



Overordnet revisjonsstrategi for regnskapsrevisjon 2019

Tinn kommune

Om Telemark kommunerevisjon IKS og overordnet revisjonsstrategi

Telemark kommunerevisjon IKS (TKR) er et av landets største interkommunale revisjonsselskaper. Alle de 18 kommunene i Telemark, Larvik kommune i Vestfold og Telemark fylkeskommune er eiere av selskapet. Vi utfører revisjon og andre tjenester for våre eiere og andre kommunale/fylkeskommunale aktører.

I tillegg til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon for kommunen *og kommunale foretak* avgir TKR mange ulike uttalelser og attestasjoner for ulike enheter i kommunen. Dette er uttalelser og attestasjoner som tilskuddsgivere krever for tildeling og utbetaling av ulike former for tilskudd. Vi utfører også rådgiving av ulik art og revisor møter i politiske utvalg, slik som kontrollutvalget og kommunestyret. Etter særskilt bestilling påtar TKR seg også å utarbeide plan for selskapskontroll og utføre selskapskontroll knyttet til selskap der kommunen har eierinteresser.

Fra 2015 har vi inngått en avtale om faglig og administrativt samarbeid med de interkommunale revisjonsordningene Buskerud kommunerevisjon IKS og Vestfold kommunerevisjon. Det er vedtatt at Telemark kommunerevisjon IKS og Vestfold kommunerevisjon blir slått sammen til Vestfold og Telemark revisjon fra 1.1.2020.

Du kan finne alle våre forvaltningsrapporter og annen informasjon på vårt nettsted www.tekomrev.no.

Innhold

1	Innledning.....	3
2	Regnskapsrevisjon.....	4
3	Risikovurdering	5
3.1	Kommunens økonomi	5
3.2	Kommunens økonomiske internkontroll	7
3.3	Tinn kommune Rjukanbadet KF	8
4	Vurdering av vesentlighet.....	9
5	Revisjonsplan	10
5.1	Generelt:.....	10
5.2	Drift:.....	10
5.3	Investering:.....	10
5.4	Tinn kommune Rjukanbadet KF	10
6	Avslutning.....	11

1 Innledning

Kommunens revisor skal følge lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk i revisjonsarbeidet.¹

Revisjon av kommunen består av to hovedoppgaver; regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Telemark kommunerevisjon IKS (TKR) er valgt som revisor og har avtale om å levere disse tjenestene for kommunen.

Vi omtaler ikke forvaltningsrevisjon i dette dokumentet, med mindre de utførte rapportene har direkte betydning for arbeidet med regnskapsrevisjon.

Overordnet revisjonsstrategi er det overordnede planleggingsdokumentet for gjennomføring av regnskapsrevisjon. Formålet med overordnet revisjonsstrategi er å gi kontrollutvalget informasjon om de overordnede vurderingene og hensynene som revisor har lagt vekt på i planleggingen av revisjonsarbeidet. Revisjonsstandard "Planlegging av revisjon av et regnskap" ligger til grunn for dette dokumentet som sammen med rapportering gjennom året, vil være et grunnlag for å oppfylle kontrollutvalgets tilsyns- og påseansvar overfor revisor.

Ved planlegging av revisjonsoppdraget skal revisor vurdere kontrollmiljøet i kommunen. Det omfatter bl.a. vurdering av den administrative oppbygningen, kompetansen, eventuelle skifte av nøkkelpersonell, omorganisering, sentral/desentral regnskapsføring og endringer av økonomisystem mv. Vurdering av risiko og vesentlighet er også en del av planleggingen. Alt dette totalt har betydning for de ressursene vi planlegger å bruke på revisjon av oppdraget.

Regnskapsrevisjon og attestasjoner gjennomføres løpende. Årsoppgjørrevisjonen starter når regnskapet er avlagt (frist 15. februar) og varer fram til vi avgir revisjonsberetningen. Denne skal avgis så snart revisor er ferdig med revisjon av årsregnskapet, senest 15. april.

I tillegg til oppgavene nevnt over, reviderer TKR også andre regnskaper med nær tilknytning til kommunen. Dette er for eksempel regnskaper for legater/stiftelser, kirkelig fellesråd og andre regnskaper. For revisjon av disse regnskapene utarbeides det egne revisjonsstrategier og –planer. For disse enhetene gjelder særskilte lover, forskrifter og instruksjoner. Kontrollutvalget har ingen rolle i revisjon av disse regnskapene.

¹ Kommuneloven av 25.9.92, Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner av 15.6.04, Internasjonale revisjonsstandarder (International standards on auditing – ISA)

2 Regnskapsrevisjon

Formålet med regnskapsrevisjonen er å bekrefte at årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk. Vår revisjon er utført i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, som bygger på internasjonale revisjonsstandarder. Disse krever at vi etterlever etiske krav og utfører arbeidet på en måte som skal gi betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

Revisors konklusjoner om årsregnskapet kommer fram i revisors beretning, hvor vi uttaler oss om følgende fire temaer:

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og god kommunal regnskapsskikk i Norge
- regnskapet i det alt vesentlige er i samsvar med budsjettvedtak, og at budsjettbeløpene i årsregnskapet stemmer med regulert budsjett
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter
- registrering og dokumentasjon av kommunens regnskapsopplysninger er i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge.

Ved eventuelle vesentlige mangler ved et eller flere av disse punktene vil det komme fram som merknader i revisjonsberetningen. Kontrollutvalget vil da få brev med nærmere bakgrunn for merknaden, såkalt nummerert brev fra revisor.

I tillegg til revisors beretning, utarbeider revisor en årlig rapport til kontrollutvalget. Denne er en oppsummering av revisjonsarbeidet for regnskapsåret. Revisor tar her opp ulike forhold vi anser som viktige, men ikke er så alvorlige og vesentlige at de må tas med i revisjonsberetningen. Eventuelle merknader gitt i revisjonsberetningen utdypes også, da revisjonsberetningen er forholdsvis standardisert.

Revisor rapporterer også til KU om revisjonsarbeidet gjennom hele året. Dette gjøres muntlig i hvert kontrollutvalgsmøte. Hvis det er saker av mer alvorlig karakter vil rapporteringen til kontrollutvalget være skriftlig.

Revisor må vurdere om informasjon og opplysninger vi har fått kan tyde på at det foreligger misligheter. Gjennom sitt arbeid skal revisor bidra til å forebygge og til å avdekke misligheter. Begrepet misligheter brukes oftest om tilsiktede handlinger. Det er særlig to typer tilsiktede handlinger som er relevante for revisor; uredelig regnskapsrapportering og underslag av eiendeler. Dersom revisor konstaterer misligheter, skal det straks sendes en skriftlig foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Når forholdet er avklart, får kontrollutvalget endelig innberetning. Rådmannen skal ha kopi av innberetningene.

3 Risikovurdering

Risiko handler om:

- hva som kan gå galt,
- hvor sannsynlig er det at noe går galt og
- hva er konsekvensen hvis det skulle gå galt.

Revisor utfører risikoanalyser av kommunen for å kartlegge eventuelle områder hvor det kan foreligge risiko som kan medføre vesentlige feil i regnskapet. Gjennom risikoanalysene vurderes risiko på ulike områder, og resultatet av analysene avgjør omfanget og valget av aktuelle revisjonshandlinger.

Kommunene er ganske stabile virksomheter, med faste oppgaver som skal løses innenfor budsjettets rammer. Rammene for kommunens drift er i hovedsak avhengig av statlige overføringer og skatteinntekter. Den kommunale virksomheten må forholde seg til mange lover, forskrifter og rundskriv. Regelverket er omfattende og det vil alltid være en viss risiko for at ikke alle regler etterleves.

3.1 Kommunens økonomi

Prioriteringene som kommunen vedtar i det årlige budsjettet er forankret i kommunens handlingsplan og økonomiplan, som vedtas for en fireårsperiode. Kommunen har vedtatt «Rjukan og Tinn gjør det umulige mulig» som visjon i kommuneplanens samfunnsdel 2017 - 2029. Tinn valgte å videreføre satsingen på reiselivskommunen. Det vil si reiseliv med vekt på næringsutvikling, attraksjonskraft og opplevelser. Tinn skal være stedet der folk ønsker å bosette seg og der bedrifter velger å etablere seg.

Økonomiplan 2019-2022 viser at Tinn kommune opplever et økende kostnadspress. Dette har sammenheng med blant annet klimaendringer og beredskapsutfordringer, endringer i nasjonaløkonomien, sentralisering som påfører distriktskommunene nye og økte oppgaver og utgifter, VA-hovedplan viser behov for store kostnadskrevende opprustninger, økte utgifter til barnevern og omfattende planbehov med tilhørende konsekvensutredninger. Store deler av kommunens inntekter vil ikke stige i økonomiplanperioden. Dette tilsier innstramminger både for å få budsjettbalanse, men også for å møte økende behov og kostnadspress. Kommunen mener det er grunnlag for en forsiktig økning av kraftinntektene på bakgrunn av utviklingen av kraftmarkedet den siste tiden. Innstramminger i driftsbudsjettet rammer både kommunens egen drift og ytelsene fra kommunen til eksterne. Tinn kommune har en ryddig økonomi og økonomifunksjon.

Drift:

Kommunens økonomiske kontroll måles ved avvik fra budsjett. Tinn kommunes driftsregnskap ble avsluttet med et mindreforbruk/merforbruk i 2018 på kr 0 etter gjennomførte strykninger på ca. kr 1,8 millioner. Siden driftsregnskapet gikk i null, ble det ingenting å avsette til disposisjonsfond i regnskapsaken. Alle tjenesteområdene har merforbruk med unntak av sentralt tjenesteområde hvor mindreforbruket utgjorde kr 10,3 millioner. Merforbruket på tjenesteområde oppvekst og kultur endte i 2018 på ca. kr 4,3 millioner, tjenesteområde levekår ca. 8 millioner og tjenesteområde samfunn ca. kr 5,2 millioner. Tinn kommune sin organisasjonsmodell er basert på selvstyrte enheter og økonomisk rammestyring. Prinsippet for rammestyring betyr at enhetene får med seg sin andel av mindreforbruket eller merforbruket inn i neste års budsjetttramme. Siden regnskapsmessig mindreforbruk ble kr 0, får ingen av enheter med mindreforbruk overført sitt positive resultat til 2019, mens enheter med merforbruk blir ansvarliggjort for deler av merforbruket i sin ramme for 2019. Dekningen av enhetenes merforbruk 2018 ble behandlet i egen sak til kommunestyret (K-sak 87/19).

I budsjettet for 2019 utgjør netto driftsresultat 1,8 % av driftsinntektene. Dette er lavere enn kommunens eget måltall om at netto driftsresultat skal være 3-5 %. En kommunes netto resultatgrad² bør ligge på 1,75 % over tid. Denne anbefalingen om sunt kommuneregnskap kommer fra Teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU), som er nedsatt av Kommunal og moderniseringsdepartementet. Anbefalingen gjelder for kommunesektoren samlet, men gir likevel en indikasjon på hva som også er fornuftig i den enkelte kommune. Det budsjetteres med 3-3,2 % netto driftsresultat i de tre øvrige årene i økonomiplanperioden 2019 - 2022. Dess lavere netto driftsresultat blir sårbarheten for uforutsette hendelser og endringer i budsjettforutsetningen større.

Investeringer:

Kommunen har i 2019 budsjettet med ca. kr 46,2 millioner i investeringer, hvorav kr 17,63 millioner skal finansieres med låneopptak. I tillegg rebudsjetteres investeringer fra 2018 med ca. kr 76,8 millioner, jamfør k-sak 94/18. Det er blant annet budsjettet med prosjekt innen pleie- og omsorg, nye Mandheimen, Atrå barne- og ungdomsskole, opprustning barnehager og ulike større VAR-prosjekter.

Gjeld og likviditet:

Langsiktig gjeld ekskl. pensjonsforpliktelser i % av brutto driftsinntekter har økt i perioden 2015 til 2018. Lånegjelden utgjorde kr 406 millioner ved utgangen av 2018. Det tilsvarer 58,5 % av brutto driftsutgifter. Kommunebarmometeret rangerer nivå <60 % som meget bra. Lånegjelden har økt med kr 72,5 millioner fra 2017. Tinn kommune har en relativt høy investeringsaktivitet i forhold til kommunestørrelsen.

² Netto resultatgrad: netto driftsresultat/sum driftsinntekter i prosent

Kommunens voksende lånegjeld, samt en forventet økning av dagens lave rentenivå vil medføre økt belastning på driftsregnskapet i form av høyere utgifter til renter og avdrag.

Likviditeten anses som god. Likviditetsgrad 2 er forholdet mellom mest likvide omløpsmidler og kortsiktig gjeld. De mest likvide omløpsmidlene er kontanter, bankinnskudd og obligasjoner. Likviditetsgraden måler kommunens evne til å dekke sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Likviditetsgrad 2 bør være større enn 1. Ved utgangen av 2018 var likviditetsgrad 2 på 1,56. Ubrukte lånemidler er en del av, og bedrer likviditeten i kommunen. Ved utgangen av 2018 hadde Tinn kommune kr 13 millioner i ubrukte lånemidler. Nivået på ubrukte lånemidler anses som relativt høyt. Likviditetsgrad 2 har falt i 2018 sammenlignet med 2017. Likviditetsgrad 2 var 1,68 ved utgangen av 2017.

Disposisjonsfondet har økt det siste året med kr 3,3 millioner, dvs. avsetningen har vært større enn bruken. Ved utgangen av 2018 var disposisjonsfondets størrelse på ca. kr 114,6 millioner. Dette beløpet inkluderer tidligere vedtatt bruk og øremerkinger, slik at reelt disponibelt beløp er langt lavere. Disposisjonsfondet er et fritt fond og kan brukes i både drifts- og investeringsregnskapet. Fondet gir kommunen handlingsrom til å dekke uforutsette driftsutgifter eller framtidige investeringer. Dersom nivået på disposisjonsfondet blir for lavt, innskrenker dette kommunens handlingsrom og gjør kommunen sårbar for endringer i budsjettforutsetningene.

3.2 Kommunens økonomiske internkontroll

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av den økonomiske internkontrollen i kommunen. Ansvar for internkontrollen er definert i kommuneloven og omtales der som "betryggende kontroll". Det innebærer at kommunen skal ha dokumentert økonomisk internkontroll i form av formaliseringer, dokumenter og rutiner som utarbeides, vedlikeholdes, kontrolleres og følges opp. Formålet er å sikre at kommunen har den ønskede utvikling, at lover og regler overholdes, at det er kvalitet og effektivitet i tjenestene og at kommunens omdømme og legitimitet ikke svekkes (KS).

Den interne kontrollen kan deles i følgende komponenter:

- Kontrollmiljøet
- Kommunens risikovurderingsprosess
- Informasjonssystemet
- Kontrollaktiviteter
- Overvåking av kontroller

Tinn kommune har etablert interne kontrollrutiner på en rekke områder. Revisor gjennomgår disse løpende i revisjonsarbeidet. Vesentlige rutiner for vårt arbeid er

kommunens interne regelverk, regnskaps- og budsjettoppfølging og rutiner rundt attestasjon og anvisning. Økonomiavdelingen gjennomfører et «minioppgjør» pr. 1. november hvert år, hvor alle balansekontoaer blir avstemt. Dette letter økonomiavdelingens arbeid med årsoppgjøret.

Det er rådmannen som er øverst ansvarlige for kommunens økonomiske internkontroll, jamfør kommuneloven § 23, 2. ledd. Dagens rådmann i Tinn startet i stillingen 1. april 2018, mens kommunalsjef for tjenesteområdet utvikling og levekår startet i stillingen høsten 2018. Begge har solid kommunal erfaring fra tidligere. Stillingen som kommunalsjef utvikling og oppvekst er lyst ut ledig sommeren 2019, men det er p.t. ikke ansatt noen i stillingen. Økonomiavdelingens bemanning var uendret i flere år, men ble endret våren 2017 ved skifte av økonomisjef. Høsten 2018 gikk en av medarbeiderne på økonomiavdelingen over i stilling som lønnsleder i kommunen, mens det ble ansatt ny medarbeider på økonomiavdelingen. Endringene i rådmannsteamet og økonomiavdelingen påvirker naturlig nok internkontrollmiljøet i kommunen.

Revisjonen har ikke avdekket misligheter i Tinn kommune. Diskusjon av etiske dilemmaer er fast post i rådmannens lederforum. Revisjonen mener det er viktig at etiske retningslinjer tas opp med jevne mellomrom i alle ledd av kommuneorganisasjonen.

Tinn kommune bruker lønns- og regnskapssystemet Visma Enterprise. Økonomiavdelingen har tatt i bruk både periodiserings- og avstemmingsverktøy, lånemodul, budsjettmodul og anleggsmidul. Dette har effektivisert flere rutiner på økonomiavdelingen.

3.3 Tinn kommune Rjukanbadet KF

Rjukanbadet er et kommunalt foretak, og er samme juridiske enhet som Tinn kommune. Rjukanbadet fører eget særregnskap i Visma Enterprise etter kommunale prinsipper, dvs. i tråd med forskrift om særregnskap, særbudsjett og årsberetning for kommunale foretak. For første gang på mange år avla Rjukanbadet investeringsregnskap i 2018. Investeringer i anleggsmiddel var da kr 621 950. Driftsregnskapet ble i 2018 avsluttet med merforbruk/ mindreforbruk kr 0 etter gjennomførte strykninger. Netto driftsresultat var i 2018 minus 1,28 % av driftsinntektene. Vedlikeholdsfondet (disposisjonsfondet) var kr 187 611 ved utgangen av 2018. Disposisjonsfondets størrelse er lavt og gjør at badet vil få problemer med å dekke uventede vedlikeholdsutgifter eller foreta nye investeringer innenfor eget budsjett. Rjukanbadet budsjetterer med kr 0 i netto driftsresultat i hele økonomiplanperioden 2019-2022. Rjukanbadet klarer derfor ikke å oppfylle kravet fra kommunestyret om netto driftsresultat på 3 %. Størrelsen på netto driftsresultat gjør at badet er svært sårbar for endringer i budsjett-forutsetningene.

Det er Tinn kommunes ansatte som fører regnskap og lønn for Rjukanbadet. Revisjonen har kartlagt ulike internkontrollrutiner og disse følges opp ved endringer. Rjukanbadet vurderes å ha tilfredsstillende internkontroll. Rjukanbadet har inntekter fra kiosksalg og ulike bade- og hygieneartikler. Dette er avgiftspliktig salg, slik at badet kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Utgifter for *drift* av badet har tidligere vært berettiget til merverdiavgiftskompensasjon, men etter endring i vurderingen om at Rjukanbadet er et opplevelsessenter/badeland, vil nå en stor del av driften være avgiftspliktig omsetning. Badet har kontantkasser, som alltid medfører en viss risiko for misligheter.

4 Vurdering av vesentlighet

Revisor skal utføre arbeidet med sikte på å avdekke eventuelle vesentlige feil eller mangler. Det følger av revisjonsstandardene at revisor ved utarbeidelse av den overordnede revisjonsstrategien skal fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett.

Vesentlighetsbegrepet brukes av revisor både ved planlegging og utførelse av revisjon. Begrepet er også sentralt når revisor skal ta stilling til hvordan vi skal håndtere identifisert feilinformasjon. Vesentlighetsgrensen brukes når revisor skal konkludere på de ulike avsnittene i revisjonsberetningen. I tilfeller hvor vi finner vesentlige feil får det konsekvenser i form av ulike typer kommentarer i selve revisjonsberetningen, jf. avsnitt 2.

I en *normal* (ren) revisjonsberetning rapporterer revisor at: *årsregnskapet avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir en dekkende fremstilling av den finansielle stillingen til ABC kommune per 31. desember 20X1, og av resultatet for regnskapsåret som ble avsluttet per denne datoen i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk i Norge.*

Vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett fastsettes med bakgrunn i risikoanalysen, revisors profesjonelle skjønn og den generelle kunnskapen revisor har om kommunen. Vi vurderer blant annet følgende momenter:

- Kommunens investeringsaktivitet
- Bemanningssituasjonen og kompetansen innenfor økonomiavdelingen
- Økonomistyringen i kommunen
- Kommunens regnskaps- og budsjettoppfølging og økonomirapportering
- Størrelsen på de kommunale virksomhetene
- Politikernes og medias oppmerksomhet om kommunens økonomiske disposisjoner
- Kommunens økonomi- og lønnssystem
- Oppfølging innenfor delegasjon og desentraliserte økonomiløsninger
- Skifte av nøkkelpersonell
- Kommunens interne regelverk

5 Revisjonsplan

Med basis i risiko- og vesentlighetsvurderingene utarbeider revisor planer for hvert enkelt revisjonsoppdrag. Revisjonsplanene angir de enkelte revisjonshandlinger som revisor skal utføre. Revisjonsplanene er revisjonens interne arbeidspapirer og skal ikke behandles politisk. Vi gjengir likevel hovedområdene av det vi har bestemt å se på i 2019 med bakgrunn i risikovurderingen.

5.1 Generelt:

- Merverdiavgift og momskompensasjon. Dette er områder som kan innebære risiko for feil. Revisor bruker mye tid til å følge opp dette, blant annet ved pålegg om attestasjon av terminoppgaver for moms-kompensasjon. Merverdiavgift er et komplisert område i kommunene, og revisor deltar i møter og bidrar med forskjellige vurderinger om momsspørsmål.
- Noe av kommunens drift kan være i konkurranse med andre aktører i et marked. I så fall kan kommunen miste fradraget for momskompensasjon. Skatteetaten er opptatt av denne problemstillingen og tolker regelverket strengt i sine kontroller av kommunene. Kommunen bør derfor ha rutiner som fanger opp når kommunen eventuelt kommer i en konkurranse-situasjon.
- Økonomirapportering og budsjettoppfølging
- Finansrapportering
- Virksomhetsbesøk til teknisk – avdeling bygg og eiendom og kultur. Virksomhetsbesøkene innebærer observasjon av innkjøpt inventar og utstyr og kartlegging av rutiner og kontroller.

5.2 Drift:

- Kartlegging og test av ulike rutiner
- Følge opp at kunderskontro blir fulgt opp og at forelda krav blir tapsført

5.3 Investering:

- Oppfølging av investeringsbudsjett og regnskap
- Kontroll skille mellom investerings- og driftsutgifter

5.4 Tinn kommune Rjukanbadet KF

- Merverdiavgift og momskompensasjon
- Kartlegging og test av ulike rutiner

6 Avslutning

Den overordnede revisjonsstrategiens risiko- og vesentlighetsvurderinger bygger på en foreløpig vurdering av bl.a. erfaring, historisk regnskapsmateriell og den interne kontroll som foreligger i kommunen.

Det videre arbeidet med regnskapsrevisjon kan avdekke forhold som kan medføre endringer i revisjonsstrategien. Vesentlige endringer skal dokumenteres og kontrollutvalget skal informeres om disse.

Skien, 28. august 2019

Telemark kommunerevisjon IKS



Lisbet Fines

oppdragsansvarlig / registrert revisor



Elizabeth Kasin

oppdragsrevisor