



LES MER OM:

- // Hvilket regnskapssystem er best egnet for kommunene?
- // Forvaltningsrevisjon – kontroll eller læring, eller ja takk, begge delar?
- // Momskompensasjon på boliger

Nr 1 - 2014

- 2 Kommunerevisoren for 50 år siden**
Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet:
Godt nytt år!**
Styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Hvilket regnskapssystem
er best egnet for kommunene?**
Professor Bjarne Jensen, Høgskolen i Hedmark
- 11 Forvaltningsrevisjon – kontroll eller læring,
eller ja takk, begge delar?**
Sosiolog og registrert revisor Bodhild Laastad,
seniorrådgjevar i Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
- 17 Kronikk: Forenkling – i teori og praksis**
Helge Eide, Områdedirektør interessedepolitikk i KS
- 19 Refleksjoner omkring dialog og datainnsamling
i forvaltningsrevisjon**
Anne Sæterdal, forvaltningsrevisor,
Telemark kommunerevisjon IKS
- 21 Momskompensasjon på boliger**
Frode Heggdal Larsen,
advokat/partner, Bing Hodneland advokatselskap DA
- 24 Årsoppgjørrevisjonen 2013**
Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF
- 27 Nytt om navn**
Nordhordland Revisjon IKS
Østfold kommunerevisjon IKS
Distriktsrevisjon Nordmøre IKS

Forsidebilde: Shutterstock.com

| 50 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

Lønnsspørsmål hadde ikke tidligere vært noen sak for NKRF. Som nevnt i et tidligere nummer vedtok imidlertid landsmøtet 1963, etter forslag fra Rogaland Kommunerevisorlag, med stort flertall, at spørsmålet om en kollektiv innmelding i Norsk Kommuneforbund skulle sendes fylkesforeningene på høring. Naturlig nok førte dette til et visst engasjement blant medlemmene. – I et innlegg advarte et medlem mot en slik innmelding og mente at dette vil føre til forbundets undergang.

Den aktive revisjonssjefen i Trondheim, A. Kufås, hadde utgitt sitt "Om kommunal revisjon, hefte 2" og annonsert det for salg til kr 22 fritt tilsendt. – Revisjonssjef Kufås ble invitert til årsmøte i Nordland Kommunerevisorlag hvor han holdt et engasjert foredrag om kommunerevisjon og moderne kontrollteknikk. I foredraget belyste han i en interessant og klar framstilling sentrale spørsmål i en ny revisjonsoppfatning. Foredraget varte i 6 timer og ga tilhørerne med seg hjem litt tvil om det tradisjonelle systemets ufeilbarlighet.

En avholdt lærer ved Norges kommunal- og sosialskole, lektor Olav Heltne, holdt på revisorkonferansen et foredrag om "Revisors stilling i kommunalforvaltningen". I foredraget var han først innom begrepet "regnskapskyndighet" og deretter begrepet "kritisk revisjon". Når det gjaldt det siste refererte fra en uttalelse som Justisdepartementets Budsjett- og Regnskapskomite hadde avgitt og som lød:

"Men likeså nødvendig er det at de har inngående kjennskap til offentlig forvaltning og til alle lover og bestemmelser som er av betydning for den kommunale administrasjon. Alene derigjennom vil revisorene kunne evne å utføre den kritiske revisjon, og videre å være til hjelp og støtte for de kommunale tillits- og tjenestemenn. Den sistnevnte del av revisorenes arbeid må ikke undervurderes; det er av vesentlig betydning at revisorene gjennom fornuftige råd og vink kan yte kommunene virkelig bistand."

I en høring vedrørende ny revisorlov uttalte Stortingets administrasjonskomite at ordene "ved næringsvirksomhet" i forbindelse med praksis skulle tas ut av loven. – I et skriv av 7. februar 1964 til Handelsdepartementet uttalte også Kommunal- og arbeidsdepartementet:

"Kommunaldepartementet er enig i at praksis i off. revisjon (Riksrevisjon og kommunerevisjon) bør være likestilt med praksis i revisjonsarbeid ved næringsvirksomhet når det gjelder adgang til revisoreksamen."

Godt nytt år!

I forberedelsen til lederen i dette nummeret gikk jeg tilbake til forrige årsskifte for å se hva vi trodde 2013 ville bringe.

Et av temaene var revisors taushetsplikt og spørsmålet om utsatt offentlighet i forbindelse med innhenting av rådmannens uttalelse til utkast til rapport. Kommunaldepartementet hadde foreslått en løsning som var tett opp til NKRFs forslag. Forhåpningsfullt uttrykte jeg følgende: «*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.*» 2013 gav imidlertid ingen avklaring på spørsmålet. Det er riktig at det har vært uttrykt politisk støtte fra ulike partier på Stortinget. Saken har likevel ikke kommet til politisk sluttbehandling. Den ligger fortsatt i departementet, så får vi håpe at spørsmålene finner sin løsning i 2014.

Kommunesektoren går spennende tider i møte. Det synes klart at oppgaver og kart skal tegnes på nytt. Hva som blir utfallet er det imidlertid ingen gitt å si. Midt oppe i den store debatten om kommunale oppgaver og grenser er det også røster som vil endre kommunesektorens regnskapsprinsipper. NKRF har forsvart anordningsprinsippet som et godt fundament for politisk styring og kontroll. Det er ikke den enkelte tjenestes overskudd/underskudd som skal måles for kommunale/offentlige tjenester, det er ressursbruken og effektene. Ofte i et generasjonsperspektiv, eller enda lenger, et livsperspektiv. Administrasjonen skal avgi et regnskap til politiske myndigheter som sier noe om etterlevelse av de politiske vedtakene som er gjort. I tillegg skal regnskapet gi uttrykk for kommunens økonomiske situasjon. Til dette formålet mener vi at de prinsippene som er angitt i kommuneloven gir et rimelig godt bilde.

Vi er ikke motstander av en diskusjon om kommuneregnskapet, men i en periode med mange strukturelle endringer må det etterstrebes å få konsistens over tid. Regnskapstall gir informasjon om utvikling over tid. Ved å endre prinsippene for økonomisk rapportering ødelegger det muligheter for å måle en del effekter av de endringene som måtte komme.

Merverdiavgiftskompensasjonsordningen har fungert i mange år. Hensikten med ordningen er å hindre at merverdiavgiften skal virke konkurransevridende. Dessverre er foreldelsesfristen for feilrettinger så kort at mange kommuner og fylkeskommuner taper penger. I fjerde termin 2013 fikk Sogn og Fjordane fylkeskommune et tap på ca. 15 millioner



STYRELEDER
PER OLAV NILSEN

kroner. Av dette var ca. 12 millioner kroner forårsaket av en feil som hadde oppstått i Statens Vegvesen. I tillegg til det økonomiske tapet framstår også kjøp av tjenester som dyrere enn det ville vært dersom feilrettingen var blitt godkjent. NKRF har tatt opp foreldelsesfristen ved flere anledninger, sist i Stortingets høring om statsbudsjettet for 2014 og i brev til finansministeren. Vi ser ingen gode grunner for at det ikke kan være lik foreldelsesfrist for merverdiavgiftskompensasjonsordningen som for merverdiavgiften generelt. En slik endring ville også bety en forenkling av regelverket, noe som bør passe godt inn i regjeringens politikk.

Februar nærmer seg, og med det årets store begivenhet innenfor tilsyn og revisjon, NKRFs kontrollutvalgs-konferanse, som arrangeres 5. – 6. 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, som er den 10. i rekken, skal gi inspirasjon til å fortsette det viktige arbeidet kontrollutvalgene gjør og samtidig gi innsikt og grunnlag for refleksjon om tiltak for en positiv utvikling av kommunal sektor.

Ved å endre prinsippene for økonomisk rapportering ødelegger det muligheter for å måle en del effekter av de endringene som måtte komme.

Hvilket regnskaps-system er best egnet for kommunene?

I denne artikkelen drøftes hvilket regnskap, som er best egnet for offentlig virksomhet, forretningsregnskapet eller de regnskapssystemer som er utviklet for å ivareta offentlig virksomhets behov. Begrunnelsene for ønske om forretningsregnskap drøftes særskilt.

Konklusjonene er at styringsbehov og formål for offentlig virksomhet og forretningsvirksomhet er så ulike at forretningsregnskapet ikke er godt egnet for offentlig virksomhet.

1. Regnskapssystemer i offentlig virksomhet i Norge

Kommunene og staten bruker systemer for regnskap og budsjett som er særskilt utviklet for å ivareta styringsbehovene i offentlige virksomheter. De offentlige regnskapenes hovedformål er å belyse inntekter og finansielt grunnlag for offentlig virksomhet, fordeling på formål og aktiviteter, budsjett- og betalingskontroll, informasjon til kostnadsanalyser og resultatevalueringer og oversikt over finansiell status og resultater. Systemet for kommuner og fylkeskommuner og systemet for staten har begge sitt utspring i såkalte kameralssystemer (Jensen og Monsen 2009). Samtidig er det forskjeller på systemet staten har utviklet for kommunene og systemet staten bruker i egen virksomhet.

En viktig kjerne i ethvert regnskap er prinsippene for hvordan utgifter og inntekter skal tidsavgrænses; dvs. valg av periodiseringsprinsipp. Staten bruker i hovedsak kontantprinsippet, mens kommunene bruker anordningsprinsippet. I tillegg har kommuneregnskapet klart skille mellom kapitalutgifter, herunder investeringer og kapitalinntekter på den ene side (investeringsregnskapet) og

såkalte løpende utgifter og inntekter på den annen side (driftsregnskapet). Dette skille, som staten krever at kommunene skal operere med, avviser imidlertid den samme staten som uhensiktsmessig i sitt eget system (St.prp. nr. 1 (2006-2007)).

Det regnskapssystem som er utviklet for forretningsvirksomhet er annerledes. Hovedformålet med det systemet er å belyse virksomhetens økonomiske lønnsomhet. Forretningsregnskapet betegnes derfor også som lønnsomhetsregnskap. Det avviker på vesentlige punkter fra de systemer som er utviklet for offentlig virksomhet. Siden hovedformålet er å belyse virksomhetens økonomiske lønnsomhet står inntektsopptjening og kostnader knyttet til opptjeningen sentralt i periodisering av inntekter og utgifter. For å skille periodiseringsprinsippet i forretningsregnskapet fra de periodiseringsprinsipper, som offentlig virksomhet bruker (anordningsprinsippet og kontantprinsippet), kan det naturlig betegnes som lønnsomhetsperiodisering. I en del litteratur om kommuneregnskapet hevdes det at kontantprinsippet ikke er et periodiserings-

AV PROFESSOR BJARNE JENSEN,
HØGSKOLEN I HEDMARK



■ ■ Etter min vurdering er dette merkverdig begrepsbruk, fordi ethvert regnskap må ha et periodiseringsprinsipp og valg av dette prinsippet bør avhenge av formålet for regnskapet.

prinsipp, at anordningsprinsippet er «litt» periodisering, mens prinsippet i forretningsregnskapet omtales som periodiseringsprinsippet eller «full» periodisering (Aastvedt og Mauland 2006). Etter min vurdering er dette merkverdig begrepsbruk, fordi ethvert regnskap må ha et periodiseringsprinsipp og valg av dette prinsippet bør avhenge av formålet for regnskapet. Prinsippene for forretningsregnskap er nedfelt i regnskapsloven. Det betegnes derfor også som regnskapsføring etter regnskapsloven.

Etter min vurdering er det en kuriositet at innføring av forretningsregnskap i offentlig virksomhet ofte betegnes som innføring av periodiseringsprinsippet. Det skapes inntrykk av at det finnes et objektivt riktig periodiseringsprinsipp. En kan ha mistanke om at denne betegnelsen brukes for å gi et inntrykk av at innføring av forretningsregnskap kun dreier seg om teknikk (Brandsås Kommunal Økonomi nr. 8, 2006; NOU 2003:6 Hva koster det?).

I de senere år er forretningsregnskapets periodiseringsprinsipper utviklet ved å se på verdiutviklingen i foretakenes balanse (aktiva og passiva) og de medfølgende endringer i egenkapitalen. Dette særlig for at egenkapitalen til enhver tid skal gjenspeile virksomhetens markedsverdi. Dette er det viktigste nye knyttet til innføring av regnskapsprinsipper basert på IFRS (International Financial Reporting Standards). Spesielt for foretak med aktiva og passiva bestående av finansverdier bidrar disse prinsipper til at resultatene kan svinge mere i takt med børsutvikling. I oppgangstider blåses verdier og resultater opp, mens de blåses ned i nedgangstider. På denne måten kan disse regnskapsprinsipper bidra til å forsterke både økonomisk oppgang og nedgang, dvs. både bidra til økonomiske bobler og få dem til å sprekke.

Flere interesser arbeider for å erstatte budsjett- og regnskap utviklet for offentlig virksomhet med forretningsregnskap. I spissen for dette arbeidet står organisasjonene for de private revisorer. Disse organisasjoner har økonomiske egeninteresser knyttet til at offentlig virksomhet går over til å bruke forretningsregnskap. Internasjonalt har de skaffet seg monopol på å utvikle regnskapsprinsipper for offentlig virksomhet. De går under betegnelsen IPSAS og markedsføres som innføring av periodiseringsprinsippet, men er til forveksling lik forretningsregnskapet. Ekspertene med erfaring og kompetanse på offentlig virksomhet er i liten grad involvert i dette arbeidet (Tranøy 2012). Den statlige spesialisthelsetjenesten og statsforetak benytter allerede forretnings-

regnskap, og det kan brukes av interkommunale selskaper.

Statlige virksomheter kan i tillegg til kontantregnskapet også ta i bruk et regnskap som ligner forretningsregnskapet. Det er utviklet av DFØ (Direktoratet for økonomistyring) og har betegnelsen SRS (Statlige regnskapsstandarter). Finansdepartementet omtaler selv systemet på følgende måte: «Finansdepartementet har fastsatt anbefalte, men ikke obligatoriske statlige regnskapsstandarter for virksomheter, som i samråd med overordnet departement, velger å føre periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114». Her har Finansdepartementet lagt opp til at statlige virksomheter kan føre to ulike regnskap. De må føre regnskap basert på kontantprinsippet. Det er et forståelig krav både ut fra behovene en har i forbindelse med finanspolitikken og Stortingets budsjettstyring og -kontroll. I tillegg kan statlige virksomheter også føre regnskap basert på samme periodiseringsprinsipp som i forretningsregnskapet. På meg virker det ikke særlig rasjonelt å ha to regnskapssystemer. En skulle også tro at Finansdepartementet skjønner at alle regnskap har et periodiseringsprinsipp, og at det som SRS-ene bruker er forretningsregnskapets periodiseringsprinsipp eller såkalt lønnsomhetsperiodisering.

2. Nærmere om forskjeller mellom systemet for kommuneregnskap og forretningsregnskap

Hovedforskjellen mellom forretningsregnskap og systemene utviklet for offentlig virksomhet har sitt utspring i formålene for systemene. Nærmere bestemt hva skal systemene brukes til og hva skal de belyse.

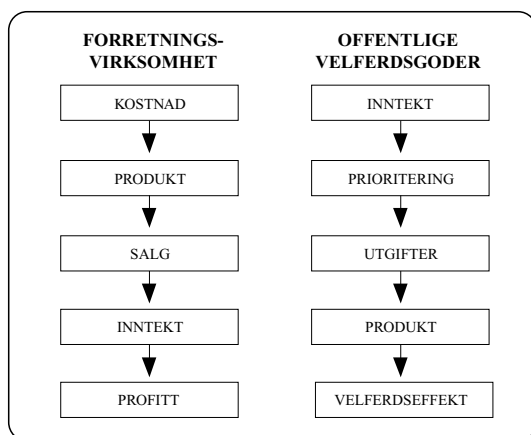
Det er grunnleggende forskjell på økonomistyring for fellesbetalte offentlige velferdsgoder og forretningsvirksomhet (se figurene 1 og 2). Det sentrale er at det offentlige disponerer inntekter for å realisere velferdspolitiske mål. Resultatet er de velferdseffekter befolkningen oppnår. Økonomisk overskudd som resultatmål er irrelevant. Det kan jo oppnås ved at den offentlige virksomheten holder utgifter tilbake eller skriver ut større inntekter enn den bruker. Virksomheter med adgang til å skrive ut egne inntekter ved gebyrer eller avgifter har derfor normalt ikke adgang til å operere med høyere avgifter/gebyrer enn virksomhetens selvkost. De viktigste økonomiske styringsredskap er budsjetter og økonomiske planer. Regnskapet viser hvordan budsjettet blir gjennomført, belyser virksomhetenes økonomiske status og gir grunnlag for kontroll av økonomiske disposisjoner, resultater og effektivitet. →

Offentlig forvaltning: • Disponerer inntekter for å dekke fellesbehov/tjenester • Økonomisk resultat i form av overskudd er irrelevant • Resultat vanskelig å måle /lar seg ikke måle med enkle indikatorer • Budsjettet bindende vedtak om ressursbruken i offentlig sektor • Regnskapet registrerer om midlene er brukt i henhold til vedtak	Forretningsvirksomhet: • Har kostnader for å skape inntekter • Budsjettets betydning omdiskutert • Internt dokument og plan for å skape størst mulig resultat eller overskudd • Økonomisk målsetting å maksimere overskuddet • Regnskapet viser det økonomiske resultatet
---	--

Figur 1: Forskjeller i økonomistyring – offentlig forvaltning og forretningsvirksomhet

Hovedformålet med forretningsvirksomhet er å oppnå resultat i form av økonomisk overskudd. De forretningsdrivende disponerer ressurser og har kostnader som settes inn for å skape produkter som selges i et marked. Hensikten er å skape salg som gir inntekter. Målet er størst mulig profitt. Hva slags produkt som leveres og hvem som kjøper produktene er underordnet. Normalt vil produksjon som gir økonomisk underskudd eller for lav økonomisk lønnsomhet bli avvirket. Produksjonens betydning i form av nyttevirkninger eller velferd for fellesskapet, befolkning eller brukere vurderes ikke. Regnskapet er det viktigste økonomiske styringsredskap. Det er utviklet for å vise lønnsomhet; dvs. profitt eller avkastning på egenkapitalen.

Forretningsregnskapet har ingen bestemmelser om budsjett. Det enkelte foretak avgjør om det skal ha budsjett og eventuelt hvordan det skal utformes og brukes. I bedriftsøkonomisk styring er det et virvar av interne budsjetter og rapporter. De kan være viktige redskaper i arbeidet for å oppnå større økonomisk lønnsomhet i virksomheten. Det er imidlertid noe helt annet enn bevilgningsbudsjetter utviklet for styring av offentlig virksomhet.



Figur 2: Forskjell i økonomiprosess – forretningsvirksomhet og offentlige

Oppsummert er de viktigste forskjellene på de to hovedtyper systemer:

1. I regnskap for offentlig virksomhet er det nær sammenheng mellom regnskap- og budsjettssystem. Regnskapsloven har ingen bestemmelser om budsjett. Forretningsregnskapet er derfor uten direkte forbindelse til budsjettssystem.
2. I regnskap for offentlig virksomhet er resultatbegrepene finansielle resultater, mens forretningsregnskapet har økonomisk profitt eller lønnsomhet som resultatmål.
3. Regnskap for offentlig virksomhet baseres på reelle utgifter og inntekter, mens forretningsregnskapet baseres på inntekter og kostnader. Kostnader kan være rene kalkulasjoner og ikke ha noen sammenheng med utgifter. For å beregne kostnader er en avhengig av skjønsmessige vurderinger og kompliserte beregninger. Det gjelder særlig kapitalkostnader, pensjonskostnader og kostnader/gevinster basert på verdiutvikling av balanseposter.

I tillegg til dette synes en konsekvens av å gå fra de systemer som er utviklet for offentlig virksomhet til forretningsregnskap å være (Ellswood og Newberry, 2007; Enthoven, 1997):

- Betydning av budsjett og budsjettkontroll tones ned og erstattes av regnskapsrapportering alene.
- Resultatfokus flyttes fra velferdsvirkninger for befolkningen til økonomisk overskudd og økonomisk lønnsomhet for foretaket.
- Beslutningsmyndighet overføres fra folkevalgte til administrasjon. Det er noe av hensikten med overgang til forretningsregnskap.
- Stimulerer til såkalte NPM (New Public Management)-tiltak mer generelt f.eks. utvikling av enkle kvantitative indikatorer for resultat og mer detaljert mål- og resultatstyring.

3. Eksempler på vurderinger knyttet til valg av regnskapssystem

Til tross for de grunnleggende ulikhetene beskrevet foran er det blitt vanlig å påstå at forretningsregnskap er bedre egnet til å styre offentlig virksomhet økonomisk enn de systemer som er særskilt utviklet for dette formål. Når slike påstander kommer burde de vært basert på en analyse med utgangspunkt i de styrings- og kontrollbehov regnskapet skal dekke. I dette avsnittet skal slike vurderinger belyses nærmere med utgangspunkt i begrunnelsene for at statlige helseforetak gikk bort fra budsjett- og regnskapssystem utviklet for kommuner og fylkeskommuner til forretningsregnskap etter regnskapsloven.

Da forretningsregnskap ble valgt som system for helseforetakene var det ingen analyse hvor bruk av forretnings-

Når slike påstander kommer burde de vært basert på en analyse med utgangspunkt i de styrings- og kontrollbehov regnskapet skal dekke.

regnskap ble vurdert mot det system de brukte tidligere. I Helseforetaksproposisjonen (Ot.prp. nr. 66 (2000-2001)) ble gitt følgende begrunnelse for valget av forretningshetsregnskap:

"Gjennom de regionale HF's rapportering etter regnskapslovens prinsipper, som foruten driftskostnader også synliggjør kostnadene ved bruk av kapital, og gjennom resultatrapportering som også kan pålegges statsforetak, vil departementet ha den nødvendige styringsmessige kontrollen med virksomhetenes resultater og evne til å nå de helsepolitiske mål."

Dette utdypes på følgende måte:

*"Det er for liten bevissthet om innsatsfaktoren kapital i dag. Det henger både sammen med system for bevilgningsmyndighet og måten dette håndteres på i dagens sykehusregnskap. **Kontantprinsippet har bidratt til den lave bevissthet.** Dette gjelder både bygninger og utstyr. Foretaksorganiseringen gjør at bruken av kapital må planlegges på en annen måte... En foretaksorganisering med bruk av regnskapsprinsipper etter regnskapsloven vil inspirere til langt mer bevisste holdninger til bruk av kapital."*

Denne begrunnelsen viser at de som skrev proposisjonen sannsynligvis ikke visste hvilket system som tidligere ble brukt. De visste ikke at sykehusene brukte kommuneregnskapet, som ikke er basert på kontantprinsippet, men anordningsprinsippet. De trodde sykehusene brukte samme system som staten og var ikke klar over at bruk av kapital og investeringer var gjenstand for omfattende analyse og vurderinger gjennom eget kapitalbudsjett og -regnskap. Sannsynligvis betyr det at valget av forretningsregnskap ikke engang ble analysert. Var det gjort ville ikke feil opplysninger bli gitt i en stortingsproposisjon.

Forskningsrådets evaluering av helseforetaksreformen viser også at samme misforståelse gjør seg gjeldende (Forskningsrådet, 2007). Som utgangspunkt for deres analyse uttales:

*"Sykehusreformen medførte at man gikk fra **kontantprinsippet** til å bruke private regnskap eller "lønnsomhetsregnskap" i henhold til regnskapsloven."*

Evaluererne vurderer bedriftsøkonomisk styring i forhold til forvaltningsstyring på følgende måte:

"Den bedriftsøkonomiske styring derimot bygger på et vel gjennomtenkt incentivsystem som skal sikre at aktørene i bedriften agerer på den måten som gir best lønnsomhet for bedriften."

Det er foruroligende at heller ikke disse evaluererne visste hvilket system som tidligere er brukt. De tror det er kontantsystemet som staten bruker, og vet ikke at systemet

de fylkeskommunale sykehusene brukte var annerledes. Forskningsrådets evaluering konkluderer derfor med at lønnsomhetsregnskap har positive virkninger i forhold til tidligere system uten å ha kjennskap til det system som ble brukt.

Forskningsrådets evaluere uttaler at lønnsomhetsregnskap (forretningsregnskap) er positivt fordi det stimulerer sykehusene til å drive ut fra det som er mest lønnsomt økonomisk for sykehuset. De reflekterer ikke over at det står i motsetning til hovedmålet for reformen: Å stimulere til løsninger og tjenester som er best for pasienten og ikke det som er økonomisk lønnsomt for sykehuset.

Et vanlig argument for å bruke forretningsregnskap i helseforetakene var at det skulle bidra til bedre vedlikehold av bygninger og utstyr. Mange tror tilsynelatende at avskrivningene i regnskapet finansierer vedlikehold. Når det opereres med avskrivninger som kalkulatorisk størrelse i forretningsregnskapet har det sammenheng med at investeringskostnaden må fordeles over investeringslevetid for å få et riktig mål på det økonomiske resultatet i form av fortjeneste eller tap. Derfor føres ikke investeringsutgiften som kostnad i den perioden investeringen foretas, men i den perioden den "forbrukes".

Da fylkeskommunene drev sykehusene ble avskrivningene ikke registrert i sykehusregnskapene. Med forretningsregnskapet kom de inn i regnskapet og førte umiddelbart til at sykehusene gikk med store regnskapsunderskudd. Gjennomsnittet for perioden 2002–2006 var 3,6 milliarder kroner. I 2006 var underskuddet økt til 4,6 milliarder kroner. Årsaken til disse underskuddene var ikke at sykehusene ble drevet så mye dårligere, men at ekstrakostnadene knyttet til avskrivningene ikke var tatt høyde for. For å bøte på dette fikk sykehusene tilført det som ble kalt «avskrivningspenga». I 2008 utgjorde de ca. 5 milliarder kroner i ekstra inntekter. Begrunnelsen var at disse ekstra-inntektene skulle gå til vedlikehold og investeringer i sykehusene. Men de bidro til at regnskapsunderskuddene ble eliminert nettopp fordi de ikke gikk til ekstra utgifter. Det ble utlagt som at sykehusene hadde blitt mye flinkere til å drive økonomistyring.

Det er imidlertid intet i regnskapsloven som påbyr bruk av midler til vedlikehold eller nytt utstyr. Dersom en helseinstitusjon mener det er viktigere å bruke inntekter til å opprettholde akuttmottak eller en fødeavdeling framfor å bruke inntektene til vedlikehold, hindrer ikke forretningsregnskap det. Det er ingen regnskapsmessig sammenheng mellom avskrivninger og avsetning av midler til vedlikehold og investeringer. Reduksjon i vedlikehold og utsettelse av kjøp av nytt utstyr er virkemidler som kan brukes for å →

Mange tror tilsynelatende at avskrivningene i regnskapet finansierer vedlikehold.

oppnå økonomisk balanse i et regnskap enten det er forretningsregnskap eller offentlig regnskap.

4. Nærmere om begrunnelser for ønske om forretningsregnskap

Begrunnelsene for å gå over til forretningsregnskap består av en del postulatene som det kan være nyttig å se nærmere på. Her er gjort korte vurderinger av de viktigste postulatene:

(1) Vi får vite hva offentlig virksomhet koster og da kan vi drive virksomheten mer effektivt (NOU 2003:6 Hva koster det?)

Kostnadsbegrepet er mangfoldig og komplisert. Ved analyser kan det være relevant å bruke begreper som gjennomsnittskostnader, grense- eller marginalkostnader, faste og variable kostnader osv. Valg av analysemetode vil avhenge av problemstilling som skal belyses. Ved kvantifisering er det alltid mål av resultat eller kvantum av det som ytes og hva vi oppnår med ytelsen som er mest problematisk. Derfor er produktivitet og effektivitet ofte umulig eller svært krevende å beregne. Den mest kompliserte og fullstendige analyse av kostnader knyttet til offentlig virksomhet er nytte-kostnadsanalyser.

Regnskapet alene gir selvsagt ikke interessante kostnadstall eller analyser verken når forretningsregnskap eller finansielt regnskap brukes. Men regnskapet kan gi oss noe av den input vi trenger til kostnadsanalyser. Spørsmålet er så om forretningsregnskapet gir oss bedre data for å gjøre kostnadsanalyser enn de finansielt orienterte regnskaper som er utviklet for offentlig virksomhet. Svaret på det er selvsagt nei. Derfor er argumentasjonen på dette området i beste fall et "tøvarargument" fra personer uten innsikt i kostnadsanalyser og problematikken knyttet til det (Østre, 2007).

(2) Gir bedre vedlikehold og kapitalforvaltning (Helse- og omsorgsdepartementet, KS og FrP)

Noen synes, som allerede nevnt foran, å tro at forretningsregnskap med avskrivninger gir bedre vedlikehold i offentlig virksomhet. Siden så mange går inn for å bruke forretningsregnskap med denne begrunnelse så skulle en forvente at det fantes vitenskapelig eller regnskapsfaglig dokumentasjon for denne begrunnelsen. Meg bekjent foreligger ikke slik dokumentasjon eller forskning.

Antagelsen om at forretningsregnskap gir bedre vedlikehold synes å bygge på at regnskap, som opererer med avskrivninger som har konsekvenser for det økonomiske resultat, sikrer avsetning av midler til vedlikehold. Det er ikke riktig. I et regnskap og budsjett kan det selvsagt foretas øremerkede avsetninger til vedlikehold, og det kan selvsagt også lages regler for dette dersom en anså

det som hensiktsmessig. Dette har imidlertid ikke noe med avskrivninger å gjøre. Avskrivninger har andre funksjoner. De er et av elementene som viser hva det koster å bruke realkapitalen i en virksomhet. De må trekkes fra i resultatet for forretningsvirksomhet for å vise om virksomhetene er økonomisk lønnsom. Det er en ren kalkulert kostnad og ikke en utgift som skal betales.

Godt vedlikehold av bygg og anlegg er avhengig av god oversikt over vedlikeholdsbehov, gode systemer for gjennomføring av vedlikehold og at det settes av tilstrekkelig midler til vedlikehold.

(3) Gir bedre grunnlag for en sammenligning mellom offentlige virksomheter (Helse- og omsorgsdepartementet og NOU 2003:6 Hva koster det?)

Dette er lignende argumentasjon som under (1) foran. Igjen det forretningsregnskapet gir best opplysninger om er profitt eller lønnsomhet. I forretningsvirksomhet er det også svært vanlig å sammenligne med lønnsomhetstall særlig avkastning på egenkapital. Dersom en mener at offentlige virksomheter skal sammenlignes og vurderes ut fra lønnsomhet ville sikkert forretningsregnskap vært interessant å bruke.

Men profitt eller lønnsomhet er jo ikke noe mål for offentlige velferdsgoder og offentlig forvaltning. Målene er knyttet til velferdsvirkninger og forhold som god styring og lignende. Derfor er det måloppnåelse og kostnader knyttet til måloppnåelse eller resultater som er relevant ved sammenligninger. Alle med litt innsikt i offentlig virksomhet vil skjønne at slike sammenligninger krever analyser og kan ikke hentes fra regnskapet direkte. Derfor har ikke valg av regnskapssystem særlig betydning for sammenligninger mellom offentlige virksomhet. Her gir regnskapet primært tallinput til analyser som grunnlag for sammenligning.

(4) Virksomheter som ikke har lønnsomhet som formål er også pålagt å bruke lønnsomhetsregnskap; eksempler er foreninger, arbeidstakerorganisasjoner, borettslag og ideelle stiftelser.

Dette er også en merkelig begrunnelse. For at dette skulle være et argument måtte en først analysert om forretningsregnskap er et velegnet regnskapssystem for virksomheter som borettslag, foreninger, arbeidstakerorganisasjoner og lignende som ikke har økonomisk lønnsomhet som formål. I analysen "Regnskap for boligbyggelag og borettslag" (Monsen 2008) er en slik analyse gjennomført for boligbyggelag og borettslag. Konklusjonen i denne analysen er at forretningsregnskap ikke er velegnet og kan bidra til misforståelser og dårlig styringsinformasjon. Årsaken til at slike virksomheter må følge

regnskapslovens bestemmelser om lønnsomhetsregnskap er at det ikke er utviklet et tilpasset regnskapssystem, eller at en ikke har ansett det som hensiktsmessig å utvikle særskilte systemer for slike virksomheter.

(5) Offentlig virksomhet kan lettere sammenlignes med privat virksomhet

Dette er også illusorisk. Dersom offentlig virksomhet drives for å oppnå profitt eller avkastning på kapital er det i dagens samfunn relativt bred enighet om at virksomheten ikke bør drives som offentlig virksomhet. Den bør underlegges de samme rammebetingelser som forretningsvirksomhet, herunder forretningsregnskap.

(6) Dette er en internasjonal trend som Norge bør følge (NOU 2003:6 Hva koster det?)

Dette synes også å være riktig. Internasjonale organer som IMF, Verdensbanken og OECD har anbefalt overgang

til forretningsregnskap. Det samme gjelder de store internasjonale revisjonsselskaper som står bak utvikling av nye offentlige regnskapsstandarder (IPSAS-International Public Sector Accounting Standards) basert på de nyeste standarder for forretningsregnskap (IFRS-International Financial Reporting Standards). De land som først tok i bruk forretningsregnskap i full skala for offentlig virksomhet var New Zealand, Australia og England (jf. NOU 2003:6). Erfaringene fra innføring av forretningsregnskap er ikke de beste og virkningene er svært omdiskutert. Newberry konkluderer med følgende «Forretningsregnskapet er ikke utarbeidet hverken for å opprettholde konstitusjonell kontroll eller for å måle i hvilken grad politiske mål oppnås, men vil lede befolkningen i viktige saker de ellers ville tatt avstand fra. Hvis man ved vurdering av nye regnskapsreformer hadde lagt til grunn de

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

Derfor er det måloppnåelse og kostnader knyttet til måloppnåelse eller resultater som er relevant ved sammenligninger.

kontroll- og sikringsmekanismer som lenge har vært sentrale hensyn i styringen av offentlige finanser, tviler jeg på at hverken IPSAS eller IFRS ville bli ansett som særlig godt egnet» (Newberry 2012).

5. Bør vi ha regnskapssystem med felles prinsipper for statlig virksomhet, fylkeskommuner og kommuner?

Statens og kommunenes budsjett- og regnskapssystemer har utspring i samme finansielt orienterte prinsipper. De er imidlertid utviklet som separate systemer, og i dag er det ulikheter mellom dem. Samtidig har de parallelle styringsutfordringer selv om det også er forskjeller, jf. finanspolitikken. Likevel burde det være grunnlag for å vurdere om det kan være hensiktsmessig å utvikle felles prinsippgrunnlag og samme overordnede grunnlag for regnskapssystem for offentlig virksomhet. Det ville forenkle arbeidet med å lage felles oversikter over den offentlige virksomhet i Norge. Videre ville det være lettere å overføre økonomikompetanse mellom kommuner og fylkeskommuner og staten. Det kunne også legges større tyngde i arbeidet med å utvikle gode prinsipper for styring av offentlig virksomhet.

Det som nå er i ferd med å skje er i første omgang at staten ligger an til ukritisk å kopiere prinsippene fra forretningsregnskapet, uten at en vurderer hva en mister av styringskraft og styringsinformasjon som følge av det. Videre at vi får to regnskapsprinsipper. Utadrettet og overfor Stortinget kontantprinsippet, mens en innad opererer med regnskapsprinsipper etter mønster fra forretningsregnskapet. Kommunenes system ble utviklet basert på anordningsprinsipp og klart skille mellom investeringer/kapital og drift/løpende inntekter og utgifter. Disse prinsippene er i den senere tid utvannet særlig ved regnskapsføring av finansielle plasseringer og finansielle instrumenter og ved kompliserte og uoversiktlige vurderinger knyttet til regnskapsføring av pensjonsforpliktelser.

Eventuelt utgangspunktet for en slik vurdering må være de informasjons-, analyse- og styringsbehov som skal ivaretas av regnskap for offentlig virksomhet. Dette vil måtte avklares gjennom en egen analyse, men de viktigste vil være:

- Vise den offentlige virksomhets finansielle status og resultater
- Bidra til god budsjettgjennomføring
- Bidra til budsjettkontroll
- Gi input til budsjettarbeiding
- Betalingskontroll
- Bidra med data til kostnadsanalyser, resultatkontroll og produktivitets- og effektivitetsanalyser

Referanser:

- Aaserød, R: Ryddige regnskap i sykehusene. Adresseavisen 6. juni 2008
- Aastvedt, A. og Mauland, H: Kommuneregnskapet – rammeverk og premisser. Telemarksforskning 2006
- Brandsås, H.: Bedre periodisering gir bedre styring også i kommunene. Kommunal Økonomi (2006) nr. 8 s. 8-9
- Ellwood, S og Newberry, S.: Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles. Accounting, Auditing & Accountability Journal 2007 pp. 549-573
- Forskningsrådet: Resultatstyring av sykehusreformen. Hvordan håndtere konflikterende styringssystem. Oslo 2007
- Jensen, B: Offentlige velferdsgoder. Økonomistyring, regnskapsprinsipper og New Public Management. Høgskolen i Hedmark 2007
- Jensen, B og Monsen, N: Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskap og et alternativ. Høgskolen i Hedmark. 2009
- NOU 2003:6: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten. Finansdepartementet. 2003
- Monsen, N: Regnskap for boligbyggelag og borettslag. Norges Handelshøyskole. 2009
- Newberry, S: Bruk av forretningsregnskaper i New Zealands sentralregjering: Oppnådde resultater og nye refleksjoner. Fagbladet Samfunn og Økonomi nr. 1 2012
- Ot.prp. nr. 66 (2000-2001). Om lov om helseforetak m. m. Sosialdepartementet. Oslo. 2001
- St.prp. nr.1 (2006-2007) Gul bok. Statsbudsjettet for budsjettåret 2007. Kapittel 9. Finansdepartementet. Oslo 2006
- Tranøy, B.S: Makt, interesser og legitimitet på veien fram mot nye regnskapsstandarder. Fafo. 2009
- Østre, S: Resultatstyring i offentlig forvaltning. Høgskolen i Hedmark. 2007

Bjarne Jensen er professor i forvaltningsøkonomi ved Høgskolen i Hedmark. Han har tidligere vært adm. direktør i Kommunekreditt, rådmann i Bergen og Kristiansand, førsteamanuensis ved Høgskolen i Agder og ansatt i Sosialdepartementet og Finansdepartementet. Han har også deltatt i og ledet flere større offentlige utredninger knyttet til finansiering og styring av offentlig virksomhet.

Forvaltningsrevisjon

– kontroll eller læring, eller ja takk, begge delar?

Forvaltningsrevisjon er ei heilt særeiga, lovpålagt revisjonsform som vi berre finn i offentleg sektor. Gjennom forvaltningsrevisjon skal ein årleg vurdere og rapportere om t.d. kostnadseffektivitet, måleffektivitet, etterleving av regelverk, om kommunen sine styringssystem er hensiktsmessige eller om beslutningsgrunnlag oppfyller offentlege krav til utgreiing.

I denne artikkelen vil eg belysa kva rolle forvaltningsrevisjon spelar i den kommunale eigenkontrollen, og sjå nærare på kva vi eigentleg veit om denne revisjonsforma og eventuelle verknader ho måtte ha. Artikkelen er basert på eit paper som vart lagt fram på ein konferanse i Nettverk for organisasjonsstudier i Norge (NEON) i november 2013.

I forarbeida til kommunelova sine reglar om den kommunale eigenkontrollen og kommunal revisjon frå 2003 står følgjande å lesa om forvaltningsrevisjon:

Etter departementets oppfatning er forvaltningsrevisjon et nyttig virkemiddel i kommunestyrets kontroll og tilsyn med forvaltningen. Denne typen undersøkelser gir de folkevalgte i kommunen informasjon om administrasjonens oppfølging og resultatene av vedtak i kommunestyret. Forvaltningsrevisjon kan virke som en kontrollmekanisme mellom kommunestyret og det øvrige forvaltningsapparatet, og i tillegg ha læringseffekter (Ot.prp. nr. 70 2002-2003: 58).

Her kjem det eksplisitt fram at lovgivar ser på forvaltningsrevisjon som ein kontrollmekanisme som også skal ha læringseffektar. På denne bakgrunnen kan vi konkludere med at lovgivar tillegg forvaltningsrevisjon to dimensjonar – der den eine har som formål å vurdere måloppnåing og stilla administrasjonssjefen til ansvar for administrasjonen si oppgåveløysing (kontroll/accountability-dimensjonen), medan den andre er å bidra til læring og dermed forbedring i den kommunale organisasjonen (læringsdimensjonen). Altså seier lovgjevar ja takk, begge delar, men med kontroll som det primære. Men kontroll og læring er to vidt forskjellige ting, og i denne artikkelen vil eg reflektera over i kva grad det let seg gjera at noko som har kontroll som sitt primære fokus også utan vidare kan føra til læring og forbedring. Det eg legg i omgrepet kontroll/accountability

AV SOSIOLOG OG REGISTRERT
REVISOR BODHILD LAASTAD,
SENIORRÅDGJEVAR I NORGES
KOMMUNEREVISORFORBUND (NKRF)



er det at nokon vert stilt til ansvar for ei handling eller eit resultat. Men kva er eigentleg læring?

Læring

Det finst ikkje eitt eintydig omgrep for læring i organisasjonar og heller ikkje ein sameinande teori om slik læring, og det ligg utanfor rammene av denne artikkelen å gå djupt inn i desse teoriane. For mitt formål finn eg det relevant å referera til Roald (2010) sitt doktorgradsarbeid om dei organisasjonslæringsprosessar som finn stad mellom skule og skuleigar i arbeidet med kvalitetsvurdering. Ifølgje Roald handlar læring om korleis ein skal kunna omdanna informasjon til handlingsrelevant kunnskap. Forstått på denne måten er læring ein føresetnad for endra åtferd. Studien hans viser at vurderingsinformasjon i seg sjølv ikkje resulterer i ny forståing og aktivt utviklingsarbeid. Han har identifisert følgjande føresetnader som må vera oppfylte for at ein skal lukkast med kvalitetsuviklande kvalitetsvurderingsarbeid:

- eit breitt tilfang av både kvalitativ og kvantitativ informasjon
- bruk av både interne og eksterne kvalitetsvurderingar
- utvikling av møtearenaer og møteformer som er eigna for produktivt arbeid med kvalitetsvurdering

Eg ser her parallellar til forvaltningsrevisjon. →

■ ■ Altså seier lovgjevar ja takk, begge delar, men med kontroll som det primære.

Forvaltningsrevisjon kan bidra med kvalitativt og kvantitativt informasjonstilfang, og forvaltningsrevisjon kan fungera som ei ekstern kvalitetsvurdering.

Men teoriar om organisasjonslæring gir oss heile svaret. Det er eit anna fagfelt med mange likskapstrekk med forvaltningsrevisjon – nemleg evaluering – som også er relevant. Det kan difor vera nyttig å sjå kva evalueringslitteraturen kan seia om effektar, påverknad, bruk og læring i samband med evaluering, og vurderer i kva grad dette kan ha overføringsverdi til forvaltningsrevisjon.

Evalueringslitteraturen om bruk og læring

Bruk, nyttiggjering og læring har ein sentral plass i all evaluering. Tidlegare hadde ein tru på at samfunnsvitskapleg kunnskap utgjorde stimuli som enkelt kunne nyttast når offentleg politikk skulle utformast. Etterkvart erfarte ein at det var smått med empiriske bevis for at slik overføring av kunnskap verkeleg fann stad. Dei fleste empiriske studiane har vist at direkte, instrumentell bruk av evalueringresultat i beslutningstakinga er heller unnataket enn regelen (Torres and Preskill, 2001). For å oppnå auka bruk og læring i samband med evaluering kan det vera nyttig å identifisera meir konkret kva faktorar som synest å understøtta eller hemma dette.

Evaluatarar flest ser dei sosiale relasjonane mellom evaluator og dei berørte som viktige aspekt i evalueringar. Dei er vel kjende med å møte reaksjonar som skepsis, frykt og motstand i alle fasar av arbeidet sitt. Det seier seg sjølv at slike reaksjonar kan vera effektive hinder både for samarbeid, dialog, bruk og læring. Dette sentrale temaet har likevel i stor grad vore ignorert i evalueringsforskinga, men det finst likevel nokre få bidrag.

Geva-May og Thorngate (2003) tek som utgangspunkt at mykje kan stå på spel for dei som vert berørte av ei evaluering. Evalueringa kan opplevast som trugande og trigga kjenslemessige reaksjonar som utryggleik og frykt. Taut og Brauns (2003) påpeikar at sjølv om evalueringar gjerne har fokus på program og tiltak, er det ikkje til å unngå at dei involverte aktørane kan oppleva at det er dei sjølve som individ som står i søkelyset. Evalueringa vil kunna opplevast som ei vurdering av deira individuelle prestasjonar, noko som vil ha effektar på sjølvbildet deira (Scriven, 1991).

Taut og Brauns (2003) har sett fram åtte påstandar om forhold som kan føra til motstand i evaluering, og eg vil her trekkja fram to av dei – nr. 5 og nr. 8 (mi omsetjing):

- Påstand 5: Dei berørte opplever ofte evaluering som

kontrolltiltak. Dei kan oppleva at deira eiga utøving av kontroll vert redusert, t.d. når det gjeld fastsetjing av evalueringskriterium og standardar som prestasjonane deire vert målte opp mot, og framtidig organisering av arbeidet. Motstand kan då bli eit middel for å oppretthalda kontroll, stabilitet og forutsigbarheit (Taut & Brauns, 2003: 254).

- Påstand 8: Evaluering inneber ei tilbagemelding om prestasjonar. I ein prestasjonskultur vil ei slik tilbagemelding ha mykje å seia for dei berørte sitt sjølvbilde. Ei evaluering vil på den måten kunna tydeleggjera eit mogleg avvik mellom indre oppfatningar og den ytre verkelegheita når det gjeld eigne prestasjonar. Evaluering gir også eit grunnlag for sosiale samanlikningar med relevante andre og kan såleis forstyrre måten ein ynskjer å framstå på overfor omverda. Dersom slike samanlikningar vert opplevde som trugande, vil det kunna resultera i motstand (Taut & Brauns, 2003: 256).

Det er lett å tenkja seg at jo større vekt det vert lagt på kontroll/accountability-vurderingar, jo større vil motstanden kunna bli. Dette skulle tilseia at ein forvaltningsrevisjon som har sitt primære fokus nettopp på dette, i stor grad kan forventast å trigga slike sosial-psykologiske reaksjonar som vil kunna føra til motstand og stå i vegen for læring.

Det sentrale spørsmålet vert då korleis evaluatorer kan utforma og gjennomføra evalueringa på ein slik måte at det vert skapt eit tryggare klima. Problemet er at det finst lite av forskning om kva sosialpsykologiske faktorar som er bestemmende for evalueringsklimaet, men sidan ein antar at det særleg er vurderingskomponenten som kan verta oppfatta som trugande, har løysinga vore at vurderingselementet er blitt tona ned i nyare tilnærmingsmåtar til evaluering. Men den utvegen har ein ikkje i forvaltningsrevisjon der nettopp vurdering og kontroll er det primære.

Geva-May og Thorngate (2003: 209) fann at følgjande faktorar bidrar til å redusera frykt og motstand (mi omsetjing):

1. Når evalueringa vert oppfatta å ha preg av å vera ei formativ vurdering av eit program eller ein politikk under utvikling, som vert oppfatta som pilotar som treng bearbeiding og finpusning.
2. Når evalueringa ikkje treng å få fastlagt alle kriteria på førehand, og det kan etablerast eit samarbeid mellom evaluator og den evaluerte om kva kriterium som skal leggjast til grunn.
3. Når dei som utformar politikken, administratorane og

... forvaltningsrevisjon synest å fungera som eit godt verkemiddel og ein god reiskap i den kommunale eigenkontrollen.

førstelinetenesta opplever at dei har felles mål, og at dei er i same båt.

4. Når målsetjinga med evalueringa vert oppfatta å vera ei evaluering av politikken og ikkje aktørane.
5. Når evalueringa inneber at alle interessentane inklusiv den som vert evaluert, opplever at dei får ei stemme og kan bidra til ei betre utforming og gjennomføring av politikken.
6. Når evaluator fungerer som ein kanal for formidling av informasjon, som støttespelar og talsperson og får fram at dei er til å stola på, og at dei vekkjer interesstet og tillit hjå den evaluerte, og på den måten får fram vilje til samarbeid.

Vi ser altså at i samband med evaluering er det mange ulike faktorar i sving som både kan hindra og fremja bruk og læring. Det kan då vera interessant å reflektera over i kva grad desse faktorene også kan tenkjast å gjera seg gjeldande i samband med forvaltningsrevisjon. Men først vil eg sjå nærare på kva vi veit om effektar kommunal forvaltningsrevisjon. Dette er eit lite utforska tema, men eg skal kort presentera funna i dei få studiane som finst.

Kva veit vi om effektar av forvaltningsrevisjon i norske kommunar?

I ein studie av kontroll- og tilsynsordningane i kommunar og fylkeskommunar ynskte Opedal og Østtveiten (2000) å få meir kunnskap om den kommunale eigenkontrollen. Dei kjem også inn på læring og tek som utgangspunkt at ei kontrollhandling i seg sjølv vil vera meningslaus dersom ho ikkje på ein eller annan måte har konsekvensar for dei som vert kontrollerte. Den informasjonen kontrollorgana legg fram, må på ein eller annan måte bli tilbakeført til det kommunale avgjerdssystemet og omsettast i nye tanke- og handlemønster. Her trekkjer dei inn Argyris & Schön (1978) sine kjende teoriar om enkeltkrets- og dobbeltkretslæring. Overført på den kommunale eigenkontrollen, utleier det det slik at dersom kontrollorgana er opptekne av å kartleggja avvik frå gjeldande lovar og reglar, vil kommunen få informasjon som kan bidra til at dei korrigerer praksis i samsvar med regelverket. Dette ser dei som ei form for enkeltkretslæring.

Studien viste at kontrollutvala og revisjonen i stor grad hadde fått gjennomslag for synspunkta og merknadene sine i alle sentrale organ i kommunen, og dei vart vurderte å gi eit viktig bidrag til etterleving av gjeldande reglar og rutinar, men dei hadde i liten grad bidratt til auka kostnads- eller formålseffektivitet. Kontrollutvalsinstittuttet

vart vurdert å ha styrkt politikarane sin kontroll med administrasjonen si iverksetjing av politiske vedtak. Opedal og Østtveiten (2000) konkluderer med at innhaldet i den læringa som kjem som ein følge av verksemda til kontrollorgana, er hovudsakleg enkeltkretslæring. Dei fann få eksempel på at dei hadde bidratt med informasjon som førte til at politikarane og administrasjonen forkasta gamle lærdommar og korrigerste kursen som eit resultat av ei endra realitetsoppfatning, såkalla dobbeltkretslæring.

Johnsen m. fl. (2001) gjennomførte ein eksplorerande, komparativ studie av oppfatningar om effekten og nytten av forvaltningsrevisjon i tre norske og to finske kommunar. Dei fann ei eintydig, positiv innstilling til forvaltningsrevisjon blant dei tre informantane i dei tre norske kommunane som var med i utvalet. Forvaltningsrevisjon vart ikkje oppfatta som ei obligatorisk, men unyttig oppgåve, men heller som eit nyttig instrument for gjera den kommunale forvaltninga betre. I særleg grad vart forvaltningsrevisjon generelt sett på som ein viktig og effektiv kontroll- og reformreiskap i offentleg sektor, og dette tolka Johnsen et al. (2001) som at det skjedde dobbeltkretslæring. Det vart hevda at gode forvaltningsrevisjonsrapportar vart tekne i bruk både av administrasjonen og politikarane, og dei vart oppfatta å vera av større nytte enn tradisjonell rekneskapsrevisjon. Men dei fann at forvaltningsrevisjon i liten grad innebar vurderingar av økonomi, produktivitet og måloppnåing slik kommunelova føreset (Johnsen et al., 2001).

Den tredje og nyaste studien er frå 2009. På oppdrag frå Kommunal- og regionaldepartementet kartla Clausen og Madsen (2009) bruken av forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i den kommunale eigenkontrollen. I denne studien kjem det fram at inntrykka frå dei kvalitative intervjuar indikerer at særleg rådmennene har framheva det som positivt at dei aller fleste forvaltningsrevisjonane er gode og konstruktive bidrag til korleis administrasjonen og forvaltninga kan verta betre, og dette galdt både store og små kommunar. Men samtidig vert det gitt uttrykk for at forvaltningsrevisjon ikkje må utvikla seg til ei kontrollform der ein er ute etter «å ta administrasjonen». Dette synspunktet aktualiserer det som kan vera problematisk med accountability-vurderingar. Ei oppleving av «å bli tatt» i samband med ein forvaltningsrevisjon, vil lett kunna føra til defensivitet hjå den som vert revidert og setja i sving psykologiske mekanismar som kan fungera som effektive sperrer mot læring og endring.

Når det galdt funn, var det vanlegaste at rapportane påpeika mindre alvorleg rutinsvikt, noko potensial for →

Kva som er den rette forklaringa av dei tentative forslaga eg har sett fram, kan vi berre få svar på gjennom ytterlegare forskning.

økonomisk forbetring og mindre alvorlege regel- og lovbrøt. Likevel rapporterte rundt 30 % av respondentane at det var vanleg eller svært vanleg at det blei rapportert om alvorleg rutinsvikt, stort potensial for økonomisk forbetring og alvorlege regel- og lovbrøt. Det var vanleg at media viste stor interesse for kontrollsakene og følgde med på og omtala dei i media. I intervju kom det fram at det var stor grad av konstruktivt samarbeid mellom kontrollutvalet og revisjonen på den eine sida og administrasjonen på den andre når det galdt oppfølging av rapportane. Clausen og Madsen (2009) konkluderer med at forvaltningsrevisjon synest å fungera som eit godt verkemiddel og ein god reiskap i den kommunale eigenkontrollen.

Kva vert undersøkt i kommunale forvaltningsrevisjonsrapportar

Norges Kommunerevisorforbund har oppretta eit offentlig tilgjengeleg register over gjennomførte forvaltningsrevisjonar i norske kommunar og fylkeskommunar frå 2005 og fram til i dag.¹ Registeret inneheld nær 1900 rapportar og aukar stadig i omfang. Eg har gjennomført ein analyse av innhaldet i dette registeret per juni 2013.

I registeret blir rapportane rubriserte etter følgjande kategoriar:

- måloppnåing
- produktivitet
- kvalitet
- regelverksetterleving (compliance)
- styringsinformasjon og -verktøy
- brukartilpassa tenester og utøving av mynde
- verksemdstyring

Tabell 1 viser prosentvis fordeling mellom de ulike vurderingstema i dei registrerte rapportane. Det kan vera fleire vurderingstema i ein og same rapport. Kolonnesummane blir derfor høgare enn 100.

Tabell 1 viser tydeleg at det hyppigaste vurderingstemaet i alle år er *regelverksetterleving*. Andelen rapportar med dette vurderingstemaet varierer mellom 55 og 78 prosent. Dette tolkar eg som ein indikasjon på at forvaltningsrevisjonen er tett knytt opp mot kontroll/accounta-

	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent
Måloppnåing	21	27	25	23	12	18	20	14
Produktivitet	2	10	7	6	11	6	10	28
Kvalitet	18	12	10	13	13	11	7	9
Regelverksetterleving	78	68	63	62	65	74	66	55
Styringsinformasjon/-verktøy	67	52	26	35	40	26	32	38
Brukartilpassa tenester og utøving av mynde	28	39	42	39	38	32	30	22
Verksemdstyring	59	43	38	44	45	45	51	62

Tabell 1: Prosentvis fordeling på ulike vurderingstema i rapportane

bility-dimensjonen. *Styringsinformasjon og -verktøy* og *verksemdstyring* er også eit hyppig tema. Vurdering av *måloppnåing* finn vi i mellom 14 og 27 prosent av rapportane medan vurdering av *brukartilpassa tenester og utøving av mynde* var tema i mellom 22 og 42 prosent. Vurdering av *produktivitet* og *kvalitet* skjer berre i mindre grad.

Internasjonal forskning har slått fast at forvaltningsrevisjon utført av riksrevisjonar har vore og truleg framleis er «a compliance-oriented craft» (Pollitt et al., 1999; Grönlund, Svärdesten och Öhman, 2011; van der Knaap, 2011). Så her er kommunal revisjon i godt selskap.

At det er slik, kan ha samanheng med fleire faktorar. Ein viktig forklaringsfaktor kan vera tradisjonar knytt til innhaldet i omgrepa kontroll og revisjon som har resultert i at fokus på avvik er dominerande. Etter mitt syn er det dessutan grunn til å tru at det obligatoriske kravet om at det i alle prosjekt skal utleiast revisjonskriterium frå autoritative kjelder, kan resultera i ein preferanse for å vinkla forvaltningsrevisjon mot regelverksetterleving. Ved å velja ei slik vinkling kan revisor rekna med å møta lite motstand og kritikk mot dei utleia kriteria som danner fundamentet for revisor sine vurderingar. Dette kan også bidra til at det vert lettare for revisor å ivareta verdiane om uavhengigheit, objektivitet og unngå å trakka over i politisk betonte vurderingar. Alt dette kan bidra til å gi forvaltningsrevisjonen legitimitet. At standarden i så stor grad viser til dei juridiske rettskjeldefaktorane som kjelder for revisjonskriterium, kan etter mitt syn også bidra til at omfanget av etterlevingsrevisjon vert så stort.

Det er mitt inntrykk at i forskinga om forvaltningsrevisjon vert etterlevingsrevisjon gjerne vurdert som noko mindreverdige og lite sofistikert. Men eg meiner det kan argumenterast mot ei slik oppfatning. Faktum er at revisjon av etterleving fangar inn kanskje dei aller vesentlegaste sidene ved den kommunale verksemda. Dei aller fleste

¹ www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144

■ ■ NKRF sitt forvaltningsrevisjonsregister ei open dør til kommunal forvaltningsrevisjon og eit unikt kjeldetilfang for vidare empirisk forskning.

kommunale tenestene er gjennomregulerte i lover, forskrifter og departementale rundskriv. Det er difor ikkje det minste vanskeleg å finna sentrale og interessante problemstillingar som nettopp belyser i kva grad kommunen etterlever lover og reglar. Dette gjeld ikkje minst innanfor dei tunge tenesteområda barnehage, skule, barnevern og pleie og omsorg. Her er det lov- og forskriftsfesta klare krav til omfang, innhald og kvalitet i tenestene. Ei vurdering av etterleving av lovbestemte krav vil derfor samtidig kunna bety vurdering av om innbyggjarane får dei tenestene dei har krav på, og om tenestene oppfyller kvalitetskrava. På mange måtar kan revisjon av etterleving såleis også fungera som revisjon av måloppnåing. Dette må vera viktig og nyttig informasjon å få lagt på bordet både for administrasjonen og politikarane.

Min konklusjon vert då at forvaltningsrevisjonsregisteret viser at kommunal forvaltningsrevisjon tek opp mange og viktige sider ved kommunane si verksemd, og dei refererte studiane viser at dette vert sett på som nyttige bidrag i kommunen.

Diskusjon

Analysen av innhaldet i forvaltningsrevisjonsregisteret viser at det er dekning for å hevda at forvaltningsrevisjon er «a compliance-oriented craft» med vekt på kontroll/accountability.

Dei norske studiane fann at den utførte forvaltningsrevisjonen vart opplevd som nyttig, og at den vart brukt instrumentelt til forbetring. Dette indikerer at det primære fokuset på kontroll/accountability-dimensjonen i kommunal forvaltningsrevisjon likevel ikkje er til hinder for at den har effektar på læring og forbetring.

Dette indikerer at kommunane synest å lukkast med å omdanna den informasjonen som kjem fram i samband med forvaltningsrevisjon til handlingsrelevant kunnskap, for å bruka Roald (2010) sine ord.

Korleis kan vi forklara det? Dette manglar vi empirisk kunnskap om, men her kjem mine refleksjonar.

Mitt utgangspunkt er at mange av dei faktorane som evalueringslitteraturen har funne ut kan hindra læring og bruk og trigga personlege kjensler som skepsis, utryggleik og motstand, i stor grad er til stades i forvaltningsrevisjon. Det må då bety at andre forhold gjer seg gjeldande som på ein eller annan måte nøytraliserer eller opphevar dei elementa som er kjende for å ha negativ effekt.

Abma og Widdershoven (2008) meiner at ein distansert eller instrumentell relasjon mellom evaluator og interessentar ikkje alltid treng fungera dårleg. Denne tilnærminga

kan vera aktuell når det er konsensus om målsetjingane, og om korleis verknader skal målast på eit område, og når verkemidlar og tilhøyrande effektar er kjende. Kanskje er det då slik at forvaltningsrevisjon gjennom si orientering mot etterleving går inn på område der dei nemnde vilkåra er oppfylte. Krava til kommunane som er nedfelte i norsk lov, vil vera vel kjende i den kommunale organisasjonen, og det er ikkje vanskeleg å bli einige om at norsk lov skal følgjast. Der regelverket opnar for skjønn, vil revisor vera tilbakehalden med å trekkja bombastiske konklusjonar. Funna vil då kunna opplevast som mindre trugande.

Ei anna forklaring kan vera at forvaltningsrevisjonane berre avdekkar funn som alt delvis er kjende og lite kontroversielle. Forskinga på evalueringsfeltet viser at denne typen funn vert i større grad tatt i bruk, og det same kan gjera seg gjeldande innan forvaltningsrevisjon.

Ei anna moglegheit er at kommunale forvaltningsrevisorar har lukkast med å ta i bruk element frå den formative evalueringsstradisjonen som har læring som sitt primære formål. Dette kan t.d. skje gjennom ein god revisjonsdialog, og det faktum at revisor har ein kjend funksjon i det kommunale ansvarssystemet og har regelmessig kontakt med kommunen.

Kanskje kan det også vera slik at fleire av dei faktorane som ifølgje Geva-May og Thorngate (2003) bidrar til å redusera frykt og motstand, er oppfylte i samband med forvaltningsrevisjon slik at dei lettare får aksept og gjennomslag. Eg meiner at det kan gjelda følgjande faktorar²:

- *Når evalueringa ikkje treng å få fastlagt alle kriteria på førehand, og det kan etablerast eit samarbeid mellom evaluator og den evaluerte om kva kriterium som skal leggjast til grunn* (Geva-May & Thorngate, 2003).

Dette vilkåret vil vera delvis oppfylt dersom revisor lukkast med å etablere ein god revisjonsdialog om revisjonskriteria slik at den reviderte opplever å bli høyrte og få medverka. Dette vil auka den reviderte si oppleving av kontroll som igjen kan skapa tryggleik og redusera motstand.

- *Når dei som utformar politikken, administratorane og førstelinetenesta opplever at dei har felles mål, og at dei er i same båt* (Geva-May & Thorngate, 2003).

Det kan tenkjast at også dette vilkåret er delvis oppfylt. Mange som er involverte i kommunale verksemd anten som tilsett eller politikar – og faktisk også revisor, opplever at dei har eit felles mål om å skapa ein så god kommune som mogleg og yta innbyggjarane så gode tenester

2 Mi omsetjing.

Min konklusjon vert då at forvaltningsrevisjonsregisteret viser at kommunal forvaltningsrevisjon tek opp mange og viktige sider ved kommunane si verksemd, og dei refererte studiane viser at dette vert sett på som nyttige bidrag i kommunen.

som råd. Dette kan gi ei kjensle av å vera i same båt og arbeida mot det same målet. Denne kjensla kan verta endå sterkare dersom eventuell manglande måloppnåing eller dårleg økonomi kan skuldast på ein ytre instans som t.d. staten.

- *Når evalueringa inneber at alle interessentane inklusiv den som vert evaluert opplever at dei får ei stemme og kan bidra til ei betre utforming og gjennomføring av politikken* (Geva-May & Thorngate, 2003).

Ein forvaltningsrevisor opplever ofte at tilsette på ulike nivå i den kommunale organisasjonen er glade for at nokon viser interesse for det dei arbeider med, og at dei får leggja fram sitt syn på ulike sider ved verksemda. Dei kan ha ei oppleving av at dei gjennom revisor og forvaltningsrevisjonsrapporten kan fremja sine synspunkt og påverka.

- *Når evaluator fungerer som ein kanal for formidling av informasjon, som støttespelar og talsperson og får fram at dei er til å stola på, og at dei vekkjer interesse og*

tillit hjå den evaluerte, og på den måten får fram vilje til samarbeid (Geva-May & Thorngate, 2003).

Det kan i aller høgste grad diskutert om dette siste punktet er gangbart i samband med forvaltningsrevisjon. I ein slik situasjon balanserer revisor på ein smal knivsegg med klare profesjonskrav på den eine sida og ynskje om god kommunikasjon og godt samarbeid med den reviderte på den andre.

Men svaret kan også vera så enkelt at kommunens revisor har så sterk og legitim forankring, tillit og autoritet i det kommunale ansvarssystemet, at hans råd og synspunkt alltid vert tatt på alvor og lytta til.

Kva som er den rette forklaringa av dei tentative forslaga eg har sett fram, kan vi berre få svar på gjennom ytterlegare forskning. Kanskje ligg forklaringa ein heilt annan stad. Uansett er NKRF sitt forvaltningsrevisjonsregister ei open dør til kommunal forvaltningsrevisjon og eit unikt kjeldetilfang for vidare empirisk forskning.

Referansar:

- Abma, T. A. & G. A. M. Widdershoven (2008): «Evaluation and/as Social Relation», *Evaluation* 14(2): 209-225
- Argyris, C. & Schön, D. (1978): *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective*. Massachusetts: Addison Welsey Publishing Company
- 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.
- Geva-May, I. & W. Thorngate, W (2003): «Reducing Anxiety and Resistance in Policy and Programme Evaluations. A Socio-psychological Analysis», *Evaluation* 9(2): 205-227
- Grönlund, A., F. Svärdesten & P. Öhman (2011): «Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden», *International Journal of Public Sector Management*, 24(2): 107-121.
- Johnsen, Å., P. Meklin, L. Oulasvirta, j. Vakkuri. 2001. «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway», *The European Accounting Review*, 10 (3): 583-599.
- Opedal og Østtveiten (2000): «Full kontroll». *En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner*. NIBR prosjektrapport 2000:10.
- Roald, K. (2010): *Kvalitetsvurdering som organisasjonslæring mellom skole og skoleigar*, Avhandling for graden philosophiae doctor (PhD), Universitetet i Bergen, Norge.
- Taut, S & D. Brauns (2003): «Resistance to Evaluation. A Psychological Perspective», *Evaluation* 9(3): 247-264.
- Torres, R. T., & Preskill, H. (2001): Evaluation and organizational learning: Past, present, and future. *American Journal of Evaluation*, 22(3), 387-395.
- Van der Knaap, P. (2011): «Responsiveness in performance auditing: towards the best of both worlds», i Lonsdale, J., P. Wilkins, T. Ling. 2011: *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government*, Cheltenham: Edward Elgar.

Forenkling – i teori og praksis

På tvers av ulike politiske sympatier kan man enes: Det er flere gode målsetninger i den politiske plattformen for regjeringen Solberg. En av dem er at folk flest skal få større innflytelse over sin egen hverdag og lokalmiljø gjennom et sterkere lokaldemokrati.

Mindre reguleringer og frigjort tid for lærere og sykepleiere til sine elever og pasienter, er en annen målsetning med sannsynligvis unison oppslutning både i befolkning, kommuneledelse og blant lokale folkevalgte. Plattformen sier også at kommuneøkonomien må være god, robust og forutsigbar for at kommunene skal kunne løse oppgavene sine. I en eller annen variant finnes nok dette målet uttrykt i samtlige partiprogrammer.

Men – er det sammenheng mellom statens retorikk og praksis når det gjelder budskapene om forenkling og mer tid til brukerne?

Det er i alle fall fortsatt stort omfang av tilsyn og kontroll. I statsbudsjettet for 2014 varsles nye landsomfattende tilsyn på kommunenes tildeling av kvalifiseringsprogram, samhandling om utskrivning av pasienter, folkehelsearbeidet i kommunene, og skolens arbeid med å sikre elevene forsvarlig utbytte av læringen. Det kommer i tillegg til pågående tilsyn som videreføres i 2014 på sosiale tjenester, barnevernloven, oppfølging av barn i fosterhjem, oppfølging av likebehandlingsforskriften og pedagogisk bemanning i barnehager, og ROS-analyser og beredskapsplaner. Fylkesmennenes tilsyn ut fra egne initiativ og tilsyn med de såkalte aktørpliktene (bl.a. fra Arbeidstilsynet) kommer i tillegg.

Hver enkelt av disse dreier seg om viktige kommunale oppgaver. At det føres tilsyn med hvordan kommunene utfører slike oppgaver, kan vanskelig kritiseres. Spørsmålet er om det samlede omfang av særlig de landsomfattende tilsynene er vurdert. Hverken det, eller en kost/nyttevurdering av omfanget – for kommunene og for brukerne – kommer klart fram i budsjettforslaget.

Omfanget av veiledere og retningslinjer fra departementer og direktorater er også økende over tid. I en ny FOU-rapport for KS har Norsk Institutt for by- og regionforskning (NIBR) kommet fram til at antall gjeldende veiledere og retningslinjer

AV HELGE EIDE,
OMRÅDEDIREKTØR
INTERESSEPOLITIKK I KS



Foto: Johnny Syvertsen

innenfor helse og omsorg, skole og oppvekst og plan/miljø, rettet mot kommunesektoren, er økt fra om lag 100 ved inngangen til 2009, til nær 400 i 2013.

Veiledere og retningslinjer i seg selv er ikke nødvendigvis negativt. Som regel er innholdet nyttig, og bygd på solid faglig innsikt. Utfordringen oppstår når hensynet til lokal variasjon ikke framkommer tydelig, og det er uklart hva som er krav etter lov og forskrift og hva som er råd og anbefalinger fra staten. Det reduserer rommet for lokalt skjønn og lokale prioriteringer, og kan også redusere insitamentet for lokal kvalitetsutvikling.

Regjeringsplattformen signaliserer som nevnt ønske om både mindre regulering, kamp mot «tidstyvene» og sterkere lokaldemokrati. Men den inneholder samtidig forslag som neppe vil redusere behovet for administrasjon, detaljerte dokumentasjonsrutiner og rapportering, for å si det forsiktig. Mer individuell rettighetsfesting, nye lovpålegg og bemanningsnormer, og flere søknadsbaserte tilskuddsordninger vil kreve ressurser til kontroll og dokumentasjon, og skaper i tillegg nye arenaer for tilsyn og kontroll.

De konkrete forslagene har selvsagt de beste intensjoner. Målet er å gi innbyggerne bedre tjenester på politisk prioriterte områder. At det velges styringsvirkemidler som griper inn i lokaldemokratiet kan man diskutere klokskapen i. Mer byråkrati følger med på kjøpet. Derfor er forenkling lettere sagt enn gjort. Forenkling krever politisk vilje – og politisk prioritering.

ØVRIGE
KRONIKØRER:



Nils A. Røhne, leder av
Kommunesektorens etikktvalg
og ordfører i Stange kommune.



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



Tor Dølvik, Transparens
International Norge

Foto: Agenda Kaupang

bøker og tidsskrifter fra revisorforeningen.no



Abonnementsprisen
for den årlige
utgaven av
Årsoppgjørifacta er:

Medlem i
Revisorforeningen:
Kr 180,-

Ikke-medlem:
Kr 260,-

Årsoppgjørifacta

Årsoppgjørifacta omtaler de viktigste regnskaps- og skattereglene som du trenger å være kjent med i forbindelse med årsoppgjøret. Utgivelsesdato i 2014 er 16. januar.



Kr 360,-

Pensjonsordninger – regnskap og skatt

Boken omtaler de mest aktuelle pensjonsordninger i Norge samt regnskapsmessig og skattemessig behandling av disse. Fjerde utgave: August 2013.



Kr 355,-

Skattefri omdanning

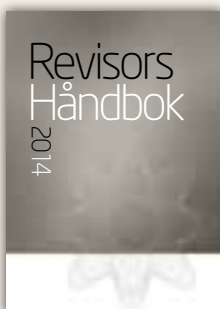
Boken behandler praktiske spørsmål som oppstår ved skattefri omdanning og skattemyndighetenes praksis belyses. Kombinert trykt utgave og eBok.



Kr 360,-

Aksjelovgivningen

Boken gir en oversikt over hovedelementene i aksjelovgivningen av 13. juni 1997. Ellevte utgave er ajourført med lovendringer pr. 1. juli 2013. Kombinert trykt utgave og eBok.



Kr 990,-

Revisors Håndbok 2014

En samling av de viktigste lover, forskrifter, regler m.m. som gjelder for revisjon og regnskap. Kombinert trykt utgave og eBok. Kommer januar 2014.



Kr 825,-

IFRS på norsk

De konsoliderte internasjonale regnskapsstandardene er oppdatert pr. 12. september 2013 med blant annet nye IFRS 10, 11, 12 og 13. Kombinert trykt utgave og eBok.



Kr 380,-

Bokføringsloven

En praktisk veiledning i bokføringsreglene med konkrete eksempler og gjengivelse av lov, forskrift og uttalelser om god bokføringsskikk. Kombinert trykt utgave og eBok. Åttende utgave: November 2013.



Kr 675,-

Finansielle instrumenter

Boken omhandler regnskapsmessig behandling av finansielle instrumenter innenfor de tre regnskapspråkene GRS, IFRS og IFRS SME. Boken er skrevet av en forfattergruppe fra fagavdelingen i BDO: Arne Bjørnstadjordet, Reidar Jensen, Bart Kamp, Hans Robert Schwencke og Børre Skisland. Januar 2013.



Engelske oversettelser av norske lover

Bokføringsreglene (Bookkeeping Legislation) **kr 500,-**

Merverdiavgiftsloven (VAT Act) **kr 410,-**

Regnskapsloven (Accounting Act) **kr 390,-**

Aksjelovene (Company Legislation) **kr 550,-**

Med trykt utgave følger en lisens til tittelens eBok.



Bestill og se flere bøker på revisorforeningen.no

Alle priser er ekskl. frakt, eksp.omk. og mva.

Jo mer – jo bedre?

Refleksjoner omkring dialog og datainnsamling i forvaltningsrevisjon

I 2012/13 gjennomførte Telemark kommunerevisjon IKS et forvaltningsrevisjonsprosjekt innenfor rusomsorg i Porsgrunn kommune. I prosjektet hadde kontrollutvalget en aktiv rolle, både ved bestilling, underveis og i oppfølgingen i etterkant.

Prosjektet var omfattende, med behov for variert metodebruk. Det ga oss nyttige erfaringer og grunnlag for refleksjon knyttet til datainnsamling og betydningen av dialog med kontrollutvalget.

Bakgrunn for prosjektet

Kommunens bosetting av personer med rusmiddelproblemer var tatt opp politisk ved flere anledninger før prosjektet startet. Det var satt fokus på at naboer, særlig eldre, følte seg utrygge.

Kontrollutvalget ønsket å belyse kommunens bolig-sosiale arbeid, både oppfølging av kommunens ansvar som utleier og bistand gitt for å mestre boforholdet. I tillegg ønsket de å belyse hvordan et kommunestyrevedtak som gav føringer for kommunens bosettingspraksis var fulgt opp. I del to var tema kommunens arbeid med å sikre helhetlige tjenester innenfor rusomsorgen og arbeid overfor pårørende.

Revisjonsdialogen

Revisjonsdialogen omfatter både revisors dialog med bestiller (kontrollutvalget) og revidert enhet (administrasjonen). Standarden (RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon) legger noen føringer på dialogen med revidert enhet, men er lite konkret på dialogen med kontrollutvalget. Denne dialogen er omtalt i Kontrollutvalgsboken, som påpeker at kontrollutvalget har en sentral rolle gjennom hele forvaltningsrevisjonsprosessen. Kontrollutvalgsboken viser til tre ulike faser hvor dialog med revisor er spesielt viktig:

- dialog rundt bestillingen,
- underveisrapportering (kan avhenge av omfang og utstrekning i tid),
- presentasjon av funn når rapporten behandles.

Kontrollutvalget tok en aktiv rolle gjennom hele forvaltningsrevisjonsprosessen, og arbeidet ble innledet ved

AV ANNE SÆTERDAL,
FORVALTNINGSREVISOR, TELEMAR
KOMMUNEREVISJON IKS



at kontrollutvalget ba administrasjonen om en orientering på fagområdene. Orienteringen ble brukt som utgangspunkt for diskusjon med oss rundt mulige problemstillinger og vinklinger for prosjektet. På bakgrunn av diskusjonen fikk vi i oppdrag å utarbeide en prosjektplan, som ble presentert og behandlet i et senere møte. Denne oppstarten var en effektiv måte å få informasjon i arbeidet med prosjektplan. En slik fremgangsmåte har ikke vært vanlig i våre kommuner. I mindre omfattende og klart avgrensede prosjekter, er ikke en slik oppstart nødvendigvis formålstjenlig. Da kan det føre til at prosjektet trekker unødig ut i tid. Erfaringene vi gjorde i dette prosjektet var imidlertid udelt positive.

Hvor ofte kontrollutvalget har møter og revisors reisetid for å komme til kommunen, kan være avgjørende for hvordan dialogen kan gjennomføres. Det vil også være ulikt behov for rapportering underveis i forskjellige prosjekter. Prosjektets varighet og kompleksitet kan ha betydning. Det kan også kontrollutvalgets kjennskap til forvaltningsrevisjon. I prosjektet om rusomsorg var tema omfattende med behov for justering underveis, selv om vi fikk mye og god informasjon ved oppstart. Prosjektet tok ett år, og det ble gjennomført tidlig i kontrollutvalgsperioden. Dette er forhold som taler for en rapportering underveis, i tillegg til at kontrollutvalget selv ønsket slik rapportering.

Hyppige kontrollutvalgsmøter og kort reiseavstand til kommunen, gjorde det enkelt å rapportere på fremdrift i prosjektet i utvalgsmøtene. I prosjekt der dette ikke er like



enkelt, kan en rapportere per e-post eller på telefon/videokonferanse, om en slik rapportering er formålstjenlig for å sikre at prosjektet gjennomføres i tråd med kontrollutvalgets bestilling.

Valg av metode og datagrunnlag

I prosjektet hadde vi behov for både å se på rutiner og praksis. I tillegg til intervjuer og gjennomgang av rutiner, prosedyrer, retningslinjer og planer på området, valgte vi også å gjennomgå saksmapper. Vi hadde gjennomgang av saksmapper i begge delprosjektene. I del 1 så vi på hjelpe-tiltak for å mestre boforhold og del 2 for å undersøke oppfølging før under og etter rusbehandling, samt arbeid med å sikre helhetlige og koordinerte tjenester. Vi undersøkte også et utvalg saker med naboklager for å se hvordan disse var håndtert både i forhold til klager og påklaget.

Det kan være utfordrende både å få et representativt utvalg saker for gjennomgang og å sikre gjennomførbarhet. I noen prosjekt kan det innebære at en må vurdere å begrense antall saker, fordi det er mye som skal undersøkes i hver saksmappe. Det vil også være tilfeller der administrasjonen ikke tar ut lister over relevante saker, slik at revisjonen selv kan foreta utplukk. Revisjonen kan da be om å få saker ut fra gitte kriterier, for å få mest mulig relevante saker.

For å undersøke kommunens arbeid med helhetlige og koordinerte tjenester utarbeidet vi noen kriterier for utplukk av brukermapper. Alle mappene skulle omhandle saker der bruker relativt nylig hadde gjennomført rusbehandling. Dessuten skulle det være noen saker hvor behandlingen ikke var fullført, noen hvor administrasjonen vurderte at det var gitt et godt etterverntilbud og noen hvor det ikke var gitt et slikt tilbud. I tillegg foretok vi et tilfeldig utvalg blant brukere med ruskonsulent. Vi gikk igjennom 17 saker. Saksomfanget var ikke stort, men det var et bevisst valg fordi arbeidet med å gjennomgå saksmappene var omfattende. Derfor ble data fra saksgjennomgangen brukt som et supplement i tillegg til informasjonen vi fikk fra ansatte og dokumentasjon av rutiner i kommunen.

Jo mer – jo bedre?

Dialogen med kontrollutvalget har som formål å sikre forankring, at rapporten er i tråd med bestillingen og bidra til god oppfølging i etterkant. Vår erfaring er at en ofte i prosjekt har behov for justeringer underveis, enten justeringene er større eller mindre. Dette er en naturlig del av den dynamiske prosessen som en forvaltningsrevisjon er. I dette prosjektet, som var både omfattende og ble gjennomført over en lengre periode, var rapportering underveis nødvendig for å sikre at måten prosjektet ble gjennomført på var forankret hos kontrollutvalget. I etterkant mener vi at dialogens viktigste bidrag var å skape eierforhold til prosjektet, som igjen har bidratt til god oppfølging av prosjektet. Prosjektet fikk stor oppmerksom-

het og administrasjonen har gitt en omfattende rapportering til bystyret i etterkant. Selv om det noen ganger er slik at «mindre smaker mer», erfarte vi i dette prosjektet at jo mer eierforhold kontrollutvalget har til prosjektet, jo bedre!

I arbeidet med forvaltningsrevisjon kan det være en balansegang mellom for lite og for mye data. Det må gjøres en vurdering av hvor mye som er tilstrekkelig, samtidig unngå å bruke for mye ressurser på å samle inn informasjon som ikke gir noen ny verdi for prosjektet. En tommelfingerregel kan være at en ved utvalg av saker kan foreta et første tilfeldig utvalg av saker som ikke er så stort. Er det et tydelig mønster i funnene, er dette en faktor som tilsier at det ikke er behov for et større datagrunnlag. Da vil ikke mer nødvendigvis bli bedre!



De to rapportene som omtales i artikkelen, kan lastes ned fra Forvaltningsrevisjonsregisteret:

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

De har følgende titler:

- Rusomsorg og psykisk helse. Del 1: Tildeling av bolig, oppfølging av nabomiljø og oppfølging i bolig
- Rusomsorg og psykisk helse. Del 2: Ressursbruk, helhetlig og koordinerte tjenester og pårørendearbeid innen rusomsorgen

Anne Sæterdal er forvaltningsrevisor i Telemark kommunerevisjon IKS. Hun har hovedfag i statsvitenskap og har hatt stillingen som forvaltningsrevisor i fem år. Anne har også jobbet som lektor og med analysearbeid i trykdestaten og NAV.

Momskompensasjon på boliger

Hvilke tiltak og hvilken grad av tilrettelegging er tilstrekkelig for å anse en bolig som «særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål»?

Iutgangspunktet foreligger det verken fradragsrett eller kompensasjonsrett for inngående merverdiavgift knyttet til boliger. Det betyr at merverdiavgiftskostnaden på anskaffelser til oppføring, drift og vedlikehold av boliger er en endelig kostnad. Dette er et bevisst valg fra lovgivers side, og de norske reglene samsvarer med avgiftsregelverket i de aller fleste land som har innført merverdiavgift.

Fra dette utgangspunktet gjøres det ett unntak. Ved utleie av boliger til vanskeligstilte personer som ikke selv greier å skaffe seg egen bolig, kan kompensasjon ytes, jf. kompensasjonsloven § 4. Vilket er at det gjelder anskaffelser til «boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål».

Slik særskilt tilrettelegging kan både være av fysisk art eller tilrettelegging på annen måte, jf. Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 2. mars 2004 (UFIN-2004-26a). Fysisk tilrettelegging kan eksempelvis være rullestoltilpasning (brede dører, ingen terskler, spesialinnredet bad/toalett) og alarminnretning. Særskilt tilrettelegging kan også bestå i ikke-fysiske tilpasninger. Eksempler på dette er tilknyttet vaktjeneste ved at det i boligkomplekset er personalbase for omsorgspersonell, eller det er nærhet og tilgang til personell som kan yte hjemmebaserte helse- og omsorgstjenester.

For at boligen skal anses særskilt tilrettelagt, må botilbudet være behovsprøvd i den forstand at det er behovet for den særskilte tilretteleggingen, som gjør at leietakeren er innvilget boligen.

Et sentralt spørsmål er derfor: hvilke og hvor mye tilretteleggingstiltak må til for at kommunen skal få rett til kompensasjon for merverdiavgiften?

Skattedirektoratet har på bakgrunn av at det foreligger ulik praktisering av kompensasjonsloven § 4, i mars i år gitt en uttalelse om rekkevidden av bestemmelsen. Formålet med uttalelsen synes å være å skape en ensartet praksis vedrørende hvilke tiltak som kreves for at boligen skal



AV FRODE HEGGDAL LARSEN,
ADVOKAT/PARTNER, BING
HODNELAND ADVOKATSELSKAP DA

anses som særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Direktoratet ber i uttalelsen om at skattekontorene basere sin veiledning overfor kommunene i tråd med uttalelsen. Som vi skal se nedenfor, er det holdpunkter for å si at direktoratets uttalelse er i utakt både med hvordan moderne helse- og sosiale tjenester ytes, og gjeldende momsrett.

Dersom uttalelsen blir stående, kan den i visse tilfeller få betydelig negativ økonomisk effekt for kommunene i form av redusert momskompensasjon.

Alta-dommen

En sentral dom på kompensasjonsrettens område er Høyesterett dom om Stiftelsen Utleieboliger i Alta (Rt-2010-236).

Denne saken gjaldt kompensasjon av merverdiavgift for bygging av boliger for heldøgns omsorgstjenester i Alta. I korte trekk slår dommen fast at dersom en kommune velger å løse lovpålagte oppgaver gjennom stiftelser, så har stiftelsen rett til kompensasjon.

I forhold til spørsmålet om hvilke og hvor mye tilretteleggingstiltak som må til for å få rett til momskompensasjon, er det særlig to poenger fra dommen som det er grunn til å fremheve.

For det første uttaler Høyesterett at kompensasjonsreglene: «...ikke bare skal motvirke konkurransevridning, men også bidra til en rasjonell og smidig organisering av kommunenes helse- og sosialtjenester, ut fra den enkelte kommunes behov og prioriteringer.» →

■ ■ Dersom uttalelsen blir stående, kan den i visse tilfeller få betydelig negativ økonomisk effekt for kommunene i form av redusert momskompensasjon.

Høyesterett slår altså fast at ved fastleggingen av hvilke og hvor mye tilretteleggingstiltak som må til, er kommunens behov for rasjonell drift og prioriteringer relevante hensyn.

For det andre uttaler Høyesterett at:

«Kompensasjonsretten – og rekkevidden av den – bør etter mitt syn dessuten ses i sammenheng med utviklingstrekk innenfor helse- og sosialsektoren, særlig dreiningen mot sammensatte lokale tilbud, mot nye omsorgstjenester utenfor de tradisjonelle institusjonene, og med større åpenhet for ytelser basert på et integrert samvirke mellom private og offentlige aktører.»

Ved fastleggingen av hvilke og hvor mye tilretteleggingstiltak som må til, er altså utviklingen innenfor helste- og sosialsektoren og særlig nedbygging av institusjonene, relevante hensyn.

Nedbygging av institusjoner

Det er en nasjonal målsetting at alle i Norge skal kunne bo godt og trygt med rett til oppfølging og individuell plan for å sikre den enkelte gode helse- og omsorgstjenester, se Meld. St. 17 (2012-2013) «Byggje – bu – leve». En del av målsettingen er at alle skal bo i egen leiet eller eiet bolig. Konsekvens er en gradvis nedbygging og avvikling av de tradisjonelle behandlingsinstitusjonene. Utviklingen går altså i retning av en oppbygging av hjemmebaserte tjenester med tillegg av poliklinisk behandling.

Som følge av nedbygging av institusjonsomsorgen bor personer som tidligere bodde på institusjon, nå i egen bolig. Dette er typisk personer med nedsatt funksjonsevne, kronisk syke og personer med psykiske lidelser og rusavhengighet. Tilsvarende utvikling ser vi innenfor eldreomsorgen der trenden er utbygging av omsorgsboliger og hjemmebaserte tjenester, samt samlokalisering av boliger og større bofellesskap med stedlig eller ambulerende omsorgstjenester.

I vår sammenheng er det sentrale poenget at mens det for institusjonene var en direkte kobling mellom bolig og helse- og omsorgstjenestene, medfører nedbyggingen av institusjonene at boligen i utgangspunktet kobles fra tjenestene. Tjenester skal ikke lenger kobles til spesifikke botilbud, men det må gjøres en individuell vurdering av hvilke botilbud og hvilke tjenester som egner seg for den enkelte leietakers individuelle behov.

Skattedirektoratets uttalelse

I Skattedirektoratets fellesskriv av 12. mars 2013 (USKD-2013-13) til skattekontorene, tar direktoratet utgangspunkt i at det foreligger ulik praktisering av kompensasjonsreglene blant landets kommuner når det gjelder utleie av boliger til vanskeligstilte personer som ikke selv greier å skaffe seg egen bolig. Direktoratet uttaler at:

«De vanskeligstilte kan være flyktninger, personer med psykiske problemer, rusproblemer, atferdsvansker eller en kombinasjon av disse. I hvilken grad kommunene yter helse- og velferdstjenester til beboerne varierer med deres individuelle behov.»

Om hvilke tiltak som kvalifiserer som «særskilt» tilrettelegging for vanskelig stilte personer uttaler direktoratet:

«At utleier, enten selv eller med tilknyttede vaktjenester, fører tilsyn med et boligkompleks eller rykker ut ved husbråk er i alminnelighet ikke tilstrekkelig til å si at den enkelte bolig er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Dette gjelder selv om beboer mottar individuelle helse- eller omsorgstjenester fra kommunen når boligene som sådan ikke er særskilt tilrettelagt for formålet. Kostnader til slike boliger er derfor ikke kompensasjonsberettiget.» (vår understrekning)

Det er nok et fåtall kommuner som driver ordinær forretningsmessig boligutleie med tilhørende vaktmestertjenester. Det er ikke vanskelig å være enig i at en slik type utleievirksomhet i så fall ville falle utenfor kompensasjonsordningen. Men direktoratet går enda lengre. Direktoratet velger å se helt bort fra de individuelle helse- og sosiale tjenester som ytes til den enkelte beboer i forbindelse med botilbudet. Dette er neppe i samsvar med gjeldende rett.

Direktoratet synes å legge for ensidig vekt på fysisk tilrettelegging. Det følger allerede av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2004 at en bolig kan være å anse som «særskilt tilrettelagt» selv om den ikke har noen fysiske spesialtilpasninger. Det er altså intet krav for momskompensasjon at boligen har brede dører og fravær av dørstokker etc.

Direktoratet synes ikke å ta høyde for verken kommunens behov for rasjonell drift og prioriteringer, eller utviklingstrekkene innen helse- og sosialsektoren.

Leietakerne er i praksis brukere av en lang rekke av de kommunale hjelpetilbudene. Når man bygger ned institusjoner og satser på hjemmebaserte tjenester, er det er helt sentralt og samtidig sikre et stabilt og forutsigbart

Direktoratet synes imidlertid å ha kommet i skade for å innsnevre rekkevidden og omfanget av kompensasjonsordningen.

boforhold. De "vanskeligstilte" er en sammensatt gruppe. Det er svært mange fagmiljøer involvert, og det er lite hensiktsmessig, rasjonelt eller formålstjenlig å etablere komplette hjelpetilbud i alle bygg. Stikkordene er lokalisering og integrasjon og samspill mellom tiltak/etater/ressurser. Det er nettopp på den måten man oppnår målsettingen – nemlig å skape særskilt tilrettelagte boliger for de vanskeligstilte.

I tillegg er det grunn til å peke på at leietakerne sjelden må stille depositum, at husleien betales av sosialkontoret og at utleier må «rehabiliterer» for hver eneste gang en leietaker flytter ut. De vanskeligstilte mangler svært ofte boevne. Leietakerne er i realiteten avskåret fra deltagelse på det åpne boligleiemarkedet, og det er kun gjennom tildeling av kommunal bolig at de kan få tak over hodet. Selv om ikke boligene nødvendigvis har brede dører og fravær av dørstokker, så er det her snakk om boliger som er spesielt tilpasset denne gruppen. De formelle rammene rundt leieforholdet avviker fra ordinære leieforhold, og må ses på som et klart uttrykk for at boligene er «særskilt tilrettelagt» for helse- og sosiale formål.

Oppsummering

Formålet med Skattedirektoratets uttalelse er å skape ensartet praksis i landets kommuner. Direktoratet synes

imidlertid å ha kommet i skade for å innsnevre rekkevidden og omfanget av kompensasjonsordningen. Uttalelsen er i utakt med nasjonale strategier for sosial boligpolitikk, og er dessuten også i utakt med utviklingstrekkene innenfor helse- og sosialsektoren og nedbygging av institusjoner. Synspunktene til direktoratet er vanskelig å forene med Høyesteretts uttalelser i Altdommen, og direktoratet legger – i strid med Finansdepartementets fortolkningsuttalelse – ensidig vekt på fysiske spesialtilpasninger i boligene.

Det er å håpe at direktoratet kommer med en oppklarende uttalelse – i mellomtiden må kommunene trå varsomt.

Frode Heggdal Larsen er advokat og partner i Bing Hodneland advokatselskap. Han har spesialisert seg på avgifter, eiendomsskatt og selskapsrett. Larsen har publisert en rekke fagartikler og bøker og er en etterspurt foreleser.

Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

▶ A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	15. – 16. jan.	Gardermoen
▶ NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2014	5. – 6. feb.	Gardermoen
▶ A.2.43 Kvantitative metoder	12. – 13. feb.	Gardermoen
▶ Arena for forvaltningsrevisjon 2014	18. – 19. 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



Årsoppgjør- revisjonen 2013

Det er igjen tid for årsoppgjørrevisjon og revisors beretning. Som et innspill til arbeidet trekkes i denne artikkelen frem noen aktuelle regnskapsmessige og revisjonsfaglige utfordringer.

Kommunal regnskapsstandard, KRS nr. 11 (HU), om regnskapsføring av finansielle eiendeler og forpliktelser (finansielle instrumenter) ble sendt på høring våren 2013. I skrivende stund er Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) i ferd med å avslutte arbeidet med oppdatering av standarden etter høringsrunden.

Regnskapsføring av finansielle instrumenter

En foreløpig standard forventes fastsatt i desember 2013. Ikrafttredelse vil trolig være fra 2014. De kommuner som har finansielle instrumenter som omfattes av standarden, f.eks. rentebytteavtaler, må uansett håndtere disse i regnskapet også for 2013.

NKRFs regnskapskomite uttalte seg i informasjonsskriv 1/2013 om regnskapsføring av finansielle instrumenter. Uttalelsen er langt på vei i samsvar med høringsutkastet fra GKRS og bør kunne være gjeldende også for regnskapsføringen i 2013. I korte trekk innebærer dette:

- Avtaler som innebærer finansielle rettigheter eller forpliktelser for kommunen skal som hovedregel balanseføres når avtalen inngås.
- Avtaler hvor verdien er null på balansetidspunktet balanseføres i praksis ikke på avtaletidspunktet, men skal vurderes etter vurderingsreglene i regnskapsforskriften § 8 ved hvert årsskifte.
- Finansielle instrumenter føres ut av balansen når risiko og kontroll er overført. På det tidspunktet må da eventuell gevinst eller tap knyttet til instrumentet regnskapsføres. Siden underliggende realiteter heller enn formaliteter skal være styrende for regnskapsføringen, vil det samme også gjelde ved vesentlig endring av løpende avtaler.

AV KNUT ERIK LIE,
SENIORRÅDGIVER, NKRF



Unntak fra de generelle vurderingsreglene kan gjøres når finansielle instrumenter inngår i en sikringsrelasjon. Dvs. at et finansielt instrument brukes for å redusere virkningen av endringer i kontantstrømmer fra, eller verdiendring på, et annet finansielt instrument. For eksempel kan kommunen sikre seg mot renteendringer på et lån med flytende rente ved å inngå en rentebytteavtale.

I praksis innebærer sikringsbokføring at sikringsinstrumentet ikke balanseføres og at verdiendringer på sikringsobjektet ikke regnskapsføres. KRS nr. 11 gir kriterier for når sikringsbokføring kan anvendes og hvordan regnskapsføringen skal skje for ulike typer sikringsrelasjoner. Etter det undertegnede kjenner til, er de regnskapsmessige løsningene i samsvar med det som har vært vanlig praksis i norske kommuner. Standarden stiller imidlertid krav til dokumentasjon av sikringsforholdet og til noteopplysninger. Selv om kommunene langt på vei kan fortsette sin praksis, må det antas at dokumentasjonskravene i standarden ikke vil være på plass alle steder. Standarden forventes, som nevnt, først å tre i kraft fra 2014. I høringsbrevet fra GKRS var det antydning en frist for å få dokumentasjonen på plass innen første regnskapsavleggelse etter ikrafttredelse. Revisor kan derfor neppe kreve framlagt fullstendig dokumentasjon iht. KRS nr. 11 for regn-

Revisor kan derfor neppe kreve framlagt fullstendig dokumentasjon iht. KRS nr. 11 for regnskapsåret 2013.

skapsåret 2013. Det må imidlertid kunne forventes at kommunene kan sannsynliggjøre at det generelle kravet for sikringsbokføring er tilstede, dvs. at det foreligger en rimelig og intuitiv økonomisk begrunnelse for sikringen.

Endringer i bokføringsreglene

De siste par årene er det vedtatt en rekke endringer i bokføringsloven og -forskriften. Her omtales de viktigste endringene som trådte i kraft i 2013 og noen vesentlige endringer som trer i kraft i 2014.

Endringer 2013

Det er ikke lenger krav om å utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 5. Det er tilstrekkelig at den bokføringspliktige er i stand til å utarbeide dem gjennom hele oppbevaringsperioden. Dersom man velger å ikke utarbeide spesifikasjonene, er det krav om lukking av regnskapsperioder iht. bokføringsforskriften § 7-6. Kravene som stilles til lukking av regnskapsperioder er:

- Regnskapsperioder skal lukkes skal skje innen fristene for ajourhold etter bokføringsloven § 7 annet ledd. For de fleste betyr det i praksis minimum annenhver måned.
- Lukkingen skal gi betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger.
- Det skal foreligge en beskrivelse av funksjonaliteten for sikring.

Kravene til lukking av regnskapsperioder er omtalt i NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale. Lukking av regnskapsperioder skal omfatte alle bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og pliktig regnskapsrapportering. Merk at det er regnskapsperiodene som skal lukkes, slik at lukking av hver enkelt bokført opplysning ikke er tilstrekkelig. Det stilles ikke krav om at en lukket periode aldri skal kunne åpnes igjen. En lukningsmekanisme som sikrer at urettmessig endring eller sletting av bokførte opplysninger ikke kan skje uaktsomt, men krever en bevisst handling, vil normalt være akseptabelt.

Bokføringsloven § 13 annet ledd slår nå fast at «originalt regnskapsmateriale kan erstattes ved overføring av regnskapsinformasjon til andre media hvis muligheten til å etterprøve pliktig regnskapsrapportering i regnskapsmaterialets oppbevaringstid ikke svekkes.» Det innebærer at ved skanning av inngående fakturaer, kan papiroriginalen makuleres. Bestemmelsen er kun en presisering av gjeld-

ende rett og innebærer derfor ingen realitetsendring. Det er imidlertid noen krav i bokføringsforskriften som må overholdes:

- Regnskapsmaterialet skal oppbevares på en måte som opprettholder lesbarheten i hele oppbevaringsperioden, jf. BFF § 7-1.
- Makulering av originalt regnskapsmateriale, som f.eks. skannes, skal ikke gjøres før det er tatt sikkerhetskopi av den skannede versjonen, jf. BFF § 7-2.

Bokføringsregler for kirkelig fellesråd og menighetsråd

Forskrift om økonomiforvaltningen for kirkelige fellesråd og menighetsråd ble endret med virkning fra 2013, slik at kirkelig fellesråd i praksis skal følge de samme bokføringsregler som kommunene. Fellesrådet har imidlertid fått et eget unntak fra fristene for utarbeidelse av spesifikasjoner og bokføringsloven § 5 og ajourholdsfristen i § 7. Det er dermed kun fristene for pliktig regnskapsrapportering som regulerer spesifikasjonsperioden og når regnskapsføringen skal være ajour. Dette kan ha en praktisk betydning for de fellesråd som leverer årsoppgave for momskompensasjon.

For revisors beretning vil endringen ha den konsekvens at det fra 2013 skal vises til god bokføringsskikk i konklusjonen om registrering og dokumentasjon.

For menighetsråd er det gitt enklere regler i det bare de grunnleggende bokføringsprinsippene i bokføringsloven § 4 er gjort gjeldende for disse.

Endringer i bokføringsforskriften fra 2014

Det er videre vedtatt en del endringer i bokføringsforskriften som trer i kraft 1.1.2014. Dette omfatter bl.a.:

- Salgsdokument som utstedes innen de femten første virkedager i måneden, kan angi siste dato i foregående måned som dokumentasjonsdato, forutsatt at varen eller tjenesten er levert på dette tidspunktet.
- Salg av ikke avgiftspliktige tjenester som leveres løpende til fast beløp per periode, kan dokumenteres med betalingsdokumentasjon og avtale.
- Elektronisk salgsdokument skal utstedes i format som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv.
- Endringer i kravene til dokumentasjon av kontantsalg.
- Skjerpede regler om sikkerhetskopiering av elektronisk regnskapsmateriale.
- Krav for serveringssteder, frisører og skjønnhetspleiere samt bilverksteder og bilpleiebransjen om å føre personallister.

Disse endringene trer i kraft fra 1. januar 2014 med virkning for regnskapsår påbegynt etter 31. desember 2013. Det har vært reist spørsmål ved om det innebærer at muligheten for å datere salgsdokument utstedt de første femten dagene i en måned på siste dato i forrige måned ikke vil gjelde for fakturaer utstedt i januar 2014 for varer og tjenester levert i 2013. Artikkelforfatterens forståelse er at siden denne endringen ikke påvirker periodiseringen i regnskapene, vil det innebære at adgangen til slik tilbakedatering også vil gjelde disse fakturaene.

Samhandlingsreformen

Kommunene har ved regnskapsavslutningen ikke de endelige utgiftstallene for *kommunal medfinansiering*, slik at det må regnskapsføres et anslag på hva oppgjøret vil bli. Forutsatt samme rutine som i fjor vil trolig beste estimat være å basere anslaget på foreløpige aktivitetstall fra Helsedirektoratet som vil foreligge medio januar.

Den endelige avregningen for 2012 forelå fra Helsedirektoratet først ultimo november. Kommunene skal primo desember ha mottatt faktura eller kreditnota på det beløpet de enten er skyldig eller har til gode. Fakturaen/kreditnotaen posteres mot regnskapsført anslag i 2012 og eventuell differanse blir utgift eller inntekt i 2013, jf. regnskapsforskriften § 7 femte ledd 2. setning.

Merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer

2013 er siste året i overgangsperioden for regnskapsføring av merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer. Kompensasjonen inntektsføres i driftsregnskapet og minimum 80 prosent av det inntektsførte beløpet skal overføres til investeringsregnskapet.

Fra 2014 legges regnskapsføringen om. Da skal kompensasjonen inntektsføres direkte i investeringsregnskapet. Inntektsføringen skal føres på art 729, noe som innebærer at art 728 opphører fra 2014. Gjennom endringer både i budsjettforskriften og regnskapsforskriften er det slått fast at kompensasjoninntekten skal fremgå av en egen linje i regnskapsskjema 2A og i økonomisk oversikt – investering.

Aktuelle plikter og oppgaver for revisor i årsoppgjøret

Nummererte brev

Når revisor planlegger å avgi en revisjonsberetning med avvik, skal årsakene til dette kommuniseres med kommunen. Dette skal gjøres både når revisor planlegger en beretning med modifisert konklusjon, dvs. forbehold, negativ konklusjon eller konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg, og når revisor vil ta inn et presiseringsavsnitt eller avsnitt om andre forhold i revisjonsberetningen. Se ISA 705 punkt 29 og ISA 706 punkt 9.

Disse kravene i revisjonsberetningen må ses i sammenheng med kravene i revisjonsforskriften § 4 om nummererte

brev, slik at slike forhold også skal tas opp i nummererte brev.

Merk også at revisjonsforskriften § 4 ble endret fra 1.1.2013, slik at den usikkerhet som måtte ha foreligget om hvem som skal være mottaker av revisors nummererte brev, nå er klarlagt. Forskriften slår nå entydig fast at nummererte brev skal sendes kontrollutvalget, med kopi til administrasjonssjefen. Det er imidlertid ikke til hinder for at de samme forhold kan tas opp skriftlig med administrasjonssjefen på forhånd, men det nummererte brevet skal altså til kontrollutvalget.

Analytiske handlinger i årsoppgjøret

Revisor skal utforme og utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen, jf. ISA 520 punkt 6. Formålet er å hjelpe revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med revisors forståelse av enheten. I dette ligger at de analytiske handlingene skal:

- Underbygge konklusjoner utarbeidet under revisjonen av enkeltkomponenter eller enkeltelementer i regnskapet.
- Identifisere tidligere ikke-avdekket risiko for feilinformasjon i regnskapet.

Punkt A11 i ISA 520 erkjenner at de sammenhenger i regnskapet som ofte vurderes ved revisjon av næringsdrivende, ikke nødvendigvis er relevante ved revisjon i offentlig sektor. Standarden gir noen eksempler på alternative sammenhenger, men disse oppleves ikke direkte treffende i norsk kommunal virkelighet.

NKRF planlegger å gjøre et arbeid på dette området, men inntil det foreligger noe resultat av dette, må revisor selv tenke gjennom hvilke analyser som kan være utsagnskraftige for revisors formål. Selv om kan være viktig for revisor å vurdere de analyser administrasjonen selv gjør, f.eks. i årsberetningen, er det etter artikkelforfatterens syn viktig å tenke på at administrasjonens analyser har et annet formål. I hovedsak å vurdere kommunens økonomiske stilling og handlefrihet. For eksempel vil en vurdering av kommunens likviditet være viktig for å vurdere kommunens økonomiske handlefrihet, men er antakelig ikke så sentralt for å identifisere risiko for vesentlig feil i kommuneregnskapet. Dette i motsetning til ved revisjon av næringsdrivende, hvor fortsatt drift er en sentral risiko.

Avslutning

Formålet med artikkelen har vært å gi innspill til arbeidet med årsoppgjørrevisjonen for 2013 ved å trekke frem noen aktuelle forhold knyttet til kommuneregnskapet og trekke fram noen sentrale revisjonsstandarder. De regnskapsmessige og revisjonsfaglige utfordringer revisor vil stå overfor vil variere fra kommune til kommune. Avslutningsvis minnes derfor om at det er risikoen for vesentlig feilinformasjon i det enkelte oppdrag som skal styre hvilke forhold revisor vektlegger i sitt arbeid.

Nordhordland Revisjon IKS



Ragnhild Kartveit Høyland (25) er tilsett som revisormedarbeidar frå 1. september 2013. Ragnhild er utdanna jurist ved Universitetet i Bergen, og har master i regnskap og revisjon frå Norges Handels-høyskole.



Randi Rykkje (29) er tilsett som forvaltningsrevisor frå 1. september 2013. Ho har mastergrad innan administrasjon- og organisasjonsvitskap. Randi har tidlegare arbeidd med personal, HMS og internkontroll innan privat næringsliv.

Østfold kommunerevisjon IKS



Catrine Spro Wernersen (42) er ansatt som regnskapsrevisor fra 1. september 2013. Hun er registrert revisor og kommer fra stilling som senior-rådgiver i Riksrevisjonen.

Distriktsrevisjon Nordmøre IKS



Guro Helen Mørkedal (46) er ansatt som regnskapsrevisor fra 1. september 2013. Hun er registrert revisor og kommer fra stilling som økonomisjef i SpareBank 1 Nordvest. Hun har i tillegg flere års erfaring fra privat revisjon med arbeidsforhold fra Deloitte & Touche AS.



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., 3.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 3.11.

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

Abonnementspris:

Kr 400 pr. år

Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 300

1/1-side andre sider kr 4 800

3/4-side kr 4 300

1/2-side kr 3 700

1/4-side kr 2 700

1/8-side kr 1 600

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