



Kommunerevisoren

NKRF TIDSSKRIFT // 3 // 2012 // 67. ÅRGANG

LES MER OM:

Samhandlingsreformen
– utfordringer og risiko

Manglende komparabilitet i
kommunale data

Kommunal gransking

Nr 3 - 2012

- 2 Kommunerevisoren for 25 år siden**
Av Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet**
Av styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Samhandlingsreformen – utfordringer og risiko**
Av Kommunerevisor Annette Gohn-Hellum, Oslo kommune, Kommunerevisjonen
- 8 Manglende komparabilitet i kommunale data – del 1 av 2**
Av Anne Kari Ranheim, kommunalsjef, Etnedal kommune
- 11 Kronikk: Vær en åpen revisor**
Av Ole Petter Pedersen, redaktør for utvikling og økonomi, Kommunal Rapport
- 12 Arena for forvaltningsrevisjon 2012**
Av Bodhild Laastad, seniorrådgiver NKRF
- 14 Kommunal gransking – del 1 av 3**
Av Helge Skogseth Berg, advokat, statsautorisert revisor og partner i Lynx Advokatfirma
- 18 Klar, men aldri ferdig**
Av Anniken Willumsen, prosjektleder for «Klart språk i staten»
- 20 Revisors engasjementsbrev – hva og hvorfor?**
Av Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF
- 23 Prop. om nye endringer i kommuneloven m.m.**
Av juridisk rådgiver Bernt Frydenberg, NKRF
- 24 Kommunalt eierskap – fra fordeling av goder til forvaltning av goder**
Av Vibeke Resch-Knudsen, egen advokatpraksis
- 26 Plikter ved behandling av personopplysninger – hovedtrekk**
Av Bodhild Laastad, seniorrådgiver, NKRF
- 28 Personvernombud i kommunerevisjonen**
Av Gerd Smedsrud Mikelborg, forvaltningsrevisor og personvernombud i Telemark kommunerevisjon IKS
- 31 Nytt om navn**

Forsidebilde: Shutterstock.com

| 25 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

“Kommunerevisoren” nr. 2/87 var et litt spesielt nummer. Det hadde seg nemlig slik at alt stoffet, med unntak av et par korte svar fra departementet, var levert av to revisorer fra Sogn og Fjordane. Dertil var hele nummeret skrevet på nynorsk.

I tillegg til en omtale av revisjonsdistriktene i fylket ble følgende emner berørt:

- Sjukeløn til lærarar under skulefri.
- Revisors plikter overfor det offentlige.
- Lærarlønsregulativet og sikringsbestemmelsar.
- Melding til påtalemakta for underslag av skattetrekk m.m.
- Likning av felleskommunale elektrisitetsverk og nedsetting av kommuneskatt for desse.
- Kven skal vedta godtgjersle til styre og råd i felleskommunale tiltak?

De to bidragsyterne var distriktsrevisorene Leif Hunsbår i Indre Sunnfjord revisjonsdistrikt og Anders Sognnes i Ytre Sogn distriktsrevisjon.

Ellers takket forbundsstyret nei til et tilbud fra Norges Registrerte Revisorers Forening om å kjøpe tjenester fra deres servicekontor, samtidig som styret etter drøftelse kom til at det ville gå inn for et eget servicekontor med et noe lavere ambisjonsnivå enn utredningens forslag.

Forbundsstyret var videre gjort oppmerksom på at A/L Kommunedatas styre hadde vedtatt ikke å etablere EDB-revisjon ved kommunedatasentralene. Forbundsstyret var av den oppfatning at Kommunedata hadde oversett vesentlige fordeler med og nødvendigheten av ordningen.

Det ble gjengitt et skriv fra Skattedirektoratet der dette ga uttrykk for at det var uenig i Fosen Herredsretts dom (“Kommunerevisoren” 5/2011) vedrørende skattlegging av kjøregodtgjørelse til en distriktsrevisor, men at Finansdepartementet, av prosessøkonomiske hensyn, ikke ville anke dommen.

På årsmøtet i Oppland Kommunerevisorers forening ble Ole Kristian Rogndokken valgt til kasserer. Han ble også valgt til medlem i kurskomiteen sammen med Ingulf Brandsarbakken og Polly Westlie.

Behov for harmonisering

NKRF står foran et nytt årsmøte og fagkonferanse i Molde 11. og 12. juni. Aktiviteten siden forrige årsmøte har vært stor.

Flere arbeidsgrupper har vært i gang, knyttet til bruk av åpenhetsrapport for bedriftsmedlemmene, veileder for utredning om valg av revisjonsordning og sist men ikke minst har vi fått et forslag til etiske retningslinjer. Forslaget til etiske retningslinjer har vært ute på høring, og årsmøtet vil få seg forelagt styrets forslag til behandling.

Både kontrollutvalgssekretærene og revisorene er vesentlige aktører i kommunenes tilsynssystem og på den måten viktige aktører for å sikre lokaldemokratiet. Dersom vi i våre jobber velger handlinger som ikke er i tråd med allment aksepterte etiske prinsipper, får vi et troverdighetsproblem, og med det mister vi også grunnlaget for vår funksjon. Et vedtak om etiske retningslinjer er en viktig milepæl for NKRF, men det viktigste er de etiske refleksjonene som våre medlemmer gjør hver dag. De etiske retningslinjene er ingenting verdt dersom de ikke blir brukt i praksis.

Vi mener derfor at staten bør iverksette tiltak og incitamenter som motiverer kommunene til å sette av tilstrekkelig med ressurser på kontroll og tilsyn i kommunene.

NKRF har i årsmøteperioden deltatt på to høringer i Stortingets kommunal- og forvaltningskomité. Først i forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2012 og sist i forbindelse med behandlingen av Meld. St. 12 (2011-2012) "Stat og kommune – styring og samspel". Ved begge anledningene har vi fremmet saker for å styrke kommunenes egenkontroll. Vi har tatt opp spørsmålet om kontrollutvalgenes arbeidsforhold, revisors taushetsplikt, behovet for å harmonisere revisjonsinnholdet i statlig og kommunal sektor, behovet for å etablere en sertifiseringsordning for oppdragsansvarlige i kommunal revisjon og etablering av en statlig kvalitetskontrollordning. Jeg vil trekke fram noen av sakene vi pekte på i den siste høringen.

Stortingsmelding 12 viser sammenhengen mellom statlig og kommunal virksomhet, og at kommunene i stadig sterkere grad effektuerer statlig politikk etter de signaler som er gitt av Stortinget og Regjeringen. Prinsippene for statlig og kommunal revisjon bør derfor være de samme, og jeg mener det understreker behovet for en harmonisering av



STYRELEDER
PER OLAV NILSEN

revisjonsinnholdet i statlig og kommunal sektor. Det er med interesse vi har merket oss svaret fra KRD hvor det framkommer at den merknaden det har gitt til revisjonsforskriften § 3 ikke kan virke innskrenkende på forskriftens ordlyd, og overlater til god kommunal revisjonsskikk å fastsette det reelle innholdet når det gjelder revisors ansvar for å vurdere kommunens interne kontroll.

Vi har som kjent i den sammenheng en pågående diskusjon om hva som er og bør være det obligatoriske innholdet ved den årlige revisjon av kommunal sektor. Uklarheter om revisjonsinnholdet har også skapt åpning for å legge utelukkende et økonomisk perspektiv i risikovurderingen for kommunen. Når det i tillegg er mulig å unndra seg en ekstern kvalitetskontroll, kan det føre til at den som har mest "is i magen", vil få de laveste kostnadene. Det er innført konkurranse i det kommunale revisjonsmarkedet, men for å sikre at det ikke skal være det enkelte revisjons-selskaps bedriftsøkonomiske betraktninger som blir avgjørende for risikovurderingen, må det etableres en statlig kvalitetskontroll.

Det er store variasjoner i tilgjengelige ressurser for kommunenes kontrollutvalg og deres sekretariat, noe KOSTRA-tallene tydelig viser. Samtidig er det klart at kontrollutvalgene spiller en vesentlig rolle for å opprettholde tilliten til lokaldemokratiet.

Vi mener derfor at staten bør iverksette tiltak og incitamenter som motiverer kommunene til å sette av tilstrekkelig med ressurser på kontroll og tilsyn i kommunene.

Revisjonen har en rolle for å sikre lokaldemokratiet, og det er denne rollen som må være utgangspunktet i diskusjonen om hva som skal ligge i det obligatoriske innholdet i revisjonstjenesten.

Jeg vil få benytte anledningen til å takke medlemmene for den gode innsatsen også i denne årsmøteperioden, uten den hadde ikke NKRF maktet å bli den aktøren vi er i dag.

Ser fram til å møte så mange som mulig av dere på årsmøtet og fagkonferansen i Molde!

Samhandlingsreformen - utfordringer og risiko

Samhandlingsreformen er en av de største helsereformer i nyere tid. Og de største endringene skal skje i kommunesektoren.

Dette innebærer nye oppgaver og utfordringer for den enkelte kommune – og vil også være et viktig område å følge med på for oss som har som oppgave å føre tilsyn og utøve revisjon. I denne artikkelen vil jeg si noe om hva samhandlingsreformen innebærer av nye oppgaver for kommunene. Jeg peker også på hva som skal til for å lykkes – og hvilke risikomomenter det er viktig å være oppmerksom på.

AV KOMMUNEREVISOR ANNETTE
GOHN-HELLUM, OSLO KOMMUNE,
KOMMUNEREVISJONEN



Innledning

Samhandlingsreformen innføres over en periode på fire år, og de viktigste endringene er allerede innført: Kommunene har fra årsskiftet fått et større økonomisk og faglig ansvar for helsetjenestene til innbyggerne sine.

Reformen skal fullfinansieres. Mye midler er overført kommunene for at de skal kunne ivareta sitt ansvar, men hvordan blir det i praksis? Er kommunenes økonomi solid nok til å håndtere det som følger av ekstra oppgaver og ansvar? Kan man tenke seg at kommuner med presset økonomi velger minimumsløsninger som synes lønnsomme i et kortsiktig perspektiv, men som gir en risiko for at brukerne ikke får den behandlingen de har krav på?

Reformen skal bidra til en bedre og mer helhetlig helsetjeneste. I hvilken grad vil reformen bidra til at pasienter og brukere får bedre tjenester? Vil kommunene klare å etablere tilbud som erstatter sykehustjenester? Og er det mulig å rekruttere tilstrekkelig og kompetent personell til disse tjenestene?

Bakgrunn og mål for reformen

Stortingsmelding nr. 47 (2008-2009) lister opp tre hovedutfordringer samhandlingsreformen tar sikte på å møte: Den demografiske utviklingen og endringer i sykdomsbildet, samhandlingen mellom de ulike helsetjenestnivåene og behovet for forebygging av sykdom.

Når det gjelder den demografiske utviklingen og endringer i sykdomsbildet, står Helse-Norge foran store utfordringer i årene som kommer. Befolkningen blir eldre, og eldre har behov for flere helsetjenester enn yngre. Prognosene som ligger til grunn for reformen viser at mens det i 2000 var 190 000 personer over 80 år, så vil

det i 2050 vil være over 500 000 som er over 80 år. Samtidig blir det færre yrkesaktive per eldre: I 2000 var det 4,7 yrkesaktive per person over 80 år og i 2050 forventes det så lite som 2,9. Undersøkelser viser også at befolkningens levevaner ikke alltid er i tråd med helsemyndighetenes råd. Sykdommer det er ventet en stor økning i som følge av våre levevaner, er kols, diabetes, demens, kreft og psykiske lidelser. Samfunnets utgifter til helseformål har over tid økt og økt – og disse må ned.

Den andre utfordringen knyttet til samhandling har vært erkjent i lang tid. Helse- og omsorgsdepartementet har uttalt at helsetjenestene er fragmenterte og lite koordinerte, og at det i liten grad finnes systemer rettet inn mot pasientens samlede behov. Kjernen i samhandlingsreformen er derfor at tjenester som leveres fra den samlede helsetjenesten i stat og kommune, skal inngå i en helhetlig oppfyllelse av den enkelte pasients eller brukers behov.

Den tredje utfordringen, forebygging for å forhindre sykdom, er viktig både for den enkelte og for samfunnet. Helsetjenestene er i dag i stor grad fokusert på behandling og reparasjon, og i mindre grad på innsats for å begrense og forebygge sykdom. Forebygging er allerede en kommunal oppgave, men i følge den nevnte stortingsmeldingen har kommunene til nå ikke hatt forutsetninger for å etablere robuste, faglige organisasjoner som kan stå for en sterkere innsats i sykdomsforløpets tidlige faser.

Målene som er satt for reformen er ment å møte utfordringene som er skissert ovenfor. Samhandlingsreformen skal altså både svare på pasientens behov for koordinerte tjenester, og på store samfunnsøkonomiske utfordringer.

I resten av artikkelen skal jeg si noe om de nye oppgavene for kommunene og hvilke utfordringer og/eller risikoer som kan knyttes til dem.

Kommunal medfinansiering

Kommunene skal fra årsskiftet betale for en del av kostnadene for sykehusopphold. Fram til årsskiftet ble somatiske spesialisthelsetjenester finansiert av staten gjennom en basisbevilgning på 60 prosent og en aktivitetsbasert finansiering på 40 prosent. Fra og med 2012 reduseres den aktivitetsbaserte statlige finansieringen til 20 prosent, mens de resterende 20 prosent skal dekkes av kommunene. I denne endringen ligger insentiver for at kommunene skal bygge opp egne tilbud, fordi det vil kunne lønne seg økonomisk for kommunene å påta seg oppgaver som fører til et lavere forbruk av sykehustjenester.

Den kommunale medfinansieringen vil i første omgang kun gjelde behandlinger som er omfattet av den aktivitetsbaserte finansieringen, det vil si behandlinger i somatiske sykehus og poliklinikker. Kommunene får i 2012 overført om lag fem milliarder kroner til å betale sin del av sykehusregningen.

Sykehusene koder den enkelte behandling. Hvordan kodingen gjøres vil ha en direkte virkning på regningen som blir sendt til kommunene og dermed på kommunenes økonomi. Denne kodingen vil avhenge av blant annet diagnose, men her det en rekke andre variabler som også spiller inn. Det kan bli krevende for kommunene å følge med på at prisen de skal betale er den rette, siden de ofte ikke vil ha innsyn i helseforetakenes virksomhet – og det vil være ressurskrevende å føre kontroll.

Kommunenes finansieringsansvar for utskrivningsklare pasienter

I tillegg til den generelle kommunale medfinansieringen skal kommunene også betale for sykehusopphold for utskrivningsklare pasienter. Dette gjelder foreløpig kun somatikk, men man tar sikte på å utvide ordningen til også å gjelde rus og psykiatri etterhvert.

En pasient defineres som utskrivningsklar når han eller hun oppholder seg i sykehus etter at sykehuset vurderer vedkommende som ferdigbehandlet, og sykehuset har sendt melding om dette til kommunehelsetjenesten. Pasienters opphold i sykehus etter dette koster kommunene 4000 kroner per døgn. Det blir i prinsippet kommunenes eget valg om de vil betale sykehusene for å beholde pasientene på sykehus etter at de er ferdigbehandlet, eller om de finner løsninger i lokalt, men tanken er at det er billigere og bedre å etablere tilbud lokalt. I 2012 får kommunene overført 560 millioner kroner fra basisbevilgningene til de regionale helseforetakene for å etablere tilbud til disse pasientene.

Hva dette vil koste for kommunen, og dermed grunnlaget for de overførte midlene, er beregnet på bakgrunn av hvordan utskrivningspraksisen hittil har vært. Dersom

utskrivningspraksisen til helseforetakene endrer seg, vil utgiftene kunne bli høyere enn det som nå er overført.

Etablering av lokale tjenester, inkludert øyeblikkelig hjelp

Noe av intensjonen med reformen er at pasienter og brukere skal få tilbud nærmere hjemstedet sitt. I Stortingsmelding nr. 47 uttrykkes det en forventning om at det skal etableres lokalmedisinske sentre rundt omkring i landet. Slike sentre er helsetilbud der kommuner samarbeider med sykehus om tjenester før eller etter sykehusbehandling. Sentrene skal samlokalisere tjenester fra både kommunen og spesialisthelsetjenesten, og tjenestene er også ment å kunne erstatte sykehustjenester. Hvilke funksjoner som bør legges til et lokalmedisinsk senter må vurderes ut fra lokale forhold og behov.

I tillegg er kommunene fra 2016 lovpålagt å bygge opp et tilbud om døgnopphold ved behov for øyeblikkelig hjelp. Selve oppbyggingen skal skje gradvis i perioden 2012-2015. Fram til nå har kommunene hatt ansvar for å ta vare på pasienter med behov for øyeblikkelig hjelp gjennom legevakttjeneste. Den akuttmedisinske beredskapen skal fortsatt ligge under spesialisthelsetjenesten. Døgntilbudet som kommunene skal bygge opp, vil gjelde for pasienter som trenger rask behandling, men som det ikke er nødvendig å legge inn på sykehus. Plikten til å tilby døgnopphold fullfinansieres ved at midler overføres gradvis fra regionale helseforetak til kommunene i perioden 2012 til 2015, og for 2012 vil dette beløpe seg til 260 millioner kroner.

Med samhandlingsreformen overføres altså en mengde oppgaver fra spesialisthelsetjenesten til kommunene. Relevante spørsmål å stille i denne sammenheng, er om det kommunale helsetjenesteapparatet administrativt og faglig har tilstrekkelig kapasitet og vil være kompetent til å yte disse tjenestene uten at det går utover kvaliteten. For å sikre kvalitet på kommunehelsetjenestene er det helt nødvendig å ha tilgang på nok faglig kompetanse, og det kan bli en utfordring å bygge opp denne.

For mange små kommuner vil det være nødvendig å inngå samarbeid for å etablere lokalmedisinske sentre. I områder med store geografiske avstander kan slikt samarbeid resultere i at pasientene blir fraktet over store



Annette Gohn-Hellum er sosiolog og har vært kommunerevisor i Oslo de siste fem årene. Før det var hun ti år i Riksrevisjonen (to år som forvaltningsrevisor, syv år som avdelingsdirektør innen forvaltningsrevisjon/selskapskontroll). I fem av de årene hun jobbet i Riksrevisjonen hadde hun ansvaret for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll av Helse- og omsorgsdepartementet og helseforetakene.



avstander mellom tjenestetilbud, og brukerne kan dermed oppleve at de ikke blir behandlet i nærheten av sine egne hjem, som er et av målene med reformen.

Samarbeid mellom kommuner og helseforetak

Stortinget har lovfestet krav om at kommuner og helseforetak skal inngå samarbeidsavtaler, som skal bidra til godt samarbeid om pasienter og brukere. De viktigste elementene i avtalen skulle være ferdigforhandlet den 31. januar 2012, og resten av elementene skal være på plass innen 1. juli 2012. Innen fristen den 31. januar skulle det være enighet om hvilke helse- og omsorgsoppgaver hvert av behandlingsnivåene er pålagt ansvaret for, retningslinjer for innleggelse på sykehus og retningslinjer for samarbeid om utskrivningsklare pasienter. Innen 1. juli skal beskrivelse av kommunens tilbud om døgnopphold for øyeblikk hjelp, samt avtale om samarbeid om forskning, utdanning, praksis, læretid, IKT-løsninger og forebygging være på plass.

Det er helseforetakene som bestemmer når pasienter er utskrivningsklare. Gode og klare avtaler for kommunene med helseforetakene er viktige for å opprette prosedyrer for når og hvordan pasienter skal skrives ut, slik at man reduserer risikoen for at pasienter blir liggende unødvendig lenge på sykehusene og dermed pådrar kommunene kostnader. Tidspunktet for når varsling av utskrivningsklare pasienter kan skje, varierer – her er det åpnet for lokale avtaler mellom sykehus og kommuner rundt om i landet.

De nye avtalene mellom sykehusene og kommunene, om for eksempel hvem som har ansvaret for hvilke tjenester, kan bli komplekse og krevende å følge opp for kommunene og deres virksomheter.

Samarbeid med fastlegene

Fastlegene er tiltenkt en viktig rolle i samhandlingsreformen, og det synes nokså klart at mange kommuner vil trenge flere fastleger. Ny fastlegeforskrift har vært på høring, med frist 22. mars 2012. Forskriften er imidlertid ikke vedtatt, og fastlegene har i sin høringsuttalelse og gjennom mediene uttrykt at de er svært skeptiske til forslaget.

I forslaget til ny forskrift tydeliggjøres fastlegenes ansvar – både for sine listepasienter og overfor kommunene. Dessuten legges det opp til at kommunene får økte sanksjonsmuligheter overfor fastlegene dersom de ikke oppfyller sine forpliktelser.

Dette presiserte ansvaret kan være en fordel for kommunene, men kan også bety at kommunene får et krevende arbeid med å forsikre seg om at fastlegene tilbyr et godt tilbud til innbyggerne. Kommunene må – gitt at forskriften vedtas – følge opp de nye, detaljerte kravene som blir stilt til fastlegene og ta i bruk sanksjonsmulighetene på en fornuftig måte.

Større ansvar for forebyggende helsetjenester

Den nye folkehelseloven gir kommunene et mer formelt ansvar for forebyggende helsearbeid, og kommunene får plikt til å forebygge sykdom. Forebyggende arbeid er ikke begrenset til helsesektoren, men skal foregå i alle samfunnssektorer. Et slagord fra Helse- og omsorgsdepartementet er å “tenke helse i alt man gjør”.

Til tross for at kommunene har en plikt til å bygge opp forebyggende tiltak, kan det vise seg vanskelig å få til dette i praksis, dersom det aller meste av de statlige overføringene går med til medfinansiering av sykehusopphold og betaling for utskrivningsklare pasienter. Kommunenes manglende økonomiske handlingsrom kan derfor i verste fall motarbeide



Illustrasjonsfoto: Shutterstock.com

reformens intensjon om mer forebygging. Hvis dette blir tilfelle, er det en fare for at noen kommuner ikke klarer å oppfylle kravene som følger med reformen.

Bruk av IKT

Ifølge Helse- og omsorgsdepartementet er IKT nøkkelen til samhandling. Det er en målsetting at elektronisk kommunikasjon skal være den vanlige måten å kommunisere på. Dette gjelder både i forholdet mellom tjenesteyter og bruker og mellom de ulike tjenesteyterne, som kommunale tjenestesteder og spesialisthelsetjenesten.

På den ene siden kan det oppstå feil og svikt i datakommunikasjon: For at den elektroniske samhandlingen skal bli vellykket, må man minimere risikoen for datafeil. Allerede i dag kjenner vi til systemer som ikke er kompatible med hverandre.

På den andre siden reiser dette spørsmål om personvern: Ettersom flere aktører i kommunen får innsyn i pasientjournaler gjennom felles IT-systemer, og pasienter blir transportert mellom flere institusjoner, kan det bli en utfordring å etablere gode rutiner og prosedyrer for å beskytte sensitive opplysninger. Uttalelser om at det allerede er problemer med tilgangsstyring, der for mange har tilgang til for mye, med få tidsbegrensninger, gjør at det kan stilles spørsmål om reformen vil forsterke et eksisterende problem. Dersom pasienten ikke har tillit til at personvernet ivaretas på en skikkelig måte, svekkes også tilliten til helsevesenet og behandlende personell.

Avslutning

For kommunene og for oss som kontrollinstanser er det en rekke utfordringer å følge med på i tiden som kommer. Noe

av dette vil for oss revisorer først være aktuelt å se på om en stund – effektene vil jo ikke komme med det første. Det at kommunene har etablert gode rutiner for styring og intern kontroll, vil imidlertid være viktig fra dag én. Om det er god intern kontroll i forbindelse med utbetalinger, om de sikrer seg at det de betaler er for faktisk mottatte tjenester, om helseforetakenes koding er korrekt og om regningen er i henhold til avtalen – for eksempel tidspunkt på dagen for utskriving – er viktige spørsmål å holde øye med i første omgang.

På noe lengre sikt – når det blir mulig å antyde utviklingen i forhold til mål og intensjoner og om hvordan effektene blir – melder det seg flere store og viktige spørsmål. Det viktigste i denne sammenhengen mener jeg, vil være å følge med på hvordan kvaliteten i tilbudet utvikler seg. Om befolkningen får et godt nok tilbud, for eksempel om de opplever at det er helhetlig og sammenhengende eller om de opplever å bli kasteballer mellom ulike helsenivåer. Et annet spørsmål er om de økonomiske insentivene som ligger til grunn for reformen gir tilsiktede virkninger eller om de kommer på kollisjonskurs med mer faglige vurderinger. Det har allerede vært oppslag i mediene som tilsier at økonomiske hensyn knyttet til å ta i mot utskrivningsklare pasienter på sykehjem konkurrerer mot medisinsk faglige spørsmål om hvem som trenger plassen mest – den utskrivningsklare pasienten eller en hjemmeboende pasient som også har meldt behov. I tillegg kommer en rekke andre spørsmål knyttet til IKT-løsninger, kapasitet, kompetanse, effekten av arbeidet med mer forebygging, fastlegenes nye rolle mv – her vil det være temaer både for forskning og for forvaltningsrevisjon i lang tid framover.

Høgskolen i Hedmark har utgitt en rapport, *Rapport nr. 16 – 2011 Manglende komparabilitet i kommunale data*, som i stor grad baserer seg på masteroppgaven. Formålet med masteroppgaven har vært å teste følgende hypotese: *De tallene som kommunene rapporterer og som presenteres i KOSTRA-systemet er generelt sett ikke sammenlignbare.*

Manglende komparabilitet i kommunale data – del 1 av 2

Artikkelen er basert på masteroppgaven *KOSTRA – vi teller, men teller det vi teller?* i MPA-studiet ved Høgskolen i Hedmark høsten 2011.

Problemstilling, avgrensinger og konklusjoner i undersøkelsen

Teoretisk synes KOSTRA å være et egnet verktøy for sammenligning mellom kommuner. På bakgrunn av innrapporterte data om ressursbruk, tjenesteproduksjon og behov publiseres data om produktivitet, prioritering og dekningsgrader. Intensjonen er at KOSTRA skal frambringe relevant og sammenlignbar styringsinformasjon. KOSTRA gir mulighet for konstruksjon av en rekke indikatorer som kan benyttes til å rangordne kommuner etter hvem som er best og dårligst, slike rangeringer kan i mange tilfeller være svært misvisende. En vanlig definert indikator er utgift per innbygger. En indikator av denne type tolkes ofte uten reservasjoner, som et uttrykk for en kommunes (kostnads-) effektivitet. Den mest effektive kommunen har den laveste utgiften per innbygger, den mest ineffektive har den høyeste. Kommunen med lavest utgift per innbygger betraktes dermed som idealet for benchmark som kan realiseres i alle kommuner. Når man på bakgrunn av KOSTRA-tall kan konstatere forskjeller i utgift per innbygger foreligger det to hovedårsaker. Mulighet for reell besparelse kan foreligge eller alternativt, tallene er ikke sammenlignbare. En hovedårsak til at tallene ikke er sammenlignbare kan være kvalitetsforskjeller. Kvalitet er vanligvis vanskelig eller umulig å kvantifisere slik at det ofte ikke er praktisk å lage gode kvalitetsindikatorer. Den andre hovedårsaken

AV ANNE KARI RANHEIM, KOMMUNALSJEF,
ETNEDAL KOMMUNE

er bokføringspraksis. Det er antagelig umulig å lage statlige regler for kommunal bokføring som gir full sammenlignbarhet. Kommunene kan i henhold til kommuneloven i stor grad velge sin egen organisasjonsform, det er ofte den interne organiseringen som bestemmer bokføringspraksis.

Hypotesen søkes testet ved en teoretisk gjennomgang av det statlige regelverket for KOSTRA-rapporteringen. Ulike organisatoriske løsninger, kommunalt selvstyre og lokale tilpasninger tilsier ulik tilpasning til bokføringspraksis. Veilederen kan derfor ikke være udiskutabel presis på alle områder og gir rom for skjønn og ulik tilnærming til utgiftsfordeling. Hypotesen er avgrenset til KOSTRA-funksjonene 100 – 190, utgifter til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter. Budsjettet skal balansere, er ikke KOSTRA-tallene for funksjonene 100 – 190 sammenlignbare vil heller ikke KOSTRA-tallene for andre funksjoner være det. Hypotesen søkes empirisk bekreftet ved å se på KOSTRA-tall for 46 kommuner i Hedmark og Oppland. Det foretas en spesiell og mer detaljert sammenligning av to større kommuner, Gjøvik og Lillehammer og to små kommuner, Etnedal og Tolga.

De kvantitative dataene i undersøkelsen er innrapporterte KOSTRA-tall for 2010 med innrapporteringsfrist 15. februar 2011. SSB publiserer KOSTRA-tall på flere nivå, her er det brukt tall fra nivå 3. De innrapporterte og publiserte KOSTRA-tallene viser til dels betydelige forskjeller mellom kommuner som tilsynelatende skal være sammenlignbare. Oppmerksomheten omkring dette forholdet synes å avta omvendt proporsjonalt med kommune-størrelse. De innrapporterte tallene viser at utgifter per innbygger til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter avtar klart med antall innbyggere i kommunen. Det er derfor en forholdsvis utbredt oppfatning at man kan redusere denne type utgifter ved kommunesammenslutninger, erfaringer synes ikke å vise at det foreligger slike besparelser ved strukturendringer. Dersom KOSTRA-tallene er sammenlignbare, fremstår disse to forholdene som paradokser. Hovedkonklusjonen er at analysene bekrefter hypotesen, KOSTRA-tallene er ikke uten videre sammenlignbare kommuner i mellom.

Utgiftsfordelingsproblemene i KOSTRA

Definert funksjonsinndeling i KOSTRA er på de fleste områder godt avklart, og det er relativt liten sannsynlighet for at direkte ressursbruk knyttet til utadrettet tjenesteproduksjon blir henført til feil KOSTRA-funksjon. Kommunene driver en sammensatt tjenesteproduksjon og det er knyttet problemstillinger til fordeling av ressursbruk mellom ulike KOSTRA-funksjoner. En intensjon ved inndeling i KOSTRA-funksjoner, er at ressursbruken kan relateres til den enkelte funksjon uten bakenforliggende interne hjelpesystemer. I en del sammenhenger vil dette medføre en form for skjønnsmessig vurdering ved fordeling av utgifter på funksjoner.

Prinsippet om fordeling av utgifter og inntekter på de respektive tjenestefunksjoner innebærer spesielt store fordelingsmessige problemstillinger når det gjelder fordeling av lønnsutgifter, utgifter til flerbrukslokaler, utgifter til støttefunksjoner og støttetjenester og fordeling av fellesutgifter. Merknadene til rapporteringsforskriften angir prinsipper for fordeling av lønnsutgifter. En stillingsandel (funksjonsandel) kan unnlates å fordeles dersom den utgjør mindre enn 20 %, det samme kan stillingsandeler med en varighet på mindre enn 3 måneder. Dette er minimumskrav, og det er opp til den enkelte kommune å gå utover disse. Fordeling av utgifter og inntekter er ressurskrevende, og mange kommuner vil av den grunn velge å legge minimumskravene til grunn. Spesielt prinsippet om å unnlate å fordele stillingsandeler under 20 % er en kilde til ulik bokføringspraksis og rapportering av ressursbruk i kommunene. Prinsippet blir mer relevant dess mindre kommunen er. Små kommuner vil ha mange sammensatte stillinger hvor andelene hver for seg ikke går ut over minimumskravene til fordeling. Utgifter til drift og vedlikehold av flerbrukslokaler skal fordeles, og det må etableres fordelingsnøkler. Veilederen for 2010

nevner en del prinsipper som kan legges til grunn, fordeling etter antall kvm., fordeling etter tidsbruk, fordeling etter antall besøk. Fordeling etter antall årsverk er et fjerde alternativ som en del kommuner benytter. Valg av fordelingsnøkkel vil gi ulikt resultat av utgiftsfordelingen. Utgifter til spesialiserte, faglige støttefunksjoner, vil kunne berøre flere funksjoner og skal fordeles. Fordeling av utgifter til denne type støttefunksjoner vil først og fremst være en feilkilde i forhold til rapportering av ressursbruk på funksjoner for utadrettet tjenesteproduksjon. Noen typer fellesutgifter skal fordeles på den enkelte KOSTRA-funksjon, mens andre skal føres samlet på funksjon 120. I tillegg til at man her står overfor problemstillingen at man etter beste skjønn må bestemme seg for en fordelingsnøkkel, ser man også konturene av et avgrensingsproblem i KOSTRA som illustreres av at utgifter til porto skal fordeles, mens utgifter til postfunksjon ikke skal det.

I tillegg til at regelverket omkring KOSTRA gir grunnlag for en rekke skjønnsmessige vurderinger som gjør KOSTRA-tallene mindre sammenlignbare enn det intensjonen har vært, innebærer prinsippet om fordeling av utgifter bruk av administrative ressurser. I hvor stor grad kommunene prioriterer å bruke administrative ressurser på fordelingsproblematikken i KOSTRA varierer og vil være en kilde til at publiserte KOSTRA-tall ikke er direkte sammenlignbare kommuner i mellom. Prinsippet om at alle utgifter og inntekter skal fordeles på aktuelle tjenestefunksjoner medfører ikke ubetydelige kostnader til administrative funksjoner ute i den enkelte kommune. Kostnadene med en reell fordeling av utgifter og inntekter kan være større enn nytteverdien av ressurskrevende rutiner og systemer for slik fordeling. Mange kommuner kan derfor ha en mer pragmatisk tilnærming til de skjønnsmessige vurderingene som må legges til grunn, enn hensynet til reell fordeling skulle tilsi. For mange kommuner har det marginal betydning for den interne styringen og prioriteringen hvor stor andel av utgiftene til sentralbord, kantine, kopiering, telefon, porto, husleie etc. som benyttes til skole, barnehage, kultur, plansaksbehandling osv. Utgiftene blir neppe verken større eller mindre om for eksempel antall årsverk i grunnskolen endres med ett. Erfaringer fra små kommuner er at fordeling av utgifter



Anne Kari Ranheim er utdannet innenfor økonomi og administrasjon med en MPA fra Høgskolen i Hedmark. Hun har i mange år hatt ulike lederstillinger i kommunal sektor, hovedsakelig innenfor økonomifunksjonen. Har siden 2000 jobbet mye med KOSTRA som styringsverktøy og fordelingsproblematikken i KOSTRA i tre ulike kommuner. Hun har vært ansatt i Etnedal kommune siden 2007, først som økonomisjef og fra 2010 som kommunalsjef.

er administrativt ressurskrevende, og resultatet av fordelingen påvirkes av utforming av fordelingsnøkkel. En kommune har mulighet til å legge forutsetninger til grunn for den skjønsmessige fordelingen av utgifter som stiller kommunen i et gunstig lys hvis det er et mål å vise til lave utgifter til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter. Veilederen gir visse muligheter til det man med negativ vinkling kan kalle manipulering eller "kreativ bokføring". Kommunen kan hvis den ser seg i stand til å bruke administrative ressurser på utgiftsfordelinger, minimalisere utgiftene til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter. En kommune som er opptatt av å minimalisere utgiftene til denne målgruppen vil for eksempel ikke unnlate å fordele stillingsandeler under 20 %, men derimot bruke administrative ressurser på skjønsmessige utgiftsfordelinger på tjenestefunksjon.

Rammetilskudd og skatteinntekter er de største inntektskildene til en kommune og avgjørende for finansieringen av tjenesteproduksjonen, herunder politisk styring, administrasjon og fellesutgifter. Andre inntektsarter er mer ulikt fordelt og vil være en kilde til ulik prioritering, dekningsgrader og produktivitet. En del kommuner har ikke ubetydelige konsesjonskraftinntekter, disse sammen med konsesjonsavgifter og naturressursskatt bidrar til at kraftkommunene har et annet inntektsgrunnlag enn øvrige kommuner. Kommunalt selvstyre og lokal tilpasning er andre elementer som må tas i betraktning når man sammenligner ressursbruken kommuner i mellom. Kommunene er for eksempel gitt muligheten til å skaffe seg inntekter gjennom eiendomsskatt. I hvor stor grad kommunene har innført eiendomsskatt, hvilke eiendommer det svares eiendomsskatt av, hvordan taksgrunnlaget er utformet og ikke minst nivået på eiendomsskattesatsen varierer som en konsekvens av lokalt selvstyre. Den finansielle situasjonen til kommunene varierer etter tidligere kommunalt vedtatt investeringsnivå og plasseringsstrategi for overskuddlikviditet på kort og lang sikt. Ulik prioritering av ressursbruk på ulike målgrupper må foretas innenfor de rammene som de finansielle funksjonene gir. De kommunene som har betydelige inntekter utover rammetilskudd og skatteinntekter kan prioritere ressursbruk mellom målgrupper på en annen måte enn tilsynelatende sammenlignbare kommuner. Tilsvarende vil den finansielle situasjonen få betydning for prioritering av ressursbruk mellom målgrupper, herunder politisk styring, administrasjon og fellesutgifter.

Sammenlignbarhet kontra statistisk sammenheng mellom data i undersøkelsen

Utgiftsfordelingsproblematikken som følger av veilederen innebærer skjønsmessige vurderinger hvor det er vanskelig å sikre at resultatet blir likt og uavhengig av referanserammen til den som foretar vurderingene. Utgiftsfordelingsproblematikken forsterkes av at det er kostnader forbundet med fordeling av utgifter og av mulighetene for

manipulering som ligger i skjønsmessige vurderinger. Utgifter til politisk styring og kontroll påvirkes av politisk organisering, antall representanter, antall råd og utvalg m.m. Utgifter til politiske råd og samarbeidstiltak innebærer avgrensingsproblematikk i forhold til andre funksjoner. I analysen av KOSTRA-tallene er det foretatt en regresjonsanalyse basert på utgifter per innbygger i de 46 kommunene som inngår i utvalget for å påvise den statistiske sammenhengen mellom utgifter per innbygger på KOSTRA-funksjonene 100 og 110 og antall innbyggere i kommunen. Determinasjonskoeffisienten er 0,66, dvs. at antall innbyggere statistisk sett forklarer 66% av variasjonen i utgifter til politisk styring.

Utgifter til administrativ ledelse, støtte- og stabsfunksjoner og fellesfunksjoner og fellesutgifter berører både fordelingsproblematikken og avgrensingsproblematikken som ligger i KOSTRA. Problematikken er spesielt stor i små kommuner med mange sammensatte stillinger. KOSTRA er ikke nøytral i forhold til administrativ organisering, henføring av "engangsutgifter" som f.eks. innføring av eiendomsskatt, utleie av deler av administrasjonsbygget m.m. er forhold som vil påvirke utgiftene til administrasjon og administrasjonslokaler. Den statistiske sammenhengen mellom utgifter per innbygger på KOSTRA-funksjonene 120 og 130 og antall innbyggere i kommunene er 0,96. Statistisk sett forklarer folketallet 96 % av variasjonen i utgifter til administrasjon og administrasjonslokaler per innbygger.

Øvrige administrative fellesfunksjoner per innbygger påvirkes av fordelingsproblematikk i forhold til andre funksjoner, hvorvidt kommunene eier eller leier bygg som inngår i kommunens tjenesteproduksjon, valgt amortisering av premieavvik og ikke minst av hvor mye administrative ressurser en velger å bruke på fordeling av utgifter på tjenestefunksjoner. Funksjon 180 skal ikke benyttes for å unngå fordeling av utgifter. Ser man på KOSTRA-tallene for kommunene som inngår i analysen, er spredningen så stor at tallene gir en indikasjon på at kostnadene ved å fordele utgifter på respektive tjenestefunksjoner blir vurdert til å være større enn nytteverdien av å foreta en slik fordeling. Utgifter som kommunen har lite styring med som f.eks. bruk av premiefond inngår her. Statistisk sett er det ikke mulig å påvise noen sammenheng mellom utgifter per innbygger på funksjonene 121, 170, 171, 180 og 190 og antall innbyggere i kommune.

For de av leserne som er interessert i mer detaljert informasjon om funnene i analysene finnes masteroppgaven *KOSTRA – vi teller, men teller det vi teller?* og *Rapport nr. 16 – 2011 Manglende komparabilitet i kommunale data* ved å søke på:
<http://brage.bibsys.no/hhe/>

Vær en åpen revisor

Som revisor jobber du på oppdrag for folket. Da må du også snakke i offentligheten.

Med mindre det plutselig går et lys opp for Kommunaldepartementet i løpet av trykketiden, vil denne utgaven av Kommune-revisoren nå deg, kjære leser, i en virkelighet som er omtrent som følger:

Journalist: Hva sa ordfører Jensen i samtalen med revisjonen?

Revisor: Med henvisning til kommunelovens § 78 kan jeg dessverre ikke opplyse om Jensen er ordfører eller ikke.

Journalisten: Men det vet jo alle?

Revisor: Loven pålegger meg ikke å kommentere den påstanden. Jeg kan bare henvise til rapporten på 199 sider, hvorav 198 sider er hemmelig.

Journalisten: Ja, hvorfor sladdet dere ikke baksiden?

Revisor: Fordi den er tom.

Karikert? Naturligvis. Langt fra virkeligheten? Nei. Oppfatningen blant kommunerevisorer – godt hjulpet av Kommunaldepartementet – at det er umulig for revisor å uttale seg om nærmest noe som helst.

Konsekvensen er at oppdragsgiverne til revisor, innbyggerne, ikke kan få revisor i tale.

Jeg er ikke jurist, men jeg anser meg som en relativt fornuftig person, og innen fornuftsfeltet kan det virke som om en del jurister stryker.

For det er *ingen* fornuft i at revisor skal ha en *absolutt* taushetsplikt. På dette punktet konkluderer jeg med at lovmakerne rett og slett ikke har sett lenger enn til sin egen nesetipp. En setning midt i et avsnitt i kommunelovens § 78 kan ikke overprøve reglene om taushetsplikt i resten av Norges Lover. Derfor er oppfordringen min til revisorer og kontrollutvalg enkel: Vær åpne!

Selvfølgelig har revisor taushetsplikt om opplysninger som ifølge andre deler av lovverket er underlagt taushets-

AV OLE PETTER PEDERSEN,
REDAKTØR FOR UTVIKLING
OG ØKONOMI, KOMMUNAL
RAPPORT



plikt. Men utover det er det meningsløst at revisor – som er på oppdrag for folket – skal ha taushetsplikt om offentlige opplysninger overfor sine egne oppdragsgivere.

Revisor får sitt oppdrag fra kontrollutvalget. Men det er bare en praktisk måte å innrette demokratiet vårt på. Vi har et representativt system fordi det er mest praktisk innenfor demokratiets rammer. Men det er fortsatt innbyggerne som er oppdragsgivere, og det er innbyggerne som "eier" kommunerevisjonen.

En enkel måte å sørge for åpenhet rundt revisjonen, er å kreve at alle som avgir opplysninger til revisjonen, samtykker til at "taushetsplikten ikke skal gjelde", som det heter i lovverket. La oss hoppe over de logiske bristene som ligger i lovteksten og bare slå fast: Gjør dette til et prinsipp. De som nekter å etterkomme kravet, bør listes i revisjonsrapporten. Så kan mediene spørre: Hvorfor vil du ikke gi opplysninger til innbyggerne?

På den måten vil du sikre at alle med rent mel i posen vil bidra til åpenhet.

Det andre aspektet du må passe på, er å snakke og skrive slik at folk forstår. Du skriver ikke for at revisor-kolleger skal nikke anerkjennende, men for at lekmenn og -kvinner skal få et klart inntrykk av hva som er kritikkverdig og ikke. Dette har dessverre noen revisorer glemt for lengst. Men det er aldri for sent å starte på ny frisk – særlig når det inkluderer åpenhet!

ØVRIGE
KRONIKØRER:



Bidragstyttere fra KS
Kommunesektorens
organisasjon



Bjørn Arild
Gram,
Ordfører
Steinkjer
kommune



Riksrevisor
Jørgen Kosmo,
Riksrevisjonen
Foto:
Riksrevisjonen –
Ilja Hendel

Arena for forvaltningsrevisjon 2012

NKRFs årlige arena for forvaltningsrevisjon ble arrangert på Gardermoen 14. – 15. mars med nærmere 90 deltakere fra hele landet til stede.

TEKST: Bodhild Laastad, seniorrådgiver NKRF

FOTO: Lisbeth Toppe Alvær, medlem av NKRFs forvaltningsrevisjonskomite

Forvaltningsrevisjonskomiteen hadde som vanlig satt sammen et rikholdig program der hovedtemaene var erfaringer fra kvalitetskontrollen, formidling og kommunikasjon av forvaltningsrevisjonsprosjekter, samhandlingsreformen, bruk av spørreskjema med særlig vekt på tolking av resultater og kvalitative metode med intervju og observasjon i fokus.

Nedenfor kan du lese korte intervjuer med fire av deltakerne.

SPØRSMÅL:

1. Hvor lenge har arbeidet med forvaltningsrevisjon (FR)?
2. Hvorfor valgte du FR?
3. Hvordan trives du med FR?
4. Har du sjekket ut det nye FR-registeret?
5. Hvordan kommer du til å bruke FR-registeret?
6. Hvilken nytte regner du med å få av FR-registeret?
7. Har du deltatt på NKRFs Arena for FR tidligere?
8. Hvordan opplever du konferansen?
9. Hva betyr Arena?
10. Hvilke tema bør tas opp på Arena?
11. Har konferansen gitt mersmak?

1. Et halvt år.
2. Man kommer bort i mye forskjellig, og arbeidet er lærerikt og meningsfylt.
3. Jeg trives godt.
4. Ja.
5. Jeg kommer til å bruke det ved oppstart av nye prosjekter. Der jeg vil plukke ut de prosjektene som andre har gjort som er relevante for mitt prosjekt. Men det kan jo være en utfordring å plukke ut de beste eksemplene.
6. Jeg tror registeret kommer til å høyne kvaliteten på forvaltningsrevisjon generelt. Man starter ikke på bunnen.
7. Nei, dette er min første Arena.
8. Det er et godt program. Både underholdende og konkret. Det er viktig å ha fokus på kommunikasjon og omdømme.

INGER STENSGAARD,
HEDMARK REVISJON IKS



9. Her kan man få vekket faglige interesser, bli kjent med nye personer og bygge nettverk. Det er viktig at det blir satt av nok tid til «nettverking».
10. Jeg synes kommunikasjon og omdømme er viktige tema. Det er viktig å tenke ut av boksen. Det kunne også være interessant å få presentert konkrete prosjekter på aktuelle områder.
11. Ja, jeg kommer gjerne tilbake neste år.

1. 1,5 år
2. Egentlig var det litt tilfeldig. Jeg hadde jobbet som vit. ass og litt forskjellig, men jeg ønsket en ordentlig jobb. Jeg søkte litt forskjellig og fikk napp hos VEFIK og syntes jobben så interessant ut.
3. Jeg trives svært godt. Arbeidet er variert, og jeg liker godt at arbeidet innebærer at jeg kommer ut fra kontoret, ut i felten og treffer folk. Jeg setter stor pris på at jeg får se mye av Finnmark.
4. Det har jeg.
5. Jeg kommer til å bruke registeret aktivt når jeg starter opp med nye prosjekt. Jeg kommer til å lete opp lignende prosjekter for å se hvordan andre har løst oppgaven.
6. Jeg regner med at det vil bli lettere å sette seg inn i nye områder.
7. Én gang.
8. Den er svært bra. Her treffer man andre som driver i

SIGVE REIERTSEN LELAND,
VEST-FINNMARK
KOMMUNEREVISJON IKS



- samme bransje, og som man kan utveksle erfaringer med.
9. Arenaen gir oss et utvidet fagmiljø.
 10. Det er bra med metode, men gjerne på en måte som viser praktisk anvendelse i forvaltningsrevisjon. Det er nyttig med fokus på godt språk. Det kunne ha vært fint med egne kurs i spørreskjema, KOSTRA og innrapportering til KOSTRA.
 11. Ja. Jeg deltar igjen dersom jeg får lov. Det er jo et økonomisk spørsmål for revisjonsenheten.

1. Fire år.
2. Jeg er leder for revisjonsenheten og forvaltningsrevisjon inngår i jobben. Jeg har oppdragsansvar for forvaltningsrevisjon.
3. Det er greit, men krevende. Man må stadig sette seg inn i nye områder, og det er krevende å utforme gode problemstillinger.
4. Ja, det har jeg.
5. Jeg kommer til å bruke det mer og mer, og det blir bedre jo flere rapporter som kommer med.
6. Jeg kommer til å se hvordan andre har gjennomført tilsvarende prosjekter som det jeg skal gjennomføre. Det kan bli enklere å utlede revisjonskriterier.
7. Jeg har deltatt på alle siden jeg begynte. Dette er min femte arena.

IRENE LOKA, KOMMUNEREVISJON
VEST, VEST-AGDER IKS



8. Bra, men det kan variere litt hvor interessante temaene er. En nyttig arena der man kan hente inspirasjon og ideer.
9. Arena er en møteplass og et sted å hente inspirasjon.
10. Alt er aktuelt, egentlig. Det kan være greit å strekke seg litt. Det er alltid behov for faglig utvikling.
11. Ja.

1. 1,5 år
2. Arbeidet er interessant og variert, og jeg får brukt utdanningen min.
3. Jeg trives kjempegodt.
4. Ja.
5. Jeg kommer til å bruke det ved oppstart på nye prosjekt for å få en oversikt over hva som er gjort innenfor området tidligere og hvilke funn som er gjort.
6. Jeg kommer til å spare tid, og det blir enklere å lete fram relevante prosjekter. Jeg vil tro at registeret også kan komme til nytte ved utarbeidelsen av overordnet analyse og gi ideer til prosjekter.
7. Ja, én gang.
8. Veldig bra. Programmet i år er svært godt med interessante temabolker. Fint å få presentert ulike

TALE BAADSVIK, TRONDHEIM
KOMMUNEREVISJON



- innfallsvinkler til revisjon opp mot Samhandlingsreformen.
9. Arenaen er som et utvidet fagmiljø der man møter mange av de samme personene fra gang til gang.
 10. Viktig at store og viktige reformer blir satt opp som tema, slik som i år med Samhandlingsreformen. Metode er også alltid aktuelt, og også å få innblikk i hvordan de vi reviderer opplever å bli revidert.
 11. Ja, det har den.

Kommunal gransking – del 1 av 3

I en artikkelserie på tre deler beskrives viktige vurderinger og beslutninger der en kommune vurderer å granske et hendelsesforløp. Fokus vil være på kommunens vurderinger som oppdragsgiver.

Tema for første del blir *hvorfor* det bør granskes. Andre del tar for seg hensiktsmessig *styring* av en gransking, og tredje del beskriver hvordan en granskingsrapport kan *benyttes*.

Gransking er normalt aktuelt ved katastrofer/ulykker eller der det er en mistanke om ulovlig/uforsvarlig adferd. Artikkelserien omhandler sistnevnte type gransking. Typiske temaer for slike granskinger er mulige lov- eller regelbrudd, om kommunens skjønnsutøvelse er holdbar, om kommunens bruk av penger eller andre verdier er akseptabel, om ledelsesbeslutninger og styring av prosjekter eller foretak har holdt et nødvendig kvalitetsnivå, om saksbehandlingen i omstridte saker har vært tilstrekkelig god eller om det har forekommet misbruk av stilling eller politiske verv.

Denne første delen av artikkelserien omhandler hvorfor det i enkelte tilfeller kan være hensiktsmessig for en kommune å gjennomføre en gransking eller en ekstraordinær undersøkelse av forhold som nevnt ovenfor. Temaet er altså hvilke forutsetninger som bør være til stede ved en gransking og i hvilke tilfeller alternative virkemidler bør vurderes. I andre del forutsettes det at gransking skal gjennomføres. Her beskrives viktige valg ved utforming og avgrensning av mandat, og hvordan oppdragsstyring og uavhengighet kan sikres. Kommune-revisors rolle gjennomgås særskilt. I tredje del gjennomgås bruken av en granskingsrapport. Dette aktualiserer en gjennomgang av reglene om offentliggjøring og innsyn i rapport og underlagsdokumentasjon. Videre drøftes kommunerevisors innberetningsplikt knyttet til eventuelle funn, kommunens mulige ansvar for økonomisk tap og ærekrenkelser, og forutsetninger for en eventuell politianmeldelse.

Begrepsbruken i artikkelen avviker noe fra den som benyttes i f.eks. Kontrollutvalgsboka (KRD, februar 2011). Jeg skiller mellom ordinære og ekstraordinære

AV HELGE SKOGSETH BERG,
ADVOKAT, STATS AUTORISERT
REVISOR OG PARTNER I LYNX
ADVOKATFIRMA



Foto: CF-Wesenberg/kolonihaven.no

undersøkelser. Ordinært arbeid i kontrollutvalget eller med revisjon faller altså utenfor rammen for artikkelen. De ekstraordinære undersøkelser har jeg delt i interne og eksterne undersøkelser. Jeg harkalte eksterne undersøkelser for gransking mens jeg kaller de undersøkelser som ledes av kommunens administrasjon for interne undersøkelser. Jeg kaller det i denne sammenheng også en intern undersøkelse selv om kommunens revisor deltar.

Hvorfor granske?

Det direkte formålet med å granske er normalt å få utredet et faktisk forhold som beskrives i en rapport. Normalt følges det opp med vurderinger. Typiske spørsmål som da besvares er om det foreligger kritikkverdige forhold eller om det bør gjøres endringer i regler, organisering eller praksis. Effektene av en gransking kan imidlertid variere betydelig. Helt sentrale momenter som har betydning for virkningen av en gransking kan oppsummeres i stikkordene kompetanse, tillit og rettsikkerhet. Disse temaene er generelt behandlet i Johan Giertsens standardverk "Gransking" fra 2008.

En granskingsrapport vil normalt kjennetegnes av høy kvalitet der det er benyttet utredere med spesialisert og hensiktsmessig kompetanse. Slik kompetanse vil i kombinasjon med uavhengighet normalt sikre allmenn *tillit* til undersøkelsene. I tillegg vil igangsettingen av en uavhengig gransking også kunne medføre at det skapes

■ ■ Uavhengighet er følgelig en nøkkel i forhold til både tillit og rettssikkerhet.

eller gjenopprettes tillit til oppdragsgiver. Tilliten blir en funksjon av at kommunen tar initiativ til en grundig undersøkelse av egen virksomhet og ved at "noe blir gjort". En god gransking bør ifølge Giertsen også kjenne- tegnes av *rettssikkerhet*. For en kommune som vurderer å granske vil det bidra til rettssikkerhet for dem granskingen gjelder dersom granskerne både behersker rettslige prosesser og hvordan selve granskingen bør gjennomføres. Videre sikrer det rettssikkerhet i et bredere perspektiv der det oppnås en viss distanse både mellom granskere og de berørte og mellom granskere og kommunestyret som skal foreta beslutninger på bakgrunn av rapporten. Uavhengig- het er følgelig en nøkkel i forhold til både tillit og retts- sikkerhet.

Dersom granskingen legges opp slik at kompetente og uavhengige personer får anledning til å jobbe på en for- svarlig måte, vil igangsetting av en gransking i mange tilfeller skape ro omkring de forhold som undersøkes frem til rapporten er ferdig. Der det er en del av formålet å rette opp i eventuelle systematiske feil og på den måten dra lærdom av det som har skjedd, vil det kunne gi grunnlag for at de involverte slår seg til ro med situasjonen. En granskingsrapport kan selvsagt gi grunnlag for en på- følgende sak innen alt fra arbeidsrett, via erstatning og til straff. Likevel er det ofte slik at allmennheten og de in- volverte opplever selve granskingen som en endelig av- klaring. Rykter og påstander uten hold i legges døde, og det gis klare råd om hvordan eventuelle kritikkverdige forhold skal håndteres.

Hjemmel og krav til habilitet

Utgangspunktet er at kommunestyret har det øverste til- syn med egen forvaltning, og at kontrollutvalget velges for å gjennomføre løpende tilsyn jfr. kommuneloven § 76 og § 77. Kommunestyret kan i kraft av dette fastsette organisatoriske bestemmelser for kommunens kontroll- virksomhet gjennom å oppnevne et granskingsutvalg. Kontrollutvalget har også kompetanse til å benytte eksterne jfr. forskrift om kontrollutvalg § 9 flg. Kommunens undersøkelser kan gjelde regnskapsrevisjon, forvalt- ningsrevisjon og selskapskontroll og strekker seg altså ut over den rene økonomiforvaltningen.

Kommunestyrets oppnevning av et granskingsutvalg i form av personer eller foretak som skal foreta under- søkelsene er utøvelse av offentlig myndighet, og oppnev- ningen er derfor ikke underlagt reglene om offentlige an- skaffelser.

De som forestår granskingen vil i en rekke tilfeller anses som et eget offentlig organ med de plikter som kan utledes av dette. Særlig viktig er det i slike tilfeller at

forvaltningsloven kommer til anvendelse, herunder de sentrale reglene om inhabilitet. De som oppnevnes kan følgelig ikke være inhabile ut fra sakens mandat og faktiske undersøkelsesfelt. Habilitetsreglene utelukker i praksis ofte konsulenter, revisorer eller advokater som tidligere har gitt råd innen det komplekse granskingen omfatter.

Alternativer til gransking

Det er mange alternativer til gransking. I første omgang vil en overprøving av saken fra klageinstans være tilstrekkelig. Videre kan det gjennomføres undersøkelser gjennom kommunenes stående enheter, typisk kontroll- utvalget og kommunens revisor. Undersøkelsene kan skje som en forundersøkelse for å få vurdert om det skal igang- settes en gransking og i så fall på hvilke områder. Forundersøkelser gjøres gjerne i samråd med eksterne rådgivere/advokater og kan normalt unntas offentlighet.

Det finnes også kontrollorgan som er godt egnet til å gjennomføre undersøkelser. Her nevnes Skatteetaten, Konkurransetilsynet, Finanstilsynet og Arbeidstilsynet. Også Riksrevisjonen og Sivilombudsmannen kan under- søke kommunale forhold.

Slike faste offentlige organ har jevnt over langt bedre tilgang på opplysninger enn det et granskingsutvalg har. Normalt kan de vise til en lovfestet forklaringsplikt suppl- lert av utstrakt rett til innsyn i dokumenter og innhenting av bevis i form av ettersyn. Saksbehandlingsreglene er også ofte gode med blant annet klageadgang.

Politi og påtalemyndighet vil være en aktuell instans dersom det foreligger mistanke om straffbare handlinger. Etterforskning kjennetegnes av rettssikkerhet. Økokrim har videre udiskutabel kompetanse innen sitt felt. Likevel vil gransking ofte aktualiseres av særlig tre grunner.

Den første grunnen er at kommunen ikke har materiale som underbygger en mistanke i tilstrekkelig grad. Det er knyttet visse konsekvenser til anmeldelse som vi skal se på i tredje del av artikkelserien. Den andre grunnen er



Helge Skogseth Berg er advokat, statsautorisert revisor og partner i Lynx Advokatfirma. Han har bakgrunn fra Arthur Andersen, Thommessen advokat- firma og Økokrim. Berg ledet granskingen av Briskebyutbyggingen. Han ble valgt av Eva Joly som uavhengig ekspert ved etterforskningen av bankkol- lapsen på Island. Berg ble også oppnevnt av Stortinget som sekretær i utvalget som gransket Stortings- pensjonistene.

Ofte står kommunen i realiteten igjen med to alternativer. Enten å undersøke saken internt eller å sette i gang en gransking.

politiets kapasitet. Økokrim tar etter eget valg inn et fåtall saker per år. Sakstypene fremgår av påtaleinstruksen. Lokalt politi har plikt til å behandle en anmeldelse. Saksmengden og ressursituasjonen hos lokalt politi medfører likevel at etterforskning tar lang tid og at en lang rekke saker henlegges til tross for at det foreligger mistanke som rettfærdiggjør etterforskning. Den tredje grunnen er at politiets virksomhet noe enkelt sagt er begrenset til å anklage eller henlegge. Politiet må foreta en streng prioritering av egne ressurser med virkning for hvilke saker som skal etterforskes, og i hvilket omfang. Det er ikke rom for noen helhetlig gjennomgang som kan gi avklaringer, forklaringer, forbedringer og læring.

Ofte står kommunen i realiteten igjen med to alternativer. Enten å undersøke saken internt eller å sette i gang en gransking. I det følgende beskrives enkelte vurderinger kommunen i så fall bør gjennom.

Rett kompetanse

De aller fleste undersøkelser innebærer at det bør foretas en dokumentanalyse. Normalt vil dette omfatte økonomiske rapporter i form av regnskap eller kalkyler og beslutningsdokumentasjon i form av vedtak med underlagsdokumentasjon og referater. Formålet med gjennomgangen er normalt å finne bevis for et hendelsesforløp. Revisorer og forretningsadvokater er representanter for profesjoner som i sitt yrke har trening i kontrollarbeid. Men også personer med bakgrunn fra politi eller annen offentlig kontrollvirksomhet, kan være godt egnet til å gjennomføre slike analyser.

Gransking innebærer også å intervju personer. Et godt intervju kjennetegnes av at intervjueren har gode kunnskaper

både om emnet det spørres om og normene en potensielt skal vurdere saksforholdet opp mot. Muligheten for å stille gode og presise spørsmål avhenger av begge deler. Videre vil trening i å snakke med mennesker om vanskelige temaer være viktig. Denne type intervjuer har få likhetstrekk med hverdagslige samtaler. Temaene er ofte vanskelige. Intervjueren bør ha god kjennskap til hvilke juridiske rettigheter de involverte har, og vil kunne få, eksempelvis i en senere arbeidsrettssak eller straffesak. Intervjueren må vite hva det kan spørres om og hvordan. Innen disse rammene må saken opplyses best mulig.

Der forklaringer skurrer bør det stilles oppfølgende spørsmål slik at det oppstår et faktisk bevisgrunnlag som kan verifiseres i etterkant. Det er nødvendig både for å underbygge forklaringen eller motsatt, å tilbakevise den. En påstand om at noe ble sagt på et møte bør eksempelvis følges opp med spørsmål om hvor møtet fant sted, når på dagen det skjedde, hvem som var til stede, hvem som skrev referat, og i vanskelige tilfeller kanskje enda mer detaljert. Spørsmålene bør også stilles på en objektiv måte og i en rekkefølge som er egnet til å få frem sannferdige svar, og uten å ødelegge bevis for en eventuell fremtidig rettssak. Arbeidserfaring fra påtalemyndigheten eller som advokat gir egnet kompetanse.

Endelig er det et stort informasjonstilfang i elektronisk lagret kommunikasjon. Dersom det gis tilgang til slikt materiale er det vesentlig å få det sikret på en måte som utelukker påstander om at dokumentene er endret i etterkant. En arbeidsgiver som gir seg til å se gjennom ansattes e-post og dokumenter risikerer ikke bare å bryte personopplysningsloven, selve dokumentene endres også. Det



Illustrasjonsfoto: Shutterstock.com

Der kommunens egen rolle skal undersøkes, vil selve aksepten av å la egne forhold undersøkes av eksterne på en rettssikker måte skape tillit.

oppstår nye metadata, så som datoer, redigeringstid og brukerinfo. Potensielt avgjørende dokumenter kan på denne måten miste sin bevisverdi. Her bør det benyttes eksperter på sikring av elektroniske spor.

Uavhengighet som forutsetning for tillit og rettssikkerhet

Uavhengighet er sentralt for tillit og rettssikkerhet ved all saksbehandling. De grunnleggende krav er nedfelt i forvaltningsloven. Habilitet er ikke bare en vurdering av om det foreligger påvirkning, men om det utad kan reises spørsmål ved habiliteten.

I granskinger vil allmennhetens krav til uavhengighet normalt være sterkere enn hva som følger av loven. Selve granskingslegitimitet bygger på uavhengigheten. Noe av forklaringen er at granskere jevnt over både skal finne faktum og deretter vurderer konsekvensene av det. Selv om en granskingsrapport ikke har selvstendige rettsvirkninger vil denne doble oppgaven medføre at uavhengighet blir svært viktig. Dette gjelder selvsagt om det konkluderes med kritikk, men det er kanskje enda viktigere der rapporten konkluderer med at det ikke er avdekket kritikkverdige forhold.

Ved interne undersøkelser er det, bortsett fra i de største kommunene, stor sjanse for at utrederne har en kollegial eller sosial forbindelse til dem som skal undersøkes. Ofte er ikke slike forbindelser klarlagt ved oppstart. Utrederne vil forut for en rapport likevel måtte ta en rekke større og mindre valg som kan tenkes å påvirke den endelige rapporten.

En tankeeksesis kan være å ta for seg de arbeidsoppgaver som møter en utreder. Det vil hele tiden være valg-

muligheter. Valgmuligheter som ved interne undersøker berører kollegiale og sosiale bånd; Hvilke spørsmål skal stilles? Hvordan blir ordvalget og nyansene? Stilles spørsmål nøytralt eller ledende? Hva med kroppsspråket og tonefallet til den som stiller spørsmålet? Hvordan er det med evnen og viljen til å bryte med sosiale konvensjoner for en høflig samtale ved å spørre på nytt, ved å borre i det ubehagelige, og hvordan håndteres gråt og sinne? Hvordan avstemmes motstridende forklaringer? Hvem blir trodd? Hvordan utformes rapporten? Hvilke forhold tas? Vil varsomhetsprinsippet tilsi at man holder mer igjen der kolleger er involvert? Er utrederne forberedt på offentlig kritikk av egen person ved at berørte "tar mannen og ikke ballen"?

Og sist, men ikke minst, hvordan er det med viljen, blant de som kjenner sakens realiteter, til å stå frem og avdekke et forhold? Vil absolutt uavhengighet hos en gransker kunne ha betydning eller snakker man like lett til kolleger?

Oppsummert vil en gransking normalt være mer uavhengig, og det kan benyttes mer spesialisert kompetanse enn det som er tilfellet ved interne undersøkelser. Skal det ryddes opp i en vanskelig sak der en er avhengig av å oppnå allmennhetens tillit til resultatet, vil granskning ofte være formålstjenlig. Der kommunens egen rolle skal undersøkes, vil selve aksepten av å la egne forhold undersøkes av eksterne på en rettssikker måte skape tillit. Hvordan dette operasjonaliseres gjennom utforming av mandat og oppdragsstyring ser vi på i neste del av artikkelserien.

Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► A.2.32 Intervjuteknikk	30. – 31. mai	Gardermoen
► NKRFs Fagkonferanse 2012	11. – 12. juni	Molde
► D.2.8 Medietrening for KU-medlemmer Nyhet!	19. juni	Tromsø
► D.2.8 Medietrening for KU-medlemmer Nyhet!	20. juni	Oslo



www.nkrf.no



For nærmere informasjon: Se NKRFs nettsider, eller kontakt Norges Kommunerevisorforbund, Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo, Telefon 23 23 97 00, post@nkrf.no, @nkrf

Klar, men aldri ferdig

Hvor frustrerende er det ikke å motta et brev eller annen informasjon som er så uklart formulert at du ikke forstår innholdet? Dessverre er det mange innbyggere som opplever å få uklar informasjon fra det offentlige. Det vil prosjektet «Klart språk i staten» gjøre noe med.

Vi som jobber i offentlig sektor står ikke fritt til å velge hvordan vi vil skrive. Det er vår plikt å skrive slik at mottakeren forstår. Og å skrive med tanke på mottakeren er en selvfølgelig del av god service og med på å sikre demokratiet. Vi har et ansvar for å skrive slik at innbyggerne får informasjon om sine rettigheter, muligheter og plikter. Et godt og klart språk øker dessuten folks tillit til myndighetene, og ikke minst sparer både forvaltningen og innbyggerne tid og penger dersom tekstene er skrevet i klart språk.

Prosjektet «Klart språk i staten» skal hjelpe statlige virksomheter i arbeidet med å forbedre sin kommunikasjon med brukerne. Prosjektet, som drives av Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi) og Språkrådet, har flere tiltak for å hjelpe virksomhetene med dette arbeidet. Blant annet nettsiden www.klarspråk.no, som er en språkverktøykasse på nett, med skriveråd, tips, eksempler og erfaringer fra ulike språkprosjekter, i tillegg til quiz, filmer og andre morsomheter. Målet vårt er å få statlige virksomheter til å sette i gang egne språkforbedringsprosjekter.

Hvem skriver du for?

Vi legger vekt på å få de ulike virksomhetene til å formidle erfaringer fra sitt språkarbeid på nettsiden vår. Her kan alle låne, kopiere og finne inspirasjon til eget språkarbeid. Her finnes også eksempler fra kommuner, selv om prosjektet hovedsakelig er et statlig prosjekt. Også kommuner har utfordringer med å uttrykke seg klart i sin kommunikasjon. I en undersøkelse som ble gjort blant innbyggerne i 2009 svarte en halv million at de hadde problemer med å forstå det siste brevet de fikk fra det offentlige, og hele 1,3 millioner mente offentlige skjema er vanskelige å fylle ut. Så det er helt klart et forbedringspotensial her.

Og for å forbedre språket er det aller viktigste å tenke på mottakeren: «Hvem er det jeg skriver for?» Med klarspråk mener vi nemlig korrekt, klart og brukertilpasset

AV ANNIKEN WILLUMSEN,
PROSJEKTLEDER FOR
«KLART SPRÅK I STATEN»



språk. Et dokument er skrevet i klarspråk hvis mottakerne finner det de trenger, forstår det de finner og kan bruke det de finner til å gjøre det de skal. Det er altså brukeren som er stikkordet her. Og for å skrive brukertilpasset, må man vite hvem man skriver til.

Klart eller presist?

Et vanlig dilemma er at samme tekst skal forstås av mange målgrupper. En revisjonsrapport skrives kanskje primært for kommunepolitikere og ansatte i kommunen (som skal gjøre noe med det revisjonen peker på), men også journalister og kanskje innbyggere vil ha interesse av rapporten. En god regel kan være å ha alle disse målgruppene i hodet når man skriver, slik at alle kan ha mulighet til å forstå innholdet. Dessuten må vi ikke glemme at også politikere og kommunens ansatte er «vanlige folk». Kommunepolitikere har ofte annen jobb i tillegg til vervet, og har mange dokumenter som skal leses på kort tid. Et godt og klart språk i en forvaltningsrevisjonsrapport vil da være takknemlig lesning.

Klart språk og presist språk er ingen motsetning. Det er nemlig en myte at klart språk betyr forenklet og banalt språk. Tvert i mot skal du være svært faglig dyktig for å kunne uttrykke deg klart og forståelig om vanskelige temaer. Vi kan riktignok ikke erstatte alle faguttrykk i en tekst med ord og uttrykk fra dagligspråket, men vi må forklare faguttrykkene, slik at vi sikrer oss at leseren forstår. Ved å skrive både klart og presist i en forvaltningsrevisjons-

I en undersøkelse som ble gjort blant innbyggerne i 2009 svarte en halv million at de hadde problemer med å forstå det siste brevet de fikk fra det offentlige, og hele 1,3 millioner mente offentlige skjema er vanskelige å fylle ut. Så det er helt klart et forbedringspotensial her.

rapport, vil de som skal lese rapporten ha større mulighet til å forstå hva de konkret skal gjøre etter en revisjon. Sjansen for at rapporten da blir fulgt opp er større enn hvis den er uklart og tåkete formulert.

Klarspråk lønner seg

I arbeidet med språket i offentlige tekster ser vi at det er en del ting som går igjen og gir det vi kaller byråkratspråk eller kansellistil. Det kan være lange og kompliserte setninger, vanskelige ord, «stammespråk», vage og upresise ord og dårlig struktur i teksten. Dette er med å gjøre teksten vanskelig å lese, og dermed må mottakeren henvende seg til den som har skrevet det for å få klarhet i hva det betyr. Dette koster tid og penger, både for den enkelte og for det offentlige.

Gjennom prosjektets arbeid ser vi nå konkrete resultater fra virksomheter som har tatt tak i nettopp dette og revidert tekstene sine. Nærmere 50 virksomheter har fått støtte til å drive eget språkarbeid gjennom prosjektets støtteordning, og mange begynner nå virkelig å se resultater av arbeidet. Lånekassen, som vant den første Klarspråksprisen som ble delt ut i 2009, har redusert antallet telefonhenvendelser med nesten 2/3 sammenlignet med for få år siden, blant annet takket være klarere språk og økt involvering av brukerne.

Et annet eksempel er fra Statens vegvesen, som endret teksten i brevet om EU-kontroll som sendes til 750 000 nordmenn hvert år. De fikk 40 % færre henvendelser om EU-kontroll etter at de sendte ut det nye brevet, og tidsbruken på å lese brevet gikk i snitt ned med 40 %.

Flere virksomheter er nå i gang med å evaluere og måle effektene av sitt klarspraksarbeid, og i 2013 kommer en sluttevaluering av prosjektet som vil vise flere av resultatene av arbeidet i de ulike virksomhetene. Vi ser allerede at arbeidet med klart språk i det offentlige har kommet godt i gang, men som mange av virksomhetene selv understreker, er nok dette et arbeid man aldri blir helt ferdig med. Eller sagt på en annen måte: Vi er klare, men aldri ferdige.

Fakta om prosjektet

Klarspråk
KLART SPRÅK I STATEN

- Prosjektet «Klart språk i staten» skal øke oppmerksomheten om klarspråk i statsforvaltningen og legge forholdene til rette for at statlige virksomheter kan forbedre språket i sin skriftlige kommunikasjon med innbyggerne.
- Hoved tiltakene i prosjektet er nettsiden www.klarsprak.no, prosjektstøtteordningen, Statens klarspråkspris, kurs, rådgivning og foredrag.
- I 2011 ga prosjektet ut boka «Klar, men aldri ferdig. En praktisk veileder i klarspraksarbeid». Her er eksempler på klarspraksarbeid fra 11 statlige virksomheter og 2 kommuner samlet.
- Et eget delprosjekt, «Lovspråk», jobber med hvordan vi kan forbedre språket i juridiske tekster, som for eksempel lover og forskrifter.
- Prosjektet drives av Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi) og Språkrådet på oppdrag fra Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet.
- Les mer om prosjektet og få tips, skriveråd og eksempler på klarsprak.no.

Anniken Willumsen jobber som seniorrådgiver i Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi) og er prosjektleder for «Klart språk i staten». Hun er utdannet medie- og har tidligere jobbet som kommunikasjonsrådgiver og nettredaktør i blant annet Toll- og avgiftsdirektoratet og Diabetesforbundet.

Revisors engasjementsbrev – hva og hvorfor?

Som medlem i kontrollutvalget har du kanskje mottatt engasjementsbrev fra kommunens revisor. Hensikten med engasjementsbrevet er å skape felles forståelse mellom kommunen og revisor om revisjonsoppdraget.

Denne artikkelen orienterer om revisors bruk av engasjementsbrev ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner. Formålet med artikkelen er å gi medlemmer av kontrollutvalg og andre et innblikk i hvorfor revisor sender engasjementsbrev og hva innholdet i brevet er.

Innenfor kommunal sektor har det vært varierende praksis for bruk av engasjementsbrev, både hvorvidt det brukes og hvem som engasjementsbrevet sendes til. Årsakene til ulik praksis kan ha flere årsaker, men skyldes nok bl.a. at revisjonsoppdrag i kommunal sektor tradisjonelt har vært preget av stabilitet.

Hvorfor revisor sender engasjementsbrev

Hensikten med et engasjementsbrev er å nedtegne vilkårene for revisjonsoppdraget og kommunisere dette med oppdragsgiver, slik at det er en felles forståelse for arbeidsoppgaver og ansvarsdeling mellom den reviderte og revisor på ulike områder.

Revisor skal utføre sitt arbeid i samsvar med revisjonsforskriften og god kommunal revisjonsskikk, herunder de internasjonale revisjonsstandardene. En av disse standardene er *ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdrag*. Standarden angir at vilkårene for revisjonsoppdrag som hovedregel skal nedtegnes i en skriftlig avtale¹. Kravet om skriftlig avtale ivaretas ofte gjennom bruk av engasjementsbrev. I veiledningsdelen av standarden gis det uttrykk for at det både er i enhetens, altså kommunens, og revisors interesse at revisor sender et engasjementsbrev før revisjonen påbegynnes for å unngå misforståelser i forbindelse med revisjonen. I enkelte kommuner inngås det imidlertid oppdragsavtaler mellom revisor og kommunen som



AV KNUT ERIK LIE,
SENIORRÅDGIVER, NKRF

er så detaljerte at de dekker kravene til skriftlig avtale etter ISA 210. I slike tilfeller kan revisor ha vurdert at det ikke er hensiktsmessig å sende et eget engasjementsbrev i tillegg.

Standarden åpner for at engasjementsbrev eller annen skriftlig avtale ikke er nødvendig hvis vilkårene for revisjonsoppdraget er tilstrekkelig regulert i lov eller forskrift. Revisjonsoppdraget i kommuner og fylkeskommuner er regulert på et overordnet nivå i kommuneloven og forskrift om revisjon, men rollene er ikke klart avgrenset i lovverket. Foruten at det er et krav i standarden om avtale eller enighet, er det en fordel både å tydeliggjøre de ulike rollene til revisor, kontrollutvalg og administrasjonen og å informere om innholdet i revisjonens oppgaver ved et engasjementsbrev.

Arbeidsgruppen som vurderte tiltak for styrket egenkontroll i kommunene, påpekte behovet for informasjon om innholdet i revisjonens arbeid². Som eksempel kan nevnes tilråding nr. 79: *Det er behov for rettleiing retta mot kontrollutvalet som gjer greie for kva revisor ser etter i revisjonsarbeidet, kva for tilhøve administrasjonen må gi informasjon om til revisor, og rapporteringa frå revisor tilbake til kommunen.*

Også Kontrollutvalgsboken³ og NKRFs veileder for kontrollutvalgets påse-ansvar overfor regnskapsrevisor⁴ har berørt

1 ISA 210 pkt. 9 og 10

2 Rapporten ”85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane” H-2245, KR D 15.12.2009. Se for eksempel tilråding nr. 39, 49, 58 og 79.

3 Veileder fra KR D om kontrollutvalgets rolle og oppgaver, utgitt februar 2011.

4 http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Publikasjoner/Veileder_-_KUs_paseansvar_regnrev.pdf

Revisjonsoppdraget i kommuner og fylkeskommuner er regulert på et overordnet nivå i kommuneloven og forskrift om revisjon, men rollene er ikke klart avgrenset i lovverket.

og diskutert behovet for informasjon om revisjonens innhold.

Som vi ser er det flere som har påpekt at kontrollutvalget har behov for nærmere informasjon om revisors oppgaver, utover det som fremgår av lov og forskrift. Engasjementsbrev er nevnt i standarden og er en vanlig måte å tydeliggjøre oppgavene på. Revisor kan også benytte anledningen til å presentere brevet for kontrollutvalget i et møte. Engasjementsbrevet vil også være et godt utgangspunkt når kontrollutvalget vurderer om de får den revisjonstjenesten de skal ha.

Adressat

Innholdet i brevet vil være avhengig av formålet med brevet, men også av hvem som er mottaker. I privat sektor er det innarbeidet praksis at engasjementsbrev sendes styret i den revisjonspliktige virksomheten. I kommuner og fylkeskommuner er imidlertid styringssystemene noe annerledes. Det er dermed ikke like opplagt hvem skal være adressat for engasjementsbrev.

Praksis i kommunal revisjon har vært varierende med hensyn til hvem som er adressat for engasjementsbrevet: kommunestyret, kontrollutvalget eller administrasjonssjefen. Revisjonskomiteen i NKRF har anbefalt at engasjementsbrevet sendes til kontrollutvalget som det organet som fører tilsyn med revisjonen, jf. kontrollutvalgets påseansvar. Det kan i tillegg sendes kopi til for eksempel kommunestyret.

Det er imidlertid også behov for kommunikasjon mellom revisor og administrasjonssjefen om innholdet i revisjonen og avklaring av roller og ansvar. I noen kommuner vil det være naturlig å sende et årlig oppstartsbrev fra revisjonen som angir noe om innholdet i årets regnskapsrevisjon og eventuelt også etterspør informasjon om administrasjonens arbeid med risiko for misligheter og rutiner rundt nærstående parter. I de år det utarbeides engasjementsbrev kan dette legges ved det årlige oppstartsbrevet.

Hyppighet

Ved aksept av nye revisjonsoppdrag skal vilkårene for oppdraget nedtegnes skriftlig i et engasjementsbrev eller annen skriftlig avtale. For løpende revisjonsoppdrag åpner revisjonsstandardene for at det ikke sendes engasjementsbrev hvert år. I kommunal sektor vil valgperioden være et naturlig intervall for utsendelse av engasjementsbrev, dvs. at engasjementsbrev sendes i begynnelsen av hver kommune-styre-/fylkestingsperiode etter at nye kontrollutvalg er valgt. Dersom det skjer vesentlige endringer hos kom-

munen eller revisor i valgperioden, kan revisor finne grunn til å sende nytt engasjementsbrev.

Innhold i engasjementsbrevet

Revisjonsstandarden ISA 210 gir retningslinjer for innholdet når det gjelder regnskapsrevisjonen. Engasjementsbrevet skal som et minimum omtale;

- (a) Målet med og omfanget av revisjonen av regnskapet;
- (b) Revisors oppgaver og plikter;
- (c) Ledelsens ansvar;
- (d) Identifisering av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering for utarbeidelsen av regnskapet (dvs. gjeldende regnskapsregler).

Revisor vil også orientere om formen på og innholdet i eventuelle uttalelser som skal avgis av revisor og en erklæring om at det kan foreligge omstendigheter hvor en uttalelse kan avvike fra forventet form og innhold.

Kravet om engasjementsbrev eller avtale har bakgrunn i en revisjonsstandard for regnskapsrevisjon, men for å gi et totalbilde av revisjonen kan det også være aktuelt å ta med noe om forvaltningsrevisjon i tillegg til regnskapsrevisjon. Kontrollutvalget er mer involvert i planlegging og ofte også oppstart av forvaltningsrevisjonsprosjekter enn tilfellet er for regnskapsrevisjon. Det er derfor naturlig at engasjementsbrevet har bredere omtale av regnskapsrevisjon enn forvaltningsrevisjon. Det kan være hensiktsmessig at engasjementsbrevet inneholder noe om prosessen for bestilling og planlegging av forvaltningsrevisjonsprosjekt. Videre kan engasjementsbrevet angi om arbeidet med overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjon inngår som en del av revisjonsoppdraget eller ikke.

Revisjonsvirksomheten skal utpeke en person som ansvarlig revisor for oppdraget, en oppdragsansvarlig revisor. Kommunen skal informeres om hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor. Hvordan oppdragsansvaret fordeles mellom revisorene kan variere fra revisjonsvirksomhet til revisjonsvirksomhet. Det kan være hensiktsmessig å benytte engasjementsbrevet til å informere om hvem som er oppdragsansvarlig revisor for henholdsvis regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon eller hvordan revisjonsvirksomheten tildeler oppdragsansvar.

Dersom kommunen har etablert kommunale foretak (KF) er disse omfattet av kontrollutvalgets ansvarsområde. KF er imidlertid egne revisjonsoppdrag. Det kan være



valgt en annen revisor for et KF enn for kommunen, eller KF-et kan ha en annen oppdragsansvarlig revisor. Kommunale foretak har et eget styre som også vil ha behov for orientering om revisjonsoppdraget. Revisjonskomiteen har anbefalt at det sendes likelydende engasjementsbrev til kontrollutvalget og styret i KF-et. Det legges videre opp til at det kan sendes et felles engasjementsbrev for kommunen og eventuelle KF, men her kan revisorene ha valgt ulike løsninger.

Figur 1 viser et eksempel på hvordan et engasjementsbrev kan være bygget opp.

Revisjonens formål og innhold

- Beskrivelse av ledelsens ansvar
- Beskrivelse av kommunestyrets og kontrollutvalgets ansvar

Forvaltningsrevisjon

- Beskrivelse av revisors oppgaver
- Generelt om utførelse av revisjonen

Regnskapsrevisjon

- Revisors oppgaver
- Utførelse av revisjonen, herunder forholdet til kommunens intern kontroll
- Registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- Andre uttalelser og attestasjonsoppgaver med naturlig sammenheng med regnskapsrevisjonen

Innsynsrett og taushetsplikt

- Revisors rett til å innhente opplysninger
- Revisors taushetsplikt

Rapportering og dialog

- Kommunikasjon mellom revisor og kontrollutvalg
- Rapportering ved misligheter
- Nummererte brev
- Uttalelser fra kommunens ledelse

Andre tjenester

- Omtale av eventuelle andre tjenester revisor utfører eller kan tilby

Figur 1: Eksempel på innhold i engasjementsbrev

Avslutning

Hensikten med engasjementsbrev er som nevnt å gi kontrollutvalgene og kommunen for øvrig informasjon om revisjonsoppdraget. Har kontrollutvalget ikke fått engasjementsbrev eller tilsvarende dokument, bør dette etterlyses fra revisor. Det er viktig at kontrollutvalgene er godt kjent med de oppgavene revisor skal utføre.

Prop. om nye en

Proposisjonen inneholder framlegg om en ny organisasjonsform for kommunal forvaltning, nemlig samkommune, og også enkelte framlegg til endringer vedrørende kommuneråd og vedrørende vertskommuner.



AV JURIDISK RÅDGIVER BERNT FRYDENBERG, NKRF

Den 26. april 2010 sendte Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) på høring et framlegg om mulige endringer i kommuneloven vedrørende samkommune mv., og den 16. desember 2011 fremmet departementet proposisjon i saken – Prop. 49 L (2011-2012). Innstilling fra Stortingets kommunal- og forvaltningskomité ventes i løpet av april d.å.

Såleis skal nåværende §§ 28a – 28k i kapittel 5 skilles ut som et nytt *Kapittel 5 A. Vertskommune*. Bestemmelsene om samkommuner foreslås tatt inn i et nytt *Kapittel 5 B. Samkommune*. Proposisjonen kan man finne på KRDs nettsider under *Dokumenter – proposisjoner og meldinger – proposisjoner til Stortinget*. I denne artikkelen omtaler vi bare enkelte spørsmål av særlig interesse for Kommunerevisorens lesere, herunder spørsmål som er tatt opp i NKRFs høringsuttalelse i saken 1. september 2010.

Samkommune

En samkommune er en egen juridisk person (eget rettssubjekt) som kan opprettes av to eller flere kommuner eller to eller flere fylkeskommuner for å løse felles oppgaver. Til samkommunen kan overføres enhver oppgave eller avgjørelsesmyndighet som ikke i lov er lagt til kommunestyret eller fylkestinget sjøl eller andre kommunale eller fylkeskommunale organer. Alle del-

dringer i kommuneloven m.m.

takerne må overføre de samme oppgaver til samkommunen.

I sitt høringsnotat hadde KRD gjort framlegg om at tilsyns- og kontrolloppgavene vedrørende samkommunen skal legges til et eget kontrollutvalg som sorterer under samkommunestyret, og at medlemmene av dette utvalget skal velges blant kommunestyremedlemmene i deltakerkommunene. NKRF uttalte at etter dets mening "bør medlemmene av deltakerkommunenes kontrollutvalg være valgbare til samkommunens kontrollutvalg". I proposisjonen har KRD etter ny vurdering sluttet seg til dette (side 43, andre spalte).

Ifølge høringsnotatet kunne samkommunen ikke være deltaker i aksjeselskaper. Dette blei av NKRF forstått slik at samkommunen ikke kunne plassere ledig likviditet i aksjer, slik at samkommunenes muligheter til å drive finansforvaltning blei innskrenket. Dette poenget er tatt opp av KRD, som skriver: "Departementet foreslår derfor å presisere i lova at forbudet mot å delta i andre samanslutningar ikkje er til hinder for at ledig likviditet blir plassert i aksjar eller aksjefond så lenge plasseringane er finansielt motiverte" (Side 66, andre spalte).

For øvrig skal reglene om finansforvaltning i koml. § 52 og finansforskriften gjelde for samkommuner, som dermed ikke kan ta noen vesentlig finansiell risiko.

I vår uttalelse har vi pekt på at departementet bør vurdere om gyldigheten av samkommunens årsbudsjett skal være avhengig av budsjettvedtak i deltakerkommunene, på lik linje med interkommunale selskaper. Vi kan ikke se at dette er fulgt opp.

NKRF hadde også kommentarer til framleggene til bestemmelser om inndekking av merforbruk i samkommunen. I prop.'en har departementet endret framleggene sine på dette området, og spørsmålet er omfattende kommentert i prop.'ens avsnitt 6.2.3. Det går fram at det her vil være nødvendig med detaljerte og tekniske bestemmelser i egen forskrift, og i utkastets § 28-2 1 nr. 3 er det gjort framlegg om hjemmel for departementet (altså KRD) til å fastsette slik forskrift. Når et utkast til slik forskrift kommer, får vi vurdere det med skjerpet blikk!

Innstilling

I proposisjonen omtaler departementet også spørsmålet om innstillingsrett. NKRF har vært opptatt av forståelsen av dette begrepet, bl.a. fordi det fastsettes i kommuneloven § 78 nr. 3 og 4 at kommunestyrets avgjørelser om valg av revisjonsform og valg av revisor "treffes på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget". I kommuneloven for øvrig nyttes uttrykket bare i samband med formannskapets innstillinger til kommunestyret i budsjettsaker. På

bakgrunn av denne språkbruken har vi lagt til grunn at det knytter seg særskilte rettsvirkninger til at et framlegg til avgjørelse betegnes som innstilling; det vil si at innstillingsretten er det som juristene kalles et *rettsinstitutt*. Vi setter derfor pris på at departementet flere steder i prop'en omtaler innstillingsretten nettopp som et rettsinstitutt.

I en egen høringsuttalelse 9. november 2010 har NKRF bedt departementet gi en grundig avklaring av hva slags rettsvirkninger innstillingsretten har. Dette er viktig for oss, fordi det har forekommet at andre har prøvd å fortrengte kontrollutvalget i saker som nevnt. Slik avklaring har departementet gitt med følgende omtale (side 93 andre spalte):

"Ei innstilling er eit forslag til vedtak som organet skal votere over. I dei tilfella kommunestyret har bestemt at et skal vere ei innstilling, inneber det at innstillinga skal leggjast fram for det organet som skal behandle saka. Innstillinga skal leggjast fram for det aktuelle organet i uendra form".

Vi føyer til for vår del at sjøl om et organ eller en person har innstillingsrett overfor kommunestyret, innebærer ikke det at ikke også andre kan prøve å påvirke kommunestyret i saken. Men kommunestyret står fritt til å avgjøre i hvilken grad det vil behandle og legge vekt på slike henvendelser.

I sitt høringsnotat var departementet inne på å lovfeste politisk innstilling i saker som skal behandles i kommunestyret, ved å gi innstillingsrett til ordfører eller kommunestyrekomiteer. I høringsrunden uttalte et stort flertall av høringsinstansene seg mot dette, og i prop'en innskrenker de seg til å foreslå å lovfeste at kommunestyret på fritt grunnlag skal fastsette bestemmelser om innstillingsrett. Dette blir gjort ved at lovens § 39 nr. 2 skal lyde (nåværende nr. 2 blir nytt nr. 3):

"Kommunestyret og fylkestinget skal selv vedta reglement for delegasjon av avgjørelsesmyndighet og for innstillingsrett innen 31. desember året etter at kommunestyret og fylkestinget ble konstituert. Sist vedtatte reglement og eventuelle andre vedtak gjelder inntil nytt reglement er vedtatt".

Bestemmelsene om delegering og om innstillingsrett kan vedtas i hvert sitt reglement og til forskjellige tidspunkter.

Vi setter derfor pris på at departementet flere steder i prop'en omtaler innstillingsretten nettopp som et rettsinstitutt.

Kommunalt eierskap

- fra fordeling av goder til forvaltning av goder

Gjennom egne selskaper forvalter norske kommuner rundt 100 milliarder kroner¹. Det er fortsatt kommuner som mener de ikke har tid til å involvere seg i selskaper de eier.

Disse kommunene bør vurdere om en slik passivitet faktisk er det beste for innbyggerne de forvalter eierskapet på vegne av.

Folkevalgtrollen og eierfunksjonen

Den tradisjonelle folkevalgtrollen defineres gjerne innenfor ombuds-, styrings- og lederrollen². Folkevalgtrollen kommer automatisk gjennom valget og er roller man innehar 24/7; i kommunestyresalen, i samtaler med naboer over gjerdet, på jobb, i møte med sambygdingene på butikken, på trening i det lokale idrettslaget og så videre.

Eierrollen er ulik folkevalgtrollen. Formelt juridisk, utøves eierrollen kun i møter i de operative eierorgan. Det vil si representantskapet i interkommunale selskaper (IKS), generalforsamlingen i aksjeselskaper og så videre³. Som demokratiske organ vil det være praktisk uhensiktsmessig at hele kommunestyret møtte som representant for kommunen i disse organene. Strategisk vil det være uklokt. Demokratiske eiere forutsettes derfor å bli enige om sitt standpunkt i forkant av møter i de operative eierorgan, slik at de kan fremstå samlet i enhver eierposisjon. I en kommune er det kommunestyret som er den formelle eier. Den demokratiske eierrollen utøves derfor i møter i det folkevalgte organ, og avsluttes når organet har fattet et flertallsvedtak. Dette vil da være kommunens representant(er) sitt mandat i selskapets operative eierorgan.

Parlamentarisk styrte kommuner

I parlamentarisk styrte kommuner er det naturlig at et av byrådene (kommunerådene) ivaretar eierstyringen på vegne av kommunen. Bystyret (kommunestyret) sin oppgave vil kun være å trekke opp de store linjene rundt eierskapet. I formannskapsstyrte kommuner er det naturlig at eierrollen utøves av kommunestyret eller formannskapet samlet i forkant av møtene i det operative eierorganet.

AV VIBEKE RESCH-KNUDSEN,
EGEN ADVOKATPRAKSIS



Administrasjonssjefens rolle

Administrasjonssjefens formelle rolle i forhold til selskaper eid av kommunen er kun å være ansvarlig for forsvarlig utredning av alle saker som skal til politisk behandling hva angår selskapene. Den mer uformelle rollen kan være å være pådriver for gode rutiner for eierstyring i kommunen, men også å være initiativtaker til dialog mellom kommunen og selskapene.

Videre kan administrasjonssjefen benyttes som kommunens kontinuitet i eierstyringen etter et kommunvalg. Om det er ønskelig at administrasjonssjefen skal ha en slik rolle, bør denne nedfelles i kommunens politiske vedtatte styringsdokument, for eksempel kommunens eiermelding. Dette fordi eierskapet er politisk, og en slik aktiv rolle kan mistenkes å være motivert av andre hensyn enn kommunal eierstyring.

Hva er formålet ved etablering?

Det kan være ulike grunner til at en kommune etablerer selskap alene eller sammen med andre. Økt krav til effektivitet, ønske om samarbeid på tvers av kommunegrenser og endring i lovmessige rammeverket for tjenestoområdet kan være slike grunner. Det må skilles mellom målsettinger og virkemidler ved etablering av selskaper. Effektivisering, skille mellom forvaltning og forretning, mindre politisk styring eller å tjene penger vil kunne være målene som ønskes oppnådd. Selskapsorganisering er på linje med konkurranseutsetting og privatisering virkemidler for å nå slike mål.

1 Tall fra Brønnøysundregistrene 2009 (KS Bedrift).

2 Folkevalgt 2011-2015 – I kommunen (Kommuneforlaget 2011).

3 IKS-loven § 7, første ledd og aksjeloven § 5-1 (1).

Enkelte ganger synes det som om kommuner involverer seg i selskaper uten å ha et ønske om å utøve noen eierrolle. I disse tilfellene vil ikke eierfokus være fremtredende, men derimot ønsket om å støtte lokale initiativ. Selv om kommuner går inn som eier i selskap sammen med private, gjelder regelverket om offentlig støtte. Kommuner kan derfor ikke unngå offentlig støtteregeverket gjennom å gå inn på eiersiden i selskaper.

Bevisst eierstyring

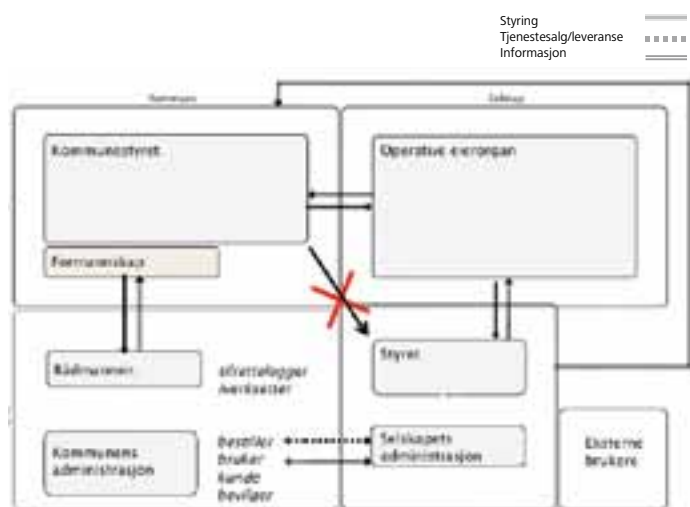
Som tidligere nevnt er ikke folkevalgte eiere som enkeltpersoner, de utøver eierrollen kun som medlem av et demokratisk organ.

For å oppnå bevisst eierstyring er det nødvendig med en tverrpolitisk forståelse av *hvorfor* kommunen eier aksjer, deltar i interkommunale selskaper og har etablert kommunale foretak. Kommunestyret må drøfte og beslutte hvordan dialogen mellom kommunen og selskapet skal gjennomføres, og bruke sine deltakere i det operative eierorganet på en måte som fremmer kommunens eierskap i selskapet.

Bevisst eierstyring kan også betegnes som *aktiv eierstyring*. Aktiv eierstyring til det beste for selskapet forutsetter at kommunen vet hva den vil med selskapet, og at eierstyringen er basert på kunnskap og diskusjoner og ikke kun på styringsvilje. Eierstyringen skal utøves av de folkevalgte samlet og ikke av enkeltpolitikere.

Når oppgaver skilles ut i egne selskaper, vil det juridiske ansvaret for aktivitetene ligge i selskapet, og selskapet vil være unntatt fra de alminnelige styringslinjene etter kommuneloven.

Figur 1 viser blant annet hvor den direkte politiske styringen slutter og hvor selskapslovgivningen begynner.



Figur 1: Bevisst eierstyring

Kommunen kan og bør være en aktiv eier selv om det er opprettet et selskap for å ivareta tjenesteproduksjonen. Forutsetningen er at det gjøres et klart skille mellom politikk (kommunestyret) og utøvelse av aktivt eierskap (operative eierorgan).

En kommunes eierskapspolitikk er de overordnede premissene kommunen legger til grunn for sin egen forvaltning av selskaper, i motsetning til eierstrategier som er forventninger fra eierne til selskapets forvaltning av tjenesteområdet. Kommunens eierskapspolitikk kan først og fremst nedfelles i noen overordnede prinsipper for eierstyring. Disse prinsippene bør utarbeides på bredest politisk grunnlag og være et resultat av en forutgående prosess. Slike prinsipper for godt eierskap er med på å styrke forutsigbarheten i eierstyringen for de folkevalgte, men også for kommunens administrasjon, de operative eierorganene og ikke minst for selskapene. Prinsippene for eierstyring kan bidra til at utøvelsen av kommunens eierskap blir forutsigbart, strategisk og langsiktig, og være utgangspunktet for kommunens eiermelding og den strategiske og utøvende eierstyringen samlet og i forhold til enkeltelskaper.

Prinsippene bør gjøres gjeldende uavhengig av selskapsform og hvilken målsetting kommunen har med selskapet eller samarbeidet, og bør følgelig legges til grunn for alle selskapene hvor kommunen har vesentlige eierinteresser.

KS har utarbeidet 19 prinsipper for god eierstyring som kan benyttes som utgangspunkt for kommunens egne overordnede prinsipper for eierskap⁴.

Vibeke Resch-Knudsen begynte egen advokatpraksis (www.advokatvrk.no) 1. januar 2010 etter to år i kommunikasjonshuset Agendum. Før dette arbeidet hun nærmere ni år i KS-systemet med ansvar for bistand ved selskapsetableringer, styreopplæring og arbeidsrettslige problemstillinger for kommuner og KS Bedrifts medlemmer. Hun har fokus på kommunalt eide selskaper og deres eiere gjennom faglige utredninger, styre- og eierseminarer spesielt tilrettelagt for offentlig eide selskaper samt bistand i strategiske prosesser. I perioden 2006-2009 var Vibeke en av bidragsyterne og initiativtakerne til styreopplæringsprogrammet for styremedlemmer i offentlig eide selskaper gjennom høgskolesystemet; "Kommunal selskapsstyring". Cand. jur. fra UiO 1994 og executive MBA fra NHH innen økonomisk styring og ledelse fra våren 2006. Hun har skrevet bøkene "Markedseksponering – muligheter og begrensninger" (Kommuneforlaget 2005), "Styring og eierskap i kommunalt eide selskaper" (Kommuneforlaget 2007), «Kommunalt eierskap – roller, styring og strategi» (Kommuneforlaget 2011) og «Styring av kommunalt eide selskaper» (Kommuneforlaget 2012).

4 Se KS' anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll av kommunalt/fylkeskommunalt eide selskaper og foretak.

Plikter ved behandling av personopplysninger – hovudtrekk

Revisjon av kommunal verksemd vil kunne gjera det nødvendig å behandla personopplysningar. Dette kan vera aktuelt ved revisjon av lønn og andre personrelaterte godtgjersler og ved revisjon av ulike sider ved det personretta kommunale tenestetilbodet.

Då er det viktig å kjenna til og følgja dei krava som personopplysningslova stiller ved behandling av personopplysningar.

Formålet med personopplysningslova er å verna den enkelte mot at personvernet blir krenka gjennom behandling av personopplysningar. Lova skal bidra til at personopplysningar blir behandla i samsvar med grunnleggjande personvernomsyn, herunder behovet for personleg integritet, privatlivets fred og tilstrekkeleg kvalitet på personopplysningar.

Personopplysningar er opplysningar og vurderingar som kan knytast til ein enkeltperson. Personopplysningslova skil mellom personopplysningar og sensitive personopplysningar. Sensitive personopplysningar er opplysningar om

- a) rasemessig eller etnisk bakgrunn, eller politisk, filosofisk eller religiøs oppfatning
- b) at ein person har vore mistenkt, sikta, tiltalt eller dømt for ei straffbar handling
- c) helseforhold
- d) seksuelle forhold
- e) medlemskap i fagforeiningar

Behandling av personopplysningar er etter hovudregelen meldepliktig medan behandling av sensitive opplysningar er konsesjonspliktig. Meldingar og konsesjonssøknader skal sendast til Datatilsynet eller til personvernombodet dersom verksemda har ei slik ordning. (Som det framgår i ein annan artikkel i bladet, har Telemark kommunerevisjon IKS valt ei slik løysing.)

Behandling av personopplysningar i organ for stat eller kommune er unnateke konsesjonsplikta når behandlinga har heimel i eigen lov. Denne typen behandling



AV BODHILD LAASTAD,
SENIORRÅDGIVER, NKRF

av personopplysningar vil likevel vere meldepliktig.

Lova definerer behandling av personopplysningar som einkvar bruk av personopplysningar, som f.eks. innsamling, registrering, samanstilling, lagring og utlevering eller ein kombinasjon av slike bruksmåtar.

Personopplysningslova stiller følgjande krav til behandling av personopplysningar:

- den behandlingsansvarlege skal syta for behandling av personopplysningar berre skjer når dette er tillate etter § 8 og § 9,
- at personopplysningar vert berre nytta til uttrykkeleg angitte formål som er sakleg grunnlagt i verksemda til den behandlingsansvarlege
- at dei ikkje vert brukte seinare til formål som er uforeinlege med det opphavslege formålet med innsamlinga, utan at den registrerte samtykkjer
- at personopplysningane er tilstrekkelege og relevante for formålet med behandlinga
- at personopplysningane er korrekte og oppdatert og ikkje vert lagra lenger enn nødvendig ut frå formålet med behandlinga, jf. § 27 og § 28.

Den behandlingsansvarlege og databehandlaren skal

Behandling av personopplysningar er etter hovudregelen meldepliktig medan behandling av sensitive opplysningar er konsesjonspliktig.

gjennom planlagte og systematiske tiltak syta for tilfredsstillande informasjonstryggleik med omsyn til konfidensialitet, integritet og tilgjenge ved behandling av personopplysningar. Den behandlingsansvarlege skal etablera og halde vedlike planlagte og systematiske tiltak som er nødvendige for å oppfylle krava etter lova og sikra kvaliteten på personopplysningane. Den behandlingsansvarlege skal dokumentera tiltaka.

Datatilsynet har laga støtteverktøy og malar til hjelp i arbeidet med internkontrollen:

<http://www.datatilsynet.no/verktoy-skjema/Skjema-maler/>

Meldeplikt

Meldeplikta inneber at den som ønskjer å bruka personopplysningar, skal orientera Datatilsynet før behandlinga blir starta. Meldinga skal sendast til Datatilsynet seinast 30 dagar før behandlinga tek til. Verksemdar som har personvernombod skal senda melding til ombodet. Dei behandlingsansvarlege si meldeplikt er regulert i personopplysningslova § 31. Melding skjer ved å fylla ut eit elektronisk skjema på Datatilsynet sin nettstad:

<http://hetti.datatilsynet.no/melding/>. Melding kan også skjje på papir.

Følgjande behandlingar av personopplysningar er meldepliktige:

- ikkje-sensitive personopplysningar som blir behandla med elektroniske hjelpemiddel
- sensitive personopplysningar som skal førast i eit manuelt register

Meldinga skal opplysa om følgjande:

- namn og adresse på den behandlingsansvarlege og på denne sin eventuelle representant og databehandlar
- når behandlinga startar
- kven som har det daglege ansvaret for å oppfylle den behandlingsansvarlege sine plikter
- formålet med behandlinga
- oversikt over kva for typar personopplysningar som skal behandlast
- kvar personopplysningane vert henta frå

- det rettslege grunnlaget for innsamlinga av opplysningane
- kven personopplysningene vil bli utlevert til, herunder eventuelle mottakarar i andre stater
- kva for tryggingstiltak som er knytt til behandlinga

Meldinga er berre ei orientering frå den behandlingsansvarlege til Datatilsynet og skal ikkje godkjennast av Datatilsynet. Meldingane er offentleg tilgjengelege via Datatilsynet sine heimesider.

Etter tre år skal det alltid sendast ny melding. Meldingar skal vera knytte til den enkelte behandlinga. Eikvar behandling skal knytast til ein behandlingsansvarleg og skal baserast på eit førehandsdefinert formål. Dette inneber at det alltid må sendast inn ei ny melding når behandlinga får ny behandlingsansvarleg. I tillegg må det alltid sendast ny melding når formålet med behandlinga vert endra.



Illustrasjonsfoto: Shutterstock.com

Personvernombud i kommunerevisjonen

Behandling av personopplysninger er meldepliktig, det vil si at den som ønsker å bruke personopplysninger, skal orientere Datatilsynet før behandlingen blir startet.

Men ifølge personopplysningsforskriften kan Datatilsynet gi samtykke i at det gjøres unntak fra meldeplikt, dersom den behandlingsansvarlige utpeker et uavhengig personvernombud som har i oppgave å sikre at den behandlingsansvarlige følger regelverket for behandling av personopplysninger. Melding skal da sendes virksomhetenes personvernombud. Telemark kommunerevisjon IKS har valgt en slik ordning.

Hvorfor ha personvernombud i kommunerevisjon

Kommunerevisjonen behandler personopplysninger for å gjennomføre sitt arbeid, ofte sensitive personopplysninger. Vi har tilgang på alle opplysninger kommunen vi reviderer har, hvis vi mener vi har behov for det. For eksempel kan både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon komme til å trenge personopplysninger om personer som oppholder seg i institusjon, som mottar sosialhjelp eller som har en sak i barnevernet. De fleste regnskapsrevisorer attesterer for kommunens utgifter til ressurskrevende brukere.

Som revisor spør vi kommunen om deres risikovurderinger og internkontroll i mange sammenhenger, og særlig innenfor regnskap. Forvaltningsrevisorene gjør noen ganger prosjekter med informasjonssikkerhet som tema hos kommunene. Vi tar taushetsplikten vår alvorlig. Men har vi selv internkontrollen på plass som sikrer at vi behandler personopplysninger på en betryggende måte? Er rutinene oppdatert og basert på en risikovurdering, slik at rutinene er tilfredsstillende? Behandling av personopplysninger er ikke målet for vårt arbeid, det er bare et middel. Et personvernombud kan øke fokuset på dette temaet som fort kan bli stemoderlig behandlet.

Personopplysningsloven har klare definisjoner på begrepene. Personopplysninger er opplysninger og vurderinger som kan knyttes til enkeltpersoner. Sensitive personopplysninger er opplysninger om

- rasemessig eller etnisk bakgrunn, eller politisk, filosofisk eller religiøs oppfatning

AV GERD SMEDSRUD MIKELBORG,
FORVALTNINGSREVISOR OG
PERSONVERNOMBUD I TELEMARK
KOMMUNEREVISJON IKS



- at en person har vært mistenkt, siktet, tiltalt eller dømt for en straffbar handling
- helseforhold
- seksuelle forhold
- medlemskap i fagforeninger

Behandlinger av personopplysninger har en vid definisjon i personopplysningsloven og omfatter all bruk av personopplysninger. Både innsamling, registrering, sammenstilling, lagring og utlevering eller en kombinasjon av slike bruksmåter er å regne som ulike behandlinger. Øverste leder er behandlingsansvarlig, og ansvarlig for at revisjonsselskapet følger personopplysningsloven. Alle som behandler personopplysninger på vegne av den behandlingsansvarlige er databehandlere.

Ifølge personopplysningsloven har alle som behandler personopplysninger meldeplikt til Datatilsynet. Meldeplikten omfatter alle sensitive personopplysninger som vi bruker for å utføre våre revisjonsoppgaver. Den omfatter også alle personopplysninger vi behandler med elektroniske hjelpemidler. Datatilsynet redegjør for kommunerevisjonens meldeplikt i brev datert 29. juli 2011 til NKRF, når revisjonen er organisert som et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 eller som et interkommunalt selskap. Datatilsynet kan gjøre unntak fra meldeplikten dersom behandlingsansvarlig oppnevner et personvernombud.

Hva gjør et personvernombud

Oversikt

For omtrent et år siden fikk jeg i oppdrag å være personvernombud for Telemark kommunerevisjon IKS. Den

viktigste oppgaven til et personvernombud er å lage en oversikt over selskapets behandlinger av personopplysninger. Oversikten må tilsvare det vi ellers skulle ha meldt inn til Datatilsynet. Vi har valgt å føre oversikt over alle behandlinger av personopplysninger, også de som ikke er sensitive og oppbevares på papir, fordi dette er med på å sikre at vi fanger opp alt, og at vi har gjort en reell vurdering av om personopplysningene er sensitive eller ei. Vi har laget tre forskjellige rutiner, en for interne personopplysninger, en for personopplysninger i forvaltningsrevisjon og en for personopplysninger i regnskapsrevisjon.

Med *interne personopplysninger* mener jeg de personopplysningene som angår oss som jobber i selskapet. Dette er en begrenset mengde opplysninger, og vi har en rutine på at meldingen inn til meg skal oppdateres hvis det skjer vesentlige endringer. Minimum hvert tredje år skal vi gå gjennom at oversikten er riktig for de interne personopplysningene.

Forvaltningsrevisjon er som alle vet prosjektbasert. Forvaltningsrevisorene gir beskjed til personvernombudet om prosjekter der de forventer å behandle personopplysninger. Å vurdere behovet for personopplysninger er lagt inn i «huskelista» over alt forvaltningsrevisorene skal gjøre når de er i oppstartsfasen av et prosjekt.

I *regnskapsrevisjon* behandler revisorene personopplysninger både under “vanlig” revisjon og under attestasjonsoppdrag. Rutinen for regnskapsrevisjon er fortsatt i støpeskjeen, for å finne en hensiktsmessig måte å skaffe en oversikt som er riktig, relevant og oppdatert. Det er to utfordringer innen regnskapsrevisjon. Den ene er å skaffe en oversikt over hvilke typer personopplysninger vi behandler. Den andre er å vite hvor mange personer vi behandler personopplysninger om. Det vil variere fra år til år, både hvor mange kommunen har i sine registre og hvor store utvalg vi gjør. I tillegg ser vi ikke nødvendigvis på de samme typene opplysninger hvert år, vi velger ut risikoområdene. Vårt selskap reviderer 20 kommuner og en fylkeskommune. Selv om de fleste personopplysningene vi trenger til regnskapsrevisjon er de samme i alle kommunene, er det ikke alle. For eksempel har noen av kommunene enslige mindreårige flyktninger, der vi må attestere for brukte kostnader. Et annet eksempel er pasienter til tannhelsetjenesten, som bare er aktuell for fylkeskommunen. For å samle inn informasjon om hvilke personopplysninger vi faktisk behandler i alle kommun-

ene, har vi foreløpig utformet rutinen slik at oppdragsansvarlig revisor i alle kommunene skal sørge for å rapportere om personopplysninger i “sin” kommune inn til meg.

Hos oss har vi diskutert om vi behandler personopplysninger dersom vi bare finner personopplysninger inne i kommunens systemer og skriver et notat uten personopplysninger basert på funnene. Det er da bare notatet vi tar med oss av dokumentasjon ut fra kommunen. Dette har vi tatt opp med Datatilsynet. Datatilsynet opplyste at dette ikke er av betydning for meldeplikten. Så lenge vi trenger personopplysningene for å gjøre vår revisjon, er det en meldepliktig behandling. At vi ikke henter opplysningene fysisk ut av kommunen, er å regne som en praktisk rutine for behandlingen av personopplysningene, slik at vi ikke trenger å finne sikker oppbevaring og sletting av opplysningene. Om denne rutinen vil gi en god nok dokumentasjon for gjennomført revisjon, det er en annen diskusjon.

Internkontroll

En annen viktig oppgave for personvernombudet er å være en pådriver for en god internkontroll i selskapet. Den oversikten jeg lager over våre behandlinger av personopplysninger, er mer omfattende enn det Datatilsynet krever. Målet er at den skal danne grunnlag for våre risikovurderinger, som igjen kan bidra til utviklingen av rutinen våre for behandling av personopplysninger. Det er leder i selskapet som er ansvarlig for internkontrollen, men som personvernombud ønsker jeg å bidra til at den er oppdatert og levende. Som en del av dette har jeg opplæring av nye medarbeidere i hvordan vi håndterer personopplysninger hos oss, og prøver å aktivere deres friske, kritiske blikk på våre rutiner.

Kompetanse

Som personvernombud forsøker jeg å holde meg oppdatert på temaet. Datatilsynet arrangerer kurs for personvernombud, som gir nyttig påfyll. Jeg svarer på små og store spørsmål fra kolleger. Et poeng med å ha et personvernombud er at dørstokkmila for å ta opp spørsmål om informasjonssikkerhet skal bli mindre. Når jeg får spørsmål jeg ikke kan svare på, kan jeg kontakte Datatilsynet. Personvernombud har egen e-postadresse vi kan benytte, og jeg opplever at jeg får rask tilbakemelding på både



e-poster og telefon. I begynnelsen følte jeg meg på gyngende grunn i rollen som personvernombud, men nå er jeg trygg på at i Datatilsynet finnes det hyggelige og hjelpsomme mennesker, som gjerne bidrar med sin spisskompetanse, hvis jeg får spørsmål som jeg selv ikke vet svaret på.

Hvilke resultater kan vi forvente

Vi i Telemark kommunerevisjon er nok som alle andre, noen av oss var opptatt av personvern, andre var ikke så opptatt av det. Hos oss ser vi at innføring av et personvernombud har økt bevisstheten rundt våre handlinger og hvilket ansvar vi har. Noen ganger må vi gjøre ting mer tungvint av hensyn til informasjonssikkerheten, og da er det viktig å vite hvorfor vi gjør det, slik at vi ikke faller for fristelsen til å «glemme» rutinene.

En bieffekt av det fokuset vi har hatt internt på personvern det siste året, er at revisorene er mer oppmerksomme på hvordan kommunene vi reviderer behandler personopplysninger. Flere regnskapsrevisorer har tatt opp temaet med sine kommuner, og blant annet undersøkt hvem som har tilgang til ulike dokumenter i de elektroniske systemene. Dermed kan vi bidra til økt bevissthet rundt informasjonssikkerhet også i kommunene.

Det mest konkrete resultatet er nok uansett at et personvernombud lager listen over våre behandlinger. Siden vi ikke har pleid å sende meldeskjemaer til Datatilsynet, føles det nok som en ekstra oppgave for de fleste å måtte gi disse opplysningene til personvernombudet. Men når listen først er utarbeidet, og rutinene for å oppdatere den er innarbeidet, tror jeg byrden vil bli vesentlig lettere enn om vi skulle sende vanlig meldeskjema til Datatilsynet.

Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

Ny utgave!

Hovedinnholdet i boka består i kommentarer til kommunelovens regler om kommunestyrets og fylkestingets tilsynsansvar, om kontrollutvalg og om revisjon og kommentarer til forskriftene om kontrollutvalg og om revisjon.

Denne andre utgaven er oppdatert med endringer og avklaringer som har kommet etter første utgaven i 2007.

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

Boka er skrevet av seniorrådgiver Bjørn Bråthen, juridisk rådgiver Bernt Frydenberg og daglig leder Ole Kristian Rogndokken i Norges Kommunerevisorforbund.



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



Pris (inkl. porto/eksp.): Kr 450 for medlemmer og studenter og kr 550 for andre.

Bestill boka på eget bestillingsskjema på NKRFs nettsider. QR-koden fører deg til mer info og bestilling.



- på vakt for fellesskapets verdier

Valgbarhet til KU

Et spørsmål om vervet som medlem av et interkommunalt havnestyre som er organisert etter kommuneloven § 27 uten å være egen juridisk person, kan kombineres med vervet som medlem av kontrollutvalget i en deltakerkommune, har etter lovlighetsklage nylig vært til vurdering hos fylkesmannen i Møre og Romsdal.

Fylkesmannen uttaler i brev av 14. mars 2012 til Ålesundregionens havnevesen bl.a.:

"Kompetansen til deltakerkommunenes kontrollutvalg i forhold til et interkommunalt § 27-samarbeid vil være avgrenset til å føre kontroll med hvordan deltakerkommunen forvalter sine interesser i samarbeidet. Kontrollutvalget i en av deltakerkommunene har derimot ingen kontrollfunksjon i forhold til selve virksomheten i et § 27-styre. Hensynene bak de særlige utelukkelsesgrunnene til kontrollutvalg i kommuneloven § 77 nr 2 – om at medlemmer av kommunale nemnder med beslutningsmyndighet ikke kan velges til kontrollutvalget – gjør seg derfor ikke i samme grad gjeldende. Å være medlem av kontrollutvalget i en deltakerkommune, utelukker derfor ikke medlemskap i et interkommunalt § 27-styre".

Høyesterettsdom om kommunalt mobbeansvar

Høyesterett (HR) avsa 1. februar 2012 en dom som gikk ut på at en kommune blei ilagt erstatningsansvar overfor en elev som var "mobbet" gjennom mange år i en kommunal skole. Grunnlaget for dommen er skadeerstatningsloven 13. juni 1969 nr. 26 § 2-1 nr. 1 som gjør arbeidsgiver (i dette tilfellet altså kommunen) ansvarlig for skade som voldes forsettlig eller uaktsomt under arbeidstakers (i dette tilfelle undervisnings- og PPT-personells) utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren. Det var i saken ikke grunnlag for å utpeke en bestemt person som tilstrekkelig uaktsom til å forårsake erstatningsansvar. Men lagmannsretten, som HR siterer og slutter seg til, kom til at oppfølgingen samlet sett fra det aktuelle personalet hadde vært utilstrekkelig. "Det var utvist uaktsomhet ved at de ikke på et tidligere tidspunkt sørget for en avklaring av As situasjon og satte inn tiltak som kunne stoppe mobbingen. Det fremgår at det er summen av disse feilene som etter lagmannsrettens syn ledet til ansvar".

I Lovdatas sammendrag av dommen kalles denne type resonnement for "læren om ansvar for kumulative feil".

Trondheim kommune-revisjon



Torbjørn Berglann

(46) tiltrådte ved årsskiftet ett års vikariat som forvaltningsrevisor i Trondheim kommunerevisjon for Berit Juul, som har permisjon. Berglann har mastergrad i sosiologi og har lang erfaring fra helse- og sosialsektoren. Han har tidligere jobbet med forvaltningsrevisjon i Revisjon Midt-Norge IKS og kommer nå fra en toårig stilling som prosjektleder for "Knutepunkt Sør-Trøndelag".

Østfold kommune-revisjon IKS



Lena Longva-Stavem

er utdannet retts sosiolog, med en bachelorgrad i kriminologi. Hun har 6 års erfaring fra offentlig sektor, hvor hun blant annet har jobbet med utvikling av saksbehandlingsrutiner. Lena ble ansatt som forvaltningsrevisor i ØKR fra 1. februar 2012.

Kommunerevisoren utgis av:

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
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
Bankkontonr.: 1450.12.70424
Org.nr.: 975 450 694 MVA

Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året:

2/1, 1/3, 1/5, 1/7, 1/9 og 1/11.

Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse. I 2012 er imidlertid fristen for nummer 2 og 3 hhv. 30.1 og 30.3.

Abonnementspris:

Kr 350 pr. år

Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 000

1/1-side andre sider kr 4 500

3/4-side kr 4 000

1/2-side kr 3 500

1/4-side kr 2 500

1/8-side kr 1 500

Prisene er ekskl. mva.

Rabatt vurderes ved flere innrykk.

Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 2050

ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighets-havere eies av NKRF.

Skann QR-koden og få Kommunerevisoren direkte på din smarttelefon.



Grafisk design og trykk:

Merkur-Trykk AS



Merkur-Trykk er godkjent som svanemerket bedrift.



Merkur-Trykk er ISO-sertifisert. Vi tar kvalitet på alvor!



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo

NKRF fagkonferanse 2012

Velkommen på fagkonferansen 2012


Følg konferansen
på Twitter:
#fk12nkrf



Rica Seilet Hotel, Molde
11.-12. juni



Norges Kommunerevisorforbund
- på vakt for fellesskapets verdier

www.nkrf.no / post@nkrf.no / www.twitter.com/nkrf