



# Kommunerevisoren

1  
2015  
70. utgave



Les mer om:

**Misligheter**  
– revisors oppgaver

**Offentlighetsloven  
og tilliggende herligheter**

**Årsoppgjørrevisjonen 2014**

**2 Kommunerevisoren 70. årgangen**

Bjørn Bråthen

**3 Forbundslederen har ordet:**

**Viktige seiere**

Styreleder Per Olav Nilsen

**4 Misligheter – revisors oppgaver**

Linn Therese Bekken,  
Vestfold Kommunerevisjon  
Unn Helen Aarvold,  
Kommunerevisjonen i Oslo

**8 Offentlighetsloven og tilliggende herligheter**

Reidar Enger, sekretariatsleder,  
kontrollutvalget i Oslo kommune

**11 Kronikk: Har revisorene en rolle i strukturdebatten?**

Nyhetsredaktør Ole Petter Pedersen,  
Kommunal Rapport

**12 Samhandlingsreformens økonomiske virkemidler – virker de?**

Svein Kvalvåg og Ståle Opedal,  
Rogaland Revisjon

**18 Hvordan vil en renteoppgang påvirke kommunene sin økonomi?**

Victoria Ortega, EVRY Norge AS  
og Bent Gunnar Næss, Nordhordland  
Utviklingsselskap IKS

**21 Årsoppgjørrevisjonen 2014**

Knut Erik Lie, seniorrådgiver NKRF

**25 MBA-studiet i offentlig revisjon**

Kathrine Moen Bratteng, Trondheim  
kommunerevisjon

**27 Debatt:**

**–Kostraregnskapet bør revideres**

Konsulent Bjørn Brox, Agenda Kaupang AS

**– Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?**

Torgun M. Bakken, Glåmdal sekretariat IKS  
og Unn Helen Aarvold, Oslo kommunerevisjon

**– Svar til Øivind Gundersen: Kommentarer til artikkelen. Mål – trenger kommunene det?**

Daglig leder Torgun M. Bakken,  
Glåmdal sekretariat IKS

**31 Nytt om navn**

Glåmdal sekretariat IKS, Hedmark Revisjon IKS,  
Nordland fylkesrevisjon, Nytt kommunalt  
revisjonsselskap etablert på Romerike

**70. årgang ...**

Av Bjørn Bråthen, NKRF

Denne utgaven av Kommunerevisoren innleder den 70. årgangen av bladet. Det første nummeret – nr. 1/1946 – ble utgitt 1. februar 1946. Abonnementsprisen var kr 5 pr. år og løssalgspriisen kr 0,50 pr. nr.

Fra nr. 1/1946 siteres følgende:

«For at dette foretagende skal bli til nytte og gagn for vår stand, må nå alle – landsstyret, de valgte representanter fra foreningene og hvert enkelt medlem – gå aktivt inn med artikler og meddelelser som kan ha interesse for vårt organ. (...)

En fagavis som vår er i det lange løp et krevende foretagende. For å kunne bringe godt og lærerikt stoff må en knytte spesialister til avisen. Dette har styret allerede tenkt på, bl.a. ved å få en serie artikler om revisjonsteknikk. Men for å få brukbare medarbeidere må en ty til utenforstående som en ikke kan fordre skriver slikt spesialstoff uten betaling. For å skaffe midler til dette formål har styret innkjøpt et flott maleri fra en av våre kjente kunstnere. Dette maleriet vil bli utloddet i nærmeste framtid og pengene avsatt til dette formål. Med den forholdsvis pengerekelighet som fremdeles råder, håper en å nå et gunstig resultat.» I nr. 9/1946 kan man lese at utlodningen ga et overskudd på kr 1600.

I tillegg til etableringen av Kommunerevisoren framkommer det av nr. 1/1946 at landsmøtet i 1945 bl.a. påla landsstyret å arbeide med spørsmålet om autorisasjon av



kommunerevisorene. I nr. 10/1946 framkommer det at årsmøtet 1. september 1946 vedtok regler for forbundsbasert (min tilføyelse) autorisasjon av kommunerevisorer. Blant kravene nevnes: minst 27 år, 6 års praksis i allsidig arbeid i kommunerevisjonen, merkantil utdannelse og kontorpraksis samt bestått særskilt prøve. Prøven skulle omfatte kommunalt bokholderi, revisjonsteknikk, kommunal forvaltning, lovgivning og departementets budsjett- og regnskapsforskrifter.

Etter bladets første driftsår var det intet å utsette på ambisjonsnivået. I julenummeret 1946 står følgende å lese: «Idealene ligger alltid og bør alltid ligge høyere enn det oppnåelige. En bør ikke være tilfreds med seg selv eller med det som er utrettet. Nye oppgaver foreligger, og det som allerede er gjort, kunne gjøres så meget bedre, så det er ingen grunn til noe veltilfreds pust i bakken. (...)

Vi skulle ønske at våre bestrebelser for å imøtekomme revisorenes faglige interesser var blitt viet enda større oppmerksomhet og større spalteplass. Men vi har bl.a. måttet ta hensyn til bladets økonomi, og har derfor ikke kunnet tøye oss lenger enn at skinnet holdt.»



Styreleder **Per Olav Nilsen**

## Viktige seiere

Vi har startet et nytt år, det siste året i denne kommunevalgvalgperioden. Godt er det da å kunne se tilbake på 2014 som et år som har gitt kommunal revisjon og tilsyn viktige seiere.

**E**tter lang tids arbeid har NKRF nådd fram i Stortinget med to av sine saker. Det gjelder revisors taushetsplikt og utsatt offentlighet for revisors rapporter til etter at de er mottatt av kontrollutvalget, dvs. til de er ferdige. Argumentene for begge sakene var gode og mange. Revisors rapporter vil ofte bli gjenstand for debatt, og det er viktig at revisor har mulighet for å kommentere sin egen rapport for å forhindre misforståelser. Før lovendringen var dette problematisk uten at revisor fikk problemer med den alt for strenge taushetsbestemmelsen som lå i kommuneloven. På samme måte er det godt at revisors rapporter ikke er offentlige før de er ferdige. Resultatet er gledelig i seg selv, og det ble ikke mindre gledelig av debatten i Stortinget. Representanten Frank J. Jensen fra Høyre var veldig tydelig på revisors rolle og betydningen av å gi revisor gode arbeidsforhold. Han var også krystallklar om kommunerevisors uavhengige posisjon.

Leder for Stortingets kommunal- og forvaltningskomite, Helge André Njåstad fra Fremskrittspartiet, fulgte i sitt innlegg opp med å si at det var interessant at Jenssen ville slå et slag for kommunerevisoren fra talerstolen i Stortinget. Og han sa seg enig i at det er utrolig viktig at vi anerkjenner kommunenes mulighet for å drive egenkontroll. Det er viktig at både rådmannens internkontroll og kommunestyrets kontrollfunksjoner ved kontrollutvalg og kommunerevisorer blir anerkjente.

Samme dag som Stortinget behandlet revisors taushetsplikt og utsatt offentlighet for revisors rapporter, arrangerte KS, Transparency International Norge og

Kommunal- og moderniseringsdepartementet sin Etikkkonferanse. I sin åpningstale valgte statsråd Jan Tore Sanner å peke på kontrollutvalgets viktige rolle. Han pekte på betydningen av å legge til rette for arbeid med antikorrupsjon og åpenhet og uttalte «... *Kontrollutvalgene er avgjørende for å oppnå en velfungerende egenkontroll i den enkelte kommune eller fylkeskommune*» og fortsatte «... *å stille de vanskelige spørsmålene er avgjørende. Utvalget må ha et våkent blikk på virksomheten til kommunene og sette viktige saker på dagsorden.*»

”I sin åpningstale valgte statsråd Jan Tore Sanner å peke på kontrollutvalgets viktige rolle.”

Offentlig sektor lever av tillit. Et aktivt kontrollutvalg og en kompetent revisjon er viktige aktører for å oppnå denne tilliten. Kontrollutvalgets og revisjonens aktivitet bidrar både til å gi innbyggerne tillit til at systemet fungerer, samtidig som det gir grunnlag for læring.

2015 er et valgår, og etter de siste valgene har vi sett at det i mange kommuner har vært stor utskifting av kontrollutvalgsmedlemmene. Hva kommende valg vil bringe vet vi ikke, men det er viktig med kontinuitet i dette arbeidet. Det er derfor svært viktig at de nye kontrollutvalgene får tilbud om opplæring for å kunne utøve sin funksjon.

Det er snart tid for årets store begivenhet for kontrollutvalgene, NKRFs kontrollutvalgskonferanse. Årets konferanse holdes på samme sted som tidligere, det vil si Gardermoen 4. - 5. februar. Jeg håper jeg får se mange av dere der.

*Jeg ønsker alle et riktig Godt nytt år!*

Av daglig leder **Linn Therese Bekken**, Vestfold Kommunerevisjon og kommunerevisor **Unn Helen Aarvold**, Kommunerevisjonen i Oslo



# Misligheter – revisors oppgaver

Hva er revisors oppgaver knyttet til misligheter ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor? Og revisors rapporteringsplikt til kontrollutvalget – påvirker dette arbeidet til revisor og innretningen av revisjonen?

**D**ette er spørsmål regnskapsrevisorer i kommunal sektor har stilt seg, og praksis viser at det er ulike svar på dette blant revisorene. Vi har en revisjonsstandard ISA 240 – *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Denne standarden tar i begrenset grad for seg særegenheter ved offentlig eller kommunal sektor, og i hvilken grad slike særegenheter har påvirkning på revisjonsoppgaven. Den enkelte revisors skjønn, kontrollutvalgets forventning til rapportering samt utvikling av praksis over tid har gjort at vi har endt opp med ulike oppfatninger av hva som er vår oppgave.

Misligheter er særlig utfordrende fordi det er forhold som søkes holdt skjult. Revisors rolle og arbeid må i så henseende være innrettet på det forebyggende heller enn med et mål å avdekke. Det er kommunens ledelse som har hovedansvaret for å forebygge og avdekke eventuelle misligheter. Det er viktig at ledelsen legger stor vekt på å ha en god internkontroll som kan forebygge misligheter. Det innebærer blant annet en forpliktelse til å skape en virksomhetskultur som preges av ærlighet og etisk atferd.

Revisjonskomiteen i NKRF har sendt ut informasjonsskriv 3/2014 til bedriftsmedlemmene som drøfter revisors oppgaver og plikter knyttet til misligheter ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor.

I denne artikkelen vil vi løfte frem enkelte av de drøftingene vi hadde i revisjonskomiteen under arbeidet med skrivet. Informasjonsskrivet holder seg innenfor regnskapsrevisjonens oppgaver. Kontrollutvalget har et særskilt tilsynsansvar og kan selvstendig beslutte å gå lenger i sitt tilsynsarbeid enn det som gjøres innenfor regnskapsrevisjonen, enten ved å gå inn på særskilte områder eller temaer i undersøkelser eller ved å bestille forvaltningsrevisjon.

## Forskrift og standarder

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf. forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv § 3 fjerde ledd.

Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor sende innberetning til kontrollutvalget.

I departementets merknad til forskriftens § 3 fremkommer bl.a.: *Dersom revisor kommer til at det foreligger indikasjoner på at det kan foreligge misligheter vil han/hun innrette revisjonen slik at mistanken blir bekreftet/avkreftet. I den grad det avdekkes noe, foreligger det en plikt til å rapportere.*

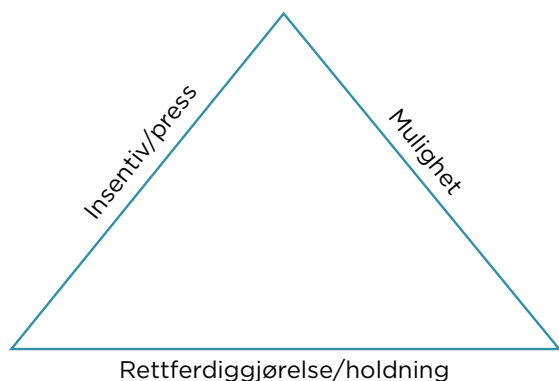
Revisors rapporteringsplikt i kommunal sektor går lenger enn tilsvarende i privat sektor, siden revisors rapporteringsplikt knyttet mot misligheter ved revisjon av kommunal virksomhet ikke er betinget av at mislighetene kan innvirke på årsregnskapet.

Revisjonsstandardene som gjelder misligheter, ISA 240, trekker i A-punkter frem momenter som kan ha betydning for revisors oppgaver rundt misligheter i offentlig sektor. Det er særlig punktet som går på en videre forpliktelse til å vurdere risikoer for misligheter (A6) og punktet om særskilt rapportering (A67) som kan gi ytterligere oppgaver for revisor av kommunal virksomhet. For sistnevnte punkt er rapporteringsplikten til kontrollutvalget et slikt forhold. Ved vurdering av forhold etter punkt A6 kan misbruk av offentlig myndighet være et slikt forhold.

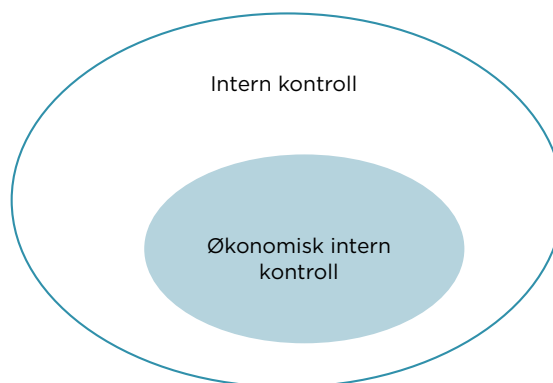
En ytterligere standard som beskriver relevante vurderinger ved revisjon i offentlig sektor er ISSAI 1240. ISSAI'ene<sup>1</sup> er riksrevisjonenes standarder, og for regnskapsrevisjon bygger de på standardene som benyttes ved revisjon av privat sektor, og inkluderer momenter av betydning for offentlig sektor. NKRF har uttalt at dette er relevante standarder også ved revisjon av kommunal sektor, og revisjonskomiteen har i sitt arbeid med god kommunal revisjonsskikk tatt med dette. ISSAI 1240 punkt P5 omtaler de tre forholdene som vanligvis er til stede når det foreligger misligheter – mislighetstriangelet – med eksempler relevante for offentlig sektor, jf. figur 1.

<sup>1</sup> International Standards of Supreme Audit Institutions: [www.issai.org](http://www.issai.org)





Figur 1:  
Forhold som vanligvis er til stede ved misligheter



Figur 2:  
Virksomhetens intern kontroll

### Revisors oppgaver i de ulike faser av revisjonen – illustrasjon

Kommunal sektor har enkelte særtrekk som må hensyntas i revisjonen. Kommunen forvalter fellesskapets midler – det er en forventning om at dette skjer på en redelig og riktig måte. Kommunen styres ikke av eiere med særskilt interesse for det økonomiske resultat eller egne verdier – men av et fellesskap av politikere som kan ha ulike mål og interesser. Kommunen er en stor og viktig aktør i markedet som innkjøper, både økonomisk men også som en normgivende aktør for hva som er akseptable innkjøps- og arbeidsforhold. Det er da særlig viktig at kommunen og kommunens ansatte opptrer slik at de oppfattes som samfunnsansvarlige.

"Kontrollutvalget har et særskilt tilsynsansvar og kan selvsagt beslutte å gå lenger i sitt tilsynsarbeid enn det som gjøres innenfor regnskapsrevisjonen."

### Gjennomføring av revisjonen

Det er avgjørende at revisor har en forståelse for kommunens rammebetingelser og forutsetninger, og hva som kan påvirke risikobildet og revisors oppgaver ved revisjon av regnskapet med hensyn til misligheter. Revisor vil med sin kunnskap om kommunen, forespørslene til ledelsen og ved å være ute i kommunens virksomheter, både kunne avdekke risikoområder for

kommunen og virke forebyggende med hensyn til risiko for misligheter.

Som omtalt ovenfor er ikke revisors forpliktelser i offentlig sektor nødvendigvis begrenset til å vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Revisors oppgaver og plikter ved regnskapsrevisjonen tar likevel utgangspunkt i at revisjon av årsregnskapet er grunnlaget for arbeidet. Det innebærer bl.a. at det ikke kan forventes at revisor planlegger revisjonsarbeidet for å avdekke risiko for misligheter på områder som ikke har betydning for årsregnskapet. Revisor må likevel være oppmerksom på at det også kan være mislighetsrisikoer på andre områder utenfor den økonomiske internkontrollen. Revisor kan komme over slike andre områder gjennom revisors profesjonelle skeptiske holdning, revisors forståelse for kommunens virksomhet og gjennom forespørsel til ledelsen. Dette er en konsekvens av den videre plikten som nevnes i standarden ISA 240 punkt A6.

For å illustrere og synliggjøre forskjellen har revisjonskomiteen i sitt informasjonsskriv lagt til grunn at det i prinsippet kan skilles mellom internkontroll generelt og økonomisk internkontroll, jf. figur 2 foran. Sistnevnte vil være internkontrollen rundt forhold som står regnskapet nært og transaksjoner som ender i regnskapet.

Det er naturlig å tenke at regnskapsrevisjonen står nærmere og kan forventes å ha en høyere aktivitet når det gjelder svakheter i den økonomiske internkontrollen enn når det gjelder *internkontroll forøvrig*. I sin kunnskapsinnhenting og samtaler eller forespørslene til ledelsen i kommunen skal revisor opparbeide seg en forståelse av kommunens overordnede kontrollmiljø og de overvåkende kontrollene. I disse forespørslene og samtalene må revisor inn på temaer hvor det kan forventes å være særskilt risiko i

”Revisor kan basere den endelige innberetningen på egne undersøkelser, eller bygge på administrasjonens undersøkelser.”

kommuner. Eksempler på slike temaer er tatt inn i et særskilt vedlegg til informasjonsskriv 3/2014. Fremkommer det mangler eller indikasjoner på svakheter i internkontroll utenfor den økonomiske internkontrollen er det tilstrekkelig at revisor tar dette opp skriftlig med kommunen. Slike observasjoner kan selvsagt også danne grunnlag for innspill til en risiko- og vesentlighetsanalyse for forvaltningsrevisjon eller være et av flere grunnlag for at kontrollutvalget via sin tilsynsoppgave ønsker å undersøke forholdet nærmere, men dette vil være utenfor regnskapsrevisjonen.

Når det gjelder den *økonomiske internkontrollen* så er utgangspunktet det samme; forespørslar og samtaler med utgangspunkt i risikoforhold danner grunnlag for en forståelse hos revisor. Her går imidlertid revisor lenger; foruten at det skal gjøres en såkalt «vugge til grav» test av rutiner og kontroller, skal revisor beslutte om kontrollene skal bygges på i revisjonen eller om det er mer effektivt å revidere ved hjelp av substanstester. Her vil revisor både ha bedre grunnlag for å vurdere om rutiner og kontroller fungerer som forutsatt og ha et bedre grunnlag for å peke mer spesifikt på hva som eventuelt er svakheter i rutinene. Finner revisor et område hvor det er en mislighetsrisiko som er vesentlig for regnskapet, oppstår en særskilt risiko, som krever spesiell revisjonsmessig aktsomhet.

Foruten det som er sagt overfor om kartlegging og forståelse for kommunens virksomhet og internkontroll generelt, er det selvsagt også viktig at revisor er særskilt oppmerksom på de to typene mislighetsrisiko som nevnes i ISA 240 standarden;

1. Uredelig regnskapsrapportering
2. Underslag av eiendeler

Innenfor kommunal sektor kan uredelig regnskapsføring ha effekt på blant annet inntekter i form av tilskudd eller gebyrer eller på lånemuligheter via klassifisering i drift- eller investeringsregnskap. Revisor må ha dette som bakteppe både i planlegging og utførelsesdelen av revisjonen.

Underslag av eiendeler fra kommunen er også en mislighet. Her kan for eksempel nevnes en ansatt

som stjeler fra kommunens medisinlager. Kommune-regnskapet opererer ikke med lager i regnskapet som i privat sektor. Kommunen skal likevel ha tilstrekkelig intern kontroll også rundt ulike eiendeler, slik at blant annet underslag vanskeliggjøres.

Hvordan revisor angriper revisjonen av kommunen vil avhenge av flere forhold. Kommunen driver mange ulike typer virksomhet og på ulike lokasjoner. Det gjør at kommunens internkontroll kan være forskjellig fra driftsenhet til driftsenhet. En del sentrale forhold innenfor økonomisk internkontroll vil likevel ofte være felles for hele eller store deler av kommunen. Internkontroll som gjelder kommunen som helhet må revisor har mer kunnskap om enn internkontroll som er knyttet til en enkelt enhet.

### Noen eksempler på misligheter

#### *Medisinlager*

Risiko for tyveri av små og lett omsettelige eiendeler med betydelig verdi er en klassisk underslagsrisiko det må forventes at revisor er oppmerksom på. Pågår tyveriene over tid kan også kommunens utgifter til å erstatte medisinene bli vesentlige. Kommunen har medisinlagre på ulike måter. Innkjøp utgiftsføres løpende i kommunens regnskap, og det lagerføres ikke i regnskapet. Tyveri av medisiner vil dermed ikke innebære noen direkte feil i regnskapet, og internkontroll knyttet til medisin håndteringen ved institusjoner vil ligge utenfor den økonomisk internkontroll.

Medisiner er lett omsettelige varer, og bør underlegges god intern kontroll. I sine forespørslar til ledelsen må det forventes at revisor spør administrasjonen på et overordnet nivå om rutiner og overvåkende kontroller rundt slike eiendeler med utgangspunkt i risiko for misligheter. Dersom det avdekkes svakheter eller indikasjoner på svakheter i kommunens behandling av attraktive eiendeler må revisor ta det opp med ledelsen.

I forbindelse med forespørsel til ledelsen, i møte ved oppstart av regnskapsrevisjonen, blir revisor kjent med at en sykepleier ved en av kommunens institusjoner hadde stjålet narkotiske tabletter fra institusjonen og oppbevarte disse hjemme. Sykepleieren hadde dels erstattet de stjalne medikamentene med annet innhold. Revisor får all informasjon fra kommunens ledelse, og kommunens ledelse har fulgt opp saken og anmeldt forholdet. Revisor har tidligere forespurt om overordnet intern kontroll ved institusjonene og fått inntrykk av at kommunen har hatt tilstrekkelige kontroller på området.

#### *Hva gjør revisor når misligheten er avdekket?*

Denne misligheten ligger innenfor rammen av hva som skal innberettes til kontrollutvalget. Så snart misligheten er avdekket sender revisor en foreløpig

"Det må av den grunn være den forebyggende delen som er revisors største bidrag når det gjelder risiko for misligheter."

innberetning til kontrollutvalget. Da de faktiske forholdene er nærmere avklart, sendes endelig innberetning. Revisor kan basere den endelige innberetningen på egne undersøkelser, eller bygge på administrasjonens undersøkelser.

Revisor må også forspørre og opparbeide en fornyet forståelse for kommunens interne kontroll rundt medisinlagre.

### Inntekter

Inntekter er et område hvor det ofte kan foreligge risiko for misligheter. Det fremheves imidlertid i ISSAI 1240, punkt P15, at det for offentlig sektor ikke alltid er området knyttet til inntektsføring hvor det er mest relevant å anta at det foreligger misligheter. Kommunen har flere former for inntekter. Ulike transaksjoner og rutiner knyttet til inntekter kan variere fra driftsenhet til driftsenhet i kommunen. Inntekter bokføres løpende i regnskapet. Misligheter knyttet til inntektsområdet vil innebære en direkte feil i regnskapet, og ligger innenfor den økonomisk internkontroll.

I tråd med etablerte varslingsrutiner til revisor, mottar revisor en varslingsrutiner til revisor, mottar revisor en varslings om en mellomleder i en driftsenhet i kommunen har begått økonomisk vinningskriminalitet mot kommunen i en lengre periode. Leder i driftsenheten har rutet kommunale inntekter av ulik karakter til sin private bankkonto.

Revisor kartlegger internkontroll på inntektsområdet i driftsenheten. Revisor ser at misligheten kunne oppstå og foregå over en lengre periode på grunn av et svakt kontrollmiljø. Generelt syntes praktiseringen og gjennomføringen av inntektsrutinene i enheten i stor grad å ha vært tillitsbaserte og preget av relativt uformell internkontroll. Det er liten oversikt over inntekspotensialet, avtaler og utført arbeid i enheten. En bedre oversikt og ansvarsdeling kunne bidratt til bedre budsjettering av inntekter, bedre oversikt over arbeidsomfanget ved enheten samt å redusere muligheten for at inntektene ble rutet til en privat konto.

Revisor tar opp svakheter i internkontroll knyttet til inntekter i driftsenheten med ledelsen. Når det avdekkes svakheter eller indikasjoner på svakheter i

kommunens behandling av inntekter må revisor ta det opp i brev på overordnet nivå. Revisor skal skriftlig påpeke feil og mangler ved organiseringen av den økonomiske internkontrollen overfor kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen.

### Hva gjør revisor når misligheten er avdekket?

Avdekkete misligheter kan indikere behov for å gjøre endringer i planlagte revisjonshandlinger. Vesentlige eller gjennomgående svakheter kan innebære risiko for vesentlig feil i regnskapet. I tilfelle svakheter i internkontrollen er betydelige, kan det være at revisor ikke kan innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. I tilfelle vil svakheter også ha betydning for revisjonsberetningen.

Misligheten innberettes til kontrollutvalget så snart revisor blir varslet om misligheten. Kommunen har selv satt i gang granskning av hendelsen. Når de faktiske forholdene er nærmere avklart, sendes endelig innberetning.

### Avslutning

Vi har i denne artikkelen trukket frem deler av revisjonskomiteens drøftinger under arbeidet med informasjonsskrivet om misligheter, og med hjelp av eksempler søkt å illustrere forventninger til revisors arbeid.

Som vi skrev innledningsvis er selve misligheten særs vanskelig å avdekke siden den holdes søkt skjult. Det må av den grunn være den forebyggende delen som er revisors største bidrag når det gjelder risiko for misligheter. Vi mener at ved å bruke sin forståelse i kombinasjon med profesjonell skeptisk holdning kan revisor oppnå mye på dette området. Vår oppfatning er at revisor med sin kunnskap om kommunen, forespørslers til ledelsen og ved å være ute i kommunens virksomheter, både vil kunne avdekke risikoområder for kommunen og virke forebyggende med hensyn til risiko for misligheter.

Revisjonen må planlegges med tanke på å avdekke risiko for misligheter, også utover det som innebærer vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Alle misligheter, både de som revisor selv avdekker og de som konstateres av enhver annen, skal innberettes for kontrollutvalget, uavhengig av om de medfører vesentlig feilinformasjon i regnskapet eller ikke. ☺

**Linn Therese Bekken** er utdannet siviløkonom og statsautorisert revisor og har erfaring fra både privat og kommunal revisjon. Hun har vært medlem av NKRFs revisjonskomite siden 2013.

**Unn Helen Aarvold** er statsautorisert revisor og har erfaring både fra privat og kommunal revisjon. Hun har vært leder av NKRFs revisjonskomite siden 2010.



Av **Reidar Enger**, sekretariatsleder,  
kontrollutvalget i Oslo kommune

# Offentlighetsloven og tilliggende herligheter<sup>1</sup>

I denne artikkelen peker jeg på noen aktuelle bestemmelser og praktiske utfordringer for kontrollutvalget og kommunerevisjonen, men den er ikke ment å gi en uttømmende innføring i offentlighetsloven.

Offentlighetsloven kom i 1970 på bakgrunn av et omfattende og langvarig lovarbeid for offentlig forvaltning som startet med nedsettelse av den såkalte forvaltningskomiteen i 1951. Dette arbeidet resulterte i tre lover: Sivilombudsmannsloven i 1962, forvaltningsloven i 1967 og offentlighetsloven i 1970. Stortinget vedtok den gjeldende offentleglova i 2006; den nye loven trådte i kraft først fra 2009.

Justisdepartementet har utarbeidet en omfattende *Rettleiar til offentleglova* (heretter kalt *veilederen*) som er tilgjengelig på departementets hjemmeside<sup>2</sup>. Heftet utgave kan også bestilles fra *Servicesenteret for departementa*.

Både loven og justisdepartementets veileder er på nynorsk. Denne artikkelen har derfor islett av nynorsk.

## Generelt

Loven gjelder for offentlig virksomhet, altså staten (unntatt Stortinget, Riksrevisjonen og andre organ for Stortinget), fylkeskommunene og kommunene. I det etterfølgende er kommune brukt som fellesbetegnelse på fylkeskommuner og kommuner. Loven gjelder for all virksomhet som drives, både forvaltningsoppgaver, tjenesteproduksjon, myndighetsutøvelse og forretningsdrift. Loven gjelder også for private rettssubjekter som er gitt myndighet til å treffe enkeltvedtak eller utferdige forskrift.

Loven gjelder videre for egne rettssubjekter hvor stat eller kommune har mer enn halvparten av stemmene i rettssubjektets øverste organ eller har rett til å velge mer enn halvparten av de som har stemmerett i det øverste organet. Loven gjelder likevel ikke for rettssubjekter som hovedsakelig driver næring i direkte konkurranse med og på samme vilkår som private.

Lovens grunnleggende utgangspunkt er at saksdokumenter er offentlige med mindre de kommer inn under lovens unntaksbestemmelser. Rene dokumenter er omfattet av loven, men også (deler av) databaser, jf. lovens § 9. Veilederens pkt. 4.4.3 har en drøfting av plikten til å sammenstille opplysninger fra databaser. Når jeg i det etterfølgende omtaler dokumenter, gjelder det også for slike pliktige sammenstillinger. Noen av bestemmelsene i loven retter seg mot opplysninger, altså ikke hele dokumenter.

Unntak skal begrunnes med henvisning til den aktuelle unntaksbestemmelse. Der dokumenter kan, men ikke skal, unntas, skal det etter § 11 vurderes meroffentlighet for hele dokumentet eller deler av dokumentet. § 12 har nærmere bestemmelser om retten til å unnta hele dokumentet dersom bare deler av dokumentet kommer inn under kanbestemmelsene. Lovens kan-bestemmelser innebærer altså en rett, men ikke noen plikt, til unntak. Og det bør gis helt eller delvis innsyn dersom hensynet til offentlighet veier tyngre enn unntakshensynet. For taushetsbelagte opplysninger er det intet valg: De skal unntas. Veilederen har en nærmere drøfting av vurderinger om meroffentlighet.

Det er blitt stadig vanligere at dokumenter gjøres tilgjengelig på nettet. Det er særlig aktuelt for saksdokumenter til folkevalgte organ, herunder saksdokumenter til behandling i kontrollutvalget. I så fall må det vurderes om dokumentet kan komme inn under unntaksbestemmelsene eller inneholder sensitive personopplysninger. I etterfølgende punkt om taushetsbelagte opplysninger er det sagt noe mer om begrensninger for nettpublisering.

1. Denne artikkelen er skrevet med bakgrunn i mitt foredrag på Norges Kommunerevisorforbunds samling for kontrollutvalgssekretærer i september 2014.

2. <http://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/retteleiar-til-offentleglova.html?id=590165>



"Dersom foreløpig eller endelig svar ikke er gitt innen 5 dager, er hovedregelen at det regnes som avslag, og dermed er det klageadgang, jf. § 32 annet ledd."

### Noen aktuelle unntaksbestemmelser

Grovt kan unntakene fra offentlighet deles i tre kategorier: unntak for organets interne dokumenter, unntak grunnet dokumentets innhold og taushetsbelagte opplysninger.

#### Unntak for interne dokumenter

Lovens §§ 14–16 har bestemmelser om unntak for interne dokumenter i *organet*. Noen ganger kan det være usikkerhet om hva som er et organ etter loven. Det er uansett relativt sikker rett at kontrollutvalget og kommunerevisjonen er egne organer etter loven. Interne dokumenter er dokument utarbeidet av organet eller innhentet fra andre for organets saksforberedelse.

Men bestemmelsene om interne dokumenter har en rekke unntak fra hovedregelen. Den endelige avgjørelsen i en sak kan ikke unntas etter disse bestemmelsene. Saksfremlegg og sakslister for folkevalgte organ er ikke interne, og i tillegg er det en særbestemmelse om at dokumenter fra og til kontrollutvalget og kommunerevisjonen ikke kan unntas som interne. Men dokumenter mellom kontrollutvalg og sekretær kan unntas som interne dersom det ikke er snakk om saksfremlegg.

#### Unntak grunnet dokumentets innhold

Loven har en rekke unntaksbestemmelser grunnet dokumentets innhold, og jeg begrenser meg til noen særlig aktuelle for kontrollutvalg og kommunerevisjon.

Etter § 23 første ledd kan det «gjerast unntak frå innsyn for opplysningar når dette er påkravd av omsyn til ei forsvarleg gjennomføring av økonomi-, løns- eller personalforvaltninga til organet.» I den gamle loven fra 1970 gjaldt tilsvarende bestemmelse dokumenter, men nå gjelder det altså opplysninger. Bestemmelsen beskytter organets privatøkonomiske interesser. Det vil f.eks. kunne være beskyttelse av kommunens posisjon ved forhandlinger med andre eller i rettstvister. I veilederen er det uttalt følgende om denne bestemmelsen: «I alle desse tre tilfella gjeld kravet om at unntak frå innsyn må vere påkravd. Det

inneber at det må føreliggje ei ganske så konkret fare for at innsyn vil kunne skade dei interessene føresegna skal verne, og at skaden må vere av eit visst omfang.» Det skal altså en del til for at bestemmelsen kommer til anvendelse.

Etter § 24 første ledd kan det «gjerast unntak for opplysningar når dette er påkravd av di innsyn ville *motverke offentlege kontroll* eller reguleringstiltak eller andre pålegg eller forbod, eller føre til fare for at dei ikkje kan gjennomførast.»

I veilederen er det bl.a. sagt følgende om denne bestemmelsen: «Både kontrollar som skjer medan handlingane blir utførte, som promillekontrollar, og *etterfølgjande kontrollar, som revisjonsundersøkingar*, er å rekne som kontrolltiltak etter lova. Vidare vil reint *fysiske kontrolltiltak og førebyggjande sikringstiltak* kunne vere omfatta, til dømes opplysningar om sikringstiltak eller vakthald ved ein institusjon.» Planer for revisjonsarbeidet vil altså kunne unntas, men bare dersom offentliggjøring innebærer en klar og direkte sannsynlighet for at revisjonsarbeidet vil kunne motvirkes eller ikke kan gjennomføres. En svekket tillit til kommunen eller kontrollinstansene omfattes ifølge veilederen ikke av denne unntaksbestemmelsen.

Etter § 24 andre ledd kan det gjøres unntak for dokument om lovbrudd. Bestemmelsen omfatter ikke bare straffbare lovbrudd. Det er ikke krav om at det faktisk har funnet sted lovbrudd, men den omfatter også dokumenter om mulige lovbrudd som kan ha skjedd eller vil kunne skje. Dokumenter fra private om lovbrudd kan unntas uten tidsavgrensning. Andre dokument om lovbrudd kan unntas inntil saken er avgjort.

Etter § 24 tredje ledd kan det gjøres unntak for opplysninger når innsyn vil lette gjennomføring av straffbare handlinger. Denne bestemmelsen gjelder altså opplysninger, ikke hele dokumentet. I veilederen er det forutsatt en viss fare for at den straffbare handlingen faktisk vil finne sted for at bestemmelsen kan komme til anvendelse. Veilederen peker på at opplysninger om sikringstiltak som alarmanlegg, vaskerutiner, sikring av IKT-anlegg og IKT-systemer, altså sentrale tiltak i kommunens interne kontroll, vil kunne omfattes av bestemmelsen.

#### Taushetsbelagte opplysninger

Taushetsbelagte opplysninger skal selvfølgelig unntas. Lovens § 13 har nærmere bestemmelser men er ingen selvstendig hjemmel for taushetsplikt. Taushetsplikt må hjemles i annen lov/-forskrift. Det vil ofte være forvaltningsloven § 13 om taushetsplikt for personlige opplysninger og driftshemmeligheter. Helse- og sosiallovgivningen har også viktige bestemmelser om taushetsplikt. Taushetsplikten gjelder imidlertid ikke for alle personlige opplysninger. Veilederen har en relativt grundig drøfting av taushetsplikt.

## "En avgjørelse om innsyn fra fylkesmannens side er bindende for kommunen."

Jeg nevner i denne forbindelse at offentligforskrifta § 7 ramser opp en rekke typer opplysninger som ikke skal gjøres tilgjengelige på internett. Denne bestemmelsen omfatter også opplysninger som det vil være adgang til å offentliggjøre på annen måte enn på internett, f.eks. lønnsopplysninger. Samme forskriftsbestemmelse har også en henvisning til personopplysningsloven, og som innebærer forbud mot å publisere sensitive personopplysninger på nettet. Normalt vil dette være opplysninger underlagt taushetsplikt, men ikke alltid.

### Særlig om kommunerevisjonens taushetsplikt og utsatt offentlighet

Kommunerevisjonen har nå en egen taushetspliktsbestemmelse i kommuneloven § 78 nr. 7. Stortinget vedtok 25. november 2014 endring av bestemmelsen som innebærer at forvaltningslovens bestemmelser i stedet vil gjelde for kommunerevisjonen slik de gjør for kontrollutvalget og dets sekretariat. Stortinget vedtok samtidig et tillegg i offentlighetsloven § 5 annet ledd som innebærer utsatt offentlighet for dokumenter som er utarbeidet av eller til kommunerevisjonen i saker som skal rapporteres til kontrollutvalget. Den nye bestemmelsen omfatter både revisjon i kommunen og selskapskontroll. Utsatt offentlighet gjelder inntil endelig rapport er mottatt av kontrollutvalget.

Det er i skrivende stund ikke bestemt når de nye bestemmelsene trer i kraft.

### Behandling av innsynsbegjæringer

Veilederen har et eget kapittel om behandling av innsynsbegjæringer. Innsynsbegjæringer vil ofte skje på grunnlag av journal for inn- og utgående post. Plikten til å føre journal følger av forskrift om offentlige arkiv § 2-6.

I lovens § 2 er det bestemt at «alle» kan kreve innsyn. Det betyr at det ikke er adgang til å sette begrensninger av hvem som kan kreve innsyn. § 28 har bestemmelse om at innsynsbegjæring kan fremsettes muntlig eller skriftlig. Samme bestemmelse forutsetter at innsynsbegjæringen i rimelig utstrekning skal gjelde en bestemt sak. Veilederen har en nærmere drøfting av hva som er «rimelig utstrekning» og minner også om at forvaltningen har en viss veiledningsplikt dersom den som fremmer innsyns-

begjæring har problemer med å identifisere saken tilstrekkelig.

Innsynsbegjæringer skal avgjøres uten ugrunnet opphold. Hva som er grunnet opphold avhenger av omfanget av arbeidet med å framskaffe dokumenter. Dersom arbeidet tar lengre tid, bør det gis foreløpig svar. Dersom foreløpig eller endelig svar ikke er gitt innen 5 dager, er hovedregelen at det regnes som avslag, og dermed er det klageadgang, jf. § 32 annet ledd. Den enkelte kommune kan ha strengere interne regler om svarfrister.

Avslag skal gis skriftlig med presis henvisning til unntaksbestemmelse(e), men det er ikke krav om noe mer. Hvis avslagsgrunnen er en kanbestemmelse, bør det også framgå at meroffentlighet er vurdert. Dersom avslag gis grunnet taushetsplikt, skal taushetspliktsbestemmelsen i lov og forskrift angis; det er i slike tilfelle ikke tilstrekkelig å vise til offentlighetsloven § 13. Avslaget skal også inneholde informasjon om klageadgang og klagefrist.

### Rett til nærmere begrunnelse

Gjeldende lov har i § 31 annet ledd bestemmelse om at den som har fått avslag kan be om nærmere begrunnelse innen tre uker. En slik nærmere begrunnelse skal gis innen ti dager etter at man har fått krav om begrunnelse. Den gamle loven hadde ikke tilsvarende bestemmelse, og meg bekjent er denne muligheten lite brukt i praksis.

### Klagebehandling

Klagefrist er tre uker etter at avslag eller nærmere begrunnelse ble gitt. Klagen sendes til førsteinstansen altså det organet som har gitt avslag. Organet sender klagen videre til fylkesmannen som er klageinstans for kommunene. Sammen med klagen sendes det aktuelle dokumentet og en nærmere begrunnelse for avslaget og også hvorfor det ikke er praktisert mer-offentlighet.

En avgjørelse om innsyn fra fylkesmannens side er bindende for kommunen.

Det kan også klages til Sivilombudsmannen; normalt vil ikke Sivilombudsmannen behandle en sak om avslag før ordinær klagebehandling er gjennomført. Sivilombudsmannens konklusjon i en slik sak er ikke rettslig bindende for kommunen. ☺

**Reidar Enger** var assisterende kommunerevisor i Oslo fra 1989 til 2004 og ble sekretær for kontrollutvalget i Oslo kommune fra 2005. Han satt i styret i NKRF fra 1985 til 1991 og igjen fra 2004 til d.d.



Av nyhetsredaktør **Ole Petter Pedersen**,  
Kommunal Rapport

## Har revisorene en rolle i strukturdebatten?

Lite blir mer avgjørende for kommunens eiere, innbyggerne, i 2015 enn nettopp spørsmålet om hvem man skal slå seg sammen med – om noen.

**D**en store saken i Kommune-Norge i 2015 blir kommunesammenslåing. Enten man er for større eller mindre kommuner; kommunalminister Jan Tore Sanner (H) kommer etter alle solemerker til å tvinge igjennom en kommunereform som gir langt færre kommuner enn i dag – selv om det ikke ser ut til at det kommer noen nye, vesentlige oppgaver.

Kommunene skal altså i all hovedsak drive med det samme som før, men de får ikke lov til å være så små som i dag. Det tross for at små kommuner i flere sammenhenger kan vise til bedre resultater enn de store. Små kommuner er for eksempel veldig mye flinkere til å ta imot utskrivningsklare pasienter, enn de store. For viktige yrkesgrupper er det også lettere for små kommuner å rekruttere fagpersonell.

Forklaringene på forskjellene trenger ikke være kommunens størrelse. På samme måte trenger ikke statistikker som gir store kommuner bedre resultater enn små – som prestasjonene på nasjonale prøver – automatisk henge sammen med kommunes størrelse. Eller la oss ta et annet eksempel: Ingeniører er ikke interessert i å jobbe i Kommune-Norge fordi det er bedre betalt i det

private. Størrelse spiller liten rolle.

Slik kommer diskusjonen til å gå framover. Spørsmålet er: Har revisorer og kontrollutvalg en rolle å spille i en slik debatt? Eller skal de bare sitte stille og vente på at de nye kommunene lager nye revisjonsdistrikter – eller setter ut kontraktene på anbud – og velger nye kontrollutvalg?

Jeg har ikke noe åpenbart svar på mitt eget spørsmål. Jeg heller til å si ja – fordi revisorene og kontrollutvalgene har en annen inngangsvinkel til problemstillingene enn ordførere og statsbyråkrater. Kommunesammenslåing handler ikke bare om hvilke kommuner som skal gå sammen om stort sett de samme oppgavene som før, det handler også om *prosessen* på vei dit.

Vi ser allerede at det blir debatt og krangel om viktige elementer: Kommunaldepartementet har for eksempel gått inn for at meningsmåling skal erstatte rådgivende folkeavstemning. Vi lever i en meningsmålingstid, men det er faktisk en grunnleggende, demokratisk forskjell på å ringe rundt til 1.000 personer som tilfeldigvis tar telefonen den dagen – og å legge ut et spørsmål til velgerne sammen med kommunevalget. Det er ikke *sikkert* resultatet i en folkeavstemning blir forskjellig fra menings-

måling, men inntil vi erstatter lokaldemokratiet med mentometerknapper er faktisk en rådgivende folkeavstemning et helt annet og langt mer solid fundament for kommunenedleggelse, enn telefonspørringer hvor deler av befolkningen ikke blir oppringt fordi de regnes som for gamle.

Er det forsvarlig å ha en meningsmåling i stedet for folkeavstemning? Kan det være en problemstilling for kontrollutvalget, som jo skal føre tilsyn med kommunens drift? Lite blir mer avgjørende for kommunens eiere, innbyggerne, i 2015 enn nettopp spørsmålet om hvem man skal slå seg sammen med – om noen.

Dette handler også om å behandle mindretallet med respekt. Den forrige store kommunesammenslåingen i 1964 skapte vonde sår som fortsatt finnes i dagens kommuner. Hvert år ser vi ennå skolenedleggelse som kan leses som en effekt av den sammenslåingen. Hvis vi nå skal gå fra 428 til 250, 200 eller kanskje bare 150 kommuner, vil det være bra for lokaldemokratiet om så mange som mulig i etterkant kan være enige om at spillereglene i alle fall var gode. Nettopp det kan kanskje revisorer og kontrollutvalg bidra med. ©

### ØVRIGE KRONIKØRER:



Bidragstere fra KS  
Kommunesektorens  
organisasjon



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



Tor Dølvik,  
Transparency  
International Norge

Foto: Agenda  
Kaupang

Av Svein Kvalvåg og Ståle Opedal,  
Rogaland Revisjon



# Samhandlingsreformens økonomiske virkemidler – virker de?

Kommunene har et sterkt insentiv til å ta i mot pasienter når de er ferdigbehandlet på sykehuset, men et svakt insentiv til å drive langsiktig forebygging.

Vil regjeringens reversering av medfinansieringsinsentivet svekke kommunens forebyggingsarbeid ytterligere, og øke presset på sykehustjenestene?

Samhandlingsreformen trådte i kraft 1. januar 2012, og både organisatoriske, juridiske og økonomiske virkemidler er tatt i bruk for å følge opp og iverksette reformen. Det er etablert samarbeidsutvalg mellom kommunene og helseforetakene og lovpålagte avtaler skal bidra til bedre samarbeid om pasienter som trenger hjelp fra sykehus og kommune.

I denne artikkelen<sup>1</sup> er det de økonomiske virkemidlene i reformen som blir undersøkt drøyt to år etter reformens iverksetting, og omfatter følgende tre virkemidler:

- Kommunal medfinansiering.
- Betaling for utskrivningsklare pasienter.
- Opprettelse av et kommunalt øyeblikkelig hjelp tilbud (lovpålagt fra 2016).

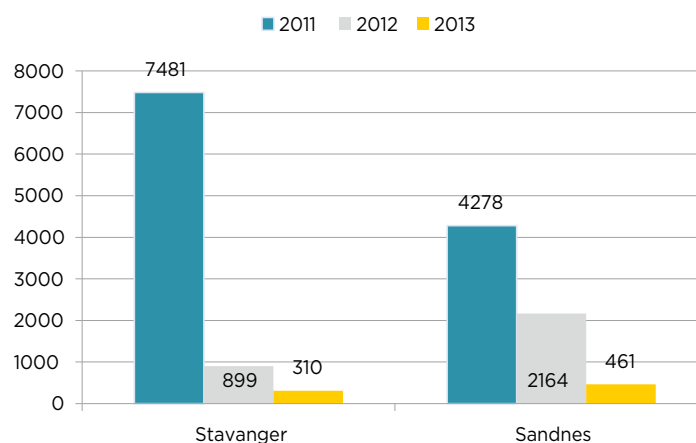
Kommunal medfinansiering og betaling for utskrivningsklare pasienter har pålagt kommunene et betalingsansvar for medisinsk behandling av pasienter på syke-

hus og for pasienter som er utskrivningsklare etter å ha fått behandling. Det lokale øyeblikkelig hjelp-tilbudet er derimot ikke finansiert gjennom statlig rammefinansiering, men gjennom en statlig tilskuddsordning.

Kommunene gis et økonomisk insentiv til å styrke sin behandlings-, pleie- og forebyggingsinnsats. Kommunal medfinansiering betyr at kommunen betaler 20 prosent av sykehusregningen. Samhandlingsreformen innebærer også at kommunen får en betalingsplikt for utskrivningsklare pasienter. Det ble 1.1.2012 fastsatt en døgnpris på 4000 kroner fra første dag etter ferdigbehandling, en pris som siden er økt til kr 4125 i 2013 og til 4255 i 2014. Hensikten med dette er at kommunene skal gis et økonomisk insentiv til å bli

mer bevisste på å fremme befolkningens helse, forebygge sykdommer, og bygge opp lokale helsetilbud.

Det foreligger enkelte studier av samhandlingsreformens virkemidler (Abelsen mfl. 2012, Borge og Nyhus 2013, Hagen mfl. 2013, Rommetvedt mfl. 2014). Få av studiene har imidlertid gjort dypdykk i enkeltkommuner for å undersøke effekter av de økonomiske virkemidlene. Denne artikkelen bygger på data fra forvaltningsrevisjoner i tre rogalandskommuner, Stavanger, Sandnes og Strand (Rogaland Revisjon 2014 a, b, c). Sykehustall og KOSTRA-tall er kombinert med intervjuer på rådmannsnivå og virksomhetsnivå for å avdekke hvordan virkemidlene fungerer i praksis.



Figur 1: Antall døgn i sykehusseng etter ferdigbehandling, Sandnes og Stavanger

<sup>1</sup> Artikkelen er basert på forvaltningsrevisjoner ved Rogaland Revisjon våren 2014.



Vi undersøker først effekter av kommunenes betalingsansvar for utskrivningsklare pasienter. Deretter går vi nærmere inn på den kommunale medfinansieringen, før vi sammenfatter. Til slutt diskuterer vi utsiktene for samhandlingsreformen i lys av de foreslåtte endringene.

**Raskere overføring av utskrivningsklare pasienter til kommunene**

Forvaltningsrevisjonene viser at insentivet knyttet til utskrivningsklare pasienter har virket svært godt i alle de tre kommunene vi har undersøkt. Dette kan illustreres ved hjelp av tall fra Sandnes og Stavanger (figur 1 side 12).

Som figur 1 viser, har det vært en kraftig nedgang i antall betalingsdøgn etter iverksettingen av samhandlingsreformen, både i Sandnes og i Stavanger. Nedgangen i Stavanger har vært formidabel. Medvirkende faktorer her synes å være politisk satsing (blant annet etablering av flere korttidsplasser) og god organisering og planlegging.

Også i Sandnes har det vært en kraftig reduksjon i antall betalingsdøgn fra 2011 til første halvdel av 2013. Det var imidlertid en sterk økning i antall betalingsdøgn i andre halvdel av 2013 (79 prosent mot 21 prosent i første halvdel). Dette skyldes i første rekke for liten tilgang på korttidsplasser i kommunen i forhold til behovet for slike plasser.

Stavanger har en langt høyere dekning av institusjonsplasser enn Sandnes, og også flere tilgjengelige korttidsplasser. Generelt har Stavanger en bedre kommuneøkonomi enn Sandnes, noe som blant annet vises igjen i antallet institusjonsplasser.

Tilgangen på korttidsplasser er en viktig faktor for at kommunene skal kunne ta i mot utskrivningsklare pasienter og for å sikre et godt pasientforløp. Stavanger kommune har nesten dobbelt så mange innbyggere som Sandnes og hadde på undersøkelsestidspunktet nesten tre ganger så mange korttidsplasser som Sandnes (235 mot 87). I Sandnes var dessuten bare et fåtall av korttidsplassene tilgjengelige for den opprinnelige målgruppen. Av 87 korttidsplasser var 61 «blokkerte» av pasienter som ventet på en langtids plass. Med dette mener vi at det i disse sengene lå brukere som hadde fått et vedtak om langtids plass/bo-kollektiv, men som var for svake til å reise hjem. Selv om dette bare var et øyeblikksbilde, tyder gjennomgangen på at dette bildet var nokså representativt for den faktiske tilgjengeligheten over tid.

Forskning viser at det er de kommunene med best sykehjemsdekning og legedekning på sykehjem som har fått til den største nedgangen i antallet betalingsdøgn (Hagen mfl. 2013). Forvaltningsrevisjonene viser at tilgangen på korttidsplasser/ overgangsplasser er vesentlig for raskt å kunne ta

imot utskrivningsklare pasienter. Betydning har også inngåtte avtaler mellom sykehuset og kommunene som klargjør rutinene ved overføring av pasienter. Undersøkelsene viser også at antallet betalingsdøgn er høyest i ferietiden på sommeren. Da kan mottakskapiteten være lavere i kommunene, noe som fører til lengre liggetid på sykehuset.

Undersøkelsene våre viser at det har vært en betydelig økning i antall utskrivningsklare pasienter de siste årene. Bare fra 2012 til 2013 økte antallet utskrivningsklare pasienter med 36 prosent i Strand kommune, 18 prosent i Sandnes kommune og 8 prosent i Stavanger kommune.

Pasienter som skrives ut til kommunen får som regel hjemme-sykepleie eller korttidsopphold på sykehjem. I Stavanger ble 38 prosent av pasientene skrevet ut til hjemmet i 2013, mens 52 prosent ble skrevet ut til institusjonsplasser. Dette nivået har vært nokså stabilt i halvannet år. I Sandnes ble om lag 50 prosent av pasientene skrevet ut til hjemmet, med oppfølging fra hjemmetjenestene, 31 prosent ble skrevet ut til overgangsavdelingen ved Sandnes helsesenter, mens 13 prosent ble skrevet ut til andre korttidsplasser. Tendensen i Sandnes i 2013 var at stadig flere ble skrevet ut fra Stavanger universitetssykehus til eget hjem, og færre til korttids plass. I årets to siste måneder ble nesten 60 prosent av pasientene skrevet ut til eget hjem, med oppfølging fra hjemmetjenestene.

Forvaltningsrevisjonene viser at oppbygging av korttidsplasser er en synlig effekt av kommunenes betalingsansvar for utskrivningsklare pasienter, mens effekten på ansattes kompetansenivå og tilgangen på utstyr er begrenset. Vårt inntrykk er at det ikke er så store endringer i kompetansebehov i hjemmetjenestene etter innføringen av reformen. De faglige problemstillingene er i stor grad de samme som før innføringen



Figur 2: Helse Vest – Andel reinnleggelser for øyeblikkelig hjelp innen 30 dager etter sykehusopphold hvor pasienten ble meldt utskrivningsklare (2. tertial 2010-2013)

av reformen, men pasientene kommer i et langt høyere tempo. Spesielt i Sandnes har dette utfordret hjemmetjenestene, fordi det er lav tilgang på korttidsplasser. Det kan synes som om hjemmetjenestene her tidvis balanserer på en hårfin grense av hva som er faglig forsvarlig. Men alt i alt har endringene i helse- og omsorgstjenestene vært relativt beskjedne i de tre kommunene.

**Utsiktede effekter av betalingsansvaret for utskrivningsklare pasienter**

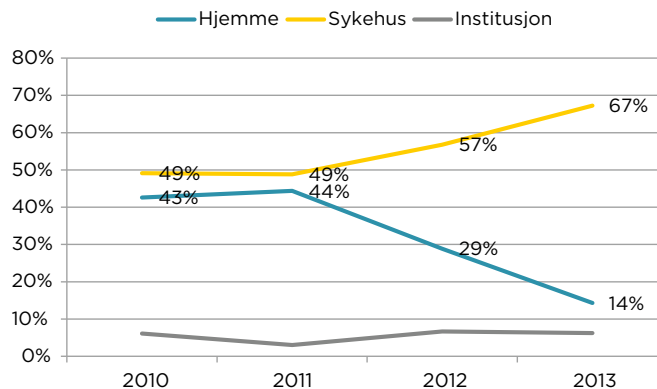
En mulig utsikket effekt av betalingsansvaret for utskrivningsklare pasienter er at antallet reinnleggelses på sykehus øker fordi pasientene skrives raskere ut og er skrupeligere.

Foreløpig er det dårlig med kommunevise tall over reinnleggelses, men Helsedirektoratet har utviklet tall for de fire helseregionene (Helsedirektoratet 2014, jf. figur 2 side 13).

Tallene viser at Helse Vest har hatt den sterkeste nedgangen i behandlingstid på sykehuset fra 2010 til 2013, dvs. før pasientene meldes utskrivningsklare. Helse Vest er også blant de to helseregionene som har hatt sterkest økning i andel reinnleggelses for denne gruppen, fra 12 prosent i 2010 til 18 prosent i 2013.

Skyldes dette at sykehusene er for raske til å skrive ut pasientene? Skrives de ut før de er ferdig behandlet? Eller er det kommunene som ikke er flinke nok til å håndtere de som blir skrevet ut? Våre undersøkelser gir ikke klare svar her. Kommunene har en tendens til å mene at sykehusene er for raske til å skrive ut en del pasienter, mens sykehusene gjerne mener at kommunene må øke sin kapasitet og kompetanse for å håndtere pasientene på en bedre måte.

En annen mulig utsikket virkning av utskrivingsinsentivet er at pasienter som skrives ut fra sykehuset prioriteres til korttidsplass fremfor de som bor hjemme og mottar hjemmesykepleie.



Figur 3: Hvor kommer korttidsbeboerne fra i Sandnes kommune?

I Sandnes finner vi klare indikasjoner på en slik skjev prioritering. De fleste av de vi har intervjuet, hevder dette, og tallene peker i samme retning. Utviklingen fra 2011 til 2013 viser at en stadig høyere andel korttidsbeboere kommer fra sykehuset og en stadig lavere andel kommer hjemmefra (figur 3).

Utviklingen i Sandnes skyldes både en økning i antall brukere fra sykehuset og en faktisk nedgang i antall brukere som kommer hjemmefra. I 2010 hadde brukere som kom hjemmefra til sammen 196 korttidsopphold, i 2013 var antallet 117. Dette innebærer en reduksjon på 40 prosent. Tilsvarende tall for korttidsopphold for brukere som kommer fra sykehuset var 226 i 2010 og 549 i 2013, dvs. en økning på 143 prosent. Tilbakemeldingene i intervjuene tyder på at de som kommer fra sykehuset prioriteres fremfor de som bor hjemme: «Ja, de hjemme blir nedprioritert. det går på et vis hjemme, men det er ikke det samme som sykehjemsplass.»

En lignende utvikling som i Sandnes kan observeres i Strand kommune, mens det i Stavanger har vært en bedre tilgang på korttidsplasser slik at kommunen har unngått at pasienter blir satt opp mot andre behovstrengende fra hjemmet.

**Svake effekter av ordningen med kommunal medfinansiering**

Ordningen med kommunal medfinansiering var inspirert av en dansk ordning som ble innført alle-

rede i 2007 i forbindelse med den såkalte Strukturreformen. Hensikten i begge land har vært å stimulere kommunene til å styrke sin pleie- og forebyggingsinnsats (Rommetvedt mfl. 2014). Det har vært opp til kommunene selv å utforme det forebyggende arbeidet.

Den kommunale medfinansieringen har vært knyttet til pasientbehandling som også omfattes av ordningen med Innsatsstyrt finansiering (ISF-ordningen). ISF-ordningen omfatter den pasientbehandlingen som finner sted i somatiske sykehusavdelinger og poliklinikker (Helsedirektoratet 2013) Medfinansieringen har ikke omfattet kirurgiske inngrep. I tillegg ble det presisert at den heller ikke skal omfatte fødsler, behandling av nyfødte barn de første fire leveukene, eller behandling med kostbare biologiske legemidler.

Forvaltningsrevisjonene viser at den kommunale egenandelen på 20 prosent av kostnadene ved behandling i begrenset grad har dempet bruken av sykehusene. Insentivet har vært svakt, generelt og sykehusaktiviteten har som oftest vært vanskelig å påvirke for kommunen.

Det har vært en utfordring for kommunene å finne fram til tiltak som raskt kunne dempe bruken av spesialisthelsetjenester. Enkelte av kommunene har lagt seg på en linje preget av få tiltak. Andre kommuner har valgt en mer offensiv linje gjennom å etablere en rekke lokale behandlingstilbud og satset bredt

"En annen mulig utilsiktet virkning av utskrivingsinsentivet er at pasienter som skrives ut fra sykehuset prioriteres til korttids plass fremfor de som bor hjemme og mottar hjemmesykepleie."

på forebygging og folkehelsearbeid, alt for å dempe presset på egne helsetjenester og minske bruken av spesialisthelsetjenesten. Stavanger er et eksempel på en offensiv linje i forebyggingsarbeidet. Som regel har det imidlertid vært billigere å betale 20 prosent av sykehusregningen enn å etablere egne kommunale tilbud.

Noen pasientgrupper og diagnoser kan kommunene ha større kontroll over enn andre, slik som rehabilitering, KOLS, hjertesvikt, lungebetennelser og palliativ behandling, men erfaringene så langt er at det er usikkerhet om hvilke forebyggende tiltak som er mest virkningsfulle. Anslag viser at kommunene kan forebygge ca. 8-12 prosent av de medisinske innleggelsene. For en stor kommune som Stavanger utgjør dette om lag 10 millioner kroner i innsparingspotensial. Dersom en fullt ut lykkes i forebyggingsarbeid og klarer å redusere denne type innleggelse med 20 prosent, utgjør dette 2 millioner kroner.

Etter 2012 er det gitt statlige tilskudd til etablering av kommunale øyeblikkelig-hjelp- døgntilbud (ØHD-senger) og frisklivssentraler, men samhandlingsreformen inneholder samlet sett få økonomiske virkemidler som kan styrke det langsiktige og tverrsektorielle forebyggings- og folkehelsearbeidet i kommunene.

En stor del av innleggelsene på sykehus er relativt upåvirkelige for kommunene. En betydelig del av henvisningene kommer fra sykehusenes egne poliklinikker som er utenfor kommunenes kontroll. Det er

heller ikke lett for kommunale myndigheter å påvirke fastlegenes eller legevaktenes henvisninger til sykehusene som skjer på et faglig grunnlag. Kommunene bør neppe heller ha kontroll over legenes henvisninger, ettersom disse er basert på legenes medisinske vurderinger.

#### **Begrenset bruk av kommunenes øyeblikkelig-hjelp-tilbud**

I samhandlingsreformen er det en forventning om at kommunene skal utvikle flere lokale behandlingstilbud for å minske presset på sykehusene. Staten har pålagt kommunene å utvikle et øyeblikkelig-hjelp-tilbud innen 2016 og fullfinansierer tilbudet gjennom øremerking.

Ved utgangen av 2013 hadde Stavanger etablert seks øyeblikkelig-hjelp-senger av et beregnet behov på 15 plasser, mens Sandnes hadde opprettet seks senger som del av et interkommunalt samarbeid på Jæren (Jæren Ø-hjelp). Strand kommune var på planleggingsstadiet sammen med to nabo-kommuner. Mange kommuner rapporterer om et belegg på mellom 20 og 30 prosent. I Stavanger har kapasitetsutnyttelsen vært i overkant av femti prosent, mens kapasitetsutnyttelsen i Sandnes vært i underkant av seksti prosent.

Til tross for at Jæren Ø-hjelp dekker færre innbyggere, har dobbelt så mange plasser, og vært i drift langt kortere enn i Stavanger, har de et klart høyere belegg. Gjennomgangen tyder på at Jæren Ø-hjelp har funnet fram til gode mekanismer som bidrar til å senke legenes terskel for å

henvise pasienter til tilbudet. I Stavanger var det krav om at fastlegene skulle utarbeide en 16 timers behandlingsplan, mens ved Jæren Ø-hjelp var det ikke noe slikt krav. Ved Jæren Ø-hjelp har man utarbeidet faste prosedyrer for behandling av ulike typer sykdommer, mens noe slikt ikke fantes i Stavanger. Det ser altså ut til at grepene som er gjort ved Jæren Ø-hjelp har bidratt til å senke legenes terskel for å henvise pasienter til tilbudet.

Gjennomgangen i Stavanger tydet på at legene av disse årsakene opplevde utrygghet knyttet til det medisinske ansvaret som var forbundet med henvisninger til Ø-hjelpstilbudet. De må utarbeide en behandlingsplan for 16 timer fram i tid, og har det medisinske ansvaret for pasientene i denne perioden. Da er det ofte tryggere å henvise til sykehuset, fordi problemet da ikke trenger å være helt avklart på forhånd, og man slipper å utarbeide en behandlingsplan. Det er også raskere for legene å legge inn pasientene på sykehuset. Det anslås fra leger som er intervjuet, at arbeidet med en øyeblikkelig-hjelp-innleggelse tar 45 minutter til en time, mens arbeidet med en sykehusinnleggelse tar et kvarter. Dette vil kunne påvirke legenes prioriteringer på dager med mange pasienter og en tett timeplan.

#### **Veien videre**

Høyre/Frp-regjeringen fastslo i Sundvollen-erklæringen at de ville reversere den kommunale medfinansieringen, og fra 2015 er virke-

”Forskning viser at det er de kommunene med best sykehjemsdekning og legedekning på sykehjem som har fått til den største nedgangen i antallet betalingsdøgn.”

midlet fjernet, men uten at det er foreslått andre virkemidler for å stimulere til mer forebygging i kommunene. Det er imidlertid viktig å presisere at det ikke bare er kommunenes ansvar for medfinansiering som har lagt føringer på kommunenes forebyggende arbeid. I både folkehelseloven og i helse- og omsorgstjenesteloven er det fastslått at kommunene har et ansvar for forebygging og folkehelse.

Den demografiske utviklingen de neste tiårene vil sannsynligvis øke behovet for forebygging og folkehelse. Mange kommuner står overfor en økning i andelen eldre, og livsstilssykdommene er på frammarsj. Kommunene har behov for å iverksette tiltak som effektivt kan dempe det framtidige presset på helse- og velferdstjenestene. Med eller uten kommunal medfinansiering, står kommunene over-

for en utfordring der de kanskje må flytte ressurser fra oppvekst-tjenestene til tjenester som dekker de behovene som eldrebølgen skaper. Dette lokale behovet for å forebygge mer gjør det samtidig vanskelig å isolere hva som har vært effekten av den kommunale medfinansieringen.

Den kommunale medfinansieringen ble innført for å *dempe* bruken av sykehusenes tjenester, mens den statlige innsatsstyrte finansieringen av disse tjenestene ble innført for å *stimulere* til økt aktivitet i sykehusene. Det kan derfor virke logisk av regjeringen å reversere den kommunale medfinansieringen når de i 2014 økte den innsatsstyrte finansieringen fra 40 til 50 prosent. Mer sykehusaktivitet skapt av økt innsatsstyrt finansiering ville i neste omgang ha ført til en regning som delvis ville

blitt sendt til kommunene om medfinansieringen ble beholdt.

Samtidig kan fjerningen av den kommunale medfinansieringen tenkes å få noen utilsiktede konsekvenser. Den ene er enda større press på sykehustjenestene enn i dag. Kommunene har per i dag et sterkt insentiv til raskt å ta i mot pasienter når de er ferdig behandlet, men et svakt insentiv til å forhindre reinnleggelser i etterkant av utskrivingen (20 prosent medfinansiering). Med bortfall av den kommunale medfinansieringen vil ikke kommunene lenger ha *noe* insentiv til å dempe bruken av sykehuset eller forhindre reinnleggelser.

En annen mulig konsekvens er at det langsiktige og tverrsektorielle folkehelsearbeidet blir svekket. Selv om den kommunale medfinansieringen har vært et

## ► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	13. – 14. jan.	Gardermoen
► Studietur til Brussel <b>Nyhet!</b>	15. – 16. jan.	Brussel
► A.2.48 Å skrive gode rapporter <b>Nyhet!</b>	21. – 22. jan.	Gardermoen
► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2015	4. – 5. feb.	Gardermoen
► A.2.43 Kvantitative metoder i forvaltningsrevisjon	18. – 19. feb.	Gardermoen
► Arena for forvaltningsrevisjon 2015	18. – 19. mars	Gardermoen
► A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	21. – 22. april	Gardermoen

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



www.nkrf.no



“Forvaltningsrevisjonene viser at den kommunale egenandelen på 20 prosent av kostnadene ved behandling i begrenset grad har dempet bruken av sykehusene.”

svakt incentiv, har ordningen tross alt representert en økonomisk stimulan for kommunene til å satse på forebygging. Med reverseringen av denne ordningen vil ikke kommunene lengre ha et økonomisk incentiv til å forebygge. Det kan på sikt bety større press både på sykehusenes og kommunenes velferdstjenester om ikke kommunene selv tar grep som styrker forebyggingsarbeidet.

Til sist kan det pekes på at raske utskriving fra sykehuset kan gi sykehuset anledning til å ta i mot flere pasienter som står på vente-

liste. Med frigjort sengekapasitet kan pasientgjennomstrømningen økes, noe som gir høyere aktivitet og stykkprisinntekter for sykehusene. Det kan bety kortere ventelister, men også økt sykehusaktivitet. Hvis disse mulige konsekvensene av å reversere medfinansieringen slår til, vil konsekvensen være økte sykehusutgifter og mindre kommunal pasientbehandling og forebygging. En slik utvikling vil i så fall stå i sterk kontrast til det som har vært intensjonen med samhandlingsreformen om mer forebygging og dempet pasientbehandling i sykehusene. ©



LØPANDE  
OPPTAK

## Kommunal økonomi, nettstudium

Studieprogrammet (15 stp), som går vårsemesteret 2015, er er retta mot offentleg sektor og mot leiarar, tilsette, folkevalde, journalistar og andre som ønskjer kompetanse i økonomisk styring av kommunar. Emnet vil gi kunnskap om styring og styringsreiskapar, men og kunnskapar om regelverk, rammevilkår og rutinar, t.d. i samband med økonomiplan, årsbudsjett, rekneskap og årsmeldingar. Kurset samarbeider tett med kommuneadministrasjonane i Volda og Ulsteinvik.

Studiet har avgift på kr 4000 + semesteravgift.

Kontakt: Håkon Bø, T: 70075168, e-post: hbo@hivolda.no

Sjå meir: [www.hivolda.no/vidare](http://www.hivolda.no/vidare)



### Litteratur

Abelsen, B., T. Ringholm, P.-A. Emaus og M. Aanesen (2012), *Hva har samhandlingsreformen kostet kommunene så langt?* Rapport Norut Alta 2012:9.

Borge, L.-E. og O. H. Nyhus (2013), *Kommunal medfinansiering av sykehus-tjenester: Betydningen av helseforetak, avstand og private avtalespesialister*. SØF-rapport nr. 01/2013.

Hagen, T.P., D. P. McArthur og T.Tjerbo (2013): Kommunal finansiering av utskrivningsklare pasienter. Erfaringer fra første året. Rapport Universitetet i Oslo, HERO skriftserie 2013:5.

Rogaland Revisjon (2014a), *Forvaltningsrevisjon av økonomiske insentiver i samhandlingsreformen, Stavanger kommune*. Stavanger: Rogaland Revisjon.

Rogaland Revisjon (2014b), *Forvaltningsrevisjon av økonomiske insentiver i samhandlingsreformen, Sandnes kommune*. Stavanger: Rogaland Revisjon.

Rogaland Revisjon (2014c), *Forvaltningsrevisjon av økonomiske insentiver i samhandlingsreformen, Strand kommune*. Stavanger: Rogaland Revisjon.

Rommetvedt, H., S. Opedal, I., M. Stigen og K. Vrangbæk (2014), *Hvordan har vi det i dag, da? Flernivåstyring og samhandling i norsk og dansk helsepolitikk*. Oslo: Fagbokforlaget.

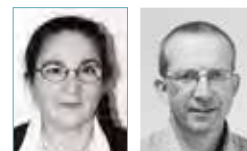
Helsedirektoratet (2013): *Innsatsstyrt finansiering 2013*. Rapport IS-2041. Oslo: Helsedirektoratet.

Helsedirektoratet (2014): *Samhandlingsstatistikk 2012-13*. Rapport IS-2138. Oslo: Helsedirektoratet.

**Svein Kvalvåg** er senior forvaltningsrevisor i Rogaland Revisjon, og har blant annet bakgrunn fra Rokkansenteret ved Universitet i Bergen.

**Ståle Opedal** er folkehelsekoordinator i Stavanger kommune og har forskerbakgrunn fra forskningsinstituttene NIBR og IRIS og har tidligere arbeidet i Riksrevisjonen og Rogaland Revisjon.

Av **Victoria Ortega**, sjefskonsulent, EVERY Norge AS og **Bent Gunnar Næss**, sekretariatsleder, Nordhordland Utviklingsselskap IKS



# Hvordan vil en renteoppgang påvirke kommunene sin økonomi?<sup>1</sup>

En renteoppgang vil ikke nødvendigvis føre til at kommunenes økonomi blir svekket totalt sett, men forskjellene vil bli større.

**D**e rike kommunene blir rikere, og de fattige blir fattigere – «Matteus»-effekten. For de kommunene som får svekket sin økonomi vil en renteoppgang kunne bli utfordrende fordi mange av dem har svake netto driftsresultat og en lav buffer i frie fond. Dette er hovedkonklusjonen i en masteroppgave der vi har sett på konsekvensene av en renteoppgang for kommunenes økonomi.

Derfor bør alle kommuner ha analysert hvordan en renteoppgang vil påvirke sin egen økonomi. Både for å vurdere om en har en riktig lånestrategi (fast eller flytende rente), om gjeldsnivået er akseptabelt og om en har tilfredsstillende buffer til eventuelt å tåle en renteoppgang.

Kommunenes gjeld har økt de siste årene, og det har blitt advart mot at kommunene ikke vil tåle en økning i rentenivået. Selv om kommunene har hatt lave kapitalkostnader er det bare ca. 1/3 av kommunene som har hatt et tilfredsstillende netto driftsresultat på minimum 3 prosent slik som teknisk beregningsutvalg anbefaler, når en ser på gjennomsnittet for årene 2010 – 2012. I tillegg har kommunene kunnet inntektsføre momskompensasjon fra investering i drift, det har økt netto driftsresultat med ca. 1,5 prosentpoeng i årene 2010 - 2012. Fra og med 2014 vil ikke momskompensasjon fra investering bli inntektsført i drift, det er derfor naturlig å forvente at netto driftsresultat vil bli redusert. Dersom vi i tillegg får en renteoppgang som forverrer noen av kommunenes økonomi, så vil det bli ytterligere vanskelig å oppnå et tilfredsstillende netto driftsresultat. I vår masteroppgave ønsket vi å se på hva som vil skje med kommunenes økonomi dersom rentenivået

stiger? Vi har ikke tatt med fylkeskommunene, Oslo og kommunale selskap (ikke tatt konserntall).

Vi har sett på fem ulike områder som kan påvirke kommunenes økonomi ved en renteøkning:

- Lånegjeld – (netto lånegjeld + ubrukte lånemidler)
- Finansielle aktiva (bank, obligasjoner)
- Selvkostområdene
- Pensjonsutgiftene
- Skatteinntektene

## Lånegjeld

Kommunenes gjeld vil være avgjørende for rentekostnadene. I KOSTRA har vi begrepet netto lånegjeld som er den langsiktige gjelden fratrukket formidlingslån og ubrukte lånemidler. Vi har valgt å legge til ubrukte lånemidler fordi hos noen kommuner er likviditeten slik at en ikke nødvendigvis finner disse midlene igjen i bankinnskudd. Netto lånegjeld inklusiv ubrukte lånemidler er redusert med kommunens rentekompensasjonskvote fra Husbanken.

Vi har gjort noen forenklinger og forutsetninger:

- Formidlingslån – forutsatt at dersom rentenivået stiger med 1 prosentpoeng på det som kommunen låner inn midlene for, så øker de utlånsrenten tilsvarende med 1 prosentpoeng. Det vil si at det har ingen betydning for kommunene om lånerenten stiger på formidlingslånene. Dette kan nok variere noe fra kommune til kommune om hva utslaget her blir på kort sikt.
- Rentekompensasjonskvoten – har forutsatt at alle kommunene har benyttet seg av denne slik at de

1. Artikkelen er skrevet med bakgrunn i en masteroppgave ved Høgskolen i Hedmark, mai 2014.

mottar rentekompensasjonsmidler. Det vil de motta uavhengig av hvordan finansieringen har skjedd. Forutsatt at rentekompensasjon øker i takt med endringene i det generelle rentenivået.

- Har ikke tatt hensyn til at noen kommuner har fastrente på lånegjelden. Data fra SSB viser at det er bare ca. 24 prosent av lånene til kommunene som har en rentebinding som er lenger enn ett år. Av dette er det bare 3 prosent som er lenger enn 5 år. Kommunalbanken opplyser at 18 prosent av deres lån er på fastrente med mer enn 1 år. I tillegg til dette vil det kunne være andre rentesikringsinstrumenter med andre banker, typiske renteswap-avtaler. Det har vi ikke funnet noen god statistikk på.

Når vi så på dette for 2012 så ville en renteoppgang på 1 prosentpoeng gi totalt 2 mrd. i økt netto renteutgifter for kommunene. Da har vi tatt hensyn til formidlingslån og rentekompensasjon, men ikke dette med fast rente. Det som ville vært interessant å få vurdert er om det er de «rette» kommunene som har kjøpt seg en forsikring i form av fast rente.

### Finansielle aktiva

Her har vi sett på hva kommunen har av omløpsmidler som er i bankinnskudd, obligasjoner og sertifikater. Obligasjoner og sertifikater kan ha en negativ utvikling i verdien på kort sikt ved en renteoppgang. Vi har valgt å se bort i fra den negative virkningen, fordi det vi ønsker å få fram er virkningen av en renteoppgang på sikt, ikke bare det første året. En renteoppgang på 1 prosentpoeng vil gi ca. 0,4 mrd. kr i økte renteinntekter.

### Pensjonsutgifter

Pensjon er å se på som en langsiktig sparing som vi kan ta ut når vi blir pensjonister. De midlene som vi setter av må være høye nok til å kunne forsvare de utbetalingene som kommer. Kommunene har en ytelsesbasert pensjon som garanterer en viss pro-sentsats i pensjon av lønn. Pensjonsselskapene får i hovedtrekk sin inntjening fra ordinær premieinnbetaling og avkastning på pensjonsmidlene. Når rentenivået er lavt er det vanskelig for pensjonsselskapene å ha en tilfredsstillende avkastning på kapitalen. Det gjør at kommunenes premieinnbetaling øker. Vi har vurdert pensjonsselskapenes plassering av kapitalen og hvor stor del av den som vil ha en avkastning som er påvirket av rentenivået. Effekten av en renteoppgang kan gi redusert avkastning på kort sikt og positiv på lang sikt. Et forsiktig anslag tilsier at en renteoppgang på 1 prosentpoeng vil gi en økt avkastning for kommunene på 1,0 mrd. kr. I sommer, etter at vi leverte oppgaven, fikk vi den motsatte effekten, og det ble advart mot premiesjokk i pensjon på 12 – 20

prosent. Dette som følge av at Finanstilsynet ville sette ned den garanterte renten fra 2,5 prosent til 2 prosent.

Vi har også her gjort en forenkling ved at vi bare har sett på pensjonsutgiftene, hva kommunene må betale og ikke pensjonskostnaden. Forskjellen mellom de to beløpene er premieavviket som da skal kostnadsføres/inntektsføres over de neste 7 årene. Vurdert over tid vil det derfor ikke bety noe at vi har brukt pensjonsutgiftene, men det kan bety noe i et enkelt år. Konklusjonen er at et økt rentenivå gir pensjonsselskapene en høyere avkastning, og dermed vil behovet for innbetaling fra kommunene gå ned. Så kan det være at andre forhold som økt levealder og økte krav til soliditet/egenkapital hos pensjonsselskapene gjør at behovet for innbetaling øker.

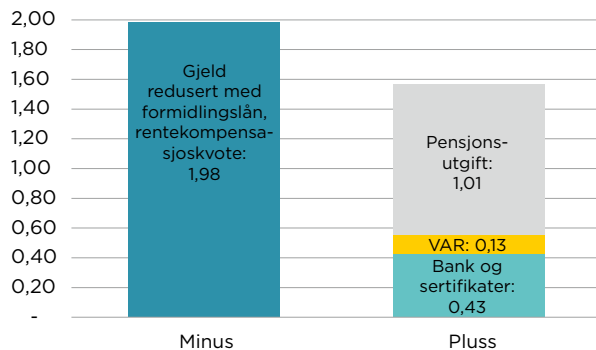
### Selvkostområdet

Kommunene produserer en del tjenester som innbyggerne kan kjøpe til selvkost, som vann, avløp og renovasjon. Investeringene for selvkosttjenestene kan være finansiert med lån eller egenkapital, men kommunene skal i sin beregning av gebyr legge inn de kalkulerte kapitalkostnadene. Dersom rentenivået stiger vil også de kalkulerte rentekostnadene øke. Vi har forutsatt at kommunene vil utnytte det potensialet til å øke inntektene. Vi har ikke tatt med data fra kommunene som konsern, det vil si at data fra kommunalt hel-eide selskap ikke er med i kommunenes gjeld. Vi har derfor bare beregnet økningen i kalkulerte rentekostnader for de områdene som kommunen produserer tjenestene direkte selv og ikke i et kommunalt eid selskap. Det gjør at effekten av renteoppgang på 1 prosentpoeng bare gir ca. 130 mill. kr i ekstra gebyrinntekter for kommunene. Økte rentekostnader på lånegjelden vil bli kompensert med økte gebyrer som følge av økte kalkulerte kapitalkostnader.

### Skatteinntektene

De totale skatteinntektene som kommunene skal ha er en politisk prioritering som Stortinget gjør. Dersom rentenivået stiger kan skatteinntektene til kommunene bli redusert det året som følge av lavere nettoinntekter til skatteyterne. Den nedgangen det året vil kanskje ikke Stortinget gjøre noen endring for å øke inntektene til kommunene, men når rentenivået har stabilisert seg så vil Stortinget gjøre sine prioriteringer ut i fra hvor store skatteinntektene til kommunene bør være. Vi har derfor valgt å se bort ifra at rentenivået vil være med å påvirke skatteinntektene til kommunene på lang sikt. Det er en politisk prioritering om hvor stor del av skatteinntektene som skal gå til kommunene og blir sett i sammenheng med de andre inntektene til kommunene. Ut i fra dette har vi valgt å se bort i fra eventuell nedgang i skatteinntektene som følge av en renteoppgang.

### Den totale effekten av en renteoppgang på 1 prosentpoeng i mrd kr



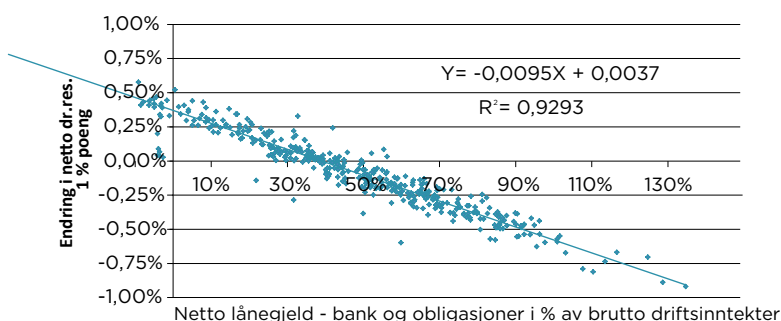
Figur 1: Endring i mrd. kr i inntekter og kostnader for kommunene dersom renten stiger med 1 prosentpoeng - 2012, kilde bearbejdede data fra KOSTRA/SSB.

### Total effekt

Den totale effekten av en renteoppgang har vi beregnet til å være ca. 2 mrd. i økte netto rentekostnader og 1,6 mrd. kr i økte inntekter, det gir en netto effekt på ca. 0,4 mrd. kr i økte kostnader for kommunene. Det utgjør om lag 0,14 prosent av driftsinntektene. Det betyr en moderat nedgang i netto driftsresultat.

Figur 2 viser at de kommunene som har en netto rentebærende lånegjeld redusert for bank og obligasjoner som utgjør mindre enn ca. 40 prosent av brutto driftsinntekter, vil med stor sannsynlighet se en positiv virkning av en renteoppgang. I intervallet 30 - 50 prosent vil de fleste kommunene få en ganske moderat endring i netto driftsresultat som følge av en renteoppgang. Her er  $R^2 = 0,93$ , noe som betyr at 93 prosent av variasjonen mellom disse to variablene blir forklart med den foretatte regresjonsanalysen. Verdien av  $R^2$  indikerer en meget sterk negativ lineær relasjon. Det betyr at effekten av en

### Endring i netto driftsresultat sett i forhold til netto lånegjeld - bank og obligasjoner i prosent av brutto driftsinntekter



renteoppgang vil være ganske likt fordelt mellom kommunene med om lag same nivå på netto rentebærende lånegjeld - redusert med bank og obligasjoner.

### Fordeling på kommunene

For litt over halvparten av kommunene (56 prosent) vil en renteoppgang være negativt for økonomien. De kommunene som er mest sårbare for en forverring i økonomien, det vil si de som har lavt inntektsnivå og et netto driftsresultat som ikke er tilfredsstillende (175 stk.). Av disse kommunene vil hele 2/3 få svekket økonomi med en renteoppgang. Det betyr at en renteoppgang sannsynligvis vil gi større forskjeller i kommuneøkonomien, de som har økonomiske utfordringer fra før av vil få enda større utfordringer.

### Konklusjon

Samlet sett så vil ikke en renteoppgang være spesielt negativt for kommunene, men den kan være med å forsterke forskjellene i økonomien mellom kommunene. Vi får «Matteus»-effekten ved at de som har «lite» får enda mindre og de som har «mye» får mer. En bør håpe på at en renteøkning kommer gradvis slik at kommunene rekker å tilpasse seg. Alle kommuner bør selv gjøre en helhetlig analyse av hvordan en renteendring vil påvirke sin økonomi og ut i fra det gjøre de tiltakene som er fornuftig. ☺

**Victoria Ortega** er sivilingeniør med videreutdanning innenfor informatikk. Hun jobber som sjefskonsulent innenfor Bank og Finans hos EVERY Norge AS.

**Bent Gunnar Næss** har vært sekretær for 8 kontrollutvalg i Nordhordland siden 2005. Før det var han forvaltningsrevisor i Nordhordland Revisjon IKS. Han har tidligere jobbet hos Fylkesmannen, Høgskolen i Agder og Landbruksdepartementet. Bent Gunnar er utdannet sivilagronom og bedriftsøkonom.

Figur 2: Endring i netto driftsresultat i prosentpoeng (Y-aksen) for kommunene dersom renten stiger med 1 prosentpoeng sett i forhold til netto rentebærende lånegjeld - redusert med verdien av midlene i bank, sertifikater og obligasjoner i prosent av brutto driftsinntekter (X-aksen), kilde bearbejdede data fra KOSTRA/SSB.





Av **Knut Erik Lie**,  
seniorrådgiver NKRF

# Årsoppgjørrevisjonen 2014

Det er igjen tid for årsoppgjørrevisjon og revisors revisjonsberetning. Som et innspill til arbeidet trekkes i denne artikkelen frem noen aktuelle regnskapsmessige og revisjonsfaglige utfordringer i årsregnskapet for 2014.

**D**et som er vektlagt i artikkelen er knyttet til endringer i året, og vil dermed være aktuelle for de fleste kommuner.

## Finansielle instrumenter

Kommunal regnskapsstandard, KRS nr. 11 (F) Finansielle eiendeler og forpliktelser ble fastsatt i mai 2014 med virkning for regnskapsåret 2014.

Også regnskapsforskriften § 8 er endret med virkning fra 2014. Vurderingsreglene for gjeld og sikringsbokføring er hjemlet i forskriften. Endringene innebærer imidlertid ingen realitetsendringer. Reglene for regnskapsføring av finansielle instrumenter kan fremstilles som vist i figur 1.

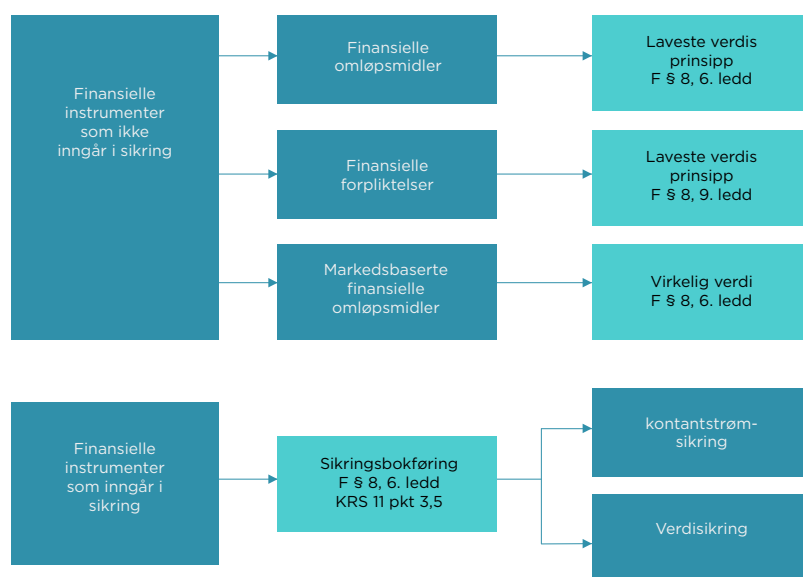
Sikringsbokføring er det prinsipielt nye i KRS nr. 11. I praksis innebærer sikringsbokføring at sikringsinstrumentet ikke balanseføres og at verdiendringer på sikringsobjektet ikke regnskapsføres. KRS nr. 11 gir kriterier for når sikringsbokføring kan anvendes og hvordan regnskapsføringen skal skje for ulike typer sikringsrelasjoner.

Standarden stiller krav til dokumentasjon av sikringsforholdet og til noteopplysninger. Bakgrunnen for de særskilte dokumentasjonskravene er at sikringsbokføring innebærer overstyring av de alminnelige vurderingsreglene i regnskapsforskriften. For hver enkelt sikringsrelasjon skal følgende dokumenteres:

- a) formålet med sikringen
  - b) hvilken type risiko som skal sikres
  - c) hvorvidt det er en kontantstrømsikring eller en verdisikring
  - d) hvilket sikringsobjekt(er) som skal sikres
  - e) hvilket sikringsinstrument som skal anvendes
  - f) sikringseffektiviteten
- Dokumentasjonen skal foreligge fra før den regnskapsmessige sikringen begynner og så lenge den vedvarer. Hvor omfattende dokumentasjonen trenger å være må vurderes ut fra kompleksiteten i sikringsforholdet, og må ses opp i

mot det generelle kravet for sikringsdokumentasjon. At det skal foreligge en intuitiv og rimelig økonomisk sikring. Jo mer komplisert en sikringsrelasjon er, jo mer omfattende må dokumentasjonen være. En alminnelig rentebytteavtale stiller neppe omfattende krav til dokumentasjon, mens bruk av opsjoner som sikringsinstrumenter vil stille mye strengere krav til dokumentasjon av hvordan sikringen fungerer og vurderingen av sikringseffektiviteten.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har lagt til grunn at kommunene må gjennomgå sine finansielle eiendeler og



Figur 1: Regnskapsføring av finansielle instrumenter - oversikt

forpliktelse i 2014. Dokumentasjon for sikringsforhold som eksisterte før 2014, skal være på plass innen regnskapet avsluttes.

### Usikre forpliktelser

GKRS har også fastsatt en revidert versjon av KRS nr. 7 (F) Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen. Standarden er harmonisert med GKRS' rammeverksnotater.

En usikker forpliktelse har ukjent størrelse og/eller oppgjørstidspunkt. Både oppgjørstidspunktet og om forpliktelsen faktisk vil komme til oppgjør kan være usikkert. Usikre forpliktelser etter KRS nr. 7 er knyttet til ensidige transaksjoner, dvs. at kommunen har en forpliktelse til å overføre midler til en annen part uten å motta en spesifikk gjenytelse.

Usikre forpliktelser vil som hovedregel være kjent, og skal dermed utgiftsføres, når det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og forpliktelsen har en klar årsakssammenheng med en kommunal aktivitet som er gjennomført eller en tilknyttetperiode har inntruffet. Beste estimat skal legges til grunn ved regnskapsføring av usikre forpliktelser.

For eksempel vil et erstatningsansvar som følge av at kommunens brøytebil har skadet privatpersoners gjerder, normalt være en usikker forpliktelse som skal regnskapsføres. Har den samme brøytebilen også ødelagt kommunens egne gjerder, vil reparasjonen av disse ikke representere en usikker forpliktelse som skal regnskapsføres. En forpliktelse til å rydde opp i gammel forurensing, vil som regel ha forklar årsakssammenheng med kommunens aktivitet til å anses som en usikker forpliktelse som skal regnskapsføres. I tillegg kommer at slike forpliktelser ofte gjøres opp gjennom gjensidige transaksjoner, ved at

kommunen engasjerer en entreprenør e.l. til å gjøre jobben.

“Vær imidlertid oppmerksom på at dersom kommunen ikke har et klart regnskapsmessig skille mellom sektorunntatt virksomhet og annen virksomhet, skal det beregnes høy sats på all virksomhet.”

### Hendelser etter balansedagen

Ved revisjonen av KRS nr. 7 ble det også gjort en endring knyttet til hendelser etter balansedagen. Hendelser etter balansedagen grupperes i to:

- a) Hendelser som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og som vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet.
- b) Hendelser som gjelder forhold oppstått etter balansedagen og som ikke vil ha tallmessige konsekvenser for årsregnskapet.

Hendelser av den første typen skal innarbeides i regnskapet dersom de finner sted før regnskapet avlegges. For hendelser som finner sted etter at regnskapet er avlagt var standarden tidligere noe uklar. Det er nå klargjort at det ikke er nødvendig å innarbeide slike hendelser i årsregnskapet. Det vil si at det ikke vil være krav om å kalle tilbake regnskapet og avlegge et nytt regnskap. Det er imidlertid stilt krav om at kommunestyret blir orientert om vesentlige for-

hold. Noe som f.eks. kan gjøres i selve regnskapssaken.

### Arbeidsgiveravgift

Det er gjort en del endringer i arbeidsgiveravgiften fra 4. termin 2014. En del kommuner er flyttet til en avgiftssone med lavere arbeidsgiveravgift. Disse kommunene skal beregne arbeidsgiveravgift med ny sats fra og med 4. termin. På årsoppgaven vil imidlertid arbeidsgiveravgiften beregnes med den nye satsen for hele året. Det vil dermed bli en differanse mellom sum betalt avgift iht. terminoppgavene og årsoppgaven. Kommunen må ta høyde for dette ved avstemming av eget regnskap. Avviket vil bli korrigert manuelt hos skatteoppkrever i forbindelse med årskonrollen, slik at beregnet avgift på terminoppgavene legges til grunn.

Videre er sektorunntakene betydelig utvidet. Sektorunntak innebærer at virksomheter som driver innenfor de aktuelle sektorene ikke er omfattet av reglene om differensiert arbeidsgiveravgift, og må svare høy sats, 14,1 prosent, uavhengig av hvor virksomheten drives. For kommuner er det trolig sektorunntakene for transportsektoren og energisektoren som kan komme til anvendelse. Dvs. at kommuner som driver virksomhet innenfor disse sektorene, f.eks. egen rutebilvirksomhet, skal svare arbeidsgiveravgift med full sats for denne virksomheten. Vær imidlertid oppmerksom på at dersom kommunen ikke har et klart regnskapsmessig skille mellom sektorunntatt virksomhet og annen virksomhet, skal det beregnes høy sats på all virksomhet. I kravet om regnskapsmessig skille ligger at det skal være mulig å kontrollere hvor stor del av arbeidsgivers lønnskostnader mv. som knytter seg til de ulike virksomhetsområdene.

### Merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer

Regnskapsføringen av merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer er lagt om fra 2014. Kompensasjonen inntektsføres direkte i investeringsregnskapet. Inntektsføringen skal føres på art 729 og funksjon 850 (funksjon 841 fra 2015). Art 728 har opphørt fra 2014.

Kompensasjonsinntekten er å anse som en fri inntekt i investeringsregnskapet som inngår i den generelle finansieringen av investeringer. Av den grunn skal kompensasjonsinntekten fremgå på egen linje i regnskapsskjema 2A og i økonomisk oversikt – investering. Frihetsgraden til disse inntektene er imidlertid noe begrenset av at den del av anskaffelseskost for en investering som tilsvarer rett til merverdiavgiftskompensasjon, ikke kan lånefinansieres. Jf. kommuneloven § 50 nr. 1 som ble endret med virkning fra 2014.

GKRS har etter å ha vurdert regnskapsføringen av momskompensasjon kommet til at kompensasjonsberettiget merverdiavgift, i likhet med tidligere, skal regnes som en del av investeringens anskaffelseskost. Anleggsmidler aktiveres dermed fremdeles inklusive kompensasjonsberettiget merverdiavgift. Et unntak gjelder ved finansielle leieavtaler, hvor kompensasjonsberettiget merverdiavgift ikke regnes med i leiebetalingene.

### Noter og årsberetning

Noter er en forklaring og utdyping av informasjon til poster i årsregnskapet som gis som en særskilt del av årsregnskapet. Regnskapet er dermed ikke endelig avlagt før notene er utarbeidet. Notene skal bidra til å øke regnskapsbrukerens forståelse og vurdering av regnskapet. Derfor skal hensynet til regnskapsbrukerne, spesielt kommunestyret, vektleg-

ges ved utformingen av notene.

KRS nr. 6 (F) Noter og årsberetning er revidert med virkning for regnskapsåret 2014. Den oppdaterte standarden inneholder et klarere generelt notekrav, basert på det generelle notekravet i regnskapsloven § 7-1. «I tillegg til noter som følger av lov, forskrift og denne standarden skal det gis noteopplysninger om forhold som er nødvendige for å bedømme kommunens resultater og finansielle stilling og som ikke fremgår av regnskapet forøvrig.»

Videre er det generelle kravene til utforming av notene «strammet opp».

"Vi nevner i den forbindelse at kommunesektorens etikuttvalg har uttrykt bekymring for manglende oppfylling plikten til å redegjøre om iverksatte og planlagte tiltak for å sikre høy etisk standard."

- Notene skal presenteres systematisk og bør inneholde en tekstdel som forklarer tallene.
- Så langt det er praktisk mulig skal det være krysshenvising mellom notene og de postene i regnskapet som blir spesifisert eller utdypet.
- Ved utforming av notene skal det tas hensyn til det informasjonsbehov regnskapsbrukerne, herunder spesielt kommunestyret, vil ha.
- I noter som inneholder tall fra regnskapet skal i tillegg til årets tall, normalt også fjorårets (for-

rige periodes) tall vises.

- For enkelte noter kan det også være naturlig å gi informasjon om tilhørende budsjettall.

Som hovedregel skal alle forskriftsbestemte noter gis. Standarden åpner imidlertid for at notene om mellomværende med kommunal foretak (KF)/§ 27-samarbeid, note om salg av finansielle anleggsmidler og note om interkommunale samarbeid etter regnskapsforskriften § 12 nr. 3, kan utelates dersom de ikke er aktuelle. Det innebærer at en kommune som ikke har KF, kan unnlate å opplyse om mellomværende med KF. En kommune som ikke har stilt garantier, må imidlertid utarbeide en garantinote, hvor det tilkjenngis at kommunen ikke har garanti-ansvar.

Siden rekkefølgen på fremstillingen av notekravene i standarden ikke nødvendigvis utgjør en intuitiv rekkefølge på notene, har GKRS i vedlegg til standarden angitt et forslag til rekkefølge. Denne rekkefølgen er imidlertid ikke en del av standarden, slik at kommunen kan utarbeide notene i en annen rekkefølge om den skulle ønske.

Også omtalen av årsberetningen i KRS nr. 6 er endret. Nytt er bl.a. at alle krav til innhold i årsberetningen, herunder også kravene til redegjørelse for ikke-økonomiske forhold som etisk standard, intern kontroll, likestilling mv. NKRFs revisjonskomite har lagt til grunn at revisors oppgaver knyttet til årsberetningen også omfatter en kontroll av at alle obligatoriske forhold er omtalt. Mangler det opplysninger i årsberetningen, tar revisor forbehold i revisjonsberetningen. Vi nevner i den forbindelse at kommunesektorens etikuttvalg har uttrykt bekymring for manglende oppfylling plikten til å redegjøre om iverksatte og planlagte tiltak for å sikre høy etisk standard.



### Revisors uttalelse om budsjett og vurdering av vesentlige budsjettavvik

Revisor skal i revisjonsberetningen uttale seg om disposisjonene som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak. Det innebærer bl.a. at revisor må ta stilling til hva som vil være et vesentlig budsjettavvik.

I NKRFs revisjonskomites informasjonsskriv om vurdering av vesentlige budsjettavvik fremheves at revisor i planleggingen av revisjonen bør fastsette en egen vesentlighetsgrense for vurdering og rapportering av budsjettavvik. I en «normal» kommune kan 10 prosent avvik mellom budsjett og regnskap på den enkelte linje i regnskapsskjemaene, dvs. det detaljeringsnivå årsbudsjettet er

vedtatt på, være et utgangspunkt. De regnskapsskjemaene det siktes til er 1A og 1B for driftsregnskapet og 2A og 2B for investeringsregnskapet.

Ved fastsettingen av vesentlighetsgrense for budsjettavvik er følgende momenter sentrale:

- Kommunens økonomiske stilling
- Spesielle forhold i kommunen
- Drifts- eller investeringsregnskapet
- Budsjettets detaljeringsgrad
- Kommunen har netto- eller bruttobudsjettering
- Kommunes økonomireglement, herunder delegering av budsjettmyndighet til rådmannen
- Hvorvidt det foreligger et budsjett for posten i utgangspunktet eller ikke

Revisor bør i vurderingen av om budsjettavviket skal påpekes i revisjonsberetningen også ta hensyn til rådmannens forklaring i årsberetningen.

### Avslutning

Det som er vektlagt i denne artikkelen er knyttet til endringer i året, og vil dermed være aktuelle for de fleste kommuner. De regnskapsmessige og revisjonsfaglige utfordringene vil imidlertid være ulike fra kommune til kommune. Revisor må derfor sørge for å rette revisjonsinnsatsen mot de områdene som er viktige for den enkelte kommune. ☺

## Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

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

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

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

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



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



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

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



- på vakt for fellesskapets verdier



Av **Kathrine Moen Bratteng**, forvaltningsrevisor,  
Trondheim kommunerevisjon

# MBA-studiet i offentlig revisjon

Høsten 2013 startet jeg på MBA-studiet i offentlig revisjon som tilbys ved Norges Handelshøyskole, NHH. Studiet er ett av fire Executive MBA-programmer ved NHH.

**D**et består av fem moduler med i alt 16 intensive tredagerssamlinger og går over to år. En av samlingene arrangeres ved NHH i Bergen, mens de øvrige holdes i Handelshøyskolens lokaler i Drammensveien i Oslo.

Studiet er utviklet av NHH på oppdrag fra Riksrevisjonen og NKRF, og har som formål å styrke deltakernes kompetanse på fagområder som er særegne for offentlig revisjon. Studiet er i utgangspunktet åpent for alle med revisjonsfaglig bakgrunn, og kan tas ved siden av jobb. I dette første kullet er vi 24 deltakere, hvorav seks er fra kommunal revisjon.

De sentrale spørsmålene som blir gjennomgått er knyttet til hvordan politiske målsetninger og vedtak blir fulgt opp av forvaltningen, og om forvaltningens styringssystemer og virkemidler er velegnet for at målene kan nås på en økonomisk forsvarlig måte. Programmet er et akademisk studium som tar for seg temaer som offentlig styring, effektevalueringer, regnskap/budsjettering og offentlig rett, med anvendelser i offentlig revisjon – både forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon og selskapskontroll. Foreleserne har spisskompetanse på sine felt, og underviser med stor faglig tyngde.

I den første modulen fikk vi en innføring i sentrale økonomiske mekanismer og velferdsteoretiske be-

grunnelser for utforming og gjennomføring av politikk på ulike områder. «Nyere» måter å organisere offentlig virksomhet på ble gjennomgått, der målet er forbedringer langs de tre dimensjonene økonomi, produktivitet og måloppnåelse (jf. INTOSAI's tre E-er). I den andre modulen fikk vi en oversikt over hvordan man kan måle effekten av offentlige

aktiviteter, om de har bidratt til måloppnåelse, og hva de har kostet. Flere nye analyseteknikker ble presentert, og vi fikk oppgaver der vi fikk prøve oss på disse teknikkene. Temaet i den tredje modulen er økonomisk styring med hovedvekt på budsjetterings- og regnskapsprinsippene i stat og kommune, mens den fjerde modulen gir en innføring i det rettslige rammeverket som danner grunnlaget for lovlighetskontroll og

revisjon av statlig og kommunal virksomhet. Her har vi blant annet gått i dybden på kommunalrett og regelverket om offentlige anskaffelser. Den siste modulen fokuserer på gjennomføring av revisjon.

Hver modul avsluttes med en hjemmeeksamen på fem til åtte timer, avhengig av modulens omfang målt i antall studiepoeng. Eksamen foregår ved at vi får tilsendt eksamensoppgaven på e-post klokka ni og skal sende den i retur innen en angitt frist. Det gis tallkarakterer fra A til F. Vi har erfart at det ofte gis

"Ved fullført studium får deltakerne graden "Master of Business Administration in Public Auditing."



" Foreleserne har spisskompetanse på sine felt, og underviser med stor faglig tyngde."

flere eksamensoppgaver med flere delspørsmål, slik at oppgaven dekker store deler av pensum. Det forventes at besvarelsen gjøres på selvstendig grunnlag.

Deltakerne er delt inn i grupper som skal skrive masteroppgave sammen. I masteroppgaven skal vi bruke kunnskapen fra de ulike modulene i studiet på problemstillinger vi er opptatt av i egen jobbsammenheng. På min gruppe er vi to forvaltningsrevisorer, en fra Riksrevisjonen og en fra kommunal revisjon, samt en regnskapsrevisor fra Riksrevisjonens metodeeksjon for regnskapsrevisjon. Vi skriver en masteroppgave om styringsutfordringer i det norske hel-sevesenet hvor vi blant annet kommer inn på ulike aspekter ved samhandlingsreformen.

Studiet avsluttes med en disputas ved NHH i Bergen der deltakerne skal presentere masteroppgaven og får utdelt vitnemål. Ved fullført studium får deltakerne graden "Master of Business Administration in Public Auditing".

Jeg opplever studiet som meget interessant, lærerikt og nyttig. Foredragsholderne er meget dyktige på sine felt, og jeg ser fram til hver samling. Pensumlitteraturen er oppdatert, har god kvalitet og er for det meste på norsk. Vi har fått bøker tilsendt og presentasjonene som skal brukes i forelesningene blir lagt ut på «It's learning» på forhånd. Stoffet er greit tilgjengelig, men det er forholdsvis omfattende, og deltakelse på studiet krever betydelig innsats dersom man skal oppnå et godt resultat.

Studiet har gitt meg ny innsikt og forståelse av hvordan forvaltningen fungerer, utfordringer i offentlig styring, revisors rolle, effektivitet, effektevaluering av offentlige aktiviteter, metoder for effektevalueringer, budsjettering og regnskap, prestasjonsmålinger, offentlig rett herunder forvaltnings- og kommunalrett og offentlige anskaffelser. Etter min mening vil temaene som gjennomgås i studiet være vesentlige i en eventuell framtidig sertifiseringsordning for offentlige revisorer. Kunnskap fra studiet har vært nyttig i konkrete prosjekter jeg har arbeidet med i Trondheim kommunerevisjon, blant annet knyttet til anskaffelser og regnskapsforståelse. Jeg vil benytte kunnskap om effektevalueringer i framtidige forvaltningsrevisjoner.

Du finner mer informasjon om studiet på [www.nhh.no](http://www.nhh.no)<sup>1</sup>. Søknadsfristen for neste kull med oppstart høsten 2015 er 15. april 2015. ☺

## Modulene i MBA-studiet

MBA-studiet i offentlig revisjon består av fem fagmoduler fordelt over to år (fire semestre).

### 1. semester: Offentlig styring

- Markeds- og velferdsteori
- Styring, delegering og insentiver
- Konkurranseskjæringsregulering
- Politiske spilleregler og rammebetingelser

### 2. semester: Effektevaluering

- Nyttekostnadsanalyse
- Empirisk analyse
- Programevaluering
- Eksperimenter og kvasieksperimenter

### Budsjettering og regnskapsføring

- Regnskap og budsjett
- Prinsipper, regler og standarder
- Prestasjonsmåling
- Utvikling i rammeverk og regnskap

### 3. semester: Offentlig rett

- Forvaltningsretten og forvaltningslovens krav til saksbehandling
- Kontroll med og overprøving av kommunal myndighetsutøvelse
- Kommuneforvaltningen
- Økonomi, revisjon og kontroll
- Offentlige anskaffelser

### 4. semester: Revisjon

- Rammeverk, roller og utviklingstrekk
- Planlegging av revisjon
- Gjennomføring av revisjon og kommunikasjon

### Avslutning med presentasjon av masteroppgaven

<sup>1</sup> <http://www.nhh.no/no/nhh-executive/executive-mba/offentlig-revisjon.aspx>



Av Konsulent **Bjørn Brox**,  
Agenda Kaupang AS

# Kostraregnskapet bør revideres

**Kostraregnskapet (funksjonene) viser hvor mye penger kommunene bruker på 78 ulike tjenester/deltjenester, fra 100 politisk styring til 393 drift av gravplasser.**

**D**ette regnskapet er obligatorisk for kommunene og fylkeskommunene, men blir ikke revidert som en del av regnskapsrevisjonen. Det burde det, fordi regnskapet er viktig, det har mange feil og revisjon vil føre til raskere heving av kvaliteten.

**For det første:** Kostraregnskapet er viktig. Kostrareportene kom første gang i 2002. De gjorde det mulig å sammenligne kommunal ressursbruk på en faglig forsvarlig og enkel måte. Kostraregnskapet innebar en revolusjon for alle som jobber med analyse av kommunal økonomi. Kostratallene viser enorme forskjeller i enhetskostnader mellom ulike kommuner. Kommuner med ambisjoner om forbedring har begynt å sammenligne seg systematisk med naboer og andre kommuner for å lære raskere. Dette er en vesentlig kilde til utvikling i kommunesektoren i dag.

Staten har tatt i bruk Kostraregnskapet i styringen av kommunene. Under barnehagereformen 2003-2010 hadde kommunene ikke lov til å redusere utgiftene til barnehage, sammenlignet med regnskapet i 2003. Netto driftsutgifter til funksjonene 201 Førskole, 211 Styrkingstiltak og 221 Barnehagelokaler skulle være minst like stor som i regnskap

2003. Kommuner med reduserte netto driftsutgifter ble trukket i barnehagetilskudd. Man kunne unngå trekk, dersom ubrukte midler ble avsatt til bundet(?) driftsfond. Ennå sitter en del kommuner og bruker av oppsamlede barnehagemidler fra denne perioden. I dag er beregningen av kommunale tilskudd til private barnehager basert på Kostraregnskapets funksjoner 201 og 221. Tilskuddene utgjør 15 milliarder kroner i året.

“Den faglige diskusjonen om Kostraregnskapsreglene ville bli bedre med obligatorisk revisjon.”

Statstilskuddet til ressurskrevende tjenester i kommunene er koblet til andre Kostrafunksjoner, primært funksjonene 234 Aktivisering, 253 Pleie i institusjon og 254 Pleie i hjemmet. Dette tilskuddet utgjør snart 8 milliarder kroner i året.

All analyse av samlet kommunal ressursbruk er avhengig av korrekte Kostraregnskaper, for eksem-

pel arbeidet med effektivitetsmåling i Teknisk Beregningsutvalg for kommunesektoren (TBU). Enhetskostnader beregnes for ulike kommunale tjenester basert på Kostrafunksjonene. Konsulentfirmaer som Agenda Kaupang AS og andre bruker Kostraregnskapene i arbeidet med å hjelpe kommuner til å bli mer effektive.

**For det andre:** Det er unødvendig mye feil i Kostratallene. Kvaliteten er blitt mye bedre siden 2001, men den er ikke så god som den burde være. Jeg vil nevne administrasjon og pensjon som to problemområder. Det er en tydelig tendens til at administrasjonsutgiftene blir holdt nede i noen kommuner, ved at administrative utgifter spres rundt på tjenestene. Dette gjøres som en del av årsoppgjøret. Det kan bli enorme omposteringer. Se for eksempel på endringen i administrasjonsutgiftene i Oslo kommune fra 2012 til 2013. Netto driftsutgifter til funksjon 120 Administrasjon falt med 2 milliarder kroner (64 prosent) etter en ny fortolkning av Kostrareglene.

Pensjonsutgifter føres på flere måter. Regelen var (ut 2013) at premien skulle spres ut på tjenestene, mens bruk av premiefond skulle føres på funksjon 180 Ymse fellesutgifter. I noen kommuner føres hele reguleringspremien på

funksjon 180. Eller så føres årsavregningen av premien (innbetalt beløp minus trukket beløp gjennom året) på funksjon 180. I et par kommuner vi kjenner utgjorde dette 20-30 millioner kroner i 2013. Sarpsborg kommune trodde de kunne føre lavere pensjonspremie på barnehageansatte enn på øvrige ansatte, og gjorde det uten videre i regnskapet for 2013. På den måten «sparte» kommunen mange millioner kroner i tilskudd til

private barnehager. Dette eksperimentet ble senere stoppet av Utdanningsdirektoratet.

Jeg vil ikke påstå at rådmennene bevisst manipulerer regnskapet for å stå fram som effektive eller redusere tilskuddene til private barnehager. Men de *KAN* gjøre det, dersom de vil, slik situasjonen er i dag. Rådmennene trenger ikke spørre kommunerevisjonen til råds i slike saker. Kostraregnskapet blir ikke revidert, som

en del av den obligatoriske regnskapsrevisjonen. Artsregnskapet blir revidert, men ikke funksjonsregnskapet. Hvis kommunene vil ha funksjonsregnskapet revidert, må det bestilles som ekstraoppdrag, som forvaltningsrevisjon. «Det er bare en rapport til staten», svarte en kommunerevisor meg, da jeg tok opp revisjon av Kostraregnskapet med han.

**For det tredje:** Den faglige diskusjonen om Kostraregnskaps-

## Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?

Av daglig leder **Torgun M. Bakken**, Glåmdal sekretariat IKS og kommunerevisor **Unn Helen Aarvold**, Oslo kommunerevisjon



Selvsagt bør vi som jobber med revisjon og tilsyn følge med på det som skjer, det er en naturlig del av jobben vår.

**A**nna Ølnes har i et innlegg «Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?» i Kommune-revisoren nr. 4/2014, kommet med oppfordringer til diskusjoner om de etiske retningslinjene, som er vedtatt gjeldende for NKRFs medlemmer. Det er flott at vi som medlemmer engasjerer oss i dette og tar opp diskusjonen. Ingen har foreløpig svart på innlegget – og vi ønsker debatt om dette. Ettersom undertegnede satt i gruppen som utarbeidet disse retningslinjene, føler vi oss kallet til å komme med noen kommentarer, og regner med at det blir sett på som bidrag i diskusjonen og ikke forsvarsverk.

Vi kan forstå at Ølnes stiller spørsmålstegn ved om samfunnsengasjement kan være en trussel. «Trussel» kan nok høres negativt ut, men er brukt fordi det er det ordet som ofte benyttes i slike sammenhenger, som f.eks. i IFAC sine etiske retningslinjer. Begrepet brukes om forhold som kan true bransjemedlemmenes uavhengighet, upartiskhet og selvstendighet. Det som kan true medlemmenes uavhengighet og upartiskhet – vil på sikt også kunne true hele bransjens omdømme, særlig hvis det hyppig oppstår slike situasjoner. Nå må vi også si at det overhodet ikke er noe galt med samfunns-

engasjement. Men det er forskjell på å holde seg oppdatert på forhold som blir omtalt i media eller diskutert i kommunestyret, både i forhold til politiske temaer og øvrig samfunnsdebatt – og på selv å bidra aktivt i debatten. Selvsagt bør vi som jobber med revisjon og tilsyn følge med på det som skjer, det er en naturlig del av jobben vår. Men spørsmålet er om vi trenger å synliggjøre personlige oppfatninger om saker, som vi kan møte oss selv i døra med, ved en senere anledning. Når det gjelder bestemmelsene om retten til å ta i mot valg, vil vi ikke tro at det er så ofte at en person blir valgt inn i

reglene ville bli bedre med obligatorisk revisjon. I dag er Kostra et «liksom-regnskap». Da er heller ikke diskusjonen om reglene like intens. Hvis regnskapet ble revidert, ville de uklare delene av regelverket komme på dagsorden på en tydeligere måte. Når kan man for eksempel fordele lønn for ansatte ved økonomikontoret ut på tjenestene? Jeg tror det omtrent aldri skal skje, men jeg vet enkelte er uenig i den vurderingen.

Vi viser til Kostraveilederen alle sammen. Er økonomiavdelingens oppgave å «utføre tjenester for leder på laveste nivå» eller «følge opp leder på laveste nivå»? Det første er tjenesteproduksjon, det andre er administrasjon, ifølge Kostraveilederen. Det er også uklart hvor grensen går mellom tjenesteproduksjon og fagstab, for eksempel i driften av tildelingskontor. Når skal utgifter til drift av et nedlagt sykehjem flyttes fra

funksjon 261 institusjonslokaler til funksjon 320 kommunal næringsvirksomhet? Disse spørsmålene ville kanskje bli avklart raskere, dersom revisorene ble tvunget til å ta stilling til dem.

**Konklusjon:** Kostraregnskapet (funksjonsregnskapet) bør revideres, som en del av den obligatoriske, årlige regnskapsrevisjonen. Dette vil være et vesentlig bidrag til effektivisering av kommunesektoren. ☺

politikken, hvis man ikke selv har engasjert seg aktivt i noen saker.

Nå er det heller ikke sagt at det ikke er «lov» til å engasjere seg politisk, eller på annen måte synliggjøre standpunkter. Men spørsmålet er om det er klokt? Det vil lett kunne oppstå mistanker om at vi ikke er nøytrale i vårt arbeid.

”Den som eksempelvis har et sterkt ønske om å engasjere seg i politikken, bør kanskje vurdere om det er riktig å jobbe med revisjon og tilsyn.”

Vi kan ta et eksempel. Kontrollutvalget bestiller en gjennomgang (forvaltningsrevisjon) av rådmannens utredning i forbindelse med en sak om skolestrukturen i en kommune. Forvaltningsrevisor har stått på «barrikadene» for å beholde grendeskoler – hvordan vil denne forvaltningsrevisjonsrapporten da bli oppfattet? Kanskje mener vedkommende selv at han/

hun har opptrådt helt nøytralt – men det er ikke sikkert at alle stoler på det? Hvis en tenker litt videre, og rapporten skal legges fram for kontrollutvalget.

Sekretæren er medlem av det partiet som vil sentralisere alle skolene, det er godt kjent i lokalsamfunnet. Hvis sekretæren vurderer rapporten og mener at den har noen mangler og skriver det i saksframstillingen – og selv om det er en realitet, vil kanskje de politikerne i kontrollutvalget som ikke tilhører det samme partiet som sekretæren, mistenke at sekretærens vurdering er politisk motivert. Ingen har gjort noe ulovlig – men situasjonen kan skape mange unødvendige spekulasjoner.

Når vi jobber med revisjon og tilsyn lever vi av integritet og tillit. Den som eksempelvis har et sterkt ønske om å engasjere seg i politikken, bør kanskje vurdere om det er riktig å jobbe med revisjon og tilsyn. Noen jobber er bare slik – en sitter i glasshus – og da er det, etter vår oppfatning, riktig å ta noen forholdsregler i forhold til dette. ☺

Fortsett gjerne debatten på twitter



#etikknkrf



Av daglig leder **Torgun M. Bakken**,  
Glåmdal sekretariat IKS

# Svar til Øivind Gundersen: Kommentarer til artikkelen Mål – trenger kommunene det?

Så flott at artikkelen engasjerer – takk til deg Øivind Gundersen, for dine kommentarer i Kommunerevisoren nr. 6/2014. Jeg har bare lyst til å kommentere noe av det du sier i dine kommentarer.

**D**u sier innledningsvis følgende: «... 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». Jeg tror ikke jeg sier at det neppe har ført til en mer effektiv organisasjon, men jeg sier at det har vært veldig lite fokus på å undersøke om kommunene faktisk har blitt mer effektive etter innføring av mål- og resultatstyring (MRS). Jeg henviser i artikkelen min til en liten undersøkelse, som er gjort i forhold til virkninger av MRS, men jeg sier følgende: «Dessuten var det et altfor lite grunnlag til å si noe klart om mål- og resultatstyring har hatt den ønskede innvirkning, men forfatterne oppfordrer til videre undersøkelser på området». Det er selvsagt også et dilemma at en aldri kan være helt

sikker på hva som eventuelt fører til effektivisering – om det er innføring av MRS, eller om det er helt andre faktorer.

Jeg prøver jo også å si noe om at målstyring og mål- og resultatstyring ikke nødvendigvis er det samme – og jeg er helt enig med deg, når du sier at faren med «betydelig innslag av styringsparameter» er så arbeidskrevende at det kan gå ut over tjenestetilbudet og ikke minst effektiviteten. Jeg tror jeg kan si at noe av mitt poeng er nettopp dette, at det er en nesten uoverkommelig jobb å få til en helhetlig styring av en kommune gjennom MRS, både fordi det krever et voldsomt målhierarki og at alt skal rapporteres tilbake på de samme målene. Jeg nevner også en del problemer med resultatmålinger generelt. Og jeg er helt enig med deg når

du sier til slutt, at «målstyring brukt på en riktig måte, kan være et godt styringsmiddel sammen med andre hjelpemidler ...». Det ligger jo en form for målstyring i det meste kommunen jobber med, bl.a. både gjennom regler, profesjoner og verdier. Og kanskje det er nettopp «furutre-prinsippet» som du tenker på, når du mener at målstyring ikke må bli en for komplisert øvelse. Men at kommunen trenger målstyring, det tror jeg vi begge kan være enige om. ☺



## GLÅMDAL SEKRETARIAT IKS



**Nina Bolneset** (44) begynte som konsulent fra 1. oktober 2014. Bolneset har mange års erfaring fra kommunal virksomhet, som enhetssekretær innen omsorgssektoren. Hun har videreutdanning i serviceledelse og har tidligere jobbet med økonomi/regnskap/finans i Bennett BTI Nordic reisebyrå.

## HEDMARK REVISJON IKS



**Mathias Grendahl Sem** (27) er ansatt som forvaltningsrevisor fra 1. oktober 2014. Han har masterutdannelse i statsvitenskap fra Universitet i Tromsø i 2014. Mathias gleder seg allerede over utfordringene som ligger i forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Mathias jobber ved selskapets kontor i Kongsvinger.



## NORDLAND FYLKESREVISJON

**Eirik Grytten Standal** (24) er ansatt som revisor fra 1. oktober 2014. Han er utdannet siviløkonom med spesialisering i transport og logistikk og har fra før en bachelor i regnskap og revisjon. Eirik har erfaring fra bank og telekommunikasjon hvor han blant annet har jobbet som økonomirådgiver for to Telenor-eide selskap.



**Christina Haulrich Klausen** (33) er ansatt i et vikariat som forvaltningsrevisor fra 1. oktober 2014. Christina har masterutdannelse i statskunnskap fra Universitet i København. Hun har jobbet ved Det frie forskningsråd og i Uddannings- og forskningsministeriet i Danmark. Christina har sin arbeidsplass ved selskapets hovedkontor i Løten. Christina har blant annet hvert medskribent i boken «Stort er godt. Otte fortællinger om tilbivelsen af de nye kommuner» (2006).

## NYTT KOMMUNALT REVISJONSSKAP ETABLERT PÅ ROMERIKE



Den 16. oktober var det offisiell åpning av Romerike Revisjon IKS (RRI). Blant gjestene var ordførere, rådmenn og kontrollutvalgsledere fra de 13 deltakerkommunene, i tillegg til styre og representantskap. RRI er en sammenslutning av de tre tidligere revisjonsdistriktene på Romerike, Øvre-, Østre- og Nedre Romerike. Selskapet har kommunal sektor som sitt spesialområde og leverer bl.a. regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon for deltakerkommunene. Selskapet er lokalisert på Jessheim. Nina Neset er daglig leder i selskapet. Selskapet jobber utelukkende for kommunal sektor og har en unik kompetanse på offentlig virksomhet.



### 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., 2.3., 4.5., 1.7., 1.9. og 2.11. Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:  
Kr 400 pr. år

Forsidebilde:  
Shutterstock.com

### Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 300  
1/1-side andre sider kr 4 800  
3/4-side kr 4 300  
1/2-side kr 3 700  
1/4-side kr 2 700  
1/8-side kr 1 600  
Prisene er ekskl. mva.  
Rabatt vurderes ved flere innrykk.  
Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 2050  
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

Skann QR-koden og få Kommunerevisoren direkte på smarttelefon eller nettbrett.



**Grafisk design og trykk:**  
Merkur Grafisk AS



Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 Oslo

# NKRFFs Kontrollutvalgskonferanse

4-5 februar 2015  
Clarion Hotel & Congress Oslo Airport, Gardermoen

# Velkommen til kontrollutvalgs- konferanse 2015



Norges Kommunerevisorforbund

*- på vakt for fellesskapets verdier*

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