



# Kommunerevisoren

NKRF TIDSSKRIFT // 6 // 2013 // 68. ÅRGANG



## **LES MER OM:**

// Kommunal eiendomsskatt

// Refleksjon om  
rapportering og kontroll

// God styring av helsetjenester  
til syke eldre – gode tjenester

## Nr 6 - 2013

- 2 Kommunerevisoren for 50 år siden**  
Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet**  
Kommunereform kommer
- 4 Kommunal eiendomsskatt**  
Lars-Ivar Nysterud, forvaltningsrevisor,  
Østre Romerike revisjonsdistrikt
- 10 Refleksjon om rapportering og kontroll**  
Inger Johanne Sundby, seniorrådgiver i Direktoratet  
for forvaltning og IKT (Difi)
- 15 Kronikk: Med tillit til kommunene?**  
Spesialrådgiver Tor Dølvik, Transparency International Norge
- 16 God styring av helsetjenester til syke eldre  
– gode tjenester**  
Bente Kne Haugdahl, rådgiver ved Fylkesmannen  
i Nord-Trøndelag
- 18 Regnskapsføring av finansielle instrumenter**  
Knut Erik Lie, utredningsleder, Foreningen for god  
kommunal regnskapsskikk (GKRS) og seniorrådgiver, NKRF
- 21 Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2013**
- 22 Hva skjer?**  
MBA-studiet i offentlig revisjon er i gang
- Svært få kommunepolitikere vurderer  
å konkurranseutsette revisjonen
- 23 Nytt om navn**  
Fylkesrevisjonen i Vest-Agder  
Kommunerevisjonsdistrikt 2 Møre og Romsdal

Forsidebilde: Shutterstock.com

## | 50 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

På grunn av forbundets vanskelige økonomiske stilling forelå det til landsmøtet på Lillehammer et forslag fra flertallet i landsstyret om å øke medlemskontingenten fra kr 20 til kr 30. Av de kr 20 hadde kr 8 hittil gått til "Kommunerevisoren". Av de kr 30 skulle, som anmodet av redaksjonsutvalget, heretter kr 10 gå til samme. – Redaksjonsutvalget var trolig litt lei seg for kravet om mer penger, noe det uttrykte slik:  
*"Vi beklager at vi med dette er nødsaget til å være med i "priskappløpet".*

Høsten 1963 dukket det opp noen forhold som kommunerevisorer var misfornøyd med:

- I Bærum kommune hadde de vært så frie å utlyse stillingen som kommunerevisor med kvalifikasjonskravet *"bestått prøve for statsautorisert revisor"*. – En av kommentarene fra redaksjonen var: *"Det avsløres en nokså manglende viten om kommunerevisorstandens kvalifikasjoner og til kommunerevisjonen i alminnelighet når det settes slike ubetingede krav ved ansettelse."*
- Av kommunekassererinstruksen for skatteregnskapet gikk det fram at kommunekassereren kunne "anmode" kommunerevisjonen om å foreta bestemte ettersyn hos arbeidsgiverne. – Dette medførte at enkelte revisorer lurte på om revisor var underlagt kommunekassereren når det gjaldt arbeidsgiverkontrollen?
- Fra kommunerevisorhold ble det "meldt fra" om at i enkelte kommuner hadde kommunekassereren blitt plassert i høyere lønnsklasse enn kommunerevisor!

Fra Vest Agder kommunerevisorforening ble det gjort en henvendelse til forbundet om skjerpet kontroll når en kommunekasserer disponerte flere kasser. – Foreningen antydte endog at forbundet burde overveie forholdet med tanke på å få bestemmelser fra høyere hold som forbød kasserere for offentlige midler å disponere kasser som ikke lot seg kontrollere av den revisor som var engasjert.

Det ble avviklet en vellykket revisorkonferanse i Trondheim i dagene 20. – 23. november. – Under den avsluttende kosestund i spisesalen på Astoria Hotell kom den rystende meldingen om presidentdrapet i USA.

# Kommunereform kommer

Folket har talt i høstens valg, og Norge har fått en ny regjering. Den har uttrykkelig sagt at de vil sette i gang arbeidet med å få gjennomført en kommunereform.

**D**et er mye som er usikkert både om prosess og hvor omfattende en slik reform vil bli, men den vil inneholde endringer av hvilke oppgaver som skal ligge til hvilket forvaltningsnivå og endringer i kommunestrukturen. I regjeringsplattformen ligger det at det skal fattes prinsippvedtak om færre kommuner innen fire år og gjennomgang av fylkeskommunens og fylkesmannens oppgaver. Samtidig registrerer jeg at flere kommuner allerede har begynt å vurdere sammenslåinger.

NKRF skal ikke mene noe om behovet for eller innholdet i en slik reform, men vi ønsker å sette fokus på hva dette kan bety for forvaltningen og tjenesteproduksjonen i kommuner og fylkeskommuner. Vi vet at store endringer påvirker organisasjonens evne til å levere tjenester, og på kort sikt øker risikoen for feil.

Usikkerhet om fylkeskommunens framtid vil kunne gjøre det vanskelig for fylkeskommunene å rekruttere spisskompetanse på vesentlige områder, med mindre det gis en form for garanti for at funksjonen fortsetter, om enn i en annen organisasjon. Det siste vil vel være tilfelle for de videregående skolene, mens det administrative apparatet vil kunne stå overfor større utfordringer. Dette vil påvirke forvaltningen og som en konsekvens også tjenesteproduksjonen. Risikoen for at fylkeskommunen ikke når sine mål vil kunne øke betydelig.

Noe av tanken bak en kommunereform er å styrke kommunenes kompetanse. Det er imidlertid ikke ubetydelig risiko for at kompetansen snarere vil svekkes enn styrkes i omstillingsfasen. Mye energi kommer til å gå med på organisatoriske endringsprosesser, noe som må forventes å påvirke produksjonsapparatet på kort sikt.

Det er mange gode grunner til å vurdere kommunestruktur og oppgavefordeling. I slike prosesser vil det imidlertid være viktig at kontrollutvalgene tildeles ressurser til å gjennomføre forvaltningsrevisjoner rettet mot bruk av fellesskapets verdier. Dette innebærer å følge med på at prosessene gjennomføres etter kommunestyrets intensjoner, men også å se etter at innbyggerne ikke får dårligere tjenester og svakere rettssikkerhet. Det er viktig at kommunene prioriterer intern kontroll, revisjons og tilsyn i de krevende omstillingsprosesser.

Svikt i styringen kan gi store konsekvenser. Vi har fått en ny skandale knyttet til kommunale bedrifter. Vi husker alle



STYRELEDER  
PER OLAV NILSEN

saken om vann- og avløpsaksjeselskapene på Romerike for noen år siden, der korrupsjon og andre misligheter ble gjennomført i et bokstavelig talt utrolig omfang. I november 2011 «sprakk» nyheten om Troms Kraft AS. En nylig avlagt granskningsrapport viser klare svakheter i styring og kontroll i selskapene rundt Troms Kraft AS. Tapet er oppgitt å være ca. 2 milliarder kroner.

I Trøndelag har vi da også hatt vårt. Begrepet «fagreise» har fått en ny og ikke så positiv betydning etter at en del helseledere har reist på utenlandsturer med et mer eller mindre faglig program, i hovedsak på fellesskapets regning.

De to historiene er vesentlig forskjellige, men de har likevel én ting felles. Det er fellesskapets penger som ser ut til å ha gått med til andre ting enn det som var tiltenkt. Begge historiene peker på behovet for at revisjon og tilsyn i offentlig sektor må ha et perspektiv som dekker mer enn selve kommunen. Kommunal sektor består etter hvert av en rekke selskap og organisasjoner som har og er ment å ha viktige funksjoner innenfor kommunal forvaltning og tjenesteproduksjon. Dette er organisasjoner som ikke er underlagt folkevalgt kontroll på samme måten som kommunens egen drift. Dette øker behovet for at kontrollutvalgene gis og bruker muligheten til å se at kommunens verdier benyttes til det formålet det er tenkt å gå til og til å gjennomføre selskapskontroller.

Videre viser historien med Troms Kraft AS behovet for en bevisst politikk fra eiernes side og at denne blir fulgt opp av selskapenes ledelse og styrende organer.

Eierskapskontroll og oppfølging av kommunenes eierskapspolitikk blir viktigere jo mer kommunene engasjerer seg i andre virksomheter og oppretter egne selskap til å utføre oppgaver på sine vegne. Jeg kan i den forbindelse vise til NKRFs møteplass for selskapskontroll som arrangeres for første gang 14. november.

# Kommunal eiendomsskatt

Kommunal eiendomsskatt er nok et av de temaene som skaper mest engasjement og følelser i kommune-Norge både politisk og i form av innbyggerengasjement.

**U**tallige leserinnlegg, møter, demonstrasjonstog og underskriftsaksjoner lokalt har kommunal eiendomsskatt medført. At kommunal eiendomsskatt er blant de minst populære skattene og avgiftene, gjør ikke striden mindre.

Kommunal eiendomsskatt er en frivillig skatt som den enkelte kommune kan vedta å innføre. Mange vil hevde at handlingsrommet for økte kommunale inntekter, stort sett består i innføre og/eller øke den kommunale eiendomsskatten. I denne artikkelen vil jeg ta for meg den kommunale eiendomsskatts historie samt litt om skattesystemet og den samlede beskatningen av eiendom. Til slutt ser jeg på noen mulige utfordringer sett fra kommunerevisors ståsted.

## Kommunal eiendomsskatt og skattesystemet

Skattesystemet kan sies å være hovedsakelig tredelt: skatt på arbeid, skatt på forbruk (moms) og skatt på kapitalavkastning. I tillegg har vi miljøskatter. Skatt på arbeid og spesielt skatt på kapitalavkastning må sees i sammenheng. Eiendom har i likhet med andre investeringer gitt en avkastning, historisk sett, og det er denne *netto*inntekten som historisk har vært gjenstand for beskatning i Norge og andre sammenlignbare land. Bolig har en dobbeltfunksjon, den er en nødvendighet, samt at det er en investering. Inntektsbegrepet (det at bolig gir en avkastning) knyttet til bolig i befolkningen, og blant politikere i Norge har helt klart hatt en svekket oppslutning siden 2. verdenskrig i takt med en økende eierandel i befolkningen (Torgersen Ulf Inas rapport 1996: 5).

Lands- og byskatteloven av 1882 sier følgende om inntektsbegrepet:

”Intægten ansættes til det beløp som den skattepliktige i sidst forløpne aar, regnet til 30 september, antages i virkligheten at have indvundet i penge eller penges verdi”.



AV LARS-IVAR NYSTERUD,  
FORVALTNINGSREVISOR, ØSTRE  
ROMERIKE REVISJONSDISTRIKT

Denne definisjonen av inntekt kalles gjerne det utvidede inntektsbegrep, og det utvidede inntektsbegrepet er lett gjenkjennelig i sammenlignbare lands skattesystemer. Det utvidede inntektsbegrepet har også vært gjeldende i Norge siden 1882.

Eiendom og avkastning på eiendom var altså en del av inntekten som skulle beskattes på linje med andre former for avkastning. I perioden helt fram til og med skatteåret 2004 hadde vi statlig inntektsbeskatning av eiendom i Norge. Mange lesere vil sikkert huske fordelsbeskatning av egen bolig. En for mange uforståelig skatt, og mye tyder på at det var populært når Bondevik-regjeringen fjernet fordelsbeskatning av egen bolig fra og med skatteåret 2005.

Hva så med kommunal eiendomsskatt? Kommunal eiendomsskatt er ikke en del av inntektsbegrepet, den er en fiskal objektskatt. Hovedbegrunnelsen for kommunal eiendomsskatt er at den tilfører inntekter til kommunen, og den kalles derfor fiskal. Lang rettspraksis sier at det er eiendommen (objektet) med dens bebyggelse som er gjenstand for beskatning. Skatteytters økonomiske stilling utover dette har liten betydning. Kommunal eiendomsskatt hadde imidlertid en annen rolle i bykommunene før 1975 gjennom at skatten var koblet opp til, og finansierte gater, veilys og andre kollektive goder. Den kommunale eiendomsskatten var ikke da fiskal, men mer selvkostrettet. Etter 1975 har altså kommunal eiendomsskatt en ren fiskal begrunnelse.

## Fra og med skatteåret 2014 kan ligningsverdier på boliger brukes for de kommunene som skal innføre eller har eiendomsskatt.

Det at den statlige inntektsbeskatningen av eiendom har forsvunnet i Norge, gjør etter min mening, at kommunal eiendomsskatts rolle har blitt styrket. Kommunal eiendomsskatt er ikke lenger på toppen av fordelsbeskatning av egen bolig, og kommunal eiendomsskatt er den eneste skatten av betydning som skattlegger eiendom direkte. Fraværet av statlig inntektsbeskatning på eiendom, gjør at Norge er et skatteparadis uten sidestykke i verden når det kommer til beskatning for de som eier bolig, hytter/fritidsboliger. Provenyet fra kommunal eiendomsskatt på bolig og hytter er fortsatt lavt.

### Kommunal eiendomsskatts historie

Eiendomsskatt er en skatteform med lange tradisjoner i Norge. I 1665 ble det opprettet en landsdekkende skattematrikkel, som avløste jordebøkene som inntil da hadde tjent som eiendomsregistre ved innkreving av eiendomsskatt. Eiendomsskatt var ved midten av 1800-tallet kommunenes viktigste inntektskilde. I 1880 utgjorde eiendomsskatten ca. 51 prosent av herredskommunenes samlede skatteinntekter (ca. 33 prosent av de totale inntektene), ca. 29 prosent av bykommunenes samlede skatteinntekter (ca. 25 prosent av de totale inntektene) og hele inntekten for amtene.

Gjennom den nye lands- og byskatteloven i 1882 ble provenyet fra eiendomsskatten redusert gjennom økning av andre skatter.

Landsskatteloven og byskatteloven av 18. august 1911 trådte i kraft med virkning fra og med 1. januar 1913. Første kapittel i begge lovene inneholdt bestemmelser om eiendomsskatt.

Etter byskatteloven kapittel 1 var eiendomsskatt obligatorisk i bykommunene. Skattegrunnlaget bygget ikke på matrikkelsystemet, men på en taksering av de faste eiendommene som skulle foretas hvert tiende år, jf. byskatteloven § 4.

Kommunestyret fastsatte eiendomsskattesatsen innenfor intervallet 2 – 7 promille jf. byskatteloven § 2. Promilleintervallet fra perioden 1911-1975 gjelder også i dagens eiendomsskattelov.

### Eiendomsskatteloven av 1975

Denne artikkelen gjennomgår ikke systematisk eiendomsskatteloven, mye kan forstås bare ved å lese loven. Imidlertid er det interessant å se på de viktigste endringene som har vært gjort siden 1975.

Det er gjort til dels store endringer i eiendomsskatteloven siden den trådte i kraft. Den kanskje viktigste endringen er opphevelsen av skillet mellom byvise og ikke byvise strøk gjort av Stoltenberg-regjeringen i 2007. Eiendomsskatteloven skilte opprinnelig mellom byvise og ikke byvise strøk, og kun eiendommer i byvise strøk kunne utlignes eiendomsskatt. Lovendringen fra 2007 går ofte under betegnelsen ”hytteskatten” da hytter og fritidsboliger i mye større grad ble gjort gjenstand for beskatning. Det var mange rettssaker knyttet til forskjellsbehandlingen mellom eiendommer i byvise og ikke byvise strøk i årene opp til 2007.

En viktig endring fra og med skatteåret 2013 er at forvaltningslovens saksbehandlingsregler gjelder. Fraværet av saksbehandlingsregler i eiendomsskatteloven av 1975 førte til mye usikkerhet om hvilke prosedyrer som skulle følges i saker om eiendomsskatt. Kritikken gikk på vilkårlig saksbehandling og store forskjeller i saksbehandlingen mellom ulike kommuner. En annen viktig endring fra og med skatteåret 2013 er at skatteyter kan klage på skatteaksten hvert år. Det kan klages hvert år såfremt man ikke har klaget før.

Fra og med skatteåret 2014 kan ligningsverdier på boliger brukes for de kommunene som skal innføre eller har eiendomsskatt. For en kommune som skal innføre eiendomsskatt vil dette medføre betydelig mindre kostnader knyttet til taksering, nemnder og saksbehandlerkapasitet. For kommunene som velger ligningsverdier betyr dette at det er skatteetaten som er klagemotpart for skatteyter og ikke som før kommunen. Hytter må imidlertid fortsatt takseres av kommunene som innfører eiendomsskatten gjennom utvendig befarung.

Statistisk sentralbyrå (SSB) har utarbeidet en landsomfattende modell for beregning av ligningsverdier på boliger. Ligningsverdier på eiendom teller som kjent med i formueskattegrunnlaget. Ligningsverdimodellen til SSB bygger på at man har delt inn eiendommene i soner. Det kan være flere soner innenfor en kommune, og man har brukt sjablonger. Sjablonger betyr at man setter noen gitte tall for alle eiendommer i hver sone. Dette vil typisk være pris pr. kvm. og tomtepris. Skatteyter kan klage hvis ligningsverdien utgjør med enn 30 prosent av markedsverdi. Målet er at ligningsverdiene skal utgjøre 25 prosent av markedsverdi på boliger. Dette betyr at du som bolig-eier kan gange ligningsverdien på huset ditt med fire, og →

få hva skatteetaten beregner markedsverdien på boligen din til.

Kommuner som allerede har utarbeidet skattetakster kan også gå over til å bruke ligningsverdier fra 2014. Det ligger imidlertid noen føringer knyttet til at man må bruke fastsatte reduksjonsfaktorer de første årene. Man kan altså ikke bruke markedsverdi, men en viss prosentsats av markedsverdi. Det er meningen at ligningsverdiene skal justeres årlig. Dette vil normalt medføre at skattegrunnlaget øker på den enkelte eiendom hvert år, og kommunene vil ikke lenger ha så stabil budsjettering fra eiendomsskatten flere år fram i tid. Fram til nå har det vært 10 år mellom takseringene, og inntektene fra eiendomsskatten har ligget omtrent på samme nivå hvert år. Nye boliger som har blitt bygget har blitt gjenstand for eiendomsskatt og økt inntektene, men i det store og hele har de budsjetterte inntektene fra eiendomsskatten vært forutsigbare og stabile. Bruk av ligningsverdier gjør altså budsjetteringen mer krevende.

I tabell 1 nedenfor er det fakta om kommunal eiendomsskatt for skatteåret 2012 fra SSB.

Som det går fram av tabell 1 er størstedelen av inntektene (4,6 mrd) fra kommunal eiendomsskatt på verk og bruk – les kraftanlegg. I tallene er også litt eiendomsskatteinntekter fra næringsseiendom.

Eiendomsskatten på boliger og hytter utgjør ifølge SSB ca. 3,4 mrd kroner i 2013. Som det går fram av tabell 1 utgjør kommunal eiendomsskatt 2,4 prosent av kommunenes inntekter. Sånn sett har kommunal eiendomsskatt hatt en fallende betydning for kommunene siden 1850, da halvparten av herredskommunenes inntekter, og 29 prosent av bykommunens inntekter kom fra eiendomsskatt.

Potensialet knyttet til kommunal eiendomsskatt er imidlertid mye høyere, spesielt på boliger og hytter. Eiendomsskatteformen tilsier at 7 promille av skattetaksten kan utgjøre skattegrunnlaget. Man kan imidlertid ha lavere skattegrunnlag gjennom å redusere fra toppen eller innføre

bunnfradrag. Skattegrunnlag er det man skal betale skatt av. Skattetakstene skal ifølge byskatteloven av 1911 gjenspeile markedsverdier på eiendommene.

Hvis man tar utgangspunkt i Norges banks analyse av boligformuen i Norge, så var den 3600 milliarder i 2009. Syv promille av 3600 milliarder utgjør 25,2 milliarder i kommunal eiendomsskatt. Tar vi med prisstigningen på boliger siden 2009, og hytter/fritidsboliger kommer vi fort opp i potensial på 30 milliarder kroner i eiendomsskatt. Bolig og hytteeiere betaler som skrevet 3,4 mrd i 2013. Riktignok ligger det noen begrensninger i eiendomsskatteformen av 1975 gjennom ti års avstand mellom takseringene, og noen begrensninger knyttet til å bruke ligningsverdier som skattetakst fra og med skatteåret 2014 for de kommunene som velger det. Allikevel er inntektpotensialet til kommunal eiendomsskatt langt fra utnyttet fullt ut i kommune-Norge. Det er vel ikke akkurat noen dristig påstand at kommunal eiendomsskatt kommer til å være et hett debatttema i Norge i mange år framover. Økende levealder sammen med eldrebølgen, og underskuddet på generasjonsbalansen i de årlige perspektivmeldingene, gjør finansieringsutfordringene for det offentlige på lengre sikt store.

### fordelingsvirkninger av den samlede eiendomsbeskatningen i Norge

En sentral del av debatten om kommunal eiendomsskatt knytter seg til begrepet rettferdighet og begrepene usosial-sosial skattlegging. På fagspråket brukes begrepet fordelingsvirkninger om sosial-usosial. Det er ikke uvanlig at man ikke presiserer begrepet rettferdighet når man snakker om rettferdig skattlegging. I skatteteorien har man laget noen retningslinjer for inndeling av begrepet rettferdighet. Det er allmenn enighet om at de med større inntekter skal betale mer skatt i kroner enn de med liten inntekt, men utover det stopper enigheten om begrepet rettferdighet.

Eiendomsskatt i kommunene	2012 tall	Prosent (endringer)	
		2011 - 2012	2009 - 2012
Kommuner med eiendomsskatt	324	2,5	8,4
Kommuner med eiendomsskatt kun på verk og bruk	111	-4,3	-16,5
Kommuner med eiendomsskatt på verk, bruk og områder utbygd på byvis	14	-44,0	-74,1
Kommuner med eiendomsskatt i hele kommunen	174	6,7	55,4
Eiendomsskatt, totalt (1 000 kr)	8 086 295	6,8	24,4
Eiendomsskatt fra annen eiendom (1 000 kr)	4 642 879	6,5	.
Eiendomsskatt fra boliger og fritidseiendommer (1 000 kr)	3 443 416	7,2	.
Eiendomsskatt i prosent av brutto driftsinntekter	2,4	0,0	4,3
Kilde: SSB			

Tabell 1: Fakta om kommunal eiendomsskatt

Nedenfor har jeg laget en tabell (tabell 2) som viser skattebelastninger etter det såkalte skatteevneprinsippet.

Kommunal eiendomsskatt er proporsjonal sett i forhold til skattegrunnlaget. Alle betaler en lik promillesats. En skatt er usosial – har dårlige fordelingsvirkninger, når skatten er degressiv. Tilsvarende er skatten sosial – har gode fordelingsvirkninger når den er progressiv.

Det kan være greit å vite litt mer om fakta knyttet til fordelingsvirkningene ved eiendomsbeskatningen i Norge på et mer overordnet plan, da fordelingsvirkningene i liten grad er kjent i den offentlige debatten knyttet til kommunal eiendomsskatt. Fordelingsvirkningene er også absolutte. Det vil si at det er liten grunn til å diskutere dem, og retningen de har.

Inntekt	Degressiv skatt		Proporsjonal skatt		Progressiv skatt	
	Kr	%	Kr	%	Kr	%
10 000	1 000	10,0	1 000	10,0	1 000	10,0
100 000	5 000	5,0	10 000	10,0	20 000	20,0
1 000 000	25 000	2,5	100 000	10,0	400 000	40,0

**Tabell 2: Skattebelastninger etter det såkalte skatteevneprinsippet**

Type skatt/fradrag	Milliarder kroner 2013
Rentefradrag*	16,3
Kommunal eiendomsskatt	-3,4
Dokumentavgift	-7
Arveavgift**	-0,5
Formueskatt på eiendom***	-4
Kontantstrøm for det offentlige	-1,4

**Tabell 3: Stat/kommunes kontantstrøm på kapitalbeskatningsobjektet privatpersoners bolig/hytter**

\*)Tall fra statistikkbanken SSB, effektiv rente 4,2 prosent. Konservativt anslag på nedbetalingslån bolig/hytte.

\*\*) (\*\*\*) Anslag artikkelskriver

I tabell 3 har jeg tallfestet stat/kommunes kontantstrøm på kapitalbeskatningsobjektet privatpersoners bolig/hytter.

Som det går fram av tabell 3 er eiendom negativt beskattet når det kommer til skatt på kapitalavkastning. Da dagens rentenivå er historisk lavt, har kontantstrømmen fra kapitalbeskatningsobjektet eiendom vært kraftig i minus for det offentlige gjennom store deler av siste 30 år. At vi også hadde et annet skatteregime før skattereformen av 1992 betød at store deler av renteinntektene var fradragberettigede. Dette medførte at det var meget lønnsomt å ha lån (høy inflasjon og fradrag for renter). Selv om det nominelle rentenivået var høyt var realrenten etter skatt negativ i

flere år før 1992. Dermed var det slik at de med størst inntekt kunne finansiere mest (bolig og fritidsbolig) lån og som kom best ut i tiden før skattereformen av 1992.

At finansieringsevnen er overproporsjonal ved økende inntekt gjør at den samlede (inntekts)beskatningen av eiendom har motsatt virkning av skatt på arbeid som er progressiv. Videre er det ikke overraskende en statistisk sammenheng mellom bolig-/hytteformue og inntekt.

At skatt på arbeid er progressiv betyr i denne sammenheng økende skatt i prosent på økende arbeidsinntekter gjennom toppskatt 1- og toppskatt 2-grensene. En husstand kan finansiere flere ganger høyere lån (rentefradrag) ved husstandsinnkomst på 1,5 millioner, enn en husstand med inntekt 750 000. Sagt på en annen måte, det er de med størst inntekt som tjener både relativt og absolutt mest på at vi har en samlet eiendomsbeskatning i Norge som trolig er verdens mest gunstige for boliger og fritidsboliger.

Mange av de fattigste i Norge er i leiemarkedet, og de utgjør ca. 23 prosent av husstandene i Norge. Leietagere har ingen skattefordeler knyttet til sitt boligkonsum på selvangivelsens dag.

I skatteforskningen sier man at utleiemarkedet i Norge har store implisitte skatter. Implisitte skatter kan sies å være skjulte skatter, som oppstår gjennom at det er store skattefordeler knyttet til en investering som ikke alle drar nytte av. Det at det er store skattefordeler knyttet til boliger og hytter gjør at prisene stiger. De som leier har som nevnt ingen skattefordeler, men de må betale prisen fullt ut av at boliger har et markert høyere prisnivå, enn hva som hadde vært tilfelle om boliger hadde vært beskattet mer likt andre investeringer. Denne merkostnaden kalles implisitt (skatt).

Doktorgradstipendiat Are Oust som studerer boligpriser og boligøkonomi ved NTNU, har anslått den implisitte skatten ved å leie bolig i Norge til å være et sted mellom 20 og 30 prosent. Et eksempel på dette kan være alenefaren som leier sokkelen på en villa med en husleie på kr 8 000 pr måned. En implisitt skatt på 25 prosent tilsvarer kr 2000 i måneden eller kr 24 000 pr år. Disse 24 000 kronene kan sies å være et uttrykk for den skattemessige forskjellsbehandlingen mellom å eie og leie i Norge, og de går i eiers favør. I den grad det er innført gjengs leie (markedspriser) på kommunale boliger vil også disse leietagere betale implisitt skatt.

Et annet moment som er lite kjent i den offentlige debatten, er at mesteparten av skattefordelen knyttet til meget gunstig eiendomsbeskatning i Norge, er en premiering av eiendommer (skatteyttere) i sentrale strøk med høye boligpriser. Dermed kan fordelingsvirkningene av eiendomsbeskatningen ikke bare sees som en omvendt Robin Hood-politikk for de som leier i leiemarkedet, men også en omvendt distriktpolitikk. Skattefordelen ved å eie bolig i distrikts-Norge er lav og tilsvarende høy på for eksempel Oslo vest.



Fordelingsvirkningene av eiendomsbeskatningen er godt kjent i skatteforskningsmiljøet, og flere av Norges offentlige utredninger har derfor sagt at fordelingsvirkningene av eiendomsskatt er gode. Både det såkalte Skauge-utvalget i (NOU 2003:9), som fikk i oppdrag å forbedre skattesystemet, og fordelingsutvalget (NOU 2009:10) understreker de gode fordelingsvirkningene av eiendomsskatt.

## Revisjonsutfordringer

Hva så når det gjelder kommunerevisjonen og kommunal eiendomsskatt. I forvaltningsrevisjonsregisteret har jeg kun funnet en forvaltningsrevisjon på kommunal eiendomsskatt. Det er en forvaltningsrevisjonsrapport fra Rogaland Revisjon IKS i 2011 angående innføring av eiendomsskatt i Hjelmeland kommune. Det var strid i Hjelmeland knyttet til takseringsretningslinjene og prinsippet om likebehandling av skatteyttere – hytteeiere/boligeiere. Forvaltningsrevisjonsrapporten fra Rogaland går etter mitt skjønn ikke inn og analyserer dette. Den er mest beskrivende og tilfører i denne sammenhengen lite nytt.

Det er flere forhold som kontrollutvalg og dermed kommunerevisjonen bør være oppmerksomme knyttet til kommunal eiendomsskatt:

### • Prinsippet om likebehandling av skatteyttere:

Likhetsprinsippet i skattelovgivningen tilsier at likeartede eiendommer som har samme attraktivitet i markedet og dermed har lik markedsverdi, bør ha tilnærmet samme skattetakst. Det vil for eksempel være usaklig forskjellsbehandling hvis en bolig med markedsverdi på 4 millioner får en skattetakst på 2,5 millioner, mens en annen bolig i samme kommune med samme markedsverdi får en skattetakst på 4 millioner. Når takseringsretningslinjene innebærer sjablonger og kun utvendig befarung, vil millimeter-rettferdighet ikke kunne oppnås. Allikevel bør det ikke forekomme systematiske forskjellsbehandlinger for eksempel mellom ulike hustyper (villa, rekkehus, selveierleilighet, borettslag osv). Likeledes bør det ikke forekomme systematisk forskjellsbehandling mellom boliger og hytter som striden i Hjelmeland sto om.

### • Har alle eiendommer som skulle vært utlignet skatt fått eiendomsskatt?

Hvor god matrikkelen i den enkelte kommune er, og hvor godt takseringsarbeidet er gjennomført vil spille inn på kvaliteten på den offentlig utlagte eiendomsskattelisten. En enkel Excel-kontroll kan brukes, hvis man først klarer å få plassert både matrikkeldata og eiendomsskattelite inn i Excel. Man kan da bruke funksjonen finn rad og usann. Alle eiendommer som ikke er utlignet skatt vil da dukke opp og kan gjennomgå sys-

tematisk. Det finnes eksempel på kommuner i Norge som har oppdaget av eiendommer er blitt glemt i eiendomsskattelisten, og i all stillhet flere år etterpå har korrigert dette.

### • Følges eiendomsskattelovens bestemmelser?

I den forbindelse er det mye som kan leses rett ut av loven, eller gjennom bruk av for eksempel Lovdata. KS eiendomsskatteforum vil også kunne være en god støtte, samt andre kommuner som har vært gjennom tilsvarende prosesser.

Gjennom mitt studium ”Master of public administration” ved Handelshøjskolen i København i 2010 leverte jeg en masteroppgave, som har klare likheter med problemstillingene som ble reist i forvaltningsrevisjonsrapporten utført av Rogaland Revisjon IKS. Min masteroppgave handlet om innføringen av kommunal eiendomsskatt i Kragerø kommune. Tittelen var ”Er det proporsjonalitet mellom skattetakster og omsetningsverdier i forholdet boliger-fritidsboliger?». Det var i Kragerø særlig strid knyttet til at kommunen brukte to ulike takseringsretningslinjer for hhv. boliger og hytter. Boliger ble taksert etter en såkalt sjablong med faste kvm-priser og tomtepris samt indre og ytre faktorer, mens hytter ble taksert etter takstmennenes skjønn.

I min masteroppgave brukte jeg omsetningsverdier etter at skatten var innført som ”sannhet” for å vurdere hvor gode skattetakstene i Kragerø var. Jeg konstruerte en brøk: skattetakst/omsetningsverdi\*100 på alle eiendommer som var omsatt i de to årene etter at eiendomsskatten var innført. Ulike boligtyper og hytter ble da gjort gjenstand for analyser i henhold til denne brøken. En viktig forutsetning for å gjøre en slik kvantitativ analyse er imidlertid at det bør være små statistiske feilmarginer. I praksis betyr at det bør være mange omsetninger av eiendommer innenfor en kommune.

## Inntektssystemet for kommunene og kommunal eiendomsskatt

Kommunal eiendomsskatt holdes utenfor inntektstutjevningen som overfører penger mellom skattesterke og skattesvake kommuner i et null-sum spill.

En forenklet analyse av inntektssystemet, tilsier at kommuner med skatteinntekter under landsgjennomsnittet blir kompensert 60 prosent opp til landsgjennomsnittet, og tilsvarende blir de skattesterke trukket 60 prosent.

Det kommunale skattøret er for 2013 for alle Norges 428 kommuner 14,1 prosent som er maksnivå. Bærum kommune var den siste kommunen som i 1979 hadde lavere kommunalt skattøre enn maks.

Hva skjer så hvis man veksler lavere kommunalt skattøre med høyere eiendomsskatt i en kommune? Jo, som skrevet holdes eiendomsskatten utenfor inntektstutjevningen. Stortinget fjernet den nedre grensen for kom-



## ■ ■ Det er flere forhold som kontrollutvalg og dermed kommunerevisjonen bør være oppmerksomme knyttet til kommunal eiendomsskatt.

munal skattøre fra 2003. Det betyr at kommunal skattøre kan settes til 0. Alle kommuner vil som følge av dette tjene på å senke det kommunale skattøret og øke eiendomsskatten tilsvarende (den samlede skattebelastningen for innbyggerne i kommunen holdes konstant). Imidlertid skjer dette på bekostning av andre (gjennom inntektstjevningen og 60 prosent-regelen). Stortinget har her åpnet opp for en massiv skatteveksling mellom økt kommunal eiendomsskatt og lavere kommunalt skattøre, men ingen gjør det! Alle vil tjene på å være tidlig ute, og/eller at ikke flertallet gjør det. Men, de som vil tjene mest på en slik skatteveksling er de rikeste kommunene med høyest skatteinntekter pr innbygger og med høyest boligverdi. Eksempelvis Oslo og Asker og Bærum, som i dag heller ikke har kommunal eiendomsskatt. Disse tre kommunene vil tjene mye på en slik skatteveksling.

Så kan man spørre seg hvorfor ingen kommuner har foretatt en slik skatteveksling. NOU 2005:6 sier følgende om dette: *"Siden 1979 har samtlige kommuner/fylkeskommuner benyttet høyeste lovlige skattesats. Det kan være flere grunner til dette (Sørensen og Monkerud 2004). Den vanlige forklaringen er at en eventuell reduksjon i skattesats vil medføre tap av statlige overføringer. Imidlertid tas det verken i utformingen av rammetilskudd og andre overføringer hensyn til faktiske skattesatser, men i skattegrunnlaget og ulike demografiske kjennetegn ved kommunene."*

Det kan bli spennende å se om denne mulige skattevekslingen vil bli brukt, og hva slags konsekvenser det vil få for finansieringen av kommunesektoren.

**Lars-Ivar Nysterud** (43) har siden januar 2012 vært engasjert som forvaltningsrevisor i Østre Romerike revisjonsdistrikt. Han har bakgrunn fra privat sektor før han startet bachelorutdanning ved HINT i 2004 og er bachelor kommunal økonomi og ledelse fra HINT 2007 (Bacheloroppgave «Hvilken legitimitet har kommunal eiendomsskatt i Steinkjer kommune?»). I tillegg har han masterutdannelse jan. 2008- mai 2010 ved Handelshøjskolen i København, HINT og HIST (Masteroppgave 2010 «Er det proporsjonalitet mellom skattetakster og omsetningsverdier i forholdet boliger-fritidsboliger i Kragerø kommune?»).



### Litteraturliste:

- NOU 2003:9 Skatteutvalget
- NOU 1996:20 Ny lov om eiendomsskatt
- NOU 2005: 6 Samspill og tillit
- NOU 2009:10 Fordelingsutvalget
- Nysterud, Lars-Ivar. Masteroppgave Master of public administration Handelshøjskolen i København 2010. Kommunal eiendomsskatt i Kragerø kommune. Er det proporsjonalitet mellom skattetakster og omsetningsverdier i forholdet boliger-fritidsboliger? ([www.bibsys.no](http://www.bibsys.no))
- Torgersen, Ulf. Omstridt boligskatt. Ut og avviklingen av skatt av inntekt fra å bo i egen bolig 1882-1996 med særlig vekt på de tre siste tiår. Inas rapport 1996:5
- Oust, Are Doktorgradsstipendiat boligøkonomi NTNU. Foredrag boligkurs unge, HIST, 8. mars 2012. "Boligboble så heldig er vi ikke", 11. mars 2012, åpent møte FRP stortingsgruppe.

# Refleksjon om rapportering og kontroll

«Ute av kontroll?» har Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi) kalt en rapport<sup>1</sup> i 2012. Med dette spørsmålet ønsket Difi å gi et faglig bidrag til en debatt om rapportering og kontroll i offentlig sektor.

**D**et har vært mange oppslag i media om kontroll og rapportering, men ikke nødvendigvis mye debatt. De fleste mener at det er for mye rapportering og kontroll i offentlig sektor, at dette stjeler tid og oppmerksomhet fra kjerneoppgavene og at dette må det gjøres noe med. Men det gis få forklaringer på hvorfor det har vokst fram nye kontrollordninger og mer rapportering.

Alle ønsker å få vekk u hensiktsmessige krav, oppgaver og rutiner, men for å finne gode løsninger må vi vite hva problemet består av og hvorfor det er mye rapportering og kontroll i offentlig sektor.

## Begrepssamrøre gir en vanskelig diskusjon

Det er til dels vanskelig å få tak i hva diskusjonen og klagingen *egentlig* handler om. Ofte sies det at det er for mye rapportering, men er det faktisk det som menes?

Begrepene «kontroll», rapportering» og «administrasjon» er ulike, men beslektet. Kontroll vil si kontroll med at lover og regler etterleves eller kontroll med at mål nås. Rapportering gir grunnlag for kontroll, men det er også kunnskapsinnhenting om hvordan det står til i virksomheten, kommunen eller sektoren. Erfaringsmessig er det ofte «administrasjon» det egentlig klages på. Administrasjon kan være et samlebegrep for alt som ikke oppfattes å være faglig aktivitet, hvor i inngår rapportering og dokumentasjon. «Papirarbeid» kaller noen det. Men det kan også være møtevirksomhet. Administrasjon kan også være *faglig administrasjon* som er nødvendig for å utføre de faglige oppgavene. Det kan være oppfølging av elever og studenter og eksamensavvikling, journaler og rapportering om helsetilstand, loggføring for at andre skal vite hva som er hendt på vekten og annen dokumentasjon.

AV INGER JOHANNE SUNDBY,  
SENIORRÅDGIVER I DIREKTORATET  
FOR FORVALTNING OG IKT (DIFI)



Men det en oftest forbinder med rapportering og kontroll er at dette er en viktig del av virksomhetens administrasjon. Det omfatter for eksempel budsjett og regnskap, personaladministrasjon, for eksempel rapportering om tidsbruk og fravær, reiseregninger og kompetanseutvikling, HMS, arkiv og drift av bygninger og utstyr.

Klaging over for mye rapportering, bunner ofte i det en kan kalle «plunder og heft». Det er oppgaver en ikke ser poenget ved og der tungvinte prosedyrer og systemer bidrar til frustrasjon. Frustrasjon skal tas alvorlig, men skal vi kunne angripe problemet må vi vite hva det innebærer, hvor stort problemet er og hvem det berører.

## For liten kunnskap om omfanget av rapportering

På tross av at svært mange mener at det er for mye rapportering og kontroll, vet vi lite om omfanget. Det har vært gjennomført noen tidsstudier blant ulike faggrupper og noen studier som er mer direkte rettet mot tidsbruk til administrative oppgaver. Disse studiene er imidlertid til liten hjelp når vi skal identifisere de krav som medfører mye rapporterings- og kontrolloppgaver og det kan være vanskelig å vurdere om omfanget er *for* stort, om det er nødvendig for bl.a. å sikre kvaliteten på tjenestene eller om det kan forenkles eller kuttes ut.

1 | Difi-rapport 2012:14 Ute av kontroll? belyses spørsmål om omfang, årsaker til og konsekvensene av «rapportering og kontroll». På NKRFS fagkonferanse 2013 presenterte Inger Johanne Sundby funn fra denne studien, som kan lastes ned her: [www.difi.no/filearchive/difi-rapport-2012-14-ute-av-kontroll.pdf](http://www.difi.no/filearchive/difi-rapport-2012-14-ute-av-kontroll.pdf).

## ■ ■ Rettighetsfesting og lovhjemling av plikter er en viktig grunn til at behovet for rapportering og kontroll synes å øke.

Årsaken er at de fleste undersøkelsene er for lite presise når de kategoriserer oppgavene. Noen eksempler er:

- Tiden til *direkte pasientarbeid* har gått ned fra 59 prosent i 1994 til 46,9 prosent i 2012. Noe som selvsagt er et problem. Spørsmålet er imidlertid også hva den resterende tiden brukes til? Er dette pasientadministrative oppgaver, f.eks. pasientjournal, epikriser, henvisninger og utskrivning såkalte *indirekte kliniske oppgaver*, eller er det administrasjon og drift av klinikk eller avdeling, opplæring og kompetanseheving eller andre oppgaver?
- En fjerdedel av lærere *skulle ønske* at de kunne bruke mindre tid på å rapportere til skoleledelsen, men hvor mye tid som faktisk brukes vet vi ikke.
- Politiet brukte 17,2 prosent av arbeidstiden til administrasjon, men hva som inngår i dette vet vi ikke.
- Blant barnehageansatte var de viktigste tidstyvene praktiske oppgaver, møter og planlegging. Rapportering og dokumentasjon kom på tredje plass.

Noen få studier er mer presise i kategoriseringen av tid brukt til rapportering og dokumentasjon.

- For eksempel brukte ansatte og ledere i kommunal pleie- og omsorgstjeneste vel 20 prosent av arbeidsuken til dette. Den mest tidkrevende oppgaven var det brukerrettede rapporterings- og dokumentasjonsarbeidet, dvs. dokumentasjon av tilstand og hva som er gjort for klientene/brukerne. For ledere tok bl.a. oppfølging av sykemeldte mye tid, og hvis kommunen ikke fulgte oppfølgingsregimet kunne de bli bøtelagt. Ref. NAVs initiativ overfor Arbeidsdepartementet for å få et enklere regelverk knyttet til oppfølging av sykemeldte ([www.nrk.no/valg2013/nav-gir-rekordmangeboter-1.11172062](http://www.nrk.no/valg2013/nav-gir-rekordmangeboter-1.11172062)).
- En tidsbruksstudie blant vitenskapelig ansatte i universitets- og høyskolesektoren avdekket at de i gjennomsnitt brukte én prosent til rapportering. Dette inkluderte rapportering i forbindelse med Forskningsrådsprosjekter, EU-prosjekter og evalueringer.
- En studie fra 2011 om omfanget av kommunal rapportering til staten, viste at det ble brukt ca. 672 årsverk, ca. 0,13 prosent av det samlede kommunale driftsbudsjett til dette.

Når det gjelder den eksterne kontrollaktiviteten er det lettere å få oversikt fordi dette utføres av tilsynsmyndighetene, Riksrevisjonen i staten og kommunerevisjonene i kommunene. Det er mange tilsynsorganer, men hvor ofte og hvor mye kontroll som utføres og

hvordan dette eventuelt belaster den enkelte virksomhet, vet vi mindre om. Det varierer bl.a. med type virksomhet.

### Hva utløser behovet for rapportering og kontroll?

Det er neppe snakk om et enkelt årsak-virkning forhold, men snarere flere utviklingstrekk som sammen påvirker behovet for kontroll og rapportering. Det er ikke mulig å gå i dybden på alle disse i denne artikkelen, men nedenfor drøftes noen mulige årsaker.

#### Mål- og resultatstyring og styringspraksis

Innføring av mål- og resultatstyring blir nevnt som en av årsakene til økt vektlegging av kontroll og rapportering. Det er vanskelig å belegge, men arbeidet med års- og halvårsrapportene synes å være mer krevende nå enn tidligere. Måten styringen praktiseres på med svært mange mål og styringsparametere kan imidlertid gi svært detaljert styring og mange rapporteringskrav. Dette varierer mellom type virksomhet og grad av politisk oppmerksomhet, men påvirkes også av styringskultur, tillitsbygging og personkjemmi. Når Budsjettproposisjonen (Prop. 1 S) angir mange mål og aktiviteter for en virksomhet, gjenspeiles dette ofte i tildelingsbrevet i form av ytterligere operasjonalisering, det vil i praksis si ytterligere detaljering. På områder der styringsbehovet er stort, bl.a. fordi området er sterkt politisert, medføre dette ofte ad-hoc rapportering eller hyppigere rapportering.

Det totale omfanget av mål, krav og hensyn som statlige virksomheter skal ivareta er stort. I tillegg til mål knyttet til kjernevirksomheten, styres statlige virksomheter også av en rekke andre mål og hensyn. En vanlig statlig virksomhet skal ikke bare rapportere til egen overordnet myndighet, men også til andre statlige myndigheter og eventuelt også internasjonale organisasjoner.

Rapportering er nødvendig for å gi et samlet bilde av status på et innsatsområde. Men det er også et virkemiddel i seg selv for å bevisstgjøre og endre praksis for eksempel rapportering på miljøkrav, sykefravær og oppfølging av sykemeldte, inkluderende arbeidsliv, likestilling, bruk av lærlinger, bruk av nynorsk vs. bokmål osv.

#### Rettighetsfesting og rettsliggjøring medfører mer dokumentasjon og rapportering

Rettighetsfesting og lovhjemling av plikter er en viktig grunn til at behovet for rapportering og kontroll synes å øke. Det gjelder særlig på kommunenivå, men også statlige virksomheter blir berørt av dette. Saksbehandling skal dokumenteres, det skal rapporteres på om rettigheter er ivarettatt og plikter utført, og det skal føres tilsyn og kontroll →

■ ■ Det er derfor ikke uvanlig å høre politikere si at vi må få «mindre rapportering», mens i neste setning si at «dette må vi vite mer om».

med om dette er i tråd med vedtatt regelverk. Hvis det ikke er god nok dokumentasjon på hva som er skjedd, kan det bli problemer senere dersom det kommer klager og krav om erstatning.

#### *Flere og mer aktive kontrollorganer*

Utviklingen av kontrollorganene er også en mulig årsak til økt vekt på kontroll. De senere årene har vi fått mer rendyrkede statlige tilsynsorganer og en profesjonalisering av tilsynsvirksomheten. Utviklingen har vært tilsiktet og har antagelig ført til bedre kvalitet på kontrollen. Samtidig fører en økning i kapasiteten og kompetansen knyttet til kontroll etter all sannsynlighet til at omfanget av kontroll øker.

Riksrevisjonen har i perioden 2006 til 2010 hatt en økning i antall ansatte fra 410 til 539, og mange mener Riksrevisjonen er det kontrollorganet som i størst grad har bidratt til økt vektlegging av kontroll. Forvaltningsrevisjonen er styrket, regnskapsrevisjonen har fått utvidet sitt oppgavetilfang, og Riksrevisjonen har fått en mer aktiv mediestrategi. Riksrevisjonen har flere ansatte til å drive revisjon av NAV enn Arbeidsdepartementet har til å etatsstyre NAV.

Kontroll- og konstitusjonskomiteen er en annen viktig aktør i kontrollen av forvaltningen. Komiteen forholder seg til rapportene fra Riksrevisjonen, henvendelser fra enkeltpersoner og ikke minst medieoppslag.

#### *Mediene er drivere for mer dokumentasjon og rapportering*

Medienes store interesse for tjenesteytingen i offentlig sektor, for eksempel på innhold i omsorgstjenestene og den enkeltes rettigheter er viktig, men påvirker omfanget av rapporteringen. Dette gjelder særlig kravene til kommunene som tjenesteyter. Når mediene viser interesse så må kommuner og statlige aktører ofte rapportere til departementet. Medienes interesse kan føre til mer rapportering på visse områder for å sikre at kommunens ledelse eller departementet har oversikt, når det kommer spørsmål.

#### *Kunnskapsbasert politikkkutforming*

Politikkutforming er blitt mer kunnskapsbasert, og det etterspørres mer og bedre kunnskap innenfor alle sektorer og oppgaveområder. Kunnskap om situasjonen og effekt av tiltak på samfunnsområder eller blant grupper av innbyggere, er nødvendig for å kunne sette inn adekvate tiltak og virkemidler. Det er derfor ikke uvanlig å høre

politikere si at vi må få «mindre rapportering», mens i neste setning si at «dette må vi vite mer om».

#### *Teknologisk utvikling og egenadministrasjon*

Bruk av elektroniske systemer og registre har lagt forholdene til rette for mer, og mer detaljert, rapportering og dokumentasjon. Mulighetene for automatisk generering og gjenbruk av data, mer åpenhet og formidling av informasjon om offentlige virksomheter, oppgaver, aktiviteter og måloppnåelse har økt. Det er lett å kreve mer, men vanskeligere å stille spørsmålet om dette er nødvendig informasjon og ikke bare «kjekt å ha informasjon». IKT-løsninger gjør sammenstilling og gjenbruk av informasjon enklere, men alle nye data må legges inn, eventuelt også kvalitetssikres og analyseres.

Teknologisk utvikling og nye arbeidsprosesser påvirker også måten vi organiserer administrativt arbeid i offentlig sektor i dag. Mange oppgaver som tidligere ble utført av spesialistene i administrasjonsavdelinger, forværelser, blant sekretærer og merkantilt personale, er blitt desentralisert til den enkelte leder og ansatte. Den enkelte ansatte kan administrere seg selv og rapportere og dokumentere aktiviteter og resultater fra egne arbeidsoppgaver i mye større grad enn tidligere. I noen tilfeller er også data som skal rapporteres – og kontrolleres – integrert i faglige arbeidsprosesser, saksbehandlingssystemer mv. I slike tilfeller kan det være umulig eller svært lite hensiktsmessig å skille mellom kjerneoppgaver og administrativ rapportering.

#### *Manglende tillit som årsak til økt rapportering og kontroll*

Mer kontroll og rapportering kan være et uttrykk for manglende tillit til at statlige virksomheter prioriterer og ivaretar de mange ulike målene og hensynene på en god måte. Overordnet nivå oppfattes som om de ikke har tillit til at underordnet nivå selv greier å finne ut hvordan målene som er satt for virksomheten best kan nås. Gjennom å gi omfattende og detaljerte rapporteringskrav signaliserer overordnet nivå indirekte at de ikke har tiltro til at oppgaven vil bli løst uten tett oppfølging.

Et departement som må besvare svært detaljerte spørsmål om enkeltsaker fra Stortinget eller media, må ofte innhente konkret informasjon for å kunne svare. Bestillingen kan gå helt ut til lokale enheter. For å sikre seg "til neste gang" kan dette generere et nytt punkt på rapporteringslista. Å besvare et spørsmål med at en har full tillit til at underliggende organer eller kommuner gjør det de skal, er ikke nok for et presset departement.

## Mange krav på et detaljert nivå kan også føre til målforskyvning fordi det rapporteres på det som er lett å måle og ikke på det som er viktigst.

### Hva er konsekvensene av rapportering og kontroll?

Hva er nytten av rapportering og kontroll? Er all rapportering nødvendig, blir den utnyttet og er rapporterings-systemene gode og effektive? Ser vi noen negative konsekvenser for forvaltningen?

#### *Rapportering gir bedre kunnskapsgrunnlag og styringsinformasjon*

Systematisk rapportering om tilstanden i sektoren (f.eks. i skolen) er viktig som grunnlag for å iverksette tiltak og vurdere virkemiddelbruken.

Rapporteringen er også viktig for den interne styringen av virksomheten, og virksomheten har vanligvis en egeninteresse i å rapportere om hva den har fått til og hvordan ressursene er brukt. I enkelte tilfeller er rapportering også nødvendig for å få tildelt ressurser, f.eks. for å få øremerkede tilskudd til kommunen. Prosessen med å lage en god årsrapport kan også medføre at virksomheten hever blikket fra den daglige drift og setter ord på hva den har fått til i året som har gått. Rapportering bør bidra til å identifisere avvik, utfordringer og risikoområder, endringsbehov og gi grunnlag for forbedringstiltak.

#### *Kontroll gir økt måloppnåelse og bedre etterlevelse av regler?*

Mer systematisk kontroll og rapportering bidrar til en mer effektiv og mer resultatorientert forvaltning, og kontroll bidrar til bedre etterlevelse av regelverk. Men det kan også stilles spørsmål med om grensenytten av økt kontroll er i ferd med å bli negativ. Mer kontroll og rapportering medfører økte kostnader i forbindelse med nye eller endrede krav til kompetanse, arbeidsprosesser, styringssystemer og ledelsesoppfølging. I tillegg kommer kostnader knyttet til selve kontrollaktivitetene – i forkant, underveis og i etterkant.

#### *Økt frykt for å gjøre feil?*

Fører økt vekt på kontroll og åpenhet om kontrollresultater og avvik til at forvaltningen blir så opptatt av ikke å gjøre feil, at den ikke i tilstrekkelig grad greier å tenke nytt og utvikle seg? Statlige og kommunale organers frykt for å bli tatt i feil kan føre til overdreven forsiktighet og svekket vilje til å formulere klare mål, hemme initiativ og bremse utvikling av innovative løsninger. Det stilles spørsmål om kontrollen (bl.a. revisjonen) er mer opptatt av avvik enn det en lykkes med. Det revideres mot det ideelle og ses bort fra rammebetingelsene med manglende ressurser, til

dels sprikende mål eller regelverk som setter grenser for hvilke mål som kan nås.

#### *Rapportene utnyttes, men blir det viktige borte i detaljer?*

Rapportering knyttet til styringsdialogen brukes av overordnet myndighet, og mesteparten av dataene som brukes til rapporteringen, utnyttes også til intern virksomhetsstyring. Dette gjelder også det kommunene er pålagt å rapportere til staten. Det klages derfor lite på selve rapporteringen, men desto mer på innretningen på målene, antallet mål og oppgaver, vage og uklare mål, detaljrikdommen, nivået på de målene det skal rapporteres på (aktiviteter vs. effekter) og urealistiske mål. Mange krav på et detaljert nivå kan også føre til målforskyvning fordi det rapporteres på det som er lett å måle og ikke på det som er viktigst. En ambisjon om å få til strategiske resultat- og effektmålinger av prioriterte tiltak og områder etterlyses.

Det som virkelig frustrerer, er når det stilles krav om å gi enkle rapporteringer på kompliserte områder – og det er det mange av i både stat og kommune. For å få gode effekter og løsninger for samfunnet og innbyggerne må flere virksomheter inn med ulike tiltak og virkemidler, og disse må virke sammen for å nå målene. Det kan være vanskelig å se og rapportere om virksomhetens eget bidrag til måloppfyllelse. Dette er spesielt krevende når det forventes at virksomheten skal kunne rapportere om effekter av ettårige tiltak.

Årlige rapporteringer på mange tverrgående områder (likestilling, IA, målform, miljø, brukerretting etc.) er krevende, og det stilles spørsmål om dette må gjøres vært år. Det krever ressurser fordi informasjon ofte ikke kan trekkes ut av de administrative systemene, men med manuell innsamling. Det stilles spørsmål om informasjonsbehovet kan dekkes bedre på andre måter enn gjennom rapportering og at en kunne få bedre kvalitet med bruk av f.eks. gode evalueringer med noen års mellomrom.

#### *Er frustrasjon en konsekvens av rapportering?*

En av årsakene til at Difi ønsket å sette rapportering og kontroll på dagsordenen, er at ledere i forvaltningen uttrykker bekymring og frustrasjon over at rapporteringen og kontrollen tar overhånd. Nyere kartlegginger viser imidlertid at inntrykket av at kontroll og rapportering er svært ressurskrevende er blitt noe modifisert. Men frustrasjon skal en ta på alvor. Vårt inntrykk er imidlertid at administrative oppgaver forårsaker mer frustrasjon enn rapportering og kontroll. Rapportering og dokumentasjon →

## ■ ■ Rapportering er særlig frustrerende uten tilbakemelding på det en har levert eller spor av det som er rapportert i styrende dokumenter.

blir synonymt med administrasjon, og mange opplever at dette tar mye tid fra det som oppfattes som kjerneoppgaver.

I de tilfellene vi har klart å avgrense rapportering fra andre administrative oppgaver, ser vi at ressursbruken til rapportering ikke utgjør så stor andel av den totale tidsbruken som vi ville antatt. Men uansett oppfattes alt som virker forstyrrende på gjennomføringen av de faglige oppgavene, frustrerende. Dette kan også gjelde fagadministrative oppgaver som er nært knyttet til utførelsen av de faglige oppgavene. Ansatte i administrasjonen reagerer ikke på samme måte fordi rapportering er en av deres kjerneoppgaver.

Rapportering er særlig frustrerende uten tilbakemelding på det en har levert eller spor av det som er rapportert i styrende dokumenter. Tungvinte rapporteringsrutiner og stadige endringer oppleves som plunder og heft. Rapportene bør kunne genereres fra de administrative systemene. Når det ikke fungerer godt, tar det mye tid og blir en kilde til irritasjon. Manglende samordning mellom ulike mottakere og manglende muligheter for gjenbruk av data, medfører at virksomhetene må rapportere nesten de samme dataene til flere mottakere for eksempel på personalområdet. Mange oppfatter dette som sløsing med tid og ressurser.

### Bør og kan vi få redusert rapportering og kontroll?

Som vi har vist gjennom dette arbeidet er det noen årsaker og også gode hensikter bak utviklingen av rapporterings- og kontrollregimer i offentlig sektor. Men det er gode grunner til å ha et kritisk blikk på både omfang og innretning. Det er ikke grenser for hva politikere, media, kontrollørene og virksomhetene selv ønsker å vite og ha kontroll med. Det kan medføre at vi bruker unødig mye ressurser på kontroll og rapportering i alle ledd – fra de som utfører viktige tjenester for den enkelte innbygger til toppledere i stat og kommune.

Teknologien bidrar, men det er lett å glemme at data må registreres av noen enten administrasjonen eller de som utfører tjenestene. Det er lett å spørre om mer, selv om kanskje andre etater får det samme.

Vi lever i det som flere kaller «Rettighetssamfunnet». Vi er opptatt av kvalitet på tjenestene, men vi må være klar over at med dette følger til dels mye dokumentasjon om at den enkelte har fått det han eller hun har krav på. Styringsbehovet kan også være vanskelig å tøyte, og detaljeringsgraden i både mål og krav kan bli stor. Resultatet kan bli for lite handlingsrom for dem som skal

løse oppgavene og utføre tjenestene. Mulighetene til å få utnyttet fagkunnskap, kreativitet, initiativ og motivasjon for å nå målene, kan bli svekket. Krav om detaljerte rapporter og mye kontroll kan oppfattes som et tegn på manglene tillit. Til sammen kan dette hindre gjennomføringsevnen. Vi trenger modige og initiativrike ledere og ansatte som gjør det som skal til for å oppnå resultater. Så derfor er debatten om vi i offentlig sektor er i ferd med å miste kontrollen med veksten i rapporterings- og kontrollregimene svært viktig, spesielt hvis den kan bidra til at de som krever mer dokumentasjon tenker seg om og vurderer kostnader, nytten og konsekvensene av dette.



**Inger Johanne Sundby** er cand. sociol. fra UiO (1974) og er nå seniorrådgiver i Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi). Hun har arbeidet med organisering, effektivisering og omstilling av statsforvaltningen i over 30 år. Som konsulent i PA Consulting Group arbeidet hun også med prosjekter i kommunesektoren.

# Med tillit til kommunene?

Kommunene avhengig av tillit. Men tillit er en skjør plante som krever pleie og stell. Hvis det fester seg et inntrykk av at usaklig forskjellsbehandling, vernetjenester, kameraderi, favorisering, gratispassasjerer, maktmisbruk og korrupsjon forekommer i kommunene, undergraves tilliten.

**V**i er alle medlemmer av et kommunalt fellesskap som gjør at vi kan få dekket behov og regulert viktige samfunnsoppgaver på en bedre måte enn om kommunen ikke hadde eksistert. Skatteyterne bidrar til å finansiere oppgavene, velgerne påvirker hvordan ressursene skal brukes, brukerne skal motta tjenester de har rett til, og innbyggerne skal behandles rettferdig.

Oftest stilles spørsmålet om manglende tillit egentlig er noe særlig problem i norske kommuner. I løpet av våren 2013 er det offentliggjort to undersøkelser som gir holdepunkter for å vurdere omfanget i norske kommuner. KS undersøkte om lederne i kommunene hadde opplevd tilbud om utilbørlige fordeler. Difi (Direktoratet for forvaltning og IKT) har i en omfattende innbyggerundersøkelse bl.a. kartlagt befolkningens inntrykk av korrupsjon i kommunene.

I KS' undersøkelse rapporterer ansatte i kommunene at de mottar en rekke former for tilbud om å yte en utilbørlig fordel. Fire av ti ansatte er kjent med slike tilbud det siste året. Den klassiske pengebestikkelsen forekommer svært sjelden. Færre enn én prosent av de spurte opplyser at de er tilbudt penger. Det er vanligere med forslag om å favorisere enkeltpersoner/-grupper eller aktører/saksutfall, eller å foreslå at regelverk kan omgås. Henvendelser om utilbørlig press kommer oftest fra grunneiere og/eller privatpersoner. Forslagene retter seg oftest mot kommunens mellomledere, men også mot toppledelsen. De mest utsatte sektorene er areal/plan/byggesak og eiendom/vedlikehold.

Difis undersøkelse indikerer at kommunene har et visst omdømmeproblem. Flertallet av de spurte tror at ulike former

AV SPESIALRÅDGIVER  
TOR DØLVIK, TRANSPARENCY  
INTERNATIONAL NORGE



Foto: Agenda Kaupang

for korrupsjon, slik som bestikkelser/"smøring" og favorisering av familie og venner, skjer i kommunene. Én av fem tror at slikt skjer i liten grad<sup>1</sup>. Under halvparten av befolkningen tror at stat og kommuner er gode til å forhindre korrupsjon i det offentlige (44 prosent), mens rundt en femdel (21 prosent) tror at de er dårlige til å forhindre korrupsjon.

Stadig flere kommuner og fylkeskommuner er opptatt av å sette i verk tiltak som bidrar til å forhindre korrupsjon eller korrupsjonslignende situasjoner. Undersøkelsen fra KS bekrefter at risikoen finnes, og at det er nødvendig med årvåkenhet. Det positive er at tilbudene om utilbørlige fordeler blir avslått, i følge svarene fra kommunene. Utfordringen er at innbyggerne likevel har inntrykk av at korrupsjonen foregår.

I tillegg til å arbeide med etisk bevissthet, holdninger og korrupsjonsforebyggende tiltak, må kommunene vise tydelig overfor samarbeidspartnere og publikum at tilbud om utilbørlige fordeler ikke aksepteres. Sammen med økt åpenhet om kommunale prosesser og vedtak kan det bidra til et godt omdømme og styrket tillit til kommunene.

<sup>1</sup> Svaralternativene var angitt på en skala fra -3 (svært liten grad) til +3 (svært stor grad). 51 prosent svarte +1 til +3, mens 19 prosent svarte -1 til -3.

ØVRIGE  
KRONIKØRER:



Bidragstere fra KS  
Kommunesektorens  
organisasjon



Riksrevisor  
**Jørgen  
Kosmo,**  
Riksrevisjonen  
  
Foto:  
Riksrevisjonen  
-Ilja Hendel



**Ole Petter  
Pedersen,**  
Redaktør for  
utvikling og  
økonomi i  
Kommunal  
Rapport

# God styring av helsetjenester til syke eldre – gode tjenester

Vi får høre om mange eksempler på gode møter mellom eldre og omsorgstjenestens ansatte. «Omsorgsengler» er et ord som har blitt brukt når man snakker med eldre om deres møter med ansatte i helse og omsorg.

**V**i ser at ansatte i tjenesten gjør en uvurderlig innsats hver eneste dag. En helhetlig behandling og omsorg av syke eldre krever både kompetanse og gode rammevilkår i en tverrfaglig samhandling. De problemstillingene som ansatte må forholde seg til er mangfoldige, og de ansattes faglige kompetanse og handlekraft er avgjørende for forsvarlige tjenester.

Derfor oppstår utfordringene når rammevilkårene og systemet rundt «omsorgsenglene» ikke er på plass. Gode systemer i tjenesten er viktig for at tilbudet skal bli enhetlig og helhetlig. Hvis ikke blir det opp til den enkeltes faglige skjønn hvordan helsetilbudet blir gjennomført, og mye av tjenesten vil bli basert på tilfeldigheter.

## Tilsyn i mange kommuner

Som en del av en flerårig nasjonal satsning undersøkte Fylkesmannen helsetjenester til eldre. Vi undersøkte ulike deler av tjenesten i kommunen. Både tjenestetilbudet i hjemmetjenestene, sykehjem og samarbeidsrommet mellom ulike instanser inngikk i flere av tilsynene.

Vi konsentrerte oss om forhold i tjenestene som pekte seg ut som særlige sårbare, og forhold som var utsatt for svikt som kunne resultere i alvorlige konsekvenser for syke eldre. Tema for tilsyn omhandlet blant annet om tjenestetilbudet til personer med demens, forebygging og behandling av underernæring og legemiddelbehandling.

## Hva fant vi i tilsynet?

I en samlerapport fra Statens helsetilsyn fra 2011 finner vi at mange kommuner manglet framgangsmåter for å identifisere pasienter med demens og/eller ernærings-

AV BENTE KNE HAUGDAHL,  
RÅDGIVER VED FYLKESMANNEN I  
NORD-TRØNDELAG



problematikk, og at en ikke hadde system for å fange opp endringer i pasientenes behov.

Tilsynene i demensomsorg, ernæring og legemiddelbehandling avdekte en rekke uklare ansvarsforhold i tjenesten, og dette gjaldt både innad i kommunen og oppgavefordeling mellom fastlege og tjenesten i kommunen.

Tilsynet avslørte også at kommunene ikke hadde gode nok vurderinger av om de hadde rett kompetanse i tjenestene. Kunnskap er viktig for å yte forsvarlige tjenester, og flere kommuner manglet kompetanseplaner. Internopplæringen var mange steder tilfeldig og mangelfull.

Tilsynet avslørte videre manglende rutiner rundt rapporterings- og dokumentasjonspraksis som skal sikre at medarbeiderne til enhver tid vet hvilken hjelp den enkelte pasient trenger og hva andre kolleger har gjort, planlagt og observert.

Vi konstaterte mangelfulle prosedyrer og rutiner som ikke var oppdatert i henhold til gjeldende forskrift. Prosedyrene ble ikke gjennomgått regelmessig for å vurdere behov for justeringer.

Kommunens ledelse har ansvar for å planlegge, organisere og styre tjenesteytingen. I flere kommuner er det ikke utført noen risikovurdering av tjenesteområdet, og



mulighetene for læring av egne feil blir ikke benyttet til systematisk forbedringsarbeid.

### Konsekvenser for den enkelte pasient

Når det mangler en felles forståelse for hvordan arbeidsoppgavene skal utføres, blir det opp til den enkelte ansatte hvordan det blir gjort. En slik praksis er for tilfeldig og øker faren for at noe kan svikte. Det kan føre til at personer med demens og/eller ernæringsproblematikk ikke blir fanget opp og utredet slik de bør, og at de heller ikke får den hjelpen de har behov for.

En manglende helhetlig oppfølging av personer med demens og/eller ernæringsproblematikk kan føre til at de ikke blir identifisert og behovsendringer ikke blir fanget opp. Underernæring svekker motstanden mot infeksjoner, rammer den fysiske og mentale funksjonen, og øker risiko for komplikasjoner ved sykdom. Forsømmelser kan få alvorlige helsemessige konsekvenser for enkeltmennesket.

Legemiddelhåndtering er et velkjent risikoområde. På grunn av kroniske sykdommer og andre plager bruker mange eldre en rekke legemidler. Risiko for bivirkninger og andre legemiddelproblemer øker når mange legemidler brukes samtidig. Aldersforandringer gir i seg selv også økt sårbarhet for uheldige legemiddelvirksomheter. Dersom kommunen ikke sørger for tilstrekkelig faglig kompetanse og nøyaktighet i alle ledd av legemiddelhåndteringen, kan dette i verste fall få fatale konsekvenser for pasienten.

### Systemet

Internkontroll skal bidra til faglig forsvarlige helse og omsorgstjenester, og er et verktøy som skal sikre at daglige arbeidsoppgaver blir utført, styrt og forbedret i henhold til lovens krav. Det handler om å systematisere og sikre at virksomheten utvikles og forbedres. Dette er særlig

viktig på områder der svikt kan få alvorlige følger. Omsorg og helsehjelp som ytes bør ta hensyn til pasientens behov, og den skal gis på riktig måte og på riktig tidspunkt av en kompetent medarbeider.

Hvorfor maser vi om internkontroll? Jo, systemperspektivet setter rammer rundt de ansatte slik at de kan gjennomføre en helhetlig behandling og omsorg som ikke er preget av tilfeldigheter som igjen kan resultere i at man fort kan gjøre ufrivillige feil.

Som sagt har en del kommuner en betydelig vei å gå i forhold til systematisk arbeid. Resultatene fra de omtalte tilsynene viser at det fortsatt er behov for ulike tiltak som kan sikre at tjenestene til syke eldre blir mer forsvarlig.

For Fylkesmannen er det viktig å ha en god dialog med kommunene, og det gledelige er at kommunene mente at tilsynet var nyttig og at det har gitt et godt grunnlag for å forbedre tjenestetilbudet til syke eldre.

**Bente Kne Haugdahl** er utdannet sykepleier med tilleggsutdanning i helseledelse ved BI, prosjektlederutdanning ved Høgskolen i Nord-Trøndelag og revisjonslederutdanning fra Statens helsetilsyn. Hun har sykepleiepraksis fra både kommunehelsetjeneste og spesialisthelsetjeneste med spesielt vekt på akuttmedisin og har jobbet som leder i ulike deler av helse-tjenesten og vært prosjektleder for flere omstillingsprosjekt. Siden 2007 har hun jobbet hos Fylkesmannen i Nord-Trøndelag med områdeansvar i omsorgsplan 2015. I dag er hun områdeansvarlig for omsorgsplan 2020, og som et ledd i det leder for et prosjekt som skal hjelpe kommuner i analyse og planlegging av helse og omsorgstjenesten. Videre har hun gjennomført flere tilsyn med helsetjenester i både kommune og sykehus.

## Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

▶ NKRFs Lederkonferanse 2013	5. – 6. nov.	Jevnaker
▶ A.2.45 Revisjonsbevis Nyhet!	12. nov.	Oslo
▶ Møteplass for selskapskontroll 2013 Nyhet!	14. nov.	Gardermoen
▶ A.2.34 Miljørev. - forvaltningsrev. av fagområdet miljø og klima	19. – 20. nov.	Gardermoen
▶ Fagtreff for regnskapsrevisorer 2013	20. – 21. nov.	Gardermoen
▶ C.2.15 Spesiell forvaltningsrett – kommuner	27. – 28. nov.	Gardermoen
▶ B.1.7 Kommunal økonomi og regnskap for ikke-økonomer	4. – 5. des.	Lillestrøm
▶ C.2.8 Selvkostprinsippet og prissetting av komm. betalingstjenester	10. des.	Oslo
▶ A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	15. – 16. jan.	Gardermoen
▶ NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2014	5. – 6. feb.	Gardermoen

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



www.nkrf.no

# Regnskapsføring av finansielle instrumenter

– oppsummering av høringsuttalelser til KRS nr. 11

Arbeidet med en kommunal regnskapsstandard om regnskapsføring av finansielle eiendeler og forpliktelser har medført stort engasjement.

I høringsrunden var også engasjementet stort, og det kom inn høringsuttalelser fra 23 instanser. Artikkelen gir en oversikt over innkomne høringsuttalelser.

## Generelt kommentarer til høringsutkastet

KRS nr. 11 (HU) «Finansielle eiendeler og forpliktelser» beskriver den regnskapsmessige håndteringen av finansielle eiendeler og forpliktelser, eller finansielle instrumenter. Standarden skal gi veiledning og oppklaring på områder som har vist seg utfordrende i praksis, slik som regnskapsmessig behandling av derivater og sikring.

Foruten selve standarden består høringsutkastet av tre vedlegg:

- A. Veiledning til anvendelse av KRS nr. 11
- B. Eksempler på regnskapsføring
- C. Ordliste finansielle eiendeler og gjeld

Høringsutkastet blir ikke gått gjennom i denne artikkelen, da det er godt dekket i Ailin Aastvedts artikkel i Kommunerevisoren nr. 4/2013.

Flere høringsinstanser kommenterer at høringsutkastet oppfattes som komplisert og tidkrevende å sette seg inn i, og at det kan være vanskelig å forstå. Som enkelte er inne på kan dette skyldes at standarden er skrevet generelt, noe som imidlertid har vært en klar forutsetning ved utarbeidelsen av standarden. I den forbindelse er det også noen som kommenterer at standarden tydeligere bør «formidle at bokføring av sikring er et unntak, og at standarden (KRS11) gir regler for føring, og at dette er grunnen til at det stilles omfattende krav til dokumentasjon og noter.»

Enkelte kommenterer også at det er noe uklart hvilken status vedleggene har. Er de en del av standarden, eller er de kun for illustrasjon og veiledning? Dette er naturlige kommentarer, siden GKRS ikke tok uttrykkelig stilling til vedleggenes status før standarden ble sendt på høring.

AV KJUT ERIK LIE, UTREDNINGS-  
LEDER, FORENINGEN FOR GOD  
KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK  
(GKRS) OG SENIORRÅDGIVER, NKRF



Det kommer også fram kommentarer om at veiledningen i vedlegg A bør knyttes bedre til standarden, for at det skal bli lettere å finne frem til veiledningen til det aktuelle punktet i standarden.

## Obligasjoner til forfall

Høringsutkastet til KRS nr. 11, med tilhørende endringer i KRS nr. 1 og KRS nr. 2, inneholder et forslag om opphevelse av gjeldende bestemmelse om at obligasjoner kommunen på forhånd har bestemt skal holdes til forfall klassifiseres som finansielle anleggsmidler, og at over-/underkurs ved kjøpet klassifiseres som kortsiktig fordring/gjeld og resultatføres lineært over obligasjonens løpetid. Etter forslaget skal alle obligasjoner heretter klassifiseres som omløpsmidler. Høringsutkastet åpner imidlertid for at fastrenteobligasjoner kan være kontantstrømsikring på eiendelssiden og dermed regnskapsføres i samsvar med punkt 3.5 i KRS nr. 11.

Høringsinstansene gir i hovedsak støtte til denne endringen. Det er imidlertid noen som er kritiske både til endringen som gjelder obligasjoner til forfall og til at obligasjoner ikke kan klassifiseres som anleggsmidler.

Fagkomiteen i GKRS sin foreløpige vurdering er at hovedgrepet med å flytte obligasjoner til forfall til omløpsmidler opprettholdes. Det fremkommer imidlertid av høringsvarene at det er behov for en tydeligere regulering av obligasjoner til forfall i standarden.



Illustrasjonsfoto: Shutterstock.com

Det synes også å være behov for å se på om obligasjoner under visse kriterier kan klassifiseres som anleggsmidler. Et mulig eksempel kan være det som en høringsinstans trekker frem:

*«I et konkret eksempel har NN kommune kjøpt aksjer i et energiselskap ut i fra en næringspolitisk og/eller samfunnsmotivert begrunnelse. Kommunen kjøpte aksjer for x millioner kroner, som (etter vår oppfatning) korrekt er klassifisert som anleggsmiddel ut i fra bakgrunnen for kjøpet. Selskapet har flere år etter at anskaffelsen ble gjort besluttet å omgjøre deler av aksjekapitalen til lån (fondsobligasjoner), noe som i praksis medfører at kommunens pålydende på aksjene reduseres med y millioner kroner. I stedet får kommunen fondsobligasjoner på y millioner kroner med en løpetid på 99 år hvor utsteder har en ensidig rett til helt eller delvis å løse inn obligasjonene, første gang etter 10 år. Det blir etter vår oppfatning fullstendig feil at disse obligasjonene skal klassifiseres som omløpsmiddel, med de effekter usikre estimater på virkelig verdi vil ha på driftsresultatet. Ut i fra kommunens hensikt/intensjon med anskaffelsen og situasjonen for øvrig er det etter vår oppfatning åpenbart at disse obligasjonene skal klassifiseres som anleggsmidler, ikke som omløpsmidler.»*

### Endring av avtaler

Finansielle instrumenter føres ut av balansen når de bortfaller eller når det foreligger en transaksjon eller annet forhold som medfører at det vesentligste av risiko og kontroll er overført til en annen part. Høringsutkastet legger til grunn at det samme gjelder når det gjøres vesentlige endringer i instrumentets kontraktsmessige vilkår. Slike endringer innebærer også at en sikringsrelasjon anses opphørt, slik at gevinst og tap ved transaksjonen skal skje på opphørstidspunktet.

Det synes å være bred støtte blant høringsinstansene om at gevinst/tap skal regnskapsføres ved bortfall av avtaler. Imidlertid er det relativt stor motstand mot at det samme prinsipp skal legges til grunn ved vesentlig endring av avtaler. En høringsinstans skriver bl.a. følgende:

*«Gevinst-/tapsberegning som ved opphør av sikringen i disse tilfellene vil etter vår oppfatning kunne føre til at kommuner i stedet for å gjøre rasjonelle og økonomisk sett fornuftige beslutninger knyttet til disse avtalene velger å bli sittende på avtaler til de utløper. Dermed blir kommunen prisgitt rentenivået på tidspunktet hvor avtalen utløper og mister muligheten til å etablere en forutsigbarhet på lengre sikt når det gjelder renteutgiftene. Vi mener det eneste fornuftige i disse tilfellene er at gevinst/tap ved en slik forlengelse utgiftsføres-/inntektsføres lineært over gjenværende løpetid på sikringsavtalen.»*

Noen høringsinstanser støtter imidlertid forslaget:

*«Dette er vi positive til og mener er fornuftig i forhold til at man ikke kamuflerer en høy rente ved å forlenge avtalen til en mye lavere rente. Det er også vanskelig å få priset slike endringer i forhold til en anbudskonkurranse.»*

GKRS' begrunnelse for løsningen var at det i utgangspunktet er liten økonomisk forskjell på å avslutte en avtale og inngå en ny og det å gjøre en vesentlig endring av en eksisterende avtale. Den valgte løsningen har også sammenheng med harmonisering med fastrentelån, hvor det er lagt til grunn at overkurs ved avslutning av en fastrenteavtale regnskapsføres umiddelbart.

### Porteføljesikring

Et sikringsinstrument kan normalt ikke ha lengre løpetid enn sikringsobjektet. Høringsutkastet åpner imidlertid for at hele eller deler av kommunens renter knyttet til låneporteføljen utpekes som sikringsobjekt ved kontantstrøm- →

sikring. I slike tilfeller stilles det av praktiske årsaker ikke krav om sammenfall i løpetid på sikringsobjekt og sikringsinstrument. Objektene i porteføljen må imidlertid ha likeartede risikokarakteristika, som for eksempel at de blir påvirket av endring i flytende rente.

Høringsinstansene synes i stor grad å støtte prinsippet om at det skal være åpning for kontantstrømsikring for en låneportefølje. Det fremkommer imidlertid en del spørsmål som antyder at det er behov for å klargjøre det standarden sier om dette. Blant annet pekes det på at muligheten til å utpeke en låneportefølje med ulike rentefastsettingsmekanismer kan komme i konflikt med kravet til nær 100 prosent sikringseffektivitet.

Det er også reist spørsmål ved om det er låneporteføljen ved et bestemt tidspunkt eller den til enhver tid gjeldende låneportefølje som kan defineres som sikringsobjekt og i hvilken grad det kan tas hensyn til fremtidige låneopptak.

### Regnskapsføring av opsjoner

Høringsutkastet la til grunn at opsjonspremier skal balanseføres og verdifulveres ved hver balansedag. Som en praktisk tilnærming til virkelig verdi ble det åpnet for lineær periodisering av opsjonspremier, dersom en slik verdsettelse antas å gi tilnærmet samme verdi som en mer komplisert beregning.

Selv om løsningen i høringsutkastet fikk en del støtte blant høringsinstansene, kom det også fram såpass tunge innvendinger mot forslaget at det er nødvendig å se på løsningen i standarden på nytt. En høringsinstans uttalte:

*«Opsjoner kan ha en svært volatil verdiutvikling og bruk av opsjoner fordrer evne til løpende verdsettelse og risikostyring. Opsjoner er generelt ikke egnet for enheter som ikke forstår hvordan instrumentene løpende skal verdsettes. Vi advarer mot å innføre en åpning for en forenklet verdsettelse av opsjoner i KRS nr. 11.»*

### Krav til noteopplysninger ved sikring

Høringsutkastet legger til grunn at kommunene minst skal gi følgende noteopplysninger ved regnskapsmessig sikring:

- hvilke finansielle instrument som inngår i sikringsrelasjonene
- hvilken type risiko som er sikret og formålet med sikringen
- varigheten av sikringene
- verdien på sikringsinstrumentet
- forankring i kommunens finansreglement

I høringsbrevet ble det spesielt bedt om høringsinstansenes syn på punkt d), dvs. om det bør kreves opplysninger om virkelig verdi på sikringsinstrumentene. Relativt mange høringsinstanser går i mot akkurat dette punktet, men enkelte støtter også at det skal gis slike noteopplysninger.

Videre er noen høringsinstanser i mot punkt a), under henvisning til at det kan være vanskelig ved porteføljesikring. Det kom også innspill til noteopplysninger om

finansielle instrumenter som har vært gjenstand for flere ikke vesentlige endringer i avtalevilkår.

### Andre kommentarer

De fleste høringsinstansene har uttalt seg om de punktene det var spurt spesielt om i høringsbrevet. Det kom imidlertid også noen kommentarer på enkelte andre forhold i standarden.

- En del kommentarer og innspill til ulike definisjoner
- Kommentarer til begrepsbruk, herunder at ulik begrepsbruk i KRS nr. 1 (omløpsmidler og kortsiktig gjeld) og KRS nr. 11 (finansielle eiendeler og forpliktelser) kan gjøre sammenhengen vanskelig.
- Ønske om flere eksempler og innspill til hva det ønskes eksempler på.
- Forholdet til bruk av ekstern forvaltning, herunder innspill om det kan gjøres unntak i slike tilfeller.
- Valutasikring

Flere høringsinstanser er også inne på overgangsbestemmelser ved ikrafttredelse av standarden. I høringsbrevet ble det uttalt at eksisterende avtaler må gjennomgås og dokumentasjon må etableres innen første balansedag etter standardens ikrafttredelse. Enkelte uttaler at de synes høringsutkastet er uklart på dette og synes å oppfatte det slik at det er ment å gi standarden tilbakevirkende kraft. En høringsinstans kommenterer at det bør være tilstrekkelig å dokumentere sikringsrelasjonen ved standardens ikrafttredelse. Det er nok svært nært det GKRS også har ment. Noe klargjøring kan imidlertid være nødvendig, noe følgende kommentar illustrerer:

*«Vi forstår det slik at det er sikringsdokumentasjonskravene som skal etableres innen 31.12.2014 (første balansedag etter ikrafttredelse, forutsatt ikrafttredelse i 2014). Det er uklart om standarden krever 100 % effektivitet i sikringen på eksisterende avtaler/sikringsinstrumenter, eller om det vil gjelde for nye etter 31.12.2014, eller for nye fra 01.01.2014. Standarden bør ikke gis tilbakevirkende kraft, og det bør etableres overgangsregler. Eksisterende avtaler bør vurderes «romslig», og det bør gis rom for nødvendige tilpasninger av eksisterende avtaler til nye krav.»*

### Veien videre

Fagkomiteen i GKRS gikk gjennom mottatte høringsuttalelser på sitt møte i september og gjorde en foreløpig vurdering av hvordan de ulike innspillene skal følges opp videre. En del spørsmål ble vurdert å kreve fornyet vurdering, noe fagkomiteen vil gjøre i det videre arbeidet.

GKRS jobber ut fra en målsetting om å slutføre arbeidet i løpet av høsten, slik at en foreløpig standard kan fastsettes av styret i desember 2013.

## Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2013

	Forfatter	Side	Nr.
<b>REVISJON</b>			
Revisjonsberetninger i kommuner og fylkeskommuner	Knut Erik Lie	14 – 15	4
Bruk av åpenhetsrapport	Finn-Egil Aure	16 – 17	4
<b>REGNSKAPSREVISJON</b>			
Årsoppgjørrevisjonen 2012	Knut Erik Lie	18 – 21	1
<b>FORVALTNINGSREVISJON</b>			
Registrering og oppfølging av elevfravær i de videregående skolene	Gro Hilmarsen Bratli	14 – 17	1
Revisors rolle i forvaltningsrevisjon	Bodhild Laastad	12 – 16	2
Fører forvaltningsrevisjon til læring og forbedring?	Bente Willumsen	10 – 13	3
Kvalitet i forvaltningsrevisjon	Ellen Lange	14 – 15	3
Forvaltningsrevisjon som grunnlag for saker i KOFA	Tom Øyvind Heitmann	16 – 18	3
Kommunenes styring og kontroll med tjenester med nasjonale mål	Morten Kallevig	4 – 6	5
Lurer du på hvor godt norske kommuner presterer?	Bodhild Laastad	13 – 16	5
<b>REGNSKAP</b>			
Kan kommuneregnskapet brukes til måling av effektivitet og produktivitet?	Torstein Dahle	4 – 7	2
Finansielle eiendeler og forpliktelser – utkast til ny regnskapsstandard	Ailin Aastvedt	4 – 11	4
Regnskapsføring av finansielle instrumenter – oppsummering av høringsuttalelser til KRS nr. 11	Knut Erik Lie	18 – 20	6
<b>EIENDOMSSKATT</b>			
Kommunal eiendomsskatt	Lars-Ivar Nysterud	4 – 9	6
<b>KONTROLLUTVALG</b>			
20 år med kontrollutvalg og forvaltningsrevisjon	Bodhild Laastad	4 – 7	1
Kontrollutvalgets rolle ved saksbehandlingsfeil	Bernt Frydenberg	22	1
<b>TILSYN OG KONTROLL</b>			
Kontroll i et demokratisk perspektiv	Anders Anundsen	12 – 13	4
Refleksjon om rapportering og kontroll	Inger Johanne Sundby	10 – 14	6
God styring av helsetjenester til syke eldre – gode tjenester	Bente Kne Haugdahl	16 – 17	6
<b>JUS</b>			
Arkivplikten for kontrollutvalgssekretariater og revisjoner	Bernt Frydenberg	24	2
Leder – og redaktør?	Jon Wessel-Aas	10 – 11	5
<b>FINANSFORVALTNING</b>			
Finans i kommunal sektor – tap utenfor balanse?	Kurt Løvoll	8 – 9	1
<b>INFORMASJONSSIKKERHET</b>			
Informasjonssikkerhet i kommunene	Peggy Sandbekken Heie	7 – 9	5
<b>KORRUPSJON OG MISLIGHETER</b>			
Antikorruptjon i kommunene – mer enn kontroll	Tor Dølvik	4 – 6	3
Forventningen om at revisor avdekker misligheter	Anders Berg Olsen	17 – 18	5
<b>SAMHANDLINGSREFORMEN</b>			
Samhandlingsreformen – økonomisk risiko og Ole Kristian Rogndokken	Knut Erik Lie	10 – 13	1
<b>KVALITET</b>			
Hvordan har bestemor det?	Terje Kili	7 – 8	3
<b>SELVKOST</b>			
Reviderte retningslinjer for beregning av selvkost – en gjennomgang av høringsutkastet	Bodhild Laastad	19 – 24	3
<b>SOSIALE MEDIER</b>			
Om lokaldemokrati, organisasjon og sosiale medier	Alf Tore Meling	8 – 9	2
<b>OFFENTLIGE ANSKAFFELSER</b>			
Lov om offentlige anskaffelser i kommunene	Ingrid Tjørhom	24 – 25	1
Kan det offentlige bli lurt?	Eva I. E. Jarbekk	19 – 22	5

# MBA-studiet i offentlig revisjon er i gang

Det første kullet på det nye masterstudiet i regi av NHH Executive hadde sin første samling i Oslo i september.

25 forventningsfulle og topp motiverte studenter møtte nylig til den første av i alt 16 samlinger. Studentene har sitt daglige virke i Riksrevisjonen og sju ulike kommunale revisjonsvirksomheter.

Det er Norges Handelshøyskole (NHH), som på oppdrag fra Riksrevisjonen og Norges Kommune-revisorforbund (NKRF), er ansvarlig for studiet. Studentene vil etter planen være ferdig med sine 60 studiepoeng i mai 2015. I tillegg til fem eksamener skal studentene også gjennomføre en masterutredning. Det neste kullet vil starte opp høsten 2015.

Studiet, som etter gitte kriterier, leder fram til en Executive MBA i offentlig revisjon, er delt inn i fem moduler over fire semestre (i alt 48 dager):

1. Offentlig styring (4 samlinger – 1. semester)
2. Effektevaluering (3 samlinger – 2. semester)
3. Budsjettering og regnskapsføring (2 samlinger – 2. semester)
4. Offentlig rett (4 samlinger – 3. semester)
5. Revisjon (3 samlinger – 4. semester)

Det har ved etableringen av studiet vært et felles mål for Riksrevisjonen og NKRF at Norge skal ha en sterk og uavhengig offentlig revisjon av høyeste kvalitet. Studiet vil styrke deltakernes kompetanse på fagområder som er særegne for offentlig revisjon. En god og velfungerende offentlig revisjon bidrar til effektiv utnyttelse av samfunnets ressurser.

Offentlig revisjon skal ha stor tillit blant politisk ledelse, offentlige virk-



Fra venstre: Torkild Halvorsen, Buskerud Kommunerevisjon IKS, Bjørg Hagen, Innlandet Revisjon IKS, Kathrine Moen Bratteng, Trondheim kommunerevisjon, Arnt-Bjarne Aronsen, Finnmark Kommunerevisjon IKS, Edith Sætrevik, Rogaland Revisjon IKS, Bjørn Hugo Jakobsen, Indre Helgeland kommunerevisjon og Bjørn Håkonsen, Østre Romerike revisjonsdistrikt

somheter og i befolkningen generelt. Internasjonalt er offentlig revisjon i ferd med å etableres som en egen profesjon med sterk akademisk og forskningsmessig forankring med tilhørende utdanningstilbud og sertifiserings-/autorisasjonsordninger.

– Vår ambisjon var å knytte offentlig revisjon opp mot et akademisk fagmiljø som kunne sikre forskning, faglig anerkjennelse og utvikling av fagområdet. Det er også en ambisjon å utvikle offentlig revisjon som en profesjon som kan gi høy faglig status og omdømme, skriver riksrevisor Jørgen Kosmo og NKRFs styreleder Per Olav Nilsen i en presentasjon av studie-tilbudet.

De sentrale spørsmålene er knyttet til hvordan politiske målsetninger og

vedtak blir fulgt opp av forvaltningen, og om forvaltningens styringssystemer og virkemidler er velegnet for at målene kan nås på en økonomisk forsvarlig måte. Studiet skal bidra til mer effektiv planlegging og gjennomføring av offentlig revisjon. Deltakere vil få kunnskap om både teori, forskning og utviklingstrender. De vil lære mer om gjeldende standarder og metodikk, utvikle sin kunnskap om hvordan politisk styrte organisasjoner ledes, styrke sin innsikt i offentlig budsjett- og regnskapsarbeid, samt få økt forståelse av lover for offentlig virksomhet.

Du kan lese nærmere omtale av MBA-studiet i offentlig revisjon på NHHs nettsider: [www.nhh.no/no/nhh-executive/executive-mba/offentlig-revisjon.aspx](http://www.nhh.no/no/nhh-executive/executive-mba/offentlig-revisjon.aspx)

## Fylkesrevisjonen i Vest-Agder



**Alexander Etsy Jensen** (24) er tilsatt i ett års vikariat som forvaltningsrevisor. Jensen har en bachelor i statsvitenskap fra Universitetet i Agder, i tillegg til at han har seks år bak seg som kommunepolitiker og fire år som kontrollutvalgsleder i Vennesla kommune. Tidligere har han vært innom Kristiansand Revisjonsdistrikt IKS i et vikariat som forvaltningsrevisor. Jensen har en grunnleggende innsikt i hvordan de ulike forvaltningsnivåene fungerer og hvordan samspillet mellom forvaltning og politikk fungerer i teori og praksis, og ser frem til å utvikle seg i et spennende fagmiljø med

utfordrende og varierte arbeidsoppgaver i Fylkesrevisjonen i Vest-Agder.

## Kommunerevisjonsdistrikt 2 Møre og Romsdal

**Einar Andersen** (51) er ansatt som forvaltningsrevisor fra 15. juni 2013. Han er jurist og kommer fra stilling som seksjons-sjef hos Fylkesmannen i Møre og Romsdal.

**Kjell Engdahl** (36) er ansatt som regnskapsrevisor fra 1. september 2013. Han er statsautorisert revisor og kommer fra stilling som Financial Controller i Omya Hustadmarmor AS. Han har flere års erfaring med ekstern revisjon fra tidligere ansettelsesforhold i Pricewaterhouse-Coopers AS og Ernst & Young AS.

## Svært få kommunepolitikere vurderer å konkurransetsette revisjonen

Dette framkommer av *Fafo-rapport 2013:30 Norske kommunepolitikeres holdninger til konkurranseutsetting*. Rapporten viser norske kommunepolitikeres holdninger til dette spørsmålet, herunder hvilke tjenester politikere mener er best og dårligst egnet til å bli eksponert for kommunal konkurranse samt hvilke kriterier som er viktige ved valg av leverandører.

Tre av ti kommunepolitikere sier at kommunestyret vurderer ytterligere konkurranseutsetting generelt, men for revisjon særskilt er det kun to prosent som vurderer dette. Denne svært lave andelen kan tyde på at norske kommunepolitikere er godt fornøyd med dagens revisjonsløsninger.

Fafo har også sett på i hvilken grad kommunepolitikere mener de har innflytelse på tjenestekvaliteten samt innsyn i og kontroll med de tjenestene som leveres, enten dette skjer i regi av kommunen eller av andre leverandører. Rapporten viser, ikke overraskende, at kommunepolitikere i hovedsak har langt bedre innsyn i og kontroll med samt innflytelse på kvaliteten av tjenester kommunen selv produserer. Dette er noe landets kontrollutvalg bør merke seg ved prioritering av formål med sine bestillinger av forvaltningsrevisjon. Du kan laste ned hele rapporten på Fafos nettsider: <http://fafo.no/pub/rapp/20320/index.html>.

### Kommunerevisoren utgis av:

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)  
Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo  
Tlf.: 23 23 97 00  
E-post: [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no)  
[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)  
[www.twitter.com/nkrf](https://www.twitter.com/nkrf)  
[www.twitter.com/kommunerevisor1](https://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.

### Abonnementpris:

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!



Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 Oslo

# 10

Den 10. konferansen

## NKRFS Kontrollutvalgskonferanse

5-6 februar 2014  
Clarion Hotel Oslo Airport, Gardermoen

# Velkommen til kontrollutvalgs- konferanse

# 2014



Følg konferansen  
på Twitter:  
#ku14nkrf



Norges Kommunerevisorforbund  
- på vakt for fellesskapets verdier

[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no) / [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no) / [www.twitter.com/nkrf](http://www.twitter.com/nkrf)