

LES MER OM:

- // Hvem frykter for at de Røde Flagget etter misligheter og korrupsjon blir avdekket?
- // Hvorfor er de så gode?
- // Regnskapsregler og pensjon



Nr 4 – 2014

- 2 Kommunerevisoren for 25 år siden**
Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet:**
Nytt forslag om revisors taushetsplikt – seier for NKRF
Styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Hvem frykter for at de Røde Flagg etter misligheter og korrupsjon blir avdekket?**
Partner Nigel Krishna Iyer, The Septia Group og partner
Einar Døssland FAKTUM Nor AS
- 7 Hvorfor er de så gode?**
Tekst: Bodhild Laastad, NKRF
- 13 Kronikk: Antikorrupsjon i kommunene – på bred front**
Tor Dølvik, spesialrådgiver i Transparency International Norge
- 14 Forvaltningsrevisjon i stat og kommune
– Likheter og forskjeller – del 1**
Forvaltningsrevisor Tom Øyvind Heitmann, Vest-Finnmark
kommunerevisjon IKS
- 19 Regnskapsmessig periodisering:
En kommentar – del 1**
Norvald Monsen, dr. oecon., professor ved Norges
Handelshøyskole og professor II ved Høgskolen
i Hedmark
- 23 Regnskapsregler og pensjon**
Spesialrådgiver Steinar Fugleavaag, Fagforbundet
- 25 Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?**
Faglig leder Anna Ølnes, Revisjon Midt-Norge IKS
- 29 NKRFs årsmøte 2014 – stabilitet
og fornyelse**
Tekst: Bjørn Bråthen, NKRF
- 31 Nytt om navn**
Kontrollutvalgssekretariatet Innlandet
Telemark kommunerevisjon IKS
Artikkelprisen 2013

Forsidebilde: NKRF

| 25 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

Flere forhold på den tiden ble fulgt opp i "Kommunerevisoren".

Sent i 1988 hadde "Hovedkomiteen for lokalforvaltningen" lagt fram sin utredning "Nye mål og retningslinjer for reformer i lokalforvaltningen". Blant de foreslåtte endringer var en overføring til lokale myndigheter av alle oppgaver som krevde lokalpolitisk skjønn, at kommunenes skatteinntekter burde økes og at en friere beskatningsrett for kommunene burde vedtas. I tillegg ble det foreslått en ny vurdering av kommune- og fylkesgrensene.

Samtidig pågikk arbeidet i "kommunelovutvalget" for fullt. – I den sammenheng avga forbundet et notat til utvalget samtidig som det ble bedt om et møte med utvalget for å gi en nærmere utdyping av notatet og eventuelle andre problemstillinger.

I notatet tok forbundet opp en rekke forhold, herunder bl.a. forholdet til kommunestyret og desisjons-/kontrollutvalget, forvaltningsrevisjon, god kommunal revisjonsskikk og rådgiving. Forbundet framhevet den positive faglige utvikling som hadde funnet sted i kommunal revisjon. Avslutningsvis viste forbundet til kommunesektorens nøkkelrolle i samfunnet med en forvaltning på henimot 1/5 av BNP samt til allmennhetens krav til kontroll med at det skjer en effektiv og riktig bruk av de midler lokalforvaltningen disponerer. Dette krevde, etter forbundets mening, en dedikert revisjonsordning i kommuner og fylkeskommuner med klar hjemmel i loven, på samme måte som for den statlige forvaltning.

Og om ikke dette var nok hadde kommunene og andre høringsinstanser mottatt en oppsummering vedrørende de viktigste endringene i nye budsjett- og regnskapsforskrifter. Den ene hovedmålsettingen med de nye forskriftene var å tilrettelegge for framskaffelse av de økonomiske styringsdata kommunen hadde behov for til utvikling av et godt og lokalt tilpasset plan- og styringsverktøy. Den andre hovedmålsettingen var å sikre det øvrige samfunns legitime krav på innsyn og informasjon, herunder statens statistikkbehov.

Oslo kommune hadde tatt avskjed med sin avholdte revisjonsdirektør, Annar Fængsrud, ved en middag i Oslo Rådhus der en rekke medarbeidere, tre ordførere og diverse gjester deltok.

Nytt forslag om revisors taushetsplikt – seier for NKRF

En skal være forsiktig med å innkassere seieren før den er et faktum, men jeg kan i hvert fall hevde at vi er veldig nær en løsning.

NKRF har i en lengere periode jobbet for å få gjort noe med bestemmelsen om revisors taushetsplikt og tidspunktet for når forvaltningsrevisjonsrapporter og selskapskontrollrapporter skal være offentlige. Nå ser det ut til at noe skjer.

Taushetsplikten slik den er formulert i kommuneloven § 78 nr. 7, er nærmest altomfattende og tjener ikke demokratiske interesser. I min leder til Kommunerevisoren nr. 1/2014 mente jeg å kunne se en løsning, og med uttalelsen fra statssekretær Jardar Jensen på årets kontrollutvalgs-konferanse ble denne troen styrket. I skrivende stund foreligger forslaget. En skal være forsiktig med å innkassere seieren før den er et faktum, men jeg kan i hvert fall hevde at vi er veldig nær en løsning på disse spørsmålene.

Freitag 6. juni fremmet regjeringen forslag om endringer i kommuneloven (Prop. 113L). Forslaget er i tråd med departementets høringsutkast fra 26. november 2012. I høringsvaret pekte NKRF på at en måtte sikre kildevernet, og andre har pekt på at en lemping av eksisterende taushetsplikt ikke må bli til hinder for å holde tilbake informasjon som, dersom den ble offentlig kjent, kan utnyttes til ulovlige formål.

Lovforslaget går i korthet ut på at revisor har taushetsplikt etter forvaltningsloven §§ 13 til 13 e. I proposisjonen påpeker departementet bl.a. at forvaltningsloven § 13 sikrer taushetsplikten om noens personlige forhold. I en del sammenhenger er det viktig at revisor utøver kildevern, og departementet viser til at revisor kan «avstå fra å gi slike opplysninger videre».

Når det gjelder risiko for at manglende taushetsplikt kan utnyttes til ulovlige formål, vises det til at det vil være mulig å unnta slik informasjon fra offentlighet med henvisning til offentleglova § 24 tredje ledd første punktum.

Den foreslåtte løsningen er ikke helt i tråd med NKRFs eget forslag, men jeg mener forslaget er godt, og håper det får bred politisk støtte i Stortinget.

I den samme proposisjonen fremmes forslag om et tillegg i offentleglova § 5 andre ledd. Tillegget lyder «Innsyn kan utsetjast for dokument som er utarbeidde av eller til ein revisor for ein kommune eller fylkeskommune, i saker som revisoren skal rapportere til kontrollutvalet,



STYRELEDER
PER OLAV NILSEN

jf. kommuneloven § 78 nr. 5, inntil kontrollutvalet har motteke ein endeleg versjon av dokumentet. Det same gjeld dokument som er utarbeidde frå eller til den som utfører selskapskontroll, jf. kommuneloven § 77 nr. 5.»

Forslaget innebærer m.a.o. en anledning, men ikke plikt til å unnta den foreløpige rapporten fra offentlighet. Etter at endelig rapport er mottatt av kontrollutvalget, vil også foreløpig rapport være offentlig.

Dersom disse lovforslagene blir vedtatt av Stortinget, har forbundet fått gjennomslag for to viktige saker som har stått på dagsorden i mange år.

Søndag 15. juni avholdt forbundet sitt årsmøte, denne gangen i Oslo. Forrige gang Oslo var vertskap for det som den gang var landsmøte, var i 1967. Jeg vil få benytte anledningen til å takke tillitsvalgte som gikk av for god innsats og ønske nye velkommen. Aktive medlemmer i styret og komiteer er en forutsetning for at forbundet skal lykkes med sin viktige jobb med utvikling av revisjon og tilsyn innenfor kommunal sektor. Noen seiere har vi innkassert, men det ligger store oppgaver foran oss.

Jeg ønsker alle lesere en riktig god sommer!



Forslaget innebærer m.a.o. en anledning, men ikke plikt til å unnta den foreløpige rapporten fra offentlighet.

Hvem frykter for at de **Røde Flagg** etter misligheter og korrupsjon blir avdekket?

Hvorfor arbeides det i så liten grad aktivt med å avdekke korrupsjon og misligheter? Det er naivt å tro at etiske retningslinjer og forebyggende tiltak alene hindrer noen i å begå korrupsjon og bedrageri.

AV PARTNER NIGEL KRISHNA IYER, THE SEPTIA GROUP
OG PARTNER EINAR DØSSLAND, FAKTUM NOR AS



I et utsagn i NRK på 3. januar 2013¹ om korrupsjon i kommunene, ble Gunnar Fjæra fra Økokrim sitert med at «*korrupsjon er griskhet ... og mørketallene er store*». Dette stemmer med vårt inntrykk etter å ha arbeidet med å oppdage og forebygge misligheter og korrupsjon i over 20 år. I samme NRK-oppslag uttales «*Svakere korrupsjonskontroll nå enn før*» fra Ole Kristian Rogndokken som daglig leder i NKRF. Videre uttaler han: «*Ingen jobber systematisk med å avdekke korrupsjon i norske kommuner. Samtidig har revisorene mindre makt til å avsløre korrupsjon i dag enn for ti år siden.*»

Ut fra vår erfaring er det ingen som aktivt ser etter, eller systematisk følger opp røde flagg på misligheter og korrupsjon. Det må likevel sies at en etablering av varslingsmottak, har gitt virksomheter et bedre grunnlag for å sikre en forsvarlig innrapportering og oppfølging når noen har fått mistanke om korrupsjon og bedrageri. Men dette er langt fra tilstrekkelig.

Kommunerevisjonen har i betydelig grad fått en dreining mot å bli en ren kontrollør av formelle regnskapskrav. Det er en kjensgjerning at revisorene i offentlig sektor gjør MINDRE enn noen gang med å finne røde flagg. Våre kursdeltakere opplyser at det kommer svært få bestillinger på forvaltningsrevisjon som går på å fange opp røde flagg og «dårlig nyheter».

Revisjonene som bestilles har ofte som formål å få fremlagt bevis som bekrefter en etterlevelse av formål, lover og regler. En "mislighet- og korrupsjonskontroll" har som formål å avdekke og dokumentere signalene dersom korrupsjon og bedrageri er blitt begått. Dette arbeidet har et helt annet innhold, enn om formålet er å finne bevis som bekrefter en etterlevelse. Selv i Vannverksaken, hvor regnskaper og saksdokumenter flommet over med røde flagg, ble det gjennom mange års revisjon funnet bevis og gitt bekreftelse på etterlevelse av lover og regler. Revisjonen har den begrensning at den finner kun det den ser etter.

De preventive tiltakene kan i de verste tilfeller gi motsatt effekt når nivået på avdekkende kontroller mangler eller er svært lavt. I tillegg er det ingen som aktivt ser etter røde flagg på misligheter og korrupsjon. Hvordan ville tilstanden i OL vært uten en aktiv dopingkontroll? Dopingkontrollen har alene vært helt avgjørende for å avdekke og stoppe et systematisk juks med bruk av ulovlige midler.

En kan undre seg over hvilken nytte Lance Armstrong hadde av lagets etiske retningslinjer og antidopingprogram? – Jo, nytten var først og fremst for å vinne tillit, kontrakter, penger og komme først i mål med systematisk dopingbruk. I tillegg var korrupsjonen så effektiv at den satte dopingkontrollen ut av spill. – Det er naivt å tro at den samme strategi ikke anvendes for å bygge og påvirke

¹ <http://www.nrk.no/norge/frykter-korrupsjon-ikke-avsløres-1.10859837>

I bedrifter, avhengig av hvilken studie man leser, antas misligheter og korrupsjon å påføre tap i størrelsen 1 – 5 % av omsetningen.

relasjonene mellom næringslivet og offentlig virksomhet. Det er dopingkontrollen som har gitt antidopingprogrammene en verdi. Slik er effekten også i kampen mot korrupsjon og misligheter.

Arbeidet med å avdekke og stoppe pågående korrupsjon kan bare lykkes gjennom aktive søk etter de røde flaggene som korrupsjon og bedrageri alltid etterlater seg. Det er ikke uten videre enkelt å se eller tolke de røde flaggene. Kunnskap om korrupsjonsmetoden og den tilhørende signalprofilen er nødvendig for å tolke signalene inn i en riktig sammenheng. Det er bemerkelsesverdig at mange kommuner utarbeider risikoanalyser uten å tenke på korrupsjon, eller hva som er risikoens signalprofil. Skal du ha mulighet til å se de røde flaggene, må du vite hva du skal se etter, og aktivt se etter dem. Det som observeres må betraktes mot en kjent signalprofil for den aktuelle korrupsjonsmetoden og bedrageriet. Hvis du ikke vet hva du skal se etter, vil du heller ikke være i stand til å oppdage hverken korrupsjon eller bedrageriet.

Vi burde alle bli flinkere til å skille mellom hva som er bra og hva som er dårlig når en kommune avdekker korrupsjon. Det er nødvendig å få en økt bevissthet til at korrupsjon kan forekomme de fleste steder, og det er kun de beste av de beste som avdekker og virkelig tar kampen mot korrupsjon på alvor.

En tenkt dialog: Hvor realistisk er dette?

CONTROLLER

“... jeg tror vi ser mange avvik som kan indikere at noen har lyktes med å lure oss, og noe av dette kan tyde på misligheter”

RÅDMANN

"HVA!? Dette er IKKE bra. Vi har sikkert også gjort noen feil her. Dette får vi bare lære av, og gjøre det bedre neste gang. Om vi ikke har sikre bevis, er arbeidet uansett bortkastet. Det er umulig å få noe positivt renommé av at det avdekkes misligheter i kommunen."

Skulle det være kommunerevisorens klare oppgave å prøve å fange og følge opp signaler på misligheter og korrupsjon i en kommune? Det er tross alt umulig å begå misligheter og korrupsjon uten å etterlate seg *noen* spor.

Den eksterne finansielle revisjonen er ikke, etter vår mening, egnet til å avdekke misligheter og korrupsjon. Kan det derfor anses som forsvarlig at ingen har til oppgave å se etter signalene eller aktivt arbeider for å avdekke misligheter og korrupsjon. Hvilken vei ville idretten utviklet seg om det ikke ble utøvet en aktiv dopingkontroll?

– Hvilken vei vil offentlig forvaltning utvikle seg om det ikke innføres en "bedrageri- og korrupsjonskontroll" på linje med dopingkontroll i idretten? Det er her nødvendig å starte en debatt. Korrupsjon skjer, signalene er der, men ingen arbeider aktivt for å fange dem opp.

Vi har stilt disse spørsmål til et bredt spekter av folk fra toppledelse og studenter på våre kurser, og svarene forundrer oss svært ofte. Mye tyder på liten vilje til å blottlegge egne feil og mangler i arbeidet med å avdekke korrupsjon og misligheter. Det er svært sjelden å høre at noen søker aktivt etter signalene, eller har iverksatt kontrolltiltak som spesifikt skal fange opp signaler på korrupsjon. Det gjøres sjelden noen undersøkelser før en internt eller eksternt velger å varsle om forholdet. En må huske at personer som involveres og opplever fordelene med korrupsjonen, sjelden eller aldri varsler.

Et typisk eksempel som vi kom bort i

Nylig på en nordisk konferanse i Oslo ble det holdt kurs for revisorene om hvordan man kan oppdage røde flagg på misligheter og korrupsjon bare ved analyse av transaksjonene. Tester som ble diskutert inkluderte de som oppdager:

- «Userløse» partnere, leverandører, kunder, osv.
 - Leverandører m.m., hvor eventuelt eierskapspengene ender opp i et «front company» og/eller et av flere skatteparadis
 - Interessekonflikt og ukjente forbindelser med bruk av mellommenn
 - Leverandør har transaksjoner med selskap hvor ansatt hos kontraktspart/kunde har interesser
 - Overfakturerer
- og andre typiske, men skjulte former for uetisk adferd.

Alle var enig at testene var effektive. Allikevel, blant de 40 deltakerne var det *kun en* som kjente til at det fantes tilsvarende avdekkende tester og kontroller i deres virksomhet.

Vi er langt fra et folk som aksepterer at misligheter og korrupsjon er greit. Selv om vi daglig leser artikler om bedrageri eller korrupsjon, er det likevel de færreste sakene som oppdages. Spørsmålet er om vi kan risikere å bli «immune». I bedrifter, avhengig av hvilken studie man leser, antas misligheter og korrupsjon å påføre tap i størrelsen 1 – 5 % av omsetningen. Det er derfor ikke noe tvil om at arbeid med å avdekke korrupsjon og misligheter, så vel er riktig og meget lønnsomt.

Gjennom våre kurs, om hvordan man oppdager misligheter, har vi snakket med revisorer, ansatte og

Arbeidet med å avdekke og stoppe pågående korrupsjon kan bare lykkes gjennom aktive søk etter de røde flaggene som korrupsjon og bedrageri alltid etterlater seg.

politikere fra norske kommuner. Mange bekrefter at uttalelsene fra Rogndokken i NRK, nevnt ovenfor, er riktig.

De siste ti år har flere kommuner arbeidet mye med holdninger, etikk, håndbøker, retningslinjer og varslingsplakater. Mye er bra tiltak. Hovedutfordringen er at disse tiltakene har liten verdi så lenge ingen arbeider aktivt med å avsløre at noen likevel velger å "jukse". Mange av de røde flaggene er der, men ingen ser dem. Effekten av å avsløre de som jukser, øker i tillegg verdien av det holdningsskapende og forebyggende arbeidet betydelig.

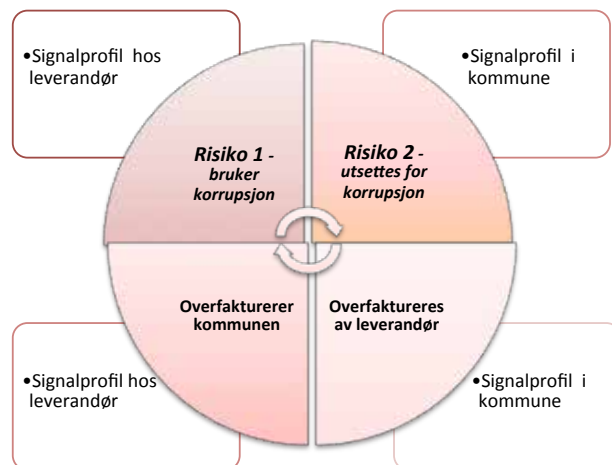
Erfaring har vist gang på gang at virksomhetens internkontroll ikke er bedre enn kontrollsystemets svakeste ledd. Sett fra ledere og ansatte vil det innenfor alle virksomheter være muligheter for å omgå reglene og etablerte kontrollsystemer med den hensikt å begå misligheter og korrupsjon. Dette gjelder enten virksomheten selv er utsatt for korrupsjon, eller om virksomhetens egne ledere velger å anvende korrupsjon som metode for å vinne kontrakter og skape best mulige resultater.

Arbeidet med å fange de røde flaggene

Ofte vil signalene og bevisene for selve korrupsjonen ikke være synlig eller tilgjengelig innenfor den kommunen som revisjonen skal utføres. Bevisene for selve korrupsjonen blir ofte ikke tilgjengelig eller synlig før Økokrim/politiet har tatt beslag og gjennomført en bevissikring hos alle involverte. Derfor er det helt nødvendig å se etter signaler på misligheter/bedrageri i kampen mot korrupsjon.

Selve korrupsjonsmetoden kan være svært forskjellig utført fra virksomhet til virksomhet. Det er eksempelvis forskjell mellom signalprofilen for en virksomhet som anvender korrupsjon som metode, og signalene i en kommune som selv er utsatt for korrupsjon og bedrageri fra leverandøren.

Hensikten med figur 1 er å illustrere nødvendigheten av å tolke sammenhengen mellom korrupsjonsmetoden og signalprofilen i de involverte virksomhetene. Selv om



Figur 1. Sammenheng mellom korrupsjonsmetode og signalprofil

signalene og bevisene på korrupsjon ikke er tilgjengelig eller synlig gjennom revisjon av kommunen, vil signalene på eksempelvis overfakturering, tapping av verdier, tildeling av kontrakter, eller salg av informasjon være tilgjengelig gjennom målrettet revisjon av kommunen.

Så hvorfor er ikke kommunerevisorene mer opptatt av å lete etter misligheter og korrupsjon? Svaret synes å ligge i manglende interesse og etterspørsel fra kommune-revisjonens oppdragsgivere. Spørsmålet er om samtalen som det siteres fra ovenfor, virkelig skjer i dag? Vil kommunens politikere og administrasjon noen gang komme dit, at det kan oppfattes som gode nyheter at korrupsjon og misligheter blir avdekket?

Spørsmålet om kommunerevisors adgang til å foreta systematiske søk etter signaler på korrupsjon og andre misligheter, bør etter vår mening, revurderes både nå, og i det pågående arbeidet med revideringen av kommuneloven.

Nigel Iyer er Chartered Accountant og partner i The Septia Group og Fellow ved the University of Leicester School of Management hvor han nettopp har lansert "Defence against the Commercial Dark Arts" Masters modul for ledelse. I mange år har han arbeidet med utredning og oppdagelse av misligheter og korrupsjon og også som lærer og dramatiker.

Einar Døssland er statsautorisert revisor og partner i FAKTUM Nor AS. Døssland har lang erfaring fra å avdekke og følge opp signaler på korrupsjon og misligheter. Han har revisjonserfaring fra å arbeide med mer enn 60 mislighets- og korrupsjonssaker.



Døssland, Iyer og deres kollega Veronica Morino skal holde et nytt «**Fraud Wizard kurs**» i NKRFs regi den 30. - 31. oktober 2014 på Gardemoen.

Hvorfor er de så gode?

Flere av våre store interkommunale revisjonsenheter kan feire 10-årsjubileum i år, og det grepet de tok for ti år siden synes å ha vært meget vellykket.

TEKST: BODHILD LAASTAD, NKRF

Mange synes å ha lyktes godt med å bygge gode og effektive fagmiljøer, og de merker seg ut som flittige leverandører av rapporter til NKRFs forvaltningsrevisjonsregister. Vi ønsker å høre litt nærmere om hvordan de vil forklare suksessen, og hvilke tanker de har om kommunal revisjon i årene som kommer. Første selskap ut er *Rogaland Revisjon IKS*. Vi har intervjuet revisjonsdirektør Cicel T. Aarrestad som har vært daglig leder i selskapet siden starten.

Gratulerer med det forestående 10-årsjubileet! Hvordan vil du beskrive jubilanten?

Takk for det! Jeg vil beskrive jubilanten som engasjert, kompetent og kundeorientert med en trygg, lokal forankring. Selskapet har 20 medarbeidere som samlet besitter en sterk kompetanse med statsautoriserte og registrerte revisorer, andre revisorer, siviløkonomer, høyskolekandidater, MBA i offentlig økonomi og ledelse, statsvitere, samfunnsøkonom og filolog. Sammen besitter vi en meget dyp og bred innsikt i offentlig virksomhet.

Men ti år er jo egentlig ikke lang tid, vi er fremdeles et «ungt» selskap med potensial for videre vekst og utvikling.

Rogaland Revisjon IKS var tidlig ute med å etablere seg som IKS. Kan du fortelle litt om prosessen bak, og hva som har bidratt til at den ble så vellykket?

Da lovendringen som åpnet for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, kom i 2003, grep vi muligheten. Vi var seks kommunale revisjonsenheter i området som hadde samarbeidet faglig gjennom ti år. Tanken om sammenslåing hadde alt meldt seg i forbindelse med NKRFs initiativ ProRev. Vi forhørte oss med de største eierne og fikk som unisont svar at de ønsket en interkommunal revisjonsordning. Vi sørget for å få både en politisk og administrativ forankring. At eierne allerede var i gang med en egen prosess med evaluering av organiseringen av de kommunale tjenestene som for eksempelvis renovasjon og brann, gjorde vår prosess svært naturlig og tidsriktig hos eierne. Det var et klima for interkommunalt samarbeid, eierne hadde tro på vår kompetanse, og det lå

på en måte til rette for sammenslåing. Målsettingen var å dekke hele Rogaland på sikt, men i første omgang var vi tydelige på ikke å gape over for mye, og startet med enhetene sør for Boknafjorden. Prosessen besto i å utfisjonere sekretariatfunksjonen for kontrollutvalgene og skatteregnskapet samtidig som fire enheter skulle fusjoneres. Det lå selvsagt mange utfordringer i prosessen, men så vel ansatte som ledere hadde en klar forståelse av nødvendigheten av fusjonen på grunn av markedsutviklingen.

Kan du fortelle litt om selskapets overordnede strategi?

Eierne har laget en egen strategi for selskapet som styret og administrasjon har operasjonalisert. Styrets strategier for selskapet er lagt ut på vår hjemmeside¹. Vår visjon er at vi sikrer fellesskapets verdier. Vårt overordnede mål er at vi skal være den foretrukne leverandør av revisjonstjenester og relaterte tjenester blant kommuner og kommunale virksomheter i Rogaland. Vi skal være en uavhengig og engasjert utviklingspartner for våre eiere og kunder. Vi har et viktig samfunnsoppdrag og skal bidra til å styrke tilliten til kommunesektoren. Vi legger stor vekt på å ha høy kompetanse og være konkurransedyktige slik at vi kan levere tjenester av faglig høy kvalitet og profesjonalitet som samtidig oppleves som nyttige og framtidsrettet. Vi skal produsere effektivt og levere til avtalt tid. Vi vil gi kommunene det de fortjener, nemlig den beste kombinasjonen av bransjekunnskap og revisjonsfaglig kompetanse.

Dokumentet viser at vi ikke ønsker å stå stille, men at vi har ambisjoner om å ekspandere, fortrinnsvis gjennom å få flere kommuner inn på eiersiden, gjerne utover eget fylke.

Hvordan har selskapet tenkt rundt rekruttering av medarbeidere? Greier dere å rekruttere og beholde ettertraktede medarbeidere?

Det er avgjørende for oss at vi greier å rekruttere medarbeidere med høy formell kompetanse og med høy integritet. Men vi ligger midt i «oljefatet» og må forholde oss til et meget krevende arbeidsmarked med sterk kamp om de kloke hodene. Det er ikke til å legge skjul på at vi har høy turnover. Her er det mange faktorer som spiller inn, blant annet flytting, trafikale problemer, og noen er blitt

¹ <http://www.rogaland-revisjon.no/>

«kjøpt opp» av eksterne. Det er jo smigrende at våre medarbeidere er attraktive i markedet. Denne konkurransen har gjort oss mer bevisste på våre konkurransefortrinn. Vår styrke er at vi kan tilby meningsfulle, krevende og utviklende arbeidsoppgaver til konkurransedyktig lønn på medarbeidernivå. Vi har et godt budskap – vi bidrar med stor arbeidsglede og engasjement til å gjøre kommunene bedre. Hva er vel mer spennende enn det? Kommunal revisjon gir på mange måter et unikt spillerom med sin kombinasjon av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon og med selskapskontroll i tillegg. Jeg mener at forvaltningsrevisjon har klare paralleller til oppdragsforskning – med andre ord er våre oppdrag både spennende, utviklende og krevende. Og det vi gjør betyr noe for folk flest – på en etisk god måte.

Å rekruttere regnskapsrevisorer er ikke lett i vår region. Dette betyr at vi må være aktive og oppsøkende i vårt rekrutteringsarbeid. Vi presenterer og profilerer oss blant annet på Universitetet i Stavanger. I denne sammenhengen ser vi det som helt avgjørende at praksissaken blir løst i samarbeid med NKRF, KS og KS Bedrift slik at vi blir attraktive og relevante også for de nyutdannede studentene uten praksis. Vi prøver også å utnytte de mulighetene som ligger i de sosiale mediene. Våre hjemmesider har et økende antall treff, og det er gledelig. Vårt forestående 10-årsjubileum gir også gode muligheter for å skape blest om oss selv, og på vårt jubileumsseminar kan vi skille med profilerte bidragsyttere på nasjonalt nivå.

Hvilke valg har dere gjort når det gjelder fordelingen av selskapets ressurser på regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll?

Det er kommunenes behov og etterspørsel som bestemmer fordelingen av ressurser på de to revisjonsformene. Våre budsjetter skaper en form for forutsigbare rammer der timene er fordelt ved oppstart av året. Det kan være et problem at de færreste kontrollutvalgene har reserver å ta av når ekstraordinære forhold måtte dukke opp. Normalt ordnes dette ved tilleggsbevilgning, eller at vi selger til andre eller kjøper fra andre. Det er stadig noe endring i kundemassen hvor vi gir anbud og vinner noen av disse.

Selskapet merker seg ut med en høy produksjon av forvaltningsrevisjon. Kan du si noe om hvorfor dere har lyktes så godt?

Det hadde ikke gått uten dyktige medarbeidere og dyktige ledere. Kontrollutvalgene og eierne er tydelige i sine forventninger om leveranser – som helst skulle ha skjedd i går. Vi har likefullt klart å innarbeide en forståelse for at ordreserver er rasjonelt og en forutsetning for vår effektivitet. Dette betyr en avstemming av bestilling og tydelighet om når bestillingen kan leveres. Vår ambisjon – og forpliktelse om du vil – er å levere ett forvaltningsrevisjonsprosjekt i året til de små kommunene, to til de mellomstore kommunene og fem-seks prosjekter til hver av de store kommunene. Vi reviderer 17 kommuner i til-

legg til fylkeskommunen hvilket betyr en produksjon på ca. 30-35 rapporter i året. Det betyr at vi må holde fullt trøkk på produksjonen. Det kan jo bli litt masete, og de ansatte har en klar forventning rettet mot seg om å levere til rett tid. Heldigvis ser det ut til at det høye tempoet både inspirerer og trigger de ansatte. Noen ansatte kan nok også oppleve trange budsjetterammer frustrerende i forhold til den jobben en rent faglig kan ønske å gjøre. Da er det godt med bred erfaring over lang tid i mange kommuner, noe som gir synergier og ofte god uttelling med lavt timeforbruk. Ellers er det vel en kombinasjon av pisk og ros, tenker jeg. Vi har lavt sykefravær. Det tar jeg som en indikator på at vi driver forsvarlig, og at de ansatte liker arbeidsformen. Vi har en enkel styringsmodell hvor utfaktureringsgraden måles månedlig og fremdrift etter inngåtte «avtaler». Så vi har god kontroll med tidsbruken, og det går litt sport i å være effektiv. Jeg tror jeg vil si det så sterkt at selskapet har utviklet en identitet tilsvarende konsultentselskapene hvor medarbeidere er så vel spesialister som allroundere. Vi legger stor vekt på rotasjon – nye, friske øyne sikrer fornyelse. Vår drift er sterkt preget av samhandling med andre hvilket setter strenge krav til logistikk, samordning og intern planlegging. Forvaltningsrevisjonsoppdragene blir fordelt halvårsvis. Nye medarbeidere arbeider i par i begynnelsen, men hovedregelen er at man arbeider alene i selve utføringen av prosjektene. Dette gir eierskap til prosjektene og en mer effektiv driftsform. Men vi har selvsagt rutiner for kvalitetssikring basert på revisjonsstandardene ISQC 1² og RSK 001³. Vi sikrer også faglig støtte i form av å være en uformell organisasjon med åpne dører, men vi har også formelle teammøter. Alle oppdrag koples opp mot en oppdragsleder. Vi mener vi har lyktes med å utvikle en kultur for coaching og kunnskapsdeling, og vi gjennomfører alltid en intern evaluering og selvrefleksjon etter hvert prosjekt. Vi gjennomfører også jevnlige kontormøter der vi fokuserer på faglige tema, metodikk og våre målsettinger.

Har dere noen prinsipielle tanker om vinklingen dere anlegger i forvaltningsrevisjon?

Vår strategi er å ha en helhetlig tilnærming med sterk brukerorientering. I det ligger at vi ikke bare rapporterer om avvik, men at vi også er tydelige på hva som er bra i kommunene. Vi setter også funnene våre inn i et perspektiv slik at det framgår tydelig hva som er alvorlige avvik og hva som er mindre alvorlig. Dette er noe våre eiere og brukere ønsker og setter pris på. Vi anlegger et ledelsesperspektiv og legger vekt på å bruke tall der kommunen blir sammenlignet med andre samtidig som vi også trekker inn brukernes opplevelser av de kommunale tjenestene. Det betyr at vi ikke stopper ved KOSTRA-tall, men at vi

² ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester

³ RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon



Rogaland Revisjon IKS (okt. 2011)

■ ■ Vi vil gi kommunene det de fortjener, nemlig den beste kombinasjonen av bransjekunnskap og revisjonsfaglig kompetanse.

går bak tallene og «inn i» brukersystemene. De folkevalgte er den primære kunden, men vi legger stor vekt på at revisjonen skal være til nytte for administrasjonen i kommunens forbedrings- og planleggingsarbeid. Vi jobber mye i dialogen og presenterer alltid rapporten for administrasjonen. Vi er så heldige å ha medarbeidere med pedagogiske evner, noe som forhåpentligvis gjør våre rapporter bredt tilgjengelig for ulike brukergrupper. Siste nytt er fokus på og framheving av hovedbudskap.

For øvrig har vi et sterkt fokus på å hente ut synergi-effekter mellom de to revisjonstypene – fra regnskapsrevisjon til forvaltningsrevisjon og motsatt. De er jo så ulike i sitt vesen, men gir begge en spesiell innsikt som vi utnytter på en fruktbar måte. Et klassisk eksempel er nødvendig innsikt for å kunne planlegge en regnskapsrevisjon; denne viten benytter vi oss også av ved utarbeidelse av overordnet analyse som danner grunnlag for kontrollutvalgenes plan for forvaltningsrevisjon.

Vet du noe om kommunenes opplevde nytteeffekt av de gjennomførte forvaltningsrevisjonene?

Vi gjennomfører årlige kundeundersøkelser der vi bruker QuestBack. Undersøkelsen er ikke anonym og går til ordførere, varaordførere, kontrollutvalgsledere, rådmenn, økonomisjefer, fagsjefer og ledere av kommunale enheter. Spørsmålene går på vårt omdømme, grad av kundeorientering, samarbeid, tilgjengelighet, kvalitet, om vi holder avtaler, vår uavhengighet og om vi er kritiske nok. Siden respondentene ikke er anonyme, kan vi analysere resultatene og sette inn målrettede tiltak der det er behov for forbedringer av våre produkter, eller det er behov for mer informasjon om de ulike roller og ansvar. Vi er godt fornøyd med at vi ligger opp mot fem på en skala fra én til seks. Vi ser at vi har bedre score på regnskapsrevisjon enn forvaltningsrevisjon. Dette tror vi skyldes at de som jobber med regnskap og økonomi i kommunene ofte har bedre innsikt i våre roller og ansvar.

Kan du si noe om selskapets forhold til sine eiere, oppdragsgivere og brukere?

Vi har aktive eiere som har vedtatt eierstrategier og som gjennomfører eiermøter. Det er likevel stor forskjell på våre store og mindre kommuner selv om de samarbeider for å få synergier av sine eierstrategier. Vi driver derfor også med aktivt informasjonsarbeid mot eierne. Vi sender ut et info-brev som e-post to ganger i året og gjennomfører ulike faglige arrangement. Ved forrige valg var det store utskiftninger i representantskapet og styret, og da ble det

behov for mye informasjon. Vi opplever at våre revisjonsbrev blir aktivt brukt i forbedringsarbeidet i kommunene så vel administrativt som politisk. Vi ser på våre hjemmesider som en svært effektiv profilerings- og kommunikasjonskanal hvor vi raskt når ut til mange abonnenter inklusiv presse. Som jeg nevnte tidligere, ser vi et økende antall treff.

Vi legger stor vekt på å være lette å få kontakt med, og vi passer på å delta på viktige arenaer som kontrollutvalgsmøter, styremøter, kommunestyremøter, næringslivsarenaer og NKRF-samlinger og ikke minst KS-samlinger inklusiv KS Bedrift hvor jeg sitter i styret. Her kan det ofte være lettere å få til en dialog enn i et stort formelt bystyre. Vi har selvsagt også jevnlig møter med administrasjonen som vi betrakter som kunder. Vi tar med nye medarbeidere fra første stund og ser på dette som en viktig arena for å lære og å bli kjent med kundene eller brukerne våre. Våre største eiere har utviklet årshjul for å få en planmessig dialog.

Ja, i Rogaland ligger det vel bra til rette for kontakt med kundene siden det er korte avstander?

Det er både og, men hovedtyngden er klart samlet i et lite og tett utbygget område med felles bolig- og arbeidsmarked. Men få tenker nok på at også Rogaland har griskrendt bebyggelse og flere mindre kommuner. Til flere av kommunene går det gjerne med to og en halv time hver vei, og skal vi til nord-fylket, går faktisk hele dagen med. Så her ligger det en bevisst prioritering. For øvrig kan det være rasjonelt å ta nesten hele revisjonen under ett på flere dager. Vi prøver alltid å slå flere fluer ett smekk for å redusere på reisetiden. Vi avholder gjerne kontaktmøter med administrasjonen i forbindelse med kontrollutvalgsmøtene. Men også her har vi prøvd å benytte oss av de mulighetene teknologien gir oss som video-konferanser, deltakelse via Skype/Lync koplet mot videoprojektor og lignende. Det er klart at her må vi prøve oss litt fram, og det er selvsagt avgjørende at vi også jevnlig er fysisk til stede.

Hvordan er samarbeidet med kontrollutvalgene og sekretariatene?

Vi forholder oss til fire ulike sekretariater, både interkommunale og private. Samarbeidet går greit. Sekretariatene er ulike, og kjennskapet til kommunal virksomhet og forståelsen av kommunen som politisk styrt system kan variere noe. Ved forrige valg var det stor utskifting i kontrollutvalgene, hvilket innebar en bratt læringskurve i starten,

men det har stort sett gått greit. Men vi skulle generelt ha ønsket større kontinuitet og en bedre forståelse for tilsyn og kontroll i det politiske systemet. Der har vi vel de samme utfordringene som ellers i landet. Det er utviklet svært gode opplæringspakker for kontrollutvalgene hvor vi gjerne bidrar i dialog med sekretariatene. Den største utfordring i dag opplever vi nok fortsatt er å gi den jevne politiker i kommunestyret generell kunnskap om lokal egenkontroll og det omfattende regelverket som blant annet kontrollutvalgene er underlagt. Det er stor utskifting av politikere ved hvert valg, men fortsatt erfarer vi liten kunnskap om vårt regelverk også fra erfarne politikere. Her har så vel kommunestyrene som kontrollutvalgene en stor oppgave å fylle. Vi stiller gjerne opp med informasjon og standard opplæringspakker – men dette er opp til kommunestyrene selv å bestemme!

Hvordan ser du på selskapets framtid?

Vi føler oss godt beredt på en spennende og ny framtid. Vi har vunnet anbud og dermed bevist at vi er konkurransedyktige. Dette gjelder særlig selskapskontroll der vi var tidlig ute og er sterke. Men vi har også vunnet kommuner og andre kontrakter. Dette kan vi gjøre mer av, men selvsagt innenfor grensene for egenregi som EØS-avtalen setter, og slik at vi ikke mister fokus på vår generelle produksjon.

Vi opplever like fullt at vi er sårbare, og vi ønsker å bli større, blant annet for å kunne møte nye krav som trolig kommer i revisorloven om rotasjon i oppdragene. Vi ønsker også å videreutvikle vår bruk av teknologi i så stor grad som mulig, men erkjenner her at vi bør benytte bransjesystem siden vi er så små. Vi må også møte de økende kravene til åpenhet og dokumentasjon. Her vil jeg nevne at vi i jubileumsåret nå er blitt sertifisert som miljøfyrtårn, og det forplikter jo. Men den største utfordringen kommer kanskje som en følge av de varslede strukturendringene i kommunesektoren. Det kommer selvsagt til å påvirke våre rammevilkår.

Hvilke tanker har du om kommunal revisjons framtid?

Det er ikke tvil om at kommunal revisjon har vært gjennom en rivende utvikling og kvalitetsheving de siste 10-15 årene. Dette har også hatt store følger for kommunenes egne økonomiavdelinger og arbeidsfordeling oss imellom herunder utvikling av en bedre intern kontroll. For revisjonen har sammenslåingen i større enheter spilt en sentral rolle i forhold til synergier, effektiv drift og ikke minst kompetanseheving opp til nå. Vi må regne med økt offensiv konkurranse fra de private. Men skambud kan umulig være veien å gå. Det kan da ikke være riktig at andre kunder skal subsidiere revisjon av kommunene. Det er jo det som faktisk skjer ved at private «kjøper seg» en markedsandel. En forsvarlig revisjon krever forsvarlige ressurser, så enkelt er det. Til syvende og sist får man det man betaler for. Mitt håp er at våre eiere skal gjøre bevis-

ste vurderinger ut fra reelle økonomiske forhold i et lang-siktig perspektiv, og ikke la seg forlede av en mulig kort-siktig gevinst.

Vi erkjenner at våre eiere ikke alltid tenker like mye på revisjon som oss, og kjemper om oppmerksomhet og mulighet til å gi informasjon om en krevende styringsmodell. Vi ønsker å gi gode tjenester til våre eiere, noe som de fortjener, nemlig revisjon utført med stor faglig kompetanse kombinert med inngående kjennskap til den kommunale egenarten, de kommunale tjenestene og de kommunale brukerne. Vår styrke er at vi kjenner kommunene og det utrolig store lovverket, og vi forstår deres behov.

Deres forvaltningsrevisjonsrapporter framstår med en gjennomført layout og treffende bilder av høy kvalitet på forsiden. Har du noen tanker om hvordan kommunal revisjon skal markedsføre seg selv – hvordan vårt image skal være?

Vi skal ikke framstå som «glossy» i samme grad som de private. Kommunene vil ha det nøkternt, siden det er skattepengene som benyttes som finansiering. Vi skal vise respekt for den kommunale nøkternheten, og en del av vår styrke er at vi kjenner den lokale kulturen. De politiske aktørene – eierne våre – er jokeren. De bestemmer vår eksistens, og de har mange kontakter. Som leder omfatter mitt ansvar også å sikre og vedlikeholde vårt renommé overfor omverdenen. Kommunene har en bred kontaktflate mot næringslivet, så det er viktig at regionens næringsliv også har en positiv oppfatning av oss. Og selvsagt også media og allmennheten generelt. Vi må arbeide på alle fronter.

Helt til slutt – hvilke råd kan du gi til andre kommunale revisjonsenheter?

Jeg er ikke i tvil om at konkurransen kommer til å bli skjerpet nå når revisorloven er under oppdatering. Vi hadde en god mulighet som vi grep i 2004. Tiden er nå moden for enda større og mer slagkraftige enheter. Vi må også være forberedt på en kommunereform som det vil være en fordel å være i forkant av. Denne vil gi oss færre, men større kunder og dermed utfordre vår uavhengighet utad. Kommunene har fått en mer profesjonell økonomifunksjon, noe som på den ene siden kan gjøre revisjonen enklere og mer effektiv, men på den andre har vi fått mer krevende kunder. Slik jeg ser det, betyr det at kommunal revisjon må identifisere seg enda mer med konsulentrollen og satse på en dialogbasert samhandling med administrasjonen, kontrollutvalget og kommunestyret. Men vår uavhengighet skal være uangripelig. Vårt bidrag til forbedring og merverdi er avhengig av dialogbasert samhandling med administrasjonen som representerer kundens operative side. Vi skal tjene to herrer samtidig – kontroll og forbedring. Jeg mener det er mulig, men det krever en klargjøring av rollene og en bevisstgjøring og forståelse på alle nivå. Vi har store utfordringer foran oss, men vi har et godt budskap, og jeg er optimist!

Hold deg oppdatert – følg NKRF i alle kanaler



"Kommune- revisoren"

Fagtidsskrift hjem i post-
kassen 6 ganger i året
#kommunerevisoren



**Ledige stillinger
innen revisjon
og tilsyn** #jobb



Kurs!

Flere titalls store
og små tilbud
gjennom året
#kurs



Fagnyheter / presseklipp

Oppdateres daglig –
abonner på RSS-feed
#revisjon #regnskap
#kommune #tilsyn



Forvaltnings- revisjoner

Søkbart register fra hele
landet tilbake til 2005
#forvaltningsrevisjon

Kontroll- utvalg

Nyttig info samlet
på ett sted
#kontrollutvalg



**Følg oss på
Twitter**

Gå til våre nettsteder:

www.nkrf.no

www.kommunerevisoren.no

[www.twitter.com/nkrf](https://twitter.com/nkrf)

[www.twitter.com/kommunerevisor1](https://twitter.com/kommunerevisor1)



NKRF



Kommunerevisoren



Twitter > NKRF



Twitter > Kommunerevisoren



— på vakt for fellesskapets verdier

Antikorrupsjon i kommunene – på bred front

Hvilke kommuner er flinkest til å bekjempe korrupsjon, – og hvor står det dårligst til? Hva slags korrupsjon er mest vanlig? Hva skal vi gjøre for å forhindre at det skjer?

Slike spørsmål har vi ofte fått i de to årene Transparency International og KS har samarbeidet om åpenhet, integritet og antikorrupsjon i kommunesektoren.

Det ligger i sakens natur at det er vanskelig å anslå omfanget av korrupsjon. Den foregår skjult, mellom parter som har en felles interesse av at forholdet forblir skjult. Og det finnes lite forskning og utredning som kan gi sikre holdepunkter for å anslå omfanget. Men motivasjonen for å motarbeide korrupsjon bør ikke avhenge av om det er mange eller få tilfeller. Det er nok at det skjer. Ingen kommuner kan på forhånd slå seg på brystet og fastslå at det er utenkelig at noe slikt kan ramme dem. Bedrifter og kommuner som opplever korrupsjon, føler seg som regel tatt på sengen og blir forbauset over at det kunne hende. Det utenkelige hadde skjedd: Noen hadde misbrukt tilliten sin, de betrodde hadde misbrukt posisjonen sin.

Arbeidet for å motvirke korrupsjon går hånd i hånd med arbeidet for å styrke tilliten til at kommuner og fylkeskommuner forvalter ansvar, myndighet og fellesskapets ressurser på en riktig måte. Og her er det mye å gripe fatt i, som ikke er korrupsjonshandlinger i seg selv, men som representerer større eller mindre brudd på god forvaltningsskikk og som kan øke risikoen for at korrupsjon skjer. KS fikk i fjor gjennomført en undersøkelse som viste at fire av ti spurte ledere i kommunesektoren hadde opplevd tilbud om en eller annen form for utilbørlig fordel det siste året. Difis store befolkningsundersøkelse fra i fjor viste at over halvparten av befolkningen tror at det foregår korrupsjon i kommunene, slik som smøring, bestikkelser og favorisering av familie og venner. Disse to undersøkelsene er et varsel til kommuner og fylkeskommuner om et omdømmeproblem: Når folk og bedrifter som er avhengig av kommunale vedtak eller beslutninger, foreslår utilbørlige fordeler for å nå igjennom, og når en stor andel av befolkningen tror at det faktisk skjer, ja da må kommunale ledere og folkevalgte over hele landet gjennom egen praksis ettertrykkelig vise at slik er det faktisk ikke.

Hva handler så dette konkret om? Vi mottar en rekke henvendelser om situasjoner og hendelser fra kommunesektoren. Og gjennom nettverkssamarbeid med kommuner er det kommet opp en rekke eksempler som illustrerer dårlig forvaltningsskikk, misligheter og misbruk av posisjon, eller som skaper mistanke om samrøre og uryddighet:

AV TOR DØLVIK, SPESIALRÅDGIVER
I TRANSPARENCY
INTERNATIONAL NORGE



Foto: Agenda Kaupang

- Ansatte som har tjent penger privat på å selge fra den kommunale gjenbruksstasjonen
- Kommunen som betalte for håndverkstjenester som ble utført hjemme hos en kommunal leder
- Ansatte som har handlet på kommunens innkjøpsavtaler
- Direkte anskaffelser fra lokale leverandører og bekjente uten konkurranse
- Næringsaktører som gjennom bidrag til gode lokale formål oppfattes å «kjøpe» seg kommunalpolitisk goodwill
- Folkevalgte som deltar i beslutninger der de burde ha erklært seg inhabile, enten under den formelle behandlingen i kommunale organer eller i forutgående diskusjoner i lokale partilag

Eksempelene er ikke oppsiktsvekkende, neppe representative, men illustrerende for ulike typer sårbarhet som eksisterer.

Vår sterkt desentraliserte velferdsstatsmodell forutsetter at de lokale institusjonene er velfungerende. Felleskapets og lokalsamfunnets interesser skal være styrende, og kommunene må begrense muligheten til at folkevalgte, ledere eller ansatte misbruker makt og posisjon på en partisk måte. Derfor står det også i kommunelovens formålsparagraf at «Loven skal legge til rette for en tillitsskapende forvaltning med høy etisk standard». Men en formålsbestemmelse er ikke nok. Det er etterlevelsen som blir målestokken.

Og her kan enhver kommune, fylkeskommune eller kommunal bedrift starte arbeidet i det enkle, ved å sette søkelyset på hva som kan gå galt og hva som skal til for å redusere denne risikoen. Det finnes antakelig nok av eksempler i enhver kommune, som kan danne utgangspunkt for refleksjon og en bevisstgjøring, som et første skritt på veien mot en tillitsskapende forvaltning. Åpenhet om slike forhold, og hva kommunen gjør for å bekjempe dem, kan styrke omdømmet og redusere faren for misligheter og korrupsjon.

ØVRIGE
KRONIKØRER:



Bidragstere fra KS
Kommunesektorens
organisasjon



Nils Amund Røhne,
Ordfører i Stange og leder i
kommunesektorens etikutvalg



Ole Petter Pedersen,
Nyhetsredaktør i Kommunal
Rapport

Forvaltningsrevisjon i stat og kommune – Likheter og forskjeller – del 1*

*) Artikkelen går over to nummer, og del 2 kommer i Kommunerevisoren nr. 5/2014.

Dette er første del av en artikkel som omhandler likheter og forskjeller i gjeldende rammeverk for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i stat og kommune. Den tar også for seg noen organisatoriske og prosessuelle forhold relatert til dette.¹

I 2013 oppnevnte regjeringen et utvalg som er gitt i oppdrag å foreta en helhetlig gjennomgang av kommuneloven (Kommunelovutvalget). Utvalget skal blant annet «vurdere tiltak for å styrke den kommunale egenkontrollen», herunder «om det er behov for nærmere krav til forvaltningsrevisjon og selskapskontroll». ² På bakgrunn av dette stilte jeg følgende spørsmål: Hvilke likheter og forskjeller finnes i det rammeverk som gjelder for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i stat og kommune? ³ Nedenfor forsøker jeg å gi noen svar på dette.

Historikk og rettslig rammeverk

Den norske statlige revisjonsordningen skriver seg fra 1814, jf. Grunnloven § 75 k. ⁴ Her framgår det at det tilkommer Stortinget «at udnævne fem revisorer der, aarligen skulle gennemse Statens Regnskaber og bekjendtgjøre Extrakter af samme ved Trykken». Riksrevisjonen er med andre ord et konstitusjonelt kontrollorgan for Stortinget. ⁵

Riksrevisjonen ble i tilknytning til Stortingets behandling av Ingvaldsen-utvalgets utredning om Stortingets kontroll med forvaltningen mv. (Dok.nr.7 (1972-1973)), pålagt endrede og nye oppgaver. ⁶ Riksrevisjonen skulle blant annet i større grad få fram informasjon «om de tiltak

AV FORVALTNINGSREVISOR
TOM ØYVIND HEITMANN,
VEST-FINNMARK
KOMMUNEREVISJON IKS



det er truffet vedtak om, virker i samsvar med forutsetningene».

Riksrevisjonen fastsatte i 1980 interne retningslinjer for den praktiske gjennomføringen av denne utvidede kritiske revisjonen, som senere førte fram til det som blir benevnt forvaltningsrevisjon. I 1996 opprettet Riksrevisjonen en egen avdeling for forvaltningsrevisjon, og i 2002 ble innsatsen økt og ytterligere en avdeling opprettet.

Någjeldende lovkrav til forvaltningsrevisjon av statlig forvaltning framgår av lov om Riksrevisjonen § 9 tredje ledd. Nærmere bestemmelser om gjennomføringen er fastsatt ved instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9. Instruksen er vedtatt av Stortinget og har samme funksjon som en utfyllende forskrift fastsatt av forvaltningen med hjemmel i lov. ⁷

I kommunal sektor ble elementer av forvaltningsrevisjon (så vidt meg bekjent) introdusert første gang i 1969. Dette i forbindelse med Kommunaldepartementets instruks for kommunerevisjonen. Her het det at kommunerevisor også skulle «kontrollere (revidere kritisk) de økonomiske disposisjoner som foretas» av kommunen. ⁸ Det ble imidlertid presisert at [d]et ligger [...] utenfor hans oppgave å

1 Jeg vil takke seniorrådgiver Bodhild Laastad i Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) for konstruktive kommentarer. Jeg vil også takke seniorrådgiver Bente Willumsen i Riksrevisjonen for hjelp med å skaffe til veie opplysninger om Riksrevisjonens arbeide. Synspunkter og eventuelle feil står for forfatterens regning.

2 Regjeringen Stoltenberg II; Mandat for offentlig utredning av ny kommunelov; Publisert 21.6.2013.

3 Med kommune/kommunestyre menes det her også fylkeskommune/fylkesting.

4 Innst.O.nr.54 (2003-2004) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen, s. 6.

5 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 9.

6 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s.7.

7 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 9.

8 NOU 1997: 9 Om revisjon og revisorer, s. 33.

På to områder er det imidlertid formale forskjeller i utdypingen av forvaltningsrevisjonens innhold.

vurdere hensiktsmessigheten av de vedtak som de besluttede organer gjør». Kommunerevisjonen skulle etter dette utføre en «kritisk revisjon» som også kunne inneholde elementer av forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjonsbegrepet ble i kommunal sammenheng først formelt tatt i bruk ved departementets instruks for kommunerevisor av 1989.⁹

Lovkravet om gjennomføring av forvaltningsrevisjon i kommunene ble inntatt ved kommuneloven av 1992.¹⁰ Någjeldende lovkrav til forvaltningsrevisjon i kommunene framgår av kommuneloven § 77 nr. 4 siste punktum og § 78 nr. 2. Nærmere bestemmelser om gjennomføringen er fastsatt i forskrift om kontrollutvalg¹¹ og forskrift om revisjon i kommuner.¹²

Av det som er nevnt ovenfor ser vi at revisjon i staten er hjemlet i Grunnloven, mens revisjon i kommuner er regulert i ordinær lov. Vi ser videre at forvaltningsrevisjon er regulert i ordinær lov. Hvorvidt kravet til forvaltningsrevisjon i staten kan anses å ha grunnlovs rang, beror på en nærmere tolkning av Grunnloven § 75 k. Et tolkningsresultat kan være at etablert praksis tilsier at forvaltningsrevisjon i dag inngår som en del av Riksrevisjonens oppgave med å «gjennomse Statens Regnskaber». I så fall vil ikke arbeidet med forvaltningsrevisjon kunne endres vesentlig uten endring i Grunnloven. Et motsatt tolkningsresultat er at forvaltningsrevisjon i staten ikke er regulert i Grunnloven. I så fall kan Stortinget gjennom lov og/eller instruks når som helst endre vesentlige forhold ved, eller fjerne kravet om forvaltningsrevisjon.

Organisering og revisors uavhengighet

Ordningen med Riksrevisjonen har som nevnt konstitusjonell rang. Endring av dette må derfor skje i henhold til de strenge prosedyrene i Grunnloven § 112. Dette viser tydelig Riksrevisjonens klare uavhengige stilling som kontrollorgan i statslivet.

Riksrevisjonens uavhengighet er videre fastsatt i lov om Riksrevisjonen § 2 der det heter at Riksrevisjonen «skal utføre sine oppgaver uavhengig og selvstendig og bestemmer selv hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres». I lovforarbeidene uttales det at en slik uavhengighet blant annet er en viktig forutsetning for at Riksrevisjonen skal fungere «uavhengig av skiftende politiske konstellasjoner»¹³. Verken lov eller instruks om

Riksrevisjonen stiller krav til at ansatte eller ledelsen i Riksrevisjonen skal framlegge noen erklæring om uavhengighet til Stortinget.

Riksrevisjonen har revidert statlig forvaltning siden 1816, og har av den grunn som institusjon bygd opp erfaring og kunnskap om den statlige forvaltningen. Riksrevisjonen står for den samlede revisjon av statlig forvaltning (regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll).¹⁴ Den kan imidlertid innhente ekstern bistand til særlige kontroller eller revisjonsoppgaver.¹⁵

Riksrevisjonen ledes av et kollegium på fem riksrevisorer, som velges av Stortinget hvert fjerde år. Av disse velger Stortinget også leder og nestleder.

Organiseringen av revisjon i kommuner reguleres i kommuneloven § 78 nr. 3. Her heter det at «kommunestyret avgjør selv om kommunen skal ansette egne revisorer, delta i interkommunalt samarbeid om revisjon, eller inngå avtale med annen revisor». Det heter videre at «vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget». Det er altså opp til hvert enkelt kommunestyre å avgjøre hvilken revisjonsordning som skal gjelde i sin kommune. Den praktiske konsekvens er at kommunestyret med alminnelig flertall kan fatte vedtak om endring av revisjonsordning så å si når som helst, og uten noen særskilt grunn.

I forskrift om revisjon i kommuner § 6 første ledd siste punktum framgår det videre at forvaltningsrevisjon kan utføres av andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens årsregnskap. Dette innebærer at en kommune kan ha to ulike revisjonsordninger, for henholdsvis regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

Bestemmelsene om kommunerevisors uavhengighet finnes i kommuneloven § 79. Denne regulerer imidlertid (kun) kravet om revisors uavhengighet til reviderte enheter, og skiller seg i så måte fra det som gjelder for Riksrevisjonen, som på sin side er (sikret) en uavhengig stilling også i relasjon til sin oppdragsgiver (Stortinget), jf. dens konstitusjonelle rang. I kommuneloven § 78 nr. 4 heter det (bare) at kommunestyret selv velger revisor etter innstilling fra kontrollutvalget. Dette betyr at kommunestyret med alminnelig flertall kan vedta å skifte revisor uten særskilt grunn. I motsetning til valg av revisor i staten, stilles det altså ikke krav til kvalifisert flertall ved skifte av revisor i kommuner. Satt på spissen kan man si at en kommunes revisor hele tiden står i fare for å bli byttet ut med en annen revisor.¹⁶

9 Se Ole Kristian Rogndokken; «Kommunal forvaltningsrevisjon ved et veiskille?»; Kommunerevisoren nr. 3/2000, s. 8-10.

10 Lov om kommuner og fylkeskommuner § 60 nr. 7 (opphevet).

11 Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner.

12 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.

13 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 9.

14 Lov om Riksrevisjonen § 9.

15 Lov om Riksrevisjonen § 10 andre ledd.

16 Se også Monika Amundsen; «Dobbelt så dyrt – og likevel dårligere»; Kommunal Rapport, 3. april 2014.

I forskrift om revisjon i kommuner § 15 kreves det at den som foretar revisjon av kommuner skal gjøre en løpende vurdering av sin uavhengighet. Det framgår videre at oppdragsansvarlig revisor hvert år, og ellers ved behov, skal avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget.

De fleste kommuner har organisert sine revisjoner som interkommunale selskap.¹⁷ Disse er selvstendige rettssubjekter. Rundt ti prosent av kommunene har valgt å kjøpe revisjonstjenester fra private revisjonsfirma.

Forvaltningsrevisjonens innhold

Innføringen av lovkravet om forvaltningsrevisjon i kommunene (1992) tok utgangspunkt i den definisjon av forvaltningsrevisjon som gjaldt i staten.¹⁸

Någjeldende beskrivelser av innholdet i forvaltningsrevisjon av statlig forvaltning framgår av lov om Riksrevisjonen (§ 9 tredje ledd), Instruks om Riksrevisjonens virksomhet (§ 9) og Riksrevisjonens interne retningslinjer for forvaltningsrevisjon. For forvaltningsrevisjon i kommunal sektor framgår beskrivelsen av kommuneloven (§ 77 nr. 4 siste punktum), forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner (§ 9) og standard for forvaltningsrevisjon (RSK 001), utarbeidet av Norges Kommunerevisorforbund (NKRF).

I lov om Riksrevisjonen (§ 9) defineres forvaltningsrevisjon som «systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger». I kommuneloven (§ 77) defineres forvaltningsrevisjon som «systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger». Forvaltningsrevisjonens innhold er utdypet i henholdsvis Instruks for Riksrevisjonen (§ 9) og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner (§ 7). Av det som er nevnt ovenfor ser vi altså at bestemmelsene er så å si likelydende.

På to områder er det imidlertid formale forskjeller i utdypingen av forvaltningsrevisjonens innhold. Den ene forskjellen er at forvaltningsrevisjon i kommunal sektor også omfatter om «resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd»¹⁹. Det finnes ikke en tilsvarende bestemmelse om dette for forvaltningsrevisjon i staten, altså om «resultatene» er i tråd med Stortingets forutsetninger. Imidlertid må det nok legges til grunn at dette i realiteten fanges opp av andre bestemmelser i lov og instruks.

Den andre forskjellen er at forvaltningsrevisjon i staten omfatter om «forvaltningen gjennomfører vedtatt miljøpolitikk slik at prinsippet om bærekraftig utvikling og god forvaltning av naturressursene etterleves»²⁰. Det finnes ikke en tilsva-

ende bestemmelse om dette for forvaltningsrevisjon i kommunal sektor. Men også her må det kunne legges til grunn at forholdet omfattes av andre bestemmelser i lov og forskrift. Uansett er ikke fraværet av en egen bestemmelse om «miljøpolitikk» til hinder for at det gjennomføres forvaltningsrevisjon i kommunene på dette området.²¹ En gjennomgang av rapporter etter forvaltningsrevisjon i kommunene viser også at det faktisk blir gjennomført forvaltningsrevisjon i kommunal sektor med miljø som tema.²²

Faglige krav til revisor

Verken lov eller instruks om Riksrevisjonen stiller krav til revisors faglige kvalifikasjoner. Det stilles heller ikke krav til praksis. Dette gjelder både for revisjon av regnskap og forvaltningsrevisjon. I praksis krever Riksrevisjonen normalt utdanning på mastergradsnivå eller tilsvarende.²³ For regnskapsrevisjon ansetter Riksrevisjonen også kandidater med 3-årig revisorutdanning.

For revisjon i kommunal sektor stilles det i forskrift krav til revisors kvalifikasjoner.²⁴ Kravene gjelder for de som skal være oppdragsansvarlige revisorer. For å kunne være oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor kreves det at man skal ha minimum tre års utdanning fra universitet/høyskole. Det sies imidlertid ikke noe om hvilken type utdanning som kreves. Det stilles heller ikke krav til praksis. Det synes imidlertid å være vanlig at de kommunale revisjonene stiller krav om mastergrad ved tilsetting som forvaltningsrevisorer. I realiteten er det nok heller ikke uvanlig at det i tillegg stilles krav til praksis ved tilsetting av oppdragsansvarlige forvaltningsrevisorer.

Krav til omfang

Det stilles ikke krav til i hvor stort omfang Riksrevisjonen skal gjennomføre forvaltningsrevisjon. Instruksen (§ 9 siste ledd) pålegger imidlertid Riksrevisjonen å begrense gjennomføringen «til saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning». Viktigheten av en slik begrensning ble blant annet understreket under behandlingen av loven og instruksen i Stortinget.²⁵ På den annen side anser Stortinget forvaltningsrevisjon som en sentral oppgave for Riksrevisjonen. I praksis oversender Riksrevisjonen årlig 10 til 15 rapporter etter forvaltningsrevisjon til Stortinget.²⁶ I tillegg gjennomføres det forvaltningsrevisjon som ikke oversendes Stortinget (såkalte administrative rapporter).²⁷

Til forskjell fra i staten, stilles det (i alle fall tilsynelatende) krav til omfanget av forvaltningsrevisjon i kommunene. I kontrollutvalgsforskriften § 9 heter det at utvalget «skal

17 Jf. lov om interkommunale selskap. Interkommunalt samarbeid om revisjon kan også organiseres som aksjeselskap, men er ikke benyttet per dags dato.

18 Ot.prp.nr. 42 (1991-1992), s. 302.

19 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner § 7 første ledd f).

20 Instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9 første ledd f).

21 Se Bodhild Laastad og Kirsti Torbjørnsen; «Forvaltningsrevisjon av klima og miljøområder»; Kommunerevisoren nr. 3/2010, s. 4-7. Se også Kari Merete Andersen; «Miljørevisjon – noe for kontrollutvalget?»; Kommunerevisoren nr. 2/2008, s. 8-9.

22 www.nkrf.no; Forvaltningsrevisjonsregisteret.

23 www.riksrevisjonen.no.

24 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner § 11.

25 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 13.

26 www.riksrevisjonen.no.

27 Dette er rapporter som har funn av mindre alvorlig karakter.

Til forskjell fra i staten er derfor hovedregelen at det ikke igangsettes forvaltningsrevisjon i kommunene på selvstendig initiativ fra revisor.

påse at kommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon». I utgangspunktet kan det se ut til at hovedregelen er at det skal gjennomføres minst én forvaltningsrevisjon i hver kommune hvert år. Imidlertid tyder forarbeidene til kommuneloven og uttalelser fra departementet på at «årlig» ikke er ment å bli tolket bokstavelig. I lovforarbeidene (2003) uttrykker departementet blant annet at det «vanskelig kan se at det er mulig å for eksempel kvantifisere omfanget av forvaltningsrevisjon i lov/forskrift».²⁸ Departementet sier videre at «det er lite treffende å stille krav om at budsjettmidler i et visst omfang skal stilles til rådighet for forvaltningsrevisjon, eller at det skal gjennomføres et visst antall forvaltningsrevisjonsprosjekter pr. år». Videre er det slik at departementet i en uttalelse (2005) har gitt uttrykk for at forskriften etter sin ordlyd likevel ikke er til hinder for at kommunestyret vedtar at det ikke skal gjennomføres forvaltningsrevisjon ett bestemt år, dersom dette finnes nødvendig ut fra hensynet til økonomiske ressurser og behovet for å prioritere andre formål.²⁹ Departementet uttalte videre at det derimot ikke vil være i samsvar med regelverket dersom kommunestyret vedtar at det overhodet ikke skal foretas forvaltningsrevisjon i løpet av valgperioden.

Jeg finner for min del reguleringen på dette punktet uryddig. Dersom departementet er av den formening at «årlig» ikke skal tolkes bokstavelig, så vil det være mer hensiktsmessig å endre ordlyden i forskriften på dette punktet.

Også overfor kommunene er det forventninger fra statlige myndigheter om økt bruk av forvaltningsrevisjon som verktøy i kommunenes egenkontroll. Departementet har uttalt at kommuner med mye forvaltningsrevisjon kan vente seg i mindre grad å bli gjenstand for statlig tilsyn.³⁰

Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjon

Lov og instruks om Riksrevisjonen stiller ikke krav til overordnet analyse i forkant av gjennomføring av forvaltningsrevisjon. I Riksrevisjonens retningslinjer er det imidlertid lagt til grunn at forvaltningsrevisjon skal være basert på en vesentlighets- og risikovurdering.³¹ Dette i henhold til ISSAI 300.³² I instruks for Riksrevisjonen § 9 er det uttrykt at forvaltningsrevisjon bør begrenses til saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning. Dette fordrer en vesentlighetsvurdering. For kommuner er det i kontrollutvalgsforskriften § 10 første ledd satt som krav at forvalt-

ningsrevisjon skal baseres på en overordnet analyse ut fra risiko- og vesentlighetsvurderinger.

Verken lov eller instruks om Riksrevisjonen inneholder krav om at Stortinget, Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite eller Riksrevisjonen skal utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon. For kommuner stiller dette seg annerledes. I kontrollutvalgsforskriften § 10 andre ledd heter det at kommunens kontrollutvalg minst én gang i valgperioden og senest innen utgangen av året etter at kommunestyret er konstituert, skal utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon. Planen skal vedtas av kommunestyret.

Bestilling av prosjekt

For Riksrevisjonen er den klare hovedregel at den igangsetter forvaltningsrevisjoner på eget initiativ. I lov om Riksrevisjonen § 9 siste ledd åpnes det likevel for at «Stortinget i plenum kan pålegge Riksrevisjonen å sette i gang særlige undersøkelser». Dette innebærer at det ikke er adgang til å delegere slik myndighet verken til Stortingets komiteer eller til organer utenfor Stortinget.³³ Følgelig vil ikke Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite kunne pålegge Riksrevisjonen å igangsette bestemte forvaltningsrevisjoner. I lovforarbeidene bemerkes det at «dette er en utdypning av det generelle prinsippet om Riksrevisjonens uavhengige og selvstendige stilling».³⁴ I praksis skjer det sjeldent at Stortinget i plenum pålegger Riksrevisjonen å sette i gang særlige undersøkelser.

Revisors gjennomføring av forvaltningsrevisjon i kommuner skal være basert på kommunestyrets plan for forvaltningsrevisjon. Igangsetting av forvaltningsrevisjon i en kommune forutsetter videre at det foreligger en bestilling fra kommunens kontrollutvalg basert på denne planen. Dette er videre utdypet i RSK 001 pkt. 10. Her framgår det at «revisor må gjennomføre forvaltningsrevisjonen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling».³⁵ Til forskjell fra i staten er derfor hovedregelen at det ikke igangsettes forvaltningsrevisjon i kommunene på selvstendig initiativ fra revisor.

Krav til gjennomføring

På hvilken måte forvaltningsrevisjonen skal gjennomføres (metode etc.) er ikke direkte regulert i lov, instruks og forskrift. Dette gjelder både for Riksrevisjonen og for revisjon i kommuner. Lovgiver har imidlertid valgt å innta bestemmelser som skal sikre at revisjon i staten skjer slik «god revisjonsskikk i Riksrevisjonen krever»³⁶ og at revisjon

28 Se Ot.prp.nr.70 (2002-2003) Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon), s. 59.

29 Kommunal- og moderniseringsdepartementet; Sak 05/2325 Kommuneloven § 77 nr. 4 og kontrollutvalgsforskriften; Kontrollutvalgets plikt til å gjennomføre forvaltningsrevisjon.

30 Meld.St.12 (2011-2012) Stat og kommune – Styring og samspel, s. 92.

31 Retningslinjene kapittel 5.

32 INTOSAI; Fundamental Principles of Performance Auditing.

33 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 12.

34 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 12.

35 Se Kjell Tore Wirum; «Bestillerrollen»; Kommunerevisoren nr. 5/2009, s. 19-22.

36 Lov om Riksrevisjonen § 10 første ledd.

i kommuner skjer «i henhold til god kommunal revisjonsskikk».³⁷

Lovgiver forutsetter at revisjonsarbeidet i Riksrevisjonen skal være basert på anerkjente internasjonale standarder for offentlig revisjon.³⁸ Den internasjonale standardsettende paraplyorganisasjonen for riksrevisjoner (INTOSAI) fastsatte egen standard for forvaltningsrevisjon i 2010 – *ISSAI 3100 Performance Audit Guidelines – Key Principles*. Fra før hadde man *ISSAI 3000 Implementation Guidelines for Performance Auditing* som kom i 2004, og som har mer preg av å være en veileder for selve gjennomføringen av forvaltningsrevisjon.

Når det gjelder spørsmålet om hvilke standarder som skal følges for forvaltningsrevisjon i kommuner, uttalte departementet at det ville være naturlig å ta utgangspunkt i de standarder som gjelder for Riksrevisjonen.³⁹ Departementet presiserte imidlertid at dette ikke innebærer at standardene behøver å være identiske, og la videre til grunn at det ikke er store forskjeller mellom de standardene som gjelder for Riksrevisjonen og de standarder som er utarbeidet av Norges Kommunerevisorforbund (NKRF).

Den første standarden for forvaltningsrevisjon i kommuner (RSK 001) ble utarbeidet av NKRF i 1997 og ble vedtatt som

gjeldende revisjonsstandard av NKRFs styre i 1999. Etter at kommuneloven fikk nye bestemmelser om revisjon i 2003, ble det behov for å omarbeide standarden, og ny standard ble vedtatt i 2005. Standarden ble så gjennomgått på nytt i 2010, og en revidert versjon ble fastsatt i februar 2011.⁴⁰ Standarden har hele tiden vært basert på kommunelovens bestemmelser og relevante internasjonale prinsipper og standarder. De viktigste inspirasjonskildene har vært standarder utarbeidet av INTOSAI og Institute of Internal Auditors.⁴¹ NKRF har også utarbeidet flere veiledere for gjennomføring av forvaltningsrevisjon.⁴²

Veilederen fra 2006 forventes å foreligge i revidert utgave i løpet av 2014.

Tom Øyvind Heitmann har vært ansatt som forvaltningsrevisor i Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS siden 1. november 2007. Han har en cand.mag-grad fra Høgskolen i Finnmark og 2. avdeling rettsvitenskap fra Universitetet i Tromsø.

37 Kommuneleken § 78 nr. 1.

38 Innst.O.nr.54 (2003-2004), s. 13.

39 Ot.prp.nr.70 (2002-2003), s. 59.

40 Fastsatt av styret i NKRF 1. februar 2011.

41 Se RSK 001 pkt. 3.

42 NKRF: Kommunal revisjonsmetodikk. Reell forvaltningsrevisjon (1995), Veileder forvaltningsrevisjon (2000) og Veileder i forvaltningsrevisjon (2006).

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► B.1.0 Intro – kommuneregnskap	16. – 17. sept.	Gardermoen
► Samling for kontrollutvalgssekretærer 2014	17. – 18. sept.	Oslo
► C.2.6 Offentlige anskaffelser	17. – 18. sept.	Gardermoen
► A.2.44 Intern kvalitetskontroll	23. sept.	Gardermoen
► A.3.10 Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon	23. – 24. sept.	Gardermoen
► A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon – hvorfor og hvordan	14. – 15. okt.	Gardermoen
► A.1.0 Intro – regnskapsrevisjon	16. – 17. okt.	Gardermoen
► Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon 2014	28. – 29. okt.	Gardermoen
► Fra revisor til «Fraud Wizard»!	30. – 31. okt.	Gardermoen
► Møteplass for selskapskontroll 2014	4. – 5. nov.	Gardermoen
► C.1.7 Generell forvaltningsrett – kommuner	5. – 6. nov.	Gardermoen
► NKRFs Lederkonferanse 2014	12. – 13. nov.	Lillestrøm
► Fagtreff for regnskapsrevisorer 2014	19. – 20. nov.	Gardermoen

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



www.nkrf.no



Regnskapsmessig periodisering: En kommentar – del 1*

*) Artikkelen er i to deler. Del 2 med fullstendig referanseliste kommer i Kommunerevisoren nr. 5/2014.

Videreutvikling av kommuneregnskapet med utgangspunkt i kameralistiske regnskapsidéer er nettopp løsningen på kommunenes regnskapsutfordringer!

AV NORVALD MONSEN, DR. OECON., PROFESSOR VED NORGES
HANDELSHØYSKOLE (INSTITUTT FOR REGNSKAP, REVISJON
OG RETTSVITENSKAP) OG PROFESSOR II VED HØGSKOLEN I HEDMARK
(AVDELING FOR ØKONOMI- OG LEDELSESFAG, RENA)



Artikkelen *Regnskapssystem og periodisering i Kommunerevisoren* (2014), diskuterer Øyvind Sunde hvilken type regnskap kommunene bør utarbeide. Dessverre tar han ikke hensyn til at den kommunale

regnskapskonteksten er forskjellig fra den private, slik det fremgår av sitatet fra Johns som er presentert i rammen til venstre. Derfor bruker Sunde regnskapsmessig periodisering i privat sektor som referanseramme for en diskusjon om regnskapsmessig periodisering i kommunal sektor. På denne måten blir fokus i artikkelen feil. Det er nemlig ikke kostnadsrapportering som er viktig i et kommuneregnskap, men derimot pengerapportering. Og i forlengelsen av sitt privatregnskapsfokus, sier Sunde – uten begrunnelse – at kameralregnskap ikke er løsningen for kommunene. Jeg vil derfor i denne artikkelen – med begrunnelse – si det motsatte: Videreutvikling av kommuneregnskapet med utgangspunkt i kameralistiske regnskapsidéer er nettopp løsningen på kommunenes regnskapsutfordringer!

Artikkelen er strukturert slik: Neste avsnitt gir en kort oversikt over de to hovedbegrepene i et regnskap, nemlig inntekter og utgifter. Deretter sammenlignes to ulike typer av regnskap: forretningsregnskap og kameralregnskap. Etterpå (del 2) følger en diskusjon om videreutvikling av kommuneregnskapet, før artikkelen avsluttes med en konklusjon.

Inntekter og utgifter

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser) som må finansieres av inntekter (i form av innbetalingskrav). Ifølge Mülhaupt (1987) er derfor *inntekt* og *utgift* de to hovedbegrepene i et regnskap. Ulike typer organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Private bedrifter skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttetransaksjoner (dvs. kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Danielsson (1977)

”Man må skille skarpt mellom *privat sektor* på den ene siden og *offentlig sektor* på den annen side. I begge sektorene pådrar man seg *utgifter* for å kunne produsere *varer og tjenester (ytelser)*. Verdien på ytelsene bør alltid være større enn verdien på det som man må gi avkall på for å kunne fremstille ytelsene. Et resultatstrev finnes følgelig i begge sektorene. De respektive *resultatregnskapene* er imidlertid svært forskjellige. I offentlig sektor kan man bare utarbeide et *penge-resultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*. Innenfor offentlig sektor (staten, kommunene, fylkene, delstatene osv.) tilbyr man ytelse for å utføre *offentlige oppgaver*. Disse ytelsene selges ikke. Hvis det i det hele tatt kreves betaling for disse ytelsene, er det i form av *gebyr* og ikke *priser*. Disse gebyrene har liten eller ingen sammenheng med *kostnadene* for å fremstille ytelsene. Kostnadene dekkes ikke inn via priser, men blir derimot dekket inn på annen måte, hovedsakelig gjennom *beskatningen*. I et bestemt år blir det ikke krevd inn akkurat så mye i skatt som det beløp man har pådratt seg for å fremstille de offentlige ytelsene. Samfunns- og finansielle overveielser og muligheter bestemmer omfanget på og forholdet mellom inntekter og utgifter.” (Johns, 1951, s. 5; oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

omtaler derfor slike bedrifter som markedskoblede organisasjoner. Offentlig forvaltning, slik som statskassen og kommunekassen, skaffer seg derimot inntekter primært i form av skatt fra innbyggerne uten å gi noen direkte motytelse. Sagt med andre ord, den skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. Utgiftene påløper i ulike deler av forvaltningen, slik som skoleavdelingen og helseavdelingen, mens skatteinntektene mottas av den sentrale økonomiavdelingen. Derfor brukes budsjettet til å fordele skatteinntektene til de ulike avdelingene, slik at de kan finansiere sine utgifter. Danielsson (1977) omtaler derfor offentlig forvaltning som en budsjettkoblet organisasjon.

I offentlig sektor finner vi også offentlige bedrifter, slik som kommunale lysverk og busselskap, i tillegg til offentlig forvaltning. Disse bedriftene finansieres av inntekter som de mottar i bytte mot tjenestelevering (strømleveranser og busstransport) til innbyggerne (strømkundene og busspassasjerene). Dette betyr at offentlige bedrifter mottar inntekter gjennom markedsmessige bytte-transaksjoner og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private markedskoblede bedrifter enn med offentlig budsjettkoblet forvaltning når det gjelder tilgang på inntekter for å finansiere utgifter, og kan derfor også omtales som markedskoblede organisasjoner.

Penge- og lønnsomhetsvirkninger

Inntektene og utgiftene til en organisasjon, referert til som påløpte inntekter og utgifter, vil alltid ha pengevirkning som påvirker organisasjonens pengebeholdning i form av pengeeiendeler (slik som kassebeholdning og fordringer) minus gjeld. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler (slik som varer og anleggsmidler) minus gjeld. Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, kan derfor inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på penge- eller lønnsomhetsvirkningen. Derfor står vi overfor to ulike periodiseringsprinsipper: *et pengeperiodiseringsprinsipp* og *et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*.

I offentlig forvaltning (i det minste i kontinentaleuropa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (f.eks. rådmannen i en kommune). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet (f.eks. kommunekasserer). Dette medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen: Inntektene og utgiftene kan periodiseres med henblikk på om de er påløpt, om de er anordnet for innbetaling og utbetaling eller om de er innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet. I Monsen (2014) finnes en mer detaljert forklaring på inntektenes

og utgiftenes penge- og lønnsomhetsvirkninger, inkludert tallmessig illustrasjon av bokføringen.

Forretningsregnskap og kameralregnskap

Regnskap i privat sektor kan omtales som forretningsregnskap (*commercial accounting*; se f.eks. Chan, 2003) for å få frem at regnskapet baseres på private bedrifters forretningsvirksomhet. Og dette regnskapet har utviklet seg over tid, fra kontantforretningsregnskap via systematisk forretningsregnskap til dagens variant av perioderegnskap i privat sektor (se f.eks. Monsen, 2014). Sistnevnte regnskap kan mer informativt omtales som lønnsomhetsforretningsregnskap enn som perioderegnskap (*accrual accounting*), fordi vi står overfor ulike periodiseringsprinsipper, slik som påpekt ovenfor, og dermed også ulike typer perioderegnskap. Og inspirert av Walb (1926) omtales bokføringen som brukes ved utarbeidelse av forretningsregnskap som kjøpmannens bokføring.

I offentlig sektor har det historisk vært utarbeidet andre typer perioderegnskap enn forretningsregnskap. Et slikt regnskap er kameralregnskap som ble utviklet for bruk i offentlig sektor i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land (Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994; Monsen, 2014). Og i likhet med forretningsregnskap, har også kameralregnskap utviklet seg over tid og består i dag av to hovedvarianter: forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk. Forvaltningskameralistikk er utviklet for offentlig forvaltning, mens bedriftskameralistikk er en tilleggsvariant som er utviklet for offentlige bedrifter. Ettersom Sunde i sin artikkel fokuserer på kommuneregnskapet, eller m.a.o. kommuneforvaltningens regnskap, uten også å omtale regnskapene for kommunale bedrifter, vil jeg foreta samme avgrensning: I denne artikkelen fokuserer jeg på den kameralregnskapsvarianten som omhandler regnskap for offentlig forvaltning, altså forvaltningskameralistikken. Lesere som er interessert i en nærmere omtale av den kameralregnskapsvarianten som omhandler regnskap for offentlige bedrifter, altså bedriftskameralistikken, henvises til Monsen (2014).

I tabell 1 sammenlignes dagens variant av forretningsregnskap med forvaltningskameralistikk. Tabellen forklares nærmere i det følgende.

Lønnsomhetsforretningsregnskap er utviklet for å rapportere informasjon til bruk for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter. Forvaltningskameralistikk er derimot utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning (se 1 i tabell 1). Dette innebærer at offentlige inntekter og utgifter skal kontrolleres på en demokratisk måte i den forstand at skatteinntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratiske budsjettvedtak. De ulike formålene for lønnsomhetsforretningsregnskap og forvaltningskameralistikk fører til ulike oppgaver samt bruk av ulike periodiseringsprinsipper for å rapportere ulike inntekts- og utgiftsvirkninger (se 2-4 i tabell 1).

Mülhaupt (1987) påpeker at i dagens samfunn med vår arbeidsdeling kan en bedrift kun produsere og selge varer/tjenester når den forbruker varer/tjenester som den mottar fra andre og som den betaler for. Derfor er det naturlig å rapportere bedriftens lønnsomhetsresultat på to måter: via betalingssiden og via ytelsessiden (eller m.a.o. produksjonssiden). Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via betalingssiden, tar man utgangspunkt i inngående og utgående betalinger. Eller sagt på en annen måte: påløpte inntekter (i form av krav på innbetalinger) og påløpte utgifter (i form av forpliktelse til utbetalinger) periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen ved bruk av betalingskonti i form av balanseregnskapskonti.

Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via ytelsessiden, tar man derimot utgangspunkt i utgående og inngående ytelser (varer/tjenester). Eller sagt på en annen måte: påløpte inntekter (som et beløpmessig uttrykk for utgående ytelser, f.eks. kulepenn) og påløpte utgifter (som et beløpmessig uttrykk for inngående ytelser, f.eks. råvarer) periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen ved bruk av lønnsomhetsresultatregnskapskonti.

Og i lønnsomhetsforretningsregnskap rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via både betalings- og ytelsessidene, representert ved balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskonti.

I forvaltningskameralistikk periodiseres derimot inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen (ved bruk av anordningsprinsippet) for å oppfylle fire oppgaver: (1) budsjettkontroll (sammenligning av budsjettall hentet fra budsjettet og regnskapstall hentet fra den kameralistiske kontoen; se tabell V2 i Vedlegg 1b), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene på den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger, bokført i V-kolonnene på denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av innbetalingene og utbetalingene, bokført i V-kolonnene på den kameralistiske kontoen) og (4) rapportering av et pengeresultat (som forskjellen mellom anordnede inntekter og utgifter i form av innbetalings- og utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene på den kameralistiske kontoen).

	Lønnsomhetsforretningsregnskap	Forvaltningskameralistikk
(1) Formål	informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter	informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning
(2) Oppgaver	- rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalingssiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) - rapportering av integrerte fullstendige balanseregnskapskonti (eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt)	- budsjettkontroll - innbetalings- og utbetalingskontroll - kassekontroll - rapportering av et pengeresultat
(3) Periodiseringsprinsipp	lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp	pengeperiodiseringsprinsipp (anordningsprinsippet)
(4) Inntekts-/utgiftsvirkning	lønnsomhetsvirkning	pengevirkning
(5) Type regnskap	lønnsomhetsregnskap	pengeregnskap (anordningsregnskap)
(6) Konti/konto	kjøpmannens konti (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)	den kameralistiske kontoen (inntekts- og utgiftssider; fire kolonner på hver side)
(7) Bokføringsmetode	kjøpmannens dobbelte bokføring	forvaltningskameralistisk enkel bokføring

Tabell 1: Lønnsomhetsforretningsregnskap og forvaltningskameralistikk (Kilde: Monsen, 2014, tabell 3.8, s. 34 og tabell 4.12, s. 68).

Disse ulikhetene medfører at lønnsomhetsforretningsregnskap og forvaltningskameralistikk representerer to forskjellige typer regnskap: lønnsomhetsregnskap og pengeregnskap i form av anordningsregnskap (se 5 i tabell 1). Når det gjelder konti eller konto (se 6 i tabell 1), bruker lønnsomhetsforretningsregnskap kjøpmannens konti med debet- og kreditsider, hvor det kun finnes én kolonne på hver side (se tabell V1 i Vedlegg 1a). Forvaltnings-

kameralistikk bruker derimot den kameralistiske kontoen med en inntektsside og en utgiftsside, og på hver av sidene finnes det fire ulike kolonner (se tabell V2 i Vedlegg 1b). Også bokføringsmetodene er forskjellige. I lønnsomhetsforretningsregnskap brukes kjøpmannens dobbelte bokføring, mens forvaltningskameralistisk enkel bokføring brukes i forvaltningskameralistikk (se 7 i tabell 1; se vedlegg 1 for flere detaljer).

Vedlegg 1 Bokføringsregler

1a) Lønnsomhetsforretningsregnskap

Kjøpmannens dobbelte bokføring som brukes ved utarbeidelse av lønnsomhetsforretningsregnskap, foregår

Debet	Kredit

Tabell V1: Kjøpmannens konti.

Bokføringen foregår på både balanseregnskapskonti og lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen, og en debetbokføring på én konto ledsages av en kreditbokføring med samme beløp på en annen konto (debet=kredit). Dermed rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via både betalingssiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) som differansen mellom de inntektene og utgiftene som har lønnsomhetsvirkning i perioden. Dessuten rapporteres integrerte fullstendige balanseregnskapskonti som inneholder eiendeler,

på kjøpmannens konti som består av en debetside og en kreditside. På hver av sidene finnes det kun én kolonne (se tabell V1).

Debet	Kredit

gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt. Ytterligere forklaring på kjøpmannens dobbelte bokføring, inkludert et talleksempel, kan finnes i Monsen (2014).

1b) Forvaltningskameralistikk

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring som brukes ved utarbeidelse av forvaltningskameralistikk, foregår på den kameralistiske kontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finnes det fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) (se tabell V2).

	Inntekter				Utgifter			
Bokføringssted	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

Tabell V2: Den kameralistiske kontoen.

Ingen bokføring i V-kolonnen kan foretas uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen (regel 1) og $R=RF+AO-V$ (regel 2). Disse to reglene gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntekts- og utgiftssider. Inntekter og utgifter periodiseres i AO-kolonnene med henblikk på pengevirkningen ved bruk av anordningsprinsippet. Dermed fremkommer periodens netto anordnet inntekt (som representerer et pengeresultat) som differansen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene. V-kolonnene inneholder periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger) og utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Dermed vil periodens netto kontantinntekt (i form av kasseendringen) frem-

komme som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

R-kolonnene inneholder inntektsrester/utgiftsrester som er anordnet for innbetaling/utbetaling, men som ennå ikke er innbetalt/utbetalt og følgelig representerer inntektsrester/utgiftsrester. Sagt på en annen måte: R-kolonnene representerer restkolonner (eller m.a.o. balansekolonner) som inneholder inntektsrester (i form av fordringer)/utgiftsrester (i form av gjeld) som det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordningene for. Ytterligere forklaring på forvaltningskameralistisk enkel bokføring, inkludert et talleksempel, kan finnes i Monsen (2014).

Regnskapsregler og pensjon

For noen av oss er pensjon noe av det mest interessante og morsomme som finnes! For andre er dette en utilgjengelig materie, og for noen også et tema til både frustrasjon og bekymring.

I kommunesektoren finner vi nok en god del økonomisjefer, rådmenn og politikere i den siste kategorien. Det er krevende å ha god nok innsikt i de økonomiske konsekvensene pensjon medfører, både på kort og lang sikt. Det er kanskje enda mer krevende å kunne forklare dette på en god pedagogisk måte overfor politikere og innbyggere.

Da verden var enkel ...

Før 2002 var verden på mange måter enkel, rent regnskapsteknisk. Kommunen førte kun den innbetalte premien som kostnad i sine regnskap. Riktignok varierte premien i enkelte år.

Dette fikk spesiell oppmerksomhet i år med dårlig avkastning og/eller med høye lønns- og trygdeoppgjør, som medførte høye reguleringspremier. Eller som tidlig på 90-tallet, med svært høy avkastning og overskudd, som dekket mye av premiene.

Siden midten av 90-tallet har jeg bistått kommuner og kommunale virksomheter med budsjettering av pensjonsutgiftene. Selv om det også var år med frustrasjon over høye og til dels uforutsigbare premier også før 2002, var de i hvert fall mulig å forklare på en relativt pedagogisk måte.

Men i etterpåklokskapens klare lys, er det nok også naturlig å innrømme for svak kunnskap om hvor sårbar premien var for svingninger i ulike økonomiske parametre. Vi som den gang jobbet i KLP, var stolte markedsførere av et "alt-inkludert"-produkt, som vi både trodde og ønsket skulle være stabilt, trygt og forutsigbart for kommunene.

Da verden gikk pensjon i mot ...

Så kom 2001. Sviktende avkastning, svake buffere etter "dotcom-krisen" og en prioritering av å bruke reserver på blant annet endring av etterlattepensjonene i tariffoppgjøret, gjorde situasjonen annerledes. Et sammenfall av flere forhold, gjorde at behovet for mer premie oppstod. Og "alt-inkludert"-produktet til KLP fikk noen bulker, selv om utfordringen var den samme

AV SPESIALRÅDGIVER
STEINAR FUGLEVAAG,
FAGFORBUNDET



både i pensjonskassene og hos kommunene som hadde private leverandører.

Men alle trodde, eller håpet, at dette var et unntaksår. Og at alt ville være på skinner igjen i 2002. Men da 2002 kom, viste det seg å bli enda verre! Fortsatt elendig avkastning, kombinert med et godt lønns- og trygdeoppgjør, medførte at reguleringspremien også dette året måtte dekkes av kommunene selv.

Og da var krisen der for mange kommuner. De hadde tømt kassa i 2001, og hadde ikke reserver til å dekke nok et år med høye premier. Konsekvensen ville i så fall være at neste alle kommuner endte på ROBEK-lista!

Våren 2002 hadde regjeringen sammen med KS gjort en del utredningsarbeid knyttet utviklingen i pensjonskostnadene for kommunen. Gjennom arbeidet med statsbudsjettet, ble nok daværende kommunalminister Erna Solberg klar over at situasjonen var mildt sagt krevende for kommunesektoren. I realiteten hadde hun bare to alternativer: Gi mer penger til kommunene, eller finne på annet lurt.

Det hun da valgte, var å finne på noe annet lurt, nemlig en ny bestemmelse om håndtering av pensjon i kommunale regnskap.

De lure reglene ...

Forslaget til nye regler ble i all hast sendt på høring mot slutten av 2002, og med høringsfrist 15.11.02. Og skulle da vedtas og gjøres gjeldende allerede for regnskapsåret 2002. Det første oppslaget om dette i Kommunal Rapport finnes i denne perioden:

http://kommunal-rapport.no/artikkel/innviklede_nye_pensjonsregler

Alt i alt svært vanskelig tilgjengelig materiale med tanke på få inntrykk av den faktiske driften av kommunen.

Systemet ble basert på regelverket i privat sektor, men med noen særtrekk knyttet til for eksempel premieavvik, og ikke minst hvordan praksis med fastsetting av beregningsparametere skulle gjøres.

Jeg mener det er opplagt at de økonomiske parametrene ble gjort alt for snille, av politiske grunner. Denne "sminkingen" fikk mange kommuners regnskap til å se bedre ut enn de i realiteten var.

Jeg tror det er riktig å si at disse reglene ble en utfordring for mange økonomisjefer, revisorer og rådmenn. Regelverket ble så innviklet at svært mange kommuner følte seg hjelpeløse i håndtering og kvalitetssikring av tallene.

Det tok flere år før kommunene hadde innarbeidet skikkelige rutiner på hvordan håndtere de årlige avvikene og amortisering av disse. Blant annet sleit mange kommuner med forståelse av fortegnene! Var positive tall i aktuarberegningene positivt for regnskapet, eller var det negativt? Og når det var negativt det første året, ble de da positivt det neste?

I 2005 fikk vi den situasjonen at premieavviket for mange kommuner endret fortegn. Man måtte kostnadsføre mer enn det som var innbetalt i premie. Dette gikk faktisk noen kommuner hus forbi, og noen oppdaget først i forbindelse med årsavslutningen at premieavviket var ført feil, noe som hadde store regnskapsmessige konsekvenser.

En annen mulighet som oppstod, var jo å drive en form for "earnings management" gjennom å påvirke premieavviket. Kommuner som var på vei mot ROBEK-lista, men som hadde likviditet, kunne for eksempel innbetale ekstra premie til premiefond. Dette ga en inntektsføring første året, som kanskje var nok til å holde kommunen unna ROBEK-lista. Eller kanskje gjorde det mulig å komme seg ut av lista i henhold til inngåtte planer.

Neppe tilsiktet fra lovgiver, men en mulighet som oppstod for kreative kommuneøkonomer. Om noen faktisk gjorde det i noe omfang, vet jeg ikke, men det ble snakket om i flere sammenhenger.

Skal vi bare fortsette?

Fra min nåværende posisjon i Fagforbundet, har vi vært tydelige på at vi mener at regnskapsreglene for pensjon, både i privat og offentlig sektor ikke fungerer etter hensikten. Vi har solide, fonderte pensjonsordninger i KLP og pensjonskasser, og det er svært liten risiko med slike ordninger for arbeidsgiver.

Videre mener jeg at dagens regler med ulike amortisering av premieavvik, gjør det svært vanskelig å sam-

menligne kommuners økonomi. Noen har ett års amortisering (noen har til og med null år!), noen har brukt de maksimale amortiseringstidene, og noen har gjort endringer underveis. Alt i alt svært vanskelig tilgjengelig materiale med tanke på få inntrykk av den faktiske driften av kommunen.

Premien vil kunne variere fra år til år, men med fornuftig oppbygging og styring av premiefond, ville kommunene kunne få en helt grei og stabil premie. Noen av dagens noter burde utvikles og opprettholdes som informasjon, men tallene trenger ikke å bli innarbeidet i resultatregnskap og balanse.

Førsteamanuensis Jon Lundesgaard ved Høgskolen i Hedmark har i år skrevet en omfattende rapport om temaet. For de som ønsker mer kunnskap og vurderinger knyttet til temaet, anbefales rapporten, og spesielt de casene han viser fram.

Av spesiell interesse for kommunene, er også hans vurdering av SPK sin rolle, der staten har alt ansvar for pensjonsforpliktelsene. Allikevel håndteres lærernes ordning der på samme måte som en ordinært forsikret ordning. Dette synes helt uforståelig for meg, og en tilsvarende argumentasjon kan også brukes i forhold til sykepleierordningen. Det er de arbeidsgiverne som til enhver tid har ansatt sykepleiere som betaler en solidarisk premie. Har man ikke lenger ansatt sykepleier, har man heller ikke lenger et ansvar som arbeidsgiver.

Avslutningsvis vil jeg minne om at det offentlige pensjonssystemet fortsatt står foran store endringer. Allerede i 2015 vil uførepensjonsordningen bli endret, og vil gi store tilbakeføringer til kommunenes premiefond. Forhåpentligvis vil disse midlene bli disponerte på en klok måte av kommunene, og brukt til å fendre framtidige svingninger.

Vi i Fagforbundet er også forberedt på at alderspensjonsordningen vil bli diskutert i nær framtid. Hvordan dette vil slå ut regnskapsmessig, er jo usikkert. Men skal det bli en god pensjon også i framtida, må det brukes vesentlige midler. Og arbeidstakersiden er ikke klar for å overta ansvaret for at pensjonen blir til å leve av. Vi må fortsatt ha en fornuftig risikodeling mellom arbeidsgiver, arbeidstaker og pensjonsinnretningene.

Steinar Fugleavaag

Spesialrådgiver i pensjonspolitisk sekretariat – Fagforbundet siden 2011

Bedriftsøkonom fra BI

Ansatt innen bank, finans, forsikring siden 1986

Kundeansvarlig/avdelingsleder i KLP 1992 – 2011

Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?

Etiske retningslinjer og arbeid med etikk handlar som oftast om å gjere arbeidstakarane, eller ei yrkesgruppe, bevisste på kva som er rett, galt eller på kanten i høve til yrkesrollen.

Det er sjeldan merksemd på kvar grensa kan gå i eit etisk perspektiv for arbeidsgivar eller bransjeorganisasjonar si innskrenking av den grunnleggande fridomen kvar enkelt av oss har som samfunnsborgar og innbyggjar.

Når du les dette har årsmøtet i NKRF truleg tatt evalueringa av NKRF sine etiske retningslinjer til orientering. Frå NKRF si analyse og oppsummering av evalueringa ser vi at oppslutninga om undersøkinga var låg, og kjennskapen til dei etiske retningslinjene blant dei som har svart var heller “låber”.

Årsmøtet har sannsynlegvis vedtatt å oppmode medlemmane til etiske refleksjonar og dilemmadiskusjonar. Eg tek årsmøtet på ordet, og tek med dette initiativ til refleksjon og dilemmavurdering gjennom Kommunerevisoren. I denne artikkelen vil eg reflektere litt rundt ein avgrensa del av etikken for vår yrkesgruppe (revisorar og kontrollutvalssekretærar i offentlig verksemd) ved å diskutere prinsipielle sider ved samfunnsengasjement. Eg håpar på reaksjonar i neste Kommunerevisoren, og at denne artikkelen kan vere starten på felles refleksjon rundt etikkspørsmål for revisorar og kontrollutvalgssekretærar i kommunane. Temaet kan gjerne diskutast under emneknaggen #etikkNKRF på twitter også. “Revisor” er mitt perspektiv, og eg brukar nemningane revisor, yrkesgruppe, profesjon i denne artikkelen. Det inkluderar kontrollutvalssekretærar, og nemninga kommune gjeld også fylkeskommune.

Etikkbegrepet vert blanda med mange andre begrep. Dei som har tatt kurs i etikk har sikkert fått høyre at etikk handlar om læra om og systematisk refleksjon rundt kva som kan vere rett og galt, medan moral handlar om den enkelte sine personlege oppfatningar av rett og galt¹. Vidare ser vi ofte at etikk og omdømme blir sett i samanheng. Større eller mindre brot på etiske prinsipp kan setje

1 Kvalnes, Øyvind m.fl: Sosiale medier i all offentlighet – lytte – dele – delta: Etik i sosiale medier. Oslo. 2011

AV FAGLIG LEDER
ANNA ØLNES, REVISJON
MIDT-NORGE IKS



personleg omdømme og verksemda sitt rykte i eit dårleg lys, men å komme i dårleg lys treng ikkje ha samanheng med etikk. Om det blir avslørt grove feil i ein revisjonsrapport, og dette kjem fram i media, vil det truleg svekke revisoren og revisjonseininga sitt omdømme, men det handlar ikkje nødvendigvis om etikk. Det som likevel er interessant er når det blir lagt strenge føringar på profesjonen og korleis dei skal leve livet sitt privat. Når dette er grunnlagt med å sikre omdømmet til bransjen og verksemda, så rører det ved etiske prinsipp på ein annan måte enn kva det er tenkt. Då kan det stillast etiske spørsmål ved kor langt verksemda og bransjen kan gå i å setje grenser for dei tilsette sin grunnleggande fridom, rettar og plikter. Det er ikkje berre den enkelte revisor som bør vere bevisst sine handlingar. Leiinga, enten det er i revisjonsverksemda eller ein bransjeorganisasjon, må vere merksam på kor grensa går for å gripe inn i dei tilsette sin grunnleggande fridom. Det gjeld formelle reglar så vel som dei uformelle reglane som legg grunnlaget for organisasjonskulturen.

Lat oss seie at NKRF vedtok at dei etiske retningslinj-

Anna Ølnes er fagleg leiar for forvaltningsrevisjon i Revisjon Midt-Norge IKS. Ho har vore medlem og leiar av forvaltningsrevisjonskomiteen i NKRF, og har ellers vore engasjert i ulike former for organisasjonsarbeid for NKRF gjennom heile medlemstida.

■ ■ Leiinga, enten det er i revisjonsverksemda eller ein bransjeorganisasjon, må vere merksam på kor grensa går for å gripe inn i dei tilsette sin grunnleggande fridom.

ene skal vere uendra: Det er i all hovudsak til å leve med. Det som er mitt store ankepunkt er begrepet “trussel”, og særleg når det blir brukt om samfunnsengasjement, “samfunnsengasjementstrussel”:

Samfunnsengasjementstrusselen som kan oppstå hvis medlemmet oppfattes å ha et tydelig politisk engasjement, eller deltar aktivt i styrende organer i lokale organisasjoner eller lignende.

I NKRF sine etiske retningslinjer blir det reflektert rundt “samfunnsengasjementstrusselen” i vedlegg 1. Her går det mellom anna fram at døme på slike truslar er:

- Medlemskap i politisk parti.
- Deltaking i organisasjon, losje eller anna, der kommunestyre-, kontrollutvalsmedlemmar eller tilsette i kommuneadministrasjonen også deltar.
- Tette vennskapsband med politisk eller administrativ leiing i kommunen.
- Deltaking i sentrale verv i lokale organisasjonar som idrettslag, FAU, veldedige organisasjonar m.m.

Dette er utvilsamt noko vi bør ha merksemd på og tenke over, men når det blir brukt som “trussel” trur eg at det rører ved ei etikkgrænse på fleire måtar enn det som var tenkt. Bør ikkje nettopp vår yrkesgruppe sjå kor viktig slikt engasjement er? Som revisorar av offentleg verksemd er vi kvar dag vitne til kor viktig det er at folk stiller opp i “samfunnsdugnaden”, enten som politikarar eller som bakkemannskap og frontfigurar i frivillige organisasjonar og foreldreutval. Er det i eit etisk perspektiv rett å legge til grunn ein yrkeskultur som set yrkesgruppa på utsida av denne dugnaden – berre for å vere heilt sikker?

No tolkar eg ikkje NKRF sine etiske retningslinjer slik at denne type “sirkulasjon” ikkje skal finne stad i det heile tatt. Det blir trekt fram fleire konstruktive forslag til forhåndsreglar for å unngå situasjonar der revisorrollen kjem i konflikt med privat engasjement og private kontaktar.

Likevel vil eg trekke fram at det kan virke uheldig for vår bransje- og bedriftskultur at vi brukar begrep som “trussel” om deltaking og engasjement i samfunnet.

Kva er galt med samfunnsengasjement? Lat oss ta det motsette – ikkje samfunnsengasjert: Denne revisoren vil kanskje ha begrensa innsikt i kva som rører seg i media, av lokale og nasjonale politiske diskusjonar. Denne revisoren vil truleg i liten grad vere i stand til å setje revisjonsarbeidet sitt i ein større kontekst.

Bærebjelken i utføring av revisjon er den faglege kompetansen vår. Med rett metodekunnskap, enten det er innan rekneskapsrevisjon eller forvaltningsrevisjon, skal vi i

utgangspunktet vere rusta til å utføre oppgåvene våre systematisk og etter gitte kriteriar. Fagleg kompetanse og systematisk utføring av revisjonsarbeidet fungerer også som sikring mot personleg synsing og meining. Denne kompetansen er ikkje berre knytt til den einskilde revisoren si utdanning og revisjonserfaring. Den heng også saman med korleis det er lagt til rette for kritisk gjennomgang og kvalitetssikring av arbeidet i verksemda og i bransjeorganisasjonar. Det bør vi kommunisere til våre brukarar og omverda vår. Vi bør kommunisere at solid kompetanse og organisatorisk tilrettelegging for at arbeidet blir utsett for kritisk gjennomgang, er den viktigaste garantien for at konklusjonane i arbeidet er sannsynlege og rette.

Eit anna fundament er kor open kulturen er; organisasjonskulturen og bransjekulturen. Ein organisasjon der det er lagt til rette for kritisk gjennomgang av kvarandre sitt arbeid er truleg kjenneteikna av ein kultur der det er lett å gi konstruktiv kritikk og der slik kritikk blir tatt i mot konstruktivt. Det gjeld så vel overfor leiinga som overfor kollegaene. I ein slik organisasjonskultur vil det truleg ligge betre til rette for open og fri meningsutveksling rundt etikk og etiske dilemma.

På neste side følgjer to figurar om samfunnsengasjement. Inspirert av KS sin “trafikklysmetode” reflekterer eg rundt den første figuren (fig.1) sjølv. Den andre figuren (fig. 2) overlet eg til lesaren. Desse eksempla har utgangspunkt i grunnleggjande rettar og plikter som gjeld for innbyggjarar i Norge.

Innbyggjarar i Norge har, under gitte føresetnader grunnleggjande rett til å delta i val, både med stemmerett og til å ta imot val. Retten til å ta imot val er ikkje berre ein rett, det er ei generell plikt også.

Den som blir vald til representant, har plikt til å ta imot valet, om vedkommande ikkje

a) er vald utanfor det valdistriktet der ho eller han har røysterett,

b) har møtt som representant på alle storting etter førre val,

d) er medlem av eit politisk parti og vald på ei valliste som ikkje går ut frå dette partiet.²

Dette prinsippet er ytterlegare stadfesta i vallova. Vil det ikkje då vere meir etisk betenkeleg å legge hindringar på revisjonstilsette sin rett og plikt til å stille til Stortingsval enn at revisjonstilsette stiller til slike val?

Denne retten og plikta ser også ut til å gjelde ved kommune- og fylkestingsval. I § 14-1b og 14-2 går det fram

2 Grunnlova, § 63

			
	Heilt greitt	Kjem an på...	Ikkje greitt
Stå på valliste til stortingsval	X		
Stå på valliste til kommunevalg		X	

Fig.1

at den som utfører revisjon for kommunen eller fylkeskommunen er utelukka frå val til folkevalde organ i vedkommande kommune eller fylkeskommune. Det er altså ikkje berre å seie nei til å ta imot val i samanheng med kommune- eller fylkestingsval heller, viss det er ein kommune som vedkommande ikkje utfører revisjon i. Rett nok er vallova meir generell i sitt atterhald³. Her heiter det:

*Utelukket frå val til kommunestyre eller fylkesting er:....
c) den som foretar revisjon av en kommune eller fylkeskommune.*

I forarbeida⁴ til vallova går det fram at:

Det er dermed holdepunkter for å fortolke denne bestemmelsen likt med kommunelovens bestemmelse om valgbarhet i § 14 nr. 1 bokstav b.

Det er i beste fall litt uklart kva slags reglar som gjeld for revisorar når det gjeld deltaking i val til kommunestyre

og fylkesting. Kanskje NKRF skal ta initiativ til ei opprydding i dette? I såfall er mi tilråding at NKRF sørger for at medlemmane sine grunnleggjande demokratiske rettar blir klare og tydelege, slik at unntaket berre gjeld den, eller dei kommunane ein utfører revisjon i.

Når slik aktivitet blir sett på som "samfunnsengasjementstrussel" tolkar eg det inn i ramma av omdømme og identitet, og at det kan true rolla vår og den tilliten omverda vår skal ha til oss som sjølvstendig revisor. Det er ei relevant og viktig vurdering. På ei anna side kan ein sjå på slik aktivitet som ein måte å opptre ope om politiske og andre verdiar. Personleg verdissyn har vi uansett, enten vi er opne om det, eller vi held det for oss sjølv. Garantien for at dette ikkje pregar måten vi utfører revisjon på ligg i kompetanse, metodisk tilnærming, standardar og kvalitetssikring, og at vi har opne organisasjonskulturar med rom for kritikk og diskusjon.

			
	Heilt greitt	Kjem an på...	Ikkje greitt
Uttrykke eller dele (retwitre) støtteerklæring til lærarar som nekta å følgje kommunen sitt pålegg om å rangere elevane inn etter tre kategoriar for måloppnåing (Sandefjord kommune) http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Sandefjord-larere-beholder-jobben-etter-skjemaboikott-7456654.html#.U5AdHfmqnp0			

Fig.2

Det siste eksempelet (fig.2.) overlet eg til lesarane. Utgangspunktet er ytringar på sosiale medier. Her er eit eksempel:

Sist vinter var det mykje merksemd på sosiale medier rundt to lærarar i Sandefjord som nekta å følgje kommunens sitt pålegg om å rangere elevane etter tre kategoriar når det gjeld måloppnåing. Ei stund såg det ut til at dei to

lærarane ville bli oppsagt på grunn av at dei ikkje ville etterkomma kommunen sine krav. Dette vekte stort engasjement, og avisoppslag blei delt på sosiale medier. Korleis bør vi som revisorar av kommunal verksemd forholde oss til slike saker i sosiale medier? Korleis bør vi generelt opptre i sosiale medier? Eg utfordrar til drøfting av dette spørsmålet, gjerne i lys av ytringsfridom og etiske prinsipp rundt vårt yrke. Kanskje ein kontrollutvalssekretær kan ta ballen?

³ Valgloven, kapittel 3; § 3-3-3

⁴ Ot.prp. nr. 70 for 2002-2003

Planlegg høstens kursaktiviteter og sett av datoene for dine favoritter nå!



Samling for kontrollutvalgssekretærer

17. – 18. september 2014

Best Western Karl Johan Hotell, Oslo



Møteplass for selskapskontroll

4. – 5. november 2014

Thon Hotel Oslo Airport, Gardermoen



Lederkonferansen

12. – 13. november 2014

Thon Hotel Arena, Lillestrøm



Fagtreff for regnskapsrevisorer

19. – 20. november 2014

Thon Hotel Oslo Airport, Gardermoen

Informasjon og påmelding på www.nkrf.no



Norges Kommunerevisorforbund

Kursfinner

	Dato	Sted	Kurs	Pris
Årsmøte	17. sep - 18. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	19. sep - 20. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	21. sep - 22. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	23. sep - 24. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	25. sep - 26. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	27. sep - 28. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	29. sep - 30. sep	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	1. okt - 2. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	3. okt - 4. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	5. okt - 6. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	7. okt - 8. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	9. okt - 10. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	11. okt - 12. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	13. okt - 14. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	15. okt - 16. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	17. okt - 18. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	19. okt - 20. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	21. okt - 22. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	23. okt - 24. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	25. okt - 26. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	27. okt - 28. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	29. okt - 30. okt	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	1. nov - 2. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	3. nov - 4. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	5. nov - 6. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	7. nov - 8. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	9. nov - 10. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	11. nov - 12. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	13. nov - 14. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	15. nov - 16. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	17. nov - 18. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	19. nov - 20. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	21. nov - 22. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	23. nov - 24. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	25. nov - 26. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	27. nov - 28. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-
Årsmøte	29. nov - 30. nov	Oslo	Årsmøte, Rapportering 2013	15.000,-



- på vakt for fellesskapets verdier

NKRFs årsmøte 2014 – stabilitet og fornyelse

Styreleder Per Olav Nilsen ønsket velkommen til NKRFs årsmøte 15. juni i praktfulle omgivelser og strålende sommervær på Rica Holmenkollen Park Hotel.

AV BJØRN BRÅTHEN,
SENIORRÅDGIVER I NKRF

Totalt var 272 stemmer – fordelt på 84 personlige stemmer, 118 personlige fullmakter og 70 bedriftsstemmer – representert. Årsmøtet ble som vanlig avholdt i forkant av NKRFs fagkonferanse.

Styrelederen åpnet årsmøtet med å få enstemmig tilslutning til saklisten, og deretter gjennomførte han de innledende valgene for årsmøtet. Per-Martin Svendsen og Torgun M. Bakken ble nær sagt som vanlig valgt til hhv. møte- dirigent og varadirigent.

Deretter ble de ordinære årsmøtesakene om *årsregnskap og -beretning for 2013, redegjørelser for perioden og årsbudsjett for 2015* behandlet.

Årsresultatet for NKRFs samlede virksomhet ble ca. 250 000 bedre enn budsjettet, og regnskapet viser for øvrig at forbundet fortsatt har en sunn og solid økonomi. Redegjørelsene fra NKRFs ulike organer vitner om stort engasjement og god utvikling. Budsjettet for neste år legger opp til fortsatt høy aktivitet.

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

- NKRFs strategi for 2014-2017
- Evaluering av NKRFs etiske retningslinjer
- Medlemsbedriftenes behov for løsninger/verktøy på faglige og administrative områder

Styrelederen la fram saken om *NKRFs strategi for 2014-2017*. I styrets forslag videreføres NKRFs virkeområde og visjon om at *NKRF er organisasjonen*



Dirigentbordet i arbeid. F.v.: Styreleder Per Olav Nilsen, møteditig Per-Martin Svendsen, varadirigent Torgun M. Bakken og møte- sekretær Ole Kristian Rogndokken.

for utvikling av revisjon av og tilsyn med kommunal sektor. NKRF skal imidlertid i årsmøteperioden vurdere sin strategi i lys av de endringene som forventes å komme. Årsmøtet sluttet seg enstemmig til den framlagte strategien for 2014-2017.

Evalueringen av NKRFs etiske retningslinjer ga ingen signaler om at det er behov for å gjøre endringer i innholdet. Det bør imidlertid oppfordres til at bedriftsmedlemmene og lokalforeningene diskuterer dilemmaer og trusler. Årsmøtet tok styrets evaluering til orientering.

Det omfattende datamaterialet som den styreoppnevnte arbeidsgruppen samlet inn i spørreundersøkelsen om medlemsbedriftenes behov for løsninger/verktøy på faglige og administrative områder, utgjør et nyttig grunnlag for administrasjonen mht. å kunne bistå og ev. legge til rette for ulike former for samarbeid bedriftsmedlemmene imellom. Dette må imidlertid skje i regi av samarbeidspartnerne og for deres regning og risiko, dvs. ulike former for «spleiselag».

Årsmøtet tok vurderingene og anbefalingene til orientering.

Valgkomiteens leder, Morten Alm Birkelid, la fram valgkomiteens innstilling, som ble godt mottatt. Alle valg av nye tillitsvalgte var enstemmig og uten motforslag. Resultatet ble gjenvalg av styrets nestleder Reidar Enger og styremedlem Nina Neset for ett år. Videre ble Torgun M. Bakken og Tor Ole Holbek valgt som nye styremedlemmer for to år. Sverre Bugge Midthjell og Inge Storås ble valgt som ny komiteleder i hhv. selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen og disiplinærkomiteen. Videre ble Unn Helen Aarvold, Kirsti Torbjørnson, Ingvar Linde og Morten Alm Birkelid gjenvalgt som leder av hhv. revisjonskomiteen, forvaltningsrevisjonskomiteen, regnskapskomiteen og valgkomiteen. Blant komite-medlemmene som var på valg, ble det sju nye medlemmer og fire gjenvalg. Gjenvalgt ble også NKRFs revisorer.

En komplett oversikt over NKRFs tillitsvalgte i 2014-15 er inntatt på neste side.

Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2014-2015

Etter valgene på årsmøtet i Oslo 15. juni 2014

Styret

Leder: Per Olav Nilsen, Trondheim kommunerevisjon, 2013-15
Nestleder, Reidar Enger, Oslo kommune, Kontrollutvalgets sekretariat, 2014-16 (gjenvalg)
Medlem Torgun M. Bakken, Glåmdal sekretariat IKS, 2014-2016 (ny)
Medlem Nina Neset, Romerike revisjon IKS, 2014-2015 (gjenvalg)
Medlem Tor Ole Holbek, Kristiansand Revisjonsdistrikt IKS, 2014-2016 (ny)
1. varamedlem Inger-Anne Fredriksen, Buskerud Kommunerevisjon IKS, 2014-2015 (ny)
2. varamedlem Marianne Vara, Sogn og Fjordane Revisjon IKS 2014-15 (gjenvalg)

Revisjonskomiteen

Leder: Unn Helen Aarvold, Oslo kommune, Kommunerevisjonen, 2014-2016 (gjenvalg)
Medlem Kjetil Bjørnsen, Kommunerevisjonsdistrikt 3, Møre og Romsdal IKS, 2014-2016 (gjenvalg)
Medlem Linn Therese Bekken, Vestfold Kommunerevisjon 2013-2015
Varamedlem Bjørg Hagen, Innlandet revisjon IKS 2014-15 (gjenvalg)

Forvaltningsrevisjonskomiteen

Leder: Kirsti Torbjørnson, Telemark kommunerevisjon IKS, 2014-2016 (gjenvalg)
Medlem Anders Svarholt, Østfold kommunerevisjon IKS, 2014-2016 (ny)
Medlem Lina Høgås, Hedmark Revisjon IKS 2013-15
Varamedlem Kathrine Moen Bratteng, Trondheim kommunerevisjon 2014-2015 (gjenvalg)

Regnskapskomiteen

Leder: Ingvar Linde, Sogn og Fjordane Revisjon IKS 2014-2016 (gjenvalg)
Medlem Linda Undrum, Akershus og Østfold fylkesrevisjon 2014-2016 (ny)
Medlem Ann Katharine Gardner, Revisjon Midt-Norge IKS 2013-2015
Varamedlem Inge Johannessen KomRev NORD IKS 2014-2015 (ny)

Kvalitetskontrollkomiteen

Leder: Cicol T. Aarrestad, Rogaland Revisjon IKS, 2013-15
Medlem Alf-Erlend Vaskinn, KomRev NORD IKS 2013-15
Medlem Frode Singstad, Revisjon Midt-Norge IKS, 2014-2016 (gjenvalg)
Varamedlem Siv-Janne Skeide, Buskerud kommunerevisjon IKS 2014-2015 (gjenvalg)

Selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen

Leder: Sverre Bugge Midthjell, KonSek Midt-Norge IKS 2014-2016 (ny)
Medlem Line Bosnes Hegna, Telemark kontrollutvalgssekretariat IKS, 2014-2016 (ny)
Medlem Sissel Mietinen, Kontrollutvalgan IS, 2013-2015
Varamedlem Liv Tronstad, KomSek Trøndelag IKS 2014-2015 (gjenvalg)

Disiplinærkomiteen

Leder: Inge Storås, Revisjon Midt-Norge IKS, 2014-2016 (ny)
Medlem Morten Alm Birkelid, Hedmark Revisjon IKS 2013-2015
Medlem Sigmund Harneshaug, Kommunerevisjonsdistrikt 2, Møre og Romsdal, 2014-2016 (ny)
Varamedlem Pål Ringnes, Buskerud Kommunerevisjon IKS 2014-2015 (ny)

Hederstegnkomiteen

Leder: Per-Martin Svendsen, Bærum kommune, Kommunerevisjonen, 2013-2015
Medlem Marit Ingunn Holmvik, KomRev Trøndelag IKS 2014-2016 (ny)
Medlem Marianne Hopmark, Distriktsrevisjon Nordmøre IKS 2014-2016 (gjenvalg)
Varamedlem Åge Sandsengen, Kommunerevisjon IKS – Valdres og Hallingdal 2014-2015 (ny)

Revisorer

Revisor Steinar Neby, Follo distriktsrevisjon 2014-15 (gjenvalg)
Revisor Brita Arvidsen, Asker kommunerevisjon 2014-15 (gjenvalg)
Vararevisor Sissel Mikalsen, KomRev Trøndelag IKS 2014-15 (gjenvalg)

Valgkomiteen

Leder: Morten Alm Birkelid, Hedmark Revisjon IKS 2014-15 (gjenvalg)
Medlem Tone Steffensen, KomRev NORD IKS, 2014-15 (ny)
Medlem Arvid Hanssen, Kontrollutvalgssekretariat Midt-Norge IKS 2014-15 (gjenvalg)
Varamedlem Irene Loka, Kommunerevisjonen Vest, Vest-Agder IKS 2014-15 (ny)

Kontrollutvalgssekretariatet Innlandet



Kari Louise Hovland er ansatt som rådgiver fra 1. april 2014. Hun er utdannet ved Norges Landbrukshøgskole – med tittelen cand.agric. De siste åtte årene har hun jobbet i fagenhet for videregående opplæring i Oppland fylkeskommune, har tidligere arbeidet som stipendiat/forsker og har bred erfaring i saksbehandling og utrednings-/analysearbeid.

Telemark kommunerevisjon IKS



Kjell Ekman (60) er ansatt som daglig leder fra 1. august 2014. Han er statsautorisert revisor og har siden 1990 vært partner i Ernst & Young, Porsgrunn.

Artikkelpreisen 2013

Bodhild Laastad, seniorrådgiver i NKRF, er tildelt artikkelpreisen 2013 for artiklene «20 år med kontrollutvalg og forvaltningsrevisjon» i Kommunerevisoren nr. 1/2013 og «Revisors rolle i forvaltningsrevisjon» i Kommunerevisoren nr. 2/2013. De er begge skrevet i anledning av 20-årsmarkeringen av kommuneloven og tilgjengelig på www.kommunerevisoren.no. Artikkelpreisen, som er delt ut siden 1995, tildeles etter flere kriterier, bl.a. at artikkelen/-e skal ta opp et aktuelt tema og ha faglig tyngde samt at stoffet skal være presentert på en lett forståelig måte.



Redaksjonen
ønsker alle
leserne en
riktig god
sommer!

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: 2000

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 Grafisk 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

Nasjonal Fagkonferanse i offentlig revisjon

28-29 oktober 2014



Velkommen på fagkonferanse

2014



Følg konferansen
på Twitter:
#offrev14



Clarion Hotel Oslo Airport, Gardermoen



www.iaa.no



www.nkrf.no



www.riksrevisjonen.no