid. I mange tilfeller kan en økt aktsomhet fra revisor ved gjennomføring av revisjonen og vurdering av avvik, herunder en lavere grense for ubetydelige feil, være en vel så effektiv løsning.

Nedenfor beskrives enkelte områder ved kommunal sektor hvor det kan være aktuelt for revisor å vurdere særskilt vesentlighet (listen er ikke uttømmende):

- **Selvkost og brukerbetaling:** Feil på selvkostområdet kan for eksempel ha betydning for hva den enkelte innbygger betaler i gebyr. Det må antas at slike feil er noe allmennheten er interessert i også for relativt lave beløp pr innbygger, og at dette vil være et område hvor revisor er særskilt aktsom.
- **Skatter og avgifter:** Ved kontroll av den informasjon som omfattes av særattestasjonene i forbindelse med skatter og avgifter må revisor anvende andre og mer omfattende kontrollhandlinger enn vesentlighetsgrensen for revisjon av årsregnskapet nødvendigvis skulle tilsi. Dette skyldes at områder som er særlig relevante for skatter og avgifter, ikke kan utelates kontrollert selv om de er uvesentlige for årsregnskapet totalt sett. Revisor anvender imidlertid vesentlighetsgrensen som er fastsatt ved revisjonen av årsregnskapet for rapportering basert på årsregnskapet. For rapportering som er basert på et annet grunnlag enn årsregnskapet vurderer revisor om det skal fastsettes en særskilt vesentlighetsgrense basert på en spesifikk vurdering av den aktuelle rapporteringen, jf. SA 3801 punkt 11.
- **Misligheter:** Av kommuneloven § 24-7 tredje ledd fremgår det: «Hvis revisor avdekker eller på annen måte blir kjent med misligheter, skal han eller hun straks melde fra om det etter første ledd bokstav e. Når saksforholdet er nærmere klarlagt, skal revisor sende et nytt brev til kontroll-utvalget, med kopi til kommunedirektøren». I vurderingen av eventuelle misligheter vil en i praksis operere med en tilnærmet nulltoleransgrense. Et viktig element i vurderingen, er særlige hensyn knyttet til offentlig sektor og forvaltning av offentlige midler.
- **Områder med særskilt politisk interesse:** Dersom kommunestyret har særskilt fokus på et virksomhetsområde, et prosjekt e.l., kan beslutninger som fattes om dette området være særlig sensitivt for feil i økonomisk rapportering. Slik særskilt fokus kan for eksempel komme til uttrykk gjennom årsbudsjettet og budsjettbehandlingen, andre politiske saker eller media.

### 3.2.7 Revurdering av vesentlighet

Den fastsatte vesentlighetsgrensen skal revurderes underveis i oppdraget dersom revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville ha medført at revisor hadde fastsatt et annet vesentlighetsbeløp (eller flere beløp) innledningsvis. Et eksempel på et slikt forhold kan være vesentlige endringer i kommunens aktivitetsnivå, herunder vesentlige endringer i kommunens årsbudsjett.

### 3.3 Gjennomføringsfasen

I gjennomføringsfasen av revisjonen kan arbeidsvesentligheten være til hjelp ved utforming av revisjonshandlingene og ved vurdering av resultatene av revisjonshandlingene. Komiteens inntrykk er at det i praksis varierer i hvor stor grad arbeidsvesentligheten brukes aktivt i gjennomføringen av revisjonen. En aktiv og systematisk bruk av arbeidsvesentlighet er nødvendig for å gjennomføre en effektiv revisjon.

Typiske eksempler på bruk av arbeidsvesentlighet kan være:

- Fastsette akseptabelt avvik i substansanalyse
- Bestemme utvalgsstørrelser ved bruk av stikkprøver, og vurdering av hvorvidt projiserte feil kan være vesentlige.
- Avgjøre om en restpopulasjon kan unnlates kontrollert

#### **Analytiske substanshandlinger**

Ved bruk av analyser som substanshandlinger skal revisor fastsette et akseptabelt avvik mellom registrerte beløp og forventede verdier som kan aksepteres uten videre undersøkelse, jf. ISA 520 punkt 5 d. Det følger av veiledningspunkt A16 til ISA 520 at akseptabelt avvik vil påvirkes av bl.a. vesentlighet og ønsket grad av sikkerhet. Selv om arbeidsvesentlighet ikke nevnes spesifikt, viser standarden til veiledningspunkt om arbeidsvesentlighet i ISA 320. Det bør derfor kunne konkluderes med at arbeidsvesentligheten vil være et utgangspunkt for fastsettelse av akseptabelt avvik ved gjennomføring av analyser. Akseptabelt avvik kan aldri være høyere enn arbeidsvesentligheten, men kan settes lavere avhengig av risiko og ønsket grad av sikkerhet.

I praksis kan dette gjerne gjøres ved at arbeidsvesentligheten multipliseres med en prosentsats som varierer med ønsket sikkerhet.

#### **Utvalgsbaserte kontroller**

Arbeidsvesentligheten vil være relevant ved substansbaserte stikkprøvekontroller, men vil ikke være en faktor ved test av kontroller.

Ved substanstesting skal revisor fastsette tolererbar feil, dvs. en beløpsgrense som legges til grunn når revisor ønsker å oppnå tilstrekkelig sikkerhet for at den fastsatte beløpsgrensen ikke overstiges av den faktiske feilen i populasjonen, jf. ISA 530 punkt 5 i. Av veiledningspunkt A3 fremgår at revisors definering av tolererbar feil er en anvendelse av arbeidsvesentlighet. Tolererbar feil kan maksimalt være lik arbeidsvesentligheten.

Vesentlighetens betydning for utvalgsstørrelsen kan illustreres ved formelen for utvalgsstørrelse ved Monetary unit sampling (MUS):

$$\text{Utvalgsstørrelse} = \frac{\text{Populasjon}}{\text{Arbeidsvesentlighet}} \times \text{MUS sikkerhetsfaktor}$$

Om vi øker arbeidsvesentligheten, og alle andre forhold er uendret, reduseres utvalgsstørrelsen.

Også ved bruk av ikke-statistiske stikkprøver kan arbeidsvesentligheten anvendes. F.eks. kan arbeidsvesentligheten brukes som en testgrense slik at alle poster over arbeidsvesentligheten

testes, mens det testes et tilfeldig utvalg poster mellom arbeidsvesentligheten og grensen for ubetydelige feil.

### **Vurdering av restpopulasjoner – revidere seg ned til arbeidsvesentligheten**

For revisjonen kan det være naturlig å dele opp regnskapslinjer i underpopulasjoner dersom det er ulike prosesser/ risikoer etc. for ulike deler av regnskapslinjen. Det er anerkjent praksis at vi kan revidere oss «ned» på en regnskapslinje, dvs. revidere underpopulasjoner til det kun gjenstår grupper/elementer som samlet er under arbeidsvesentligheten, og således ikke kan bli vesentlig feil. Det å måle det ureviderte opp mot arbeidsvesentligheten forutsetter imidlertid at det på den reviderte delen av regnskapslinjen ikke er avdekket feil, som blir stående ukorrigerte, og som med det «bruker opp» deler av arbeidsvesentligheten.

Velger vi å anvende denne angrepsvinkelen må vi også ta høyde for at:

- Vi kan ikke unnlate å revidere en hel transaksjonsklasse/kontosaldo (regnskapslinje) fordi de enkelte underpopulasjonene hver for seg er under arbeidsvesentligheten
- Vi tar hensyn til aggregeringsrisikoen
- Vi er oppmerksomme på risikoen ved å utelate samme del av en regnskapslinje hvert år, uten at den er dekket gjennom andre revisjonshandlinger, eller på annen måte inngår som en del av populasjonen som er gjenstand for revisjon
- Dette ikke er en egnet fremgangsmåte dersom påstanden er fullstendighet, med mindre revisor kan dokumentere at den ureviderte delen av regnskapslinjen ikke vil kunne medføre en vesentlig feil

### **3.4 Evaluering av funn i revisjonen og konklusjonsfasen**

I henhold til ISA 450 pkt. 5 skal revisor «akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig» (under grense for ubetydelige feil). Identifisert og ukorrigert feilinformasjon består av faktisk feilinformasjon og projisert feilinformasjon, som er revisors beste estimat på feilinformasjon i populasjoner. Ved akkumulering av identifisert feilinformasjon må revisor også inkludere ukorrigert feilinformasjon fra tidligere perioder og som medfører tilsvarende feil i årets regnskap.

Noen forhold å være oppmerksom på ved akkumulering av feilinformasjon:

- Identifisert og ukorrigert feilinformasjon vurderes i brutto størrelser. For eksempel skal en for lav utgift på en regnskapslinje ikke nettes mot for høy utgift på en annen regnskapslinje.
- Klassifiseringsfeil inkluderes kun en gang. Det vil si at feil klassifisering mellom to regnskapslinjer kun er en feil, ikke to.
- Det tas hensyn til post-motpost ved revisjonen, slik at samme feil ikke innregnes både for resultat og balanse.

Klassifiseringsfeil er ikke entydig definert i standardene. Ved vurdering av hvorvidt klassifiseringsfeil er vesentlige må det må gjøres en konkret vurdering av virkningen på regnskapet, herunder virkningen på enkeltposter eller delsummer, virkningen på viktige forholdstall og brukernes beslutninger. Se også ISA 450 pkt. A20. F.eks. kan en feil klassifisering av obligasjonslån som sertifikatlån i balansen anses som uvesentlig, mens feil

klassifisering av driftsutgifter som investeringsutgifter kan bli ansett som vesentlig, selv om feilen beløpsmessig er den samme.

Ved vurdering av virkningen av identifisert ukorrigert feilinformasjon sammenlignes summen av feilinformasjon akkumulert under revisjonen med total vesentlighetsgrense (og dersom det er relevant, særskilt vesentlighetsgrense for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger).

ISA 450 angir hva og når revisor skal kommunisere feil med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Grensen for ubetydelige feil angir nedre grense for hva som listes som feil i kommunikasjonen med ledelsen. Komiteen har i punkt 3.2.5 ovenfor anbefalt at det settes en noe lavere grense for ubetydelige feil ved revisjon av kommuner enn ved revisjon i privat sektor. Dette er med bakgrunn i en antakelse om at det er mindre aksept for kjente feil ved forvaltning av det offentlige midler.

GUID 2900 angir som tidligere nevnt, andre forhold som kan ha innvirkning på hva som rapporteres av feil ved revisjon av offentlig sektor. Komiteen mener dette har tilsvarende relevans for kommunal sektor. Blant annet kan andre typer feil enn beløpsmessige feil være viktige å kommunisere, og på noen områder kan det være relevant å rapportere alle typer feil, også de som er korrigert av kommunen. F.eks. krever kommuneloven at revisor rapporterer enhver mislighet i nummerert brev til kontrollutvalget. Utover de konkrete krav til rapportering som følger av kommuneloven, er det etter komiteens vurdering viktig at revisor avklarer med kontrollutvalget og kommunens administrasjon, på hvilket nivå man ønsker og forventer rapportering og kommunikasjon av feil.

### **3.5 Kommunikasjon av vesentlighet med kontrollutvalget**

Komiteen mener det kan være viktig for forståelsen av revisors arbeid med revisjon av kommuneregnskapet, at vesentlighetskonseptet kommuniseres med kontrollutvalget. Komiteen har inntrykk av at praksis i hvordan vesentlighet kommuniseres med kontrollutvalget varierer. Hvorvidt og eventuelt hvordan vesentlighetsgrensene skal kommuniseres med kontrollutvalget bør revisor avklare med kontrollutvalget.

ISA 260 Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll drøfter ikke kommunikasjon av vesentlighetsgrenser, men angir i punkt A13 at revisors bruk av vesentlighetskonseptet i revisjonsmessig sammenheng, kan være et forhold som kommunikasjonen kan omfatte.

## **4. Avslutning**

Revisor gjør vesentlighetsvurderinger både ved planlegging av revisjonen, ved gjennomføring av videre revisjonshandlinger, ved evaluering av virkningen av feilinformasjon for revisjonen og på regnskapet og ved utarbeidelse av en konklusjon i revisjonsberetningen.

Ved fastsettelse av total vesentlighet for oppdraget bruker revisor gjerne beregninger basert på aktuelle referanseverdier fra regnskap og budsjett. Revisjons- og regnskapskomiteen vil understreke at fastsettelse av vesentlighet er en skjønnsmessig vurdering av revisor. Skjønnnet baseres på hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har, de beslutninger

som fattes på grunnlag av regnskapet og revisors erfaringer med oppdraget. De kvantitative beregningene gjøres for å understøtte revisors skjønn.

I gjennomføringsfasen av revisjonen kan arbeidsvesentligheten være til hjelp ved utforming av revisjonshandlingene og ved vurdering av resultatene av revisjonshandlingene. Typiske eksempler på bruk kan være å fastsette akseptabelt avvik i substansanalyse, bestemme utvalgsstørrelser ved bruk av stikkprøver og avgjøre om en restpopulasjon kan unnlates kontrollert. Komiteen mener at en aktiv og systematisk bruk av arbeidsvesentlighet er nødvendig for å gjennomføre en effektiv revisjon.

Ved evaluering av funn i revisjonen skal revisor akkumulere (listeføre) feilinformasjon som er identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig». Med bakgrunn i en antakelse om at det er mindre aksept for kjente feil ved forvaltning av det offentliges midler, har komiteen vurdert at grensen for ubetydelig feil bør settes noe lavere i kommunal sektor enn i privat sektor. Identifisert og ukorrigert feilinformasjon, som består av faktisk feilinformasjon og projisert feilinformasjon, vurderes opp mot grensen for total vesentlighet.

Med hilsen

**NKRFs revisjons- og regnskapskomité**

Unn H. Aarvold  
leder