



Kommunerevisoren

NKRF TIDSSKRIFT // 1 // 2013 // 68. ÅRGANG

LES MER OM:

- // 20 år med kontrollutvalg og forvaltningsrevisjon
- // Finans i kommunal sektor – tap utenfor balanse?
- // Årsoppgjørrevisjonen 2012

Nr 1 - 2013

- 2 Kommunerevisoren for 50 år siden**
Av Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet**
Av styreleder Per Olav Nilssen
- 4 20 år med kontrollutvalg og forvaltningsrevisjon**
Av Bodhild Laastad, seniorrådgiver i NKRF
- 8 Finans i kommunal sektor – tap utenfor balanse?**
Av revisjonsrådgiver Kurt Løvoll, KOMREV3 IKS
- 10 Samhandlingsreformen – økonomisk risiko**
Av seniorrådgiver Knut Erik Lie og daglig leder Ole Kristian Rogndokken, NKRF
- 14 Registrering og oppfølging av elevfravær i de videregående skolene**
Av Gro Hilmarsen Bratli, fagansvarlig forvaltningsrevisjon/selskapskontroll i Akershus og Østfold fylkesrevisjon
- 18 Årsoppgjørrevisjonen 2012**
Av Knut Erik Lie, seniorrådgiver i NKRF
- 22 Kontrollutvalgets rolle ved saksbehandlingsfeil**
Av Bernt Frydenberg, juridisk rådgiver i NKRF
- 23 GKRS i strid med kommuneloven?**
Av Trond Rønning, daglig leder, Elverum kommunale pensjonskasse
- 24 Lov om offentlige anskaffelser i kommunene**
Av Ingrid Tjørhom, jurist og forvaltningsrevisor i Rogaland Revisjon IKS
- 26 Hva skjer?**
- 27 Nytt om navn**

Forsidebilde: Shutterstock.com

| 50 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

Ved årsskiftet 1962/63 var Norges Kommunerevisorforbund ledet fra Bergensområdet. – Formann var revisjonssjef Ernst A. Fauske, Bergens kommunerevisjon. Med seg i ledelsen hadde han revisjonsfullmektig Olav Bjørkaas, Hordaland fylkesrevisjon, som varaformann og kommunerevisor Sven Sørensen, Hordaland fylkesrevisjon, som sekretær og kasserer.

I sin hilsen med tilbakeblikk ved årsskiftet nevnte formannen bl.a. en vellykket revisorkonferanse i juni, og at arbeidet med ny revisjonsinstruks hadde måttet vike plass for arbeidet med den spesielle revisjonsinstruksen for skatteregnskapet. Han nevnte også en sak som hadde versert i flere år der det fra kommunerevisorhold var fremmet ønske om å overføre kommunerevisjonen til staten. Fra departementet var det kommet et klart svar som gikk ut på at en overføring til staten **ikke** var aktuelt. – Han uttrykte videre glede over at Norges Kommunal- og Sosialskole hadde gitt signal om støtte til en liknende konferanse også i 1963, og at han så fram til landsmøtet 1963 som skulle holdes på Lillehammer.

I notat fra et fellesmøte mellom Hordaland kommunerevisorlag og Bergen kommunerevisorers forening der det blant annet ble det holdt et foredrag, kom det fram at den første elektroniske databehandlingsmaskinen ville bli tatt i bruk i Bergen i januar 1963. – I første omgang var det bare de deler av kommuneregnskapet som var lagt opp på hullkort som skulle utføres på den elektroniske databehandlingsmaskinen.

Fra notatet siteres: *”Foredraget var meget interessant og jeg tør si givende. For selv om en forsto lite av de forskjellige prosesser innen den elektroniske databehandlingen så forsto en likevel at en her sto overfor noe revolusjonerende, noe som også den påfølgende, livlige diskusjon gav uttrykk for ...”* Og videre: *”Det er imidlertid rystende hvor lite det her på berget er gjort for å sette oss inn i elektronisk databehandling.”*

Ikke bare forbundsledelsen var lagt til Bergen, men også utgivelsen av ”Kommunerevisoren”. Det sto revisorene Gerhard Rakner og Kåre Røsland for. De sendte bladet gratis til medlemmene 10 ganger i året. – Ikke-medlemmer måtte derimot betale kr 8 pr. år.

Godt nytt år!

2012 var på flere måter et begivenhetsrikt år for egenkontrollen i kommunal sektor, og et langsiktig arbeid har vist seg å bære frukter.

På vårparten fikk vi meldingen om endringer i kommuneloven. Dette var en direkte oppfølger av arbeidsgruppen som fremmet forslag om «85 tilrådingar for styrkt egenkontroll i kommunane» der NKRF var en av deltakerne. De sentrale sakene for NKRF har de senere årene vært å styrke den kommunale egenkontrollen. Som et ledd i dette har vi ønsket årlig rapportering om kommunens interne kontroll, fokus på kontrollutvalgenes arbeidsforhold, avklaring om innholdet i revisjonsmandatet, oppmykning av revisors taushetsplikt, utsatt offentlighet for revisors rapporter, etablering av en sertifiseringsordning for revisorer og en statlig kvalitetskontroll.

Det er med tilfredshet jeg kan konstatere at flere av sakene ser ut til å finne sin løsning på en måte som er i tråd med NKRFs standpunkt.

Rett før jul avga Kommunal- og administrasjonskomiteen en innstilling i tilknytning til Prop. 119 L (2011-2012) om endringer i kommuneloven. Endringene innebærer bl.a. at det blir lovbestemt med åpne møter i kontrollutvalgene, og at administrasjonssjefen i sin årsrapport skal rapportere om arbeidet med intern kontroll. NKRF støttet de forslagene som var fremmet, men var mer opptatt av forhold som ikke var omtalt i proposisjonen. Dette har vi uttrykt i høringssvaret til departementet og i høringer i Stortinget. Av merknadene fra Stortingets kommunal- og forvaltningskomiteen (Innst. 128 L (2012-2013)) ser vi at det er bred støtte for NKRFs syn om å styrke kontrollutvalgets handlingsrom. Det er enighet om at kontrollutvalget skal avgi en årlig rapport om gjennomførte forvaltningsrevisjoner. FrP er tydeligere og presiserer at forskriftens ordlyd om årlig forvaltningsrevisjon skal forstås som årlig.

Det er også gledelig å se at FrP støtter NKRFs forslag om å harmonisere revisjonsmandatet for statlig og kommunal sektor, mao. at det blir samme revisjonsmandat innenfor offentlig sektor.

Det er også bred støtte for NKRFs forslag for å endre revisors taushetsplikt og å innføre utsatt offentlighet for revisors rapporter. Også på dette området innebærer merknadene at offentlig sektor bør behandles på samme måte, og at kommunal revisjon bør få samme rammebetingelser som Riksrevisjonen har i staten.

I slutten av november fremmet departementet forslag om ytterligere to lovendringer, en i kommuneloven og en



STYRELEDER
PER OLAV NILSEN

i forvaltningsloven. Begge endringer vil, dersom de blir vedtatt, ha stor betydning for revisors og kontrollutvalgets hverdag.

For det første foreslår departementet å endre revisors taushetsplikt, jf. kommuneloven § 78 nr. 7. Dagens taushetsbestemmelse for revisor er nærmest altomfattende, og fremmer ikke lokaldemokratiet. I tillegg foreslås det en endring i offentleglova § 5, slik at det blir utsatt offentlighet for revisors rapporter. Dette er helt i tråd med NKRFs forslag. Forslaget innebærer ikke at saker blir holdt utenfor offentligheten, men at tidspunktet for offentlighet flyttes til saken er ferdig fra revisors side. Vi mener dette vil styrke offentlig forvaltning og den offentlige diskusjonen. På bakgrunn av den støtten som er gitt til disse forslagene fra ulike politiske partier på Stortinget, har vi grunn til å anta at forslagene blir vedtatt.

I tillegg har NKRF fått sikret at offentlig revisjon får en plass i bachelor studiet i revisjon, og vi har sammen med Riksrevisjonen inngått kontrakt med Norges Handelshøyskole om etablering av et videreutdanningsstudie på masternivå innenfor offentlig revisjon fra høsten 2013.

Gode resultater er en god inspirasjonskilde til å fortsette arbeidet for å styrke tilsyn og revisjon i kommunal sektor – å passe på fellesskapets interesser. Det er nok å ta tak i.

Jeg takker alle de som har bidratt til de gode resultatene for tilsyn og revisjon i kommunene i 2012!

Årets store begivenhet innenfor tilsyn og revisjon er utvilsomt NKRFs kontrollutvalgskonferanse som arrangeres 6. – 7. februar. Dette er en av de største kommunale konferansene som arrangeres i Norge. Konferansen er en viktig møteplass spesielt for kontrollutvalgene. Vi håper at også årets konferanse skal gi inspirasjon til å fortsette det viktige arbeidet kontrollutvalgene gjør og samtidig gi innsikt og grunnlag for refleksjon om tiltak som gir en god kommunal sektor.

■ ■ Det er med tilfredshet jeg kan konstatere at flere av sakene ser ut til å finne sin løsning på en måte som er i tråd med NKRFs standpunkt.

20 år med kontrollutvalg og forvaltningsrevisjon

Kommuneloven har 20-årsjubileum i år. Det vil si at det er 20 år siden ordningen med kontrollutvalg og obligatorisk forvaltningsrevisjon ble innført.

Dette jubileet kan være en passende anledning til å ta et overblikk over den rolle kontrollutvalget og forvaltningsrevisjon er ment å spille i det kommunale ansvarssystemet og prøve å oppsummere det vi i dag vet om hvordan rollen blir ivaretatt.

Da den nye kommuneloven ble vedtatt i 1992, innebar den en av de mest gjennomgripende endringene i rammene for kommunal virksomhet siden formannskapslovene kom i 1837 (Bukve og Offerdal 2002). Endringene gjaldt både forholdet mellom kommune og stat og måten kommunene styres.

Kommuneloven gir kommunene stor frihet til selv å bestemme *hvordan* de ønsker å organisere og administrere sin virksomhet, men når det gjelder *hva* som skal gjøres, er de bundet av de målsettingene som staten gir. Bukve og Offerdal (2002) betegner dette som en integrert modell for det lokale selvstyret i motsetning til en autonom selvstyremodell. Norge er således en unitær stat der det kommunale selvstyret formelt sett er delegert fra det nasjonale nivået. Bakgrunnen for denne modellen kan sies å være et ønske om å finne en balanse mellom politisk deltakelse på det lokale nivået på den ene siden og hensynet til effektivitet, rettssikkerhet, rettførdig fordeling av offentlige goder og makroøkonomiske hensyn på den andre (Bukve og Offerdal 2002). Slik sett kan kommunene forstås som et middel for staten til å implementere nasjonal politikk. Men samtidig ønsket man også å styrke kommunene som politiske institusjoner gjennom å la de politiske prosessene i kommunene få i oppgave å samordne sentralt utformete målsettinger på det lokale nivået og slik sikre tilpassing til lokale forhold (Larsen og Offerdal 2000).

I tillegg klargjør kommuneloven grensene mellom politiske og administrative oppgaver internt i kommunen. Dette omtales slik i forarbeidene til loven:



AV BODHILD LAASTAD,
SENIORRÅDGIVER I NKRF

Sammenfatningsvis kan det uttrykkes slik: De folkevalgte organer bestemmer gjennom sine vedtak *hva* som skal gjøres, mens administrasjonen bør gis stor grad av frihet til å bestemme *hvordan* oppgavene skal løses ...» (NOU 1990:13 s. 137).

I dette ligger også en tydeliggjøring av den hierarkiske ansvarsmodellen med ansvarliggjøring av administrasjonen. Administrasjonssjefen har direkte instruksjonsrett over kommunens ansatte, men står selv ansvarlig overfor det politiske nivået.

Å handle ansvarlig vil si å basere handlingen på etisk forsvarlige verdier og en forsvarlig oppfatning av relevante fakta (Bukve og Offerdal 2002). Eckhoff og Jacobsen definerer ansvar som det «å kunne bli utsatt for kritikk» (1960 sitert i Bukve og Offerdal, 2002, s. 154). I det ligger at ansvar innebærer en plikt til å svare for seg, men samtidig er det forventet at den ansvarlige på selvstendig grunnlag vurderer hvor langt og på hvilken måte denne plikten gjelder. Den ansvarlige er på en og samme tid både fri og bundet. I dette perspektivet kan ansvar sees som et paradoks (Harmon 1960 sitert i Bukve og Offerdal 2002).

Dette paradokset gjør seg gjeldende i forvaltningen av kommunene. Den kommunale organisasjonen kan oppfattes som et ansvarssystem satt sammen av en politisk og en administrativ komponent. Den administrative komponenten har ansvar for å sette i verk vedtak som er fattet i den politiske komponenten. Iverksettingen skal skje på en nøytral og effektiv måte, og administrasjonen med

■ ■ Og det var nettopp kontroll kommuneloven av 1992 grep til ved å innføre et nytt politisk utvalg – nemlig kontrollutvalget – og innføre fovaltningsrevisjon som en lovpålagt revisjonsform.

administrasjonssjefen i spissen står ansvarlig for dette overfor det politiske nivået. Samtidig er administrasjonssjefen prisgitt de rammene det politiske nivået setter. Summen av dette munner ut i at han vil «kunne bli utsatt for kritikk».

Det skarpe skillet mellom politikk og administrasjon er et grunnleggende styringsprinsipp i kommuneloven (Offerdal, Bukve og Olsen 2002). Dette styringsprinsippet kan best forstås i lys av prinsipal- og agentteori. Kommunestyret har da rollen som prinsipal, det vil si den som har den legitime retten til å bestemme hva som er målet, mens administrasjonssjefen som agent har som oppdrag å sørge for at målet nås. Ifølge denne teorien er det ikke gitt at prinsipalen og agenten i alle tilfeller har sammenfallende interesser (Jensen & Meckling 1976). Prinsipalen kan risikere at agenten opptrer opportunistisk og anvender ressursene til å forfølge sine egne eller organisasjonens interesser snarere enn prinsipalens legitime interesser. Et annet problem i prinsipal-agentforholdet er det som omtales som informasjonsasymmetri. I dette ligger at agenten sitter med et informasjonsovertak. Gjennom sin nærhet og kontroll over den operasjonelle driften har han en privilegert tilgang til informasjon. Prinsipalen på sin side vil være prisgitt den informasjonen som agenten velger å gi han. Ifølge teorien kan prinsipalen sette i verk to ulike typer mottiltak som begge medfører kostnader, nemlig insentiv og kontroll. Og det var nettopp kontroll kommuneloven av 1992 grep til ved å innføre et nytt politisk utvalg – nemlig kontrollutvalget – og innføre forvaltningsrevisjon som en lovpålagt revisjonsform.

Kontrollutvalget blir valgt av kommunestyret og har som sin eneste oppgave å ta hånd om tilsyn, kontroll og revisjon på kommunestyrets vegne. Kort fortalt er kontrollutvalget et redskap i kommunestyrets utøvelse av demokratisk tilsyn og kontroll for å sikre at kommunens virksomhet skjer i tråd med gjeldende lover og regler og kommunen sine egne planer og vedtak, og at velferdsproduksjonen overfor kommunens innbyggere skjer på en effektiv måte og at den holder forsvarlig kvalitet. Kontrollutvalget kan på denne måten sees som et botemiddel som skal bidra til å redusere informasjonsasymmetrien mellom prinsipalen – kommunestyret – og agenten, det vil si administrasjonssjefen.



Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen (NKRF 2011b).

Modellen over illustrerer funksjonene og posisjonene til de ulike instansene i den kommunale forvaltningen.

Figur 1 viser at det går to styringslinjer fra kommunestyret. Den ene går til administrasjonssjefen som skal se til at de sakene som blir lagt fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. Administrasjonssjefen skal dessuten sørge for at administrasjonen blir drevet i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er underlagt god og betryggende intern, administrativ kontroll. Det er således administrasjonssjefen som har det operative ansvaret for kommunens tjenesteproduksjon, kommunal planlegging og myndighetsutøvelse.

Den andre linjen – kontrollinjen – representerer den uavhengige og eksterne kontrollen som er hjemlet i kommuneloven kapittel 12 som omhandler internt tilsyn og kontroll og revisjon. Denne linjen går fra kommunestyret til kontrollutvalget. Kontrollutvalgets løpende tilsyn innebærer å påse at kommunen har en forsvarlig revisjonsordning, og at det blir utført regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon av kommunens virksomhet. I forskrift om kontrollutvalg er det presisert at kontrollutvalget ikke kan overprøve politiske prioriteringer som er gjort i kommunens folkevalgte organer. Kontrollorganene skal altså kontrollere anvendelse av midlene og måloppnåelse, men ikke vurdere hensiktsmessigheten i innholdet i de politisk vedtatte målene for virksomheten i kommunen.

Regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon er to svært ulike revisjonsformer. Det kan hevdes at regnskapsrevisjonen, som har som sitt primære formål å bekrefte at kommunens regnskap ikke inneholder vesentlige feil eller mangler, skjer mer eller mindre uavhengig av kontroll-



Forvaltningsrevisjon er en helt særegen, lovpålagt revisjonsform som vi bare finner i offentlig sektor.

utvalgets egen aktivitet. Regnskapsrevisjon i kommuner er svært lik tilsvarende revisjon i privat sektor. Med forvaltningsrevisjon stiller det seg annerledes.

Forvaltningsrevisjon er en helt særegen, lovpålagt revisjonsform som vi bare finner i offentlig sektor. Essensen i bestemmelsene er at gjennom forvaltningsrevisjon skal en årlig vurdere og rapportere om kostnads-effektivitet, måleffektivitet, etterlevelse av regelverk, om kommunens styringssystemer er hensiktsmessige og om beslutningsgrunnlag oppfyller offentlige utredningskrav. Litt forenklet kan en si at vurderinger av økonomi og produktivitet gir svar på spørsmålet: *Gjør en tingene rett?* mens vurderinger av måloppnåelse og virkninger gir svar på spørsmålet: *Gjør en de rette tingene?*

Denne revisjonsformen krever at kontrollutvalget spiller en aktiv og ansvarlig rolle. Regelverket pålegger kontrollutvalget å gjennomføre en overordnet analyse av kommunens virksomhet for å avdekke hvor det er fare for avvik og svakheter. Analysen skal resultere i en plan for forvaltningsrevisjon som angir på hvilke områder det skal gjennomføres forvaltningsrevisjon. Planen som skal vedtas av kommunestyret, er utgangspunkt for kontrollutvalgets bestilling av det enkelte forvaltningsrevisjonsprosjektet. Dette er med på å tydeliggjøre at forvaltningsrevisjon er et redskap for de folkevalgte i ansvarliggjøringen eller ansvarsutkrevingen av administrasjonssjefen og administrasjonen.

Det kan herske ulike oppfatninger om i hvilken grad forvaltningsrevisjon representerer en moderne form for revisjon. Det kan med rette hevdes at det å revidere offentlig virksomhet alltid har hatt et videre siktemål enn revisjon i privat sektor (Dewar 1985). Likevel er det vanlig å se på innføringen av forvaltningsrevisjon som en effekt av New Public Management-reformene (NPM). Power (1997) hevder at den uthulingen av offentlig sektor som NPM medfører, genererer et økt behov for revisjon og andre former for evaluering og inspeksjon som kan fylle tomrommet. Christensen, Helgesen og Læg Reid (2001) omtaler dette som et paradoks – den økte fristillingen som ligger i kjernen av NPM, har resultert i økt behov for kontroll og revisjon, altså det motsatte av fristilling.

Så langt har vi sett på kontrollutvalget og forvaltningsrevisjon i et mer teoretisk orientert systemperspektiv. Men la oss nå se litt nærmere på hva lovgiver har sagt om denne revisjonsformen og revisors rolle.

Hva har lovgiver sagt om forvaltningsrevisjon

I NOU 1990:13 som utredet den nye kommuneloven, kan

vi lese at revisjonsbegrepet blir foreslått utvidet til å omfatte ”en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater”. Om revisors rolle heter det:

I de senere år har det skjedd en betydelig utvikling av revisjonen og revisors rolle, i den forstand at han/hun i dag i langt større grad forutsettes å skulle medvirke i både administrativ utvikling og effektivisering og fungere som en rådgiver for den administrative ledelse i kommunen. Både den tekniske utviklingen og utviklingen av moderne systemrevisjon har gjort det mulig for revisor å fri seg fra krevende rutinearbeid slik at han/hun i stedet kan bruke ressurser på ”kritisk kontroll” av selve den kommunale virksomheten (NOU 1990:13: s. 271).

Om forvaltningsrevisjon kan man lese følgende: ... (Den) vil i praksis primært rette seg mot ledelsesfunksjonene i kommunalforvaltningen, det vil si hvordan forvaltningen fastlegger mål, utarbeider handlingsprogram og planer, sørger for ressursutvikling, styrer og gjennomfører pålagte oppgaver og foretar resultatoppfølging.

(---)

Målet for forvaltningsrevisjon er blant annet å bidra til at virksomheten blir mer kostnads- og formåleffektiv.

(---)

Dette innebærer en kartlegging av hvordan forholdet er mellom den ressursmengde som er medgått og de produkter som er framskaffet, samt i hvilken grad man har nådd de mål som er satt for virksomheten.

(---)

Revisor må identifisere områder der det vil være mulig å forbedre effektivitet og økonomi.

(---)

Videre forutsetter forvaltningsrevisjon at det foretas en evaluering av eksisterende styringssystemer i kommunen ved å sammenligne den virksomhet som foregår med foretrukket eller anerkjent praksis på området (NOU 1990:13: s. 272).

I forarbeidene til lovendringen som kom i 2003, blir det understreket at forvaltningsrevisjon er en viktig kontrollmekanisme mellom kommunestyret og administrasjonen, og at formålet er å bidra til forbedring og læring i organisasjonen (Ot.prp. nr. 70 2002-2003). Ifølge departementet er det et uutnyttet potensial i forvaltningsrevisjon, og det uttrykkes et ønske om å styrke denne revisjonsformen.

Ut fra lovforarbeidene kan vi lese at lovgiver har en sterk forventning til kontrollutvalget om at det skal bidra til effektivitet, økonomi og styring gjennom å påse at det

... kontrollutvalgene synes å ha gått inn i den kontrollrollen de er tiltenkt i det kommunale ansvarssystemet ved at de har fokus rettet mot administrasjonen – agenten og dennes iverksetting av prinsipalens vedtak.

blir utført forvaltningsrevisjon med dette som tema.

Hva vet vi om kontrollutvalgenes virksomhet

Forskningsbasert kunnskap om kontrollutvalgenes virksomhet foreligger bare i begrenset grad. I en studie i 2000 fant Opedal og Østtveiten at kontrollutvalgene hadde medvirket til å styrke kommunens egenkontroll, men det var den tradisjonelle regnskaps- og regelkontrollen som var blitt styrket. De fungerte som et «ris bak speilet» med fokus på avviskontroll. De hadde tilført det politiske miljøet økt kompetanse i kontrollarbeid og greid å innta en uavhengig rolle i kommunene. Kontrollutvalgene så ut til å ha styrket politikernes kontroll med administrasjonens iverksetting av politiske vedtak, og de hadde fått økt innsikt i kommunens administrative virksomhet. Imidlertid fant de at kontrollutvalgene syntes å spille en nokså beskjeden rolle med hensyn til effektivisering og organisasjonsutvikling i kommunene, og kommunenes besluttede organer så bare i beskjeden grad ut til å nyttiggjøre seg informasjon fra kontrollorganene i politikutformingen (Opedal og Østtveiten, 2000).

I 2007 gjennomførte Gjertsen og Martinussen en ny studie om kontrollutvalgenes virksomhet på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet. I likhet med studien fra 2000 fant man også nå at arbeidet i kontrollutvalgene ble vurdert å ha styrket kommunenes egenkontroll og politikernes kontroll med den administrative iverksettelsen av vedtak. Studien viste at kontrollutvalgene har et klart rådmannsfokus. Kontroll av kommunens sentraladministrasjon ble betraktet som en viktig oppgave som også ble fulgt opp i praksis.

En nyere studie fra 2009 viser at forvaltningsrevisjon anses å være en viktig form for folkevalgt tilsyn og kontroll med den kommunale forvaltningen. Det rapporteres om at i de fleste kommuner har denne kontrollformen nå «satt seg», og det er etablert god praksis og rutiner rundt bruken av forvaltningsrevisjon (Clausen og Madsen, 2009).

Den konklusjonen som kan trekkes på bakgrunn av disse få studiene, er at kontrollutvalgene synes å ha gått inn i den kontrollrollen de er tiltenkt i det kommunale ansvarssystemet ved at de har fokus rettet mot administrasjonen – agenten og dennes iverksetting av prinsipalens vedtak. De rapporterer til kommunestyret og bidrar slik til mindre informasjonsasymmetri. Når det gjelder oppgaven å bidra til forbedring og læring i administrasjonen, har vi betydelig mindre håndfast kunnskap. Her hadde det vært ønskelig med noen gode studier.

Referanser:

Bukve, O. & A. Offerdal (2002): «Kommunene og kommunelova». I Bukve, O. & A. Offerdal (red.): *Den nye kommunen. Kommunal organisering i endring*. Oslo: Det Norske Samlaget.

Christensen, T., S.B. Helgesen og P. Lægred (2001) «En revitalisert riksrevisjon». I Tranøy B. S. og Ø. Østerud (red.): *Den fragmenterte staten – reformer, makt og styring*. Oslo: Gyldendal: 272–297.

Clausen, T. H. og E. L. Madsen (2009): *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*. NF-rapport 13/2009. Bodø: Nordlandsforskning.

Dewar, D., 1985. Value for money audit: the first 800 years. *Public Finance and Accountancy*, August 30, 1985, s. 10-12.

Gjertsen, A. og K. Martinussen (2007): *Kommunale kontrollutvalg – uavhengighet eller flertallsdiktatur?* NF-rapport nr. 4/2007. Bodø: Nordlandsforskning.

Jensen, M. & W. Meckling (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.

Kommunal- og regionaldepartementet (2002): Forslag til endringer i kommuneloven - kommunal revisjon m.m. Høringsnotat.

Kommuneloven. Lov av 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner.

Larsen, H. O. & Offerdal, A., (2000): “Political Implications of The Norwegian Local Government Act of 1992”. I Amnå, E. & Montin, S. (red.): *Towards a New Concept of Local Self-government?* Bergen: Fagbokforlaget.

NOU 1990:13 Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner. Oslo: Kommunaldepartementet.

Offerdal, A., O. Bukve og K. H. Olsen (2002): «Det paradoksale ansvaret». I Bukve, O. & A. Offerdal (red.): *Den nye kommunen. Kommunal organisering i endring*. Oslo: Det Norske Samlaget.

Opedal og Østtveiten (2000): *"Full kontroll". En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner*. NIBR prosjektrapport 2000:10.

Ot.prp. nr. 70 2002-2003: *Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)*. Oslo: Kommunal- og regionaldepartementet.

Power, M. (1997): *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.

Finans i kommunal sektor – tap utenfor balanse?

GKRS arbeider for tiden med ny regnskapsstandard om finansielle instrumenter, som skal være i samsvar med bestemmelsene i kommunelov og forskrifter.

Fagkomitéen i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) skal i tråd med plan for arbeidet ha behandlet et førsteutkast i august, og styret skulle etter samme plan fastsette høringsutkast i møte 13. desember 2012. Dette er av ukjent årsak utsatt i fire måneder.

I Kommunerevisoren 4/12 hadde Lasse Sørensen en interessant og grundig artikkel om temaet finansielle derivat der regnskapsmessige konsekvenser blir diskutert og grunngitt. Det anbefales på det sterkeste å gå gjennom artikkelen som etter min mening er en minilærebok i hva dette er.

Det skulle ut fra dette ikke være behov for en ny artikkel, men etter å ha gått gjennom en del kommunale regnskap, kan det se ut til at dette er et vesentlig problemområde for mange i kommunal sektor. Det er for så vidt ikke unaturlig at mange har problem med å forstå finansielle derivat, men eksempler i kommunal sektor tyder også på at det i finanskampens hete kan være lett å glemme regnskapsprinsippene i sektoren. Min påstand er at kort-siktige budsjetsalderinger, kombinert med manglende forståelse av egenskapene i finansielle instrument sett i forhold til grunnleggende regnskapsprinsipp, sannsynligvis har medført store tap i kommunal sektor, uten at disse tapene kommer til uttrykk i kommunale regnskap. I så fall er dette et nasjonalt problem.

Sikring

I hvilke tilfeller kan kommunen holde finansielle instrumenter utenfor balansen? Svaret på dette må være at dette kun gjelder ved bruk av sikringsbokføring. GKRS har i *Notat: Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipp*, lagt til grunn at prinsipp om sikringsbokføring gjelder. I avsnitt 4.6 under referanse sikring går det fram at «Når urealisert tap er sikret, skal urealisert gevinst og tap regnskapsføres i samme periode. Nærmere kriterier for håndtering av sikring i kommuneregnskapet



AV REVISJONSRÅDGIVER
KURT LØVOLL, KOMREV3 IKS

utvikles gjennom god kommunal regnskapsskikk». Det er relativt kort tid siden dette kom inn, og det kan være grunn til å stille spørsmål ved om en i kommunal sektor faktisk har anledning til dette sett i forhold til de generelle vurderingsreglene. Jeg vil anta at dette «innsmettet» i et notat juridisk ikke er tilstrekkelig. Men så er det slik at dette er etablert regnskapspraksis, og intuitivt for de fleste. Likevel ville det nok vært mer korrekt med en forskriftsendring slik at sikringsbokføring fremstår med hjemmel. I privat sektor fremgår dette i kapittel 4 i regnskapsloven under de grunnleggende regnskapsprinsipp.

Ved å følge prinsippet er det mulig å føre fastrenteavtaler slik at overkursen spres over løpetiden. I praksis har kommunene også overført dette til å gjelde finansielle

Kurt Løvoll er utdannet samfunnsøkonom i 1998 med m.a. finansteori i fagkretsen. Han har lang erfaring både fra privat og offentlig sektor, også regnskapsfaglig. Innenfor kommunal sektor har han bl.a. vært både økonomisjef og kommunalsjef. Han har videre arbeidet i daværende Helse- og sosialdepartement, og også vært utleid til Helse- og omsorgsdepartementet i forbindelse med utredning av samhandlingsreformen. Han arbeider nå som revisjonsrådgiver i Komrev3 IKS, der arbeidsområdet bl.a. har vært vurderinger av finansreglement og rapporter om finansforvaltning, gjeldsvurdering og bruk av finansielle instrument.

derivat som renteswaper, når disse i sin natur fremstår som en rentesikringsavtale. Dette er som nevnt vanlig praksis. De fleste er enige om at en eventuelt påløpt overkurs da ikke må resultatføres løpende. En naturlig konsekvens er da etter min vurdering at overkursen fremgår i note for å gi et fullstendig bilde av regnskapet og den økonomiske situasjonen for kommunen.

Hvordan oppstår tap?

Det er likevel en rekke situasjoner der et slikt sikringsbøkføringsprinsipp ikke kan legges til grunn. Det finnes mange eksempler på at kommuner for eksempel:

- Har avsluttet rentesikringen før forfall,
- Har inngått nye avtaler med implisitte lån,
- Har solgt swapsjoner av forskjellig art.

Samtidig viser eksemplene at konsekvenser av slike transaksjoner ikke nødvendigvis fremgår i regnskapet. Bl.a. viste Terra-saken grelle eksempler på dette. Under blir et par utvalgte eksempler sett nærmere på.

Opphør av sikring

Anta at en kommune sikrer renteutgiftene sine ved å inngå en rentebytteavtale som i praksis medfører en fastrente på 6 % i seks år på 400 mill. kroner. Kommunen velger ikke å føre verdisingninger på derivatet i regnskapet, og benytter seg da av såkalt sikringsbøkføring. Etter tre år er flytende markedsrente 2,5 %, og kommunen har samtidig problem med å saldere budsjettet for kommende år. Kommunen terminerer derfor avtalen, og inngår en ny avtale på 4 % i 12 år uten å gjøre opp gammel avtale. Intensjonen er å oppnå en budsjettmessig gevinst årlig de neste tre år på 8 mill. kroner. Problemet er bare at dersom kommunen har valgt sikringsbøkføring, så må det i tråd med grunnleggende regnskapsprinsipp være slik at når sikringen opphører, så må gammel avtale gjøres opp. Merk her at motivet for omleggingen ikke er sikring, da avtalen i utgangspunktet var sikret. Derivatet har en stor negativ verdi som er å anse som overkurs. Dersom 12-årsmarkedsrenten egentlig for eksempel er 3,3 %, så vil overkursen kanskje utgjøre om lag 34 mill. kroner. I utgangspunktet skulle denne overkursen som del av sikringen betales i løpet av tre år, men gjennom denne operasjonen har kommunen skjøvet og fordelt tapet i 12 år. Og tapet fremgår kanskje verken i selve resultatregnskapet eller som note i regnskapet. Det er gjerne også et problem at ny avtale ikke er konkurranseutsatt, og at finansinstitusjonen kan ta seg godt betalt for en slik omlegging, men det får være en annen diskusjon.

Salg av renteopsjon

Anta samme utgangspunkt som over med 6 % rente i seks år på 400 mill. kroner. I stedet for å gå over til ny rentebytte-

avtale etter tre år, velger kommunen å selge en opsjon (europeisk type) til banken, der banken om tre år kan bestemme om kommunen skal gå inn i en rentebytteavtale som i praksis gir en fastrente i 12 år på 5 %. I bytte for dette slipper kommunen å betale rente de neste tre årene (inngår en rentebytteavtale med fastrente 0). Dette virker besnærende: slipper kommunen renteutgifter de neste tre årene? Selvsagt ikke. Også her er det ny type forpliktelse gjennom overkurs som må håndteres, i tillegg må den nye forpliktelsen som oppstår ved at en lar være å betale rente håndteres. Markedsverdien på en fremtidig rentebytteavtale (FRA) på dette nivået kan for eksempel være 35 mill. kroner. Men nå er ikke dette en FRA, da en ikke vet om en skal inngå noen rentebytteavtale om tre år. Problemet er at kommunen har sikret seg en **minimumsrente** på 5 %, og de har sannsynligvis fått dårlig betalt for å ha gått i denne fellen. Det er mao. ikke sikring, og når det ikke er sikring så er det spekulasjon, og negative verdiendringer på dette derivatet må resultatføres i tråd med laveste verdissprinsipp.

Status i kommunene

Det finnes en lang rekke slike eksempler med forskjellige innretninger på finansielle derivat som kommuner har handlet med. Vi har også sett eksempler de siste to år på at det er forsøkt ryddet opp ved at kommuner har gått ut av swapsjonsavtaler og inn i swaper, men at oppgjøret for dette ikke gjenspeiler seg i regnskapene til kommunene. Vi ser også mange eksempler på at negative verdier på finansielle derivat ei heller fremgår i note til regnskapene. For øvrig har Fylkesmannen i Vest-Agder i lovlighetskontroll¹ av Farsund kommunes regnskapsvedtak, slått fast at: «Avtalene ble avsluttet før avtalt utløpstidspunkt. Når en avtale er avsluttet må virkningen resultatføres.» Dette brevet er en god rettesnor på noe av problematikken. I Farsund kommunes tilfelle skulle avtalene uansett i utgangspunkt vært resultatført da solgte opsjoner som nevnt ikke er rentesikring (her finnes mulige unntak ved kombinasjon med samtidig kjøp av opsjoner).

Men det finnes også eksempler på kommuner som håndterer dette riktig. I en kommune fremgår det i finansrapporteringen at negative verdier på finansielle derivat pr. 31. august 2012 var 193 mill. kroner. I en annen fremgår det i tertialrapport at negative verdier på derivat pr. 31. august 2012, var 35,9 mill. kroner. Disse tallene antyder omfanget av dette i kommunal sektor, og det frem-

¹ Brev datert 12.11.2012 Lovlighetskontroll av Farsund kommunes regnskap 2011

Samhandlingsreformen – økonomisk risiko

Samhandlingsreformen har stor betydning for kommunene, både økonomisk og med hensyn til organisering av kommunehelsetjenesten. Det er derfor viktig at kontrollutvalg og revisor følger opp de oppgaver og utfordringer reformen innebærer for den enkelte kommune.

AV SENIORRÅDGIVER KNUT ERIK LIE OG
DAGLIG LEDER OLE KRISTIAN ROGNDOKKEN, NKRF



1. Kort om samhandlingsreformen

Hovedutfordringene samhandlingsreformen skal møte er knyttet til den demografiske utviklingen og endringer i sykdomsbildet, samhandlingen mellom de ulike nivåene i helsetjenesten og behovet for forebygging av sykdom. Her gis en kort omtale av de ulike oppgaver/ansvar som følger med reformen.

1.1 Kommunal medfinansiering

Fra 2012 er kommunene ansvarlig for å finansiere pasientbehandlingen i sykehusene. Kommunenes medfinansiering gjelder somatisk behandling. Sykehusene finansieres gjennom en basisbevilgning på 60 % og en aktivitetsbasert finansiering på 40 % (innsatsstyrt finansiering – ISF). Fra 2012 er den statlige finansieringen gjennom innsatsstyrt finansiering redusert til 20 %, mens de resterende 20 % skal dekkes av kommunal medfinansiering. Kommunal medfinansiering og innsatsstyrt finansiering baserer seg på samme system, DRG-systemet (diagnoserelaterte grupper), slik at den samlede finansieringen er uendret for sykehusene. Kommunene har i 2012 fått overført ca. 5 milliarder kroner for å finansiere medfinansieringsansvaret.

Oppgjøret foregår ved at kommunene betaler sin andel til det regionale helseforetaket (RHF) i sin region. Kommunene betaler a konto hver måned. A konto-beløpene er fastsatt av Helsedirektoratet. Hvert tertial foretas en avregning mot faktisk forbruk. Eventuelt justeres også a

konto-beløpene. Det gjennomføres i tillegg en årsavregning. Beregningen av hva den enkelte kommune skal betale foretas på bakgrunn av sykehusenes rapportering til Norsk pasientregister og gjøres av Helsedirektoratet. Foreløpige tall tyder på at a konto-beløpene stemmer rimelig bra med faktisk aktivitet i sykehusene totalt sett, men at det kan være store forskjeller for enkeltkommuner.

1.2 Utskrivningsklare pasienter

Kommunene har ansvaret for utskrivningsklare pasienter fra første dag. En pasient er utskrivningsklar når vedkommende oppholder seg i sykehus etter at sykehuset vurderer vedkommende som ferdigbehandlet og har sendt melding om dette til kommunehelsetjenesten. Dersom kommunen ikke kan ta i mot disse pasientene og gi de et tilbud i kommunehelsetjenesten, vil kommunen måtte betale kr 4000 per døgn de ligger på sykehuset etter at kommunen har fått melding om at pasienten er utskrivningsklar. I prinsippet velger kommunene selv om de vil la pasientene ligge på sykehus og betale for oppholdet eller finne løsninger lokalt. Tanken er at det er billigere og bedre for pasientene å etablere lokale løsninger. I 2012 har kommunene fått 560 millioner knyttet til dette ansvaret.

Kommunene betaler for sykehusopphold direkte til sitt lokale helseforetak (HF).

1.3 Øyeblikkelig hjelp

Fra 2016 er kommunene lovpålagt å bygge opp et tilbud



Figur 1 Pasientforløp

om døgnopphold ved behov for øyeblikkelig hjelp. Dette gjelder pasienter som har behov for rask behandling, men som det ikke er nødvendig å legge inn på sykehus. Bevilgningene til dette overføres gradvis til kommunene i perioden 2012 til 2015.

2. Nærmere om DRG-systemet og kommunal medfinansiering

Som nevnt ovenfor baserer den aktivitetsbaserte finansieringen av sykehusene (ISF og kommunal medfinansiering) seg på DRG-systemet. DRG-systemet (diagnoserelaterte grupper) er en gruppering av pasientbehandling knyttet til den diagnose og faktiske behandling den enkelte pasient får.

DRG prøver å håndtere en kompleks virkelighet, hvor pasienter har tusenvis av ulike diagnoser og like mange ulike behandlinger. Alle pasienter kan klassifiseres ved dette systemet. I stedet for antall opphold, brukes antall DRG-poeng som aktivitetsmål. Alle pasientopphold og polikliniske behandlinger blir plassert i en DRG. Hver DRG har en poengverdi som gir et uttrykk for den relative kostnaden til aktuelle behandlingen (kostnadsvekt). For eksempel tilsvarer et opphold med levertransplantasjon 34 poeng, og et opphold med dialysebehandling tilsvarer 0,1.

Grunnlaget for gruppering av et pasientopphold eller poliklinisk behandling til en DRG er de data som registreres om pasientene i sykehusenes pasientadministrative data-system. De sentrale variablene for DRG-klassifisering er:

- Diagnoser
- Prosedyrer (operasjoner med mer.)
- Kjønn
- Alder
- Utskrivningsstatus

Det skilles mellom medisinske og kirurgiske DRGer og mellom kompliserte og ukompliserte DRGer. Det er også utviklet DRGer som kun er ment for polikliniske pasienter. Gruppering til DRG skjer ved hjelp av et dataprogram.

Sykehusene kan derfor ikke selv "velge" en DRG. Korrekt koding er følgelig en forutsetning for korrekt oppgjør.

Sykehusenes samlede aktivitetsbaserte finansiering er uendret som følge av innføringen av kommunal medfinansiering.

3. Risikoområder

Det kan identifiseres en rekke risikoområder knyttet til samhandlingsreformen. Dette er ikke ment som en fullstendig gjennomgang, men nevner noen områder knyttet til økonomi og regnskap. Vi viser for øvrig til Annette Gohn-Hellums artikkel «Samhandlingsreformen – utfordringer og risiko» i Kommunerevisoren nr. 3/2012.

Et pasientforløp består som skissert i figur 1 over, i grove trekk av at en pasient blir lagt inn eller henvist fra fastlegen eller annen lege i kommunehelsetjenesten (f.eks. legevakt eller ansvarlig lege på sykehjem). Pasienten gjennomgår deretter de nødvendige undersøkelser og behandling på sykehuset. Etter at pasienten er ferdig behandlet blir han eller hun enten skrevet ut og sendt hjem eller, dersom det er behov for fortsatt bistand av kommunehelsetjenesten, vurdert som utskrivningsklar og melding blir sendt til hjemkommunen. Ansvar for pasienten overtas da av kommunen som enten gir et tilbud i regi av kommunehelsetjenesten eller må betale for at pasienten blir liggende på sykehuset inntil videre.

Som følge av samhandlingsreformen er kommunen inne i alle ledd i et pasientforløp. Kommunen har ansvar for primærhelsetjenesten, herunder legevakt og avtaler med fastlegene. Kommunal medfinansiering innebærer at sykehusbehandlingen har økonomiske konsekvenser for kommunen og ansvaret for utskrivningsklare pasienter gir kommunen fullt ansvar for pasienter som er ferdig behandlet av spesialisthelsetjenesten.

3.1 Kommunal medfinansiering

Som redegjort for ovenfor baseres kommunal medfinansiering på sykehusenes koding av pasientbehandlingen. Feil i kodingen innebærer dermed også at kommunens

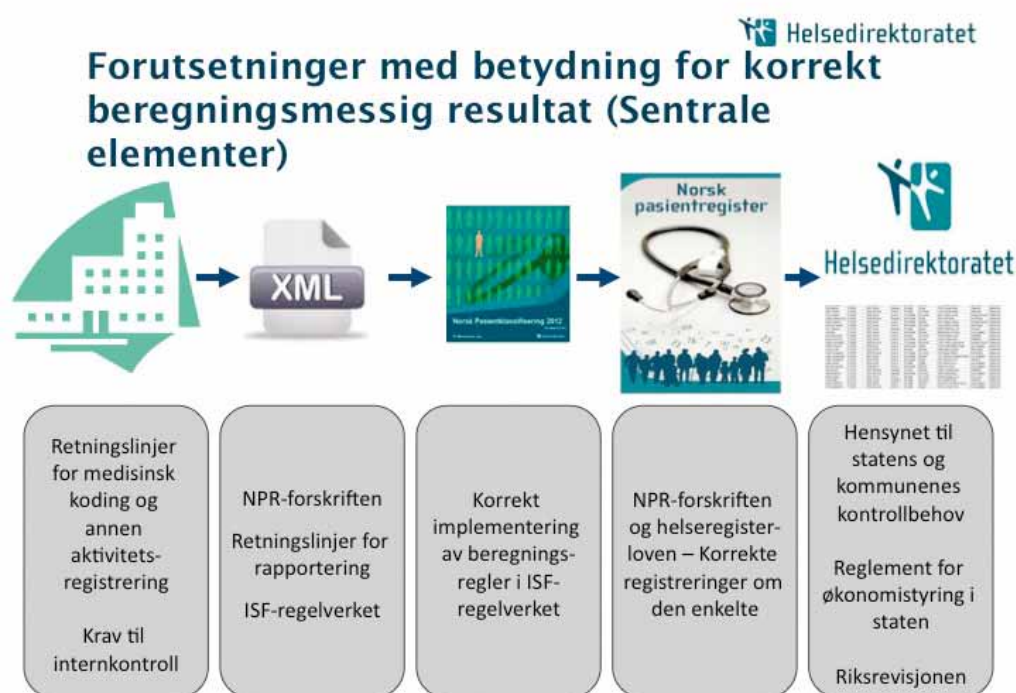


betaling blir feil. Medisinsk koding er komplisert, og kommunene kan i liten grad selv føre kontroll med at kodingen er korrekt. Korrekt koding vil i stor grad måtte sikres gjennom opplæring og intern kontroll på sykehusene. Undersøkelser gjennomført av internrevisjonen ved helseforetakene viser at det i ca. 80 % av tilfellene er samsvar mellom kodingen og journaldokumentasjonen. Avviket på ca. 20 % har ulike årsaker. Det kan tenkes at kommunene kan «pushe på» sykehusene på dette feltet. I stor grad må nok kommunene likevel basere seg på det kontrollsystemet som er etablert på nasjonalt plan gjennom ISF-ordningen.

Oppgjørsordningen for kommunal medfinansiering er basert på en månedlig akonto-betaling med tertialvise oppgjør og et årsoppgjør. Det må regnskapsføres et anslått beløp på hva oppgjøret vil bli. I prinsippet kan det tenkes at anslaget baseres på akonto-betalingene, men mer sannsynlig er at beste estimat vil være å basere anslaget på foreløpige aktivitetstall som vil foreligge medio januar¹.

3.2 Innleggelse på sykehus

Vel så stor betydning for kommunens økonomiske ansvar som korrekt koding, har den behandling mv. som syke-



Figur 2 Fra aktivitet til finansieringsbeløp

Figur 2 viser de ulike leddene i forløpet fra koding av pasientbehandlingen til den kommunale medfinansieringen er fastsatt. I tillegg til intern kontroll i sykehusene og systemkontroller knyttet til bruken av DRG-gruppering og ISF-beregninger, foretas det visse logiske kontroller mv. av Norsk pasientregister (NPR). I tillegg er det et avregningsutvalg som bistår Helseidrettoratet i medisinsk-faglige spørsmål knyttet til registrering og kvalitetskontroll av medisinske data ved sykehusene. Kommunesektoren er representert i dette utvalget gjennom KS.

I tillegg til korrekt medisinsk koding, er det sentralt at det er riktig kommune som betaler. Det skal være pasientens bostedskommune (bostedsadresse iht. folkeregisteret) på hendelsestidspunktet (dato for innleggelse eller poliklinisk behandling) som bestemmer kommunetilhørigheten. I møte med Helseidrettoratet ble det opplyst at NPR vil vaske dataene i pasientregisteret mot folkeregisteret første gang i 2012.

husene utfører. Sykehusopphold som strengt tatt ikke er medisinsk nødvendig påfører kommunen unødvendige utgifter.

Risikoen for at sykehusopphold blir mer kostnadskrevende enn nødvendig kan reduseres gjennom standardisering av informasjon og kommunikasjon mellom innleggende lege og sykehuset. Får sykehuset all informasjon om pasienten som er nødvendig, eller må sykehuset gjennomføre egne kostnadskrevende undersøkelser? Er pasienten undersøkt tilstrekkelig av innleggende lege til å konstatere at pasienten trenger sykehusbehandling?

Samhandlingsavtalen mellom kommunen og helseforetaket vil normalt regulere partenes ansvar ved innleggelser. Videre er det av betydning at kommunene følger opp fastlegene. Fastlegeavtalene er et instrument i så måte.

En god meldingstjeneste er også et viktig element. Det

¹ Aktivitetstall publiseres månedlig på www.helseidrettoratet.no/samhandlingsreformen

har vært en del oppslag i media om at kommuner har måttet anskaffe fax-maskiner for å kunne ta i mot meldinger om utskrivningsklare pasienter fra sykehusene fordi meldinger ikke kunne sendes mellom IT-systemene. Det antas at tilsvarende problematikk kan gjøre seg gjeldende i andre ender av pasientforløpet også.

3.3 Utskrivningsklare pasienter

Kommunenes betaling for utskrivningsklare pasienter er knyttet til at sykehuset gir melding til kommunen om at en pasient er utskrivningsklar, og at kommunen har gitt tilbakemelding om at den ikke kan ta imot pasienten. Sammenlignet med kommunal medfinansiering har kommunene dermed langt større grunnlag for å føre kontroll med at fakturaene fra sykehusene for utskrivningsklare pasienter er korrekte. I stor grad kan korrekt betaling sikres gjennom intern kontroll i kommunen ved at meldinger fra sykehusene registreres og at regningene kontrolleres opp mot kommunens registrering. Betalingssatsen er gitt nasjonalt, slik at det ikke skal være risiko knyttet til feil satsbruk.

Gode rutiner for meldingsutveksling mellom sykehus og kommunen styrker intern kontrollen på dette området. Jf. det som er nevnt ovenfor om bruk av fax-løsninger for slike meldinger.

Også i denne enden av pasientforløpet kan det ligge kostnadsdrivere som innebærer økonomisk risiko for kommunen. Det kan tenkes at det for ulike pasienter vil være forskjellig om det beste er å ta i mot pasienten eller la vedkommende ligge på sykehuset. Begge deler medfører kostnader for kommunen. Det er imidlertid slik at økonomiske hensyn og hensynet til pasientens beste ikke nødvendigvis går hånd i hånd. Tilstrekkelig informasjon til kommunen om pasienten i form av epikrise, sykepleierapport mv. er også viktig for at kommunen skal sette inn korrekt tjenestetilbud.

Samhandlingsreformen medfører store utfordringer for kommunen, og de kvartalsvise avregningene har også vist at det kan ha stor betydning for den enkelte kommune. Det er derfor viktig at kommunen får etablert gode rutiner for å redusere risiko for uønsket behandling og økte kostnader, og det vil derfor være et viktig område for kontrollutvalgets tilsynsvirksomhet.

Foreløpige tall tyder på at a konto-beløpene stemmer rimelig bra med faktisk aktivitet i sykehusene totalt sett, men at det kan være store forskjeller for enkeltkommuner.

LEDIG STILLING

Søk etter «QR-reader» i AppStore (iPhone/iPad) eller i Market (Android) på din smarttelefon eller lesebrett og last ned en gratis QR-leser.

Skann QR-koden og få ledige stillinger innen revisjon av og tilsyn med kommunal virksomhet direkte på din smarttelefon eller ditt lesebrett.



www.nkrf.no/stilling_ledig

Registrering og oppfølging av elevfravær i de videregående skolene

Akershus og Østfold fylkesrevisjon har gjennom en forvaltningsrevisjon undersøkt håndteringen av elevfravær i Akershus og Østfold fylkeskommuner.

For elever i videregående skoler skal fravær fra undervisningen registreres og føres i dager og timer. Fravær fra alle årene på videregående skole fremkommer på vitnemålet eller kompetansebeviset ved fullført videregående opplæring. Fraværet på videregående skole teller ikke ved opptak til høyere utdanning, men arbeidsgivere er vanligvis opptatt av å ansette arbeidstakere med lavt fravær. Høyt fravær hos en elev kan også medføre at læreren ikke har tilstrekkelig med vurderingssituasjoner å sette karakter ut i fra. Det kan også være en nær sammenheng mellom høyt fravær og bortvalg fra skolen. Det er derfor viktig at fylkeskommunene som skoleeiere har systemer som sikrer korrekt fraværføring, og at elever med høyt fravær blir fulgt opp.

Bakgrunn

Akershus og Østfold fylkesrevisjon har gjennomført forvaltningsrevisjon om temaet registrering og oppfølging av elevfravær i de videregående skolene i henholdsvis Østfold og Akershus. Forvaltningsrevisjonene er gjennomført etter bestillinger fra kontrollutvalgene. Undersøkelsen i Østfold ble gjennomført i 2010, mens en tilsvarende undersøkelse ble gjennomført i Akershus i 2012.

Gjennom undersøkelsene ønsket kontrollutvalgene å få svar på om fylkeskommunene har systemer for på en god måte å ivareta både riktig fraværregistrering og forebygge høyt fravær blant elevene. Følgende problemstillinger ble besvart:

- Finnes det et system som skal sikre riktig fraværføring, og følges praktiseringen av eventuelle systemer opp?
- Sikrer den enkelte skolen at bruken av "kvotefravær" etter § 3-47 i forskriften til opplæringsloven blir fulgt?
- Finnes det tilstrekkelige systemer for igangsetting av tiltak ved høyt fravær?

AV GRO HILMARSEN BRATLI,
FAGANSVARLIG FORVALTNINGS-
REVISJON/SELKAPSKONTROLL I
AKERSHUS OG ØSTFOLD
FYLKESREVISJON



Videregående opplæring

Videregående opplæring er fylkeskommunenes største tjenesteområde. Fylkeskommunene er skoleeiere for de videregående skolene. De har ansvar for videregående opplæring i skole og bedrift. Akershus fylkeskommune (AFK) eier og driver 34 videregående skoler. Skolene har til sammen mer enn 20 000 elever. I Østfold fylkeskommune (ØFK) er det 10 000 elever fordelt på de 11 videregående skolene som eies og driftes av fylkeskommunen. Begge fylkeskommunene har et styringssystem basert på en to-nivåmodell. De videregående skolene i både Akershus og Østfold blir betraktet som egne virksomheter med rektorene som virksomhetsledere. Rektor har ansvaret for skoledriften, herunder eget budsjettansvar. Fylkesrådmannen leder skolene gjennom fylkeskommunens styringssystem for videregående skoler, der den

Gro Hilmarsen Bratli er fagansvarlig for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll i Akershus og Østfold fylkesrevisjon. Hun er registrert revisor – utdannet ved skatteetatskolen og har tidligere praksis som skattherevisor. Gro har jobbet med forvaltningsrevisjon siden hun ble ansatt i fylkesrevisjonen i 2000.

sentrale opplæringsavdelingen i fylkeskommunenes sentraladministrasjon har dialogen med skolene. Skolene er selvstendige i sin oppgaveløsning, og det kan variere mellom fylkene hvilke sentrale rutiner som er innført for de ulike sidene av skoledriften.

Metode

Forvaltningsrevisjonene ble gjennomført som systemrevisjoner. Vi foretok ikke kontroller av selve fraværsregistreringene ved skolene. Bakgrunnen for det var at det ikke forelå sentrale rutiner for hvordan skolene skulle gjennomføre fraværsregistreringen og oppfølgingen av høyt fravær. Det var opp til den enkelte skole hvordan den løste det.

Datainnsamling ble foretatt ved dokumentgjennomgang og møter med medarbeidere i opplæringsavdelingene. Skolene ble kontaktet per e-post med spørsmål om skolens rutiner for registrering av fravær, hvordan skolen fulgte opp at fraværsregistreringsrutinene ble fulgt, hvilke rutiner skolen hadde for føring av "kvotefravær" og hvordan høyt fravær hos enkeltelever og klasser ble fulgt opp. I tillegg ble skolene bedt om å legge ved skriftlige rutiner på området. Forespørselen gikk til alle de videregående skolene i ØFK og 11 av AFKs videregående skoler. I undersøkelsen i AFK etterspurte vi også hvilke krav som forelå for lærerne om daglig eller ukentlig fraværsføring, og hvordan ledere og mellomledere ved skolen fulgte opp at lærerne gjennomførte fraværsregistreringen. I tillegg besøkte vi i Akershus en videregående skole for å få nærmere informasjon om den modellen som var tatt i bruk ved skolen.

I prosjektet vi gjennomførte i AFK utførte vi i tillegg tester rundt enkeltelever ved å etterspørre beskrivelse av dokumentasjon om oppfølging av høyt fravær hos enkelt-elever fra skolene.

Fylkene hadde for øvrig ulike dataløsninger for fraværsregistrering. AFK benyttet dataløsningen «Skolearena» til å registrere fraværdata, mens ØFK brukte datasystemet «Oppad».

Løverk

Forskrift til opplæringsloven § 3-39 sier at skoleeier skal ha et forsvarlig system for føring av karakterer og fravær, jf. opplæringsloven § 13-10, 1. ledd. Fravær, halvårsvurdering med karakterer, standpunktkarakterer, eksamenskarakterer og karakterer til fag- og svenneprøve og kompetanseprøve skal føres inn i systemet som skoleeier bruker.

§ 3-47 i forskrift til opplæringsloven om føring av fravær i videregående opplæring bestemmer blant annet at fravær skal føres i dager og enkelttimer. Enkelttimer kan ikke konverteres til dager. Alt fravær skal føres på vitnemålet og kompetansebeviset. For inntil sammenlagt

10¹ skoledager i et opplæringsår, kan en elev kreve at følgende fravær ikke føres på vitnemålet/kompetansebeviset dersom det kan dokumenteres at fraværet skyldes:

- a) helse- og velferdsgrunner
- b) arbeid som tillitsvalgt
- c) politisk arbeid
- d) hjelpearbeid
- e) lovpålagt oppmøte
- f) representasjon i arrangement på nasjonalt og internasjonalt nivå

Dersom det er mulig, skal eleven legge fram dokumentasjon av fraværet fra opplæringen på forhånd.

I lov og forskrift skilles det ikke mellom gyldig og ugyldig fravær. Fravær er fravær, men inntil 10 dager fravær som skyldes årsaker som nevnt over, i det videre kalt "kvotefravær", kan altså bli strøket. Det er heller ikke lenger en maksimumsgrense for fravær i videregående skole. For å få standpunktkarakterer i fag må derimot elevene være tilstede og delta i tilstrekkelige vurderingssituasjoner for at lærerne skal kunne foreta en vurdering av elevenes ferdigheter.

Opplæringsloven § 13-10 sier at kommunen/fylkeskommunen og skoleeier for privat skole etter § 2-12 skal ha et forsvarlig system for vurdering av om kravene i opplæringsloven og forskriftene til loven blir oppfylt. I Utdanningsdirektoratets veileder om kravet til skoleeiers forsvarlige system heter det blant annet at "Et forsvarlig system etter § 13-10 andre ledd er primært et kvalitets-sikringssystem, men det vil også kunne være et hensiktsmessig verktøy for kvalitetsutvikling". I veilederen vises det også til at systemet bør utarbeides slik at det tilfører skoleeier en merverdi, ikke bare sett opp i mot etterlevelse av lover og forskrifter, men også for å forbedre kvaliteten i skolen og sikre kontroll i egen virksomhet.

Ut i fra disse bestemmelsene benyttet vi revisjonskriterier knyttet til å ha et system som sikrer kvalitet på registreringen av fraværdata, å håndtere "kvotefravær" i tråd med bestemmelsene og å dokumentere rutiner for håndtering av høyt fravær, samt praktisere tett oppfølging av elever med høyt fravær.

Registrering av fravær

I henhold til skolens ordensreglement har eleven ansvar for å melde i fra til skolen så snart som mulig dersom han/hun blir forhindret fra å møte til opplæringen.

Ved undersøkelsestidspunktet var praksis i begge fylkeskommunene at faglærer førte elevens fravær i det enkelte faget, mens kontaktlærer hadde et ansvar for å sjekke fraværet sammen med elevene og eventuelt omgjøre timefravær til dagsfravær ved behov eller utføre andre nødvendige korrigeringer.

I begge fylkene varierte det mellom skolene hvor tidlig

¹ "Kvotefravær" på 10 dager ble innført f.o.m. 1. august 2010. Tidligere var dette 14 dager.



fraværet skulle føres inn i datasystemet. Ofte var regelen at faglæreren skulle foreta denne registreringen daglig eller så fort som mulig, senest i løpet av skoleuken eller innen tre virkedager. Ved mange skoler var det rutine at kontaktlæreren ukentlig ajourførte og kontrollerte fraværet. I aktuelle tilfeller konverterte kontaktlærer timefravær til heldagsfravær i starten av påfølgende uke. Mange av skolene praktiserte også ukentlige gjennomganger mellom kontaktlærer og elever.

I Østfold hadde skolene i varierende grad skriftlige rutiner for selve fraværspåføringen. Ved enkelte skoler var skriftlige rutiner for selve fraværspåføringen nærmest fraværende, mens andre hadde mer detaljerte rutiner. Noen hadde utviklet gjennomarbeidede rutiner, mens andre syntes å ha enkelte rutiner lagt inn i diverse regelverk eller informasjonsmateriell. Også i Akershus var det ulik detaljgrad på skolenes fraværregistreringsrutiner. Det gjaldt tydelighet i krav til hyppighet på fraværspåføring og konvertering til heldagsfravær, testing av fraværskvalitet og tydeliggjøring av ansvarsforhold i oppfølgingen av kvaliteten på registreringen. For øvrig trakk revisjonen fram en skole både i Østfold og Akershus som eksempler på beste praksis.

Oppfølging av rutiner for fraværregistrering

Skolenes oppfølging av fraværregistrering var ikke alltid presist formulert i skriftlige rutiner. Hvordan avvik i fraværregistreringen ble avdekket, var ulik ved skolene i AFK. Det kunne være rådgivere og ledelse som deltok i klassemøter, ukentlig kontroll med elevene, rådgivere som førte tilsyn med fraværspåføring, stikkprøver eller ledere som sjekket fraværsoversikter hver måned. Undervisningsevalueringen² kunne også avdekke avvik, da et av spørsmålene i evalueringen var om læreren førte fravær i faget.

Også i Østfold varierte det om skolene tok stikkprøver på kvaliteten av lærernes fraværspåføring. Noen skoler hadde faste rutiner. Når det gjaldt oppfølgingen av fraværregistreringsrutinene, meldte noen skoler tilbake at fraværregistreringen ikke ble opplevd som et problem, mens andre rapporterte om at de hadde problemer med enkeltlærere på de fleste utdanningsprogram eller at manglende fraværspåføring var et irritasjonsmoment, og til en viss grad et problem. Elevene fikk mindre fravær enn de burde hatt, og ulikheter mellom lærere, og dermed mellom klasser var ikke bra.

I styringsdialogen med skolene er den sentrale opplæringsavdelingen i ØFK opptatt av at det skal være god kvalitet på fraværspåføring, eliminere feilkilder, jobbe med holdninger og kultur. På tidspunktet for revisjonens

gjennomgang var ikke fravær fastsatt som et eget resultatmål for skolene, men opplæringsavdelingen arbeidet med å få til dette. I etterkant av forvaltningsrevisjonen har man i Østfold startet med å registrere tilstedeværelse blant elevene istedenfor fravær.

Fylkesrevisjonen er av den oppfatningen at en del av skolene bør lære av de skolene som har den beste praksisen. Dette kan skje gjennom større grad av kunnskapsdeling, samt utveksling av forslag til rutiner. Det er naturlig at fylkesrådmennene tar initiativ til dette. I den sammenhengen kan fylkesrådmennene gi forslag til elementer som kan inkluderes i en god praksis. Kontrollaktiviteter som sikrer riktig og konsistent fraværspåføring bør rutinefestes, og det er viktig av skoleledelsene har oversikt over lærere som bør følges opp grunnet avvik i fraværregistreringen.

Kvotefravær

Revisjonens undersøkelser viste at skolene i begge fylker kjente godt til bestemmelsene om kvotefravær, og de hadde rutiner for håndtering av søknader om å få slettet slikt fravær. Rutinene omhandlet i liten grad at man om mulig skal legge fram dokumentasjon for fraværet på forhånd; det var bare et mindretall av skolene som opererte med klare rutiner om godkjenning av fravær på forhånd. I mange tilfeller ble søknadene samlet opp til et tidspunkt sent i skoleåret. Flere søknader ble ikke godkjent før fraværet. Skolene var imidlertid tydelige på at det ble stilt krav om dokumentasjon for å få slettet fravær. Ofte i form av legeattester, innkallingsbrev, dokumentasjon fra arrangører mm.

Enkelte skoler hadde lagt godkjenningen av fravær til en bestemt person i administrasjonen, f.eks. ass. rektor, for å sikre likebehandling. Fylkesrevisjonen mener fylkesrådmennene bør vurdere om dette kan være en ønsket organisering for alle skolene. Ellers viser revisjonen til forskriftens krav om at fraværet skal godkjennes på forhånd så langt det er mulig.

Oppfølging av høyt fravær

I Akershus ble fravær fulgt opp av sentraladministrasjonen under styringsdialogen med skoleledelsene. Alle skolene som revisjonen spurte, hadde rutiner for å håndtere høyt fravær. Skolene hadde frihet til å utvikle sine egne systemer, men det var store forskjeller mellom skolene når det gjaldt kvaliteten på de dokumenterte rutinene vedrørende fraværsoppfølging. Det var variasjon i utforming og konkretisering. Mange hadde en grense for når tiltak skulle igangsettes, f.eks. etter tre, fire eller fem dager med udokumentert fravær eller ved spesielle mønstre i fraværet. Typiske tiltak som ble igangsatt ved høyt elevfravær var innkalling til samtaler og kontakt med rådgiver, samt rutinemessig kontakt med hjemmet for elever under 18 år. Noen skoler praktiserte å ringe til eleven ved ikke varslet fravær. Nedsatt ordenskarakter kan bli et resultat av høyt

² Undervisningsevaluering ble innført i AFK første gang for skoleåret 2010-11. Det er et utviklingsverktøy for den enkelte læreren og klassen, for skolen og skoleier. Evalueringen er nettbasert. Hver lærer får evaluert undervisningen av to klasser/grupper.

Revisjonen påpeker at jo friere skolene er til å utvikle egne løsninger og rutiner, desto større vil kontrollbehovet i form av stikkprøver eller lignende være.

fravær. I henhold til opplæringsloven skal eleven og foretatte (for elever under 18 år) varsles skriftlig dersom det er tvil om eleven kan få halvårsvurdering i et eller flere fag. Skolene i Akershus hadde rutiner for å ivareta dette, og det var normalt kontaktlæreren som har ansvaret for denne prosessen.

AFK har utarbeidet en strategiplan for målrettet arbeid med ungdom som av ulike årsaker ikke har fullt utbytte av videregående opplæring. Som et tiltak i satsingen skal alle skolene nå (fra høsten 2011) ha tatt i bruk en modell for tidlig identifisering, kartlegging og oppfølging av elever, den såkalte IKO-modellen. Første trinn er å identifisere elever i risikogruppen for å kunne slutte, stryke eller få manglende vurderingsgrunnlag.

AFK har egne retningslinjer for elevmapper i videregående skole. I mappene skal det bl.a. finnes varsel om fare for at det ikke er grunnlag for standpunkt karakterer. Ved undersøkelsen i AFK innhentet revisjonen beskrivelse av dokumentasjon i elevmapper for enkelte elever med registrert høyt fravær. Mange av disse elevene hadde hatt betydelig og til dels tung oppfølging. En rekke tiltak ble ofte gjennomført gjennom ressursmøter og tiltaksplaner for elevene. Dokumentasjonen rundt prosessen og systematiseringen av denne kunne være av ulik kvalitet. Enkelte skoler viste selv til at det fantes for lite dokumentasjon i elevmappene. Revisjonen mener at dette må forbedres hvis alle elever med fraværproblemer skal sikres en oversiktlig og etterprøvbart oppfølging, hvor tilstrekkelig med tiltak har blitt iverksatt.

Også i ØFK hadde alle de videregående skolene rutiner som på en eller annen måte berørte situasjoner med høyt elevfravær. For et mindretall av skolene syntes disse rutinerne enten i liten grad å være skriftliggjort, eller de var relativt kortfattede. En skole viste også til at høyt fravær ble håndtert noe ulikt mellom programmene. Skoleledelsene hadde frihet til å utvikle sine egne systemer, men det var store forskjeller i hvor gjennomarbeidet systemene var når det gjaldt oppfølging av høyt fravær.

Styringssystemet for de videregående skolene i ØFK har lagt grunnlaget for en mer målrettet resultatoppfølging. Det er satt opp kjennetegn på resultater og kvalitet innen styringsområder og delområder. For fravær og bortvalg er følgende kjennetegn på resultater og kvalitet satt opp:

- Registrert fravær for skolen og det enkelte utdanningsprogram
- Bortvalg for skolen og det enkelte utdanningsprogram

Opplæringsavdelingen og skolene fokuserer på å redusere bortvalget. Oppfølgingen av fravær ses ofte i sammenheng med bortvalg. En skole viste til at lavere bortvalg fører til høyere fravær.

Revisjonen mener at fylkesrådmennene bør vurdere å innføre felles fylkeskommunale rutiner eller om de foretrekker anbefalinger/krav i skolens egne rutiner på området oppfølging av fravær. Revisjonen påpeker at jo friere skolene er til å utvikle egne løsninger og rutiner, desto større vil kontrollbehovet i form av stikkprøver eller lignende være. Innhentet informasjon viser at alle skolene synes å ha rutiner som på en eller annen måte berører situasjoner med høyt elevfravær. For et mindretall av skolene synes disse rutinerne enten i liten grad å være skriftliggjort, eller at de er relativt kortfattede.

Avslutning

Fylkesrevisjonen ga anbefalinger til begge fylkeskommunene. Anbefalingene omhandlet blant annet:

- Kunnskapsdeling mellom skolene og etablering av beste praksis på området
- Sikre at skolene tar stikkprøver på fraværregistreringen
- Tydeliggjøre prosess, roller og ansvar knyttet til fraværsoppfølging
- Følge opp kravet til å dokumentere "kvotefravær" i forkant
- Utvikle tydelige og gjennomarbeidede systemer som sikrer en mer detaljert rapportering om fraværutvikling og igangsatte tiltak
- Sikre dokumentasjon og arkivering av tiltak for enkelt-elever på en tilstrekkelig god måte

Begge fylkesrådmennene sa i sine høringskommentarer at rapportene var nyttige i fylkeskommunenes videre arbeid.

Resultatene i begge fylkene var forholdsvis like. Det var merkbare forskjeller i kvaliteten på rutiner ute på skolene. I gjennomsnitt var rutinerne blant skolene i AFK av litt høyere kvalitet enn i ØFK, muligens som følge av innføringen av IKO-modellen i Akershus. Etter vår revisjon i 2010 har ØFK jobbet med å forbedre systemer og rutiner på området. Blant annet er det innført registrering av tilstedeværelse istedenfor fravær. Rapportene finnes i sin helhet i www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister.

Årsoppgjørrevisjonen 2012

Årsoppgjøret er en hektisk periode både for kommunen og revisor. Hvilke problemstillinger som gjør seg gjeldende i de ulike kommunene kan variere, men noen saker vil være aktuelle for de fleste.

I denne artikkelen settes det fokus på noen saker som antas å være aktuelle i mange kommuner. Hovedfokus er på områder med nyheter eller endringer i 2012.

Rammeverk for kommuneregnskapet

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) avsluttet for et års tid siden et langt arbeid med å beskrive de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet. Resultat av dette arbeidet er fire notater hvor formålet er å kartlegge og beskrive grunnleggende kommunale regnskapsprinsipper:

- Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende prinsipper
- Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

Det kommunale regnskapet er finansielt orientert. Regnskapet er bevilgningsorientert, og kommunestyret/fylkestinget er regnskapets sluttbrukere. Dette henger sammen med at formålet med kommunal virksomhet er å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de rammene lovgivningen og de folkevalgte fastsetter. Det overordnede formålet med regnskapet er å gi nyttig informasjon til brukerne. Disse hensynene ligger til grunn for regnskapsreglene, og danner utgangspunkt for valg av grunnleggende regnskapsprinsipper og kvalitetskrav til regnskapet.

Vi har erfart at mange ikke er kjent med disse notatene, og oppfordrer alle som arbeider med kommunalt regnskap til å gjøre seg kjent med dem. De kan lastes ned fra www.gkrs.no – Standarder og notater – Rammeverk.

Regnskapsføring av lån og avdrag

GKRS fastsatte i april 2012 revidert KRS nr. 3 «Lån – opptak, avdrag og refinansiering» som foreløpig standard.



AV KNUT ERIK LIE,
SENIORRÅDGIVER I NKRF

Standarden gjelder fra regnskapsåret 2012. Standarden omhandler regnskapsføring av kommunens innlån, herunder avdrag på disse, gruppert etter låneformålene i kommuneloven § 50. Dersom kommunen bruker lånefond er spesielle problemstillinger dette reiser omtalt spesielt. KRS nr. 3 regulerer imidlertid ikke beregning av minste tillatte låneavdrag.

Tidligere la KRS nr. 3 til grunn at enkeltstående avdrag på lån utover langsiktig nedbetalingsplan (ekstraordinære avdrag) skulle føres i investeringsregnskapet. Den reviderte standarden innebærer endringer for når avdrag på lån etter kommuneloven § 50 nr. 1 og 2 (dvs. lån til investeringer) skal føres i drifts- versus investeringsregnskapet. Hovedregelen er at avdrag på slike innlån skal føres i driftsregnskapet. Minimumsavdraget skal alltid belastes driftsregnskapet. Dette gjelder selv om kommunen ikke har betalt avdrag tilsvarende minimumsavdraget. Avdrag eller innfrielse av langsiktig gjeld utover minimumsavdraget regnskapsføres imidlertid i investeringsregnskapet dersom avdragene finansieres av inntekter i investeringsregnskapet. I praksis innebærer dette at avdrag utover minimumsavdrag regnskapsføres i driftsregnskapet med mindre de er budsjettert i investeringsbudsjettet.

Avdrag på lån etter kommuneloven § 50 nr. 6, dvs. lån til videre utlån (formidlingslån) og forskotteringer regnskapsføres i investeringsregnskapet. Dersom kommunen faktisk betaler mindre avdrag på slike innlån enn mottatte avdrag og refusjoner skulle tilsi, skal det overskytende beløpet avsettes til bundet investeringsfond. Regn-

skapsføring av formidlingslån er nærmere regulert i et eget notat.

Revidert KRS nr. 3 regulerer også refinansiering av lån. Refinansiering innebærer at kommunen opptar et nytt lån som benyttes til innfrielse av ett eller flere eldre lån. Standarden skiller mellom tilfeller som reelt sett er refinansiering, og tilfeller som reelt sett er innløsning og opptak av nytt lån. Refinansiering kjennetegnes ved at intensjonen med disposisjonene er å konvertere eldre lånegjeld, og at det er sammenheng i transaksjonen, herunder at låneopptaket gjennomføres uten at det går unødige tid mellom innløsning og låneopptak utover det som er nødvendig for å gjennomføre transaksjonene. Refinansiering regnskapsføres ikke i kommunens drifts- eller investeringsregnskap, kun i balansen. Innløsning og opptak av nytt lån som ikke regnes som refinansiering, regnskapsføres som to separate transaksjoner.

Kommunale foretak

I juni 2012 sendte GKRS høringsutkast til KRS nr. 10 «Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger» på høring. I skrivende stund er standarden ikke fastsatt som foreløpig, men det forventes at det blir gjort i desember 2012 uten vesentlige endringer i forhold til høringsutkastet.

KRS nr. 10 omhandler regnskapsføring av etablering av kommunale foretak, overdragelse av eiendeler og gjeld mellom kommunen for øvrig og kommunale foretak, avvikling av kommunale foretak samt dekning av underskudd i kommunale foretak. Et av de mest sentrale spørsmålene i standarden er om regnskapsføring av overføringer av eiendeler og gjeld mellom kommunen og KF skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet i hhv. kommunens årsregnskap og KF-ets særregnskap. Høringsutkastet skiller mellom etablering og avvikling av KF på den ene siden, herunder utvidelse og tilbakeføring av deler av virksomheten, og overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og KF som del av den ordinære virksomheten i foretaket på den andre siden. Prinsippene for regnskapsføring er oppsummert i tabell 1 til høyre.

Med kontinuitet menes at bokførte verdier videreføres etter at eiendeler og gjeld er flyttet over i det andre regnskapet. Når det gjelder langsiktig gjeld presiseres at balanseføring til kontinuitet gjelder når et KF overtar ansvaret for lån som har stått oppført i kommunens regnskap (eller omvendt). Dersom innlån i KF ordnes ved at det etableres et langsiktig mellomværende med kommunen, skal dette føres som et utlån i kommunens årsregnskap og et ordinært låneopptak i foretakets særregnskap.

Justering av merverdiavgift

Dersom bruken av en kapitalvare endres etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen i forhold til det opprinnelige formål, skal avgiftspliktige og kompensasjonsberettigete virksomheter justere fradrag for inngående merverdiavgift eller kompensert merverdiavgift. GKRS

	Etablering (og utvidelse)	Foretaket i drift	Avvikling (og tilbakeføring av virksomhet)
Anleggsmidler og langsiktig gjeld (KF overtar eksternt gjeld)	Balanseføring til kontinuitet. Tilhørende kapitalkonto tas med.	Balanseføring til kontinuitet	Balanseføring til kontinuitet
Interne utlån (mellomværende mellom kommune og KF)		Regnskapsføres som utlån i kommunens regnskap og innlån i KF-et	
Omløpsmidler og kortsiktig gjeld	Balanseføring til kontinuitet. Tilhørende fond tas med.	Regnskapsføres som inntekt/ utgift i bevilgningsregnskapet iht. arbeidskapitalprinsippet	Balanseføring til kontinuitet.

Tabell 1 Balanseføring vs. bevilgningsregnskapet

har i et notat fra september 2012 uttalt seg om regnskapsføring av slik justering i kommuneregnskapet.

Justering som følge av overdragelse regnskapsføres i investeringsregnskapet på overdragelsestidspunktet. Dette gjelder uavhengig av om det er justering av inngående merverdiavgift eller kompensert merverdiavgift.

Justering av merverdiavgiftskompensasjon som følge av bruksendring regnskapsføres i investeringsregnskapet det året justeringen skjer. I perioden til og med 2013 inntektsføres justeringsrett i driftsregnskapet og inngår i grunnlaget for overføring av merverdiavgiftskompensasjon til investeringsregnskapet. Bokført verdi på anleggsmidlet endres ikke.

Justering av inngående merverdiavgift ved bruksendring regnskapsføres i investeringsregnskapet det år justeringen skjer. Bokført verdi på anleggsmidlet endres tilsvarende.

Utbytte

Kommuner og fylkeskommuner har ofte betydelige eierposter i aksjeselskaper. Det kan være utfordrende å vurdere om utdelinger fra disse selskapene skal regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet. I et annet notat fra september 2012 tar GKRS for seg denne problemstillingen.

Utdelinger fra aksjeselskaper kan være både løpende og ikke-løpende inntekter for kommunen. Løpende inntekter inntektsføres i driftsregnskapet, mens ikke-løpende inntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det er



NBS-ene vil utdype den rettslige standarden god bokføringsskikk og vil følgelig være gjeldende også i kommunal sektor.

det reelle innholdet i inntekten for kommunen som investor som er avgjørende for hvorvidt en utdeling fra aksjeselskap skal klassifiseres som en løpende eller ikke-løpende inntekt. Den selskapsrettslige formen på utdelingen er ikke avgjørende.

Innebærer utdelingen tilbakebetaling av innskutt kapital, vil inntekten være ikke-løpende og skal regnskapsføres i investeringsregnskapet. Utdeling av verdier som kommunen har ytet vederlag for ved kjøpet av aksjene vil reelt sett være tilbakebetaling av innskutt kapital, dvs. kommunens investering.

Andre utdelinger fra aksjeselskaper klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Utdeling av midler som representerer opptjente resultater i selskapet i kommunens eiertid vil som regel ikke være uvanlige. Utdelinger som er av engangskaraktér anses som uvanlige, med mindre utbetalingene fremstår som regelmessige over tid. Inntektens evne til å finansiere kommunens løpende aktiviteter på sikt vektlegges ved vurderingen av om inntekten er uvanlig og uregelmessig.

Endringer i bokføringsreglene

I 2012 er det vedtatt flere endringer i bokføringsreglene¹. En sentral endring er at bokføringsloven § 6 tredje ledd nå stiller krav om dokumentasjon av kontrollsporet, når det er nødvendig for å kunne kontrollere bokførte opplysninger på en enkel måte. Bestemmelsen erstatter kravet om dokumentasjon av regnskapssystemet. Bokføringspliktige kan imidlertid velge å ikke ta i bruk denne endringen før i 2013. Nærmere krav til kontrollsporet og dokumentasjon av dette er gitt i Norsk bokføringsstandard NBS 2 Kontrollsporet.

Fra 2013 endres kravet om å utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering til et krav om at spesifikasjonene skal kunne utarbeides. Dette fordrer imidlertid at regnskapssystemet har funksjonalitet for stenging av regnskapsperioder som tilfredsstillende kravene i ny § 7-6 i bokføringsforskriften. Endringen medfører også at kravet til oppbevaring av spesifikasjonene endres til krav om oppbevaring av bokførte opplysninger, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2. Denne bestemmelsen gjelder også for tidligere regnskapsår enn 2013 forutsatt at den bokføringspliktige hadde et regnskapssystem som

tilfredsstilte kravene til lukking av regnskapsperioder. Dersom en kommune i 2012 ikke har utarbeidet spesifikasjoner, men har et regnskapssystem hvor rapportformatene er implementert og tilfredsstillende funksjon for stenging av regnskapsperioder, er det derfor liten grunn for revisor å påpeke det som et brudd på bokføringsreglene.

I oktober 2012 fastsatte Bokføringsstandardstyret tre norske bokføringsstandarder. NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale, NBS 2 Kontrollsporet og NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år. Standardene trer formelt i kraft fra 2014, men det oppfordres til tidligere anvendelse. I tillegg har to standarder om henholdsvis elektronisk fakturering og dokumentasjon av balansen vært på høring. NBS-ene vil utdype den rettslige standarden god bokføringsskikk og vil følgelig være gjeldende også i kommunal sektor.

Fornyings-, administrasjons- og kirke departementet sendte i januar 2012 nye regler om bokføring for kirkelig fellestid og menighetsråd på høring. Den foreslåtte forskriftsendringen innebærer at bokføringsloven med forskrift gjøres gjeldende for kirkelig fellestid på samme måte som for kommunene. Virkningsdato var foreslått satt til 1.7.2012. I skrivende stund er forskriftsendringen ikke trådt i kraft, men det forventes at det gjøres fra 1.1.2013.

Samhandlingsreformen

Samhandlingsreformen består av flere ulike deler. Det vil være stor lokal variasjon i hvordan kommunene organiserer sitt arbeid med reformen. De regnskapsmessige problemstillingene vil variere fra kommune til kommune. De økonomiske oppgjørene knyttet til kommunal medfinansiering og utskrivningsklare pasienter vil imidlertid være like, slik at dette kan det sies noe generelt om.

Kommunal medfinansiering innebærer at kommunene er ansvarlig med på å finansiere somatisk pasientbehandlingen i sykehusene. Sykehusene finansieres gjennom en basisbevilgning på 60 % og en aktivitetsbasert finansiering på 40 %. Halvparten av den aktivitetsbaserte finansieringen, dvs. 20 % av samlet finansiering dekkes av kommunal medfinansiering. Kommunal medfinansiering baserer seg på samme system som statlig innsatsstyrt finansiering, DRG-systemet.

Oppgjøret foregår ved at kommunene betaler sin andel til det regionale helseforetaket (RHF) i sin region. Kommunene betaler a konto hver måned. Hvert tertial

¹ I NKRFs eINFO 12/7 og 12/9 til bedriftsmedlemmene er det redegjort nærmere for endringene og når de trer i kraft.

foretas en avregning mot faktisk forbruk. Eventuelt justeres også a konto-beløpene. Det gjennomføres i tillegg en årsavregning. Beregningen av hva den enkelte kommune skal betale foretas på bakgrunn av sykehusenes rapportering til Norsk pasientregister og gjøres av Helsedirektoratet.

Det er pasientbehandling som utløser kommunenes utgifter. Anordningsprinsippet skulle dermed tilsi at det er kommunens andel av faktisk pasientbehandling i regnskapsåret som skal belastes kommuneregnskapet. Årsavregningen vil tentativt bli foretatt i mars året etter regnskapsåret. Kommunene har dermed ikke de endelige utgiftstallene ved avslutning av regnskapet, slik at det må regnskapsføres et anslått beløp på hva oppgjøret vil bli. I prinsippet kan det tenkes at anslaget baseres på a konto-betalingene, men mer sannsynlig er at beste estimat vil være å basere anslaget på foreløpige aktivitetstall som vil foreligge medio januar².

² Aktivitetstallene kan finnes på <http://www.helsedirektoratet.no/finansiering/okonomiske-virkemidler-i-samhandlingsreformen/Sider/default.aspx>

Fortsettelse fra side 9

står forbilledlig at disse kommunene opplyser om dette – og disse kommunene har også regnskapsført deler av tapet som ser ut til å skyldes handel med opsjoner og terminering av gamle avtaler.

På generell basis er det slik at det kan være store tapsbomber i regnskapene, men dette kan også være av lite omfang. Poenget er at slik regnskapet blir presentert i mange kommuner, er det umulig for innbyggere, politikere og sentrale myndigheter å se dette. Og det er heller ikke mulig å vite om kommuner skyver på tap oppstått som følge av spekulasjon i finansielle derivat.

Regnskapsprinsipp, generasjonsprinsippet og generelle vurderingsregler

Det vil oppstå nye finansielle konstruksjoner som ikke er enkle å forstå. Men det viktigste er da å huske hele tiden å se disse i lys av noen viktige regnskapsprinsipp:

Bruttoprinsippet: Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.

Anordningsprinsippet: Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.

Kommunene har fra 2012 ansvaret for **utskrivningsklare pasienter** fra første dag. En pasient er utskrivningsklar når vedkommende oppholder seg i sykehus etter at sykehuset vurderer vedkommende som ferdigbehandlet og har sendt melding om dette til kommunehelsetjenesten. Dersom kommunen ikke kan ta i mot disse pasientene og gi de et tilbud i kommunehelsetjenesten, vil kommunen måtte betale kr. 4000,- per døgn de ligger på sykehuset etter at kommunen har fått melding om at pasienten er utskrivningsklar.

Kjente utgifter for utskrivningsklare pasienter vil være basert på faktiske liggedøgn i regnskapsåret. Det kan tenkes at kommunen ikke har fått fakturaer for alle utskrivningsklare pasienter innen regnskapet avsluttes. Det kan derfor være behov for periodisering og regnskapsføring av anslag. Gjennom registrerte meldinger bør imidlertid kommunen ha tilstrekkelig med opplysninger selv til å utarbeide et rimelig presist anslag.

Forsiktighetsprinsippet: Urealisert tap skal regnskapsføres.

I tillegg er det et viktig prinsipp som også må tas med:

Generasjonsprinsippet²: Det finansielle ansvarsprinsipp innebærer at de som drar nytte av et tilbud, også bærer kostnaden ved tilbudet. Uten krav om at utgiftene må tilpasses inntektene (...) vil konsekvensen kunne bli en urimelig fordeling av en generasjon brukere av tjenester fremfor en annen. At utgifter må tilpasses inntektene innenfor en avgrenset periode, bidrar derfor til å sikre en effektiv ressursbruk over tid.

Og en må også være seg bevisst de generelle vurderingsreglene i § 8 i regnskapsforskriften: «Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.»

Da trenger dette egentlig ikke være så komplisert likevel. Utgangspunktet er at alt skal verdsettes og resultatføres. Så kan noe være sikring, da kan en unnlate resultatføring, men en må oppgi bl.a. verdier i note til regnskapet for å gi fullstendig informasjon. Bryter en denne sikringen så må over-/underkurs håndteres i tråd med de grunnleggende reglene det kommunale regnskapet er tuftet på.

Mange forutsetninger ligger da etter min mening til rette for å få en regnskapsstandard på området som er både enkel og forståelig.

² Forarbeid kommuneloven om det finansielle ansvarsprinsipp.

Kontrollutvalgets rolle ved saksbehandlingsfeil

NKRF har vært spurt av et medlem om kontrollutvalgets rolle i saker hvor ugildhet burde vært vurdert. Da vi anser at spørsmålet er av allmenn interesse for medlemmene, bringer vi hovedinnholdet av svaret vårt her.

Det samme spørsmålet kan stilles om kontrollutvalgets rolle når man har mistanke om andre typer saksbehandlingsfeil eller andre juridiske feil som eventuelt kan føre til ugyldighet.

Denne typen oppgaver er ikke nevnt uttrykkelig i kommuneloven eller kontrollutvalgsforskriften, som mer omtaler *formene* for tilsyn og revisjon (regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon, selskaps-/eierskapskontroll). Vi legger imidlertid til grunn at den type feil som er nevnt i forrige avsnitt, uten videre vil bli tatt med i rapporten når de blir funnet som ledd i en slik kontroll.

Vi mener imidlertid at kontrollutvalget må være oppmerksom på mulighetene for, og eventuelt ta opp, slike feil også ellers, f.eks. på bakgrunn av at kontrollutvalgsmedlemmer/sekretariatet leser dokumenter i saker som skal til politisk eller administrativ behandling. Vi mener videre at kontrollutvalget vanskelig kan unnlate å "varsle" når man oppdager at en slik feil kan bli gjort eller eventuelt er gjort. Men vi understreker at dette er *vår* oppfatning, vi har ikke sett spørsmålet omtalt i lov- eller forskriftsdokumenter eller i juridisk litteratur.

Vi vil imidlertid presisere at kontrollutvalget er et tilsynsorgan og ikke må ta en rolle som innebærer at det blir en del av kommunens interne kontroll.

Kontrollutvalget har jo ikke myndighet til å omgjøre en avgjørelse av et kommunalt organ eller til å pådytte et kommunalt organ sin oppfatning. Når det gjelder mulige feil som oppdages på den måten som er nevnt foran, mener vi at vedkommende organ bør varsles *uformelt*. Dersom tidsfaktoren tilsier det, bør slikt varsel kunne gis uansett om saken ikke er behandlet i regulært møte i kontrollutvalget, og da for eksempel av utvalgets leder eller sekretariatsleder. En særlig grunn for kontrollutvalget til å agere så tidlig som mulig, er at en feilaktig avgjørelse som blir opphevd som ugyldig, vil kunne innebære at kommunen blir erstatningsansvarlig.



AV BERNT FRYDENBERG,
JURIDISK RÅDGIVER I NKRF

Også feil i avgjørelser som allerede er tatt, bør kontrollutvalget kunne ta opp på slik uformell måte. Men, som sagt har utvalget ikke omgjøringsrett, og det har heller ikke rett til å bringe saken inn for fylkesmannen. Det som vil kunne skje i en slik situasjon, er at vedkommende organ innser at det er gjort en feil og tar sin egen avgjørelse opp til revurdering, eller at tre medlemmer av kommunestyret forlanger lovlighetskontroll hos fylkesmannen etter koml. § 59.

Sjøl om et kompetent organ kommer til at det faktisk er begått en feil, er det ikke sikkert at kontrollutvalgets varsel fører til at vedkommende avgjørelse blir opphevd. Når det spesielt gjelder ugildhet ønsker lovgiver likevel at det skal kunne bli konstatert om kommunen oppfatter reglene på riktig måte. Dette er bakgrunnen for at koml. § 59 nr. 1 med virkning fra 1. juli 2009 fikk følgende tilføyelse om adgangen til å kreve lovlighetskontroll:

"Det samme gjelder avgjørelser om møter skal holdes for åpne eller lukkede dører, jf. § 31, og avgjørelser om habilitet".

Tidligere kunne man ikke få prøvd et ugildhetsspørsmål ved lovlighetskontroll uten at man angrep den realitetsavgjørelsen som saken gjaldt. Nå kan man altså få et ugildhetsspørsmål separat avgjort ved lovlighetskontroll uten å angripe realiteten i saken. Populært kalles dette for "voksenopplæring".

GKRS i strid med kommuneloven?

Hvordan skal overføring til investering inntektsføres i investeringsregnskapet når det er gjort innenfor rammen i regnskapsskjema 1B?

I forbindelse med revisjon av årsregnskapet for 2010 og utarbeidelse av eksamensoppgave til "Regnskap og budsjettering i offentlig sektor" ved Høgskolen i Hedmark, drøftet jeg med sensor og kolleger hvordan overføring til investering skulle inntektsføres i investeringsregnskapet når det var gjort innenfor rammen i regnskapsskjema 1B.

Ut fra drøftingene mener jeg at: *"overføringer til investering som dekkes innenfor rammen til en virksomhet, slik den presenteres i 1 B, skal inntektsføres direkte på prosjektets ramme i 2B"*. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) skriver i notat *"Rammeverk og grunnleggende prinsipper"*: *"Overføring av midler fra driftsregnskapet til finansiering av investeringer i årets investeringsregnskap skal budsjetteres. Tilsvarende som for avsetninger til disposisjonsfond, kan fullmakt til overføringer delegeres til underordnet organ. Slik overføring vil ikke fremkomme av årsbudsjettet, men inngå i de enkelte budsjetttrammene i budsjett- og regnskapsskjema 1B. Motposten i investeringsregnskapet blir imidlertid i budsjett- og regnskapsskjema 2A. Det må likevel antas at det ikke er krav til budsjettering av delegert overføring."* Selv om det er utenfor høringsrunde, vil jeg nedenfor argumentere for hvorfor jeg mener dette blir feil.

Budsjettforskriften § 6 siste ledd fastsetter at budsjettet skal presenteres etter de krav som fremkommer i vedlegg 1 og 2. Disse vedleggene er regnskapsskjema 1A og 1B, samt 2A og 2B. Økonomiske oversikter er avledede dokumenter som etter budsjettforskriften § 12 skal utarbeides etter de samme prinsipper som "vedtatte årsbudsjettet". Kommuneloven § 46 nr. 2 fastsetter at kommunestyret selv vedtar budsjettet. Bruk av ordet "selv" medfører at kommunestyret ikke har anledning til å delegerer vedtaksmyndighet.

Overføring til investeringsregnskapet innenfor rammen i 1B fremkommer som et forhold som ikke er direkte regulert. Innenfor rammen har administrasjonen med disposisjonsfullmakt anledning til å gjøre det som anses



AV TROND RØNNING,
DAGLIG LEDER, ELVERUM
KOMMUNALE PENSJONSKASSE

nødvendig for å oppnå de mål som er satt for virksomheten (se budsjettforskriften § 6 med departementets kommentarer). I tillegg fremkommer det av regnskapsforskriften at slike overføringer ikke kan strykes. Derigjennom har en hjemmel.

Jeg ser følgende argumenter for at slike overføringer ikke skal inntektsføres i 2A:

- Som nevnt over, 2 A er et skjema som fastsettes av kommunestyret. Dette er de overordnede prioriteringer som kommunestyret er ansvarlige for. Disponible midler skal benyttes til de tiltak som kommunestyret har prioritert i 2B. Inntektsføring i dette skjemaet krever at det er en del av forutsetningen for budsjettet. Hvis så var tilfelle, ville det vært naturlig å redusere rammen i 1B og øke overføringen til investering i 2A. Endringer i budsjett (vesentlige), forutsettes at blir vedtatt.
- Det er ikke sammenheng mellom inntekter i 2A og investeringsprosjekter. Det fremkommer primært at det ikke er noe krav, annet enn at det ikke skal være større kostnader enn inntekter, "Balansekravet". Videre at ubrukte inntekter først skal brukes til å dekke overskridelser, før en eventuelt kan føre et beløp som udekket, jf. regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd. En virksomhetsleder som har målkrav til sin bevilgning, vil ikke fristille disse midlene til annen virksomhet. For med en fristilling vil en ikke oppnå mål for egen virksomhet siden midlene ikke dedikeres til styrking av et investeringsprosjekt (herunder opprette eget) som dekker egne formål.



- Bestemmelsene for overføring fra drift til investering innenfor rammen i 1B er analog med avsetning til fond innenfor rammen. Dersom en skole ser at de kan spare midler til neste år og setter det av på fond, vil en da skulle inntektsføre dette i 1A (disposisjonsfond), for så å øke avsetningen?

Ut fra ovenstående mener jeg derfor at overføringer fra drift til investering som er unntatt strykninger, skal inntektsføres i 2B. Dette gir symmetri og gir prosjektet en utvidelsesmulighet. Det er vel nettopp denne utvidelse som initierer overføringen.

Det vil nødvendigvis gi en viss utfordring dersom overføringen skal dekke kostnader ved et nytt prosjekt. Med netto budsjett vil en da ikke få frem egen linje for prosjektet. Kostnadene ved prosjektet dekkes av inntekter innenfor prosjektet, og prosjektet går derved i 0, som det gir liten mening å presentere som egen linje. Trolig er dette allikevel den logiske løsningen, siden 2A/2B skal gi uttrykk for kommunestyrets beslutning, hvilket denne overføringen ikke er en primær del av. Men sekundært må den være det, siden virksomheten ikke har hjemmel til å dekke utgifter som ikke ligger innenfor de mål som kommunestyret har satt.

Hva da med aktivering? Slik jeg oppfatter regelverket skal aktivering sammenfalle med det som fremgår av

økonomiske oversikter. Det er i disse oversiktene en må ta utgangspunkt når en skal sette opp noter, f.eks. om anleggsmidler, avsetning til og bruk av fond, kapitalkonto etc. Nettopp fordi det er gitt hjemmel til administrativ disposisjon av nettobevilgede midler. Etter kommuneloven har kommunestyret anledning til å vedta budsjettet netto. Det fremgår ikke hvor detaljert det kan fastsettes, ergo kan det fastsettes til "minste detalj". De fleste velger en fleksibel løsning, der rammer og mål styrer. Dette må vektlegges i praktiseringen av regelverket. Det mener jeg GKRS gjør på en lite tilfredsstillende måte i sitatet over. Forholdet bør tas opp til drøfting med tanke på justering av notatet. Og nettopp notene skal være det som bidrar til forståelse av regnskapet.

Derved blir oppfordringen til slutt, finn en god sammenheng mellom regnskapslinjene og det som presenteres i noter. Når dette settes opp slik at tallene kan følges fra en oppstilling til den neste uten å bruke regneark eller regnemaskin, får vi informasjon. Da vil en også få god anledning til å se hvordan en praktiserer regelverket, eller om det er logisk brist i regelverket. Mangler presentasjonen en tallmessig oversiktlig sammenheng, blir dette bare uforståelig tallstabling, slik kommuneregnskapet ble beskrevet i media for noen år siden.

Lov om offentlige anskaffelser i kommunene

Rogaland Revisjon IKS gjennomførte høsten 2011/våren 2012 forvaltningsrevisjon med tilnærmet samme mandat i ni kommuner: Bjerkreim, Eigersund, Finnøy, Gjesdal, Randaberg, Sandnes, Sola, Stavanger og Strand.

Hensikten med revisjonen var å se om kommunene følger lov om offentlige anskaffelser når de kjøper varer og tjenester.

Hvordan organiserer kommunene sine innkjøp?

Vi fant at både små og store kommuner organiserer sine innkjøp på tilnærmet samme måte bare tilpasset størrelsen: Alle har en sentral innkjøpsansvarlig eller enhet som inngår rammeavtaler, og som innehar spisskompetanse når det gjelder innkjøp. De skal også kunne bistå og lære opp den enkelte enhet når det gjelder innkjøp. De største kommunene som

AV INGRID TJØRHOM, JURIST OG
FORVALTNINGSREVISOR I
ROGALAND REVISJON IKS



Stavanger og Sandnes har en innkjøpsavdeling som fremstår som profesjonell. Internt i kommunen er alle som kjøper inn pålagt å benytte de rammeavtaler kommunen har inngått, men er ellers ansvarlige for egne budsjett og egne innkjøp. Det er svært varierende kompetanse på reglene om offentlige

innkjøp ute på de enkelte enhetene i kommunene, dette gjaldt både små og store kommuner. Alle kommunene ønsket mer ressurser på innkjøp, og våre undersøkelser bekreftet dette behovet.

Fra leverandørstatistikken i regnskapet, plukket vi ut anskaffelser av forskjellig art og størrelse og kontrollerte de forskjellige vilkår etter lov og forskrifter. Utvelgelsen av hvilke anskaffelser vi undersøkte nærmere var noe forskjellig i de enkelte kommuner: Et par kommuner hadde ønsket at vi skulle se på flest mulig anskaffelser, andre steder så vi på anskaffelser på områder man antok var mest utsatt for feil, og i de mindre kommunene var innkjøpene såpass få at de fleste over kroner 500 000 (nasjonal terskelverdi) ble undersøkt. Resultater i enkeltkommuner kan derfor ikke sammenlignes direkte, men resultatene viser et mønster.

Var anskaffelser over kr 500 000 lyst ut i Doffin.no?

Vårt generelle inntrykk er at de fleste anskaffelser av denne størrelse blir lyst ut. De mindre kommunene hadde et par prosjekter som ikke var lyst ut, og den feilen som var felles var at ikke alle deler av prosjektet var tatt med i beregningen av terskelverdiene, og at de ikke var lyst ut. Det var f.eks. arkitekter og konsulenter som ikke var tatt med og bruk av rammeavtaler for deler av prosjektene var ikke regnet med i samlet sum. (I flere tilfeller var det innleide konsulenter som sto for utlysingen av oppdrag, og da sjekket vi at kommunen var involvert i utvelgelsen og inngåelse av avtale.

Protokollplikten i kjøp over kr 500 000

Protokollen skal grovt sett dokumentere hvem som leverte anbud, samlet sum for anbudet, når anbudene ble levert og hvem som åpnet anbudene. Utfra disse opplysninger skal en kunne se om noen må avvises. Anbud som kommer inn etter frist for innlevering, skal avvises. Da må det være klart når tilbudene kom inn. Hvordan de enkelte anbud bedømmes skal også kunne dokumenteres ved eventuell klage. Protokollene skal vise at det er foretatt konkurranse.

Våre undersøkelser viste noen få protokoller som manglet noen av de nødvendige opplysningene. Hovedinntrykket var likevel at det var god dokumentasjon, slik at i de fleste tilfeller kunne lovens vilkår vurderes. De største kommunene hadde de beste rutiner og maler, og de mest oversiktlige protokollene.

Når det gjelder protokollplikten for kjøp mellom kr 100 000 og 500 000 var det mange brudd i alle de kommunene vi undersøkte. Ca. halvparten av de kjøpene vi undersøkte i alle kommuner manglet protokoller.

Protokollen er her for å dokumentere at det har vært konkurranse, og dette kan ikke kontrolleres når det ikke er protokoll, da forutsetter vi at det er brudd.

Det kan være tilfeller der kjøp over 100 000 og manglende protokoll ikke er brudd. Det skal foretas en forsvarlig vurdering av varen eller tjenestens pris idet anskaffelsen

starter, og vurderingen kan ha vært forsvarlig selv om summen til slutt har blitt over kr 100 000. Det mangler en del kompetanse på dette.

Til tross for at det her var mangler i alle kommunene, og at de utplukkene vi foretok som sagt både varierer i antall og på områder, var inntrykket også her at innkjøperne, også på de enkelte enheter i Stavanger og Sandnes hadde større kunnskap om regelverket, og straks så hvor de eventuelt hadde trådt feil, eller hadde en god forklaring på hva som hadde skjedd. I Stavanger og Sola er anskaffelser tatt med som en del av opplæringen av nye medarbeidere.

Alle kommunene hadde flere rammeavtaler. De mindre kommunene inngikk rammeavtaler i samarbeid med Innkjøpsassistanse vest, og de større hadde flere rammeavtaler som de samarbeidet om.

Dette sparer en del administrasjon av rammeavtalene i kommunene. Alle avtaler må følges opp manuelt, og det må sørges for ny utlysning når disse går ut etter maksimum fire år. Vi fant at det var kommuner som hadde rammeavtaler som ikke var gyldige lenger, og det var flere kommuner som ikke hadde gode oversikter på nettet over rammeavtalene som var inngått. Avtalene er slik at de gjelder bestemte produkter, og det er behov for at de som skal kjøpe inn varer og tjenester på en enkelt måte kan se hvilke produkter avtalen gjelder. I Stavanger kommune ligger oversikten over avtalene ute på intranettet, og en kunne derfra klikke seg inn på den enkelte avtale og få en oversikt over innholdet i denne. I de andre kommunene som hadde lagt ut en oversikt, måtte selve avtalen hentes fra kommunens arkiv.

Til tross for at ikke alle hadde like gode oversikter tilgjengelig, ble rammeavtalene benyttet i stor grad i kommunene. Spesielt gjaldt dette avtaler om rekvisita, skolemateriell og rengjøringsmidler.

E-handel er et sentralt satsningsområde, og benyttes i forbindelse med kjøp på rammeavtaler. Det har ikke vært satset nok på e-handel i noen av de kommunene vi undersøkte. Dette skal være en effektiv og økonomisk måte å handle på. Flere av de undersøkte kommunene hadde ennå ikke startet med e-handel, og de som hadde begynt, hadde ikke nådd sine mål når det gjelder omfang.

Det er fremdeles en vei å gå når det gjelder overholdelse av regelverket om offentlige anskaffelser, men det er positivt at alle kommuner ser at de har behov for kunnskap om dette. Det er viktig at det avsettes nok ressurser, og at kompetansen på enhetene økes.

Ingrid Tjørhom er forvaltningsrevisor i Rogaland Revisjon IKS. Hun har juridisk embetseksamen fra universitet i Bergen og advokatbevilling. Hun har lang erfaring fra politi og påtalemyndighet hvor hun også hadde lederoppgaver. Videre har hun erfaring fra Oljedirektoratet med forvaltningsoppgaver og regelutvikling. Hun har også erfaring fra Fylkeslegen i Rogaland og statsadvokatene i Rogaland.

Antall saker i kontrollutvalgene øker

NIBR-rapport 2012:21 gir en oversikt over hovedtrekkene i organisasjons- og arbeidsformer i kommuner og fylkeskommuner i 2012.

Opplysningene bygger på en spørreundersøkelse til alle landets kommuner og fylkeskommuner gjennomført første halvår 2012. Der det foreligger data over tid, sammenlignes funn fra 2012-kartleggingen med funn fra tidligere undersøkelser (1995, 2000, 2004 og 2008).

En **hovedkonklusjon** er at det ikke har vært store endringer i politiske og administrative strukturer siden forrige kartlegging, og at organiseringen i større grad har "satt seg" i kommunene.

Revisjon er også i 2012 det området kommunene og fylkeskommunene samarbeider mest om. Om lag 88 % av kommunene oppgir en eller annen form for samarbeid for å løse revisjonsoppgaver. Det er en marginal økning i denne andelen fra 2008. Andelen kommuner som kjøper hele revisjonstjenesten fra private aktører (7,6 %) er uendret fra 2008 til 2012. Revisjon er for øvrig den tjenesten i undersøkelsen som i minst grad blir konkurranseeksponert i kommunene.

Det er ingen store endringer i antall møter i kontrollutvalgene fra 2008 til 2012. Antall saker har imidlertid økt. I fylkeskommunene har gjennomsnittlig antall møter gått noe ned, mens antall saker har gått noe opp. Det er imidlertid stor variasjon kommunene imellom og fylkeskommunene imellom.

Nærmere halvparten av kommunene (49,3 %) svarer at flertallet i kontrollutvalget kommer fra opposisjonen. 33,2 % svarer at posisjonen har flertallet. 17,5 % svarer at flertallet verken kommer fra posisjonen eller opposisjonen. Et klart flertall av kontrollutvalgene (73,7 %) har ledere som kommer fra opposisjonen. 16,1 % av lederne kommer fra posisjon, mens 10,2 % har annen bakgrunn. Begrepene "posisjon" og "opposisjon" er for øvrig ikke nærmere definert i rapporten.

Mens antall møter ligger relativt stabilt i kommunene, med et snitt på rundt 5 møter, fortsetter antall saker å øke. I gjennomsnitt ble det i 2011 behandlet 30 saker, mot 25 i 2007 og 19 i 2003. Det er imidlertid store variasjoner mellom kommunene.

I fylkeskommunene oppgir 64,7 % at opposisjonen har flertall i kontrollutvalget, mens posisjon har flertall i 29,4 % av fylkeskommunene. En fylkeskommune oppgir at verken posisjon eller opposisjon har flertallet.

Antall møter og behandlede saker i fylkeskommunale kontrollutvalg har vært relativt stabilt i perioden 2003 til 2011. I gjennomsnitt ble det avholdt 7 møter i kontrollutvalgene i 2011, noe færre enn i 2007 og 2003. Fremdeles er det ganske stor variasjon i antall møter, fra 4 til 11. Det gjennomsnittlige antall saker har gått noe opp, fra rundt 40 i 2007 til 43 i 2011, men også her er det stor variasjon fylkeskommunene imellom.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	15. – 16. jan.	Gardermoen
► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2013	6. – 7. feb.	Gardermoen
► A.2.43 Kvantitative metoder Nyhet!	19. – 20. feb.	Gardermoen
► Arena for forvaltningsrevisjon 2013	12. – 13. mars	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



Setesdal Revisjonsdistrikt IKS



Jan Edvard Karlsen ble ansatt som revisor-
medarbeider i Setesdal Revisjonsdistrikt IKS
1. september 2012. Edvard er registrert revisor
og bachelor i revisjon. Han har tidligere
4 års praksis fra kommunal revisjon, men kom
nå fra stilling som revisormedarbeider i
Svindal Leidland Myhrer & Co AS på
Lillestrøm hvor han var ansatt i 8 år.

Kommunerevisoren

ønsker alle lesere
et riktig Godt Nytt År!

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., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11.

Frist for innsending av stoff til NKRF er
som hovedregel den 5. i måneden forut
for utgivelse.

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
smarttelefon eller
nettbrett.



Grafisk design og trykk:

Merkur-Trykk AS



Merkur-Trykk er
godkjent som
svanemerket bedrift.



Merkur-Trykk er
PSO-sertifisert
Vi tar kvalitet på
alvor!

Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

**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



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo

NKRFS Kontrollutvalgskonferanse

6-7 februar 2013
Clarion Hotel Oslo Airport, Gardermoen

Velkommen på kontrollutvalgs- konferanse 2013



Følg konferansen
på Twitter:
#ku13nkrf



Norges Kommunerevisorforbund

- på vakt for fellesskapets verdier

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