

LES MER OM:

- Anvendelse av finansielle derivater i gjeldsforvaltningen
- Manglende komparabilitet i kommunale data
- Kommunal gransking



Nr 4 - 2012

- 2 Kommunerevisoren for 50 år siden**
Av Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet**
Av styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Anvendelse av finansielle derivater i gjeldsforvaltningen**
Av Lasse Sørensen, seniorkonsulent i Gabler Wassum
- 8 Manglende komparabilitet i kommunale data – del 2 av 2**
Av Anne Kari Ranheim, kommunalsjef, Etnedal kommune
- 10 Kommunesektorens etikkutvalg**
Av Nils A. Røhne, ordfører i Stange kommune og leder av Kommunesektorens etikkutvalg
- 12 Kommunal gransking – del 2 av 3**
Av Helge Skogseth Berg, advokat, statsautorisert revisor og partner i Lynx Advokatfirma
- 16 Gjør vi som vi skal?**
Av Torbjørn Berglann, forvaltningsrevisor, Trondheim kommunerevisjon
- 18 Regnskapsrevisjonens innhold – noen avklaringer**
Av Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF
- 20 Midt-Norgeforeningen på Karrieredagen ved NTNU**
Av Kathrine Moen Bratteng, Midt-Norge kommunerevisorforening og forvaltningsrevisor i Trondheim kommunerevisjon
- 22 NKRFs årsmøte 2012 – stø kurs**
Av Bjørn Bråthen, seniorrådgiver i NKRF
- 24 Årsmøtet**
Av NKRFs administrasjon
- 26 Hva skjer?**
Av NKRFs administrasjon

Forsidebilde: Rica Seilet Hotel, Molde

| 50 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

Det er mye som tyder på at den relativt nye arbeidsoppgaven "Skatt av årets inntekt" var i ferd med å belaste kommunerevisorene mer enn de ønsket.

I et innlegg fra kommunerevisor A. Kufås, Trondheim, ble det uttrykt slik:

"Den nye skattebetalingsordningen synes i de senere år å ha tatt mye av revisors tid og interesse. På grunn av sterk aktivitet fra direktoratets side er situasjonen nærmest blitt at skattespørsmålene har overskygget de mange andre gjøremål som revisor ordinært skal utføre. En kan kanskje si det er slik at balansen i revisors arbeidsområde er kommet i ulage, skatten har fått en for bred plass når revisor samtidig ikke har endret sine arbeidsmetoder."

I et annet innlegg signert O. H. (mest sannsynlig distriktsrevisor Olav Husrem på Støren) het det:

"Hvor blir det så av den instans som har myndighet til å gi instruks og veiledninger? Ja det spørsmålet er det vel mange som stiller seg selv. Kommunaldepartementet, som har instruksgivende myndighet når det gjelder kommunale budsjetter, regnskaper og revisjon, hører vi sjelden noe fra."

Vi har nå i forholdsvis lang tid hatt mye å gjøre med et annet instruksgivende organ, nemlig Direktoratet for skatt av årets inntekt. Nå må det være klart at her var det en helt ny og gjennomgripende skattebetalingsreform som skulle innføres, og det er derfor rimelig at vi har mottatt mange rundskriv derfra. Nå er imidlertid ordningen for lengst kommet i gang, men så snart et nytt moment kommer inn i bildet, får vi straks beskjed om hvordan det skal forholdes."

På årsmøtet i Hedmark Kommunerevisorforening ble hele styret gjenvälgt, heriblant Odvar Nordli.

Positiv utvikling

Jeg vil takke alle som deltok på fagkonferansen og årsmøtet i Molde, som også denne gang ble et vellykket arrangement.

En spesiell takk til våre medarbeidere, som nok en gang tilrettela og stod for gjennomføringen på en utmerket måte. Vi ser allerede fram til årsmøtet og fagkonferansen i 2013, som arrangeres i Trondheim.

Årsmøtet viste et godt samlet forbund, og på vegne av styret, komiteene og administrasjonen vil jeg takke for den støtten som ble uttrykt under årsmøteforhandlingene. Skal vi lykkes med den viktige jobben vi gjør – å passe på fellesskapets verdier – er det naturligvis veldig bra at vi er samstemt om forbundets strategiplan.

Valgene viser stor grad av kontinuitet, samtidig som markante personer i miljøet i mange år har valgt å takke nei til gjenvalg. Som leder av NKRF vil jeg takke de som gir seg og samtidig ønske de nye lykke til i sine verv. Et godt til-litsmannsapparat er en vesentlig forutsetning for at NKRF skal lykkes.

Forut for årsmøtet har et forslag til etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer vært ute på høring. Retningslinjene og eksempelsamlingen peker blant annet på særegne forhold ved å utøve revisjon og tilsyn i offentlig sektor. Uten at jeg kan vise til forskning på feltet, er det mitt bestemte inntrykk at ansatte innenfor revisjon og tilsyn i offentlig sektor, er mer enn gjennomsnittet samfunnsengasjert. Det er bra, og i mange tilfelle en forutsetning for å forstå og respektere demokratiske prosesser og særegne forhold i kommunal sektor. I rollene innenfor revisjon og tilsyn må det stilles strenge krav til uavhengighet, habilitet og integritet. Et for sterkt og for markant engasjement i lokalpolitikken kan føre til at det stilles spørsmål ved den enkeltes uavhengighet. Det er ikke mulig å sette noen klare grenser for hva som er akseptabelt eller ikke. Dette er situasjoner som må vurderes konkret, men det er viktig med et bevisst forhold til problemstillingen.

I lederen i Kommunerevisoren nr. 3 kommenterte jeg Stortingsmelding 12 (2011-2012) «Stat og kommune – styring og samspel». I denne meldingen ble det vist til at en sterkere egenkontroll kan gi redusert statlig tilsyn. I slutten av mai kom Prop. 119 L "Endringer i kommunelova m.m. (eigenkontroll mv.)». Proposisjonen har flere gode forslag

■ ■ Mange kommuner har praktisert åpne møter over flere år og mener at dette er en god ordning. Det blir spennende å følge utviklingen.

STYRELEDER
PER OLAV NILSEN



for å styrke kommunenes interne kontroll. Ett av forslagene er at administrasjonssjefen i kommunens årsrapport skal opplyse om tiltak som er gjort for å styrke den interne kontroll. Jeg tror det er bra. Det pleier å være en sammenheng mellom hva som måles og hva som får oppmerksomhet. Dette er et tiltak som vil sette intern kontroll høyere på dagsordenen.

Som Kommunal- og regionaldepartementet lenge har varslet, foreslås det åpne møter i kontrollutvalgene. Det er imidlertid ikke diskutert noe mer om særskilte grunner for lukking av møtene, og det vil være opptil det enkelte kontrollutvalg å begrunne eventuell lukking av deres møter. Mange kommuner har praktisert åpne møter over flere år og mener at dette er en god ordning. Det blir spennende å følge utviklingen.

I den samme proposisjonen foreslås kontrollutvalget valgt på kommunestyrets konstituerende møte. Jeg tror en slik endring er bra for kontrollutvalgets status og kan forhindre at kommunen kommer i en situasjon der den ikke har noen "ledige" medlemmer fra kommunestyret.

Jeg registrerer at forslaget om å øke minsteantallet av medlemmer i kontrollutvalgene fra tre til fem er forlatt. Det vil alltid være flere hensyn som må avveies i en sak. Mitt inntrykk er imidlertid at et utvalg på tre medlemmer gjør utvalget veldig sårbart, men samtidig ser jeg at det vil være en utfordring å ha fem medlemmer for mindre kommuner.

NKRF har i lang tid jobbet for å få endret gjeldende bestemmelser om revisor taushetsplikt og spørsmålet om utsatt offentlighet for revisors rapporter. Det er derfor med tilfredshet jeg registrerer at KRD ifølge oppslag i Kommunal Rapport, arbeider med et forslag som ser ut til å gå i riktig retning for begge disse sakene.

Som det framgår ovenfor synes det å være en positiv utvikling på flere av områdene NKRF har prioritert og arbeidet med over lengre tid. Det er bra for våre medlemmer, men først og fremst for lokaldemokratiet og fellesskapet.

Jeg vil til slutt få ønske våre medlemmer og øvrige lesere av Kommunerevisoren en god sommer!

Anvendelse av finansielle derivater i gjeldsforvaltningen

Kommunal gjeld har vokst betydelig over de senere årene.
Renteutgifter er en betydelig post i kommunale regnskaper.

Forutsigbarhet, og kontroll med renteutgiftene har således stor betydning for hvor mye ressurser som kan anvendes i en effektiv tjenesteproduksjon i kommunal sektor.

Flere kommuner anvender finansielle rentederivater i gjeldsforvaltningen for å styre renteutgiftene. Ved å anvende finansielle rentederivater, får kommunen økt fleksibilitet i styring av renteutgiftene. Fleksibiliteten og den økte handlefriheten har imidlertid også en ulempe: Det er svært enkelt å pådra seg høy risiko, og anvendelsen kan ha stor påvirkning på kommunens resultat. Det er således viktig å sette rammer for handelen med finansielle derivater og fastsette prinsipper for den regnskapsmessige håndtering av de finansielle derivatene.

Budskapet i denne artikkelen er at kommunene bør kun anvende finansielle rentederivater når dette er forankret i en gjeldsstrategi. Finansielle derivater anvendt i gjeldsforvaltningen kan innebære betydelig latente forpliktelser på kommunens hånd og ha stor negativ påvirkning på regnskapet dersom instrumentene ikke er korrekt behandlet. Videre pekes det på at salg av finansielle derivater som innebærer salg av opsjoner egner seg dårlig

Lasse Sørensen er seniorkonsulent i Gabler Wassum, Norges ledende uavhengige pensjons- og investeringsrådgiver. Selskapet arbeider primært mot pensjonskasser, kommuner, stiftelser og finansinstitusjoner. Investeringsrådgivning omfatter bl a rådgivning ved investering av langsiktige aktiva, opptak av gjeld, utarbeidelse av investerings- og gjeldsstrategier, vurdering av kapitalforvaltere og finansiell oppfølging ved analyser, rapportering og regnskapsføring.

Sørensen har arbeidet med gjeldsrådgivning i Gabler Wassum siden august 2005. Utarbeidelse av strategi og rådgivning ved gjeldsforvaltning, etablering av finansreglement, valg av finansieringsløsninger i kommunal sektor har stått sentralt. Sørensen har mer enn 20 års erfaring av kapital- og gjeldsforvaltning i privat og offentlig sektor. Utdannet siviløkonom fra Norges Handelshøyskole (NHH) 1987, autorisert finansanalytiker 1996 og lege fra Universitetet i Oslo.

AV LASSE SØRENSEN,
SENIORKONSULENT I GABLER
WASSUM



til å sikre renteutgiften på gjeld. Dette vises med et eksempel.

Gjeldsstrategi

Mange kommuner har laget en strategi for sin gjeldsforvaltning. Strategien trekker opp retningslinjene for gjeldsforvaltningen. Viktige beslutninger om rentebinding og løpetid på finansieringen forankres i strategien. Rammene for gjeldsforvaltningen forankres i finansreglementet. Rammer for handel med finansielle gjeldsderivater hører også naturlig hjemme her. Gjeldsstrategien bør samtidig ses over med jevne mellomrom.

Strategien legger rammer for beslutninger om rentebinding og løpetid på finansieringen og om løpetid og rentebinding skal sammenfalle i tid. Strategien kan åpne for at slike beslutninger kan håndteres på ulike tidspunkt, bl a i forhold til forventninger i rentedannelse og finansiell risiko i kommunen.

Endringer av rentevilkår på allerede opptatte lån kan fremstå både som tungvint og kostnadskrevende. Det er ofte mer praktisk og enkelt å endre på rentebindingen i en gjeldsportefølje gjennom finansielle derivater enn ved å oppta nye lån eller reforhandle gamle lån. De finansielle derivatene «rentebytteavtaler» og «FRA (fremtidige renteavtaler)» synes å være mest anvendt, men også handel med renteopsjoner forekommer.

Ved anvendelse av finansielle rentederivater kan beslutninger om rentebinding endres enklere og mer effektivt. Samtidig har historien også vist at en kan uforvarende ha påtatt seg stor risiko når en handler med finansielle derivater. Historien har også vist at regnskapsføringen av finansielle derivater effektivt kan utnyttes for å fremkalle ønskede regnskapsmessige resultat. Regn-

skapet kan tilsløre realiteter fremfor å synliggjøre dem.

Det er således viktig å sette rammer for handelen med finansielle derivater. Videre bør og skal den regnskapsmessig klassifisering av rentederivater følge av strategien som er trukket opp for anvendelsen.

Handelsportefølje eller sikringsbokføring?

Handel med finansielle rentederivater kan inngås på selvstendig grunnlag for å skape gevinster ved videre salg når rentemarkedet endrer seg. Dette er normalt ikke en kommunal oppgave.

Mer vanlig er imidlertid å inngå avtaler om finansielle rentederivater for å sikre renteutgiften på et lån. Den regnskapsmessige behandlingen er ulik ved disse formålene.

Inngås rentederivatene med handel som formål, skal de finansielle kontraktene vurderes til virkelig verdi. Det innebærer at endringer i porteføljens verdi skal føres over resultatet. Variasjonene i kommunens driftsresultat kan bli betydelig med dette prinsippet.

De fleste kommuner velger imidlertid å behandle rentederivater som er inngått i tilknytning til gjeldsporteføljen analogt med finansielle anleggsmidler. De finansielle rentederivatene vurderes ikke til virkelig verdi slik at variasjonene i kommunens resultat unngås. I stedet periodiseres rentekostnaden i hver enkelt kontrakt over løpetiden. Det omtales ofte som sikringsbokføring.

Her har kommunene lagt til grunn samme prinsipp og metoder som allerede er vel innarbeidet i GRS, men som ikke er direkte hjemlet i kommuneloven med tilhørende forskrifter. Notat om klassifisering av finansielle instrumenter som omløps- eller anleggsmidler åpner opp for dette prinsippet (sikringsbokføring) for investeringer i obligasjoner der intensjonen er å holde investeringen til forfall. Notatet peker videre på at finansielle instrumenter som ikke tilfredsstiller kriteriene for klassifisering som finansielle anleggsmidler, klassifiseres som finansielle omløpsmidler. Definisjonen av finansielle instrumenter følger videre av verdipapirhandelloven og omfatter også derivater.

Regnskapsmessig behandling

Vurderingen av finansielle derivater må følge hovedprinsippet i regnskapsloven ved avleggelse av regnskapet. Regnskapet skal vise riktig verdi av kommunens disposisjoner på balansedagen.

Kommuneloven § 48 og forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner trekker opp de generelle prinsippene. Etter kommuneloven § 48 nr. 2 skal årsregnskapet omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Videre angir kommuneloven § 48 nr. 5 at det i årsberetningen skal gis opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens øko-

Ved anvendelse av finansielle rentederivater kan beslutninger om rentebinding endres enklere og mer effektivt.

nomiske stilling og resultatet av virksomheten, dersom disse ikke framgår av årsregnskapet.

Finansielle derivater skal med mindre noe annet er fastsatt i strategi inngå i en handelsportefølje og verdsettes til virkelig verdi. Klassifiseres de finansielle derivatene som finansielle anleggsmidler skal det foreligge en gjennomarbeidet strategi for dette. Virkelig verdi av instrumentene skal opplyses i note.

Det er satt ned et arbeid i regi av GKRS om å utrede en standard om finansielle instrumenter. Ved avleggelse av kommuneregnskapet kan man imidlertid ikke, i påvente av at en standard om finansielle instrumenter skal foreligge, unnlate å foreta en korrekt vurdering av finansielle derivater som er anvendt i gjeldsforvaltningen. Vurderingen bør følge prinsippet som omtalt over. Unnlattelse å ta stilling til verdsettelse av slike finansielle derivater, kan åpne opp for en utstrakt handel med disse instrumentene som vil foregå ”utenom balansen”. Tap kan skyves frem i tid og utsettes over en lengre periode, mens inntekter kan føres til resultat uten at alle tilknyttede kostnader og forpliktelser ved kontraktene tas samtidig.

Korrekt klassifisering av finansielle derivater er krevende

I visse situasjoner kan det være vanskelig å avgjøre om kommunen driver med handel eller med sikring. Det stilles derfor særlige krav til korrekt regnskapsmessig behandling av derivatene.

Anvendes finansielle instrumenter ved forvaltning av lang-siktig finansiell likviditet og inngår i en handelsportefølje, skal finansielle instrumenter behandles til virkelig verdi. Et unntak gjelder for investeringer i obligasjoner med intensjon om å holde til forfall der det er åpnet opp for at effektiv rente kan periodiseres. Det er videre et krav at kommunen har intensjon og evne til å holde på investeringen til forfall. Kontrakter om finansielle derivater, slik som rentebytteavtaler og fremtidige renteavtaler (FRA), er rettigheter og derav eiendeler på kommunens hånd. Ved anvendelse av disse derivatene ved forvaltning av kommunens likviditet, skal instrumentene inngå i handelsporteføljen og vurderes til virkelig verdi.

Rentebytteavtale og FRA-kontrakter kan anvendes både til å låse inn (”sikre”) en rente både ved forvaltningen av finansielle eiendeler som ved gjeldsforpliktelser. Således er det svært viktig at det er trukket opp en strategi for anvendelsen av slike instrumenter. Formålet med og klassifisering av transaksjoner, bør dokumenteres ved avtaleinngåelse.

Verdivurdering av gjeld og finansielle rentederivater anvendt i tilknytning til gjelden er ulik

Også ved anvendelse av rentebytteavtaler og FRA-kontrakter ved rentestyring av gjeldsporteføljen, skal instrumentene i utgangspunktet klassifiseres til handelsporteføljen og vurderes til virkelig verdi, med mindre det er trukket opp en særskilt strategi for gjeldsforvaltning med tilhørende anvendelse av rentederivater.

Ved opptak av lån med flytende eller fast rentebinding, skal lånet behandles til historisk kost. Renteutgiftene innenfor et regnskapsår vil være den periodiserte renteutgiften for året. Det tas ikke hensyn til endringer på lånets markedsverdi som følge av endringer i renten.

Dersom det skal legges samme prinsipp til grunn for vurdering av finansielle derivater i gjeldsforvaltningen, må flere krav være oppfylt. Det må være en god samvariasjon mellom lånet som skal sikres og den finansielle kontrakten. Verdiendring på gjeldsposten skal oppveies av tilsvarende endringer på den finansielle kontrakten. Videre gjelder et "holde til forfall"-prinsipp. Den finansielle kontrakten kan ikke avsluttes eller endres under levetiden. Kommunen er på mange måter bundet til masten.

Sikringskontrakter kan ikke endres under løpetiden

Det kan være fristende å endre en sikringskontrakt underveis, enten ved at den gjøres opp fordi det er fristende å ta en gevinst, eller den forlenges med andre vilkår. Dette innebærer at man har avsluttet den opprinnelige avtalen og inngått en ny avtale. Endring av "sikring" er ikke sikring, men handel. Videre vil det være et brudd med krav om bruttoføring av alle transaksjoner i kommune-regnskapet.

Det er således viktig at gjeldsstrategien legger grunnlaget for hvordan en skal håndtere situasjonen dersom man ønsker å ombestemme seg.

Virkningen av disposisjonen må føres over resultatet. Nettoføring av transaksjoner har som konsekvens at virke-

lig økonomisk aktivitet skjules, og at eventuelle tap på kontrakter skyves frem i tid ved at de unnlates å føres over resultat. Endres kontrakter under løpetiden der kontrakten i utgangspunktet har en negativ verdi, vil det som hovedregel ikke være mulig å konkurranseutsette transaksjonen da de fleste banker ikke ønsker å finansiere opp tap på eksisterende kontrakter. Fravær av konkurranse gir ytterligere negative kostnader ettersom kontraktene kan være vesentlige.

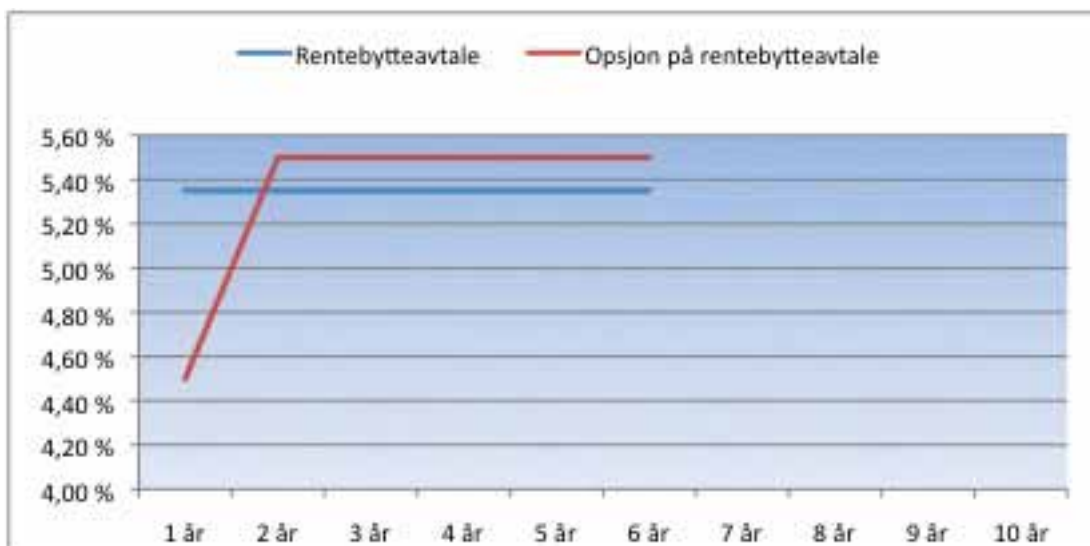
Vel så viktig er at alle tilsvarende finansielle derivater skal vurderes til virkelig verdi. Negativ verdi skal belastes resultatet. Riset bak speilet ved å ta en liten gevinst kan være å måtte føre betydelige negative verdier til resultatet.

Salg av renteopsjoner egner seg dårlig til å sikre rentekostnaden på gjeld

Enkelte kommuner benytter også opsjoner på rentebytteavtaler i sin gjeldsforvaltning. Opsjoner på rentebytteavtaler omtales ofte "swapsjoner". Kjøp av swapsjoner medfører en utbetaling på kommunens hånd. En kjøpt swapsjon gir kommunen en rett, men ingen plikt til å avgjøre om kommunen ønsker å inngå en avtale om å betale en fast rente for en nærmere fastsatt periode. Swapsjonen kan utøves en gang. Tidspunktet omtales ofte som utøvelses-tidspunktet. Kommunen kan på utøvelses-tidspunktet sammenlikne kontraktsrenten med markedsrenten og gjøre en vurdering om man ønsker å inngå avtalen.

Velger derimot kommunen å selge swapsjonen, vil kommunen måtte avvente kjøper av swapsjonens vurderinger på tidspunktet for utøvelse av swapsjonen. Som oftest har kommunen mottatt en opsjonspremie for å gi denne retten til en kjøper. Kjøperen er gjerne en bank. Kommunen har mottatt en premie mot å ta på seg en latent forpliktelse. Forpliktelsen kan bli betydelig avhengig av utviklingen i markedsrenten.

Den regnskapsmessige behandlingen av solgte swap-



Figur

sjoner er krevende. Solgte swapsjoner hører naturlig hjemme i en handelsportefølje. Solgte opsjoner skal vurderes til virkelig verdi, og endringer i opsjonens markedsverdi skal føres til resultat og forpliktelsen skal balanseføres. Påvirkning av kommuners resultat kan bli betydelig ved vesentlige endringer i markedsrenten.

Salg av opsjoner, også omtalt som utstedelse av opsjoner, innebærer ikke nødvendigvis at utstederen (kommunen) får utbetalt en opsjonspremie. Verdien av opsjonspremien kan også overføres til utstederen ved at utstederen får en rabatt under deler av avtalens løpetid. Gjennom denne konstruksjonen "skjules" på mange måter at realiteten er utstedelse av en opsjon. Dette er komplisert og kan illustreres ved et eksempel.

Eksempel

Kommunen har inngått en rentebytteavtale på 10 millioner kroner som en sikring av et lån på 10 millioner kroner med 6 års løpetid og flytende rente. Rentebytteavtalen løper i 6 år. Kommunen forplikter seg til å betale en fast rente på 4,50 % i det første året, mens avtalemotparten (Banken) betaler en 3-måneders NIBOR rente til kommunen. Etter utløpet av det første året, har banken en rett, men ingen plikt til å kreve at kommunen betaler en fast rente på 5,50 % frem til forfall for de gjenværende 5 årene.

På tidspunktet for inngåelse av avtalen, har kommunen ingen sikker kunnskap om hvor mye som skal betales i renter etter det første året da det vil være opp til bankens skjønn å avgjøre om kontrakten skal videreføres.

På tidspunktet for inngåelse av kontrakten er markedsrenten for en rentebytteavtale med 6 års løpetid notert til 5,35 %, mens Nibor renten på 1 år noteres til 5,0 % (se figur nederst på side 6).

I forhold til markedsrenten på transaksjonstidspunktet, er kontraktsrenten subsidiert med verdien av premien på swapsjonen. Regnskapsmessig behandling av solgte opsjoner blir som omtalt over. Endringer i markedsverdien av opsjonspremien skal føres over resultatet. Netto forpliktelse føres som en forpliktelse i balansen. Periodisering av opsjonskontrakten vil gi et skjevt bilde ved at man resultatfører en lavere kostnad enn det som er kjent ved tidspunktet for inngåelse av avtalen.

Finansielle derivater anvendt i gjeldsforvaltningen kan innebære betydelig latente forpliktelser

Anvendelse av finansielle derivater i gjeldsforvaltningen bidrar til å gjøre gjeldsforvaltningen mer effektiv. Ulike verdsettingsregler for behandling av finansielle rentederivater og lån kan imidlertid by på utilsiktede konsekvenser. Det er først og fremst av stor betydning der verdien av det finansielle derivatet har en betydelig negativ verdi. Periodisering av kontraktsrenten i et finansielt derivat kan bare legges til grunn dersom det er godt samsvare mellom forpliktelsen som skal sikres og den finansielle kontrakten. Virkelig verdi av de finansielle derivatene

I visse situasjoner kan det være vanskelig å avgjøre om kommunen driver med handel eller med sikring.

skal fremkomme i noteopplysninger.

Det overordnede formålet med regnskapet er å gi brukerne nyttig og relevant økonomisk informasjon. Nyttig informasjon er informasjon som er relevant for brukerne, både for beslutnings- og kontrollformål. Alle andre mål med regnskapet bør være underordnet dette målet.

Det finansielle ansvarsprinsipp fastslår at kostnadene ved å produsere tjenester skal dekkes av de som har nytte av tjenestene og ikke forskyves til senere generasjoner. Også latente forpliktelser for rentederivater anvendt i gjeldsforvaltningen skal vurderes i årsregnskapet og bæres av dagens brukere av kommunens tjenesteproduksjon. Med mindre det foreligger et gjennomarbeidet prinsipp for sikringsbokføring som tidligere beskrevet, skal disse rentederivatene klassifiseres i handelsporteføljen og vurderes til virkelig verdi.

Innlatelse av å etablere retningslinjer for handelen og oppgi verdien av handelen med finansielle derivater i gjeldsforvaltningen, kan medføre betydelige risiko og økonomiske tap. Kommunene bør derfor etablere retningslinjer for anvendelsen av rentederivater ved gjeldsforvaltning. Dokumentasjon av transaksjonens formål og forpliktelse som sikres bør stå sentralt. I tillegg må en ha retningslinjer for hvordan en skal håndtere den situasjon som oppstår når en ombestemmer seg. Tilslutt må den regnskapsmessige håndtering være beskrevet.



Illustrasjonsfoto: Shutterstock.com

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 2 av 2

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

Gjøvik og Lillehammer er to kommuner som er kategorisert i kommunegruppe 13 og de er tilsynelatende sammenlignbare kommuner. Dersom KOSTRA-tallene er sammenlignbare kan en benchmarking si noe om hvem som driver mest kostnadseffektivt. Ureviderte regnskapstall for 2010 viser at Gjøvik har brutto driftsutgifter til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter per innbygger på kr 2 840, mens tilsvarende ressursbruk i Lillehammer er kr 4 572. Bruker man Gjøvik som benchmark, har Lillehammer et ”overforbruk” på snaut 46 mill. kroner. Overforbruk er skrevet i anførselstegn, da en slik betegnelse må baseres på at tallene for utgifter til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter er sammenlignbare. Tallene i seg selv er en klar indikasjon på at så ikke er tilfelle.

Etnedal og Tolga er to kommuner kategorisert i kommunegruppe 5 og er tilsynelatende sammenlignbare. En benchmark av brutto driftsutgifter per innbygger til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter basert på ureviderte regnskapstall for 2010, viser at Etnedal har et teoretisk besparingspotensiale på om lag 4,46 mill. kroner eller 44,6 % sammenlignet med Tolga.

Analysen av KOSTRA-tallene i kommunene Gjøvik, Lillehammer, Etnedal og Tolga peker på ulike årsaker til at tallene ikke er sammenlignbare verken mellom kommuner som tilsynelatende er sammenlignbare eller mellom kommuner med ulikt antall innbyggere, ulike demografiske, sosiale og geografiske forhold og ulik økonomisk handlefrihet. Noen forhold peker seg ut som hovedårsaker til at publiserte KOSTRA-tall ikke er sammenlignbare.

Analysen avdekker til dels betydelig forskjeller i bokføringspraksis. Skjønnsmessige vurderinger og tolkninger i

AV ANNE KARI RANHEIM,
KOMMUNALSJEF,
ETNEDAL KOMMUNE



forhold til utgiftsfordeling på reell KOSTRA-funksjon sammen med kommunalt selvstyre og lokal tilpasning gjør at publiserte KOSTRA-tall ikke er sammenlignbare kommuner i mellom. Ulik vurdering av hvor stor nytteverdi KOSTRA-tallene har som styringsinformasjon i den enkelte kommune påvirker i hvor stor grad kommunene prioriterer å bruke administrative ressurser på utgiftsproblematikken i KOSTRA, noe som også bidrar til at KOSTRA-tallene ikke er sammenlignbare.

Ulik politisk struktur og ulikt antall representanter i politiske utvalg er sterkt medvirkende årsaker til at brutto driftsutgifter per innbygger til politisk styring og kontroll ikke er sammenlignbare mellom kommuner som tilsynelatende skal være sammenlignbare. I små kommuner vil brutto driftsutgifter per innbygger være høyere enn i store kommuner av den enkle årsak at det er færre innbyggere å dele utgiftene på. Ulik organisering av regionale politiske råd og samarbeidstiltak er en annen hovedårsak til at KOSTRA-tall for politisk styring og kontroll ikke blir sammenlignbare verken mellom kommuner som tilsynelatende skal være sammenlignbare eller mellom kommuner som ikke er sammenlignbare.

KOSTRA skal være organisasjonsuavhengig. Analysen viser at den skjønnsmessige vurderingen og lokale tolk-

ningen av veilederen gir ulikt resultat i forhold til fordeling av utgifter mellom funksjon 120 og tjenestefunksjoner både på lønnsutgifter til ledere og andre utgifter som skal følge disse. Analysen viser at de minste kommunene i utvalget har mange sammensatte stillinger med andeler som er mindre enn 20 %. Dette er utgifter veilederen åpner for kan føres på funksjon 120, noe som også blir gjort. I de store kommunene er stillingsandelene større og føres på tjenestefunksjon. Ulikt omfang og ulik organisering av administrative fellesfunksjoner i regionale samarbeidstiltak er en annen vesentlig årsak til at KOSTRA-tallene ikke er sammenlignbare, det samme er bokføringspraksis for fellesfunksjoner og fellesutgifter i egen kommune.

Ulik eierform på bygg som disponeres av kommunale virksomheter er en årsak til at KOSTRA-tallene ikke er sammenlignbare. Noen kommuner eier alle byggene selv og forvaltningsutgiftene inngår i kommunens fellesutgifter. Andre kommuner leier deler av bygningsmassen, leieutgifter føres på tjenestefunksjon. Ulik bruk av kommunale administrasjonsbygg er en annen årsak til at KOSTRA-tallene ikke er sammenlignbare. Enkelte kommuner bruker hele bygget til egen virksomhet, andre kommuner leier ut deler av arealet. Deler av utgiftene skal refunderes av andre, men dette kommer ikke fram i publiserte KOSTRA-tall for brutto driftsutgifter.

En av hovedårsakene til at KOSTRA-tall ikke er sammenlignbare er tilnærmingen som kommunene har til utgiftsproblematikken som ligger i KOSTRA. Gjøvik og Lillehammer kommuner som skal være sammenlignbare, legger begge veilederen til grunn for bokføringspraksis, men har to vidt forskjellige tilnærminger. Gjøvik kommune har lagt mye ressurser i at regnskapsrapporteringen skal være i henhold til KOSTRA-veilederen, ikke minst fordi det er sterkt fokus på kommunenes utgifter til politisk styring, administrasjon og fellesutgifter. Lillehammer kommune prioriterer ikke å bruke administrative ressurser på fordeling av utgifter på tjenestefunksjoner. Nytteverdien for egen styring og prioritering av å bruke administrative ressurser på dette er liten.

Både Etnedal og Tolga har samme tilnærming til utgiftsfordelingsproblematikken i KOSTRA som det Lillehammer har. Verken Etnedal eller Tolga prioriterer å bruke administrative ressurser på utgiftsproblematikken i KOSTRA, men ulik bokføringspraksis medvirker til at KOSTRA-tallene ikke blir sammenlignbare. Tolga kommune fører mye utgifter som i henhold til veilederen skulle vært fordelt på tjeneste-

funksjoner, på KOSTRA funksjon 120. Etnedal som også unnlater å fordele mye utgifter på tjenestefunksjoner, fører disse utgiftene på KOSTRA funksjon 180.

Det er en utbredt oppfatning at KOSTRA-tall er sammenlignbare, og at disse kan brukes som grunnlag for beslutninger både i den enkelte kommune og for statens styring av kommunesektoren. Sammenligning av publiserte KOSTRA-tall om prioritering, dekningsgrader og produktivitet gir i beste fall et mangelfullt beslutningsgrunnlag, i verste fall et beslutningsgrunnlag som er direkte feil. Publiserte KOSTRA-tall er derimot et glimrende verktøy som grunnlag for å stille spørsmål ved prioritering, dekningsgrader og produktivitet. Som læringsverktøy kan KOSTRA-tall ha stor nytteverdi både gjennom nettverksarbeid med andre kommuner, men ikke minst av å sammenligne egen kommune med seg selv over tid.

Endringer i rapporteringsveilederen fra 2012

Fra regnskapsåret 2012 er det foretatt endringer i rapporteringsforskriften. Bl.a. har funksjon 120 fått ny veiledning. Veiledningen er utdypet i forhold til tidligere veileder, og intensjonen er at endringene skal gi mer entydige definisjoner av avgrensningen mellom administrasjon og de respektive tjenestefunksjoner. For å bli definert som administrativ leder må det foreligge omfattende økonomiske og administrative fullmakter. Definerte fullmakter er så omfattende at det i mange mindre kommuner kun vil være rådmannen som formelt innehar alle disse. Jeg er selv ansatt som kommunalsjef og er en del av rådmannens lederteam i en mindre kommune som administrativt er organisert etter 2-nivå modell. Ut fra illustrasjonene i veilederen vil jeg konkludere med at lederressursen skal henføres på KOSTRA-funksjon 120. Som kommunalsjef har jeg omfattende økonomiske og administrative fullmakter delegert fra rådmannen, men fullmaktene er, jf. kommunens delegasjonsreglement, formelt sett ikke så omfattende som veilederen presiserer at de skal være for at en lederressurs skal henføres på funksjon 120. Kommunens delegasjonsreglement vil være avgjørende for om en lederressurs skal henføres på KOSTRA-funksjon 120 eller på tjenestefunksjoner. Presiseringene i veilederen går så langt at det i mange kommuner blir igjen svært lite lederressurser som skal henføres på funksjon 120.

Man kan stille spørsmål ved om det er dette som har vært intensjonen med endringen i veilederen. KOSTRA-tallene blir neppe mer sammenlignbare som følge av presiseringene. Minimumskravet til at en stillingsressurs under 20 % kan unnlates å fordeles på tjenestefunksjon

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.

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/>

Kommunesektorens etikkutvalg

KS opprettet Kommunesektorens etikkutvalg høsten 2006. Høsten 2010 vedtok Hovedstyret å videreføre Etikkutvalget, som en del av etikkarbeidet i KS for perioden 2011 – 2014.

I vedtaket het det at ”..Etikkutvalget skal tydelig og synlig løfte frem sentrale etiske tema til debatt og være en kanal for refleksjon over etiske dilemma i sektoren. Gjennom Etikkutvalget skal kommuner, fylker og KS bedrifter kunne få råd i vanskelige etiske spørsmål. Etikkutvalget skal belyse etisk prinsipielle spørsmål for å bidra til læring og styrking av den etiske standard i kommunesektoren.”

Å vise vei i vanskelige spørsmål

Sigrun Våגעng, direktør i KS, uttalte i denne forbindelse: ”I en tid med mange etiske utfordringer, bør kommunesektoren ha et eget etikkutvalg som kan vise vei i vanskelige spørsmål..” Videre het det i et brev fra daværende styreleder Halvdan Skard til etikkutvalgets medlemmer: ”Medlemmene i etikkutvalget for 2011 – 2014 blir gjennom sin kompetanse en viktig støtte for KS og medlemmene i arbeidet med etikk, samfunnsansvar og anti-korrupsjonsarbeid”.

Konkrete problemstillinger som berører etikk og samfunnsansvar, kan f.eks. være rollekonflikter knyttet til at noen har ”mange hatter på” i lokalsamfunnet, forvaltning av myndighet i byggesaksbehandling og reguleringsplaner, etiske utfordringer knyttet til prioriteringer i omsorgstjenestene, samarbeid mellom kommunen og private utbyggere (fotballstadioner), mobbing i skolen.

Etikkutvalgets arbeid

Etikkutvalget består av 9 medlemmer, 5 fra kommunesektoren og 4 eksterne medlemmer. Utvalget er bredt sammensatt og utfyller hverandre både faglig og erfaringsmessig (se faktaboks side 11). Videre er det slik at selv om Etikkutvalget er oppnevnt av KS, drøfter utvalget saker og gir råd uavhengig av KS.

Etikkutvalgets arbeid kan så langt (ikke utfyllende) kategoriseres som følger:

AV NILS A. RØHNE, ORDFØRER I
STANGE KOMMUNE OG
LEDER AV KOMMUNSEKTORENS
ETIKKUTVALG



- Arrangement av regionale seminarer der etikkutvalget, i samarbeid med regionale aktører, setter aktuelle etiske problemstillinger på dagsorden. Siste seminar i denne sammenheng ble lagt til Grimstad. Under overskriften ”Etikk, prioriteringer, moralsk dømmekraft, korrupsjon...”, diskuterte vi bl.a., sammen med inviterte gjester, temaet ”Korrupsjon i Norge”. Det planlegges et nytt seminar høsten 2012.
- Etikkutvalget drøfter og uttaler seg om problemstillinger etter henvendelse fra KS’s styrende organer og administrasjon, fra kommunene og fra enkeltpersoner. Vi oppfordrer særlig kommunene til å ”bruke” Etikkutvalget. I vårt siste møte drøftet vi spørsmålet om eventuelt behov for karantenerregler i kommunesektoren. Det var en spennende og opplysende diskusjon om dette i utvalget. Meningsbrytningen skjedde i grenselandet mellom en juridisk tilnærming og et mer filosofisk-etisk ståsted. Konklusjonen fra utvalget ble at utvalget ikke vurderte det slik at ”det ... er et generelt behov for karantene-/saksforbudsregler i kommunesektoren, men at det må være opp til den enkelte kommune å vurdere behovet for innføring av slike regler lokalt.”
- Etikkutvalgets medlemmer deltar i forskjellige sammenhenger og på ulike arenaer der etikk og etiske spørsmål står på dagsorden. Det er naturlig i en artikkel i *Kommunerevisoren* å nevne at undertegnede holdt et innlegg om etikk på NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 1. februar i år.

Arbeidet med etikk og etisk refleksjon i kommune-Norge, og for så vidt innenfor alle samfunnssektorer, har ikke og kan ikke ha karakteren av noen eksakt vitenskap. Vi beveger oss her inn i et "landskap" der de holdninger og verdier vi har, som individer, yrkesgrupper/kollektiv, konstituerer en etisk plattform. Denne plattformen skal bidra til at våre valg og handlinger er konsistente med våre verdier. Guttorm Fløistad, professor i idehistorie, har sagt det slik: "Etikk er læren om fellesverdiene og moral er praktisering av disse verdiene. Moral er praksis, etikk er teorien om moral."

Etikkutvalget skal være en kanal og en arena for å diskutere og reflektere rundt etiske utfordringer i kommune-Norge. Et overordnet mål er å bidra til å styrke respekten for de grunnleggende verdier norsk kommunesektor er forpliktet på. Arbeidet med etikk og etiske utfordringer er viktig for fortsatt tillit og tiltro til norsk kommunesektor i en "utfordrende tid."

Fra venstre: Hans Bendiksbys, Tom Eide, Tine Sundtoft, Anne Kathrine Slungård, Håkon Grepstad, Nils Røhne, Anne Hafstad, Sven Mollekleiv og Arne Johansen

Kommunesektorens Etikkutvalg 2011-2014:

Nils Røhne, ordfører, Stange kommune - leder
 Anne Hafstad, avdelingsdirektør for nasjonalt folkehelsearbeid, Helsedirektoratet, tidligere journalist i Aftenposten
 Tine Sundtoft, fylkesrådmann, Vest-Agder fylkeskommune
 Arne Johansen, tidl. rådmann, Harstad kommune
 Tom Eide, Professor, dr.philos., Høgskolen i Buskerud
 Anne Kathrine Slungård, administrerende direktør, Ungt entreprenørskap, tidligere ordfører, Trondheim kommune
 Sven Mollekleiv, direktør for samfunnsansvar, Det Norske Veritas og president i Norges Røde Kors
 Håkon Grepstad, daglig leder, Sunnfjord Miljøverk IKS, oppnevnt av KS-Bedrift
 Hans Bendiksbys, tidl. kommuneadvokat, Oslo

Sekretariatet for Etikkutvalget er lagt til KS og ledes av fagsjef Kari Hesselberg. Henvendelser til Etikkutvalget og dets medlemmer rettes til sekretariatet. For nærmere informasjon se:

www.etikkutvalget.no
www.etikkportalen.no



Kommunal gransking – del 2 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.

I første del var tema *om*, og *hvorfor* det bør granskes. Denne andre delen tar for seg hensiktsmessig *styring* av en gransking, mens tredje del beskriver hvordan en granskingsrapport kan *benyttes*.

Styring av en gransking skjer best med utgangspunkt i mandatet for granskingen som gjerne suppleres med retningslinjer. I det følgende går jeg inn på sentrale valg ved utforming og avgrensning av et mandat, samt enkelte punkter som bør vurderes inntatt i retningslinjene for granskingen. Endelig belyses oppfølging og styring i henhold til mandat og oppdragsavtale.

Mandatutformingen

Et mandat klargjør hvem som er oppdragsgiver, hvem som skal lede granskingen og hvem som skal være med å gjennomføre den. Mandatet er oppdragsgivers bestilling og et svært sentralt utgangspunkt for granskingen. Gransker får rett og plikt til å svare på de spørsmål som fremgår av mandatet. Mandatet er følgelig et dokument kommunen bør arbeide grundig med.

I mandatet beskrives for det første temaet for granskingen. Det faktiske forhold som skal utredes blir individualisert. For det andre angir mandatet hvilke vurderinger som skal foretas. Endelig kan det gis føringer for hva slags prosedyrer som skal benyttes, og det kan oppstilles rammer som vil være styrende for tidsbruk og kostnader.

I en kommune er det normalt kommunestyret som bør være oppdragsgiver. Den praktiske oppfølgingen og styringen av granskingen bør delegeres til en mindre gruppe med en særskilt kontaktperson inn mot granskerne. I kommunens styringsgruppe bør det finnes personer med kompetanse innen juridiske prosesser, kontrollmetodikk, økonomistyring og prosjektledelse. I gruppen

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



Foto: CF-Wesenberg/kolonihaven.no

bør det også være representert kompetanse innen det eller de sentrale fagfelt granskingen omhandler. Ofte kan en finne slik kompetanse i kommunens kontrollutvalg, hos kommunens revisor og hos kommunens interne juridiske rådgiver.

I tillegg til kompetanse er det sentralt at styringsgruppen kan sette av tilstrekkelig tid. Det bør påregnes jevnlig statusmøter som krever forberedelser og etterarbeid. Leder av styringsgruppen må også påregne en rekke henvendelser. Dette skjer særlig der det etter hvert gjøres funn som kan oppleves som ubehagelig for enkeltpersoner.

En god fremgangsmåte er at kommunestyret først legger rammen for mandatet, og deretter lar styringsgruppen utforme et mer detaljert utkast til mandat. Den som skal lede granskingsutvalget bør også konsulteres. Kommunestyret vedtar så mandatet.

Forut for den nærmere utforming av mandatet er det særlig tre dokumenter en oppdragsgiver bør gjennomgå. Det første er et rundskriv fra 1975 om offentlige granskinger. Det andre er en Norsk offentlig Utredning (NoU 2009: 9) om offentlige undersøkelseskommisjoner og det tredje er advokatforeningens retningslinjer for private granskinger. Ingen av dokumentene gjelder direkte for granskinger der kommunen er oppdragsgiver men de fleste aktuelle problemstillinger er drøftet og søkt løst. Det er i stor grad mulig mulig å henvise til dokumentene "så langt de passer".

Individualisering av saken

En beskrivelse av det faktiske forhold som skal undersøkes beskrives ofte godt gjennom å innledningsvis nedtegne formålet med granskingen. Den videre presisering vil avhenge av saksforholdet, men ofte vil det være hensiktsmessig å ta stilling til følgende:

- 1) Hvilke hendelser skal undersøkes. Beskrivelsen bør være poengtert og presis. Der det skal skapes klarhet i hva som har skjedd og hvorfor, må mandatet likevel være åpent nok til at de nødvendige undersøkelser av mulige årsaksforhold og forklaringer, kan foretas.
- 2) Det bør tas høyde for at det kan gjøres funn underveis som kan påvirke retning og omfang på undersøkelsene. Mandatet bør gi åpning for å undersøke kritikkverdige forhold knyttet til en hendelse. Det er imidlertid ikke nødvendig at "ethvert" kritikkverdig forhold en måtte komme over skal undersøkes.
- 3) Hvilket tidsrom granskingen skal omfatte. Normalt er det ikke grunn til å granske hendelser som inntreffer etter at oppdraget er påbegynt. Likeledes vil foreldelsesregler kunne være retningsgivende for grensedragning tilbake i tid.
- 4) I den grad det er mulig bør det foretas en avgrensning av hvilke organer eller organisasjoner som skal undersøkes, og om det skal gjøres avgrensninger knyttet til om enkeltpersoners forhold skal granskes.

Fra akademisk hold hevdes det ofte at granskere helst bør beskjeftige seg med strukturelle forhold og ikke med enkeltpersoner. Dersom en avgrenser mot å beskrive individuelle forhold bør en imidlertid være klar over at granskerne da kan bli avskåret fra å undersøke det som kan vise seg å være den sentrale forklaringsfaktor. Følgen kan bli at det blir tilnærmet umulig å forklare kritikkverdige forhold. For dem som ikke har gjort noe kritikkverdig, kan det også være svært belastende med en fremstilling som viser at noen i en avdeling har gjort noe kritikkverdig, uten at det fremgår hvem dette er. Vår erfaring er at det beste er å være nøktern og konkret, men samtidig vise respekt for de involverte. Åpne konklusjoner bør unngås. Enten er det etablert et faktisk grunnlag som kan gi grunnlag for kritikk, eller så er det det ikke.

Vurderinger

De fleste oppdragsgivere ønsker at granskeren skal komplettere den faktiske beskrivelsen med tilhørende vurderinger. Normalt må vurderingene uansett gjøres for å kunne velge ut, sikre og verifisere det relevante faktum slik at rapporten blir treffende og holder høy kvalitet.

Også på vurderingsnivå går det et skille mellom individnivå, og det som utgjør strukturelle eller systematiske svakheter. Der formålet er å lære av granskingen er det vesentlige å få med vurderinger av de strukturelle forhold. Da får kommunen et solid grunnlag for beslutninger om fremtidige endringer. Eksempel på strukturelle forhold er hvordan kommunens eierstyring er organisert. Vurderinger av om det har forekommet kritikkverdige forhold hos enkeltpersoner er vesentlig der kommunen vurderer anmeldelse, erstatningskrav eller arbeidsrettslige sanksjoner. Det er også sentralt for å eventuelt kunne tilbakevise rykter og mistillit.

Dersom det skal gjøres vurderinger er det særlig legalitetskontroll og skjønnskontroll som er aktuelt, jf. Giertsen i boken Gransking s. 120. Med legalitetskontroll menes en avklaring av om regler er brutt og med skjønnskontroll menes typisk en avklaring av om et skjønn eller en beslutning er tilstrekkelig god eller hensiktsmessig. Endelig etterspørres ofte en vurdering av om det på annen måte foreligger kritikkverdige forhold eller overtredelse av etiske normer eller retningslinjer.

Uskyldspresumpsjonen i den Europeiske menneskerettskonvensjon knesetter et forbud mot å omtale noen som skyldig i en straffbar handling før vedkommende er dømt. Dette har konsekvenser for en gransking ved at det vanskelig kan kreves en eksplisitt vurdering av om en person kan straffes for et forhold. Uskyldspresumpsjonen står likevel ikke i veien for at det i mandatet kan kreves en vurdering av om en *handling* innebærer en overtredelse av en strafferegulering. At en handling er straffbar, er ikke nok for straff. I tillegg kreves bl.a. subjektiv skyld (forsett eller uaktsomhet). Slike subjektive vilkår for straff bør imidlertid ikke vurderes direkte i granskingsrapporten. Dette er påtalemyndighetens arbeidsfelt. I praksis medfører dette at bevis eller omstendigheter som underbygger subjektiv skyld tas inn i rapporten under beskrivelsen av faktiske omstendigheter, uten at det gjøres noen uttrykkelig vurdering på dette punktet. De faktiske omstendigheter som på denne måten trekkes frem vil likevel være viktig for kommunens avgjørelse av om det skal foretas anmeldelse.



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

Kommunen må som oppdragsgiver vurdere hensynet til de berørte opp mot hensynet til detaljkontroll med den faglige del av granskingen.

Beviskravet granskerne skal forholde seg til bør normalt være det alminnelige kravet om sannsynlighetsovervekt, altså at det faktum, som er det mest sannsynlige, skal legges til grunn. I advokatforeningens retningslinjer for private granskinger er det lagt opp til et varsomhetsprinsipp der en skal være tilbakeholden med å beskrive sterkt klanderverdige handlinger med mindre en kan godtgjøre slike etter et forhøyet beviskrav. Uttalelsen er problematisk i flere henseender. For det første vil en rapport da bevege seg tettere inn på strafferettens område. Kritikken i en granskingsrapport blir langt mer hardtslående der granskeren skriver at det ikke er noen rimelig tvil om de faktiske forhold. Videre passer den dårlig der det er utvilsomt at enten har A eller B gjort noe galt, men at det bare kan godtgjøres med sannsynlighetsovervekt at det var A som gjorde det. B vil lide unødig om ikke granskingsrapporten skal kunne konkludere her. For det tredje er det mindre grunn til å benytte et forhøyet beviskrav der en ikke vurderer subjektive forhold. Endelig vil bruk av sannsynlighetsovervekt som beviskrav på samme måte som i sivile rettsaker, være et virkemiddel for riktigst mulige rapporter.

I enkelte granskingsmandater bes det om anbefalinger knyttet til videre tiltak. Typisk kan det bes om forslag til tiltak som kan forhindre at situasjonen gjentar seg. Dette kan eksempelvis innebære forslag om ny organisering eller praksis. Videre kan det bes om råd knyttet til arbeidsrettslige sanksjoner, krav om erstatning eller anmeldelse til politiet. Generelt sett bør slike anbefalinger ikke inntas i en granskingsrapport. Dersom oppdragsgiver ønsker råd kan dette bestilles som et påfølgende advokatoppdrag, enten hos gransker eller hos et annet advokatfirma.

Rammer og prosedyrer for granskingen

Ut over å vise til eksisterende retningslinjer/instruksjoner utarbeides det i enkelte tilfeller prosedyrer og rammer for saksbehandlingen. Det vanligste er å innta slike retningslinjer i et vedlegg til oppdragsavtalen. Uavhengig av hva som nedtegnes skriftlig er det normalt et grunnleggende krav at granskingen skal være forsvarlig. Forsvarlighetskravet vil i praksis ligge relativt tett opp til det som kreves i advokatforeningens retningslinjer og i forskriften om offentlige granskinger av 1975. Disse generelle retningslinjene er relativt gode, og ofte er det tilstrekkelig med en henvisning. Det er likevel enkelte elementer som fortjener særskilt behandling.

- 1) Oppdragsgiver bør avklare om de som berøres av granskingen skal instrueres om å fortelle det de vet til granskingsutvalget med hjemmel i lojalitetsplikten i arbeidsforhold. Alternativet er at forklaringer er frivillig.
- 2) Oppdragsgiver bør avklare om kommunens organer skal ha plikt til å bidra med opplysninger overfor granskerne, og om kommunen gjennom eierkontroll skal besørge at offentlig eide selskaper bidrar med informasjon. Tilsvarende gjelder kommunens revisor og advokat eller andre som har gitt råd til kommunen. Det å gi granskerne tilgang på slik informasjon er viktig for en effektiv gjennomføring av granskingen.
- 3) Granskerne bør ha adgang til å benytte andre eksperter innen de fagfelt som er relevante, eksempelvis må det kunne benyttes byggfaglig kompetanse for å avklare om det bestilte kvantum betong faktisk er benyttet, eller kunsthaglig kompetanse for å avgjøre om vederlaget for et maleri er markedsmessig.
- 4) Det bør avklares om de som berøres av granskingen vil få dekket utgifter til egne rådgivere.

Granskingsutvalget

Et granskingsutvalg bør ha en leder som har erfaring med rettslige prosesser. Dommere og særlig Høyesterettsdommere har tidligere ledet en rekke granskingskommisjoner. Men, dommere tar i langt mindre grad enn tidligere på seg sideverv. De fleste granskinger ledes i dag av en erfaren jurist, og granskingen settes gjerne ut til et advokat- eller revisjonsfirma.

I tillegg til kompetanse etterspørres gjerne uavhengighet. Der det er tvil om uavhengigheten vil granskingsrapporten i praksis miste mye av sin verdi. Kommunens revisor er uavhengig av kommunen. Ved en gransking vil det imidlertid kunne bli aktuelt å vurdere om revisor har utført sitt arbeid på en tilfredsstillende måte. Ved denne vurderingen er selvsagt ikke revisor uavhengig, noe som taler for at kommunens revisor ikke bør delta i selve granskingsutvalget. Der granskingsrapporten forutsettes å konkludere med råd og anbefalinger vil også kommunens revisor komme i en vanskelig posisjon der vedkommende har vært med å gi et råd der oppfølgingen siden kan bli gjenstand for revisjon.

Der et advokat- eller revisjonsfirma får et granskingsoppdrag bør det kvalitetssikres at de ikke tidligere har gitt noen av de berørte råd i sakens anledning. Kommunens faste advokatforbindelse kan derfor sjelden benyttes.

Gruppen som skal arbeide med granskingen bør av effektivitetshensyn ikke være for stor. Samtidig bør den

ha tilstrekkelig bred kompetanse og mulighet for en viss arbeidsdeling internt. Gruppen bør også være stor nok til at det kan holdes en forsvarlig fremdrift. I boken Gransking s. 103 viser Johan Giertsen til at det etter krigen har vært et snitt på 4,8 medlemmer i et granskingsutvalg. I praksis tilbyr flere advokat- og revisjonsfirmaer granskingsteam som passer den enkelte sak med mulighet for å skalere opp eller ned alt etter hva som viser seg å bli behovet i den enkelte sak.

Styring av granskingsoppdraget

Utgangspunktet er at en gransking skal avdekke, verifisere og vurdere et faktisk forhold som ikke er kjent. Det kan eksistere en rekke antakelser, men normalt er verden litt annerledes enn det ryktet tilsier.

Det er derfor bare i svært oversiktlige tilfeller at det vil kunne inngås avtaler om fast pris. Normalt gjøres det avtale om timebasert avlønning, samtidig som det løpende rapporteres om fremdrift og beste estimat for hvor mye arbeid som gjenstår.

En hensiktsmessig tilnærming er å be granskerne lage et forprosjekt der rammene for arbeidet trekkes opp. I forprosjektet bør granskerne redegjøre for hvordan mandatet tolkes og foreta nødvendige presiseringer. Deretter bør det avholdes jevnlig statusmøter der det redegjøres for økonomi og fremdrift.

Et viktig spørsmål er hvor detaljert en bør kreve at granskerne redegjør for den faglige delen av arbeidet. Særlig i den midtre fasen der det gjennomføres førstefase intervjuer og utarbeides arbeidshypoteser vil detaljert informasjon være særlig sensitiv. Eksempelvis vil det være kritisk om det kommer ut informasjon om at granskerne nå arbeider med å avklare om X eller Y har bedratt

kommunen. Kommunen må som oppdragsgiver vurdere hensynet til de berørte opp mot hensynet til detaljkontroll med den faglige del av granskingen. Ofte vil anonymisering av de berørte kunne avhjelpe situasjonen slik at kommunen sikres nok informasjon til å sikre god kontraktsoppfølging. Kommunen bør videre involveres der det skal gjøres veivalg i granskingen som kan ha betydning for kostander og tidsforløp. Både veivalg og mandatendringer bør nedfelles skriftlig og det bør fremgå av granskingsrapporten hvilke instruksjoner gransker har fått underveis.



Illustrasjonsfoto: Shutterstock.com

Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► B.1.0 Intro - kommuneregnskap	4. – 5. sept.	Gardermoen
► Samling for kontrollutvalgssekretærer 2012	18. – 19. sept.	Jevnaker
► C.2.6 Offentlige anskaffelser	26. – 27. sept.	Gardermoen
► A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon – hvorfor og hvordan	16. – 17. okt.	Gardermoen
► Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon 2012	30. – 31. okt.	Gardermoen



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

Gjør vi som vi skal?

Det nå komplette¹ forvaltningsrevisjonsregisteret (FRR) er på mange måter nedslående lesning.

Registeret viser at mange norske kommuner ikke har hatt forvaltningsrevisjon de siste sju årene, og at viktige deler av den kommunale tjeneste-produksjonen knapt utsettes for forvaltnings-revisjon. Spørsmålet er om det virkelig står så dårlig til? I denne artikkelen skal jeg gjøre som "Drillo" og se bak resultatet for å finne trøst.

AV TORBJØRN BERGLANN,
FORVALTNINGSREVISOR,
TRONDHEIM KOMMUNEREVISJON



Forskriftskravene

Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner sier at forvaltningsrevisjon "innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger." Dette skal gjennomføres ved å vurdere om den administrative ressursbruken er i henhold til politiske vedtak, effektivitet og måloppnåelse, regeletterlevelse, administrasjonens styringsverktøy, om politikernes beslutningsgrunnlag er i tråd med kravene og til sist om tjeneste-produksjonen er i tråd med resultatmål eller politiske mål.²

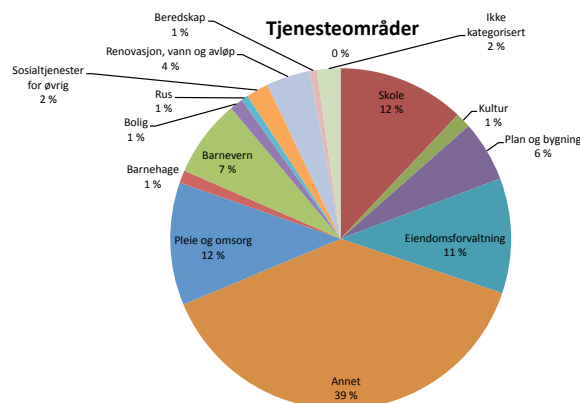
Skurkene blant oss

FR-registeret kommer i Excel-format. Det betyr at alle som kan bruke pivotfunksjonen³ i et regnearkprogram også raskt kan få oversikt over store datamengder, som for eksempel FRR. De innledende rundene med pivotering viser at 46 av NKRFs medlemmer og 4 private aktører har levert rapporter til FRR. Det vil si at ti av medlemmene til NKRF ikke har bidratt til registeret. Det kan skyldes at noen virksomheter har fusjonert og har levert rapporter under tidligere virksomhetsnavn, eller at de bare ikke har levert rapportene sine til registeret ennå. I verste fall er de ikke oppført i FRR fordi de ikke har gjennomført forvaltningsrevisjon.

Hvis ti av medlemmene ikke er i registeret, hvor mange kommuner er det da som mangler? NKRFs medlemmer dekker 398 kommuner, ifølge forbundets nettsider, slik at registeret bør omfatte like mange kommuner. Pivoteringen viser at det er gjennomført forvaltningsrevisjon i om lag 280 kommuner siden 2005. Registeret mangler altså opplysninger om 120 av kommunene som får sin revisjon fra NKRF-medlemmer. Det er mer en hver fjerde norske kommune. Jeg skal ikke spekulere ytterligere i årsakene til manglene. Registeret ville i alle fall fått en ekstra dimensjon hvis NKRF i det videre arbeidet med registeret finner en måte å markere kommuner som *ikke* har hatt forvaltningsrevisjon, eventuelt hvilke år.

Hvor reviderer vi?

Det mest interessante FRR forteller oss er likevel hvordan vi blir brukt av kontrollutvalgene. Figur 1 viser hvordan registeret fordeler seg på *tjenesteområder*.



Figur 1 Prosentandel rapporter etter tjenesteområde. N= 1511

1 1513 rapporter ligger inne i registeret 31. mai 2012. Rapportene er produsert fra 2005.

2 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v. § 7

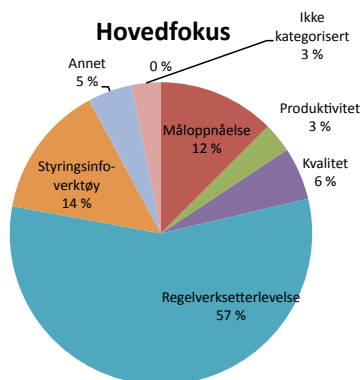
3 Bruk hjelpefila i Excel, du får den opp ved å trykke F1-tasten.

Finn fram til "Opplæring for Excel" på søk-knappen og søk på *pivottabell*. Les artiklene pivottabell I, pivottabell II og pivottabell III.

I figuren over ser vi at det er en stor *annet*-kategori. Jeg tror det skyldes at registeret ikke samsvarer med den vanlige inndelingen i kommunale tjenesteområder, som pleie og omsorg, undervisning/oppvekst, tekniske tjenester osv. Jeg antar at rapporter om støttetjenester som IKT, lønn, personal, regnskap og innkjøp er lagt under kategorien *annet*. Hvis *annet*-kategorien hadde vært mer findelt ville områder som *undervisning* og *pleie og omsorg*, to store områder i kommunenes tjenesteproduksjon, fått sin rettmessige andel og vært blant de store områdene. Figuren viser også at *kultur* er et lite revidert område. Det er normalt et tjenesteområde som en stor andel av innbyggerne får tjenester fra, for eksempel gjennom kulturskolen. Vi ser også av figuren at tjenestetilbudet til noen av de svakeste gruppene er lite revidert. I et risikoperspektiv bør vi kanskje gå mer inn på områder som tilbudet til rusmisbrukere og sosialtjenestene?

Hva ser vi etter?

FRR er også inndelt i underkategorien *hovedfokus*. Som vi skjønner av begrepet, sier det noe om hva som er sentralt i rapporten: Regeletterlevelse, produktivitet, måloppnåelse osv. Andel rapporter etter hovedfokus framgår av figur 2.



Figur 2 Hovedfokus i forvaltningsrevisjonene. N=1511

Som vi ser topper *regelverksetterlevelse* statistikken med 57 prosent. *Styringsinfo-verktøy* følger som en god nummer to, men likevel hele 43 prosentpoeng bak. Deretter følger *måloppnåelse* med 12 prosent, mens kategoriene *kvalitet* og *produktivitet* bare utgjør mindre andeler. Hvis vi sammenligner kategoriene for *hovedfokus* med forskriftskravene, ser vi at de passer godt sammen. Vi kan med andre ord betrakte figur to som en indikasjon på hvor godt vi oppfyller forskriften. Da ser vi at regelverksetterlevelsen er godt dekket, og at vi trygt kan tillate oss å se mer på produktivitet og kvalitet.

Hvilke tema skriver vi om?

FRR har en oversikt over hvilke tema revisjonene handler om. Her blir jeg litt forvirret, for jeg finner igjen flere av de tidligere omtalte tjenesteområdene som tema. Vi kan finne en rapport på skoleområdet med skole som tema. Det gir liten

mening. FRR viser ellers at favoritttemaet er internkontroll/økonomiforvaltning/økonomistyring: Rundt 40 prosent av rapportene har dette som tema. Anskaffelser er også ett av de større temaene, men er bare tematisert i litt over ti prosent av rapportene. Beredskap, rus, barnehage og miljø er minst tematisert.

Når det gjelder miljø har bortimot samtlige kommuner klima- og energiplaner, mange har også omfattende miljømålsettinger, så dette temaet burde vel vært mer utbredt? Barnehage er et stort tjenesteområde, men lite utsatt for forvaltningsrevisjon, hvis vi skal stole på registeret. Etter 22. juli har det vært mange diskusjoner om politiets beredskap. Kanskje den kommunale beredskapen bør vurderes i litt flere forvaltningsrevisjoner, selv om Fylkesmannen også er inne her? Det kan være gode grunner til å holde seg unna enkelte områder og tema. Vi behøver ikke gå i beina på andre tilsynsinstanser. Samtidig er det viktig å huske på at den kommunale revisjonen kan gå bredt ut og tegne et større bilde enn de statlige tilsynene.

Hva betyr dette?

I beste revisorånd tillater jeg meg å trekke tre konklusjoner og komme med et par anbefalinger:

- Kontrollutvalgene favoriserer enkelte tjenesteområder og enkelte former for forvaltningsrevisjon. Kanskje er det en konsekvens av at det er mange små kommuner med få ressurser til forvaltningsrevisjon i Norge. Hvis registeret gjenspeiler realitetene, mener jeg det er en risiko for at kommunal revisjon ikke favner bredt nok. Både revisjon og sekretariat bør, i kraft av at det er de som står for overordnet analyse, bidra til bredde i hovedfokus og tjenesteområder.
- Det er strålende at NKRF har fullført arbeidet med registeret, som Oslo kommunerevisjon påbegynte. Slik registeret fungerer i dag gir det grei informasjon når vi skal lese oss opp på nye områder. Informasjonen kan likevel bli bedre. Jeg håper forbundet legger opp til en dugnad der medlemsbedriftene verifiserer opplysningene om egne rapporter, kanskje kan de også legge inn noen nye. Det vil være svært nyttig og bør være overkommelig, nå som tungarbeidet er utført.



FRR: www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144

Torbjørn Berglann har for tiden et vikariat som forvaltningsrevisor i Trondheim kommunerevisjon. Han har mastergrad i sosiologi og har lang erfaring fra helse- og sosialsektoren. Torbjørn har tidligere jobbet med forvaltningsrevisjon i Revisjon Midt-Norge IKS og kommer fra en toårig stilling som prosjektleder for "Knutepunkt Sør-Trøndelag".

Regnskapsrevisjonens innhold – noen avklaringer

NKRF tok i desember 2010 opp en rekke spørsmål med KRD om innholdet i regnskapsrevisjonen i kommunal sektor, slik dette er regulert i revisjonsforskriften.

Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) har i brev av 28. mars 2012 gitt noen avklaringer til to spørsmål:

- Forståelsen av begrepet «økonomisk internkontroll» i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd
- Forståelsen av formuleringen «internkontroll i mer snever forstand» i merknadene til revisjonsforskriften § 3 tredje ledd.

Økonomisk internkontroll

Revisor skal etter revisjonsforskriften § 3 tredje ledd «*se etter at den revisjonspiktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll*». Bestemmelsen er identisk med revisorloven § 5-1 annet ledd, med unntak av at revisorloven bruker begrepet «*formuesforvaltningen*» i stedet for «*økonomisk internkontroll*». Finansdepartementets begrunnelse i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) for at revisor i privat sektor skal se etter formuesforvaltningen var knyttet til revisors rolle i arbeidet med å bekjempe økonomisk kriminalitet. Det har derfor betydning for revisors oppgaver med hensyn til misligheter og brudd på lover og forskrifter å avklare hva det innebærer at begrepet «formuesforvaltning», i det kommunale revisjonsmandatet ble erstattet med «økonomisk internkontroll».

KRD viser til at revisjonsforskriften ble sendt på høring med samme formulering som i revisorloven, men at denne ble endret på bakgrunn av innspill i høringen. Departementet ser ikke at høringsinstansene mente å endre omfanget av revisors kontroll, men at formuleringen språklig sett ble opplevd som fremmed innenfor kommunal revisjon. Videre skriver departementet:

«Etter vår vurdering er det ikke tungtveiende holdpunkter for at det var intensjonen å gi regnskapsrevisor for kommuner og fylkeskommuner en snevrere oppgave enn i revisjon etter revisorloven. Språklig sett er det etter vår vurdering lite å hente i å nærlese de to formuleringene mot hverandre.



AV KNUT ERIK LIE,
SENIORRÅDGIVER, NKRF

Reelle hensyn taler også etter vår vurdering for en ikke for snever tolkning av ordlyden i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd. Dersom det etter revisors vurdering og god kommunal revisjonsskikk er behov for å se etter at kontrollene med kommunens eller fylkeskommunens økonomi er forsvarlig og betryggende, tilsier reelle hensyn at revisjonsforskriften § 3 tredje ledd ikke tolkes innskrenkende dersom tilsvarende kontroll ville falle inn under revisorloven § 5-1 annet ledd. Med andre ord: «den økonomiske internkontrollen» skal ikke forstås snevrere enn «formuesforvaltningen» i revisorloven.»

Internkontroll i mer snever forstand

Merknadene til revisjonsforskriften har gitt opphav til tolkningstvil om en rekke spørsmål, noe som kan være opphav til tvil om og ulik praksis mht. hvilke oppgaver revisor har ved gjennomføring av regnskapsrevisjon i kommuner og fylkeskommuner. KRD erkjenner dette i sitt brev og uttaler på generelt grunnlag at «grunnleggende rettskildelære innebærer at lov står over forskrift som igjen står over etterarbeider til forskriften (for eksempel slike merknader). Med andre ord: forskriftens ordlyd gjelder og kan ikke endres ved at et departement gir merknader til forskriften. Merknader til en forskrift skal leses som en løpende faglig tekst, ikke som en forskrift».

Merknadene til revisjonsforskriften § 3 tredje ledd er som følger:

«Tredje ledd fastslår at det i regnskapsrevisjonen ligger at revisor i den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk skal gjøre en vurdering av den interne kontroll i virksomheten. Ansvar for at det er etablert en tilfredsstillende internkontroll

i kommunen/fylkeskommunen ligger til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet. (Administrasjonssjefens ansvar for kontroll- og tilsyn er omtalt i Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) pkt. 4.3. s. 50.) Det siktes i denne bestemmelsen altså til internkontroll i mer snever forstand, dvs. for eksempel hvilke rutiner og systemer som er etablert for inn- og utbetalinger osv.»

Den første setning gjengir hovedinnholdet i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd og viser til at god kommunal revisjonsskikk definerer hva revisors skal foreta seg. Den andre setningen slår fast at internkontroll er administrasjonssjefens ansvar. Departementet skriver videre:

«Administrasjonssjefen har ansvar for internkontroll med hele kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Tredje setning sammenholder administrasjonssjefens ansvarsområde med revisors ansvar etter revisjonsforskriften § 3 tredje ledd, og konstaterer at revisor ikke skal se etter hele internkontrollen, men en del av den. Tredje setning gjengir til ikke uttømmende eksempler på hva som kan inngå i økonomisk internkontroll; systemene og rutinene for attestasjon, anvisning og registrering av innbetalinger.

Gitt at ordet internkontroll kan brukes om ulike ting og i ulike betydninger, er det etter vår vurdering i blant nødvendig å skille mellom internkontroll i bred forstand (administrasjonssjefens ansvar) og i snevrere forstand (det revisor skal se etter). Det var dette som ble gjort i det siterte avsnittet i rundskrivet. Etter vår vurdering gir ikke dette grunnlag for at merknadene til forskriften innebærer en innsnevring av oppgaven regnskapsrevisor for kommuner og fylkeskommune har etter revisjonsforskriften § 3 tredje ledd.»

Andre «gråsoner»

Foruten spørsmålet om hvordan bestemmelsen om at revisor skal se etter «den økonomiske internkontrollen» skal forstås, er det flere andre spørsmål knyttet til revisors oppgaver det kan være tvil om.

Et forhold er hvordan merknadene til bestemmelsene i § 3 første ledd bokstav a) om revisors oppgaver knyttet til budsjettet skal forstås. I merknadene sies at det er snakk om «en kontroll med bruken av midlene i forhold til tallet av budsjettet. En kontroll som går videre enn dette, for eksempel kontroll av at de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak for øvrig, forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for god kommunal økonomiforvaltning, vil høre enten under forvaltningsrevisjon, jf. § 7 eller ligge til det generelle kontrollansvar som påhviler kontrollutvalget».

Disse formuleringene er opphav til tvil om rekkevidden av revisors oppgaver bl.a. når det gjelder overholdelse av sentrale lover og regler. Hvilket ansvar har revisor for å se etter at f.eks. selvkostreglene, reglene om offentlige

anskaffelser og finansforvaltningsreglement blir etterlevd?

Det må antas at det på enkelte områder vil være en forventning om at revisor som en del av den løpende revisjonen (regnskapsrevisjonen) har et ansvar for å se etter at slike bestemmelser blir etterlevd. Det er imidlertid ikke åpenbart at slike forventninger automatisk innebærer at revisor har et slikt ansvar, uten at det er nedfelt i revisjonsforskriften.

Avslutning

Som det fremgår ovenfor har KRD konkludert med at det ikke er grunnlag for å tolke revisjonsforskriftens bestemmelser om revisors ansvar for å se etter økonomisk internkontroll innskrenkende. Det synes likevel å være behov for å konkretisere revisors oppgaver. Også på andre områder er det behov for nærmere avklaringer om hvor langt revisors ansvar går. Revisors ansvar når det gjelder budsjettet er ett eksempel som kan nevnes.

Det er grunn til å anta at mye av konkretiseringen vil måtte skje gjennom utvikling av god kommunal revisjonsskikk. På bakgrunn av at Riksrevisjonen er i ferd med å implementere INTOSAI's standarder, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), vil det være aktuelt å vurdere disse standardene også i kommunal revisjon. På regnskapsrevisjonsområdet består ISSAI-ene av en ISA med et tillegg for bruk i offentlig sektor kalt «practice notes» (PN). Sammenhengen fremgår for så vidt av punkt A57 i ISA 200 – «Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene»:

«ISA-ene er relevante for oppdrag i offentlig sektor. Oppgavene og pliktene til revisorer i offentlig sektor kan imidlertid være påvirket av revisjonsmandatet, eller av krav til enheter i offentlig sektor i lov, forskrift eller andre autoritative kilder (som offentlige rundskriv, pålegg fra myndigheter eller vedtak fra lovgiver) som kan være av et større omfang enn det som gjelder ved revisjon av regnskaper i samsvar med ISA-ene. Disse ytterligere oppgavene og pliktene er ikke omtalt i ISA-ene. De kan være behandlet i uttalelsene fra International Organization of Supreme Audit Institutions eller nasjonale standardsettere, eller i retningslinjer utarbeidet av revisjonsorganer i offentlig sektor.»

IAASB² henviser altså til INTOSAI's «practice notes» som relevante når ISA-ene benyttes i offentlig sektor. Disse kommer da som supplement til de særskilte forhold ved revisjon i offentlig sektor som finnes i enkelte av ISA-ene. Innenfor rammen av kommuneloven og revisjonsforskriften synes det derfor relevant å se hen til ISSAI-ene når innholdet i god kommunal revisjonsskikk skal konkretiseres.

¹ Den internasjonale sammenslutningen av riksrevisjoner

² International Auditing and Assurance Standards Board

Midt-Norgeforeningen på Karrieredagen ved NTNU

Midt-Norge kommunerevisorforening deltok på Karrieredagen ved NTNU i Trondheim 14. mars 2012 for å informere studentene om karrieremuligheter innenfor forvaltningsrevisjon.

En rekke samfunnsvitenskapelige og humanistiske studieretninger er lokalisert på Dragvoll. NTNU er landets nest største universitet med 53 institutter fordelt på 7 fakulteter, Universitetsbiblioteket og Vitenskapsmuseet. Universitetet har 22 000, hvorav omtrent 10 000 studerer ved Dragvoll. Det er 1300 utenlandske studenter ved NTNU.

Arrangementet var godt gjennomført, og flere hundre studenter stilte opp for å få informasjon om ulike karrieremuligheter. Nærmere 770 studenter hadde registrert sin deltakelse i arrangementet på Karrieredagens facebook-side; www.facebook.com/#!/KND2012 (innlogging ikke nødvendig). Bilder, informasjon om programmet og deltakervirksomheter finnes også på denne siden.

Blant de andre virksomhetene som deltok var Riksrevisjonen, Utenriksdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Husbanken, Tollvesenet, Forsvaret, Statistisk sentralbyrå, Nordea med flere. Vårt inntrykk er at virksomhetene stadig blir mer profesjonelle med tanke på profilering, også ved slike anledninger. De fleste virksomhetene stiller med sammenleggbare "informasjonsvegger", bord, brosjyrer og gi bort-artikler.

MNKRF stilte med tre personer fra tre ulike enheter; KomSek Trøndelag IKS, KomRev Trøndelag IKS og Trondheim kommunerevisjon. Vi hadde en rollup med informasjon om MNKRF og en rollup fra en av medlemsvirksomhetene; Revisjon Midt-Norge. Vi hadde med

AV KATHRINE MOEN BRATTENG,
MIDT-NORGE KOMMUNE-
REVISORFORENING OG
FORVALTNINGSREVISOR I
TRONDHEIM KOMMUNEREVISJON



oss twist, brosjyrer fra medlemmene, noen buffer, penner med logo og skriveblokker med Revisjon Midt-Norges logo.

Deltakelse ved ulike karrieredager det siste året har vist at studentene har svært liten kjennskap til hva forvaltningsrevisjon er og hvilke jobbmuligheter man har innenfor kommunal revisjon. MNKRF valgte derfor å stille opp til et foredrag med tittelen "Forvaltningsrevisjon – ukjent, men spennende jobbmulighet for samfunnsvitere!" I underkant av tjue studenter deltok på foredraget, og vi fikk flere spørsmål etterpå. Det var tydelig at vi hadde vekket interessen for forvaltningsrevisjon hos flere av deltakerne.

Ved markedsføring av jobbmuligheter overfor samfunnsvitere erfarte vi at det er viktig å ha informasjonsmateriell om forvaltningsrevisjon spesielt, gjerne i egen brosjyre. Den enkelte virksomhet, særlig virksomheter med rekrutteringsutfordringer, bør legge vekt på å ha godt brosjyremateriell. Vi opplever at forkortelsene NKRF og



F.v.: Gunnhild Berg, KomSek Trøndelag IKS og Sigrid Hynne, KomRev Trøndelag IKS. Foto: MNKRF.

MNKRF er ukjente og lite "salgbare" overfor studenter. Selv om lokalforeninger kan markedsføre jobbmuligheter generelt, bør den enkelte virksomhet sørge for godt informasjonsmateriell, både i form av brosjyrer og nettside. Brosjyrer som direkte har studenter som målgruppe, og som forklarer våre framtidige behov for arbeidskraft innen ulike fagdisipliner, fungerer best i slike sammenhenger.

Et tiltak for å bli mer synlig er å ha en større "informasjonsvegg" som formidler hvilke typer fagkompetanse virksomheter i kommunal revisjon etterspør. I tillegg til forvaltningsrevisjon bør man også belyse jobbmuligheter innen kontroll og tilsyn for kontrollutvalg. Det er viktig å ha attraktive ting å gi bort (penner, buffer, skrivebøker, twist, drops eller lignende) for å få studentene til å komme bort til standen. Studentene er meget interessert i sommerjobber. Dette kan være noe å tenke på for virksomheter med rekrutteringsutfordringer.

Det er et stort antall utenlandske studenter ved NTNU. Vi fant ut at det er behov for skriftlig informasjon om kommunal revisjon på engelsk. Man bør være forberedt på å uttrykke informasjon om vårt arbeidsfelt på engelsk. NKRF har god informasjon om kommunal revisjon på engelsk på sin nettside.

Vi mener lokalforeningene og NKRF bør drøfte hvordan en best bør samarbeide om informasjons- og markedsføringsaktiviteter og materiell til bruk i disse sammenhengene.



Foto: MNKRF.

NKRFs årsmøte 2012 – stø kurs

Da styreleder Per Olav Nilsen ønsket velkommen til NKRFs årsmøte 11. juni i Molde, var over 50 prosent av de berettigede stemmene representert.

AV BJØRN BRÅTHEN, SENIORRÅDGIVER I NKRF

Totalt var det 382 stemmer fordelt på 122 personlige stemmer, 181 personlige fullmakter og 79 bedriftsstemmer. Årsmøtet ble avholdt i etterkant av den første dagen på NKRFs fagkonferanse. Styrelederen åpnet årsmøtet med å få enstemmig tilslutning til saklisten, og deretter gjennomførte han de innledende valgene for årsmøtet. Per-Martin Svendsen og Torgun M. Bakken ble valgt til hhv. møtedirigent og varadirigent.

Styrets innstillinger i de ordinære årsmøtesakene om **årsregnskap og -beretning for 2011, beretninger og redegjørelse for perioden og årsbudsjett for 2012** ble alle enstemmig vedtatt.

Årsresultatet for NKRFs samlede virksomhet ble ca. 400 000 bedre enn budsjettet, og regnskapet viser for øvrig at forbundet fortsatt har en sunn og solid økonomi. Beretningene og redegjørelsene fra NKRFs ulike organer vitner om stort engasjement og god utvikling. Budsjettet legger opp til fortsatt høy aktivitet.

I tillegg til de foran nevnte sakene og valg, som er omtalt nedenfor, behandlet årsmøtet følgende saker:

- NKRFs strategi for 2012-2015
- Etske retningslinjer for NKRFs medlemmer
- Endring i regler for etter- og videreutdanning

Styrelederen la fram saken om **NKRFs strategi for 2012-2015**. I styrets forslag videreføres NKRFs virkeområde og misjon samt visjon om at *NKRF skal være den ledende organisasjonen for utvikling av revisjon av og tilsyn med kommunal sektor i Norge*. Strategien er for øvrig inndelt i følgende hovedmål:

1. NKRF skal maksimere innflytelse knyttet til faglig utvikling og rammevilkår for revisjon av og tilsyn med kommunal sektor.
2. NKRF skal være et godt serviceorgan for medlemmene.

Årsmøtet sluttet seg enstemmig til den framlagte strategien for 2012-2015.

Forslaget til Etske retningslinjer for NKRFs medlemmer ble enstemmig vedtatt med et tillegg om en oppfordring til lokalt engasjement og tilrettelegging samt at retningslinjene evalueres etter to år.

Styrets forslag om å endre **regler for etter- og videreutdanning** slik at 3-årsperioden for gjennomføring av opplæringstiltak forlenges ved permisjon, langvarig sykdom eller redusert stilling, ble enstemmig vedtatt.

Valgkomiteens leder, Oddgeir Albertsen, la fram valgkomiteens innstilling, som ble godt mottatt. Alle **valg** av nye tillitsvalgte var enstemmig og uten motforslag. Resultatet ble gjenvalg av nestleder Reidar Enger og styremedlemmene Nina Neset og Else-Annie Hansen for to nye år. I tillegg ble det valgt én ny komiteleder – Lars Hansen, selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen. Videre ble Unn H. Aarvold, Kirsti Torbjørnson, Ingvar Linde, Finn-Egil Aure og Oddgeir Albertsen gjenvalgt som leder av hhv. revisjonskomiteen, forvaltningsrevisjonskomiteen, regnskapskomiteen, disiplinærkomiteen og valgkomiteen. Blant komiteedlemmene som var på valg, ble det fem nye medlemmer og seks gjenvalg. Gjenvalgt ble også NKRFs revisorer. En komplett oversikt over NKRFs tillitsvalgte i 2012-13 er inntatt på neste side.



F.v: Styreleder Per Olav Nilsen, møtesekretær Ole Kristian Rogndokken, møtedirigent Per-Martin Svendsen og varadirigent Torgun M. Bakken

Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2012-2013

Etter valgene på årsmøtet i Molde 11. juni 2012

Styret

Leder: Per Olav Nilsen, Trondheim kommunerevisjon, 2011-13
 Nestleder, Reidar Enger, Oslo kommune, Kontrollutvalgets sekretariat, 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Berit M. Dalvik, Telemark Kommunerevisjon IKS, 2011-13
 Medlem Else-Annie Hansen, Kommunerevisjonen i Lofoten 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Nina Neset, Nedre Romerike distriktsrevisjon 2012-14 (gjenvalg)
 1. varamedlem Tor Ole Holbek, Kristiansand revisjonsdistrikt IKS, 2012-13 (gjenvalg)
 2. varamedlem Marianne Vara, Sogn og Fjordane Revisjon IKS 2012-13 (gjenvalg)

Revisjonskomiteen

Leder: Unn Helen Aarvold, Oslo kommune, Kommunerevisjonen, 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Kjetil Bjørnsen, Kommunerevisjonsdistrikt 3, Møre og Romsdal IKS, 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Ørjan Johannessen, Bergen kommunerevisjon 2011-13
 Varamedlem Bjørg Hagen, Innlandet revisjon IKS 2012-13 (gjenvalg)

Forvaltningsrevisjonskomiteen

Leder: Kirsti Torbjørnson, Telemark Kommunerevisjon IKS, 2012-14, (gjenvalg)
 Medlem Pål Ringnes, Buskerud kommunerevisjon IKS 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Lisbeth Toppe Alvær, Nordhordland Revisjon IKS, 2011-13
 Varamedlem Lina Høgås, Glåmdal revisjon IKS 2012-13 (gjenvalg)

Regnskapskomiteen

Leder: Ingvar Linde, Sogn og Fjordane Revisjon IKS 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Heidi Galguften, KomRev Trøndelag IKS 2012-14 (ny)
 Medlem Ann Katharine Gardner, Revisjon Midt-Norge IKS 2011-13
 Varamedlem Linda Undrum, Akershus og Østfold fylkesrevisjon 2012-13 (gjenvalg)

Kvalitetskontrollkomiteen

Leder: Cicel T. Aarrestad, Rogaland Revisjon IKS 2011-13
 Medlem Alf-Erlend Vaskinn, KomRev NORD IKS 2011-13
 Medlem Frode Singstad, Revisjon Midt-Norge IKS 2012-14 (ny)
 Varamedlem Siv-Janne Skeide, Buskerud kommunerevisjon IKS 2012-13 (gjenvalg)

Selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen

Leder: Lars Hansen, Salten kontrollutvalgsservice 2012-14 (ny som leder)
 Medlem Sverre Bugge Midthjell, KonSek Midt-Norge IKS 2012-14 (ny)
 Medlem Sissel Mietinen, Kontrollutvalgan IS 2012-13 (ny)
 Varamedlem Liv Tronstad, KomSek Trøndelag IKS 2012-13 (ny)

Disiplinærkomiteen

Leder: Finn-Egil Aure, Telemark Kommunerevisjon IKS 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Morten Alm Birkelid, Hedmark Revisjon IKS 2011-13
 Medlem Inge Storås, Revisjon Midt-Norge IKS 2012-14 (gjenvalg)
 Varamedlem Sigmund Harneshaug, Kommunerevisjonsdistrikt 2, Møre- og Romsdal 2012-13 (gjenvalg)

Hederstegnkomiteen

Leder: Per-Martin Svendsen, Bærum kommune, Kommunerevisjonen, 2011-13
 Medlem Tove Melgård, KomRev Trøndelag IKS 2012-14 (gjenvalg)
 Medlem Marianne Hopmark, Distriktsrevisjon Nordmøre IKS 2012-14 (ny)
 Varamedlem Willy Johansen, KomRev NORD IKS 2012-13 (gjenvalg)

Revisorer

Revisor Steinar Neby, Follo distriktsrevisjon 2012-13 (gjenvalg)
 Revisor Brita Arvidsen, Asker kommunerevisjon 2012-13 (gjenvalg)
 Vararevisor Sissel Mikalsen, KomRev Trøndelag IKS 2012-13 (gjenvalg)



Du finner en samleside med dokumentasjon m.m. fra konferansen her: www.nkrf.no/nkrfs_fagkonferanse_2012



Ordfører Torgeir Dahl, Molde kommune, åpnet NKRFs fagkonferanse 2012 på Rica Seilet Hotel



Rosepiken utenfor rådhuset i Rosenes by

Artikkelprisen 2011

Kommunerevisorens artikkelpris henger høyt, og den har vært delt ut siden 1995.

Juryen, som har vurdert kandidater til artikkelprisen for artikler skrevet i Kommunerevisoren i 2011, har bestått av: styreleder og ansvarlig redaktør Per Olav Nilsen, seniorrådgiver Bjørn Bråthen og daglig leder Ole Kristian Rogndokken.

I vurderingen av artiklene har det blitt lagt vekt på flere kriterier, bl.a. at artikkelen skal ha faglig tyngde, og at stoffet skal være presentert på en lett forståelig måte.

Bernt Frydenberg ble tildelt prisen for artikkelserien «Saksbehandlingsregler», som sto i Kommunerevisoren nr. 1-3/2011. Den omhandler kommunal saksbehandling i sin alminnelighet, og i hovedsak er det regler i forvaltningsloven, offentleglova og kommuneloven som blir behandlet. Frydenberg er juridisk rådgiver i NKRF, og han er også kjent som forfatter av boken «Kommunalrett – Regelverk og praksis» (Kommuneforlaget, 2005) og medforfatter av boken «Tilsyn og revisjon i kommunal sektor» (NKRF, 2011).

Artikkelserien til prisvinneren finner du i pdf-format på www.kommunerevisoren.no

Bernt Frydenberg mottok artikkelprisen av ansvarlig redaktør Per Olav Nilsen.



NKRFs hederstegn i sølv gikk til ...

Under festmiddagen etter NKRFs årsmøte 2012 i Molde ble **Berit M. Dalvik**, Telemark kommunerevisjon IKS, **Inger Anne Fredriksen**, Buskerud kommunerevisjon IKS og **Halldis Moltu**, Søre Sunnmøre kommunerevisjon IKS, tildelt NKRFs hederstegn i sølv med diplom. Leder av hederstegnkomiteen, Per-Martin Svendsen, sto for utdelingen. I begrunnelsene trakk han fram at alle de tre nye «sølvjentene» (og i denne forbindelse er sølv på ingen måte noe nederlag) har arbeidet innen kommunal revisjon gjennom en årrekke, og har alle vært engasjert i forbundsarbeid både lokalt og sentralt over en lang periode.

Berit har vært styremedlem i NKRF siden 2009 og er for tiden leder av lokalforeningen for Telemark og Vestfold. Dessuten har hun vært med på flere større utredningsarbeider i NKRFs regi. Berit kjennes av våre medlemmer som en person med meget godt humør, er hyggelig å møte, sier sjelden nei til å påta seg oppgaver og verv, og hun har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.

Inger Anne har vært styremedlem i NKRF i fem år og har også vært medlem av styret i lokalforeningen i Buskerud i mange år – bl.a. fire år som leder. I tillegg har hun innehatt flere ulike verv i NKRF. Inger Anne kjennes



Fra venstre: Inger Anne Fredriksen, Halldis Moltu og Berit M. Dalvik.

av våre medlemmer som en person som det alltid er hyggelig å møte og har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.

Halldis, som dessverre ikke var til stede under tildelingen, har vært styremedlem i NKRF i fem år og har vært leder av lokalforeningen i Møre og Romsdal i en fireårsperiode, bl.a. under landsmøtearrangementet i Kristiansund i 2002. Hun er for tiden kvalitetskontrollør i NKRF. Halldis kjennes av våre medlemmer som en person som påtar seg oppgaver og verv og har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.

Torgun M. Bakken, Glåmdal sekretariat IKS, ble behørig takket av for sin innsats som leder av Selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen. Hun har ledet denne komiteen med stort engasjement og sto hånd siden etableringen i 2005.

Molde er jazzens hovedstad i Norge. Pål Austnes åpnet festmiddagen med en tolkning av Jan Garbareks Molde Canticale, som var en del av bestillingsverket til 30-årsjubileet for Moldejazz i 1990.

Toastmaster Marianne Hopmark, Distriktsrevisjon Nordmøre IKS, ledet festmiddagen.



Lars Hansen, Salten kontrollutvalgsservice, er mannen som skal «hoppe etter» Bakken. Han ble av årsmøtet valgt som ny leder av Selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen.

Offentleglova og konserner

Narvikgården AS er 100 pst eid av Narvik kommune. Dette selskapet er morselskap for åtte andre aksjeselskaper ("datterselskaper"), hvorav seks er 100 pst eid av morselskapet og to mer enn 90 pst.

Det er begjært innsyn i dokumenter hos morselskapet, altså Narvikgården AS. Begjæringen er avslått med tilvising til offentliglova § 2 andre ledd, som sier at lova ikke gjelder for "rettssubjekt som hovedsakelig driv næring i direkte konkur-

ranse med og på same vilkår som private". Avslaget er klagd inn for Fylkesmannen i Nordland.

Datterselskapene driver i stor grad slik virksomhet som innebærer at de faller innfor denne unntaksregelen, mens morselskapets virksomhet i hovedsak går ut på forvaltning. Innsynsbejæringen retter seg altså mot Narvikgården AS, men selskapet mener at det skal tas omsyn til konsernets samlede virksomhet fordi morselskapet har en rekke

konsernfunksjoner og derved er en integrert og nødvendig del av den totale virksomheten i konsernet.

Det sentrale juridiske spørsmål til behandling hos fylkesmannen var derfor om de enkelte selskaper i et konsern skal vurderes hver for seg i forhold til unntaksbestemmelsen i § 2 andre ledd, eller om konsernet skal vurderes under ett. I sin uttalelse 17. april 2012 konkluderer fylkesmannen slik:

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

"Fylkesmannen har i denne sak bare tatt stilling til virksomheten i morselskapet Narvikgården AS og etter en helhetsvurdering kommet fram til at selskapet ikke kan sies å hovedsakelig drive næring i direkte konkurranse med og på samme vilkår som private. At deler av konsernets virksomhet er organisert i datterselskaper som kan omfattes av unntaksbestemmelsen i § 2 annet ledd, skal holdes utenfor i vurderingen av morselskapets virksomhet. Det vektleg-

ges at Narvikgården AS forvalter betydelige offentlige verdier og samfunnsoppgaver det er all grunn til ikke å unnta fra innsyn.

Selskapets legitime behov for å skjerme konkurransesensitiv informasjon for innsyn, kan avhjelpes gjennom offentlighetslovens bestemmelse om unntak.

Fylkesmannen har etter dette kommet til at Narvikgården AS omfattes av offentleglova og klagen er dermed tatt til følge."



Kommunal økonomi [15 stp]

Studieprogrammet er retta mot offentlig sektor, og mot leiarar som ønskjer kompetanse i intern økonomisk styring av kommunar. Utdanninga gir kompetanse i styring og styringsreiskapar i kommunar. I tillegg får studentane kunnskapar om regelverk, rammevilkår og rutinar, t.d. i samband med økonomiplan, årsbudsjett, rekneskap og årsmeldingar.

Aktuelle tema:

- Kostnadsteori og rekneskap
- Leiting og økonomisk styring
- Rutinar i kommunal økonomisk styring

Oppbygging og gjennomføring

Undervisninga er lagt opp med leksjonar, diskusjonsforum, oppgåveinnlevering, kommunikasjon på e-læringsverktøyet Fronter. Det vert høve til å ta eksamen både i haustsemesteret, då undervisninga i emnet går for seg, og i det påfølgjande vårsemesteret. **Kontaktperson: Inge Dyrhol, T: 70075087, e-post: id@hivolda.no**

Løpande opptak.

► www.hivolda.no

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 PSO-sertifisert. Vi tar kvalitet på alvor!



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



nasjonal
fagkonferanse i
offentlig revisjon
30-31 oktober 2012



Velkommen på fagkonferanse 2012



Følg konferansen
på Twitter:
#offrev12



Clarion Hotel Oslo Airport, Gardermoen

