



## LES MER OM:

- // Ytelsespensjon og regnskap: Utfordringene for foretak
- // E-handel – hva er det og har det betydning for regnskapsrevisor?
- // Hvorfor er de så gode?



## Nr 5 – 2014

- 2 Kommunerevisoren for 50 år siden**  
Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet:**  
Pensjonsutfordringen  
Styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Ytelsespensjon og regnskap:  
Utfordringene for foretak – del 1**  
Dr. polit. Jon Lundesgaard, Høgskolen i Hedmark
- 8 E-handel – hva er det og har det betydning  
for regnskapsrevisor?**  
Hovedrevisor Ann Karin Olander, Asker kommunerevisjon
- 12 Kronikk: Kommunene har ulike forutsetninger  
for å gi et likeverdig tjenestetilbud**  
Fagsjef Dag-Henrik Sandbakken, KS
- 13 Regnskapsmessig periodisering:  
En kommentar – del 2**  
Norvald Monsen, dr. oecon., professor ved Norges  
Handelshøyskole og professor II ved Høgskolen i Hedmark
- 17 Forvaltningsrevisjon i stat og kommune  
– Likheter og forskjeller – del 2**  
Forvaltningsrevisor Tom Øyvind Heitmann, Vest-Finnmark  
kommunerevisjon IKS
- 22 Kontrollutvalg: Arena for kontroll og for utvikling?**  
Sekretariatsleder Lars Hansen, Salten kontrollutvalgsservice
- 23 Hvorfor er de så gode?**  
Tekst: Bodhild Laastad, NKRF
- 26 Mål – trenger kommunene det?  
En studie om målstyring/mål- og resultatstyring i  
kommuner**  
Daglig leder Torgun M. Bakken, Glåmdal sekretariat IKS
- 30 Nytt om navn**  
SF Revisjon IKS  
Nye tillitsvalgte i NKRF

Forsidebilde: shutterstock.com

## | 50 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

I en større kommune hadde 23 ansatte, eller 85 prosent av personalet i kommunerevisjonen, sluttet i løpet av de siste 8 år. – Da det ble reist spørsmål om forholdet i bystyret kom det fram at revisjonsansatte gikk over til bedre betalte stillinger i staten og i det private næringsliv.

Under behandlingen presiserte ordføreren at kommunerevisjonens folk ikke hadde krav på særbehandling selv om de var underlagt bystyret direkte.

Et medlem fremmet følgende forslag: *”Bystyret pålegger lønnsutvalget å utrede saken og fremme forslag til lønnsplasseringer som er mer i samsvar med de utdannelses- og innsatskrav som stilles, således at bystyret kan føle seg trygg for at kommunerevisjonens effektivitet ikke blir svekket i framtiden.”*

Varaordføreren, som var medlem av lønnsutvalget, ga uttrykk for at han mente forslaget kom på feil tidspunkt og så helst at det ble trukket.

Likevel ble forslaget enstemmig vedtatt.

Reguleringen av kommunegrensene pr. 1. januar 1964 ble av en distriktsrevisor oppsummert slik:

Pr. 31.12.63 hadde han 10 kommuner til revisjon. Pr. 1.1.64 var antallet redusert til 6. – En kommune var i sin helhet overført til et annet distrikt. For de øvrige ble situasjonen slik:

- En kommune ga fra seg et mindre område og fikk i tillegg et større og to mindre områder.
- To kommuner gikk helt sammen med den største delen av den tredje og fikk i tillegg tre mindre områder fra andre kommuner.
- En kommune gikk helt sammen med den største delen av en annen. I tillegg til dette ble det lagt til et større og to mindre områder av andre kommuner. Av den kommunen som gikk delvis inn i sammenslutningen ble to mindre områder overført til andre kommuner. Her ble altså 8 kommuner innblandet.
- Deler av fire forskjellige kommuner ble slått sammen til en kommune.
- En liten kommune på 570 innbyggere avga to områder til andre slik at innbyggertallet ble redusert til 350.

Flere vansker meldte seg. Hvem skulle avslutte kommuneregnskapene, mange av kommunekassererne før 1.1. var fullmektiger etter 1.1., og hvem skulle an vise på 1963 budsjettet etter 1.1.? – For skatteregnskapene var det enda verre. Hvem skulle arve skatteregnskap, restskatter og restanser på utskrevet forskuddsskatt? Og hva måtte til når kommunene hadde ulike skattekrediteringssystemer?

# Pensjonsutfordringen

Det er alltid viktig med god kommunikasjon mellom revisor og kontrollutvalg, og i regnskapsrevisjonssammenheng er oppstarten et særdeles viktig tidspunkt for god kontakt.

**E**t årsoppgjør ligger bak oss, og for regnskapsrevisjonen har en ny årssyklus startet opp. Kontrollutvalget må få informasjon om hva som ligger i revisors oppgaver.

Det er et velkjent fenomen at det er et forventningsgap mellom det revisor gjør og det folk flest tror at revisor gjør. Det er derfor særlig viktig at kontrollutvalget blir gjort klar over hva som ligger i oppgaven med å revidere årsregnskapet og spesielt hva som ikke ligger i oppgaven. I tillegg bør kontrollutvalget få informasjon om hvilke prioriteringer revisor mener er nødvendig eller hensiktsmessig å gjøre for å kunne gjennomføre regnskapsrevisjon på en effektiv måte. Slik informasjon gir kontrollutvalget mulighet til å vurdere om det er behov for å bestille tilleggsoppdrag, enten gjennom en utvidet regnskapsrevisjon eller som forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalgssekretæren har også en oppgave i å veilede kontrollutvalget i denne vurderingen.

Åpen og god dialog mellom revisor, kontrollutvalget og kommunestyret er vesentlig for å få en godt fungerende revisjons- og tilsynsordning. Generelt mener jeg det er større risiko for underkommunikasjon enn for overkommunikasjon.

I løpet av sommeren har det i media vært en diskusjon om pensjonsordning og regnskap. NKRF har ikke noen mening om valg av pensjonsordning, men det er klart at valg av type pensjonsordning har betydning for hvem som bærer risikoen, noe som selvsagt også får effekt for kostnaden knyttet til ordningen. Å estimere framtidige pensjonskostnader er en krevende oppgave med mange usikre faktorer. Mange vesentlige forhold er også helt utenfor kommunenes/selskapenes påvirkning. Slik jeg har forstått diskusjonen, er det generell enighet om at ingen er tjent med å tildekke kostnadsbildet. Det er mer en diskusjon om hvordan og hvor dette skal presenteres.

Kommunene/fylkeskommunene kan velge å utgiftsføre differansen mellom beregnet pensjonskostnad og innbetalt premie påfølgende år, eller å fordele den over, nå, 7 år. Siden ordningen ble innført har det blitt et akkumulert avvik (premieavvik), der betalt premie for kommune-



STYRELEDER  
PER OLAV NILSEN

sektoren samlet er ca. 28 milliarder kroner høyere enn det som er belastet kommunenes og fylkeskommunenes regnskapsresultat. Denne ordningen ble innført i 2002, mot råd fra både regnskapsmiljø og revisjonsmiljøet, dog med unntak av Den norske Revisorforening (DnR). NKRF er fortsatt av den mening at en fordeling av premieavviket over flere år bryter med grunnleggende prinsipper for kommuneregnskapet. Vårt prinsipielle standpunkt er at det er premiebeløpet som skal belastes årsregnskapet.

Nordisk sjefsrevisorkonferanse avholdes hvert andre år. Årets konferanse ble arrangert i Oslo, i tiden 16.-18. august. Hovedtema for årets konferanse var kvalitet og styring, og inneholdt både en drøfting av kvalitetsbegrepet innenfor revisjon, utviklingen i revisjonsstandarder og regnskapsprinsipp. Disse konferansene er interessante og nyttige, både for å følge utviklingen i andre land og for å diskutere problemstillinger knyttet til revisjon og tilsyn med revisorer som arbeider under andre rammebetingelser.

**NKRF er fortsatt av den mening at en fordeling av premieavviket over flere år bryter med grunnleggende prinsipper for kommuneregnskapet.**

# Ytelsespensjon og regnskap: Utfordringene for foretak – del 1\*

\*) Artikkelen er i to deler. Del 2 med fullstendig liste over henvisninger kommer i Kommunerevisoren nr. 6/2014.

Med ytelsespensjon garanteres den pensjonerte bestemte ytelser, og det medfører at det etableres forpliktelser. Både internasjonalt og nasjonalt har den dominerende oppfatningen gått ut på at disse forpliktelsene skal vises i finansregnskapene til foretak.

**R**egulverkene dette leder til er sammensatte, og har over tid vært gjenstand for en god del endringer. Bildet av driften av foretak blir med dette mindre klart, og det reiser spørsmålet om meningen med det hele.

## 1. Innledning

Pensjoner og regnskap er et omfattende og krevende område. Dette både som regelverk, og dernest som spørsmålet om effekter rent faktisk. Etableringen av regelverk reiser spørsmålet om hva slags effekter det er ønskelig å synliggjøre og hvordan dette skal skje mer konkret. Ytelsespensjon innebærer at det gis et løfte om en bestemt pensjon, helst slik at pensjonsytelsen står i et visst forhold til opparbeidet godtgjørelse for arbeidsinnsats. Virkningene av full innarbeiding i finansregnskapet av ytelsespensjon er omfattende. Siden 1980-tallet internasjonalt, og i Norge siden 1990-tallet, går retningslinjene for finansiell rapportering nettopp i den retning. Med vekt lagt på nasjonale norske retningslinjer forankret i Regnskapsloven av 1998 er sammenhengen mellom ytelsespensjoner og regnskap nylig vært gjenstand for en gjennomgang i en oppdragsrapport fra Høgskolen i Hedmark. Forsiden til rapporten, utarbeidet

**Jon Lundesgaard** har doktorgrad fra Universitet i Oslo med arbeid i økonomisk organisasjonsteori. Han har vært tilsatt i Finansdepartementet, Handelshøgskolen BI og Høgskolen i Hedmark.



AV DR. POLIT.  
JON LUNDESGAARD,  
HØGSKOLEN I HEDMARK



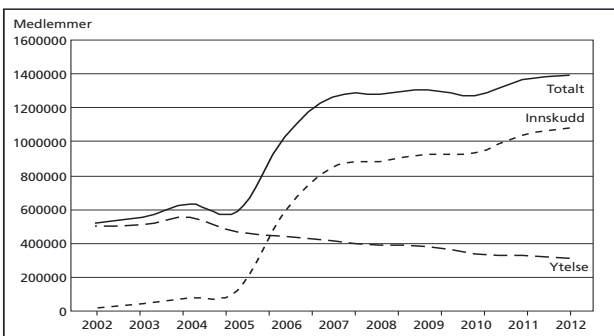
Illustrasjon 1: Forsiden til den omtalte rapporten.

med Fagforbundet som oppdragsgiver, er tatt med i *illustrasjon 1*. Jf. for øvrig også Lundesgaard (2014a) under henvisninger.

Forfatteren av denne artikkelen står oppført som ansvarlig for rapporten. I arbeidet har en hatt nytte av nær løpende kontakt med en kyndig referansegruppe. I referansegruppen var Norges Kommunerevisorforbund representert med daglig leder Ole Kristian Rogndokken. Som en følge av en forespørsel fra utlandet ble det i tillegg utarbeidet et engelskspråklig sammendrag, jf. Lundesgaard (2014b). Problemstillingen en ser på er nylig omtalt kort av Voldnes (2014). I det foreliggende bidraget blir det gitt en kortfattet oversikt over rapporten.

## 2. Regnskapsreglene setter ytelsespensjon under press

I privat sektor er ytelsespensjon på vikende front. Dette er på en oversiktlig måte dokumentert i arbeid av Veland og Hippe (2013). Som en ser i *illustrasjon 2* hentet fra deres bidrag erstattes ytelsesordninger med innskuddsordninger. Nye ordninger etableres typisk som innskuddsordninger. For mottakere av pensjon gir innskuddsord-



Illustrasjon 2: Illustrasjonen er hentet fra Veland og Hippe (2013) og er basert på FNO (Finans Norge) statistikk.

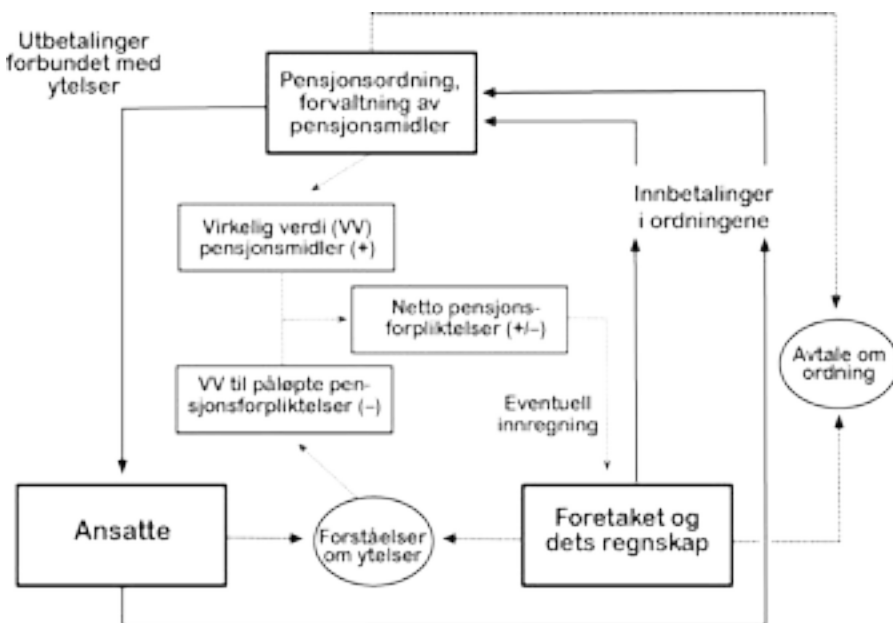
ningene en pensjon bestemt av pensjonsmidlene. Dermed utsettes de også for den risiko som er forbundet med midlenes plassering.

Avtaler mellom en arbeidsgiver og arbeidstakerne om pensjon medfører at arbeidsgiver tar på seg å bidra til ordningen. Rent prinsipielt er det ikke noe i veien for at en innskuddsordning kan konstrueres slik at den for en arbeidstaker blir likeverdig med en gitt ytelsesordning, økt risiko tatt i betraktning. Om det faktisk er det som skjer er en annen sak. I alle tilfelle synes arbeidsgivere å foretrekke innskuddsordninger. Det peker i retning av at de oppfatter det slik at de kommer rimeligere ut med slike ordninger. Et moment i sammenhengen er den mulige risiko som ytelsesordninger utsetter arbeidsgiver for.

Når arbeidsgiver bidrar til en pensjonsordning fører det til at virkninger av ordningen på en eller annen måte reflekteres i regnskapet til vedkommende. Ved innskuddsordninger bidras det til de ansattes pensjonsordninger og innskuddet dette utgjør blir kostnaden i resultatoppstillingen til arbeidsgiver. Ved ytelsesordninger er dette mer sammensatt, og dette går en nærmere inn på i de to neste avsnittene. Effektene av å innarbeide regnskapsvirkninger av ytelsespensjoner er betydelige. Dette reiser spørsmålet om regnskapsreglene på en ikke uvesentlig måte er med på å bestemme valg av pensjonsordninger i retning av innskuddsordninger.

## 3. Hva er ideen?

Når det med en arbeidstaker som part etableres en ytelsesordning sier det seg selv at det oppstår forpliktelser. Denne innledende konstateringen er av helt almen karakter og dermed også uten å være mer spesifikk med hensyn til hvordan forpliktelsene møtes. Det er åpenbart at dette er forpliktelser som er annerledes enn gjeld fastlagt som et bestemt nominelt beløp. Verdien av forpliktelsene, her



Illustrasjon 3: Noen grunnleggende trekk ved ytelsesordningene.

## ■ ■ Innarbeidingen av effekter, som vi er opptatt av, er kompleks, forstyrrer bildet av foretaket som virksomhet, og er vanskelig å forstå.

omtalt som virkelig verdi (VV), fremkommer som et mer eller mindre usikkert anslag. Med krav om at ordningen skal sikres bygges det opp pensjonsmidler for slik å kunne møte forpliktelsene. Hvordan dette virker forklares ved hjelp av *illustrasjon 3*.

Det er tre parter med i bildet. For det første arbeidstakerne og arbeidsgiver som begge bidrar med innskudd i ordningen. Utbetalingene forbundet med ytelser kan ganske enkelt dekkes på en "pay as you go" (PAYG) basis med de løpende innskuddene. Problemet med dette er balansen mellom ytende og mottakende, og videre spørsmålet om sikringen av faktisk kapasitet til å bidra med det som skal til. Oppbyggingen av pensjonsmidler som en del av ordningen i et fond forvaltet av en tredje part (fondering) er et svar.

Som antydnet i *illustrasjon 3* er det mulig å tilordne en virkelig verdi til pensjonsmidlene som så kan stilles opp mot anslaget på pensjonsforpliktelser regnet til virkelig verdi. Differansen mellom de to størrelsene kan være slik at ordningen er kjennetegnet ved underdekning eller overdekning i forhold til forpliktelsene (netto pensjonsforpliktelser). Regnskapsmessig innarbeiding av virkninger av ytelsesordninger går ut på at netto pensjonsforpliktelser balanseføres. I tillegg kommer det resultatvirkninger som noe annet enn bare kostnadsføringen av arbeidsgivers innskudd. I *illustrasjon 3* er innarbeidingen markert som eventuell fordi kravet om dette ikke er hundre prosent. Innarbeidingen av effekter, som vi er opptatt av, er kompleks, forstyrrer bildet av foretaket som virksomhet, og er vanskelig å forstå.

### 4. Kompleksitet en utfordring

Innarbeidingen i finansregnskapet av ytelsespensjonsvirkninger er kompleks av flere grunner. For det første er det som innarbeides samle størrelser som er et resultat av et mer omfattende antall underliggende størrelser. Det som innarbeides er dermed mer sammensatt og mindre umiddelbart. For å få en oversikt er det nødvendig å se nærmere på både regnskapet og noteopplysningene. Særlig noteopplysningene kan være krevende å sette seg inn i. For det andre vanskeliggjøres det hele ved at det i det gjeldende norske regelverket er gitt adgang til valgmuligheter. I *illustrasjon 4* er det tatt med en oversikt over det som innarbeides og de underliggende størrelsene.

Det er lett å innse at det bak anslag på pensjonsopptjeningen (jf. (e) i *illustrasjon 4*) ligger beregninger av aktuarfaglig art som er teknisk krevende og basert på en rekke forutsetninger. Forutsetninger endrer seg typisk over tid. Endrede forutsetninger har ikke bare betydning for den løpende opptjening, men også for det som allerede er opptjent. Effekter av dette er med under estimatendringer

og avvik (jf. (g) i *illustrasjon 4*) som kan bidra med betydelige effekter.

Poenget med *illustrasjon 4* er å presentere effektene samlet. Detaljene bak illustrasjonen er forklart nærmere i Lundesgaard (2014a). En merker seg dessuten at det er netto balanseeffekt som overdekning eller underdekning (forpliktelse), og hvordan størrelsen beveger seg i løpet av rapporteringsperioden, som innarbeides i finansregnskapet.

### 5. Hva er viktige opplysninger om et foretak?

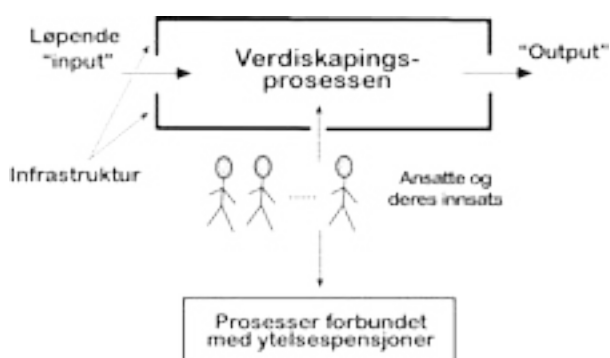
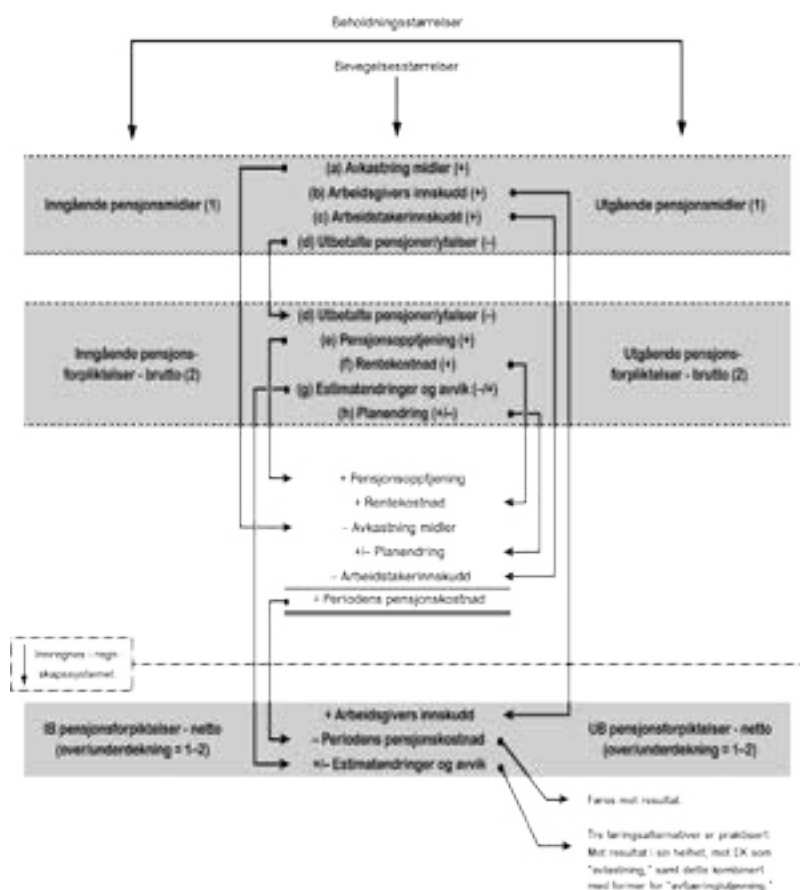
Poenget med finansregnskap og finansiell rapportering er å bidra med opplysninger om et foretaks økonomiske situasjon. Tradisjonelt er rapporteringen av det som faktisk er realisert vektlagt. En innvending har gått ut på at det er fremtidsmulighetene som bidrar til det som er verdien av et foretak. Det er nødvendig å se fremover, ikke bakover. På den annen side er det slik at opplysninger om det faktisk realiserede i mange tilfelle også peker fremover ved å si noe om evnen til å bidra i det videre. Med disse innledende observasjonene kan det se ut som om vi står overfor et dilemma i valget av å konsentrere oppmerksomheten enten om verdiskapsprosessen (evnen til å bidra med resultater mer umiddelbart) eller verdien av foretaket "som konstruksjon."

I den øverste delen av *illustrasjon 5* har en tatt med en enkel illustrasjon av verdiskapingsprosessen. Forankret i det som er forretningsideen bygges foretaket opp som teknisk-organisatorisk infrastruktur for møtet med løpende virksomhet. Et særlig kritisk spørsmål, som finansregnskapet bør hjelpe oss med å besvare, er hva dette gir som netto i form av resultater. Som konstruksjon er det åpenbart at foretakets verdi nettopp er forbundet med evnen til over tid å bidra med slik netto. Med dette oppheves dilemmaet antydnet ovenfor. En lang rekke interessante aspekter forbundet med dette er på en prominent og umiddelbar måte presentert av New York (Columbia) professoren Stephen Penman (2011). En norsk omtale finnes i Lundesgaard (2012/2013).

Med pensjonsordningene foretaket bidrar til, og ytelsespensjon spesielt, kommer det momenter i tillegg som er med på å bestemme bildet av den økonomiske situasjon som blir rapportert. Regnskapsreglene er slik at effektene av å innarbeide prosessene forbundet med ytelsespensjon er betydelige. Dette er effekter som langt på vei er beregnet og ikke realisert som transaksjoner, dessuten lengre fremoverskuende, samt usikre eller svært usikre. Vi står åpenbart overfor spørsmålet om hva dette gjør med bildet av foretakets evne til mer umiddelbart å levere i forhold til det som er forretningsideen.

Regnskapsreglene er slik at effektene av å innarbeide prosessene forbundet med ytelsespensjon er betydelige.

Illustrasjon 4: Sammenhenger ved beregningen av periodens pensjonskostnad og balanseført pensjonsforpliktelse.



Illustrasjon 5: To prosesser, foretaket i kjernen i tillegg til prosesser forbundet med pensjoner/ ytelsespensjoner.

# E-handel

## – hva er det og har det betydning for regnskapsrevisor?

Fra 1. januar 2015 pålegges kommuner og fylkeskommuner å motta fakturaer og kreditnotaer i siste versjon av elektronisk handelsformat (EHF).

**A**rtikkelen tar utgangspunkt i et foredrag jeg hadde i forbindelse med NKRFs Fagtreff for regnskapsrevisorer høsten 2013. Bakgrunnen for innholdet i artikkelen er først og fremst informasjon innhentet gjennom kartlegging og revisjon i egen kommune, samtaler med revisorer fra andre kommuner og informasjon som ligger tilgjengelig på Direktoratet for forvaltning og IKT (DIFIs) side: [www.anskaffelser.no](http://www.anskaffelser.no)

### Innledning og bakgrunn

E-handel er egentlig ikke noe nytt. Det har eksistert i en årrekke allerede, men mitt inntrykk er at det likevel ikke har vært den mest alminnelige måten å gjøre innkjøp på. Over de siste 3-4 årene derimot har e-handel innen offentlig sektor blitt satt på dagsordenen. Daværende regjering ønsket en effektivisering av offentlig sektor gjennom bruk av digitale løsninger. Fom. 1. juli 2011 ble statlige virksomheter pålagt å kunne motta e-fakturaer og e-kreditnotaer. Fom. 1. juli 2012 ble det krav om at alle innkjøpsavtaler inngått av statlige virksomheter skulle forplikte leverandører til å utstede e-faktura og e-kreditnotaer ved kjøp av varer og tjenester. Kommunaldepartementet anbefalte også kommunene å tilpasse seg regelverket for statlige virksomheter. Fom 1. januar 2015 pålegges kommuner og fylkeskommuner å motta fakturaer og kreditnotaer i siste versjon av elektronisk handelsformat (EHF), jf. §§ 10 og 12 i Forskrift om IT standarder i offentlig forvaltning.

DIFI fikk mandatet og oppgaven med å tilrettelegge for å ta i bruk e-handel i offentlig sektor. I DIFIs regi har dette resultert i en e-handelsplattform med standardisert og strukturert dataformat og datautveksling mellom handelspartene. Standardformatet og den elektroniske prosessen er harmonisert med Europeisk standardiserings-

AV HOVEDREVISOR  
ANN KARIN OLANDER,  
ASKER KOMMUNEREVISJON



arbeid. DIFI peker selv på ønskelige positive effekter av e-handel:

Bedre oppfølging av innkjøp, besparelser, bedret effektivitet og ressursutnyttelse, mindre papirbruk, bedre ettersporbarhet og transparens.

### Hva er e-handel?

ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser stiller krav til at revisor setter seg inn i revisjonsoppdraget og de systemer som påvirker regnskapsrapporteringen. Således kreves en forståelse av hva e-handel er for å kunne utarbeide adekvate revisjonshandlinger. Det er nødvendig å begrense detaljbeskrivelsen av e-handel noe i denne artikkelen. Det gis heller ingen beskrivelse av e-handelsprosesser på leverandørens side.

For å kunne oppnå de ønskede effektene av e-handel var det naturlig å integrere ordreprosessen, varemottaksprosessen, fakturamatching og betaling til leverandør. DIFI har derfor hatt ansvaret for å utvikle elektroniske prosesser og standardisert formater som favner alle leddene.

1. **E-katalog:** Varer og tjenester er gjort tilgjengelig på IBX-katalogen for de leverandører som staten, kommunen eller fylkeskommunen har rammeavtaler med og som støtter e-handel. Det er leverandørene



## Således kreves en forståelse av hva e-handel er for å kunne utarbeide adekvate revisjonshandlinger.

som publiserer og vedlikeholder katalogene, men det er laget prosesser for elektronisk godkjenning av katalog av avtaleansvarlig hos kunden (offentlig sektor).

2. **E-ordre:** På bakgrunn av behov gjøres bestilling av varer/tjenester. Den som har delegert fullmakt og nødvendige tilganger (innkjøper) bestiller på IBX-katalogen. Alternativt foretas fritekstbestillinger, dvs. bestilling fra øvrig sortiment hos «rammeleverandør», eller innkjøp ved hjelp av elektronisk rekvisisjon (enkeltkjøp) iht. innkjøpsreglement og lov om offentlig anskaffelser. Ordren tildeles en identifikasjonskode (ordrenummer) som identifiserer innkjøperen og tilhørighet i organisasjonen. Innkjøper påfører kontostreng og mva-kode før ordren sendes videre til godkjenning av anviser. Alle innkjøpere er tilknyttet en anviser og dette ligger registrert i en fullmaktsmatrise i økonomisystemet. Anviser kontrollerer at anskaffelsen synes relevant for driften, at det er budsjettmessig dekning og at anskaffelsen synes økonomisk rimelig før ordren sendes elektronisk videre til leverandør. Ordrene som blir oversendt til leverandøren blir liggende «på vent» inntil varemottak registreres og e-faktura matches (se trinn 4 og 5).

Av praktiske årsaker og forhåpentligvis tuftet på en risikovurdering kan innkjøpsreglementet hos den enkelte kommune sette beløpsgrenser for hvor små ordre som må forhåndsgodkjennes av anviser. Jeg har sett eksempler på grenser på både kr 3 000 og kr 10 000.

3. **Fysisk varemottak/kontroll mot fysisk pakkseddel:** Dette kan i utgangspunktet gjøres av andre enn innkjøper, forutsatt at det kontrolleres at mottatte varer er i tråd med pakkseddel og pakkseddel overleveres til innkjøper. Hvis det er mest effektivt at innkjøper gjør den fysiske kontrollen, kan kontrollen kombineres med registrering av varemottak/e-pakkseddel (se trinn 4).
4. **Registrering av e-varemottak /e-pakkseddel:** Når varene er mottatt, må varemottaket registreres

elektronisk. Mottatte varer «hukes av» mot varelinjene på ordren. Hvis man ikke mottar alle bestilte varer, gjenstår en rest på ordren. Dette vil være grunnlag for en senere forsendelse. Resterende varer «hukes av» først når de er levert. Hvis det er kommet varer som ikke er bestilt, vil man få et avvik (kan ikke matche varene mot ordren). Varene sendes i retur. Hvis erstatningsvare er mottatt (f.eks. lysebrune istedenfor lysegrå pappbegre) og dette aksepteres av bestiller, må ordren korrigeres med riktig artikkel, pris, antall.

En e-faktura kan ikke matches før varemottak er registrert elektronisk.

5. **E-faktura og e-kreditnota:** Elektronisk faktura mottas fra leverandør. Den vil ha henvisning til ordrenummeret og kan på basis av dette hente opp riktig ordre/varemottak. Hvis det ikke fremkommer avvik mellom varelinjer på faktura og registrert varemottak (artikkel, pris, kvantum, e.l.), blir faktura godkjent automatisk og bokført i tråd med kontering og mva-koding som ble gjort på ordreregistreringstidspunktet. Hvis det er avvik mellom registrert varemottak og e-faktura, får innkjøper melding om dette og må ta stilling til avviksbehandling. Ved større avvik må leverandør kontaktes. Det utstedes kreditnota og ny faktura. Det er mulig å legge inn en beløpsmessig grense for aksept av mindre avvik, f.eks. tilsvarende et fakturagebyr. Fakturaer med avvik under beløpsgrensen blir automatisk godkjent og avviket blir automatisk bokført.

6. **Betaling av faktura:** Bokførte e-fakturaer betales iht. samme rutine som øvrige fakturaer, enten iht. remitteringsforslag basert på forfallsdato fra økonomisystemet eller manuell behandling av enkeltfakturaer.

### Grunnpilarer for e-handel

**Elektronisk handelsformat (EHF)** er et standardisert format som effektiviserer digital samhandling. Både kjøper og selger bruker samme format som er kjent og åpent.

For å kunne foreta e-handel må både kunder (staten,

## Men har kommunen eller fylkeskommunen tatt i bruk alle trinnene? Det må revisor kartlegge.

fylkeskommuner, kommuner) og leverandører ha et økonomisystem som kan **sende og motta elektroniske handelsdokumenter i EHF**. For mindre leverandører finnes det web-baserte løsninger for å produsere e-faktura uten at dette er knyttet til leverandørens økonomisystem.

Kunder og leverandører må være registrert i **elektronisk mottakeradresseregister (ELMA)**. Enhetene som registreres i ELMA identifiseres gjennom sitt organisasjonsnummer. I ELMA er det registrert hvilke dokumenter som kan mottas i EHF-format og hvilket aksesspunkt (se under) enheten benytter for å sende/motta EHF-dokumenter. Aksesspunktene har ansvar for kontinuerlig oppdatering av informasjon knyttet til den enkelte kunde og leverandør som er registrert i ELMA.

Den enkelte kunde og leverandør må inngå avtale om overføring av EHF-dokumenter med et **aksesspunkt**. Et aksesspunkt fungerer som en «elektronisk budbil» som sørger for å sende EHF-filen mottatt fra avsender til mottakers aksesspunkt. For å finne riktig «adresse» gjøres et informasjonssøk i ELMA. Aksesspunktet kan f.eks. være en økonomisystemleverandør eller en bank. DIFI administrerer godkjenning av aksesspunktene.

### Betydning for regnskapsrevisjon

Om innkjøpene gjøres som e-handel eller manuell handel, så skal de rapporteres likt i regnskapet. Innkjøpsfakturaene påvirker utgiftssiden i drifts- eller investeringsregnskapet, mva-behandling (-kompensasjon eller -fradrag) og balansesiden (leverandørgjeld, evt. eiendeler). Revisjonsmålsetningene om gyldige innkjøp, bokføring på riktig art og tjeneste, korrekt mva-behandling samt fullstendig registrering av forpliktelser vil være uforandret selv om kommunen eller fylkeskommunen tar i bruk e-handel, helt eller delvis.

Under avsnittet om «Hva er e-handel?» er det beskrevet 6 trinn i en fullintegrert e-handelsrutine. Men har kommunen eller fylkeskommunen tatt i bruk alle trinnene? Det må revisor kartlegge. Hvis alle trinnene er tatt i bruk, ligger det en del kontroller i bunnen som revisor kan teste og eventuelt bygge på ved sin revisjon.

- A) Skjer bestillingene elektronisk slik at det genereres elektronisk ordre med ordrenummer som referanse?
- B) Registreres varemottak mot elektronisk ordre?
- C) Mottas e-fakturaer for mottatte varer?
- D) Har man tatt i bruk matching og automatisk bokføring av e-fakturaer?

### Prekvalifisering av e-katalogene:

Før e-katalogene publiseres på markedsplassen for e-handel, må de godkjennes av avtaleansvarlig hos kommunen eller fylkeskommunen. Gyldighetskontroll forutsetter at varesortimentet, priser, leveringsbetingelser, osv. kontrolleres mot underliggende rammeavtale. Kontrollen sikrer større grad av lojalitet mot rammeavtalene og at innkjøper handler riktige produkter til riktige priser. Dette ivaretas selv om man ikke har innført fullintegrert e-handel. Revisor må imidlertid være klar over at for innkjøp fra leverandørens øvrige sortiment (som ikke omfattes av rammeavtalen) eller enkeltkjøp på rekvisisjon, så skal regler om offentlige anskaffelser og kommunens innkjøpsreglement følges.

### Delegert myndighet og tilgang til e-handel:

På samme måte som for skannede fakturaer, må det være etablert en rutine for å tildele myndighet og tilgang til innkjøper- og anviserrollen i forbindelse med e-handel. I egen kommune har man valgt å knytte tilgang til innkjøpsmodulen også opp mot obligatorisk opplæring i e-handel, regnskap og mva-behandling.

For revisor kan det være aktuelt å ta ut rapport som viser registrerte roller i innkjøpsmodulen og kontrollere et utvalg av disse mot underliggende dokumentasjon/skjemaer. En bør ha blick for eventuelle uheldige rollekoblinger. Test av generelle IT-kontroller rundt tilgang og tilbakekalling av tilgang til systemer vil også underbygge legitimiteten til de som har delegert myndighet og tilgang til e-handel.

### Forhåndsgodkjenning av e-ordre av anviser:

Ved en 2-trinns godkjenning av innkjøp på ordretidspunktet, gis anviser en reell mulighet til å stoppe eventuelle innkjøp som ikke er relevant for driften (mislighetsforebyggende) eller som det mangler budsjettmessig inndekning for. Revisor bør imidlertid kartlegge om det er satt beløpsmessig grense for småinnkjøp som ikke skal forhåndsgodkjennes av anviser. Det er mulig å etablere automatisk periodisk rapportering av innkjøp under beløpsgrensen som viser hvilke leverandører, beløp, antall bestillinger, hvilken innkjøper som har bestilt, osv. Anviser må kvittere i systemet for at rapporten er lest for å kunne jobbe videre.

### Elektroniske ordre:

For hver elektroniske innkjøpsordre genereres et unikt ordrenummer. Bruk av fast bestillernummer vil utgå. Dette

## Revisor bør kartlegge om det er etablert beløpsgrenser for hvor store avvik som automatisk godtas.

reduserer mislighetsrisiko for uautoriserte og eventuelt ugyldige innkjøp ved at noen «låner» bestillingsnummeret. Ordrenummeret vil identifisere innkjøper, ansvar og tjeneste som vedkommende kjøper inn for. Faktura og eventuelle kreditnotaer vil ha referanse til ordrenummer. Deler av kontostrengen vil allerede være definert som følge av innkjøperens tilhørighet i organisasjonen. Kontering av innkjøpsordren stiller samme krav til innkjøperens regnskapskompetanse og kunnskap om mva-kompensasjon og -fradrag som før. Forskjellen er at kontering skjer forut for vare- og fakturamottaket.

### Matching av e-faktura mot e-ordre/varemottak:

Revisor bør kartlegge om matching er tatt i bruk for alle leverandører eller bare utvalgte leverandører. Hvis matching er tatt i bruk, vil systemet ved mottak av e-faktura og e-kreditnota, søke etter ordre/registrerte varemottak med tilsvarende ordrenummer for å kunne matche faktura. Hvis alle varelinjene på ordren/varemottaket blir matchet mot en faktura, vil ordren/varemottaket være ferdigbehandlet. Den kan således ikke matches mot en ny faktura. Den automatiske kontrollen sikrer at bare gyldige fakturaer blir bokført og betalt. Kontrollen avverger også risiko for dobbeltregistrering hvis det utilsiktet eller tilsiktet skulle bli sendt to fakturaer for samme innkjøp.

Dersom det ikke er avvik eller avvik mellom e-faktura og registrert varemottak eller avvik er ubetydelige, vil faktura automatisk bokføres i samsvar med kontering på ordren. Hvis man ikke benytter matching av faktura mot ordre/varemottak, sendes faktura «på flyt» for attestasjon og anvisning, og kontering påføres ved fakturagodkjenning. Revisor bør kartlegge om det er etablert beløpsgrenser for hvor store avvik som automatisk godtas. Det er mulig å få ut rapporter over automatisk godkjente avvik for å vurdere omfanget og betydningen av slike.

Ved betydelige avvik ved matchingen, vil innkjøper få elektronisk melding om avvik. Hvis avviket aksepteres, må både innkjøper påføre konteringsstreng og godkjenne og i tillegg må anviser godkjenne. Avvik som ikke godkjennes avklares med leverandør. E-kreditnota sendes for hele den opprinnelige e-fakturaen, og utlignes i økonomisystemet. Ny e-faktura sendes og matches mot ordren/varemottaket.

### Elektronisk handelsformat (EHF) sikrer tilstrekkelig informasjon på e-faktura

Når e-faktura lages i EHF, er det krav om at spesifikke opplysninger skal legges i 30 obligatoriske felt i formatet.

De obligatoriske feltene er sammenfallende med formelle krav i bokføringsloven med tilhørende forskrift.

### Litt til å gruble over ...

E-fakturaer kommer med nettobeløp, dvs. at i økonomisystemet må mva legges til og deretter må det kodes om mva er kompensasjonsberettiget, fradragsberettiget eller ingen av delene. Revisor bør kartlegge om det er innført nye mva-koder og vurdere testing av om disse håndteres korrekt.

Bokføring av e-faktura kan skje på varelinjenivå dersom matching mot ordre/varemottak skjer på varelinjenivå. Dette gir en rekke ekstra poster pr. kontoart, og revisors kontroll av fullstendig registrering av fakturafaktura total synes å bli mer tungvinn.

DIFI er administrator og tilrettelegger for bruk av e-handelsplattformen. Hvilke kontroller er etablert hos DIFI og aksesspunktene for å ivareta driftssikkerheten av e-handelsplattformen? På hvilken måte er e-handelsdokumentene eller opplysninger lagret i ELMA sikret mot ufullstendig overføring, ødeleggelse, manipulasjon eller at informasjon fra disse kommer på avveie? Iht. ISA 402 Særlige hensyn ved revisjon av en enhet som bruker en serviceorganisasjon bør revisor vurdere å lese avtaler eller innhente informasjon, alternativt rapporter fra DIFI og aksesspunktene, for å forstå hvordan leverte tjenester og internkontroll rundt disse påvirker regnskapsrapporteringen for kommunen/fylkeskommunen.

### Utvikling i mengden av EHF-fakturaer

Statistikker som er publisert på [www.anskaffelser.no](http://www.anskaffelser.no) viser en nesten firedobling av antall e-fakturaer fra juni 2013 til mai 2014. DIFI har prognoser for en ytterligere dobling i antall e-fakturaer ut 2014.

**Ann Karin Olander** er registrert revisor (BI 1987) og har høyere revisor studium fra NHH (1993). Hun har vært ansatt i Asker Kommunerevisjon som hovedrevisor innenfor regnskapsrevisjon siden 15. september 2008 og har før det mangeårig variert revisjonspraksis fra privat sektor.

# Kommunene har ulike forutsetninger for å gi et likeverdig tjenestetilbud

**Kommuner med lave skatteinntekter, ingen regionalpolitiske tilskudd eller kraftinntekter, har en krevende oppgave i å gi innbyggerne gode og likeverdige tjenester.**

**I**nntektssystemet gir kommunene ulike økonomiske forutsetninger for å gi et likeverdig tjenestetilbud.

Alle innbyggere i Norge har et berettiget krav om likeverdige tjenester. Uansett hvor du bor, så forventer du et fullverdig tilbud innen barnehage, skole, pleie- og omsorg eller helse. Videre forventer innbyggere og næringsliv en effektiv utøvelse av myndighetsoppgavene og en aktiv og nyskapende kommune med et blomstrende kulturliv. Et aktivt idrettslag forventer en aktiv og deltakende kommune, et aktivt næringsliv forventer en aktiv kommune.

Ser man stort på det, så skulle man tro at de folkevalgte har alle muligheter til å innfri alle rimelige krav. I år forvalter kommunesektoren godt over 400 mrd. kroner, eller om lag 18 prosent av fastlands bruttonasjonalprodukt. Hver femte person som har jobb i Norge, jobber i sektoren. Ressursene er store, kompetansen er god, men mulighetene er likevel begrensede.

De folkevalgte forvalter hver sin større eller mindre del av dette, innenfor de samme lover og forskrifter. Kommunestyret skal tilpasse tjenestene til de lokale preferansene, men innenfor de nasjonale føringene. I utgangspunktet bør det være en relativt grei oppgave, men de folkevalgte i kommunesektoren har svært ulike forutsetninger for å gjøre dette.

Kommunene får sine inntekter fra flere kilder, og inntektene har ulike bindinger. Gebyrer, egenbetalinger og øremerkede inntekter er bundne inntekter som gir lite lokalpolitisk handlingsrom. De to største inntektskildene er de såkalte frie inntektene – skatteinntekter fra innbyggerne og rammetilskudd fra staten. Disse inntektene utgjør rundt regna 70 prosent av kommunenes inntekter, og man skulle derfor tro at handlingsrommet er stort. Men, folkevalgte i alle kommuner opplever dessverre ikke at de har et økonomisk handlingsrom. Det er naturligvis ikke uvanlig at det skyldes kommunestyrets egne prioriteringer. Det må de lokalt folkevalgte stå for selv. Men, en av de viktigste årsakene til ulike økonomiske forutsetninger



AV FAGSJEF DAG-HENRIK SANDBAKKEN, KS

er at skatteinntektene, som utgjør mer enn halvparten av de frie inntektene, varierer mye mellom norske kommuner. Mye mer enn hva folk flest aner. Den mest skattesvake kommunen hadde i 2013 skatteinntekter på 56 prosent av landsgjennomsnittet, mens den mest skattersterke kommunen hadde skatteinntekter på nærmere 270 prosent av landsgjennomsnittet. I inntektssystemet utjevnes disse skatteinntektene bare delvis, så forskjellene er store selv etter utjevningen.

De regionalpolitiske tilskuddene gir også kommunene ulike økonomiske forutsetninger. Disse tilskuddene kan ha stor betydning for enkeltkommuner, men i makro utgjør de langt mindre enn skatteinntektene. Dessuten er det en klar politisk begrunnelse for disse tilskuddene; alt fra småkommune-tilskudd til storbytilskudd.

Utjevning av kommunenes skatteinntekter er derfor mer et spørsmål om fordeling enn et spørsmål om insentiver til næringsutvikling. Kommunesektorens hovedoppgave er å tilby velferdstjenester etter de krav og føringene som Stortinget legger. Stortinget legger vekt på likeverdige tjenester, men gir de som skal utføre tjenestetilbudet ulike forutsetninger for å klare dette.

Etter min mening er det viktig at de som skal kontrollere og revidere kommunesektoren er klar over dette også. Revisorene kjenner kommunene godt, og de kan spille en viktig rolle i å formidle sin kunnskap til andre kommuner, til kontrollutvalgene og sekretariatene.

ØVRIGE  
KRONIKØRER:



**Nils Amund Røhne,**  
Ordfører i Stange og leder i  
kommunesektorens etikuttvalg



**Ole Petter Pedersen,**  
Nyhetsredaktør i Kommunal  
Rapport



**Tor Dølvik,** Transparency  
International Norge

Foto: Agenda Kaupang

# Regnskapsmessig periodisering: En kommentar – del 2\*

\*) Artikkelen er i to deler. Del 1 med tabell og vedlegg er inntatt i Kommunerevisoren nr. 4/2014.

## 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)



Jeg er enig med Sunde i at kommuneregnskapet bør endres, slik at det blir mer informativt. Men jeg er sterkt uenig i at veien å gå er å utarbeide samme type regnskap for kommunene, som den typen regnskap som utarbeides for private bedrifter (bl.a. med rapportering av kostnader). Og en begrunnelse for mitt synspunkt følger.

Kommuneregnskapet har samme hovedformål som forvaltningskameralistikken: rapportering av informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning (se 1 i tabell 1 – inntatt i del 1, side 21). Kommuneregnskapet har følgelig ikke samme hovedformål som regnskap for private bedrifter, eller m.a.o. lønnsomhetsforretningsregnskap: rapportering av informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler (se 1 i tabell 1 – inntatt i del 1, side 21). Og mitt utgangspunkt er at kommuneregnskapet fortsatt skal rapportere informasjon for demokratisk forvaltning av våre felles skatteinntekter. Derfor må kommuneregnskapet kunne sammenlignes med kommunebudsjettet, fordi demokratisk forvaltning av skatteinntektene innebærer at disse inntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratiske budsjettvedtak. Og gitt pengefokuset i kommunebudsjettet (jf. politikernes diskuterer og vedtar utgifter til ulike formål samt hvordan utgiftene skal finansieres, primært i form av skatteinntekter), så må vi ha samme pengefokus i kommuneregnskapet for at det skal kunne sammenlignes med kommunebudsjettet. Vi må følgelig fortsatt bruke et pengeperiodiseringsprinsipp i kommuneregnskapet.

### Pengeperiodiseringsprinsipp

I de kommunale regnskapsreglene finner vi bl.a. følgende bestemmelser:

”Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.” (KL 1992, § 48, nr. 2)

”Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes” (FR 2000, § 7)

”Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.” (MR 2000, § 7)

Basert på ovenstående, kan vi konstatere at det er kommuneloven (§ 48) som har den mest presise definisjonen på kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp: ”Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.” Og ved henvisning til omtalen av inntekter og utgifter foran i artikkelen, kan vi konstatere at dette periodiseringsprinsippet er et pengeperiodiseringsprinsipp i form av påløptprinsippet (jf. alle kjente, eller m.a.o. påløpte, utgifter og inntekter, enten de er betalt eller ikke).

Selv om den kommunale regnskapsforskriften er gitt med hjemmel i kommuneloven, finner vi en mer uklar definisjon på kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp

## ■ ■ Vi må følgelig fortsatt bruke et pengeperiodiseringsprinsipp i kommuneregnskapet.

i regnskapsforskriften, enn det vi finner i kommuneloven: "Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes" (§ 7 i regnskapsforskriften). Her finner vi nemlig et problem med definisjonen av begrepene inntekter og utgifter: Som påpekt foran i artikkelen, representerer utgifter betalingsforpliktelser, mens inntekter representerer innbetalingskrav: En betalingsforpliktelse kan betales kontant eller senere, mens et innbetalingskrav kan mottas innbetalt kontant eller senere. Dette betyr at en utbetaling er en utgift, nærmere bestemt en kontantutgift, mens en innbetaling er en inntekt, nærmere bestemt en kontantinntekt. I regnskapsforskriften synes det derimot som om utbetalinger og innbetalinger er noe annet enn, og kommer i

tillegg til, utgifter og inntekter, jamfør formuleringen "alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger", i motsetning til følgende formulering: "alle utgifter (*inkludert* utbetalinger) og inntekter (*inkludert* innbetalinger)".

I merknadene til regnskapsforskriften (§ 7) finner vi samme uklare definisjon som i selve forskriften når det gjelder begrepene inntekter og utgifter: "Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes." Hvis vi leser denne regelen bokstavelig, noe jeg antar at vi skal gjøre med lover og regler, fremkommer bl.a. følgende: "... alle ... utbetalinger og ... innbetalinger i året skal tas med i års-



## Vi bør derfor gå tilbake til bokføring av pensjonsutgifter i samsvar med påløptprinsippet istedenfor å fortsette å bokføre pensjonsutgiftene i samsvar med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp.

regnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes." Ettersom en utbetaling er en utgift som er utbetalt, er den *de facto* betalt og kan følgelig ikke være ubetalt. På tilsvarende måte er en innbetaling en inntekt som er innbetalt; den er følgelig *de facto* betalt og kan dermed ikke være ubetalt. Dette viser at begrepsbruken i merknadene til regnskapsforskriften, i likhet med begrepsbruken i selve regnskapsforskriften, i beste fall er upresis og i verste fall direkte feil.

Som en følge av at regnskapsforskriften og merknadene til forskriften synes å ha problemer med å definere de begrepene som brukes (spesielt inntekts- og utgiftsbegrepene), er det forståelig at mange lesere av regnskapsforskriften og merknadene, inkludert undertegnede, har problemer med å forstå begrepene som brukes. Og når begrepet anordningsprinsippet brukes, til tross for at det ikke dreier seg om bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for betaling, men derimot om bokføring av inntekter og utgifter som er påløpt (eller m.a.o. kjent), uavhengig av om de er betalt eller ikke (jf. påløptprinsippet), blir begrepsforvirringen enda større.

### Kostnadsrapportering

Sunde stiller følgende spørsmål i sin artikkel: "Kommuneregnskapet skal brukes til å beslutte om ressursbruk til kommunale tjenester, og er da de finansielle utgiftsbaserte transaksjonene tilstrekkelig til å ha en oppfatning om ressursbruken?" Min respons på dette spørsmålet er at kommuneregnskapet først og fremst skal brukes for å kontrollere om kommunens skatteinntekter forvaltes på en demokratisk måte; kommuneregnskapets hovedformål er ikke å rapportere informasjon til bruk for lønnsom forvaltning av skatteinntektene (jf. kostnader er utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning). Og som forklart ovenfor, trenger vi informasjon om pengevirkningen av inntektene og utgiftene for demokratisk kontroll med skatteinntektene.

Dette betyr ikke at kommunene ikke også bør forsøke å få forvalte sine ressurser (i form av skatteinntekter og andre inntekter) på en produktiv måte. Dessverre synes det imidlertid å eksistere en oppfatning om at det ikke er mulig å forvalte kommunale inntekter, eller m.a.o. kommunale ressurser, på en produktiv måte, uten at vi utarbeider samme type regnskap som private bedrifter (dvs. lønnsomhetsforretningsregnskap; jf. tabell 1 – inntatt i del 1, side 21). La meg derfor nok en gang få henlede oppmerksomheten mot innledningssitatet fra Johns (inntatt i sin helhet i del 1, side 19):

"Et resultatstrev finnes ... i begge sektorene (dvs. både i privat og offentlig sektor). De respektive *resultatregnskapene* er imidlertid svært forskjellige. I offentlig sektor kan man bare utarbeide et *pengeresultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*." (Johns, 1951, s. 5; oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Johns påpeker det selvfølgelig, nemlig at kommunene, slik som private bedrifter, strever etter å få mest mulig igjen for ressursene. Men dette betinger ikke at kommunene må utarbeide samme type regnskap som private bedrifter: Hvis vi ønsker å beregne avskrivninger av anleggsmidler som grunnlag for å vurdere ressursbruken, kan vi ganske enkelt gjøre dette som et tillegg til kommuneregnskapet. Vi kan for eksempel utarbeide en tabell for anleggsmidlene, hvor vi tar med beregnede avskrivningskostnader. Eller vi kan utarbeide et separat anleggsmiddelregnskap, hvor vi bokfører og avskriver anleggsmidlene.

Jeg er følgelig ikke motstander av at vi rapporterer kostnader i kommunene. Men jeg er sterk motstander av at slik kostnadsrapportering skal erstatte pengerapporteringen, som vi trenger for vår demokratiske kontroll med offentlige skatteinntekter. Da foretrekker jeg heller at kostnadsrapporteringen kommer som et tillegg til penge- rapporteringen.

### Færre lønnsomhetsbokføringer

Det er positivt at Sunde retter oppmerksomheten mot periodiseringen i kommuneregnskapet; den er nemlig problematisk slik den er i dag. Men til forskjell fra Sunde, som mener at problemet skyldes at kommuneregnskapets periodisering baseres på for få lønnsomhetsbokføringer (slik som bokføring av kostnader), mener jeg at kommuneregnskapet baseres på for mange slike bokføringer. Vi bør derfor redusere antallet lønnsomhetsbokføringer i kommuneregnskapet, og ikke øke antallet slike bokføringer, slik at kommuneregnskapet kan sammenlignes med kommunebudsjettet som har et pengefokus. Og den første lønnsomhetsbokføringen (eller m.a.o. kostnadsbokføringen) vi bør fjerne fra kommuneregnskapet, er reglene for bokføring av pensjon som ble innført i den kommunale regnskapsforskriften med virkning fra og med regnskapsåret 2002. Disse reglene er nemlig hentet fra privat sektor, hvor lønnsomhetsforretningsregnskap utarbeides. Vi bør derfor gå tilbake til bokføring av pensjonsutgifter i samsvar med påløptprinsippet istedenfor å fortsette å bokføre pensjonsutgiftene i samsvar med et lønnsomhetsperiodi-

seringsprinsipp. Og i den grad det er ønskelig med ytterligere opplysninger om pensjon, for eksempel fremtidige forventede pensjonsforpliktelser, kan vi rapportere slike opplysninger som et tillegg til kommuneregnskapet (se Monsen, 2012, for en utdyping av dette resonnetet).

## Rendyrket pengeregnskap

Hvis vi reduserer antallet lønnsomhetsbokføringer i kommuneregnskapet, vil vi komme nærmere et rendyrket pengeperiodiseringsprinsipp i form av påløptprinsippet (dvs. bokføring av påløpte, eller m.a.o. kjente, inntekter og utgifter) enn det som er situasjonen i dag. På denne måten kan vi utvikle kommuneregnskapet til å bli et mer rendyrket pengeregnskap; dermed blir det enklere å sammenligne kommuneregnskapet med kommunebudsjettet som er et pengebudsjett (i form av et inntekts- og utgiftsbudsjett). Og denne sammenligningen er kjernen i kontrollen med at våre offentlige skatteinntekter forvaltes på en demokratisk måte (se ovenfor).

## Konklusjon

Idéer til en pengemessig utvikling av kommuneregnskapet kan vi finne i kameralregnskapslitteraturen, nærmere bestemt i litteraturen om forvaltningskameralistikk. Som forklart ovenfor, representerer nemlig forvaltningskameralistikk et pengeregnskap i form av anordningsregnskap. Og ikke nok med dette, hovedformålet for forvaltningskameralistikken er å rapportere informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig (inkludert kommunal) forvaltning; dette er også – og bør fortsatt være – hovedformålet for kommuneregnskapet.

I første omgang kan vi rendyrke kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp, ved at vi eliminerer alle lønnsomhetsbokføringene. Da vil vi stå overfor et rendyrket påløptprinsipp, i form av bokføring av påløpte, eller m.a.o. kjente, inntekter og utgifter, uten unntak. Samtidig kan vi med fordel endre navnet på dette prinsippet fra anordningsprinsippet til påløptprinsippet; det vil nemlig være mer informativt å bruke begrepet påløptprinsippet, istedenfor begrepet anordningsprinsippet, når det henvises til bokføring av påløpte inntekter og utgifter.

Senere kan vi ta en diskusjon om hvilket pengeperiodiseringsprinsipp vi ønsker å bruke i kommuneregnskapet: påløptprinsippet med bokføring av påløpte inntekter og utgifter eller anordningsprinsippet med bokføring av anordnede inntekter og utgifter. Hvis vi velger å erstatte påløptprinsippet med anordningsprinsippet i kommuneregnskapet, bør vi også vurdere å erstatte kommuneregnskapets dobbelte bokføring (foretatt på kjøpmannens konti med en debetside og en creditside; se tabell V1 i vedlegg 1a – inntatt i del 1, side 22) med forvaltningskameralistisk enkel bokføring (foretatt på den kameralistiske kontoen med en inntektsside og en utgiftsside; se tabell V2 i vedlegg 1b – inntatt i del 1, side 22). Årsaken til dette er at forvaltningskameralistisk enkel bokføring foretatt på den kameralistiske kontoen (med egne kolonner for betalings-

anordninger og utførte betalinger) er spesielt utviklet for bruk av anordningsprinsippet som pengeperiodiseringsprinsipp. Ytterligere opplysninger som eventuelt ønskes, slik som opplysninger om utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning i form av kostnader, kan rapporteres som et tillegg til et forvaltningskameralistisk kommuneregnskap, eller m.a.o. et kommunalt pengeregnskap i form av anordningsregnskap.

## Referanser:

- Buschor, E., Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management, i Ernst Buschor and Kuno Schedler (red.). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting* (Berne Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994), pp. VII-XVIII.
- Chan, J.L., Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards, *Public Money and Management*, (2003) 23(1), pp. 13-20.
- Danielsson, A., *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (FR2000).
- Johns, R., *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabel, 1951).
- Lov 1992-09-25 nr. 107: Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) (KL1992).
- Merknader til forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (MR 2000).
- Monsen, N., Regnskapsføring av pensjon i kommuner: En kommentar til Revisorforeningen, *Kommunal økonomi* (2012), nr. 1, s. 12-14.
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 7. utgave 2014).
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Sunde, Ø., Regnskapssystem og periodisering, *Kommunerevisoren* (2014), nr. 2, s. 13-17.
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde, 1926).



# Forvaltningsrevisjon i stat og kommune – Likheter og forskjeller – del 2\*

\*) Del 1 er publisert i Kommunerevisoren nr. 4/2014.

**Dette er andre del av en artikkel som omhandler likheter og forskjeller i gjeldende rammeverk for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i stat og kommune.**

Riksrevisjonens rapporteringsplikt framgår av lov om Riksrevisjonen § 11. Her heter det at «Riksrevisjonen skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til Stortinget». Denne rapporteringsplikten ble (først) inntatt i forbindelse med vedtakelsen av gjeldende lov om Riksrevisjonen (2004). Imidlertid har rapporteringsplikten alltid vært en forutsetning ettersom Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan.<sup>1</sup> I lovforarbeidene forutsettes det at rapporteringspliktens innhold blir nærmere regulert ved instruks. Når det gjelder rapportering av gjennomførte forvaltningsrevisjoner sier instruksen at Riksrevisjonen skal rapportere dette «fortløpende» til Stortinget (§ 16). I praksis innebærer dette at rapportene oversendes til Stortinget etter hvert som de er behandlet av Riksrevisorkollegiet.<sup>2</sup> Lov og instruks gir imidlertid ikke noen nærmere anvisning på hvilke organ i Stortinget rapporteringen skal skje til. Nærmere bestemmelser om dette er inntatt i Stortingets forretningsorden.<sup>3</sup> Her framgår det at Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite skal «gjennomgå og gi innstilling til Stortinget om [...] dokumenter fra Riksrevisjonen, og andre saker om Riksrevisjonens virksomhet».

Kravene til rapportering av gjennomførte forvaltningsrevisjoner i kommunene framgår av kontrollutvalgsforskriften § 11 og forskrift om revisjon i kommuner § 8. Her heter det at revisor skal rapportere fortløpende til kommunens kontrollutvalg om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner. Med utgangspunkt i planen for forvaltningsrevisjon skal kontrollutvalget på sin side avgi rapport til kommunestyret om hvilke forvaltningsrevisjoner som er gjennomført. Denne rapporteringen kan enten skje fortløpende eller samlet i egen årsmelding. Verken lov eller forskrift har bestemmelser som pålegger kontrollutvalget å avgi innstilling til kommunestyret i forbindelse med denne rapporteringen. Nærmere bestemmelser om dette

AV FORVALTNINGSREVISOR  
TOM ØYVIND HEITMANN,  
VEST-FINNMARK  
KOMMUNEREVISJON IKS



kan kommunestyret fastsette i eget reglement for kontrollutvalget. Det er imidlertid slik at kontrollutvalget har eneretten på å innstille til kommunestyret i slike saker.<sup>4</sup> I praksis er det også vanlig at kontrollutvalg avgir innstilling til kommunestyret.

## Behandling av rapporter i kontrollorgan

På minst to punkter er det klare forskjeller i behandlingen av rapporter etter forvaltningsrevisjon i henholdsvis Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite og i kommunale kontrollutvalg. Dette gjelder reglene om offentlighet og reglene om revisors rettigheter og plikter.

Møtene i Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite går for lukkede dører. Dette framgår av Stortingets forretningsorden § 25 andre ledd. Dette innebærer at offentligheten ikke kan være tilhørere under møtene. Dette innebærer også at komitemedlemmene ikke har adgang til å gjengi uttalelser som er gitt av andre komitemedlemmer. Unntak gjelder for komitehøringer. Her kan komiteen vedta at slike skal gå for åpne dører.<sup>5</sup> Slike høringer kan inngå som en del av komiteens behandling av forvaltningsrevisjoner. Meningsutveksling mellom medlemmene i komiteen skal imidlertid ikke finne sted under åpen høring.<sup>6</sup> Dette gjør at offentligheten heller ikke her kan få innsyn i komiteens muntlige drøftinger om rapporter etter forvaltningsrevisjon. Innstillinger fra komiteen til

1 Innst.O.nr.54 (2003-2004) Innstilling fra Kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen, s. 13-14.

2 Instruks om Riksrevisjonen § 1 andre ledd.

3 Stortingets forretningsorden § 14 nr. 9 c).

4 Kommunal- og moderniseringsdepartementet; Sak 05/3969; Kommuneleaven § 77 nr. 6 og kontrollutvalgsforskriften; Innstillingsrett til kommunestyret ved forvaltningsrevisjon.

5 Stortingets forretningsorden § 27 fjerde ledd.

6 Stortingets forretningsorden § 27 sjette ledd.

## ■ ■ På minst to punkter er det klare forskjeller i behandlingen av rapporter etter forvaltningsrevisjon i henholdsvis Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite og i kommunale kontrollutvalg.

Stortinget er imidlertid offentlige etter at de er «*endelig avgitt*» av komiteen.<sup>7</sup>

Inntil 1. juli 2013 var hovedregelen at også møter i kommunale kontrollutvalg skulle gå for lukkede dører, dersom kontrollutvalgene ikke hadde bestemt noe annet.<sup>8</sup> Ved lovendring ble imidlertid hovedregelen i kommuneloven om åpne møter i kommunale folkevalgte organ innført også for kontrollutvalgene.<sup>9</sup> Dette betyr at møter i kontrollutvalg etter dette kun kan lukkes for offentligheten dersom vilkårene i kommuneloven § 31 er tilstede (herunder lovbestemt taushetsplikt). Kontrollutvalgenes saksdokumenter er i hovedregelen offentlige.

Verken lov, instruks eller Stortingets forretningsorden gir Riksrevisjonen møte- og talerett i Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite når rapporter etter forvaltningsrevisjon behandles der. Det er imidlertid etablert praksis at representanter for Riksrevisjonen gis anledning til å presentere rapportene, samt svare på spørsmål ovenfor komiteen, i forkant av at komiteen starter sin behandling av saken. Dette innebærer at Riksrevisjonen, på lik linje med offentligheten, ikke får overvære den meningsutveksling som skjer i komiteen når saken behandles der. Dette betyr naturlig nok at Riksrevisjonen heller ikke kan bidra med opplysninger under komiteens drøftinger (talerett).

I kommunal sektor er forholdene vesentlig forskjellig fra det som er nevnt ovenfor. I henhold til kommuneloven § 77 nr. 8 har kommunens revisor møte- og talerett i kontrollutvalgets møter. Denne retten gjelder uavhengig av om møtene går for åpne eller lukkede dører. I henhold til kontrollutvalgsforskriften § 19 andre ledd er revisor også gitt anledning til å kunne «*forlange sine uttalelser på møtet protokollert*».

### Behandling av rapporter i Stortinget/kommunestyret

Verken lov eller instruks om Riksrevisjonen eller Stortingets forretningsorden gir Riksrevisjonen møteplikt, møterett eller talerett ved Stortingets behandling av saker fra Riksrevisjonen. Det er imidlertid etablert praksis at representanter fra Riksrevisjonen deltar som tilskuere under forhandlingene. Dette har de imidlertid ikke anledning å gjøre dersom Stortinget vedtar å behandle saken for lukkede dører.<sup>10</sup>

Til forskjell fra Riksrevisjonen har kommunerevisor møteplikt. Dette framgår av kontrollutvalgsforskriften § 19 første ledd. Her heter det at oppdragsansvarlig revisor eller dennes stedfortreder har møteplikt i kommunestyret når saker som har tilknytning til revisors oppdrag skal behandles. Dette innebærer at revisor også har møteplikt når kommunestyret behandler rapporter etter forvaltningsrevisjon. På disse møtene har revisor imidlertid ikke talerett. For øvrig har oppdragsansvarlig revisor eller dennes stedfortreder møterett i kommunestyret, også når de går for lukkede dører.

### Oppfølging av vedtak

Lov om Riksrevisjonen og Stortingets forretningsorden stiller ikke krav om at rapporter etter forvaltningsrevisjon skal følges opp etter at de er behandlet i Stortinget. I instruks om Riksrevisjonen § 15 første ledd bokstav c) framgår det imidlertid at Riksrevisjonen årlig skal oversende til Stortinget en rapport som skal inneholde «*departementets oppfølging av tidligere saker som ikke er løst på en tilfredsstillende måte*». Riksrevisjonen opplyser selv at alle forvaltningsrevisjoner som er rapportert til Stortinget i Dokument 3-serien, normalt skal følges opp tre år etter at saken er behandlet i Stortinget.<sup>11</sup> Nærmere prosedyre for oppfølgingen er fastsatt i Riksrevisjonens retningslinjer.

Kravet til oppfølging av gjennomførte forvaltningsrevisjoner i kommuner framgår av kontrollutvalgsforskriften § 12. Her heter det at kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets vedtak i tilknytning til behandlingen av rapporter om forvaltningsrevisjon følges opp. Det heter videre at slike oppfølginger skal rapporteres til kommunestyret.

### Taushetsplikt

Taushetsplikten for ansatte i Riksrevisjonen er regulert i lov om Riksrevisjonen § 15. Her heter det at ansatte plikter å hindre at andre får adgang eller kjennskap til det han eller hun i forbindelse med tjenesten eller arbeidet får vite om «*forhold av personlig karakter*» eller «*opplysninger om drifts- eller forretningshemmeligheter*». For øvrig gjelder bestemmelsene i forvaltningsloven §§ 13 a til 13 f så langt de passer. I tillegg har Riksrevisjonens kollegium vedtatt en egen instruks for informasjonssikkerhet i Riks-

7 Stortingets forretningsorden § 31 syvende ledd.

8 Daværende § 77 nr. 8 i kommuneloven.

9 Kommuneloven § 31.

10 Stortingets forretningsorden § 36.

11 Se [www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no).

## Om forslaget blir vedtatt vil det altså fortsatt være forskjell mellom reglene om utsatt offentlighet for henholdsvis Riksrevisjonen (skal-regel) og kommunerevisjonen (kan-regel).

revisjonen. Her framgår det blant annet at de tilsatte har taushetsplikt «om forhold de blir kjent med i forbindelse med arbeidet».<sup>12</sup> Instruksen omfatter altså en strengere taushetsplikt enn riksrevisjonsloven. Riksrevisjonens medarbeidere skal videre av hensyn til blant annet tillitsforholdet til reviderte virksomheter undertegne en mer omfattende taushetsplikterklæring enn det som går fram av riksrevisjonsloven.<sup>13</sup>

Taushetsplikten for de som reviderer kommuner er regulert i kommuneloven § 78 nr. 7. Her heter det at med mindre det følger av revisjonens oppgaver etter lov eller forskrift, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde, har revisor plikt til å bevare taushet «om det de får kjennskap til i sitt oppdrag for kommunen». Den lovbestemte taushetsplikt som gjelder for kommunerevisor er altså strengere enn den lovbestemte taushetsplikt som gjelder for ansatte i Riksrevisjonen.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) har uttalt at selve ordlyden i bestemmelsen klart peker i retning av at kommunerevisors taushetsplikt omfatter «alle opplysninger».<sup>14</sup> KMD uttalte samme sted at heller ikke forarbeidene til lovbestemmelsen «inneholder [...] noe som etter departementets mening åpner for en innskrenkende tolking av bestemmelsen».

På bakgrunn av dette har det blitt lagt til grunn at kommunerevisors taushetsplikt etter kommuneloven er mer omfattende enn den alminnelige taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13, samt at den gjelder «enhver opplysning» revisorene får kjennskap til i sitt oppdrag, «uansett hvor triviell».<sup>15</sup>

Etter dette har det imidlertid kommet uttalelser som nyanserer tidligere uttalelser noe. For det første har KMD uttalt at den «ikkje [kan] sjå at lova [...] er til hinder for at revisor uttalar seg i eit ope møte i kontrollutvalet».<sup>16</sup> For det andre har Lovavdelingen i Justis- og beredskapsdepartementet uttalt at «kommunerevisjonen må kunne gi ut [...] alminnelig tilgjengelig opplysninger uten hinder av taushetsplikten».<sup>17</sup>

<sup>12</sup> Instruksen pkt. 3.2.

<sup>13</sup> Riksrevisjonen; «Lov og instruks om Riksrevisjonen – med kommentarer» (august 2011), s. 11.

<sup>14</sup> Kommunal- og moderniseringsdepartementet; Spørsmål om kommuneloven § 78 nr. 7; Brev til NKRF, datert 9. april 2010.

<sup>15</sup> NKRF; eINFO 10/11.

<sup>16</sup> Se Prop. 119 L (2011-2012) Endringer i kommunelova m.m. (eigenkontroll mv.).

<sup>17</sup> Justis- og beredskapsavdelingen; brev til Bærum kommune, datert 8. april 2014.

Om gjeldende rett har KMD uttalt at den «ser at taushetsplikten etter kommuneloven er mer vidtgående enn taushetsplikten etter riksrevisjonsloven», men at rekkevidden av taushetsplikten i praksis likevel synes «å være den samme for de som reviderer kommunen som for ansatte i Riksrevisjonen».<sup>18</sup> Dette fordi ansatte i Riksrevisjonen i tillegg er bundet av nevnte instruks om informasjonssikkerhet.

I forslag til endringer i kommuneloven har KMD uttalt at «det kan være grunn til å vurdere om bestemmelsen i kommuneloven § 78 nr. 7 pålegger en for vidtgående taushetsplikt» for kommunerevisor.<sup>19</sup> I tråd med dette har KMD foreslått å endre bestemmelsen slik at kommunerevisors taushetsplikt skal følge forvaltningsloven §§ 13 til 13 e, tilsvarende det som gjelder for Riksrevisjonen.<sup>20</sup>

### Utsatt offentlighet

Reglene om når rapporter etter gjennomført forvaltningsrevisjon er offentlige, er ulike i stat og kommune.

For rapporter utarbeidet av Riksrevisjonen er hovedregelen «utsatt offentlighet».<sup>21</sup> Det vil si at offentlighet først inntre «når saken er mottatt i Stortinget». Dette forutsetter imidlertid at Riksrevisjonen har varslet forvaltningen om at saken er av en slik art. Reglene om utsatt offentlighet gjelder både for Riksrevisjonen og forvaltningen (reviderte enheter), og omfatter både dokumenter utarbeidet av og til Riksrevisjonen.

For rapporter utarbeidet etter forvaltningsrevisjon i kommuner er reglene mindre oversiktlig. Det finnes ikke en tilsvarende bestemmelse om (automatisk) utsatt offentlighet som den som gjelder for Riksrevisjonen.

For kommunerevisor gjelder den omfattende taushetsplikten som er hjemlet i kommuneloven § 78 nr. 7. I henhold til denne er dokumenter som revisor produserer i hovedregelen unntatt offentlighet for revisors vedkommende (lovbestemt taushetsplikt). En praktisk konsekvens av dette er at krav om innsyn i slike dokumenter i utgangspunktet vil måtte avslås av revisjonen. Dette gjelder blant annet korrespondanse, foreløpige utkast og ferdige rapporter. Etablert praksis tilsier imidlertid at en slik streng

<sup>18</sup> Se Kommunal- og moderniseringsdepartementet; Høring - forslag til endringer i kommuneloven og offentleglova, 26. november 2012.

<sup>19</sup> Se fotnote 18.

<sup>20</sup> Prop. 113 L (2013-2014) Endringer i kommunelova m.m. (teieplikta til revisor m.m.).

<sup>21</sup> Jf. lov om Riksrevisjonen § 18 andre ledd, jf. offentleglova § 5 andre ledd.

## Etter mitt syn fører dette til at tilgangen på viktig kunnskap som skal til for å avdekke misligheter ikke er optimal.

tolkning ikke lengre gjelder. Det er nå vanlig at revisor offentliggjør ferdige rapporter, i alle fall etter at de er behandlet i kontrollutvalg og/eller kommunestyre.

Heller ikke for den kommunale forvaltningen finnes det noen tilsvarende bestemmelse om utsatt offentlighet for revisjonsdokumenter, som den som gjelder for statlig forvaltning. Saksdokumenter som utveksles mellom revisjonen og den kommunale forvaltningen i forbindelse med revisjonsoppdrag, er som hovedregel offentlig i det de er kommet fram til eller sendt fra kommunen. Dette gjelder også for arbeidsdokumenter og foreløpige utkast til rapporter. Forvaltningen vil altså ikke kunne avslå innsyn i slike dokumenter annet enn når de strenge vilkårene for utsatt offentlighet i offentleglova § 5 første eller tredje ledd er oppfylt.<sup>22</sup>

I forslag til endringer i kommuneloven har KMD uttalt at de hensyn som taler for utsatt offentlighet i Riksrevisjonen også gjør seg gjeldende for kommunal revisjon.<sup>23</sup> KMD har derfor foreslått en tilføyelse i offentleglova § 5 annet ledd som bygger på bestemmelsen som gjelder for Riksrevisjonen. Det er imidlertid verdt å merke seg at «[d]ei foreslåtte endringane i offentleglova § 5 gir høve til, men ikkje plikt til, utsett innsyn i dokument frå revisor til kontrollutval»<sup>24</sup> Om forslaget blir vedtatt vil det altså fortsatt være forskjell mellom reglene om utsatt offentlighet for henholdsvis Riksrevisjonen (skal-regel) og kommunerevisjonen (kan-regel). Lovproposisjonen gir ikke noe direkte svar på (den eventuelle) begrunnelsen for denne forskjellen. En mulig forklaring kan imidlertid være det faktum at Justisdepartementet ved tidligere anledninger har uttrykt seg negativt til en lovendring på dette punkt.<sup>25</sup>

### Diskusjon

På bakgrunn av det som er nevnt ovenfor ser vi at det på enkelte punkter er klare forskjeller i det rammeverk som gjelder for (forvaltnings)revisjon i stat og kommune.

For det første: Det er en klar prinsipiell forskjell når det gjelder type organisering og grad av uavhengighet. Mens Riksrevisjonen som organ inngår som en del av landets konstitusjon, og derav er satt i stand til å fungere uavhengig av skiftende politiske konstellasjoner, er de kommunale revisjoner priggitt de til enhver tid sittende

politiske flertall i de respektive kommunestyre. Dette fordi kommuneloven gir kommunestyrene anledning til å endre revisjonsordning, samt bytte ut sine revisorer (revisjons-selskap), når som helst og uten særskilt grunn. For dette kreves det (kun) alminnelig flertall. I realiteten kan kommunestyret derfor med én stemmes overvekt avsette den brysomme revisor. Jeg finner for egen del ikke noen gode grunner som taler for at det skal være en slik prinsipiell forskjell i graden av uavhengighet for henholdsvis Riksrevisjonen og kommunal revisjon. Videre kan konsekvensen være at revisor ikke gis anledning til å opparbeide seg den nødvendige erfaring og kunnskap om kommunen(e) den reviderer. Kommunenes mulighet til å bytte revisor bidrar dermed også til at kommunerevisor i prinsippet ikke gis samme anledning som Riksrevisjonen til å bygge opp en kunnskapsbase om revidert(e) enhet(er). Etter mitt syn fører dette til at tilgangen på viktig kunnskap som skal til for å avdekke misligheter ikke er optimal.

For det andre: Mens Riksrevisjonen står for den samlede revisjon av statlig forvaltning, åpner lov og forskrift for at regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll i kommuner ikke behøver å bli gjennomført av samme (revisjons)instans. Også dette kan bidra til å svekke den revisorfaglige samordning av erfaring og kunnskap om reviderte enheter (kommunene). Videre bidrar dette til dobbeltarbeid, og mest sannsynlig også til unødig ressursbruk i kommunene sitt arbeid med egenkontroll.

For det tredje: Riksrevisjonen står både i prinsippet og i realiteten fritt til selv å velge på hvilke områder og i hvilket omfang det skal gjennomføres forvaltningsrevisjon av statlig forvaltning. Kommunerevisorene er på sin side bundet av bestillinger fra kommunestyre og kontrollutvalg. Antakeligvis er det hensynet til det lokale selvstyret som er lovgivers begrunnelse for dette. Uansett medfører dette at kommunerevisor ikke uten videre kan igangsette egne undersøkelser der dette ansees nødvendig. Revisor må her gå veien via kontrollutvalg (og noen ganger via kommunestyre), i tillegg til at ressurs-hensyn (budsjett) legger begrensninger på en slik initiativrett.

For det fjerde: Det er også noen forskjeller vedrørende revisors rettigheter og plikter ved behandling av saker fra revisjonen i folkevalgte organ. En av de klareste forskjellene er at kommunerevisor har møteplikt i kommunestyret, mens Riksrevisjonen på sin side ikke har møteplikt i Stortinget. Kommunerevisors møteplikt er regulert i forskrift, og det framstår ikke klart hva som er departementets begrunnelse for denne plikten. Det er uansett på det

<sup>22</sup> Se fotnote 18.

<sup>23</sup> Se fotnote 18.

<sup>24</sup> Prop.113 L (2013-2014), s. 11.

<sup>25</sup> Justis- og beredskapsdepartementet; Brev til Kommunal- og moderniseringsdepartementet; Høyring – framlegg til endringer i kommunelova og offentleglova, datert 1. mars 2013.

rene at en slik møteplikt er ressurskrevende, spesielt i områder av landet der avstandene er store.

For det femte: Vi har sett at det er mindre grad av offentlighet knyttet til behandling av revisjonssaker i staten enn i kommunene. Jeg har ikke funnet noen legislative hensyn som uttrykker gode grunner for dette. På enkelte punkter har departementet foreslått lovendringer som gjør at regelsettene mest sannsynlig blir noenlunde like i revisjon av stat og kommuner.

Mitt samlede inntrykk er at gjeldende rettslige rammeverk stiller strengere krav til gjennomføring av forvaltningsrevisjon i kommuner enn i staten. Eksempel på dette er krav til oppdragsansvarlig revisors utdanning og krav til plan for forvaltningsrevisjon. I praksis synes imidlertid ikke forskjellene å være så store.

## Avslutning

I min gjennomgang av litteratur og rettskilder for det rammeverk som gjelder i offentlig revisjon i Norge, har jeg ikke funnet noen kilder som på en helhetlig måte redegjør for lovgivers begrunnelser for forskjeller mellom revisjon i stat og kommune. Regelverket for disse to offentlige revisjonsordningene synes i stor grad å være utarbeidet uavhengig av hverandre, uten tanke på å se

disse i sammenheng. Kanskje det er på tide med en felles gjennomgang av offentlig revisjon i Norge?

Avslutningsvis vil jeg lansere følgende: Hva med å grunnlovfeste kommunal revisjon, som et ledd i en eventuell grunnlovfesting av det lokale selvstyret? Eller: Hva med å organisere revisjon av kommuner på samme måte som Riksrevisjonen er organisert, ved å etablere en egen Kommunalrevisjon? Det vil si en kommunal revisjonsordning regulert gjennom egen lov, med egen felles ledelse og ansatte, og med lokale avdelinger spredt rundt i landet. Eller enda videre: Hva med å slå sammen revisjon av stat og kommune i en felles organisasjon, – en Riks- og kommunalrevisjon?

**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.

## ► 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
► C.2.15 Spesiell forvaltningsrett – kommuner	26. – 27. 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



# Kontrollutvalg: Arena for kontroll og for utvikling?

Dagens kontrollutvalg har begynt sluttspurten mot 2015, og det er kanskje på sin plass med noen refleksjoner før vi tar i mot neste kontingent?

I skrivende stund er det omtrent ett år igjen til neste kommunevalg. Uavhengig av den kommende kommunereformen skal det i løpet av høsten 2015 velges nesten 450 kommunale og fylkeskommunale kontrollutvalg. Antar vi at det i snitt velges 5 medlemmer til hvert utvalg, så vil anslagsvis 2200 personer velges til å drive folkevalgt tilsyn og kontroll neste høst. Kontrollen med den kommunale og fylkeskommunale forvaltningen oppstår i samspillet mellom dette folkevalgte leddet på den ene siden, og med ansatte revisorer og sekretærer på den andre siden.

Vi kan i dag ikke vite særlig mye om de kommende folkevalgte kontrollørene, men erfaringer fra tidligere valg tilsier at en stor andel vil være nye i kontrollutvalget. Valg til folkevalgte organer er en komplisert prosess med mange forhold som skal ivaretas. Det viser seg ofte at det er vanskelig å få til kontinuitet i utvalgene. Hvordan møter vi denne utfordringen? Min erfaring er at en del revisorer og sekretærer rammes av en oppgittethet hvert fjerde år. Denne oppgittetheten faller gjerne sammen med valg av nytt kontrollutvalg med mange eller utelukkende nye fjes. En del av oss bransjeansatte innen kontroll og tilsyn snakker om at kontrollutvalgene er rammet av "gjennomtrekk", og at dette er "uheldig" og "at man må jo starte helt på nytt igjen".

Men er det virkelig så ille? Mitt inntrykk fra kommunene er at gjennomtrekk ikke utelukkende rammer kontrollutvalg. Kommunal og fylkeskommunal administrasjon må jo tåle både personellmessige og ideologiske utskiftninger på politisk hold hvert fjerde år. Kan vi da forvente at fagområdet kontroll og tilsyn skal være skjermet?

Jeg tror vi kontrollansatte problematiserer gjennomtrekken nettopp ut fra det forhold at vi er *ansatte* i denne bransjen. Vi ansatte er enten revisorer eller sekretærer ut fra en faglig bakgrunn og med en faglig interesse for yrket. Mange av oss synes dette er såpass interessant at vi blir i yrket i lang tid. Folkevalgte som kommer inn i kontrollutvalget har sjelden en lignende interesse, og vi kan derfor ikke forvente at alle gjør medlemskap i sitt kontrollutvalg til sin livsoppgave. (All ære til dem som likevel kommer tilbake og gjør en god jobb, periode etter periode!)

Jeg kjenner til en håndfull folkevalgte som aktivt har søkt verv i kontrollutvalget i sin kommune, men dette er unntakene. De fleste har først og fremst et ønske om å bidra politisk i sitt

AV SEKRETARIATSLEDER  
LARS HANSEN, SALTEN  
KONTROLLUTVALGSSERVICE (OG  
TIDL. MEDLEM/LEDER AV NKRFS  
SELSKAPSKONTROLL- OG  
KONTROLLUTVALGSKOMITE)



lokalsamfunn eller fylke, mens kontrollutvalgene jo er den ene arenaen hvor man skal unngå politikk. Kan det likevel bli et godt resultat for både den enkelte folkevalgte, og for det lokale arbeid med kontroll og tilsyn? Jeg mener ja, fordi kontrollutvalget ikke bare er et lovpålagt kontrollorgan, men også er en fireårig lærings- og utviklingsarena.

Det er ikke til å stikke under en stol at det faktisk er utfordringer ved at noen utvalg får mange nye medlemmer hvert fjerde år. Det er særlig viktig at kontrollutvalgene tidlig i perioden og deretter løpende får opplæring som setter utvalget i stand til å utføre jobben sin. Kommunal virksomhet er mangslungen og i stadig forandring (les: reformer), og det er derfor dobbelt viktig med et slikt kompetanseløft. Det er fortsatt slik at kunnskap er makt, og kompetente kontrollutvalg som tar tak i aktuelle saker kan ha stor gjennomslagskraft. Verv i kontrollutvalget er kanskje ikke det enkelte medlems prioritet nummer 1. Fire år i kontrollutvalg uten kunnskap og verktøy for å gjøre jobben fører til maktesløshet. Fire år i kontrollutvalg med læring og utvikling, foruten at det selvsagt også drives kontroll og tilsyn, gir oss dyktige, kompetente og motiverte lokalpolitikere. Dette kan gi et grunnlag for gjenrekruttering til kontrollutvalget ved neste korsvei, men kanskje like viktig: basert på erfaring fra og innsats i et kontrollutvalg kan den folkevalgte ta steget over til andre verv. Kontrollutvalg opererer ikke i et vakuum, men i et lokalpolitisk miljø. Forståelse og gjennomslagskraft for kontrollutvalget vil få bedre levekår dersom i alle fall en del av dette miljøet selv har bakgrunn fra kontrollutvalg.

La oss om et års tid ta i mot våre nye folkevalgte kontrollører, og starte arbeidet med å bidra til utviklingen av gode kontrollutvalg, og dyktige kontrollutvalgspolitikere. Ta dem i mot med varme, og uten klaging på gjennomtrekk.

# 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

**M**ange 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. I dette nummeret har vi intervjuet Finn- Egil Aure, avtroppende leder i *Telemark kommune-revisjon IKS*.



Finn-Egil Aure – nylig avgått daglig leder

*Telemark kommunerevisjon IKS ble som en av de første, store interkommunale revisjonsselskapet etablert allerede i 2003. Du har vært leder i alle disse årene. Kan du fortelle oss litt om selskapets tilblivelse og utvikling gjennom disse årene?*

Initiativet kom fra Forum for kontrollutvalg i Telemark. De satte ned et utvalg som skulle utrede alternative modeller for organisering av kommunal revisjon i fylket. Målsettingen var økt faglig styrke og en mer effektiv og økonomisk revisjonsordning for kommunene.

Utredningsarbeidet hadde støtte i alle kommunene og i KS Telemark. I utvalget deltok både kontrollutvalgs-medlemmer, representant for rådmennene, ansatte og alle lederne i de daværende revisjonsenhetene. Prosessen ble vellykket, og Telemark kommunerevisjon IKS så dagens lys 1. juli 2003 med alle kommunene i fylket og fylkeskommunen som eiere. I 2007 kom det til to nye kommuner fra Vestfold på eiersiden.

Til grunn for etableringen lå det blant annet en målsetting om at kommunene skulle spare 20 prosent av revisjonskostnadene. For å realisere dette innsparingskravet måtte det til en nedbemanning, og siden det dessverre ikke lot seg gjøre gjennom naturlig avgang, måtte det skje gjennom oppsigelser. Prosessen ble gjennomført så ryddig som mulig i 2005 i samarbeid med fagforeningene, men slike prosesser er alltid en påkjenning for de involverte, og jeg tror jeg må si at dette er noe av det tøffeste jeg har vært med på i min tid som leder. Vi har redusert bemanningen ved naturlig avgang både i 2013 og 2014. Vi kan selvsagt ikke gå på akkord med kvaliteten på den revisjonen som utføres, så resultatet er at vi hele tiden har et sterkt fokus på kompetanse og bestreber oss etter å bli stadig bedre.

*Kan du fortelle litt om selskapets overordnede strategi? Selskapets visjon er at det skal være det naturlige førstevalget for utføring av regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll for eierkommunene. Selskapet har tre hovedmål. Det første er å beholde selskapets kunder og oppdrag. Det andre er å sikre kompetanse og motiverte medarbeidere gjennom et godt arbeidsmiljø. Det siste hovedmålet er å praktisere arbeidsprosesser som sikrer en effektiv utnyttelse av selskapets ressurser med vekt på kvalitet.*

*Telemark kommunerevisjon har sammen med KomRev NORD IKS og KomRev Trøndelag IKS inngått et formelt, faglig samarbeid. Kan du si noe om hensikten med dette, og hva de samarbeidende selskapene har oppnådd?* TNT-samarbeidet ble etablert i 2006. Hensikten var å få til et enda bredere kompetansemiljø og økt konkur-

## Her er det viktig at revisjonsenhetene og NKRF er i forkant og framtidsforberedte.

ransekraft for de tre interkommunale revisjonsselskapene. Til sammen har vi ca. 100 ansatte. Jeg opplever at vi har hatt svært god nytte av samarbeidet. Vi har hatt et svært godt samarbeid på ledernivå, og selskapenes ansatte har gått sammen om å utvikle nyttige verktøy. Jeg kan her nevne at vi har videreutviklet den praktiske delen av den kommunale revisjonsmetodikken – RPD-en. Vi har dessuten utviklet Regnskapsmappa som blir solgt til kommunene gjennom NKRF, og utviklet en mislighetshåndbok. De tre enhetene har også satt ned flere faglige utvalg. TNT har hatt ulike samarbeidsformer for å utvikle og effektivisere forvaltningsrevisjon og har gjennomført seminarer om blant annet samhandlingsreformen. Sist, men ikke minst, har vi et samarbeid om gjensidig, intern kvalitetskontroll. Jeg mener at dette samarbeidet har gjort at vi står enda sterkere utad.

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

Så langt har vi lyktes med å sikre oss dyktige medarbeidere, men jeg vil ikke legge skjul på at vi har utfordringer når det gjelder å være konkurransedyktige rent lønnsmessig. Men lønn er jo ikke det eneste som betyr noe. Vi kan friste med meget interessante og meningsfulle arbeidsoppgaver. I tillegg kommer ryddige arbeidsforhold og de gode velferdsordningene som kjennetegner det offentlige som arbeidsgiver. Vi har i de senere årene ikke hatt behov for å rekruttere regnskapsrevisorer siden vi så langt har måttet skjære ned på bemanningen. Men innen forvaltningsrevisjon har vi måttet rekruttere nye. Heldigvis har vi fått godt kvalifiserte søkere med bred og god erfaring.

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

Vårt styre ser behovet for og nytteverdien av både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Styret ønsker samtidig at andelen forvaltningsrevisjon skal økes, siden nytteverdien av denne revisjonsformen antas å være stor for kommunene. Forvaltningsrevisjon kan også komme regnskapsrevisjonen til gode, eksempelvis gjennom prosjekter som omhandler økonomisk styring og internkontroll. Per i dag bruker vi i underkant av 30 prosent av ressursene på forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

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

Våre kontrollutvalg er aktive bestillere av forvaltningsrevisjon, og da er jo vi nødt til å levere. Selskapet har

heldigvis meget motiverte og dyktige medarbeidere med høy kompetanse. Det gjør oss leveringsdyktige. Revisorene involveres i planleggingen og fordelingen av prosjektene. På den måten tilstreber vi at alle får arbeide med oppgaver de opplever som interessante, og dette bidrar til sterk motivasjon og en sporty innstilling.

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

Det gjør vi. Dette året har vi gjennomført spørreundersøkelser rettet mot rådmannen og kontaktpersoner etter hvert prosjekt som er gjennomført. I underkant av 90 prosent av de spurte svarer at resultatene i stor grad vil bli brukt i kommunens forbedringsarbeid. Det er et resultat vi er stolte av.

*Hvordan er samarbeidet med kontrollutvalgene og sekretariatet?*

Vi forholder oss til tre forskjellige sekretariater. Vi har en løpende og god dialog med alle tre. Jeg opplever at det er en god og avklart forståelse for våre ulike roller i den kommunale egenkontrollen. Men her som ellers i verden er det selvsagt alltid et potensial for forbedringer.

*Hvordan ser du på selskapets framtid?*

Jeg ser lyst på selskapets framtid. Utfordringer vil det alltid være, men positive eiere og dyktige og motiverte medarbeidere gjør at selskapet står støtt.

*Hvilke tanker har du om kommunal revisjons framtid?*

Jeg er ikke i tvil om at kommunal revisjon vil møte utfordringer framover. Resultatet av den pågående diskusjonen om framtidig kommunestruktur vil uten tvil kunne få store konsekvenser for de kommunale revisjonsenhetene. Her er det viktig at revisjonsenhetene og NKRF er i forkant og framtidsforberedte.

*Hvilke råd vil du gi til andre kommunale revisjonsenheter?*

Jeg er overbevist om at de kommunale revisjonsenhetene må bli større. Ja, kanskje må Telemark kommunerevisjon IKS og de andre, store, interkommunale selskapene også bli større.

*Helt på tampen – som nyslått pensjonist, kommer du til å savne kommunal revisjon?*

Jeg kommer uten tvil å savne alle de flotte menneskene jeg har møtt i mitt arbeid for kommunal revisjon. Tenker selvsagt da først og fremst på medarbeiderne i Telemark kommunerevisjon IKS. Selv håper jeg på mange gode pensjonistår med familie og venner.





Telemark kommunerevisjon IKS med den nye lederen, Kjell Ekman, foran til høyre

# Mål – trenger kommunene det?

En studie<sup>1</sup> om målstyring/mål- og resultatstyring i kommuner

I forbindelse med MPA-studiet ønsket jeg å undersøke problemstillinger rundt målstyring og mål- og resultatstyring, fortrinnsvis i kommuner.

Jeg ønsket å finne ut hva som egentlig ligger i disse begrepene. Selv om dette virker å være enkle spørsmål, så har det ikke vært bare enkelt å finne svaret. Det er mange som bruker begrepene, og disse er omhandlet i veldig mye litteratur, men alle sier ikke det samme. En stor del av min masteroppgave har derfor vært et forsøk på begrepsavklaringer.

I forbindelse med et tidligere studium for 13-14 år siden, undersøkte jeg, sammen med en annen student, to norske kommuner som hadde innført mål- og resultatstyring, om hvordan de praktiserte dette. Det viste seg bl.a. at disse kommunene hadde noen mål på overordnet nivå, men hadde problemer med å få til et helhetlig system. Derfor ønsket jeg å undersøke disse kommunene igjen, for å se hvordan situasjonen var nå.

Jeg formulerte tre problemstillinger for min undersøkelse, hvor den siste problemstillingen bygget på de to første:

1. Hva er mål- og resultatstyring?
2. Hvordan praktiseres mål- og resultatstyring i kommunene?
3. Er mål- og resultatstyring et egnet styringsprinsipp i norske kommuner?

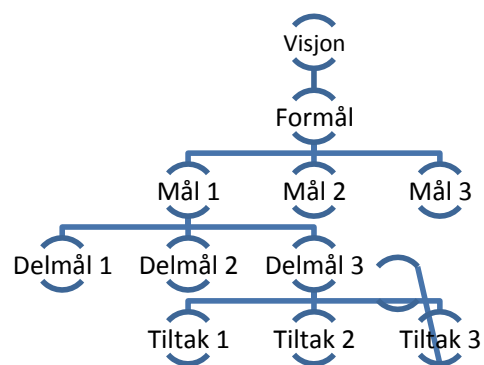
## Hva er mål- og resultatstyring?

Kort fortalt er min oppfatning at *mål- og resultatstyring* (MRS) er et styringssystem, som opprinnelig bygger på Peter Druckers teorier om Management by Objectives (MBO, fra 1950-tallet). Strand (2007) sier om MBO at «Tankegangen er hentet fra økonomifaget og er supplert med noen enkle forestillinger om organisering og motivasjon». Målene fastsettes ved å opprette et såkalt «målhierarki», der «de underliggende leddene er midler til å realisere målene på nivået over». Druckers teori om MBO var først og fremst et administrativt verktøy, men er senere tilpasset offentlig virksomhet, gjennom å inkludere politikerne, som vedtar de overordnede målene (etter forslag fra administrasjonen). Disse legges inn i budsjettet, og politikerne styrer derfor også gjennom bevilgning av budsjetttrammer. Noe av tankegangen bak prinsipal-agent-

AV DAGLIG LEDER  
TORGUN M. BAKKEN, GLÅMDAL  
SEKRETARIAT IKS



teorien<sup>2</sup> mener jeg også kan relateres til mål- og resultatstyring. Administrasjonen bryter deretter målene og budsjetttrammene ned på delmål og utformer eller angir tiltak/indikatorer osv. etter en form for målhierarki, som figur 1 under viser.



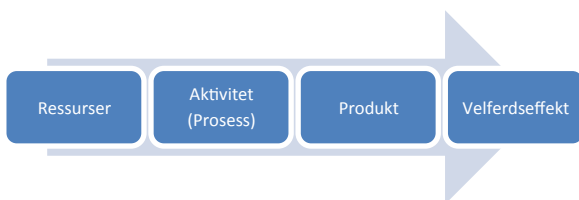
Figur 1: Målhierarki

<sup>1</sup> Denne artikkelen bygger på min masteroppgave, som er avlagt i forbindelse med et MPA-studium ved Høgskolen i Hedmark, våren 2014.

<sup>2</sup> Prinsipal-agentteorien handler om at en eller flere personer (prinsipaler) inngår en kontrakt med en eller flere personer (agenter) for å få utført en jobb for prinsipalene. Agenten må utføre jobben slik at han/hun fortsatt kan være agent, samtidig som agenten får en viss makt, ved at de besitter en kunnskap som prinsipalen ikke har. Dessuten vil prinsipalen være usikker på om agenten gjør jobben slik prinsipalen ønsker det eller om agenten har sin egen agenda eller prøver å «mele sin egen kake». Prinsipalen må derfor innføre kontroller og rapporteringen for å sikre at agenten opptrer slik prinsipalen ønsker det. (Busch & Vanebo, 2003)

## Det kan tyde på at MRS er noe som «ledelsen» jobber med, uten at tankegangen nødvendigvis gjennomsyrrer organisasjonen.

Resultatene rapporteres deretter til politikerne, kanskje flere ganger pr. år, men i hvert fall gjennom årsrapporten. Østre (2007) mener at det vi kaller mål- og resultatstyring er kvantitativ resultatstyring, og han sier videre at «de ulike former for mål- og resultatstyring synes å være redskaper for byråkratiets interne styring, dvs. styring av underliggende etater/organer». Østre tar også for seg begrepet «resultater» og sier at dette har både førsteordenseffekter («produkt») og andreordenseffekter («velferdseffekter»). Den velkjente effektkjeden beskriver han på denne måten (figur 2).



Figur 2: Effektkjeden

Mål- og resultatstyring er en viktig del av New Public Management-reformen (NPM), som gjorde sitt inntok i offentlig sektor på 1980-tallet. NPM er vel kjent for de fleste, men for å trekke fram noen stikkord, så er NPM en reformbølge hvor hensikten er å modernisere offentlig sektor. Det er en reform hvor bl.a. den tradisjonelle form for offentlig administrasjon og ledelse erstattes helt eller delvis med ledelsesprinsipper etter modell fra privat sektor. Mange mente at offentlig sektor ikke var effektiv nok og at NPM ville bidra til å effektivisere offentlig sektor. I tillegg lå det en frykt for at offentlig sektor skulle bli for stor. Det finnes utallig litteratur om denne reformen. Det er også mange kritiske røster til innføring av NPM-tankegangen i offentlig sektor.

Men i oppgaven bruker jeg både målstyring og mål- og resultatstyring. Etter min oppfatning er *målstyring* et videre begrep enn mål- og resultatstyring, da det ligger målstyring i det meste av den kommunale virksomheten, i bl.a. budsjettstyring, regelstyring, profesjonsstyring, verdistyring og markedsstyring. Det ene utelukker ikke det andre. Dette er utdypet mer i masteroppgaven. Etter min oppfatning har en kommune målstyring uansett om den har tatt i bruk mål- og resultatstyring eller ikke.

### Hvordan praktiseres mål- og resultatstyring i kommunene?

Jeg nevnte innledningsvis at jeg har bygget på en undersøkelse som ble gjort for noen år siden, og har derfor gjort

undersøkelser i de samme to kommunene om hvordan de i dag praktiserer mål- og resultatstyring? (*Denne problemstillingen ble operasjonalisert gjennom 6 underproblemstillinger i den empiriske studien*). Men jeg valgte også å gjennomføre en nesten identisk spørreundersøkelse i to svenske kommuner. Ettersom svenske kommuner startet opp tidligere med mål- og resultatstyring, syntes jeg det ville være interessant å se hvordan MRS ble praktisert her. Men med bare to norske og to svenske kommuner som empirisk materiale, ble dette en svært liten undersøkelse. Jeg valgte derfor å bygge på to andre rapporter i studien, den ene var en undersøkelse som Riksrevisjonen hadde gjort (Riksrevisjonens undersøkelse av kommunene si styring og kontroll med tenester med nasjonale mål (Dokument 3:7 (2012-2013)) og den andre var en tidligere masteroppgave (Follestad, C.G., Johansen, J.A. (2012)), hvor hovedfokuset var praktisering av balansert målstyring og CAF-modellen i en kommune. Ut fra de funnene som jeg gjorde, var mitt inntrykk at mange mener at de har innført mål- og resultatstyring, men at det ser ut til at de strever med å få til et helhetlig system. Dette gjaldt både de to norske og de to svenske kommunene. De to norske kommunene har nok kommet noe lenger enn forrige gang vi gjorde undersøkelsen, men mitt inntrykk er at de fortsatt sliter med å få implementert systemet (begge benytter balansert målstyring<sup>3</sup>). I undersøkelsen stilte jeg spørsmål om hvorvidt de ansatte som jobber litt lenger ned i organisasjonen, kjente til enhetens mål. Mine respondenter tvilte på om de visste det. Det kan tyde på at MRS er noe som «ledelsen» jobber med, uten at tankegangen nødvendigvis gjennomsyrrer organisasjonen. Resultatene fra de to rapportene som jeg benyttet i tillegg, avviker ikke, etter min oppfatning, mye fra mine funn, selv om problemstillingene selvsagt ikke var identiske. Men det er viktig å presisere at min undersøkelse ikke er stor nok til å gi noen klar konklusjon.

### Er mål- og resultatstyring et egnet styringsprinsipp i norske kommuner?

Dette kan jeg selvsagt ikke gi noe fasitsvar på, men ut fra tanken om hva mye av teorien bygger på (prinsipal/agent-teori, rasjonelle beslutninger osv.) og i forhold til kompleksiteten i en kommune; målformuleringer, beslutningsprosesser, problemer med resultatvurderinger og

<sup>3</sup> «Balansert målstyring betegner at man legger et helhetssyn til grunn for virksomheten, der det må foretas en avveining mellom hensynet til tjenestemottakere, offentlig ansatt, økonomiske forhold osv.» (Stein Østre - 2007).

## ... det finnes visse indikasjoner på at mål- og resultatstyring ikke er så enkelt å gjennomføre fullt ut i en kommune.

rapportering, så er jeg i tvil. Som nevnt ovenfor, har mål- og resultatstyring sitt utgangspunkt i privat virksomhet, men har senere blitt tilpasset offentlig virksomhet. En privat virksomhet har i hovedsak ett mål, og det er å få størst mulig overskudd. Det er naturlig. Men dette er ikke et naturlig mål for offentlig sektor. Jeg vil også trekke fram noen utfordringer, som Christensen et al. (2010) omtaler som «Utfordringer ved resultatmåling og effektstudier». Det første punktet de beskriver er «Politikkproblemet» der det ofte oppstår spenninger mellom politikk og administrasjon, ettersom

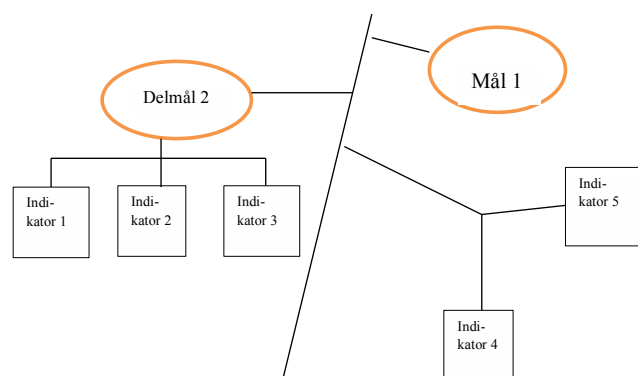
Den politiske logikken trekker i retning av å være reaktiv og responderer på det dagsaktuelle og uforutsette, hvor det åpnes for å bruke småsaker til å markere og signalisere ovenfor velgerne hva de står for. Man er mer opptatt av å finne på nye tiltak enn å evaluere eksisterende organisasjoner og tiltak. Den administrative logikken er derimot mer proaktiv, opptatt av administrativ kontroll, konsistens og langsiktig planlegging.

Videre beskriver de problemer rundt resultatmålinger, som jeg nevner noen av her i stikkordsform:

- Resultatene ses ofte over flere år og følger ikke budsjettåret
- Resultatene som rapporteres vil bare delvis bli bestemt av akkurat det tiltaket eller den endringen som er gjort
- Manglende resultater betyr ikke nødvendigvis at tiltak skal nedbygges eller avvikes, slik det forutsettes i reformer som baserer seg på insentivsystemer.

Men selv om jeg kan være noe skeptisk til mål- og resultatstyring, med sine målhierarkier og kvantitative resultatmålinger, så har jeg også kommet fram til at kommunene har og trenger mål, ved at målstyring, som nevnt ovenfor, er implisitt i hele den kommunale virksomheten. En kan ikke drive en virksomhet uten mål. Mål- og resultatstyring som et verktøy, kan være et supplement, men den hierarkiske målstrukturen (jf. figur 1 foran), kan være vanskelig å få til i praksis. Det er dette målhierarkiet som Åge Johnsen (2013) kaller «grantreprinsippet». For Johnsen beskriver en alternativ målstruktur, «furutre-

prinsippet» som kanskje kan være enklere å forholde seg til. Ved furutre-prinsippet blir målene formet etter «vesentlighet, egenart og risiko». Denne modellen framkommer av figur 3.



Figur 3: «Furutre-prinsippet»

Det vil si at «noen få utvalgte mål og resultatindikatorer retter oppmerksomheten om de viktigste forholdene som skal endres heller enn på alle oppgavene som skal utføres». Ytterligere opplysninger om denne målstrukturen finnes i Johnsens litteratur.

### Avslutning

Så hva forteller denne masteroppgaven? Som jeg sier ovenfor, er ikke mitt grunnlag tilstrekkelig til å komme med noe «fasitsvar», men det finnes visse indikasjoner på at mål- og resultatstyring ikke er så enkelt å gjennomføre fullt ut i en kommune. Hvis jeg trekker inn forvaltningsrevisjon, så er måloppnåelse en av flere problemstillinger som skal vurderes (kompl. § 77 nr. 4), men hvor gode er kommunens mål - og hvordan greier en gjennom en forvaltningsrevisjon å finne ut om målene er nådd? Hvis en ser på Forvaltningsrevisjonsregisteret<sup>4</sup>, er det ikke mange forvaltningsrevisjoner som vurderer kommunens målstruktur og tilsvarende måloppnåelse. Kanskje det er fordi dette ikke er så enkelt å få til? I den forbindelsen viser jeg til det som er sagt ovenfor, bl.a. om problemer med resultatmålinger. Kristin Reichborn-Kjennerud tar

4 <http://www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144>

**Kanskje det burde vært mer fokus på effekten av de kommunale tjenestene, i stedet for å måle eller telle produktene, selv om tanken selvsagt er at disse skal være indikatorer på kvalitet.**

også opp noen av disse problemstillingene i sin artikkel i Kommunerevisoren nr. 3/2014 («Hvordan ble en effektiv vokter av skattebetalernes penger»). Videre så registrerte jeg i min spørreundersøkelse at det generelt var mer fokus på produkter enn velferdseffekter, (se Østres effektkjede ovenfor – figur 2). En kan jo stille seg spørsmål om at selv om målet med å øke antall behandlede saker i barnevernet er nådd (produkter), har det da nødvendigvis gitt en bedre barneverntjeneste (velferdseffekt)? Kanskje det burde vært mer fokus på effekten av de kommunale tjenestene, i stedet for å måle eller telle produktene, selv om tanken selvsagt er at disse skal være indikatorer på kvalitet. Men er de nødvendigvis det?

Jeg nevnte innledningsvis at NPM ble innført bl.a. på bakgrunn av ønsket om at offentlig sektor skal bli mer effektiv, så kan en da også spørre seg, er det gjort noen undersøkelser om offentlig sektor har blitt mer effektiv? Hva slags bidrag har NPM med mål- og resultatstyring gitt? Christensen et al. (2010) sier at vi står ovenfor et «evalueringsparadoks». De sier at «de som foreskriver reformer knyttet til NPM, og bygger sin legitimitet på at de skal oppnå resultater, sjelden undersøker effektene av sine egne reformer». Så selv om mål- og resultatstyring har vært praktisert mer eller mindre i kommunene (og staten) i årevis, er det ikke, så vidt meg bekjent, gjennomført mange evalueringer. Men jeg har fått kjennskap til en undersøkelse som er gjort i forbindelse med måling av effektivitet og produktivitet «Mål- og resultatstyring i norske kommuner: Virkninger for produktivitet og effektivitet?», som er gjennomført av Åge Johnsen og Anna Charlotte Larsen (2013). Jeg har fått tillatelse fra Johnsen til å gjengi noe fra rapporten (den er ikke publisert ennå). Forfatterne

**Torgun M. Bakken** er MPA og Dipl. IR og har siden 2005 jobbet som sekretariatsleder/daglig leder i Glåmdal sekretariat IKS. Hun har tidligere jobbet innen kommunal revisjon i mange år, bl.a. i Glåmdal revisjon IKS og som daglig leder i Nedre Romerike Distriktsrevisjon. Bakken er nyvalgt styremedlem i NKRF og har tidligere også innehatt flere sentrale verv i for NKRF.

sier at det er mulig å finne sammenhenger mellom mål- og resultatstyring og virkning på produktivitet og effektivitet, men det kan være mange usikkerhetsmomenter i undersøkelsen, ikke minst ved definisjoner av de ulike begrepene og ved datakvaliteten. Dessuten var det et altfor lite grunnlag til å si noe klart om mål- og resultatstyring har hatt den ønskede innvirkning, men forfatterne oppfordrer til videre undersøkelser av området.

Dette er et spennende område, og kanskje det er flere som bør ta opp spørsmålet om virkningen av og hensikten med mål- og resultatstyring i kommunal sektor.

## Referanser:

- Busch, T., Vanebo, J.E. (2003) *Organisasjon og ledelse*, 5. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Christensen, T., Lægreid, P., Roness, Paul G., Røvik, K.A. (2010), *Organisasjonsteori for offentlig sektor*, 2. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Follestad, C.G., Johansen, J.A. (2012). *Virksomhetsstyring i Løten kommune*. (Masteroppgave Høgskolen i Hedmark). Lokalisert på: [http://brage.bibsys.no/hhe/bitstream/URN:NBN:no-bibsys\\_brage\\_31747/1/FollestadJohansen.pdf](http://brage.bibsys.no/hhe/bitstream/URN:NBN:no-bibsys_brage_31747/1/FollestadJohansen.pdf)
- Johnsen, Å., Larsen, A.C. (2013). *Mål- og resultatstyring i norske kommuner: Virkninger for produktivitet og effektivitet?* Notat 10. desember 2013, 3. utgave. (ikke publisert ennå).
- Riksrevisjonen (2012-2013). *Riksrevisjonens undersøkelse av kommunane si styring og kontroll med tenester med nasjonale mål*. (Dokument 3:7 (2012-2013)). Lokalisert på: [http://www.riksrevisjonen.no/Rapporter/Documents/2012-2013/Dokumentbase\\_3\\_7\\_2012\\_2013.pdf](http://www.riksrevisjonen.no/Rapporter/Documents/2012-2013/Dokumentbase_3_7_2012_2013.pdf)
- Strand, T (2007). *Ledelse, organisasjon og kultur*. 2. utg. Bergen: Fagbokforlaget.
- Østre, S. (2007). *Resultatstyring i offentlig forvaltning*. Høgskolen i Hedmark, Rapport nr. 13, 2007. Elverum: Høgskolen i Hedmark.

## SF Revisjon IKS



**Juha Andersson** (50) er ansatt som rekneskapsrevisor frå 1. januar 2014. Han har mastergrad innan økonomi og administrasjon ved Handelshøgskulen i Åbo. Juha har fleire års erfaring med ekstern revisjon frå tidlegare ansettelsesforhold. Han gler seg til nye spennande utfordringane som ligg i offentlig revisjon og likar alltid læra meir.



**Anne Katrin Bøyum** (34) starta som rekneskapsrevisor frå 1. januar 2014. Ho er utdanna ressursøkonom frå NMBU og har erfaring frå analyse, marknadsutfordringar, kundepleie og rekneskap i finansnæringa i 8 år. Ho ser fram til å kunne jobba med rekneskapsrevisjon for det offentlege og gler seg over moglegheiten til å læra meir om området framover.



**Ingvar Linde** (59) vart frå 20. august 2013 tilsett som dagleg leiar. Han er utdanna skatterevisor og har jobba som revisor i selskapet sidan 1995.

## Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

**Hovedinnholdet i boka består i kommentarer til kommunelovens regler om kommunestyrets og fylkestingets tilsynsansvar, om kontrollutvalg og om revisjon og kommentarer til forskriftene om kontrollutvalg og om revisjon.**

Denne andre utgaven er oppdatert med endringer og avklaringer som har kommet etter første utgaven i 2007.

Boka er først og fremst skrevet med tanke på dem som arbeider med tilsyn og revisjon i kommunal sektor, herunder kontrollutvalgsmedlemmer, men vil også være nyttig for øvrige folkevalgte og tilsatte i kommuner, fylkeskommuner og kommunale, fylkeskommunale og interkommunale virksomheter.

Boka er skrevet av seniorrådgiver Bjørn Bråthen, juridisk rådgiver Bernt Frydenberg og daglig leder Ole Kristian Rogndokken i Norges Kommunerevisorforbund.



Innehaverne av boka vil få tilgang til en QR-kode som via en smarttelefon eller et lesebrett, gir tilgang til en egen nettside hvor forfatterne vil publisere vesentlige endringer etter at papirutgaven av boka gikk i trykken, og som er av betydning for innholdet i boka.



**Pris (inkl. porto/eksp.): Kr 450 for medlemmer og studenter og kr 550 for andre.**

Bestill boka på eget bestillingsskjema på NKRFs nettsider. QR-koden fører deg til mer info og bestilling.



- på vakt for fellesskapets verdier

## Nye tillitsvalgte i NKRF



**Torgun M. Bakken** (59) er valgt som nytt styremedlem. Hun er MPA og Dipl. IR og har siden 2005 jobbet som sekretariatsleder/daglig leder i Glåmdal sekretariat IKS. Hun har tidligere jobbet innen kommunal revisjon i mange år, bl.a. i Glåmdal revisjon IKS og som daglig leder i Nedre Romerike Distriktsrevisjon. Torgun har tidligere også innehatt flere sentrale verv i/for NKRF.



**Tor Ole Holbek** (42) er valgt som nytt styremedlem. Han er utdannet jurist med tilleggsutdannelse i ledelse og har vært revisjonssjef/daglig leder i Kristiansand Revisjonsdistrikt IKS siden 2008. Da kom han fra stilling som seniorskattejurist i Skatteetaten. Før dette har han arbeidet både i Trygdeetaten og Norges Bank. Tor Ole synes det er viktig å være tillitsvalgt i NKRF og bidra til en sterk organisasjon for medlemmene. Han gleder seg veldig til å gjøre en innsats sammen med dyktige kollegaer i styret.



**Linda Undrum** (49) er valgt til medlem av regnskapskomiteen. Hun er bachelor i revisjon og er til daglig fagansvarlig for regnskapsrevisjon i Akershus og Østfold fylkesrevisjon. Linda har arbeidet innen offentlig revisjon i 26 år, og har vært varamedlem til regnskapskomiteen siden 2011.



**Anders Svarholt** (36) er valgt til medlem av forvaltningsrevisjonskomiteen. Han er bachelor i økonomi og studerer juss 4. avdeling ved Universitetet i Oslo. Anders har vært fra 2011 vært seksjonsleder forvaltningsrevisjon i Østfold kommunerevisjon IKS, hvor han startet som forvaltningsrevisor i 2009. Tidligere har han jobbet med regnskap i privat sektor, innkreving hos Skattefogden i Østfold og som økonomirådgiver i Rygge kommune.



**Line Bosnes Hegna** (39) er valgt til medlem i selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen og er jurist fra Universitetet i Bergen (2000) og har advokatbevilling (2007). Hun har vært rådgiver/kontrollutvalgssekretær i Temark IKS siden 2009 og har tidligere erfaring fra Rikstrygdeverket, advokatfirma og Arbeids- og velferdsetaten.



**Sigmund Harneshaug** (62) er valgt som medlem av disiplinærkomiteen og er statsautorisert revisor. Han er til daglig revisjonssjef/daglig leder i Kommunerevisjonsdistrikt 2 Møre og Romsdal og har jobbet i kommunal og privat revisjon i henholdsvis 21 og 13 år.

### Kommunerevisoren utgis av:

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)  
Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo  
Tlf.: 23 23 97 00  
E-post: post@nkrf.no  
www.nkrf.no  
www.twitter.com/nkrf  
www.twitter.com/kommunerevisor1  
Bankkontonr.: 1450.12.70424  
Org.nr.: 975 450 694 MVA

### Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året:

2.1., 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 Grafisk  
er godkjent som  
svanemerket bedrift.



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

Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vik  
0115 Oslo

# Nasjonale Fagkonferanse i offentlig revisjon

28-29 oktober 2014



## Velkommen på fagkonferanse

# 2014

Clarion Hotel Oslo Airport, Gardermoen



Følg konferansen  
på Twitter:  
#offrev14



[www.iaa.no](http://www.iaa.no)



[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)



[www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no)