

## **Revidering av økonomisk intern kontroll; Hvor mye kontrollerer revisor og hva finner revisor oftest grunn til å ha merknader til?**

### **Avgrensning av spørsmålet - forskriftsbestemmelser**

Svaret på spørsmålet gis med utgangspunkt i forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner med mer (senere revisjonsforskriften). I denne forskriftens § 3 er angitt revisjonens formål, der det heter i tredje ledd:

*”Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.”* Departementet har i merknad til denne paragrafen pekt på at så langt det følger av god kommunal revisjonsskikk skal revisor se etter at den økonomiske internkontrollen fungerer tilfredsstillende.

I samme forskrift § 4 angis revisors plikter. Der heter det i andre ledd at revisor skriftlig skal påpeke *”feil eller mangler ved organiseringen av den økonomiske internkontrollen.”*

Revisjonsforskriften § 5 regulerer hva som skal framgå av revisjonsberetningen. I tredje ledd, nr 4 heter det at revisor skal uttale seg om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Revisjonsforskriften §§3-5 vedrører alle regnskapsrevisjon, og er knyttet til plikter revisor har i forbindelse med revisjon av kommunens årsregnskap. Formålet med revisors jobb er følgelig å skaffe tilstrekkelig bevis til å kunne uttale seg om kommunens årsregnskap inneholder vesentlige feil.

Forholdet til økonomisk intern kontroll vil/kan også, i større eller mindre grad være tema i forbindelse med forvaltningsrevisjon, enten som et delelement i et prosjekt, eller at det kommer som et hovedtema som f. eks gjennom revisjon av kommunens risikostyring. Internkontrollvurderinger som gjøres i tilknytning til forvaltningsrevisjon vil imidlertid være avhengig av bestillingen fra kommunens kontrollutvalg.

I tillegg skal nevnes at kontrollutvalget minst en gang i valgperioden skal utarbeide en plan for forvaltningsrevisjon. Planen skal baseres på en overordnet analyse. Denne analysen har som formål å gi utvalget et oversiktsbilde over kommunen. En slik analyse skal bygge på vesentlighets- og risikovurderinger og vil berøre kommunens interne kontroll, om enn på et overordnet nivå.

Problemstillingen som er reist forstås slik at det vedrører den ”obligatoriske” delen av revisors jobb, og som baserer seg på revisors profesjonelle skjønn. I det videre er spørsmålet om revidering av intern kontroll knyttet til regnskapsrevisjon.

### **Vurdering av økonomisk intern kontroll i regnskapsrevisjon**

Som påpekt ovenfor er formålet med regnskapsrevisjon å bekrefte kommunens årsregnskap. I den forbindelse skal revisor så langt det følger av god kommunal revisjonsskikk, vurdere kommunens økonomiske interne kontroll.

God kommunal revisjonsskikk innebærer at revisor skal følge internasjonale revisjonsstandarder (RS). Den mest sentrale revisjonsstandard på dette feltet er RS 315 **”Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig**

**feilinformasjon".** I hht denne standarden skal revisor opparbeide seg en forståelse av den økonomiske interne kontrollen som er relevant for revisjonen. Med relevant for revisjonen menes først og fremst intern kontroll som er relatert til regnskapsføring og utarbeidelse av årsregnskapet. Revisor skal opparbeide seg forståelse av alle komponentene i intern kontrollen, og RS 315 angir disse som kontrollmiljøet, enhetens risikovurderingsprosess, informasjonssystemet, kontrollaktiviteter og overvåking av kontroller.

Fra RS 315 pkt 2)

*"Revisor må opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, som er tilstrekkelig til å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, enten den skyldes misligheter eller feil, og tilstrekkelig til å utforme og utføre videre revisjonshandlinger"*

Avgrensning av hvor langt revisor skal gå i denne sammenheng er knyttet til forhold som har betydning for avleggelsen av årsregnskapet, dvs om svakhetene kan føre til vesentlig feil i regnskapet. En feil er vesentlig når feilen alene eller sammen med andre feil medfører at regnskapsbrukeren vil fatte en annen beslutning enn om feilen ikke var til stede. Vesentlighetsbegrepet skal mao tolkes på regnskapsbrukerens vegne, og må sees i sammenheng med det avlagte årsregnskapet.

Revisor kan i prinsippet benytte to forskjellige strategier i revisjonsarbeidet. En strategi hvor revisor gjennom å kontrollere regnskapsmaterialet direkte bekrefter riktigheten (substansstrategi) og en strategi hvor revisor bekrefter riktigheten indirekte gjennom å teste at virksomhetens interne kontroll fungerer (test av kontroll-strategi). I praksis benyttes en kombinasjon av disse to strategiene. Hvor omfattende kjennskap til økonomisk intern kontroll revisor opparbeider, vil avhenge av den revisjonsstrategi revisor planlegger å benytte.

Revisor må uansett ha en grunnleggende forståelse av økonomisk intern kontrollen i virksomheten for å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet. Denne grunnleggende forståelsen går imidlertid i liten grad ned i detaljer rundt konkrete kontrollhandlinger. Disse detaljene går revisor først ned i dersom risikovurderingen tilsier at det må gjøres. Dersom revisor finner det hensiktsmessig eller nødvendig å basere revisjonen på kommunens intern kontroll, må revisor i tillegg til å kartlegge og vurdere hvordan intern kontrollen er utformet og iverksatt, også teste om intern kontrollen faktisk fungerer.

### **Økonomisk intern kontroll og misligheter**

Revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil (revisjonsforskriften § 3). Mens forskriftens bestemmelser om regnskapsrevisjon generelt har et vesentlighetsperspektiv, er ikke dette tilfelle når det gjelder rapportering av konstaterte misligheter. Revisor skal vurdere risiko for at det foreligger misligheter, og i den forbindelse vil det være et vesentlighetsperspektiv som legges til grunn, men dersom misligheter konstateres "ved revisjon eller på annen måte" skal dette rapporteres (jf revisjonsforskriften § 3 siste ledd). I forbindelse med rapportering er det ikke noe vesentlighetsperspektiv, enhver mislighet skal rapporteres.

### **Hva finner revisor grunn til å rapportere?**

Det foreligger ingen samleoversikt over hva revisor har funnet grunn til å rapportere vedr svakheter i den økonomiske interne kontrollen i kommunesektoren. Revisors vurdering av

intern kontrollen er imidlertid knyttet til risiko for feil eller misligheter, og av det følger at det nettopp er slike forhold som rapporters, og da spesielt forhold knyttet til mislighetsrisikoen.

Det som synes å være relativt vanlige funn er at

- det er uklarheter om internkontrollbegrepets innhold
- kommunenes økonomiske intern kontroll er ofte fragmentarisk
- det er lite oppmerksomhet knyttet til mislighetsrisiko
- nøkkelkontroller er svakt utviklet
- risikoperspektivet er i liten grad tatt inn i internkontrollvurderingene

I tillegg synes det som om interne kontrolltiltak står høyt på lista når det skal foretas kutt og rasjonaliseringer.

Oslo 12.03.2009

Ole Kristian Rogndokken