

LES MER OM:

- // Ytelsespensjon og regnskap: Utfordringene for foretak
- // Stikkprøver i revisjon
- // Hvorfor er de så gode?



Nr 6 – 2014

- 2 Kommunerevisoren for 25 år siden**
Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet:**
The times they are a-changin'
Styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Ytelsespensjon og regnskap:
Utfordringene for foretak – del 2**
Dr. polit. Jon Lundesgaard, Høgskolen i Hedmark
- 9 Stikkprøver i revisjon**
Tove-Gunn Moen, fagansvarlig regnskapsrevisjon,
Rogaland Revisjon IKS
- 14 Høyest gjeld vinner**
Christina Haulrich Klausen, forvaltningsrevisor,
Hedmark Revisjon IKS
- 17 Kronikk: Det er forskjell på Ukraina og Karasjok,
men ...**
Nils Amund Røhne, ordfører i Stange og leder
i kommunesektorens etikuttvalg
- 18 Vurdering av måloppnåelse og virkninger
– hvordan kan det gjøres?**
Marte Rønning, forsker, Statistisk Sentralbyrå (SSB)
- 22 Hvilken nytteverdi har forvaltningsrevisjon?**
Bodhild Laastad, NKRF
- 24 Hvorfor er de så gode?**
Bodhild Laastad, NKRF
- 28 Kameralregnskap, farvel!**
Øyvind Sunde, direktør, BDO Rådgivning
- 29 Kommentar til artikkelen:
Mål – trenger kommunene det?**
Øivind Gundersen, medlem av kontrollutvalget i Enebakk
kommune
- 30 Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2014**
- 31 Nytt om navn**
Østfold kommunerevisjon IKS
Kontrollutvalgssekretariatet for Romsdal

Forsidebilde: shutterstock.com

| 25 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

Flere avisutklipp ga stoff til «Kommunerevisoren» høsten 1989.

I følge «Annonseavisen» i Bergen hadde kommunerevisjonen først blitt trukket inn på et meget sent tidspunkt da kommunen skulle velge nytt lønssystem. Da revisjonen ble oppmerksom på saken var den ferdig til sluttbehandling i hovedutvalget.

Under hovedutvalgets behandling kom det fram sterk kritikk noe følgende flertallsvedtak viser:

«Ved planlagte endringer i kommunens regnskaps- og kontrollsystemer og kontrollsystemer som medfører bruk av EDB, skal kommunerevisjonen kontaktes ved utarbeidelse av kravspesifikasjon og forelegges alternative systemløsninger til uttalelse før valg av systemløsning foretas.»

I Oslo var det avdekket en rekke forhold som ble gjort kjent både i VG og Dagbladet. I et innlegg i Dagbladet fra en folkevalgt ble forholdene benevnt som «kommunal korrupsjon».

En måned før korrupsjonsavsløringen reiste revisjonsdirektøren sterk kritikk mot byråd Michael Tetzschner og mente byrådets lovfestede tilsyn med etatene var for slapt. – Byråden og finansdirektøren var ikke enig i dette og svarte bl.a.:

«Det har de siste år vært lagt vekt på å delegere myndighet og ta avgjørelser ut til etater og bedrifter. En for sterk styring og kontroll av nivåer i forvaltningen vil bidra til å redusere disse positive virkninger.»

Det ble videre hevdet at større ansvar blant tjenestemennene utløste positive krefter.

Revisjonsdirektøren var åpenbart ikke tilfreds med svaret og tok forholdet opp i revisjonsberetningen der det bl.a. ble påpekt behov for et mer aktivt og oppsøkende tilsyn i mange kommunale enheter og bedrifter, og kanskje spesielt i bydelene.

Opp i dette kom den gledelige meldingen om at NKRFs servicekontor var en realitet med Øyvind Sunde som den første ansvarlige leder.

The times they are a-changin'

«The times they are a-changin'» sang Bob Dylan på 1960-tallet. Jeg tror nok ikke Bob Dylan tenkte så mye på revisjon og tilsyn, men utsagnet gjelder like mye innenfor vårt fagfelt.

Flere reformer står for døren i kommunene. Det arbeides med en ny kommunelov, ny kommunestruktur og sannsynligvis også nye oppgaver til kommunene. I dette bildet skal våre medlemmer ivareta sitt samfunnsoppdrag, å være *på vakt for fellesskapets verdier*. Det er en oppgave som bare blir viktigere og viktigere.

For å løse den oppgaven må aktiviteten rettes inn mot det som er viktig for fellesskapet. For kontrollutvalgene vil det bety fokus på de kommunale tjenestene og forvaltningsoppgavene. Stort endringsomfang og hurtig endringstakt innebærer større risiko for at uønskede hendelser inntreffer. Dette gir nye utfordringer, og det må finnes nye svar.

For at revisor skal kunne møte utfordringen må bevisstheten om de pågående endringene gi seg utslag i revisors fokus, både når det gjelder risikovurderingene og vesentlighetsbetraktningene. Revisors og kontrollutvalgets arbeid er et vesentlig bidrag til å opprettholde kommunesektorens legitimitet.

Det er allment anerkjent at offentlig og privat sektor har ulike trekk. Dette gjelder til dels type oppgaver, ulik rasjonalitet og derfor også ulikt behov for styringsinformasjon. Hensikten med virksomheten er forskjellig, og det gir seg utslag i hva slags revisjon det dermed er behov for.

Kommunal og statlig sektor har alltid hatt en rekke fellestrekk. Dette har blitt forsterket ved at det de senere årene er gjennomført reformer som, for innbyggerne, til dels visker ut skillet mellom de ulike forvaltningsnivåene. Dette har ført til at det har blitt mer naturlig å etterstrebe en felles revisjonstilnærming for offentlig sektor.

Det samme har også kommet til uttrykk i utvikling og valg av et offentlig revisjonsstandardverk (ISSAI). På verdensbasis er det derfor blitt utviklet et eget standardverk for god revisjonsskikk for riksrevisjonene. Attestasjonsbehovet og revisjonsbehovet i statlig og kommunal sektor er strukturelt sett mye likt. I kommuneloven er begrepet god kommunal revisjonsskikk nedfelt. Dette må bli å betrakte som god offentlig revisjonsskikk i kommunene.

NKRFS revisjonskomite arbeider med å konkretisere hva forskjellene betyr konkret for revisjonsarbeidet i kommunene. Dette arbeidet skjer i nært samarbeid med



STYRELEDER
PER OLAV NILSEN

Riksrevisjonen. Det siste notatet som er sendt ut fra komiteen, er om revisors oppgaver knyttet til misligheter ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor.

NKRF har over en lengere periode hatt etablering av en sertifiseringsordning for revisorer i offentlig sektor på dagsorden. Dette gjør vi naturligvis på grunn av at oppgavens innhold er ulik revisjon av privat virksomhet, og standardverket det jobbes etter er ulikt. Dette er bakgrunnen for at NKRF og Riksrevisjonen drøfter spørsmålet om sertifisering av revisorer i offentlig sektor. Gram-utvalget, som avga rapporten «85 tilrådingar for styrking av eigenkontrollen i kommunane», har også anbefalt «*at det bør etablerast ei sertifiseringsordning ...*» (anbefaling 47).

NKRFS årsmøte 2014 vedtok at NKRF skal «*i samarbeid med Riksrevisjonen, arbeide for etablering av sertifiseringsordning for revisjon av offentlig sektor*». Som en oppfølging av dette vedtaket har styret i NKRF hatt diskusjoner om hvordan en slik sertifiseringsordning skal innrettes. Dette vil også bli ett av temaene på årets lederkonferanse. Jeg ser fram til en god og konstruktiv diskusjon. På samme måte som med god offentlig revisjonsskikk vil også denne vurderingen skje i nært samarbeid med Riksrevisjonen.

■ ■ Dette har ført til at det har blitt mer naturlig å etterstrebe en felles revisjonstilnærming for offentlig sektor.

Ytelsespensjon og regnskap: Utfordringene for foretak – del 2*

*) Del 1 er publisert i Kommunerevisoren nr. 5/2014.

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.

6. Det hele er knapt til å forstå

Det har vist seg å være krevende mer generelt å komme frem til enighet om hvordan retningslinjene for finansiell rapportering bør begrunnes. Typisk gis enten resultatoppstillingen eller balanseoppstillingen forrang som utgangspunkt. Det er interessant i sammenhengen at tilsynelatende troverdige bidragsytere til diskusjonen, konkluderer med innarbeiding av ytelsespensjon uansett hva det foretrukne utgangspunktet er. Kvaal og Sellæg (2003) bidrar med noen nyttige innblikk i dette. Uansett dypere begrunnelser på den ene eller andre måte viser det seg imidlertid at innarbeiding leder til finansregnskap som er vanskelige å forstå for brukerne.

Erfaringen det nettopp er vist til er utbredt blant praktikere. Det er ikke vanskelig å forstå hvorfor. Praktikere er typisk opptatt av lønnsomhet (rentabilitet) og finansiering (herunder soliditet) på rapporteringstidspunktet. Innarbeiding av ytelsespensjon kan endre bildet av dette på dramatiske måter. Det er krevende “å nøste seg tilbake” til det som er bildet av virksomheten i kjernen. Dette er da også det som er inntrykket etter gjennomgangen av en del faktiske situasjoner (case) i Lundesgaard (2014a). I det neste avsnittet ser vi på et av disse casene.

7. Case: Institutt for samfunnsforskning (ISF)

ISF ble opprettet som uavhengig ikke-kommersiell stiftelse i 1950, med en over årene betydelig posisjon i norsk samfunnsvitenskapelig forskning. Stiftelsen rapporterer som foretak i henhold til Regnskapsloven av 1998. Instituttets medarbeidere er innmeldt i Statens Pensjonskasse (SPK), og en skulle dermed tro at institusjonen ikke pådro seg pensjonsforpliktelser siden de er garantert av staten med SPKs PAYG ordning. Det er ikke tilfellet fordi SPK behandler ISF “som om” pensjonene ble fondert, og i



AV DR. POLIT.
JON LUNDESGAARD,
HØGSKOLEN I HEDMARK

tillegg kommer krav i retningslinjene til Norsk RegnskapsStiftelse. Fra 2003 regnskapsføres pensjonsforpliktelser og pensjonskostnader i henhold til NRS 6 om pensjonskostnader. Virkningene i regnskapssammenheng av dette blir lettere å se fordi virksomheten over årene er relativt stabil.

ISFs virksomhet er rettet mot avansert og spesialisert samfunnsvitenskapelig forskning. For å realisere det virksomheten er ment å skulle bidra til kreves det en kjerne av vel kvalifiserte forskere, og dette forutsetter en god del langsiktighet i hvordan en innretter seg organisatorisk. Slikt leder typisk til faste kostnader, og dersom finansieringen ikke er tilsvarende langsiktig står en overfor et stadig strev med å skaffe prosjektmidler. Dette er situasjonen som ISF befinner seg i, og det medfører at variasjon over årene i det faktiske resultat av driften langt på vei skyldes inntektsusikkerhet. Selvstendige institusjoner sikres i forhold til usikkerhet i det løpende når de selv eier vesentlige deler av den nødvendige fysiske infrastruktur, har “penger på bok,” og lite gjeld/solid med egenkapital. *Illustrasjon 6* side 5 inneholder det siste regnskapet uten innarbeiding av ytelsespensjonseffekter, og det er lett å se at ISF-regnskapet for 2002 formidler et bilde av nettopp en gunstig situasjon. Egenkapitalandelen i utgangspunktet er på hele 73,98 prosent.

Etter 10 år med innarbeiding av ytelsespensjoner er egenkapitalandelen regnskapsført med 29,94 prosent, og situasjonen til ISF dermed tilsynelatende en helt annen. Bildet trer frem med en del detaljer i *illustrasjon 7* side 5 som inneholder et sammendrag av finansregnskapene for →

Resultatoppstilling

	<u>2002</u>
Sum driftsinntekter	34 968 889
Diverse driftskostnader*	-33 357 084
Pensjonskostnad**	-1 527 996
Driftsresultat	83 809
Andre resultatелеmenter	790 069
Årsresultat	873 878

Illustrasjon 6: ISFs siste finansregnskap uten innarbeiding av ytelsespensjoner.



Forsiden til rapporten som er omtalt i rapporten.

Balanseoppstilling

Anleggsmidler	5 615 000
Omløpsmidler	16 637 486
Sum eiendeler	22 252 486
Sum egenkapital	16 462 304
Pensjonsforpliktelser	---
Annen gjeld	5 790 182
Sum egenkapital og gjeld	22 252 486

* Sum driftskostnader minus pensjonskostnader.

** Lik arbeidsgivers innskudd.

Resultatoppstillinger	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Sum driftsinntekter	39 470 388	36 314 284	38 916 549	38 284 428	41 836 539
Diverse driftskostnader*	-36 738 021	-33 125 774	-36 502 750	-36 639 260	-38 281 801
Pensjonskostnad	226 211	-3 017 421	-2 217 781	-1 668 238	-4 535 276
Driftsresultat	2 958 578	171 089	196 018	-23 070	-980 538
Andre resultatелеmenter	669 970	256 810	319 310	523 445	716 883
Årsresultat	3 628 548	427 899	515 328	500 375	-263 655

Balanseoppstillinger

Anleggsmidler	5 226 500	4 948 000	4 786 500	4 571 000	4 429 170
Omløpsmidler	18 830 177	17 749 563	22 277 672	22 055 163	22 035 116
Sum eiendeler	24 056 677	22 697 563	27 064 172	26 626 163	26 464 286
Sum egenkapital	9 740 053	10 167 952	13 423 585	13 923 960	13 660 306
Pensjonsforpliktelser	7 427 910	1 547 776	1 547 776	1 547 776	4 467 681
Annen gjeld	6 888 714	10 981 835	12 092 811	11 154 427	8 336 299
Sum egenkapital og gjeld	24 056 677	22 697 563	27 064 172	26 626 163	26 464 286

Resultatoppstillinger

	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>
Sum driftsinntekter	43 680 590	59 289 080	56 546 766	56 651 736	66 689 649
Diverse driftskostnader*	-40 637 007	-54 913 720	-53 923 091	-58 320 800	-62 227 878
Pensjonskostnad	-5 013 827	0	-418 404	-1 238 371	-4 324 097
Driftsresultat	-1 970 244	4 375 360	2 205 271	-2 907 435	137 674
Andre resultatелеmenter	1 173 962	-1 133 146	-696 056	426 174	1 387 703
Årsresultat	-796 282	3 242 214	1 509 215	-2 481 261	1 525 377

Balanseoppstillinger

Anleggsmidler	4 240 000	21 437 000	20 992 000	21 600 400	21 301 033
Omløpsmidler	30 830 540	23 692 132	21 115 041	27 218 585	34 341 743
Sum eiendeler	35 070 540	45 129 132	42 107 041	48 818 985	55 642 776
Sum egenkapital	12 864 024	16 106 237	17 615 452	15 134 191	16 659 568
Pensjonsforpliktelser	9 751 316	10 240 771	12 946 144	13 041 035	15 465 936
Annen gjeld	12 455 200	18 782 123	11 545 445	20 643 759	23 517 271
Sum egenkapital og gjeld	35 070 540	45 129 131	42 107 041	48 818 985	55 642 775

Illustrasjon 7: ISFs finansregnskap med innarbeiding av ytelsespensjon.

* Sum driftskostnader minus pensjonskostnader.

Innarbeiding som vi er opptatt av gjør resultatoppstillingen mindre interessant og “bunnlinjen” nærmest verdiløs som uttrykk for hva som er oppnådd.

årene 2003 til og med 2012. Pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser er fremhevet i oppstillingene.

Over perioden er det betydelig variasjon i pensjonskostnadene. Null i pensjonskostnader for 2009 er pussig og vanskelig å forklare ut fra det som er rapportert. Variasjonen i pensjonskostnader leder til variasjon i driftsresultat og årsresultat (“bunnlinjen”). Dette er lett å se regnet relativt i forhold til sum driftsinntekter. Det leder til tidsserien i det følgende (prosent driftsresultat/prosent årsresultat).

2003	2004	2005	2006	2007
7,50/9,19	0,47/1,18	0,50/1,32	-0,06/1,31	-2,34/-0,63

2008	2009	2010	2011	2012
-4,51/-1,82	7,38/5,47	3,90/2,67	-5,13/-4,38	0,21/2,29

Er dette noe å feste lit til spretter det en oppnår opp og ned hele veien. Spørsmålet er om dette virkelig er tilfellet for kjerneaktiviteten til ISF. Sum driftsinntekter minus diverse driftskostnader leder til et enkelt uttrykk for det virksomheten bidrar med. Regnet relativt i forhold til sum driftsinntekter får vi en vesentlig mer stabil tidsserie.

2003	2004	2005	2006	2007	2008
6,92	8,78	6,20	4,30	8,50	6,97

2009	2010	2011	2012
7,38	4,64	-2,95	6,69

Innarbeiding som vi er opptatt av gjør resultatoppstillingen mindre interessant og “bunnlinjen” nærmest verdiløs som uttrykk for hva som er oppnådd. Enkelte år er pensjonsforpliktelsene oppført med mer beskjedne beløp uten at dette fullt ut er mulig å følge ut fra det som er forklart. Noe av dette er åpenbart en følge av at ISF praktiserer en “avfjæring/utjevning” av effekter (jf. nederst til høyre i *illustrasjon 4* – inntatt i del 1, side 7) gjerne vist til som “korridorløsningen.” Som en ser i det følgende er allikevel virkningen på egenkapitalandelen i prosent fortsatt betydelig over årene.

2003	2004	2005	2006	2007	2008
40,49	44,80	49,60	52,29	51,62	36,68

2009	2010	2011	2012
35,69	41,83	31,00	29,94

Vi ser på i alt elleve år. Utgangspunktet er en svært tilfredsstillende økonomisk situasjon, og over årene videre har i realiteten det samme langt på vei vært tilfellet. Allikevel er det ikke dette som trer frem som bilde i det rapporterte. I balanseoppstillingen presenteres ISF som vesentlig mindre solid enn det som faktisk er tilfellet. Den gode økonomiske stilling og praktiseringen av “korridorløsningen” medfører at en har unngått å ende opp med negativ egenkapital. I Note 4 i 2012-rapporten sies det at pensjonsforpliktelsene er på samlet 26.471.833 kroner, som i følge *illustrasjon 7* på side 5 foran er balanseført med 15.465.936 kroner. Forskjellen skyldes praktisering av “korridorløsningen” og dersom en tar høyde for dette er en nede på 10 prosent i egenkapitalandel. Det er grunn til å spørre seg om alt strevet med innarbeiding av ytelsespensjon er av det gode, og videre om effektene burde vært synliggjort på en annen måte.

8. Angår mer enn foretak i næringslivet

Innledningsvis ble det vist til at innarbeiding av pensjonseffekter begynner å gjøre seg gjeldende på 1980- og 1990-tallet. IAS 19 *Employee Benefits* (i sin daværende versjon) fra den internasjonale standardsetteren, og SFAS 87 *Employers' Accounting for Pensions* fra den amerikanske standardsetteren, kom på plass på 1980-tallet. IAS 19 forvaltes av International Accounting Standards Board (IASB) og SFAS 87 av Financial Accounting Standards Board (FASB), som begge er private stiftelser. Historien og noe av det videre om det vi er opptatt av i spørsmålet om “pensjoner og regnskap” oppsummeres i en del punkter.

i. På 1980-tallet velger en i standardsetting internasjonalt å synliggjøre pensjonseffekter ved at de blir innarbeidet i finansregnskapet. Det vil si slik at effektene både resultat- og balanseføres. Dette legger føringer på det videre frem til i dag.

ii. På 1990-tallet får vi en norsk standard på området, og det er NRS 6 *Pensjonskostnader* forvaltet av Norsk RegnskapsStiftelse. Den norske standardsetteren er også organisert som en privat stiftelse. NRS 6 er utviklet med

Vanskene med innarbeiding av ytelsespensjoner blir neppe løst med det som ser ut til å komme.

IAS 19 som forbilde. Det vil si at norske foretak som rapporterer i henhold til Regnskapsloven/norsk god regnskapsskikk (GRS) langt på vei møter tilsvarende krav som inntil nylig har vært stilt internasjonalt i pensjonssammenheng med IAS 19.

- iii. Med den norske implementeringen av EU-forordning 1606 / 2002 fra og med 2005 rapporterer norske foretak dette gjelder for (børsnoterte foretak) i henhold til IAS 19 i pensjonssammenheng.
- iv. Det har vært en del uro forbundet med IAS 19. Dette har medført at vi har fått en “ny IAS 19” gjort gjeldende for regnskap fra 1. januar 2013. Det nye går ut på at mer av effektene resultatføres umiddelbart, samt begrensinger i adgangen til valgfrihet med hensyn til balanseføring. Dette reiser spørsmålet om hva som så skjer med NRS 6 gitt at en ønsker å “se hen til IFRS.”
- v. Innarbeiding av pensjonseffekter forbundet med ytelsesordninger er ikke begrenset til virksomhet som rapporterer i henhold til Regnskapsloven av 1998 og dermed NRS 6. For kommunal og fylkeskommunal virksomhet er noe av det samme gjort gjeldende med Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 2000 fra det daværende Kommunal- og regionaldepartementet i dag forvaltet av Kommunal- og moderniseringsdepartementet, jf. § 13 *Regnskapsføring av pensjon*. For statlig virksomhet har vi statlige regnskapsstandarder (SRSer) forvaltet av Direktoratet for økonomistyring (DFØ). For statlig virksomhet finner en i DFØ (2011) SRS 25 *Personal- og pensjonskostnader* retningslinjer om det en er opptatt av i NRS 6.
- vi. Med pensjonsordning i Staten Pensjonskasse (SPK) finner en en lite ensartet gruppe institusjoner. Blant annet innbefatter dette virksomhet organisert som selvstendige og fristilte institusjoner. Til tross for at staten står som garantist for forpliktelsene i SPK-sammenheng legges krav om innarbeiding fastlagt i NRS 6 til grunn for finansiell rapportering.
- vii. Som et siste moment har innarbeidingen av pensjonseffekter forbundet med ny AFP (Avtalefestet pensjon) vært en aktualitet. Dette reiser en rekke spørsmål behandlet i en rapport fra Finansdepartementet (2011).

Innarbeiding i regnskap av effekter som følge av ytelsesordninger skjer nær sagt i enhver sammenheng. I dette har NRS 6 fra Norsk RegnskapsStiftelse spilt en sentral rolle. NRS 6 er utviklet for foretak i næringslivet. Det er dermed også nærliggende å gå ut fra at formålet med NRS 6 først og fremst er bestemt av oppfatninger forbundet med de formål finansiell rapportering i næringslivet er ment å tjene. Som en ser favner kravene til innarbeiding vesentlig videre. Siden formålene med regnskap er andre for virksomhet som er annerledes enn virksomhet i næringslivet reiser dette en god del grunnleggende spørsmål.

9. Et spørsmål om hvordan synliggjøre

Med Regnskapsloven av 1998 fikk vi i Norge en nasjonal lovgivning som er tradisjonell i sin innretning ved at den er resultatorientert og transaksjonsbasert. Dette er et utgangspunkt som er utfordret. Mest markant har dette skjedd internasjonalt i toneangivende miljøer som har påvirket FASB og IASB i retning av et balanseorientert syn. Mer konkret har dette medført at det nå gis en omfattende adgang til såkalt “fair value accounting,” jf. blant annet SFAS 157 og IFRS 13. Med EU-forordningen det er vist til i avsnittet ovenfor ble IASB utpekt som “hoffleverandør” av retningslinjer i europeisk sammenheng for rapporteringen til “de store og tunge” foretakene. Dette er noe som i vesentlig grad bidrar til å styrke tilnærminger som er annerledes enn det som er lagt til grunn i Regnskapsloven av 1998. Toneangivende norske miljøer er i vesentlig grad påvirket av dette, og det omfatter Norsk RegnskapsStiftelse. Arbeidet med en norsk samlestandard for de som ikke er “store og tunge” basert på IASB (2009)/IFRS for SMEs er et tungt uttrykk for dette, jf. NRS (2014). Med dette får det som er sagt under punkt (iv) i avsnittet ovenfor en løsning ved at NRS 6 forsvinner. IAS 19 i sin nye versjon blir retningsgivende i stedet.

Vanskene med innarbeiding av ytelsespensjoner blir neppe løst med det som ser ut til å komme. Effekter skal fortsatt synliggjøres ved at de innarbeides i finansregnskapet. Effektene kommer mer umiddelbart og kan dermed bli mer dramatiske. Synliggjøring kan skje på andre måter enn ved innarbeiding i finansregnskapet. Dette som i noteplysninger eller på andre måter. Det er åpenbart noe en bør se nærmere på.

Henvisninger se neste side. →

Henvisninger:

- DFØ (2011): *Anbefalte, men ikke obligatoriske, statlige regnskapsstandarder*. Direktoratet for økonomistyring, mai 2011.
- Finansdepartementet (2011): *Regnskapsføring av ny AFP*. Rapport fra en arbeidsgruppe oppnevnt av Finansdepartementet 28. mars 2011, avgitt 7. oktober 2011. Jf. http://www.regjeringen.no/pages/35193303/Rapport_AFP.pdf.
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) – For 2000-12-15 nr. 1424 (Kommunal- og moderniseringsdepartementet).
- IASB (2009): IFRS for SMEs/International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. Juli 2009.
- IAS 19: *Employee Benefits* (Ytelser til ansatte). Forordning (EU) nr. 475 / 2012 inneholder den gjeldende versjon. For den norske oversettelsen se <http://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-17-1852>.
- IFRS 13: *Fair Value Measurement*. International Financial Reporting Standard fra IASB godkjent i mai 2011 og gjort gjeldende fra 1. januar 2013.
- Institutt for samfunnsforskning: *Årsmelding 2002-2012*.
- Kvaal, E. og F.E. Sellæg (2003): "Regnskapsføring av pensjoner." *Praktisk økonomi & finans*, 2003 nr. 3, pp. 45-58.
- Lundesgaard, J. (2012): "Penman: Bruken av finansregnskapet og en IFRS-kritikk." *Magma*, Vol. 15 (2012) nr. 2, pp. 42-50.
- Lundesgaard, J. (2013): "Finansregnskapet og verdiskapningen for eierne." *Beta (Scandinavian Journal of Business Research)*, nr. 2/2013, pp. 144-155.
- Lundesgaard, J. (2014a): "Ytelsespensjoner og regnskap – Innarbeiding og konsekvenser." Oppdragsrapport nr. 8 – 2014, Høgskolen i Hedmark. Se <http://hdl.handle.net/11250/195659>.
- Lundesgaard, J. (2014b): "IAS 19 and Employee Benefits: Some reflections on the Norwegian experience." Oppdragsrapport nr. 9 – 2014, Høgskolen i Hedmark. Se <http://hdl.handle.net/11250/195664>.
- NRS (2014): *Norsk Regnskapsstandard*. Høringsutkast fra Norsk RegnskapsStiftelse sendt på høring med høringsnotat datert 2. april 2014.
- NRS 6: *Pensjonskostnader*. Norsk regnskapsstandard (NRS) fra Norsk RegnskapsStiftelse april 1994, revidert oktober 1995. Endelig NRS november 2000. Revidert november 2001, november 2002, november 2005, november 2007, juni 2008, desember 2009, desember 2010 og desember 2012. I tillegg til *Vedlegg 1*: "Aktuelle regnskapsspørsmål for foretak i forbindelse med lov foretakspensjon, lov om innskuddspensjon og i forhold til offentlige tjenestepensjonsordninger samt i forhold til avtalefestet pensjon (AFP)."
- NRS (V): *Pensjonsforutsetninger*. Fastsettelse av forutsetninger for ytelsesbaserte pensjonsordninger etter IAS 19 og NRS 6. Veiledning fra Norsk RegnskapsStiftelse januar 2013.
- Penman, S.H. (2011): *Accounting for Value*. Columbia University Press.
- Regnskapsloven av 1998: Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) – Lov 1998-07-17 nr. 56.
- SFAS No. 87: *Employers' Accounting for Pensions*. Statement of Financial Accounting Standards fra FASB godkjent i Desember 1985.
- SFAS No. 157: *Fair Value Measurement*. Statement of Financial Accounting Standards fra FASB godkjent i september 2006 og gjort gjeldende fra 15. november 2007.
- Veland, G. og J.M. Hippe (2013): "Utviklingstrekk og utfordringer i det norske pensjonssystemet." Fafo-notat 2013:19.
- Voldnes, F. (2014): "Pensjonsparadokset." Kommentar i *Klassekampen*, tirsdag 27. mai 2014.

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

Stikkprøver i revisjon

«Hvor mange stikkprøver skal jeg ta?» «Hvilket grunnlag skal jeg ta dem fra, og hvordan skal jeg velge dem ut?» «Hvordan skal de resultatene jeg har fått, tolkes?»

Dette er spørsmål mange av oss får nesten daglig, og som det noen ganger kan være vanskelig å svare på. Vi har riktignok en revisjonsstandard å støtte oss til – *ISA 530 Stikkprøver i revisjon* – men det er likevel i stor grad opp til revisors skjønn å gjøre de rette vurderingene. Dette er et av de områdene hvor de årlige kvalitetskontrollene avdekker flest svakheter. Denne artikkelen tar for seg noen av de mest sentrale faktorene revisor må ha en formening om når stikkprøver skal utformes.

Begrepsbruk

Når vi snakker om *stikkprøver*, innebærer det at revisjonen baseres på granskning av utvalgte deler av grunnlagsmaterialet. Store transaksjonsvolum gjør at revisor sjelden kan kontrollere en regnskapspost eller en transaksjonsklasse 100 prosent, selv om det finnes unntak – kontroll av skatteinntekter og rammetilskudd er gode eksempler i så måte. Her vil vi normalt foreta en sjekk av sum bokførte inntekter mot henholdsvis skatteregnskap og oversikt over tilskudd fra departementet. Da tar vi ikke stikkprøver, men gjennomfører i stedet en totalavstemming.

For at en stikkprøve skal gi tilstrekkelig revisjonsbevis, må den være *representativ* for hele populasjonen. Det forutsetter blant annet at alle enhetene i populasjonen skal ha en mulighet til å bli med i stikkprøven. Hvis vi for eksempel bestemmer oss for å teste kundefordringer over et visst beløp, vil stikkprøven kun være representativ for de kundefordringene som overstiger det aktuelle beløpet, og ikke for hele fordringsmassen. Revisor kan derfor ikke konkludere for hele populasjonen (sum kundefordringer) på bakgrunn av en slik stikkprøve.

Stikkprøven kan være *statistisk* eller *skjønnsbasert (ikke-statistisk)*. Statistiske stikkprøver kjennetegnes ved at utvelgelsen skjer tilfeldig, det vil si at alle enhetene i populasjonen skal ha nøyaktig den samme sannsynligheten for å bli trukket ut. Et annet kjennemerke ved statistiske testmetoder er at resultatene blir tolket ved hjelp av sannsynlighetsteori. Ved skjønnsbaserte stikkprøver står en friere i valget av utvalgsmetode. God revisjonsskikk framhever ikke den ene metoden som bedre enn den andre, begge har sine fordeler og ulemper. Fordelene med statistiske stikkprøver er blant annet at det er enklere å dokumentere at utplukket har skjedd på et objektivt grunnlag,



AV TOVE-GUNN MOEN,
FAGANSVARLIG REGNSKAPSREVI-
SJON, ROGALAND REVISJON IKS

og at (u)sikkerheten i konklusjonen kan tallfestes. Den største fordelen med skjønnsbasert testing er nettopp det – at revisor kan bruke sitt eget (sunne) skjønn for å oppnå en rasjonell revisjon. I praksis er nok skjønnsbasert stikkprøvetaking langt mer utbredt enn anvendelsen av statistiske metoder. I det følgende legges det derfor til grunn at det er skjønnsbasert testing som er det mest aktuelle.

Et annet sentralt begrep i forbindelse med stikkprøvetaking, er *utvalgsrisiko*. Utvalgsrisiko er risikoen for at revisor trekker en annen konklusjon enn om alle enhetene hadde blitt kontrollert. Selv om revisor bestreber seg på å foreta en representativ test, vil det likevel alltid foreligge risiko for at så ikke er tilfellet. Utvalgsrisiko kan gå to veier: Stikkprøven kan vise en lavere feilandel enn det som faktisk er tilfellet i populasjonen totalt sett, eller den kan vise en høyere feilandel. Det er den førstnevnte risikoen som er den mest kritiske. Den kan for eksempel innebære at revisor gjennom tester av kontroller konkluderer med at internkontrollen fungerer tilfredsstillende, mens den i virkeligheten ikke gjør det. Det kan igjen medføre at revisor avgir en normal beretning der det i realiteten skulle vært tatt forbehold. Den andre typen risiko er ikke så «farlig». La oss si at revisor på bakgrunn av sin stikkprøve feilaktig har konkludert med at avsetningen for tap på fordringer i regnskapet er altfor lav. Ledelsen på sin side er overbevist om at tapsavsetningen er tilstrekkelig. Ledelsen vil helst unngå å få en revisjonsberetning med forbehold, og vil derfor høyst sannsynlig gjøre det den kan for å dokumentere at revisors tolkning er feil.

Ikke all risiko er utvalgsrisiko. Dersom en har satt en uerfaren medarbeider til en oppgave, kan det for eksempel være en risiko for at vedkommende misforstår hvordan revisjonshandlingene skal utføres. Mangelfull dokumentasjon kan føre til risiko for at det trekkes feil konklusjoner. Begge disse tilfellene representerer revisjonsrisiko, →

■ ■ Dette er et av de områdene hvor de årlige kvalitetskontrollene avdekker flest svakheter.

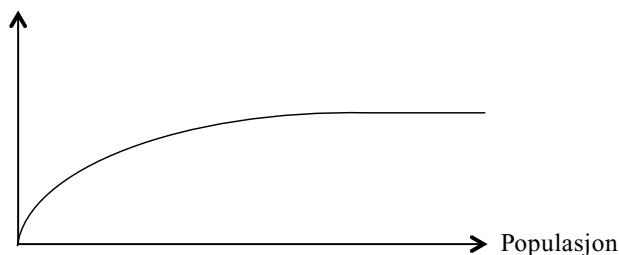
men er ikke knyttet til det utvalget som tas, og kommer dermed ikke i kategorien utvalgsrisiko.

Når et utvalg skal trekkes, kan en gjøre dette på flere måter: *tilfeldig, systematisk eller usystematisk utvelgelse*. Tilfeldig utvelgelse var vi inne på ovenfor – det innebærer at alle mulige kombinasjoner av utvalg har den samme sannsynligheten for å bli trukket. Metoden *må* anvendes ved statistiske stikkprøver, og *kan* anvendes når en foretar skjønsmessig testing. Selve utplukket skjer på bakgrunn av IT-genererte tall (for utvelgelse av eksempelvis bilagsnummer).

Systematisk eller strukturert utvelgelse er benevnelsen på en stikkprøve der startpunktet er tilfeldig generert, mens de øvrige enhetene blir valgt ut med et fast intervall. Sett at revisor har bestemt seg for å kontrollere 50 transaksjoner fra en transaksjonsklasse som i alt består av 5000 transaksjoner (bilag). Det velges tilfeldig ut et startnummer (bilagsnummer). Deretter kontrollerer revisor hvert 100. bilagsnummer/transaksjon. Å trekke utvalget på denne måten behøver ikke ha noe å si for representativiteten, med mindre det er en bestemt systematikk i grunnlagsmaterialet. Revisor må derfor på forhånd forvise seg om at det ikke er noe fast mønster i grunnlagsmaterialet før denne typen utvelgelse brukes.

Usystematisk utvelgelse, eller «basarmetoden» som jeg liker å kalle det, består i at revisor trekker på måfå blant enhetene i populasjonen, i den hensikt å unngå skjevheter i utvalget. Vi kan se for oss at revisor lukker øynene og trekker tilfeldige lodd fra en bønne, der loddene i dette tilfellet vil være bilagsnummer. Denne metoden kan være et fullgodt alternativ til tilfeldig utvelgelse, men det forutsetter at revisor er fullstendig objektiv når enhetene trekkes, og at dette kan dokumenteres. Det er ellers lett å tenke seg at revisor kan velge vekk de «vanskelige» transaksjonene til fordel for de det er enklere å kontrollere, og da kanskje særlig i hektiske perioder der tiden er knapp.

Stikkprøvestørrelse



Figur 1: Når populasjonen øker, må stikkprøven økes, men ikke proporsjonalt.

Hva bestemmer stikkprøvens størrelse?

Populasjonen, eller det grunnlagsmaterialet revisor skal bekrefte, er i utgangspunktet en av de faktorene som avgjør hvor stor stikkprøven bør være. Når populasjonen øker, må stikkprøven økes, men ikke proporsjonalt. Når populasjonen har nådd et visst nivå, har blitt «stor», vil en ytterligere økning imidlertid ikke lenger ha noen betydning for stikkprøvestørrelsen. Dette er illustrert i figur 1 nedenfor. Ved revisjon av kommuneregnskap vil de aller fleste populasjoner være så store at revisor kan se bort fra denne faktoren når stikkprøvestørrelsen skal bestemmes.

Hvilken utvalgsrisiko vi er villige til å ta, har stor betydning for testomfanget. Jo lavere risiko vi kan akseptere, desto større må stikkprøven være. Er dette en av få revisjonshandlinger vi foretar med hensyn til det aktuelle formålet, må vi trolig legge en lav risiko (høy sikkerhet) til grunn. Utfører vi derimot flere, supplerende revisjonshandlinger rettet mot det samme formålet, kan vi akseptere en høyere risiko og dermed ta færre stikkprøver. Jeg skal illustrere det siste ved å ta utgangspunkt i hvordan vi hos oss utfører kontrollen i forbindelse med momskompensasjonen. Det gjøres i en togang: Det tas en tilfeldig stikkprøve av alle de relevante artene. Stikkprøvestørrelsen beregnes med utgangspunkt i vesentlighetsgrensen og en valgt utvalgsrisiko, og de utvalgte transaksjonene kontrolleres med hensyn til de ulike egenskapene. Den andre delen av kontrollen består av en relativt detaljert gjennomgang av de delene av grunnlagsmaterialet det erfaringsmessig er mest feil, typisk utgifter til matvarer, reiseutgifter, transaksjoner på VAR-området, utgifter til sosialboliger o.a. På grunn av denne detaljerte gjennomgangen på områder som er spesielt risikoutsatte, kan vi legge til grunn en moderat utvalgsrisiko ved beregning av stikkprøven, og likevel kunne konkludere med høy grad av sikkerhet.

Hvor mye feil eller avvik vi forventer å finne, spiller også en rolle for hvor stor stikkprøven skal være. Dersom vi har revidert kunden i flere år, og det er områder der vi sjelden avdekker feil, trekker det i retning av en mindre stikkprøve. Har vi derimot erfaringsmessig oppdaget mange feil på et eller flere felt, tilsier det en økning av stikkprøvestørrelsen. Med andre ord – når risikoen for feil antas å være lav, kan stikkprøven være mindre enn om risikoen for feil vurderes som høy.

Den siste faktoren som påvirker stikkprøvestørrelsen er hvor stor andel feil eller avvik vi kan akseptere i stikkprøven, uten at det fører til en negativ konklusjon. Når vi tester den interne kontrollen, må vi derfor stille oss spørsmålet: Hvor mange avvik kan aksepteres før vi ikke lenger stoler på internkontrollen på dette om-

Det en må passe på når en velger slik stratifisering, er at en ikke projiserer resultatene på tvers av underpopulasjonene.

rådet? Tilsvarende ved substanskontroller: Hvor mye feil skal stikkprøven inneholde før den må utvides, vi må utføre supplerende revisjonshandlinger, eller – i verste fall – ta forbehold om den aktuelle regnskapsposten? Dette er størrelser en må ha tatt stilling til på forhånd. Jo flere feil eller avvik som kan aksepteres, desto mindre kan stikkprøven være. Og omvendt, er den akseptable feilmarginen liten, må stikkprøven være større. Den mengden feil vi er villige til å akseptere, er igjen avhengig av vesentlighetsgrensen. Dersom en på forhånd har fordelt vesentlighetsgrensen til de enkelte transaksjonsklassene eller regnskapspostene, vil det kanskje være enklere å gjøre denne vurderingen. Uansett er sammenhengen slik at en høyere vesentlighetsgrense medfører høyere terskel for hvor mye feil som kan aksepteres.

Framgangsmåte ved stikkprøver

Formålet med stikkprøver er på en effektiv måte å kunne gi revisor et betryggende grunnlag for å kunne trekke konklusjoner om hele populasjonen. Når stikkprøven skal utformes, må revisor gjennom flere problemstillinger og faser:

- Fastsette formålet med testen
- Definere hva som er populasjonen
- Avgjøre hvilke egenskaper som skal testes, dvs. definere hva som er en «feil»
- Bestemme utvelgelsesmetode
- Bestemme stikkprøvens størrelse
- Fastsette grensen for akseptabel feilandel
- Gjennomføre testen
- Analysere resultatene og trekke en konklusjon

Formålet med testen er avhengig av om det dreier seg om test av en kontroll eller om det er en substans-test som skal utføres. I førstnevnte tilfelle vil formålet være å kunne slå fast om en kontroll fungerer eller ei. I forbindelse med substanstester er formålet å få bekreftet en eller flere regnskapspåstander.

Hva som er populasjonen, henger nært sammen med hva som er formålet for testen. Er det en kontroll som testes, vil populasjonen være den dokumentasjonen som viser at kontrollen er utført. Kontrolleres for eksempel rutinen for godkjenning av variabel lønn, vil populasjonen utgjøres av alle timelistene og kontrollen bestå i å sjekke om de er attestert. Ved substanskontroller vil regnskapspåstanden være avgjørende for hva som utgjør populasjonen. Skal eksempelvis tilskudd bekreftes med hensyn til gyldighet, er det de bokførte transaksjonene innenfor de aktuelle artene som blir populasjonen. Stikkprøven trekkes

fra regnskapet, og kontrollen gjøres av det underliggende materialet. Er det derimot fullstendighet som skal testes, eksempelvis fullstendighet av inntekter fra foreldrebetaling, kan ikke utvalget trekkes fra det som er bokført. Da må vi gå til «kilden», og populasjonen må være en type dokumentasjon som viser det antallet barn som har plass i barnehagen, for eksempel opptaks- eller oppmøtelister. Kontrollen vil da bestå i å sjekke om det er utfakturerert for et tilsvarende antall plasser som den underliggende dokumentasjonen tilsier.

Dernest må en ta stilling til hva det egentlig er som skal testes, og hva som skal regnes som en feil. Ved test av variabel lønn som nevnt i eksemplet over, vil det være en feil hvis lønn har blitt utbetalt til tross for at timelisten mangler attestasjon. Når det gjelder substanstester, vil det ikke alltid være like opplagt hva som regnes som feil. Sett at revisor har bestemt seg for å sende ut saldoforespørsler til et utvalg av kundene for å teste fordringenes eksistens per 31.12. Samtlige kunder bekrefter saldoene, men en av dem opplyser samtidig at vedkommende har meldt oppbud, og at det derfor er høyst usikkert om fordringen blir innfridd. Skal dette regnes som en feil i denne testen? Nei, det er her ikke sådd tvil om fordringens eksistens, slik at denne regnskapspåstanden kan bekreftes, men forholdet må naturligvis tas i betraktning når verdsettelsen av fordringene skal vurderes.

Det er selvsagt ingen ting i veien for å teste flere egenskaper samtidig. Hos oss gjør vi det blant annet i forbindelse med de før nevnte momskontrollene. Da benytter vi samtidig anledningen til å teste innkjøpsrutinen, at transaksjonene er bokført på korrekt art, funksjon og eventuelt prosjekt, og at formelle krav til dokumentasjonen er oppfylt. Når det på denne måten testes flere forhold parallelt, bør det trekkes én konklusjon for hver av egenskapene som er kontrollert.

Revisor kan også finne det hensiktsmessig å benytte seg av stratifisering. Stratifisering betyr å dele populasjonen inn i flere underpopulasjoner (strata) for deretter å ta stikkprøver av hver av disse. Ofte vil revisor i slike tilfeller ta utgangspunkt i beløp, men en kan også tenke seg andre kriterier for inndeling. Et eksempel fra vår revisjonsvirksomhet: Vi har i de senere årene gjennomført flere forvaltningsrevisjoner av anskaffelser, der formålet har vært å vurdere i hvilken grad anskaffelsesregelverket blir etterlevd. Her var det naturlig å skille mellom anskaffelser over kr 500 000 og anskaffelser mellom kr 100 000 og kr 500 000. I tillegg valgte vi å skille ut områder som etter vår erfaring var mest risikofylte, og tok flere tester her enn på øvrige områder. Det en må passe på når en velger slik stratifisering, er at en ikke projiserer resultatene →

Effektivitetshensyn tilsier at revisor legger seg på et minimumsnivå, men det er da viktig å være klar over at dette forutsetter at det ikke avdekkes noen feil eller avvik i stikkprøven.

på tvers av underpopulasjonene. I vårt tilfelle måtte vi altså nyansere konklusjonene slik at resultatene ble tydelige for de respektive underpopulasjonene – over og under kr 500 000, innen eller utenfor risikoområdene.

Etter at testen er gjennomført, må resultatene evalueres og det må trekkes en konklusjon. Er det avdekket feil eller avvik, må revisor forsøke å få brakt på det rene hva som er årsaken, og dernest å vurdere den mulige virkningen feilen har på formålet med revisjonshandlingen. En må være ytterst forsiktig med å anta at feilen er enkeltstående. Har revisor grunn til å tro det, må det i så fall innhentes revisjonsbevis som gir en høy grad av sikkerhet for at feilen ikke er representativ for hele populasjonen.

La oss si at vi har tatt en stikkprøve på 50 og testet om en kontroll har blitt utført, der vi har oppdaget to tilfeller av at kontrollen ikke har blitt dokumentert. Kan vi da si at internkontrollen er tilfredsstillende og bygge på den, eller må testen forkastes og erstattes av andre handlinger? Svaret er avhengig av hvilken feilandel vi på forhånd hadde bestemt at er akseptabel. Stikkprøven i vårt tilfelle viste 4 prosent avvik. Det er da sannsynlig, under forutsetning av at stikkprøven er representativ, at populasjonen totalt sett inneholder 4 prosent avvik. Hvis 4 prosent avvik ligger innenfor det vi kan akseptere, kan vi konkludere positivt. I motsatt fall må konklusjonen bli negativ.

For å illustrere evaluering av en substanstest, kan vi ta utgangspunkt i kontroll av ulike arter på innkjøpsområdet hvor formålet er å se om det er foretatt en korrekt grensdragning mellom drifts- og investeringsutgifter. Revisor har tatt en stikkprøve som dekker 20 prosent av populasjonen, som i dette tilfellet er bokførte utgifter innen de relevante artene. Revisor avdekker at det er bokført utgifter for kr 300 000 i investeringsregnskapet som burde ha vært ført i driftsregnskapet. De avdekkede feilene blir korrigert. Hvilken konklusjon skal trekkes av denne testen? Dersom stikkprøven er representativ, noe revisor forutsettes å tilstrebe, er det naturlig å anta at det er den samme relative feilandelen i hele populasjonen. Revisor må derfor *projisere* testresultatet slik at det gir utsagnskraft for hele det grunnlagsmaterialet revisor skal bekrefte. Når det er avdekket feil i størrelsesorden kr 300 000 i stikkprøven, som i dette tilfellet er korrigert, er det nærliggende å anta at det i hele populasjonen har blitt feilført utgifter i størrelsesorden 1,5 mill. kr. Det innebærer at det i den delen som ikke er kontrollert, dvs. 80 prosent av populasjonen, kan være utgifter på til sammen 1,2 mill. kr i investeringsregnskapet som burde vært i driftsregnskapet, og som ikke har blitt

korrigert. Revisor må derfor ta stilling til om dette er en filmengde som kan aksepteres innenfor den vesentlighetsgrensen som er satt, om det er noe som krever ytterligere revisjon, eller – i siste instans – om dette er et forhold som fører til en reaksjon i revisjonsberetningen.

Stikkprøver i praksis

Som det ble nevnt innledningsvis, er etterlevelsen av ISA 530 et av de områder de årlige kvalitetskontrollene avdekker flest svakheter. Eller mer presist sagt, det er dokumentasjonen som er mangelfull, det kan godt være gjort mange gode vurderinger som ikke er skriftliggjort. Når det er sagt, må det understrekes at dokumentasjonen ikke nødvendigvis trenger å være svært omfattende, men den må tilfredsstillende kravene i *ISA 230 Revisjonsdokumentasjon* om at dokumentasjonen skal være nøyaktig og tilstrekkelig nok til at en erfaren revisor uten forhåndskunnskaper om oppdraget vil være i stand til å gjøre seg opp en mening om den revisjonshandlingen som er gjennomført.

Typiske gjengangere er:

- Stikkprøvestørrelsen begrunnes ikke
- Utvelgelsesmetode beskrives ikke
- Det gjøres ingen vurderinger på forhånd av hvor mange/store avvik eller feil som kan aksepteres i stikkprøven uten at det konkluderes negativt
- Det innhentes ofte ikke tilstrekkelig forklaring på feil eller avvik til å kunne bedømme om det er dreier seg om enkeltstående tilfeller eller ei
- Resultatet av stikkprøven blir ikke projisert til hele populasjonen

Når det utføres skjønnsbaserte, altså ikkestatistiske, stikkprøver, finnes det ikke noen fasitsvar på hvor stor stikkprøven skal være. Erfaringer fra tidligere revisjoner ute hos kunden vil si noe om risikoen for feil, og vil dermed langt på vei avgjøre hvilket omfang stikkprøven bør ha. Analyser av det regnskapsmaterialet som skal testes, vil likedan være bestemmende for utvalgsstørrelsen. Finner revisor noe unormalt eller uventet i tallmaterialet, kan dette tyde på økt risiko og dermed en større stikkprøve. Effektivitetshensyn tilsier at revisor legger seg på et minimumsnivå, men det er da viktig å være klar over at dette forutsetter at det ikke avdekkes noen feil eller avvik i stikkprøven. Eksempel: En ikke ubetydelig del av lønnsutgiftene i Sykehjemmet KF består av variabel lønn. Timelistene leveres månedlig av de

rundt 30 ansatte, og de skal være attestert av avdelingsleder og anvist av virk-somhetsleder. I dette tilfellet kan det være tilstrekkelig at revisor velger ut en tilfeldig måned, og kontrollerer at attestasjon og anvisning foreligger for samtlige lønnsutbetalinger. Oppdages det imidlertid avvik her, om det så bare er ett, må forklaring innhentes og stikkprøven trolig utvides.

Hvilket resultat stikkprøven gir, kan i seg selv gi en pekepinn på om den har vært tilstrekkelig eller ikke. Vi fortsetter eksemplet med kontroll av variabel lønn i Sykehjemmet KF. Kontrollen av en måneds timelister for 30 ansatte har ikke avdekket avvik. Det har vært de samme rutineene, attestanter og anvisere hele året. Sannsynligheten er da stor for at rutinen fungerer som forutsatt. Avdekker vi derimot avvik, kan vi ikke lenger gå ut fra at kontrollen er pålitelig og fungerer som den skal. Det samme gjelder dersom det har vært vesentlige system- eller personalendringer i løpet av den aktuelle perioden. Da må vi utvide stikkprøven skritt for skritt, helt til resultatet framstår som entydig, og vi dermed klarer å komme fram til en pålitelig konklusjon.

Utvelgelsesmetoden, som i praksis ofte er «basarmetoden», bør kort beskrives, uten at det kreves noen omfattende begrunnelse. Stikkprøven bør, som nevnt, være tatt på så objektivt grunnlag som mulig, men dette kan det være vanskelig å dokumentere.

En vanlig mangel er at en konkluderer ut fra stikkprøven uten at de feil eller avvik som er avdekket, er tilstrekkelig

forklart. Dette gjør det vanskelig, eller ofte til og med umulig, å vurdere om feilen er representativ for det grunnlagsmaterialet som har vært gjenstand for revisjon, eller om feilen(e) er enkeltstående. Samtidig er det en enkelt ting å rette opp, og samtlige revisjonsmedarbeidere bør dermed oppfordres om å følge opp slike avvik.

Til slutt – kontrollen er ikke ferdig før testresultatet er projisert til hele populasjonen. Her svikter det hos mange av oss; vi tar tester og oppsummerer resultatene av dem. Revisjonsdokumentasjonen viser ikke sjelden at vi unnlater å fullføre testen, og projisere resultatet slik at vi kan si noe om hele populasjonen. Svært ofte blir derfor konklusjonene hengende så å si «i løse luften». En konklusjon av en stikkprøvetest bør derfor inneholde ikke bare resultatene av testen, men også en projisering av resultatet slik at en kan uttale seg om hele populasjonen, herunder en vurdering av om det avdekkede antall feil eller avvik er innenfor det som er akseptabelt.

Tove-Gunn Moen er siviløkonom og statsautorisert revisor, og er ansatt i Rogaland Revisjon IKS som leder og fagansvarlig for regnskapsrevisjon. Hun har tidligere vært ansatt ved Universitetet i Stavanger som ansvarlig for bachelorstudiet i revisjon.



Foto: Shutterstock.com

Høyest gjeld vinner¹

Farum kommune hadde stiftet så historisk enorm gjeld at ingen av de fem nabokommunene ville ha noe med den å gjøre, da den danske kommunereformen stod for døren i 2004.

Regjeringen fikk med gulrot og pisk Farum kommune til å forsvinne fra kartet.

Skandalen og gjelden

Da ordfører i Farum kommune, Peter Brixtofte, våknet den 6. februar 2002 var det til en sjokkerende ny virkelighet. Forsiden av avisen BT hadde et stort bilde av ordføreren med teksten: "Brixtofte svindler med skatteyternes penger: Drakk for 150.000 kr. på et døgn". Artikkelen var den første av mange som ledet til den berømte og beryktede ordførerens avgang.

Gjennom nesten to tiår ble Brixtofte kjent for sin innovative måte å drive kommunen på. På slutten av 80-tallet rettet han som ny ordfører opp kommunens skrantende økonomi, og hadde stor suksess med integrasjon. Heretter fulgte en rekke infrastrukturprosjekter som bare ble større og større. Først var det nytt torg, rådhus, kulturhus og forbedret transport. Kommunen solgte ut offentlige anlegg, f.eks. skoler og renseanlegg, til finansieringsinstitusjoner. Kommunen leide så disse anleggene tilbake, og hadde forkjøpsrett til anleggene. På den måten skaffet kommunen seg meget god økonomi, noe som igjen gjorde det mulig med skyhøye investeringer, som bade stedet Farum Marina, Farum Stadion med tilhørende fotballag og sportsanlegget Farum Arena. I tillegg ble kommunens pensjonister tilbudt 14 dagers gratis «helbredsforebyggende kuropphold» under Sydens sol.

«Farum-saken» ble historisk sett Danmarks største økonomiske skandale på kommunenivå. Det viste seg at fortellingen om Farum var litt for god til å være sann. Da Indenrigsministeriet gransket Farums økonomi, fant det at Farum hadde en gjeld på 2,8 milliarder DKK, og Peter Brixtofte fikk fire års fengsel for embetsmisbruk og mandatsvik. Det ble kommunens borgere som måtte betale gjelden. I Danmark har kommunene selv mulighet til å innkreve skatter og innbyggerne måtte finne seg i høyere kommuneskatt og skatt på jord, samt kutt i budsjettene og sentrale velferdsytelser.

En gyllen sjanse

To år etter Farum-skandalen besluttet den daværende VK-regjeringen i 2004 å gjennomføre en reform av den kommunale strukturen. Prosessen ble ultrakort. Strukturkommissjonen kom med sine anbefalinger i januar, i juni

AV CHRISTINA HAULRICH
KLAUSEN, FORVALTNINGSREVI-
SOR, HEDMARK REVISJON IKS



besluttet regjeringen seg for en reform, og ni måneder senere var det nye kommunekartet lagt. Av samme grunn som i Norge var motivasjonen for sammenslåinger å skape kommuner med større autonomi, som kunne håndtere de nye oppgavene som ble overført fra regionalt og statlig nivå. Regjeringen ønsket at alle kommuner hadde en størrelse på minst 20 000 innbyggere. Til forskjell fra Norge måtte reformen i Danmark være «utgiftsnøytral» – en annen måte å si at kommunene selv skulle betale for sammenslåingene. Farum har 18 500 innbyggere, og måtte derfor slå seg sammen med en nabo. Men det var ingen naboer som ville overta Farum sin gjeld.

En rik, borgerlig oase

Farum kommune ligger vakkert til ved Furesøen i Nordsjælland, omgitt av naboer på alle kanter. På den andre siden av innsjøen ligger Værløse kommune, og felles har de adgang til Farum Marina, som er et hyggelig badested. Nord for Farum ligger Allerød kommune med en lang kommunegrense, hvor kommunene sammen bygget ca. 800 nye boliger. I øst ligger Birkerød og vestpå ligger Stenløse kommune. Stenløse avtalte raskt et samarbeide med sin nabo Ølstykke, og deltok derfor ikke i spillet om Farum. Farums mulige partnere var heretter kommunene Birkerød, Værløse og Allerød.

Farum og nabokommunene likner på hverandre. En sammenslåing av disse ville vært attraktivt hvis ikke Farum hadde en så uholdbar økonomi. Kommunene er blant de rikeste i Danmark. Området er generelt attraktivt med trygge villakvarterer, gode skoler og velferdsytelser, og det ligger i pendleravstand til København. Innbyggerne har høye inntekter, og dermed har kommunen et solid skattegrunnlag. De har de laveste kommuneskatter i Danmark og et høyt servicenivå. Dessuten har Farums nabokommuner alle en jevnbyrdig

1. Denne artikkel baserer seg på boken «Stort er godt» - produktet av et forskningsprosjekt om beslutningsprosesser i strukturreformen i Danmark. Historien om Farum ble også presentert på Kommuneøkonomikonferansen 2014.

størrelse, og man risikerte ikke å bli en «lillebror» i et kommende samarbeid. Politisk sett hadde nabokommunene også mye til felles – alle bystyrene er høyrefløypartier med enten partiet Venstre eller de Konservative på ordførerplassen. Derfor var partifargene hos naboene ikke en hindring for sammenslåing, og rådhusets plassering var ikke et emne som ble diskutert.

Alle piler pekte i retning av at Farum ville tjene på sammenslåing fordi alle naboer var attraktive partnere, og fordi det var sjans for å minimere gjelden. 5. oktober 2004 meldte bystyret i Farum at de ønsket sammenslåing med en eller flere av sine naboer. Kanskje det ble for mye for Birkerød, som dagen etter kunngjorde at kommunen ønsket sammenslåing med Søllerød kommune. Tilbake stod de to naboer Værløse og Allerød som de eneste mulige partnere til Farum.

Døren på klem

Allerød kommune ønsket sammenslåing med Birkerød, hvilket ikke lengere var en mulighet. Farum var egentlig en attraktiv partner for Allerød, idet de hadde et godt samarbeid om boligbyggingen på kommunegrensen mellom de to kommunene. Problemet var dog den uoverskuelige økonomiske situasjonen. Allerød spurte derfor sine innbyggere, hva de ønsket. Selvstendighet vant med en overvekt på 71 prosent.

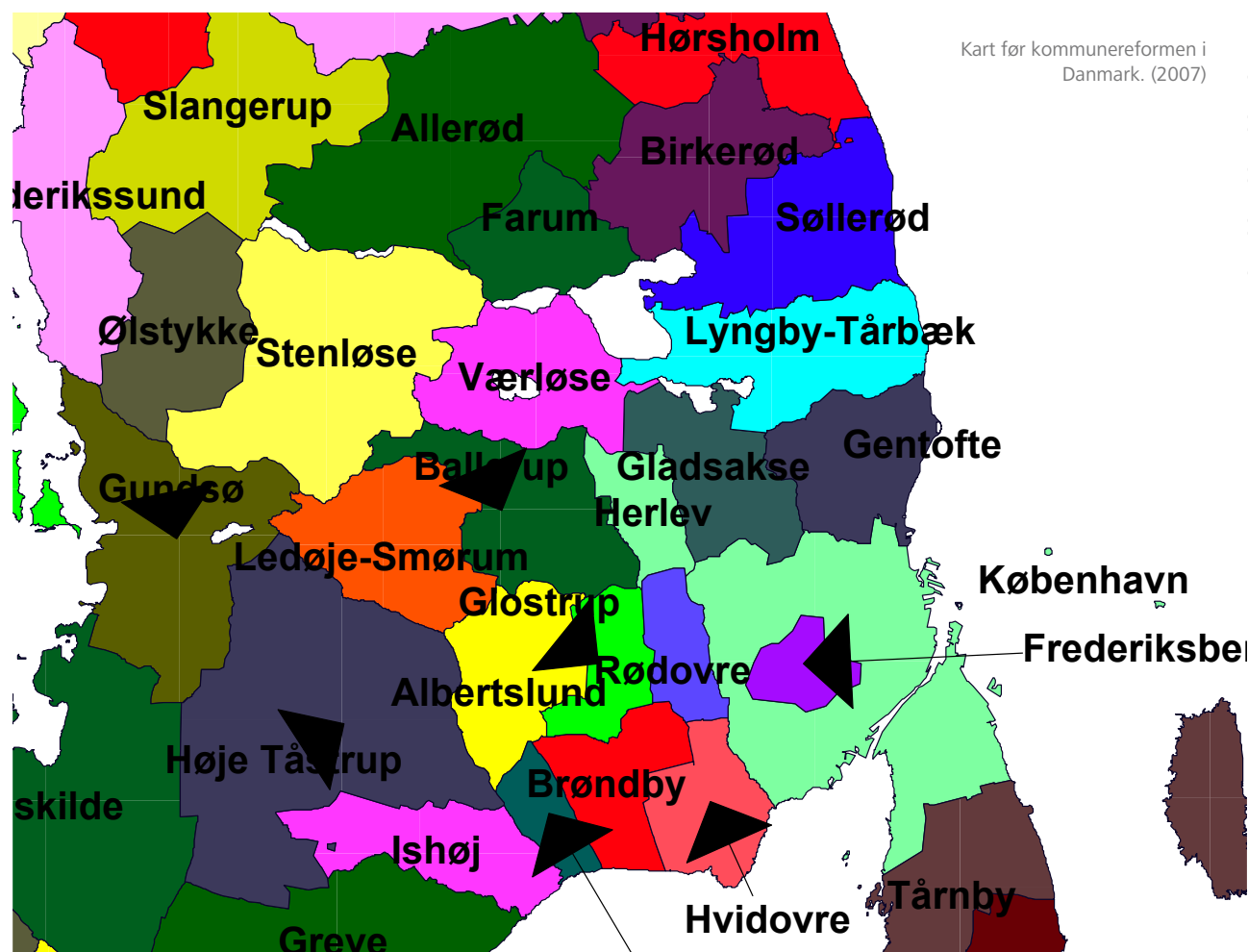
Bystyret fulgte denne strategien i sin tilbakemelding til Indenrigsministeriet med den hensikt eventuelt å samarbeide med Farum når de fikk orden på økonomien.

Værløse valgte slikt som Allerød å søke selvstendighet, til tross for at de hadde 5-6 alternativer til Farum. De andre alternativene var av forskjellige årsaker ikke like aktuelle. Værløse anså Farum som en attraktiv partner, hvis man så bort fra økonomien. Om Farum sa daværende ordfører i Værløse, Jesper Bach (Venstre) til Politikken 28. november 2004: "Der er slet ingen tvivl om, at den lå lige til højrebenet, hvis det ikke havde været for pengene."

Tvangsekteskap

Ni måneder etter beslutningen om å gjennomføre en kommunalreform var puslespillet om de nye kommunene nesten falt på plass. Ingen hadde vist interesse for sammenslåing med Farum, og et flertall i folketinget gjorde sin beslutning: Værløse og Farum skulle slås sammen med tvang 1. januar 2007, og den nye kommune skulle hete Furesø kommune. Begrunnelsen var at en ny kommune skulle ha en bæredyktig størrelse.

Beslutningen ble møtt med sjokk i Værløse. Likevel inngikk Værløse kommune et samarbeid med Indenrigsministeriet, revisorer fra KPMG og Kommunernes Revision, for å klarlegge



forskjellen i økonomien i de to kommunene. Høsten 2004 hadde Indenrigs- og Sundhedsministeren Lars Løkke Rasmussen lovet at ingen naboer skulle betale for Farums gjeld. Problemet var imidlertid at Værløse mente at forskjellen i egenkapitalen i Værløse og Farum kommune var større enn de 1,2 mrd. Indenrigsministeren hadde beregnet. Værløses ordfører pekte på at en del av gjelden skyldes de «spektakulære disposisjoner» som Brixtofte hadde foretatt. Her siktes det særlig til 800 millioner kr som knyttes til dyre lån og for dyre anleggsprosjekter, og at kommunen har et konferanse-senter og hotell, hvilket Værløse ikke anså som en del av en normal kommunes aktivitet.

Da sjokket hadde lagt seg fant man en løsning som i store trekk kompenserte for de to mrd. kroner Værløse ønsket. Løsningen ble at Farum og Værløse hadde forskjellig kommuneskatt frem til 2013. Gjennomsnittlig betød det at Farums borgere må betale 14 500 kr ekstra pr. husstand pr. år i skatt. Samtidig fikk Furesø kommune et tilskudd på 50 millioner kr årlig i kommunal utligning i 15 år. Det var kommunene i hovedstadsområdet som måtte betale dette tilskuddet med 0,1 prosent av deres skattegrunnlag. Avtalen ble reforhandlet og Furesø kommune får nå 250 millioner kr ekstra når de 15 år utløper. Som resultat kommer derfor naboene til å gi Furesø kommune nesten 1 milliard kroner via denne kommunale utligningsordningen. I den nye avtalen omgjøres Farums dyre lån til statslån, hvilket også gir en besparelse på 1 milliard kroner.

Værløse kommune kunne puste lettet ut. Farum sin gjeld endte derfor hos Farums borgere, ved staten som ble långiver, og hos Farum sine naboer som betalte kommunal utligning.

Pengeavbrenning innen lukketid

«Farumsaken» handler om en kommune som hadde en forferdelig økonomisk situasjon før kommunereformen. Men hva med de kommuner som står overfor sammenslåingen med en vanlig eller god økonomi? Hvordan unngå at disse kommuner investerer eller bruker opp alle sine oppsparte midler forut for reform? Danske forskere har sett at det kan være et incitament til å stifte gjeld før kommunesammenslåing, fordi en liten kommune kan få stor fordel av å investere i egen kommune, og så fordele regningen på hele den nye kommunen. De mange betaler for de få. Erfaringen fra kommunalreformen i Danmark i 1970 var at det skjedde overforbruk, og at kommunene satte seg i gjeld før sammenslåing. For å unngå pengeavbrenning før lukketid, vedtok regjeringen derfor i 2004 en rekke bindinger av kommunenes økonomi. Alle anleggsprosjekter fra 2004 måtte godkjennes. Fra 2005 ble det gjennomført tvungen sparing av kommunenes kassebeholdninger, og i 2006 var det tvungen godkjenning av tilleggsbevillinger til drift. Kommunenes skatt ble fastfrosset på 2005-nivå, og staten hadde mulighet for å motregne budsjettoverskridelser med kommunens tilskudd.

Allikevel ble det pengeavbrenning innen lukketid. Sammenslåingskommunene økte sin gjeld mer enn «fortsetterkommunene» – spesielt det siste året før sammenslåingen.

Det var især de små kommunene som skulle slås sammen med større kommuner, som brente av sine penger og økte gjelden eller reduserte sin sparing. Det betyr at de nye, sammenslåtte kommuner ble født med dårligere finansielle forutsetninger enn de ellers ville hatt. At pengeavbrenning skjer til tross for sterke nasjonale tiltak, vitner om at det er en vesentlig problemstilling, også for Norge. Den norske regjeringen hadde opprinnelig forslag om at låneopptak og langsiktige leieavtaler måtte godkjennes av fylkesmannen for å være gyldige. Men dette forslaget ble trukket etter kommunal motstand. Dette betyr at den norske regjeringen ikke gjør forpliktende tiltak for å hindre pengeavbrenning både i form av økt gjeldssetning og forbruk av sparepenger. Kommunenes økonomi er en følsom sak å blande seg i. Men hvis regjeringen ikke regulerer kommunenes forbruk, da peker erfaringer fra Danmark at det vil gjøre reformen mye dyrere enn beregnet.

I Farum vant fotballaget FC Nordsjælland det danske mesterskap i 2011 og bysbarnet Caroline Wozniaki ble i 2012 verdensener i tennis. I den nye Furesø kommune har man fra 2014 fått lik kommuneskatt for både Værløse- og Farumborgere, og helingsprosessen kan begynne. Kommunalreformen ga mulighet for å lage en bæredyktig gjenoppretningsplan for Farums økonomi. I resten av Danmark betød reformen at de små kommunene som ble sammenslått forbrukte mer enn de som fortsatte alene. Om slike små kommuner er vinnere eller tapere ved kommunereformen avhenger av øynene som ser. De får investeringer i sine lokalområder, ordføreren får kanskje positiv omtale og øker sannsynligheten for gjenvalg, men samtidig kan de nygifte kommunene måtte starte sitt liv på en tom brudekiste.

Kilder:

Houlberg, Kurt (2014): "David og Goliat i kassen før lukketid. Danske kommuners likviditets- og gældsudvikling op til kommunesammenlægningerne i 2007", *Politica* 46. årgang nr. 2

Mouritzen, Poul Erik (red.) (2006): *Stort er godt. Otte fortællinger om tilblivelsen af de nye kommuner* (2006), "Kapitel 2. Furesø Kommune: Spillet om sorteper" av Christina Haulrich Klausen, Syddansk Universitetsforlag

Christina Haulrich Klausen er utdannet master i statsvitenskap fra Syddansk Universitet, Danmark. Hun er bosatt på Hamar og er fra 1. oktober ansatt som forvaltningsrevisor i Hedmark Revisjon IKS. Christina deltok i et forskningsprosjekt om beslutningsprosesser i strukturreformen i Danmark, der hun forsket på sammenslåingen i Farum kommune.

Det er forskjell på Ukraina og Karasjok, men ...

”- på vakt for fellesskapets verdier” var tittelen på forsiden av Kommunerevisoren nr. 2/2014. Min kronikk i samme utgave hadde tittelen ”Korrupsjon”.

I det halvåret som har gått, har korrupsjon som tema, på ingen måte blitt mindre viktig, verken internasjonalt, nasjonalt eller lokalt. I forbindelse med parlamentsvalget i Ukraina (26.10.) har en artikkel av Aftenpostens korrespondent, Steinar Dyrnes, headingen: ”Russland er ikke Ukrainas hovedfiende” (5.10.). Nei, hovedfienden er ”korrupte politikere og oligarker. Under demonstrasjonene på Uavhengighetsplassen i Kiev sist vinter var derfor korrupsjon gjennomgangstema nummer én”. I januar i år, heter det i artikkelen, vant sønnen til nå avsatte president Viktor Janukovitsj ”over halvparten av alle offentlige anbud”.

Det finnes dessverre også eksempler fra norske kommuner der nær familie eller nære bekjente, til administrative og/eller politiske ledere har fått oppdrag, enten etter anbudsprosesser eller uten anbud! Å få oppdrag etter anbud er jo ikke ulovlig, men må håndteres pinlig korrekt. For noen dager siden viste NRKs Nordnytt til Karasjok kommune som kjøpte inn IT-utstyr for flere millioner kroner mellom 2008 og 2012. Uten noen anbudsprosess leverte selskapet, der sønnen til kommunens IT-sjef var deleier, utstyr til kommunen!

Det er forskjell på Ukraina og Karasjok. Det framstår umiddelbart som asymmetrisk å stille president Janukovitsj og IT-sjefen i Karasjok ved siden av hverandre. Men spørsmålet om hvorvidt det har forekommet ødeleggende korrupsjon, med henholdsvis to sønner involvert, er helt parallelt! Eksempelet bekrefter hva som er framkommet i KS/TIs (Transparency International) korrupsjonsforebyggende nettverk: Kommunene har et sårbarhetspunkt når det gjelder ”anskaffelser uten anbud, ønske om ”lokale” leverandører og bruk av underleverandører”.

Å bekjempe korrupsjon er absolutt en del av det å være ”- på vakt for fellesskapets verdier”. Professor Guttorm Fløistad, nestor i norsk idehistorie, har definert etikk som ”læren om fellesverdiene”. ”På vakt for fellesskapets verdier” er derfor synonymt med uttrykket ”på vakt for etikken”, og da dreier det seg om et mye videre perspektiv, enn bare om konkrete forhold som misligheter og korrupsjon.

NILS AMUND RØHNE,
ORDFØRER I STANGE
OG LEDER I KOMMUNE-
SEKTORENS ETIKKUTVALG



For det første forutsetter arbeidet med etikk at kommunens ledelse, men også den enkelte ansatte, er bevisst hvilke fellesverdier og hvilket etisk fundament kommunens virksomhet hviler på. Et kontinuerlig etikkarbeid fordrer at en setter av tid til å arbeide med verdier og holdninger, og å tenke gjennom konsekvensene av disse verdiene i vårt daglige arbeid – også kalt etisk refleksjon. På denne måten vil holdninger knyttet til begreper som respekt, likeverd og rettferdighet, prege relasjonene mellom de ansatte, mellom ansatte og ledelse og ikke minst forholdet til alle de som møter kommunen i forskjellige faser av livet. Slik ivaretas og utvikles en kollektiv kultur som ikke bare dreier seg om å følge regler og prosedyrer, men også om å praktisere og følge de verdiene vi er forpliktet på. Det er i denne sammenheng nyttig å minne oss selv om uttrykket ”kultur spiser planer og strukturer til lunsj”.

I tillegg til det vi kanskje kan kalle ”det konkrete etikkarbeidet” knyttet spørsmål omkring habilitet og inhabilitet, ytringsfrihet og lojalitet kommer de etiske spørsmål som reiser seg i utøvelsen av og kvaliteten på kommunens tjenester. Vi snakker om alle de etiske dilemmaer kommunens ansatte møter i sitt daglige virke. Etikkarbeidet er viktig. Ambisjonen må være at temaer som etikk, etiske dilemmaer og etisk refleksjon blir en obligatorisk og naturlig del av hverdagen i kommunen og dens virksomhet. Det sikres best ved at etikken integreres i styringshjulet og således i kommunens og virksomhetenes ulike planer og rapporter.

ØVRIGE
KRONIKØRER:



Bidragstere fra KS
Kommunesektorens
organisasjon



Ole Petter Pedersen,
Nyhetsredaktør i Kommunal
Rapport



Tor Dølvik, Transparency
International Norge

Foto: Agenda Kaupang

Vurdering av måloppnåelse og virkninger – hvordan kan det gjøres?

Både sentrale og lokale myndigheter har et åpenbart ønske og en klar ambisjon om å oppnå gode resultater. Ulike tiltak blir derfor gjennomført for å bedre resultatene.

Eksempler på det er tiltak for å øke gjennomføringen av videregående utdanning, tiltak for tidlig innsats overfor barn og tiltak for å redusere sykefraværet.

Ettersom ressurser er knappe, er det viktig å vite hvilke tiltak som virker, slik at innsatsen kan konsentreres om disse. For å kunne vite om et tiltak har virket etter sin hensikt eller ikke, er vi nødt til å estimere den kausale effekten av tiltaket. Den kausale effekten er forskjellen mellom det faktiske og kontrafaktiske resultatet. Det kontrafaktiske resultatet er det som ville skjedd i fravær av et tiltak. Man vil aldri observere det kontrafaktiske og det faktiske resultatet samtidig for samme individ (eller enhet). Det kontrafaktiske resultatet må derfor estimeres, noe som kan være utfordrende. Nedenfor skisserer jeg tre enkle eksempler som illustrerer dette.

En korrelasjon er ikke det samme som en kausal effekt

NY GIV: Høsten 2010 satte Kunnskapsdepartementet (KD) i gang en rekke tiltak for å redusere frafallet i videregående opplæring. Satsingen fikk navnet NY GIV. Et sentralt tiltak er det såkalte "Overgangsprosjektet" som gikk ut på at elever med faglig svake prestasjoner midtveis i 10. trinn får tilbud om intensivopplæring inntil 7,5 klokke timer per uke. På grunn av at de elevene som får tilbud om intensivopplæring, er de som presterer dårligst, kan man ikke utlede den kausale effekten av å sammenlikne elever som får intensivopplæring med elever som ikke får intensivopplæring. En slik enkel sammenlikning vil kun vise (det vi visste fra før) at elever som får intensivopplæring gjør det dårligere enn elever som ikke får intensivopplæring.

Gratis kjernetid i barnehagen: Fra og med 1998 fikk alle femåringer (født i 1993) i bydelene Gamle Oslo og Grünerløkka i Oslo tilbud om gratis kjernetid i barnehagen - fire timer hver dag. Alt utover kjernetida måtte betales av foreldrene. Kapasiteten ble økt ved å bygge ut. I 1998

AV MARTE RØNNING,
FORSKER, STATISTISK
SENTRALBYRÅ (SSB)



var Gamle Oslo og Grünerløkka de to bydelene i Oslo med høyest andel barn fra innvandrerfamilier. Dette tiltaket rettet seg derfor i stor grad mot barn med innvandrerbakgrunn. Forskning viser at familiebakgrunn er sterkt korrelert med skoleresultater, og at barn med innvandrerbakgrunn i gjennomsnitt gjør det dårligere enn barn uten innvandrerbakgrunn. For å undersøke om gratis kjernetid i barnehagen har en positiv effekt på senere skoleprestasjoner, kan man derfor ikke sammenlikne skoleprestasjonene til elever i bydelene Gamle Oslo og Grünerløkka med skoleprestasjonene til elever i øvrige bydeler. Ettersom andelen barn med innvandrerbakgrunn er høyere i Gamle Oslo og Grünerløkka, vil en slik enkel sammenlikning vise at skoleprestasjonene er lavere i de to bydelene enn i resterende bydeler.

Oppsummert, en enkel sammenlikning mellom de elevene som får tilbud om intensivopplæring og de elevene som ikke får tilbud om intensivopplæring, gir en indikasjon på hvordan elevprestasjoner samvarierer med intensivopplæringen (altså korrelasjonen mellom elevprestasjoner og intensivopplæringen), og ikke om det er en effekt av å tilby intensivopplæring på elevprestasjoner (den kausale effekten). Tilsvarende, en enkel sammenlikning mellom elever i bydeler som tilbyr gratis kjernetid i barnehagen og elever i bydeler som ikke tilbyr gratis kjernetid i barnehagen, gir en indikasjon på hvordan elevprestasjoner samvarierer med tilbudet om gratis kjernetid (korrelasjonen mellom elevprestasjoner og tilbud om gratis kjernetid), og ikke om det er en effekt av gratis kjernetid i barnehagen

på elevprestasjoner (den kausale effekten). Med andre ord, dersom det er en bakenforliggende årsak til at tiltaket rettes mot en gruppe individer og ikke en annen, vil en enkel sammenlikning mellom de som får tiltaket og de som ikke får tiltaket, kun fortelle oss hvordan tiltaket samvarierer med utfallsvariabelen (korrelasjonen mellom tiltaket og utfallsvariabelen), og ikke gi oss den kausale effekten. Med andre ord, kausale effekter og korrelasjoner må tolkes forskjellig.

Hvordan estimere den kausale effekten?

For å kunne estimere den kausale effekten av ulike tiltak må vi finne gode sammenlikningsgrupper. Dette er grupper bestående av enheter (for eksempel individ, skoler, kommuner, bedrifter) som er lik enhetene i tiltaksgruppa (de som inkluderes i tiltaket), men med et unntak: nemlig at de ikke er inkludert i tiltaket. Likheter mellom tiltaks- og sammenlikningsgruppe er viktig med tanke på at enhetene i sammenlikningsgruppa representerer det kontrafaktiske resultatet til enhetene i tiltaksgruppa. Differansen i resultatene i disse to gruppene vil da gi et anslag på den kausale effekten av tiltaket. Selv om det i teorien høres enkelt ut, er det ikke slik i praksis. Å finne gode sammenlikningsgrupper er ofte komplisert, noe som gjør det krevende å estimere kausale effekter. Samtidig er det nettopp kausale effekter som er av interesse med tanke på hva man lærer av tiltaket. Å få et anslag på nytte versus kostnad gir et grunnlag for framtidige prioriteringer. Hvilke tiltak lønner det seg å satse på? Hva forventer vi oss dersom vi velger å bruke ressurser på tiltak A i stedet for tiltak B? I tillegg er effektevalueringer nyttig for eksempel for å vurdere om kommuner bør kopiere andre kommuners tiltak.

Randomisert eksperiment: Økonomer benytter ulike økonometriske metoder for å finne gyldige sammenlikningsgrupper. Gullstandarden er det randomiserte eksperimentet. I et randomisert eksperiment har vi kontroll på deltakende og ikke-deltakende grupper for eksempel gjennom loddrekning eller lignende. Det vil si, vi sikrer oss at det ikke er noen systematiske forskjeller mellom tiltaks- og sammenlikningsgruppene i utgangspunktet. Enhver forskjell etter tiltaket vil derfor være en effekt av tiltaket. I forbindelse med NY GIV kunne vi for eksempel fra gruppen bestående av svaktpresterende elever ha trukket et tilfeldig utvalg av elever ved hjelp av loddrekning, og tilbudt dem intensivopplæring (tiltaksgruppen). Gjenværende elever fra den samme gruppen elever hadde da fungert som en gyldig sammenlikningsgruppe til tiltaksgruppen. Grunnen til det, er at utvelgelsen av elever til de to gruppene er tilfeldig, og dermed uavhengig av andre kjennetegn ved eleven og dens familie. Resultatet i sammenlikningsgruppen vil da gi et godt anslag på det kontrafaktiske resultatet for tiltaksgruppen, eller sagt på en annen måte, differansen i skoleprestasjonene i de to gruppene vil svare til den forventede effekten av å delta for en tilfeldig elev i tiltaksgruppen. Det er forøvrig vik-

tig å være klar over at et randomisert eksperiment innebærer at ikke alle enheter (i dette tilfellet elever) blir trukket ut til å delta. Av ulike årsaker anvendes ikke randomiserte eksperimenter ofte. Mange tiltak er også allerede innført – kan de evalueres? I tillegg eksisterer mye data – kan de benyttes?

Kvasieksperiment: En metode som er mye brukt i forbindelse med evaluering av tiltak, er såkalte kvasieksperimenter eller naturlige eksperimenter. Dette er situasjoner hvor institusjonelle, eller andre forhold, gjør oss i stand til å isolere en bestemt form for variasjon. Et kvasieksperiment ligner derfor i stor grad på et randomisert eksperiment i den grad at vi kan finne tiltaks- og sammenlikningsgrupper og ha kontroll på hvordan disse skiller seg. Eksempler på situasjoner som kan skape et kvasieksperiment er innføringen av regler i forbindelse med implementering av tiltak. For eksempel, ved implementeringen av NY GIV var det ett kjennetegn som bidro til at man kunne nærme seg den kausale effekten ved hjelp av kvasieksperimentelle teknikker. Målgruppen for prosjektet var nemlig de 10 prosent svakest presterende elevene etter første termin i tiende trinn i hver av de kommunene som fylkeskommunen inviterer til å delta i prosjektet. I den grad det finnes en slik klar grense for deltakelse i intensivopplæringen ved den 10. persentilen, kan vi sammenlikne elever som befinner seg like under den 10. persentilen med elever som befinner seg like over den 10. persentilen. Elevene like under tilbys intensivundervisning, mens elevene like over tilbys ikke. Bortsett fra deltakelse i intensivopplæringen vil vi forvente at disse elevene er tilnærmet like. Elevene som på marginen ikke får tilbud om intensivundervisning fungerer da som en gyldig sammenlikningsgruppe for de elevene som på marginen får tilbud om intensivopplæring.

Imidlertid var det to forhold som bidro til å komplisere den kvasieksperimentelle evalueringen. Ansvar for å implementere NY GIV ble gitt til fylkeskommunen, og i invitasjonsbrevet fra Kunnskapsdepartementet (KD) står det ikke eksplisitt hvordan utvelgelsen av de 10 prosent svakeste elevene skulle foregå. Dette resulterte i at fylkeskommunene fikk stor frihet noe som igjen førte til stor variasjon i utvelgelsesprosessen på tvers av fylker. Det var faktisk bare Rogaland, og spesielt Stavanger som hadde fulgt KDs anbefalinger. Ved å sammenlikne elever like over og like under den 10. persentilen, viser resultatene for Stavanger at elever som ble tilbudt intensivopplæring (elever like under den 10. persentilen) presterer litt bedre på eksamen enn tilsvarende elever (elever like over den 10. persentilen) som ikke ble tilbudt intensivopplæring. Imidlertid, på grunn av få observasjoner er det noe usikkerhet knyttet til den statistiske signifikansen av dette resultatet.

Difference-in-difference (Forskjell-i-forskjell) er en annen velbrukt metode blant økonomer i forbindelse med evaluering av tiltak. Denne metoden forutsetter at vi har

■ ■ For å kunne vite om et tiltak har virket etter sin hensikt eller ikke, er vi nødt til å estimere den kausale effekten av tiltaket.

data både før og etter implementeringen av tiltaket, og at tiltaket ikke blir implementert i alle enheter samtidig. De enhetene hvor tiltaket ikke blir implementert, fungerer også her som en sammenlikningsgruppe. Enkelt forklart (gitt noen forbehold) tar man differansen i resultatene i tiltaksgruppen før og etter implementeringen av tiltaket, og sammenlikner den med differansen i sammenlikningsgruppen for den samme tidsperioden. Dersom differansen i tiltaksgruppen er større enn differansen i sammenlikningsgruppen, kan man si at tiltaket har virket. Fordelen med en difference-in-difference analyse er altså at den, i tillegg til å benytte sammenlikningsgrupper, tar hensyn til endringer over tid (tidstrender) i sentrale variable (for eksempel elevprestasjoner, sykefravær) som vi må ta høyde for når vi skal estimere den effekten vi er ute etter.

En difference-in-difference modell egner seg blant annet til å evaluere om barn som fikk tilbud om gratis kjernetid i barnehagen da de var fem år, gjør det bedre på skolen enn barn som ikke fikk tilbud om gratis kjernetid da de var fem år. Gratis kjernetid ble innført i Gamle Oslo og Grünerløkka på grunn av den høye andelen barn med innvandrerbakgrunn i de to bydelene i 1998 (det året tiltaket ble innført). Andelen barn fra tilsvarende bakgrunn bør derfor være omtrent like høy i en eventuell sammenlikningsgruppe. En bydel som oppfyller disse kriteriene er Groruddalen, men hvor tilbudet om gratis kjernetid ikke ble implementert på grunn av ressursknapphet. Ved å sammenlikne differansen i skoleprestasjonene mellom de som er født i 1993 (var fem år det året tiltaket ble innført - 1998) og 1992 (var seks år det året tiltaket ble innført, og dermed ikke inkludert i tiltaket), finner man at denne differansen er høyere i Bydelene Gamle Oslo og Grünerløkka (hvor gratis kjernetid ble tilbudt) enn i bydelen Groruddalen (hvor gratis kjernetid ikke ble innført). Dersom man i dette tilfelle ikke hadde benyttet sammenlikningsgruppe, og kun sammenliknet elevprestasjonene i Gamle Oslo og Grünerløkka før og etter tilbudet om gratis kjernetid trådte i kraft, hadde man ikke tatt i betraktning forhold som for eksempel endringer i eksamen og pensum som kan tenkes å ha en egen påvirkning på elevprestasjonene. Ettersom eksamen og pensum er lik for alle elever i hele landet, vil man utelukke at resultatet er påvirket av slike faktorer når man inkluderer sammenlikningsgrupper.

Tillitsprosjektet i Mandal. Et annet prosjekt som er godt egnet til en difference-in-difference analyse er det såkalte "Tillitsprosjektet i Mandal". Fra og med mai 2008 fikk alle ansatte og vikarer i Mandal kommune lov til å sykmelde seg selv med egenmeldingsrett i inntil ett år. Samtidig ble kommunens ledere pålagt et svært detaljert

oppfølgingssystem med konkrete ukentlige oppgaver overfor den sykmeldte (egenmeldte) ansatte. Tanken bak dette tiltaket var at mer fokus på oppfølging og dialog mellom leder og ansatt skulle redusere sykefraværet. Stort sett har det vært en stigende trend i antall sykemeldinger de siste årene. Å sammenlikne sykefraværet i Mandal før og etter implementeringen av tiltaket, på jakt etter den kausale effekten av tiltaket, gir derfor ikke mening. En slik sammenlikning vil kun vise at sykefraværet er høyere etter implementeringen av tiltaket sammenliknet med perioden før. Man kan heller ikke sammenlikne sykefraværet i Mandal med sykefraværet i andre kommuner året etter at tiltaket ble implementert. Dersom Tillitsprosjektet ble implementert i Mandal på grunn av høyt sykefravær i utgangspunktet, vil en slik tverrsnittssammenlikning kunne finne at sykefraværet i Mandal er høyere enn i andre kommuner. En bedre måte å estimere den kausale effekten på er å sammenlikne differansen i sykefraværet i Mandal før og etter mai 2008 (tidspunktet hvor tiltaket ble implementert) med differansen i sykefraværet for samme tidsperiode i kommuner som ligner på Mandal kommune, men som ikke innførte Tillitsprosjektet (altså en difference-in-difference metode). Nyere forskning som benytter denne metoden, finner at sykefraværet i Mandal gikk ned etter at Tillitsprosjektet ble innført.

Viktig å designe gode tiltak

En god evaluering, som har som mål å estimere den kausale effekten av tiltaket, avhenger av at tiltakene er implementert på en hensiktsmessig måte. Som skissert ovenfor innebærer det først og fremst at man må sikre en gyldig sammenlikningsgruppe. Gullstandarden er, som allerede nevnt, et randomisert eksperiment, men av ulike årsaker lar det seg ikke alltid gjennomføre. Alternativt kan man la utvelgelsen av enheter til tiltaksgruppen avhenge av objektive kriterier eller regler. På denne måten genererer man sammenlikningsgrupper som man kan bruke i et kvasiekperiment eller i en difference-in-difference analyse. Eksempler på slike regler er å tilby intensivopplæring til de 10 prosent svakeste elevene som man gjorde i forbindelse med NY GIV, eller å innvilge gratis kjernetid i barnehagen i de to bydelene med flest barn av innvandrerfamilier. Andre eksempler er å tilby etterutdanning/jobbsøkerkurs til individ som for eksempel fyller 50 år det året tiltaket settes i kraft. Individ som fyller 49 år samme år (og som derfor ikke får tilbud om etterutdanning) fungerer da som en sammenlikningsgruppe. En viktig forutsetning for å få til en god effektevaluering er at reglene blir fulgt.

I tillegg til å sikre en god sammenlikningsgruppe er det også en del andre forhold som bidrar til å øke kvali-

teten på evalueringen. Ett av dem er utformingen av selve spørsmålet man ønsker å få svar på. Igjen skal jeg bruke NY GIV som et eksempel som illustrerer viktigheten av dette. Selv om NY GIV gikk ut på å tilby intensivopplæring til en bestemt gruppe elever, er det umulig å estimere effekten av intensivopplæring i seg selv fordi vi ikke har informasjon om hvordan det foregikk i praksis. Dersom tiltakselevne ble tatt ut av klasserommet, endret det sammensetningen av elever i klassen. Det kan også tenkes å ha en effekt på skoleprestasjonene. Dersom tiltakselevne ble

satt sammen med IOP (individuell opplæringsplan) elevene, kunne det også ha en effekt på motivasjonen blant tiltakselevne som igjen påvirker skoleprestasjonene. Den effekten vi finner er derfor en sammensatt effekt av alt det som foregikk i skolen i forbindelse med NY GIV. Relatert til dette er også rådet om å implementere ett tiltak om gangen. Dersom mange tiltak implementeres samtidig greier man ikke å skille effekten av de ulike tiltakene fra hverandre. For å kunne si noe om effekten er statistisk signifikant er det også viktig at størrelsen på utvalget er stort nok. Dette kan være en utfordring, særlig for små kommuner, og en måte å håndtere problemet på kan være samarbeid på tvers av kommuner.

Artikkelen baserer seg på resultater fra følgende tre forskningsprosjekter:

- Effektevaluering av intensivopplæringen i Overgangsprosjektet, NY GIV (Gaute Eielsen, Lars J. Kirkebøen, Edwin Leuven, Marte Rønning og Oddbjørn Raaum). SSB Rapport 54/2013
- The effect of preschool on the school performance of children from immigrant families: Results from an introduction of free preschool in two districts in Oslo (Nina Drange og Kjetil Telle). SSB Discussion Papers No. 631, 2010.
- Gatekeeping versus monitoring: Evidence from policy experiment with extended self-reporting of sickness absence (Arnstein Mykletun, Gaute Torsvik og Kjell Vaage). Upublisert manuskript.

Hovedformålet med denne artikkelen har vært å gi en kort innføring i hvordan man gjennomfører effektevalueringer. Selv om det å utforme evaluerbare tiltak virker krevende, er det en lønnsom investering med tanke på hva man lærer av tiltaket. Som allerede nevnt, det er kun den kausale effekten av tiltaket som kan gi svar på om tiltaket har virket etter sin hensikt eller ikke.

Marte Rønning har PhD i Samfunnsøkonomi fra NTNU og jobber som forsker i Statistisk Sentralbyrå hvor hun hovedsakelig er involvert i empiriske prosjekter innenfor utdanningsøkonomi.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► 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
► C.2.8 Selvkostprinsippet og prissetting av kommunale betalingstjenester – nye retningslinjer	4. des.	Oslo
► A.2.49 Oppdateringskurs revisjonsmetodikk Nyhet!	9. des.	Oslo
► B.1.7 Kommunal økonomi og regnskap for ikke-økonomer	9. – 10. des.	Gardermoen
► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	13. – 14. jan.	Gardermoen
► A.2.48 Å skrive gode rapporter Nyhet!	21. – 22. jan.	Gardermoen
► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2015	4. – 5. feb.	Gardermoen



www.nkrf.no



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

Hvilken nytteverdi har forvaltningsrevisjon?

Vi spør Kristin Reichborn-Kjennerud som nylig har forsvart sin doktoravhandling «Does performance auditing matter?»

TEKST: BODHILD LAASTAD, NKRF

Gratulerer med doktorgraden! Det er ikke så vanlig at revisjon er tema i doktoravhandlinger. En av dine opponenter antydte sågar at det var å anse som «avvikende atferd» å forske på dette temaet!

Hvorfor valgte du forvaltningsrevisjon som tema?

Jeg har jobbet som forvaltningsrevisor og kjenner faget og fagmiljøet godt og var nysgjerrig på hva effekten av denne typen revisjon egentlig er. Jeg interesserer meg dessuten for samspillet mellom demokrati og politikk på den ene siden og kontroll og accountability/ansvarliggjøring på den andre. Det foreligger lite forskningsbasert kunnskap om offentlig revisjon, ja, egentlig revisjon i det hele tatt, så det er fint å kunne bidra til mer innsikt på dette feltet.

Tittelen på avhandlingen din er «Does performance auditing matter?»

Hva er det korte svaret på spørsmålet du stiller?

Det korte svaret er at flertallet av mine informanter mener at forvaltningsrevisjon er nyttig. Det er imidlertid forskjell på hvor nyttig ulike grupper av informanter opplever rapportene. Ansatte i departementene er klart mer negative enn ansatte i direktoratene, og topplederne er mer negative enn mellomledere og øvrige ansatte. I det siste er jeg imidlertid blitt mer og mer opptatt av den potensielt forebyggende effekten av revisjon – som et ris bak speilet. Denne effekten er kanskje den aller viktigste. Min undersøkelse gir imidlertid ikke data som kan bidra til å kaste lys over dette. I min stilling som post doktor ved Høgskolen i Oslo og Akershus (HiOA) vil jeg blant annet gå nærmere inn i hvordan dette med åpenhet og ansvarsutkreving henger sammen med demokrati og en godt fungerende forvaltning.

Forvaltningsrevisjon skal bidra både til ansvarliggjøring/accountability og til forbedring.

Hva legger du i begrepet accountability, og hvorfor er det viktig? Ser du noen motsetning mellom det å bidra til accountability og det å bidra til forbedring?

Slik jeg ser det, er forvaltningsrevisjon en form for evaluering. Evalueringer blir ofte gjennomført for å få informasjon om hvordan noe fungerer, og hvordan man kan oppnå forbedringer.

Når det gjelder ansvarsutkreving så er det allmenn aksept for at det er behov for «accountability»-mekanismer for å hindre misbruk av offentlige makt og midler. Som jeg alt har gitt uttrykk for, mener jeg at forvaltningsrevisjon, ja, revisjon i det hele tatt, har en viktig forebyggende funksjon, og denne funksjonen er knyttet opp mot trusselen om å bli stilt til ansvar. Resultatet av revisjonen skal avdekke i hvilken grad de ansvarlige har gjort det de skulle på en forsvarlig og god måte. I det ligger en risiko for at den eller de kan bli utsatt for kritikk og i neste instans bli stilt til ansvar for kritikkverdige forhold.

Ansvarliggjøringen ligger innenfor politikkenes område. Det er ikke revisjonsinstitusjonen som skal ansvarliggjøre. Gjennom sine rapporter produserer revisjonen det informasjonsgrunnlaget som politikerne tar utgangspunkt i sin kritikk.

Det er viktig å være klar over dynamikken mellom det politiske miljøet og media, som kan ha avgjørende innvirkning for om noen blir stilt til ansvar eller ikke. Denne dynamikken kan være til dels lite forutsigbar.

Jeg har noen eksempler på tilfeller der forvaltningen brøt med politiske ønsker i måten de drev virksomheten på. I slike tilfeller kan Riksrevisjonens rapporter brukes til å stille for eksempel et departement og et direktorat til ansvar. Det kan ha store konsekvenser for organisasjonen. Slike tilfeller oppstår imidlertid relativt sjeldent. Derfor tror jeg at den forebyggende effekten av revisjon er viktigst – bevisstheten og trusselen om at man kan bli utsatt for kritikk og bli stilt til ansvar. Informasjon om hvordan forvaltningen fungerer virker imidlertid både forebyggende og forbedrende.

Du finner i din forskning at Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon har sitt primære fokus rettet mot styringssystemer, dokumentasjon og oppfølging.

Hvor mener du fokus bør være for at forvaltningsrevisjon i størst mulig grad skal føre til forbedring?

Forbedring kan komme som et resultat av bedre dokumentasjon, bedre styringssystemer og bedre mål- og resultatstyring. Forskning har imidlertid vist at man på papiret kan ha gode systemer, men at systemene til dels kan være frikoplet fra praksis. Det betyr at revisjonen ikke bare kan



Fra disputasen i Bergen:
F.v.: Professor Per Læg Reid (veileder), Universitetet i Bergen (UiB), professor Knut Helland (leder av disputasen), UiB, professor Koen Verhoest (1. opponent), Antwerpen Universitet, Kristin Reichborn-Kjennerud, professor Tom Christensen (2. opponent), Universitetet i Oslo, professor Marit Skivenes (medlem av opponentkomiteen), UiB og professor Åge Johnsen (veileder), HiOA

ha systemfokus. Man må også se på praksis og gjøre substanskontroller. Det må være både og. Det er viktig å undersøke om systemene er gode nok, men man må ikke stoppe der.

Riksrevisjonen har vært utsatt for sterk kritikk fra ulike hold for sin forvaltningsrevisjon.

Hvilken lærdom kan man trekke av denne kritikken?

Riksrevisjonen har de siste årene blitt kritisert for å gå for høyt ut på banen og kritisere mindre feil når forvaltningen i hovedsak fungerer godt. Dette har skapt unødig irritasjon og motstand i forvaltningen. Det er mulig at Riksrevisjonen ville ha vunnet på, i enkelte tilfeller, også å trekke fram områder som fungerer for å balansere funnene bedre. Det kunne vært et godt pedagogisk grep.

Du har tidligere jobbet som forvaltningsrevisor både i Riksrevisjonen og Kommunerevisjonen i Oslo.

Kan du si noe om likheter og forskjeller mellom forvaltningsrevisjon av statlig virksomhet og kommunal virksomhet?

Det er stor forskjell på hvordan de ulike kommunerevisjonene løser oppgaven med forvaltningsrevisjon. Det kan imidlertid se ut som om kommunal forvaltningsrevisjon er mer orientert mot lover og vedtak enn det Riksrevisjonen er, og lett dreier over mot etterlevelserevisjon. En snever bruk av revisjonskriterier kan virke begrensende og styrende på vinklingen i prosjektene. Her tror jeg at forvaltningsrevisorene må se lenger enn til alle de lovbestemmelsene og reglementene som regulerer virksomheten, og tørre å utlede mer overordnede kriterier.

I tillegg så har du det forholdet at forvaltningsrevisjon i Riksrevisjonen er samlet i et stort kompetansemiljø i Pilestredet mens kommunale forvaltningsrevisorer sitter spredt utover hele landet i miljøer med ulik størrelse, kompetansenivå- og sammensetning.

Hvilke råd vil du gi til forvaltningsrevisorer for at de skal lykkes med sine oppdrag?

Mine data viser at for å lykkes med forvaltningsrevisjon, det vil si gjennomføre gode prosjekter som bidrar til forbedring, er det viktig at den reviderte opplever å bli hørt. Revisor må ta hensyn til innspill samtidig som hun må ivareta sin integritet og distanse. Derne er det avgjørende at prosjektet har god design og blir gjennomført på en metodisk god måte. Det er også viktig at rapporten er godt strukturert og balansert samtidig som den er klar og overbevisende i sin argumentasjon, og at det gis tydelige konklusjoner og/eller anbefalinger. Det er viktig at revisor har i bakhodet at revisjonen skal bidra til forbedring og fange opp ting som ikke fungerer optimalt.

Kan vi regne med flere forskningsbidrag om forvaltningsrevisjon fra deg?

I samarbeid med professor Åge Johnsen ved HiOA gjennomfører jeg en komparativ undersøkelse av forvaltningsrevisjon i de nordiske landene. Vi sammenligner riksrevisjonene i ulike land med utgangspunkt i det samme spørreskjemaet som jeg brukte i mitt doktorgradsarbeid. Vi har fått data fra Finland, Sverige, Danmark, Estland og Sverige. Det er mulig at forskere fra England og Italia også ønsker å knytte seg til prosjektet. Det blir spennende!

Hvorfor er de så gode?

TEKST: BODHILD LAASTAD, NKRF

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.

Mange synes å ha lyktes godt med å bygge gode og effektive fagmiljøer, og de merker seg ut som flittige leverandører av rapporter til NKRFs forvaltningsrevisjonsregister. Vi ønsker å høre litt nærmere om hvordan de vil forklare suksessen, og hvilke tanker de har om kommunal revisjon i årene som kommer. I dette nummeret har vi intervjuet daglig leder i *Revisjon Midt-Norge IKS*, Inge Storås.

Revisjon Midt-Norge IKS ble etablert i 2004 og kan dermed feire 10-årsjubileum i år. Hvordan vil du beskrive jubilanten?

Høyst oppgående. Vi har siden 2005 befestet vår stilling som en stabil og kompetent leverandør av revisjonstjenester til våre kommunekunder. Vår visjon er – *bidrar til forbedring*. Det er mye å leve opp til, men det gir samtidig en god selvfølelse. Det er viktig at vi sier til oss selv at vi gjør en god og samfunnsnyttig oppgave.

Kan du fortelle oss litt om selskapets tilblivelse og utvikling gjennom disse årene?

Våren 2003 var det et initiativ fra styret i KS Sør-Trøndelag; med etablering av en styringsgruppe og arbeidsgruppe med mandat å utrede endringer i organiseringen av kommunal revisjon i Sør-Trøndelag. I den første utredningen ble det foreslått å danne én fylkesenhet, men ikke alle kommunene i fylket ønsket å delta. I løpet av 2004 ble 15 kommuner enige om å danne selskapet *Revisjon Midt-Norge IKS*. I Sør-Trøndelag ønsket dessuten de samme kommunene en samlet bestillerfunksjon for kontrollutvalgene, og både revisjonsselskapet og sekretariatselskapet (*KonSek Midt-Norge IKS*) ble konstituert på samme dag med virkning fra 1. januar 2005.

Det som var spesielt i vår utredning var dessuten at ansatte i kommunerevisjonene og fylkesrevisjonen ble tilbudt stilling i ett av de nye selskapene, og at omsetningen pr. 30. april 2004 skulle fordeles forholdsmessig. Av 21 ansatte fulgte 16 med over i det nyetablerte *Revisjon Midt-Norge IKS* med en tilhørende andel av omsetningen på 76 prosent. De øvrige 5 gikk over i sekretariatselskapet. *Revisjonsselskapet* ble dessuten pålagt en effektivisering

på 10 prosent i løpet av de første 3 åra. Med positive ansatte og masse guts klarte vi å innfri dette kravet.

I de første årene var det mye jobb med å finne de gode løsningene for effektiv jobbing. Her kan jeg nevne effektive dataverktøy, *Descartes*, *maler* og kvalitetsprogram. Når ansatte har tiltro til at endring er nødvendig, så ligger det mye positiv energi i dette.

Kan du fortelle litt om selskapets overordnede strategi?

Vi har i alle år hatt planer for strategi og tiltak. I 2011 gjennomførte vi imidlertid en større scenarioprosess som ledet til ny overordnet strategi. Vår nye strategiplan og virksomhetsplan ble vedtatt av selskapets organer i 2012. De nye planene legger vekt på at vi skal være fremtidens revisjonsselskap, det vil si; *Den beste leverandøren av kommunale revisjonstjenester i Midt-Norge framover mot 2022*. Samtidig er det viktig å ta høyde for en utvikling i kommunesektoren der krav til kompetanse bare vil øke. Det betyr at selskapet, med ansatte og styrende organer, må forberede seg på endringer, både på det organisatoriske planet og når det gjelder kompetanse.

Vi har tre strategiområder – kompetanse, organisasjon og eierskap og omdømme. Innenfor hvert av disse områdene ble det på bakgrunn av scenarioprosessen identifisert viktige beslutningsområder og vurdert hvordan disse beslutningene vil klare seg, gitt ulike utviklingslinjer i vår nære og litt fjernere omverden. Disse beslutningene er tatt med videre i strategiplanen og omarbeidet til hovedmål og delmål.

Virksomhetsplanen er det operasjonelle dokumentet som viser hvilke risikoer, tiltak og milepæler vi vil ha i strategiperioden. Både strategiplanen og virksomhetsplanen skal være dynamiske styringsdokumenter i selskapet. Dette betinger årlig drøfting i representantskapet, styret og med de ansatte.

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

Trondheimregionen har et tøft arbeidsmarked, spesielt innen finansiell revisjon. Selv om vi har utdanningsinsti-



Revisjon Midt-Norge IKS – Orkangerkontoret.

tusjonene rett utenfor døra, så har det de siste fem årene vært et smalt marked. Vi har et absolutt krav til oss at alle enten skal ha bachelor- eller mastergrad. Innen forvaltningsrevisjon har vi NTNU som hvert år tilfører Trondheimsregionen flott kompetanse, og vi har en god rekruttering fra dette markedet.

Vi legger ikke skjul på at vi mister noen, men det viser jo også at våre ansatte er ettertraktet arbeidskraft, og det gir igjen sjøltillit til den enkelte og til selskapet. Det er viktig at våre ansatte ser at den praksis de får hos oss er ettertraktet i markedet. Vi prøver etter beste evne å bygge et lag som har gode og meningsfulle arbeidsoppgaver, og hvor ansatte har stor påvirkning og deltagelse. Vi har for eksempel en klar profil med delegert oppdragsansvar. Jeg får god tilbakemelding på at dette bidrar til myndiggjorte medarbeidere.

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

Før fusjonen i 2005 hadde noen av revisjonsenhetene en sterk og god kompetanse innen forvaltningsrevisjon, hvor kommunene så nytten av denne kompetansen og produktet. Dette kunne vi bygge videre på i det nye selskapet. Min påstand er at har du et godt produkt og markedet ser god nytte av dette, så er det betalingsvilje. Med andre ord må kommunene se nytten av forvaltningsrevisjon. Vår produksjon av forvaltningsrevisjon er avhengig av gode prosesser; fra bestilling – utførelse –

politisk behandling. Alle våre rapporter går til fylkestinget eller kommunestyret.

Vi har i dag en fordeling på 50/50 mellom finansiell revisjon og forvaltningsrevisjon/selskapskontroll. Bakgrunnen for denne satsingen ligger i beslutningsgrunnlaget for fusjonen, hvor selskapet skulle effektivisere til å være konkurransedyktig i markedet for finansiell revisjon i kommunene.

For å bevise vår konkurransekraft overfor våre kommuner, så har vi i alle år deltatt i NKRFs benchmarking. Vi har vedtatt at denne informasjonen skal presenteres i styret og representantskapet. Benchmarkingen viser at vi ikke alltid er best på totalt honorar, men vi har en meget effektiv finansiell revisjon, og dette gir rom for et stort innslag av forvaltningsrevisjon. Dette er nyttig og viktig ekstern informasjon til kunder og eiere.

Selskapets høye produksjon av forvaltningsrevisjon gjenspeiles også i NKRFs forvaltningsrevisjonsregister. Kan du si noe om hvorfor dere har lyktes så godt?

Jeg vil særlig trekke fram tre forhold som jeg mener har vært helt avgjørende. Det første er bestillerfunksjonen. Sør-Trøndelag fylkeskommune var tidlig ute med å etablere et godt og slagkraftig sekretariat for kontrollutvalget med to ansatte før fusjonen. Vi er bare en del av verdikjeden, og det er viktig med en god og kompetent bestiller. Det andre jeg vil trekke fram er at fra kommuneloven kom i 1992 ble det etter hvert etablert en god praksis i flere revisjonsenheter der forvaltningsrevisjon ble prioritert, bl.a.

■ ■ Rapporten ga en meget god bekreftelse på at vi har lyktes, men samtidig påpekte den områder med forbedringspotensial.

med rekruttering av ny kompetanse. For det tredje har det vært avgjørende med involvering og forankring av forvaltningsrevisjon i fylkestinget, kommunestyrene og kontrollutvalgene slik at forvaltningsrevisjon er blitt et kjent begrep og en leveranse som har politisk interesse. For at våre sentrale politikere skal bruke tid på å sette seg inn i – drøfte – ta stilling til en konklusjon eller anbefaling i en forvaltningsrevisjon, så må det ha aktualitet. Kanskje har vi lyktes med dette.

I 2008 fikk dere gjennomført en ekstern evaluering av selskapet. Hva var grunnen til at dere gjorde dette, og hva ble resultatet?

Etter fusjonen i 2005 hadde vi tre år til å etablere et selskap med konkurransekraft. Den eksterne evalueringen ble en måte å vise at vi hadde fått det til. Vi kan «skryte» av oss selv i det lange og brede, men resultatet av en ekstern, uavhengig evaluering utført av et anerkjent forskningsmiljø, ville være noe våre kunder og eiere kunne ha tillit til. Det var en av våre ansatte som kastet fram ideen om en ekstern evaluering, og jeg innrømmer gjerne at det virket litt skummelt i starten, men samtidig visste vi med oss selv at vi hadde fått til mye, og det gav oss sjøltillit nok til å legge oss under lupen. Vi la ut et anbud med utvelgelseskriterier som gjorde at vi til slutt valgte Telemarksforskning. Rapporten fra Telemarksforskning har tittelen «Bidrag til forbedring?». Rapporten ga en meget god bekreftelse på at vi har lyktes, men samtidig påpekte den områder med forbedringspotensial. Behovet for styrket kompetanse for å dekke bredden av kommunal virksomhet ble framhevet. Likeså ble det pekt på at forventningene til omfanget av selskapskontroll ikke fullt ut var innfridd.

Hvilken betydning har den eksterne evalueringen hatt for selskapet?

Det ga først og fremst en uavhengig bekreftelse på at prosjektet og beslutningsgrunnlaget i 2004 knyttet til etableringen av selskapet var vellykket. Da prosjektleder Ailin Aastvedt fra Telemarksforskning var ferdig med sin presentasjon av evalueringen i representantskapet, applauderte representantskapets medlemmer spontant. Det var en sterk og god opplevelse! Vi har brukt denne rapporten overfor eierne og kundene våre. Men den har også vært brukt i kollegiet til å fortelle hverandre at vi har lyktes og gjort mye riktig. Uansett har en slik evaluering vist seg å være et godt og viktig strategisk valg, og den har egentlig vært gull verdt.

Forvaltningsrevisjon kan sies å ha et dobbelt siktemål. Det skal være kommunestyrets kontrollredskap, men det

skal også føre til læring og forbedring i kommunene. Hvordan tenker dere rundt dette?

Forvaltningsrevisjon har den rollen at den evaluerer, men samtidig har metoden og innholdet i rapportene et stort innslag av læring om tjenesteproduksjonen. Denne økte forståelsen til politikere bidrar til forbedring, og ikke minst gir grunnlag for endring. Det er viktig å være bevisst om at rådmannens organisering av forvaltningen har stor tillit i fylkesting og kommunestyre. Konklusjoner og anbefalinger som reiser kritikk, eller sågar foreslår endringer, skal være godt begrunnet og vurdert fra revisors side. Både i kundemøter med rådmannen og i oppstartsmøter vektlegger vi nytten av gode høringer på prosjektene. Det er viktig å rydde av veien alle misforståelser i data-grunnlaget som kan føre til feil vurdering, konklusjon eller anbefaling. Dette er helt avgjørende for en god politisk behandling og effekt av forvaltningsrevisjonen.

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

Alle våre rapporter innen forvaltningsrevisjon blir behandlet i kommunestyre eller fylkesting. Våre rapporter skal oppleves som nyttige både av de folkevalgte og administrasjonen. Vi opplever at mange av de store kommunene våre har en svært positiv oppfatning om forvaltningsrevisjon. De minste kommunene har små ressurser de enkelte år, og vi prøver her å legge til rette for at prosjekter går over to år. I planene for bestilling er prioritert flere forvaltningsrevisjoner, og det tar vi som et tegn på at det er nyttig for kunden. Vi har dessuten årlige kundemøter med rådmannen hvor vi spør om nytteverdi. Rådmannen har et oppfølgingsansvar for alle saker i kommunestyre eller fylkesting, og vi innser at hvis rådmannen ikke ser forbedringspotensialet i vår forvaltningsrevisjon, så kan dette være et problem. Med andre ord det er viktig at rådmannen også anser forvaltningsrevisjon som nyttig. Men vi må også tåle at noen rådmenn i enkelte saker kan oppleve forvaltningsrevisjon som «utidig» innblanding i deres anliggender.

Hvordan er samarbeidet med kontrollutvalgene og sekretariatet?

Fra etablering av separate selskap for bestiller og utfører per 1. januar 2005 har kommunene vært opptatt av at sekretariatet og revisjonen skulle samarbeide på best mulig måte. Vi har siden oppstarten hatt to årlige dialogmøter (høst/vår) hvor vi drøfter og avklarer saker som fortjener å bli satt på dagsorden. Det skrives referat fra møtene. Jeg kan si det slik at vi har et meget godt forhold til sekretariatet, og vi har stor respekt for hverandres roller. Begge selskapene har grunn-



Revisjon Midt-Norge IKS – Trondheimkontoret.

fundamentet i de samme 15 kommunene, og dette gjør at vi kan jobbe frem rasjonelle og gode løsninger.

Vi ser at kontrollutvalgene har fått et løft med mer ressurser til sekretariatet, og både vi som utfører og kontrollutvalgene selv er avhengige av et ryddig og kompetent sekretariat.

Hvordan ser du på selskapets framtid?

Både fra kunder og eiere får vi via selskapets organer, eiermøter, kundemøter og selve produktet en god tilbakemelding. Gjennom vår årlige strategisamling med deltagelse av alle ansatte drøfter vi strategiplan og virksomhetsplan ut fra endringer som har skjedd i vårt fremtidsbilde. Det viktigste i disse drøftingene er at alle ansatte er kjent med våre fremtidsutfordringer, og at vi sammen er enige om de veivalg vi tar for å være det foretrukne revisjons-selskapet i midtnorske kommuner. Det bidrar til trygghet og forutsigbarhet for ansatte og selskapet.

Hvilke tanker har du om kommunal revisjons framtid generelt?

Fremtiden avhenger av at kommunal revisjon er kompetent og leveringsdyktig. Jeg har vært med så lenge at kommunal revisjon må ta fortiden på alvor. Jeg var leder av organisasjonsgruppa i ProRev (2001), og utviklingen innen kommunal revisjon og revisjon generelt viser at fremtidsbildet som ble tegnet den gang stemmer godt med dagens utfordringer. Innen kommunal revisjon har vi et forutsigbart marked og kunder, det som er viktig er om kommunal revisjon er endringsdyktig og tar grep slik at vi blir kompetente og leveringsdyktige. I dag ruller ballen fortere enn i 2001.

Dersom du skulle gi et råd til andre kommunale revisjonsenheter, hva ville du si?

I rapporten fra konkurransekraftgruppa i NKRF (2014) er det pekt på en del sentrale, viktige valg som er nødvendige for kommunal revisjon. Mitt råd må være å legge til rette for prosesser der alle ansatte har felles forståelse for fremtidsbildet, og i dette skape et fundament for endring. Endring er helt avgjørende for å lykkes.

Kameralregnskap, farvel!

Norvald Monsen har tilkjempet seg atskillig spalteplass (nr. 4 og 5/2014) som kommentar til min artikkel om periodisering i kommuneregnskapet (nr. 2/2014).

Det er synd at han bruker så mye krefter på å forklare et foreldet regnskapssystem, heller enn å kommentere måling av ressursbruk i kommunal tjenesteproduksjon, som var mitt anliggende. Monsens språkdrakt om økonomiske termer er dessverre også avleggs og vanskelig tilgjengelig for de fleste. Jeg har ingen ambisjoner om å overbevise Monsen om at «verden har gått videre», men til alle dere andre kan denne korte, og for min del avsluttende, kommentar, med utgangspunkt i utsagn fra Monsen, være oppklarende:

- Den kameralistiske kontoen er i prinsippet en periodisering av bevilgninger; man holder rede på hvor mye som til enhver tid er brukt av bevilgningene og dermed hva som kan overføres til senere bruk. Dette er i prinsippet det samme som tidligere tiders system med «overførte bevilgninger» (dog senere tider enn kameralistikken), og som i dag ivaretas gjennom systemet med disposisjonsfond (gjelder nå for driftsregnskapet).
- Begrepet «anordning» brukes i kameralistikken i betydning «godkjent»; inntekter og utgifter anordnet for innbetaling og utbetaling, der differansen viser forholdet mellom godkjent og inn-/utbetalt (fordringer og gjeld). Begrepet i dag er «anvisning» som brukes for godkjenning av inntekter og utgifter, dvs. å ha fått myndighet til å godkjenne inntekter for innbetaling og utgifter for utbetaling. Dagens «anordningsprinsipp» relaterer seg til at kjente økonomiske hendelser vedrørende utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal tas med i regnskapet uavhengig av om de er betalt eller ikke. Det synes derfor som om dagens skille mellom anordningsprinsipp og anvisningsmyndighet er mer formålstjenlig.
- Formålet med kommuneregnskapet er å ha demokratisk kontroll med forvaltningen av skatteinntekter; ja ikke bare disse, men «demokratisk kontroll» med alle midler. Mer om dette kan man lese i kommuneloven § 46 og budsjettforskriften § 5. Så er formålet med kommunens regnskap enda videre. Da økonomibestemmelsene sist hadde et vesentlig ajourhold, jf. Ot.prp. nr. 43 (1999-2000), ble følgende hovedhensyn ført i pennen:
 - a) Nasjonal styring av kommunene.

- b) Økonomisk internstyring som sikrer en forsvarlig økonomiforvaltning og effektiv ressursutnyttelse.
- c) Sikring av reell demokratisk innflytelse på økonomiske disposisjoner fra folkevalgte og velgere i nåtid og fremtid.

Det skal tillegges at proposisjonen også vier mål- og resultatstyring oppmerksomhet.

Det bør også nevnes at ifølge rammeverk og grunnleggende prinsipper for kommuneregnskapet er formålet med regnskapet å gi brukerne nyttig økonomisk informasjon, både til beslutningsformål og kontrollformål. Dette skal blant annet ses i relasjon til formålet med økonomiforvaltningen, der regnskapet skal gi brukerne informasjon om: a) Bevilgningskontroll, b) Effektivitet, herunder kostnader for å vurdere effektivitet og c) Bærekraftig økonomisk utvikling.

I tillegg framhever jeg at staten ivaretar den nasjonale styringen av kommunene blant annet gjennom KOSTRA-rapporteringen hvor regnskapet danner grunnlaget for økonomirapporteringen, som sammen med tjenesterapportering gir grunnlag for å vurdere kommunenes produktivitet, dekningsgrader og prioriteringer. Regnskapet må således ta høyde for at disse nøkkeltallene blir pålitelige.

- Det er uheldig at regnskapsforskriften definerer anordningsprinsippet til å omfatte utgifter og utbetalinger, inntekter og innbetalinger fordi kommuneloven omtaler bare utgifter og inntekter og har dermed den mest presise definisjonen av periodiseringsprinsippet; dette utsagnet bunner mest sannsynlig i at Monsen ikke har skjønnet hvilke transaksjoner som regnskapsforskriften sikter til. Innbetalings- og utbetalingspostene det her er snakk om er også «penge-

AV ØYVIND SUNDE,
DIREKTØR,
BDO RÅDGIVNING



transaksjoner», men andre enn inntekter og utgifter.
 – Utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning i form av kostnader kan rapporteres som et tillegg; ja, hvis alle manglende data fra et regnskap om kommuners økonomi skal utferdiges som et tillegg til regnskapet, skulle det bli en omfattende og uoversiktlig tilleggsrapportering. Og hvorfor skulle man behøve å lage tilleggsoppstillinger om forhold som i utgangspunktet er tilgjengelig i et «normalt» regnskap?

Jeg beklager at jeg i min opprinnelige artikkel reiste spørsmål ved tidligere tiders bevilgningsregnskap og kameralregnskap som et framtidig regnskap for kommunene uten nærmere begrunnelse. Jeg har kanskje begrunnet det noe nærmere ovenfor. Regnskapsutviklingen i kommune-Norge har kommet langt, særlig gjennom arbeidet i Foreningen for God kommunal regnskapsskikk, og jeg vil bruke krefter på å se framover fra der vi er nå.

Kommentar til artikkelen:

Mål – trenger kommunene det?

AV ØIVIND GUNDERSEN, MEDLEM AV
 KONTROLLUTVALGET I ENEBAKK KOMMUNE

Etter det en forstår er artikkelforfatter Torgun M. Bakkens konklusjon (nr. 5/2014) at hun er i tvil om mål- og resultatstyring er formålstjenlig i offentlig sektor, og at dette neppe har ført til en mer effektiv organisasjon. Dette har jeg noen kommentarer til. Eller kanskje like mye spørsmål til.

Noen kommuner har et betydelig innslag av mål- og styringsparameter. Andre har så og si ingen.

I de tjenestesteder som har et betydelig innslag av målingsparameter, vil det være en fare for betydelig med rapporteringer i mange ledd. Dette kan bli så arbeidskrevende at det alene kan gå utover tjenestetilbudet og effektiviteten.

Etter mitt syn kan dette være å overdrive betydningen og omfanget av målstyring.

På den annen side mener jeg at dersom man så og si ikke har noen form for målstyring, så vil det være like galt. Lokalpolitikere som ønsker det, må kunne kreve tilbakemeldinger fra administrasjonen og sektorer om politiske målsettinger er innfridd. Det må være et helt sentralt krav. Det kan f.eks. være at flertallet ønsker å øke innsatsen på et felt gjennom budsjettmessige prioriteringer, og da må man også på sikt vite at målet ble oppnådd. At målet ble nådd, må det kunne gjøres rede for gjennom konkrete objektive kvantitative måletall. Eller gjennom gode brukerundersøkelser.

Det betyr altså at målene må fastsettes slik at de kan måles.

Eksempel på gode målstyringsområder:

- Restansene skal bygges ned innenfor en sektor til minst et bestemt antall innenfor et bestemt tidsrom.
- Saksbehandlingstid skal på tilsvarende måte bygges ned.
- Sykefraværet skal totalt sett eller innenfor en sektor bygges ned til minst et prosenttall.

- Karakterene skal forbedres f.eks. på en skole eller innenfor et klassetrinn. Eller innenfor et bestemt fag.
- Frafallet i skolen skal reduseres til et bestemt nivå.
- Og så videre ...

Eksempel på dårlige målstyringsområder:

- Vår organisasjon skal bli mer effektiv.
- Vi skal lage en bedre skole.
- Våre kommunale tilbud skal bli bedre.
- Og så videre ...

Grunnen til at jeg mener dette er eksempler på dårlige målstyringsområder, er at målene er utydelige og vanskelig å etterprøve.

Konklusjonen min er at prioritering av målstyringsområder må skje der hvor det kan foretas objektiv måling. Parameterne må være enkle og ikke bli utsatt for tvil og kritikk når man i ettertid skal måle. Målstyring må bygges opp slik at det vil være hensiktsmessig både for administrasjon og politikere.

Målstyring må derfor balanseres.

Avslutningsvis uttaler artikkelforfatteren at det er vanskelig å gjennomføre en forvaltningsrevisjon og gi et godt svar på om målene ble nådd. Dersom mål- og styringsområdene samt parameterne bygges opp slik jeg har antydnet foran, vil det ikke være nødvendig at forvaltningsrevisjonen gjennomfører undersøkelser, med mindre man tror det «jukses» med tall eller man bruker tall som er mer upålitelige. I utgangspunkt skal administrasjonen selv på en enkel måte kunne vurdere om aktuelle mål ble nådd på et bestemt tidspunkt og rapportere videre til politisk nivå.

Jeg mener derfor at målstyring, brukt på riktig måte, kan være et godt styringshjelpemiddel sammen med andre hjelpemidler for å kunne utøve en god ledelse.

Ikke la målstyring bli en komplisert øvelse.

Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2014

TEMA	FORFATTER	SIDE	NR
REGNSKAPSREVISJON			
Årsoppgjørrevisjonen 2013	Knut Erik Lie	24 – 26	1
E-handel – hva er det og har det betydning for regnskapsrevisor?	Ann Karin Olander	8 – 11	5
Stikkprøver i revisjon	Tove-Gunn Moen	9 – 13	6
FORVALTNINGSREVISJON			
Forvaltningsrevisjon – kontroll eller læring, eller ja takk begge delar?	Bodhild Laastad	11 – 16	1
Jo mer – jo bedre?	Anne Sæterdal	19 – 20	1
Forvaltningsrevisjon av Trondheim kommunes gjeldsforvaltning	Magnar Andersen	24 – 26	2
Hvordan bli en effektiv vokter av skattebetalernes penger	Kristin Reichborn-Kjennerud	12 – 16	3
Forvaltningsrevisjon i stat og kommune – Likheter og forskjeller (del 1)	Tom Øyvind Heitmann	14 – 18	4
Forvaltningsrevisjon i stat og kommune – Likheter og forskjeller (del 1)	Tom Øyvind Heitmann	17 – 21	5
REGNSKAP			
Hvilket regnskapssystem er best egnet for kommunene?	Bjarne Jensen	4 – 10	1
Regnskapssystem og periodisering	Øyvind Sunde	13 – 17	2
Regnskapsmessig periodisering: En kommentar (del 1)	Norvald Monsen	19 – 22	4
Regnskapsregler og pensjon	Steinar Fuglevaag	23 – 24	4
Ytelsespensjon og regnskap: utfordringer for foretak (del 1)	Jon Lundesgaard	4 – 7	5
Regnskapsmessig periodisering: En kommentar (del 2)	Norvald Monsen	13 – 16	5
Ytelsespensjon og regnskap: utfordringer for foretak (del 2)	Jon Lundesgaard	4 – 8	6
MOMSKOMPENSASJON			
Momskompensasjon på boliger	Frode Heggedal Larsen	21 – 23	1
KONTROLLUTVALG			
Egenkontroll sikrer tillit og legitimitet	Jardar Jensen	18 – 19	2
Åpne dører i kontrollutvalgene	Sverre Bugge Midthjell	4 – 6	3
Kontrollutvalg: Arena for kontroll og for utvikling?	Lars Hansen	22	5
SELSKAPSKONTROLL			
Revisjonskriterier i eierskapskontroll	Frode Singstad	7 – 10	3
JUS OG ETIKK			
I utakt med etikken	Rolf Jarle Brøske	25	3
Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?	Anna Ølnes	25 – 27	4
KOSTRA			
KOSTRA – husgud eller kommuneplage?	Håvard Moe	8 – 10	2
EVALUERING			
Utskrivningsklare pasienter: Katastrofe eller suksess?	Hans Olav Melberg	17 – 20	3
Vurdering av måloppnåelse og virkninger - hvordan kan det gjøres?	Marte Rønning	18 – 21	6
KORRUPSJON OG MISLIGHETER			
Korrupsjon i kommunesektoren – noen funn og refleksjoner (del 1)	Helge Renå	27 – 30	2
Korrupsjon i kommunesektoren – noen funn og refleksjoner (del 2)	Helge Renå	21 – 23	3
Hvem frykter for at de røde flagg etter misligheter og korrupsjon blir avdekket?	Nigel K. Iyer og Einar Døssland	4 – 6	4
STYRING			
Mål – trenger kommunene det?	Torgun M. Bakken	26 – 29	5
KVALITETSKONTROLL			
Kvalitetskontroll 2013 – noen refleksjoner	Cicel T. Aarrestad	31 – 33	2
KOMMUNEREFORM			
Høyest gjeld vinner	Christina Haulrich Klausen	14 – 16	6

Østfold kommunerevisjon IKS



Constance Hauser (31) er ansatt som forvaltningsrevisor fra 6. august 2014. Hun har en bachelor i samfunn, språk og kultur, samt grunnfag i journalistikk. Constance har fem års erfaring med kontrollarbeid i HELFO (Helseøkonomiforvaltningen).

Kontrollutvalgssekretariatet for Romsdal



Jane Anita Aspen (43) er tilsett som daglig leder. Hun har utdanning fra samfunnsvitenskapelig cand.mag.-grad og har de siste 16 årene arbeidet ved utdanningsavdelingen i Møre og Romsdal fylkeskommune, det meste av tiden som fagkoordinator og seksjonsleder for Inntak til videregående opplæring. Hun gleder seg til å lære mye nytt og til å få enda breiere innsikt i arbeidet i kommunene.



Redaksjonen
ønsker dere en fin høst!

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 Vika
0115 Oslo

NKRFS Kontrollutvalgskonferanse

4-5 februar 2015
Clarion Hotel Oslo Airport, Gardermoen

Velkommen til kontrollutvalgs- konferanse 2015



Norges Kommunerevisorforbund

- på vakt for fellesskapets verdier

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