



Les mer om:

EU på vei mot europeiske regnskapsstandarder (EPSAS)

Revisjon av virksomhetsstyring

Kontrollutvalgskonferansen 2015

- | | |
|---|---|
| <p>2 25 år siden ...
Torbjørn Olsen</p> <p>3 Forbundslederen har ordet: Kontrollutvalgene og -sekretariatene fyller sin rolle
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 EU er på vej mod at utvikle og implementere europæiske regnskabsstandarder indenfor den offentlige sektor
Caroline Aggestam-Pontoppidan, ph.d., lektor ved Institut for Regnskab og Revision, Handelshøjskolen i København, Danmark</p> <p>9 Revisjon av virksomhetsstyring
Therese Johnsen, ekspedisjonssjef, Riksrevisjonen</p> <p>12 Kronikk: Maktens korrumperting og motmaktens kilder i kommunene
Tor Dølvik, Transparency International Norge</p> <p>13 NKRFs kontrollutvalgskonferanse 2015
Bodhild Laastad, NKRF</p> | <p>18 Rådmannen har ordet
Tom Øyvind Heitmann, forvaltningsrevisor, Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS</p> <p>24 Rutersaken har vært i Høyesterett
Frode Grønvold, administrasjonssjef, Oslo kommune, Kommunerevisjonen</p> <p>26 Kommunenes kontrollutvalg – vedtak om gransking
Morten Torkildsen, direktør og fagansvarlig for gransking, BDOs Granskingsenhet</p> <p>31 Nytt om navn
Temark - Agder og Telemark Kontrollutvalgssekretariat IKS
Akershus og Østfold fylkesrevisjon
Kommunerevisjonsdistrikt 2
Møre og Romsdal
Østfold kommunerevisjon IKS</p> |
|---|---|

25 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

sin nyttårshilsen ved årsskiftet 89/90 tok forbundsformann Ragnar Johannessen for seg opprettelsen av servicekontor i forbundet: *”Det er gledelig å kunne konstatere at forbundet fra dette årsskifte etablerer det lenge etterlengtede servicekontor. Selv om vi starter forsiktig er etableringen i seg selv en milepæl og et nytt bevis på forbundets vilje og evne til å satse på tiltak som faglig skal styrke og videreutvikle kommunal og fylkeskommunal revisjon i Norge. Vi er glad for at Øyvind Sunde sa ja til oppgaven med å starte kontoret og ønsker han velkommen i stillingen som kontorets første direktør.”*

Og Øyvind Sunde hadde allerede klart for seg hva han skulle prioritere: *”I startfasen må jeg prioritere blant viktige og interessante oppgaver. Jeg vil derfor først og fremst ta til med rådgivertjenestene overfor revisjonsenhetene. Det er imidlertid avhengig av at dere tar kontakt med meg om aktuelle saker og spørsmål, små eller store, enten skriftlig eller gjerne også pr. telefon.”*

Men han så også for seg at han måtte arbeide for en bred oppslutning om kontoret for *”Uten en bred oppslutning blant revisjonsenhetene vil ikke servicekontoret være i stand til å få en bemanning som muliggjør en tilfredsstillende dekning av alle oppgaver kontoret er tiltenkt.”*

Kommunalminister Johan J. Jakobsen hadde bedt kommuner og fylkeskommuner om å foreta en grundig gjennomgang av interne tilsyns- og kontrollrutiner.

Og som en følge av høstens sterke debatt og brede pressdekning omkring korrupsjon i kommunene satte Kommunenes Sentralforbund ned et nytt utvalg som skulle utarbeide konkrete retningslinjer for interne kontrollrutiner i kommunene. – Herunder skulle utvalget også sette opp generelle etiske retningslinjer for kommunalt ansatte og politikere.

I den tidligere nevnte nyttårshilsen påpekte forbundsformannen viktigheten av ”å vise ansikt” for å dokumentere den store innsats vi gjør som kontrollorgan for lokalforvaltningen.



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Kontrollutvalgene og -sekretariatene fyller sin rolle

NKRF har nettopp gjennomført sin årlige konferanse for kontrollutvalg. Flere av temaene skapte stort engasjement blant deltakerne.

Konferansen ble arrangert for 11. gang og ble en ny suksess skal vi tro tilbakemeldingene vi har mottatt fra deltakerne. Engasjementet gjaldt selvsagt presentasjonen og vurderingen av ekspertutvalgets rapport knyttet til kommunereformen, men også presentasjonen og vurderingen av en rapport Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) har fått utarbeidet om kontrollutvalgene og kontrollutvalgssekretariatene. KMD engasjerte Deloitte til å gjennomføre oppdraget. Rapporten gir i all hovedsak et positivt bilde av kontrollutvalgene og kontrollutvalgssekretariatene. Jeg finner likevel grunn til å dvele ved et par momenter som er omtalt i rapporten.

Det ser ut til at det gjennomføres for lite selskapskontroll. Kontrollområdet er relativt nytt i forskriftssammenheng, og inneholder både eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon. Det har i praksis vist seg at det har vært noen uklarheter om hva begrepene inneholder, og det er behov for nærmere presiseringer om oppgavens innhold mm.

Det andre momentet jeg ønsker å si noe om er innhold og oppgaver i sekretariatsfunksjonen. Når det gjelder hvilke oppgaver sekretariatene utfører, så viser rapporten at det er stor variasjon mellom kommunene. Dermed er det naturlig at ressursbruken på sekretariatsbistand til kontrollutvalgene også varierer betydelig. Rapporten viser til at en stor andel av informantene mener at kontrollutvalgets engasjement er mest avgjørende for tidsbruken og dermed ressursbruken på sekretariatsbistand. Dette er vel ikke overraskende men heller en naturlig utvikling som følge av at kontrollutvalgsforskriften sier at hvilke oppgaver sekretariatet i praksis skal ivareta, vil måtte besluttes av kontrollutvalget i hver enkelt kommune innenfor gjeldende bestemmelser.

Departementet la ved lovendringen i 2004 avgjørende vekt på det kommunale selvstyret og i dette tilfellet kontrollutvalgets anledning til å legge de oppgaver til sekretariatet som kontrollutvalget finner fornuftig. Når nesten samtlige kontrollutvalgsledere

vurderer at deres kontrollutvalg har et sekretariat som bistår på en god måte, så må det samtidig bety at de legger forskjellig i hva som skal være kontrollutvalget og sekretariatets oppgaver. Dette synet forsterkes ved at et stort flertall av kontrollutvalgslederne er fornøyde på parametre knyttet til kvalitet og kompetanse, og nesten alle mener sitt sekretariat fungerer godt. Med dette bakteppet blir det spennende å se hvordan kommunelovutvalget tar tak i rapporten og hva som blir resultatet av deres arbeid i neste omgang. Vil de følge opp rapportens anbefaling om å gi nasjonale føringer for hva som kan forventes av oppgaveutførelse fra sekretariatet? Vil det eventuelt innebære en innsnevring av kontrollutvalgenes egen myndighet til å bestemme hvilke oppgaver sekretariatet skal ivareta i den enkelte kommune?

De som arbeider med regnskapsrevisjon står nå midt oppe i årsoppgjørrevisjonen. Nytt for 2014 er kommunal regnskapsstandard, KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser, som ble fastsatt som foreløpig standard i mai 2014, med virkning for 2014. Dette innebærer at sikringsbokføringen nå reguleres i KRS nr. 11.

I løpet av det siste året har det i enkelte kommuner vært diskutert grensene for vesentlighet knyttet til feil i regnskapet. Eller sagt på en annen måte hvor stor «maskevidde» skal revisor benytte i sine vurderinger. Dette har betydning for så vel hva revisor gjør og hva som er tilstrekkelig. Dette er en viktig diskusjon, men før en går inn i tall-diskusjonen er det nødvendig å diskutere hvilke kriterier som skal legges til grunn for vurderingen. Hvilke faktorer påvirker vesentlighetsgrensen/«maskevidden»? Det er neppe veldig fruktbart å benytte samme vektning av parametre i kommunene som tilsvarende for private virksomheter. Det økonomiske resultatet er selvsagt viktig, og jo nærmere ROBEK-grensa en kommer, jo viktigere blir det. Fra en generell betraktning er det også viktig å tenke på politiske beslutningsprosesser og innbyggernes tillit, i tillegg til kreditorers sikkerhet for å få betalt.



Av **Caroline Aggestam-Pontoppidan**, ph.d., lektor ved Institut for Regnskab og Revision, Handelshøjskolen i København, Danmark

EU er på vej mod at udvikle og implementere europæiske regnskabsstandarder indenfor den offentlige sektor

I maj 2013 var Europa-Kommissionen og Eurostat vært for en konference med formålet at forhandle om den fremtidige udvikling af harmoniserede offentlige regnskabsstandarder ('European Public Sector Accounting Standards' EPSAS) som skal anvendes af alle medlemslande i den Europæiske Union.

Konferencen, som blev holdt i Bryssel, samlede internationale organisationer såsom International Federation of Accountants (IFAC), Verdens Bank og International Monetary Fund (IMF) samt interessenter og beslutningstagere fra EU's medlemslande.

To-dages arrangementet startede med en åbningstale af formanden for det Europæiske Råd, Herman Van Rompuy. Dette signalerede støtte fra Rådet til at gå videre med udviklingen af et harmoniseret sæt af europæiske regnskabsstandarder indenfor den offentlige sektor. Konferencen dækkede følgende nøgletemaer:

- Den politiske kontekst, statsgældskrise, økonomisk regeringsførelse, åbenhed og tillid finanspolitiske data.
- Finanspolitisk gennemsigtighed og offentlige regnskaber.
- Egnethed af internationale offentlige regnskabsstandarder (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS¹) for den Europæiske Unions medlemslande.
- Præsentation af udvalgte nationale erfaringer af reformer i Europæiske medlemslande der allerede

har implementeret omkostningsbaseret regnskab og IPSAS i det offentlige.

- EPSAS - vejen frem.

Arrangementet var ment som en opfølgning til Eurostat's høring om egnetheden af IPSAS for EU-medlemsstater, der blev holdt i 2012. Resultatet af høringen blev offentliggjort den 6. marts 2013 i en rapport med titlen "*Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States - The suitability of IPSAS for the Member States*" (COM(2013) 114 final)². Det overordnede resultat af høringen var, at IPSAS, som de er i dag, ikke kan implementeres i EU-medlemsstaterne. En af grunnerne var, at IPSAS ansås for at være for komplekse og at de læner sig for meget op ad International Financial Reporting Standards (IFRS). I stedet skal Europæiske regnskabsstandarder for den offentlige sektor (EPSAS) udvikles. Disse skal dog udvikles med IPSAS som et væsentligt referencepunkt.

Hvad er IPSAS?

IPSAS er udviklet af International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), der tjener

¹ Se www.ifac.org

² Se at http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/

som en uafhængig 'standard making board' under International Federation of Accountants (IFAC). IPSASB's mål er at forbedre kvaliteten og gennemsigtheden af den offentlige sektors finansielle rapportering. Mere specifikt inkluderer deres strategi følgende:

- Etablering af standarder af høj kvalitet til brug for offentlige enheder.
- Fremme af den internationale konvergens til IPSAS.
- Give omfattende information til offentlig finansiel ledelse og beslutningstagning.
- Give vejledning i forhold til spørgsmål og erfaringer i regnskabsaflæggelse i den offentlige sektor.

Et strategisk grundlag for arbejdet i IPSASB er at udvikle regnskabsstandarder, der opfylder behovene i den offentlige sektors bogføring og regnskabsrapportering. Desuden fastholder IPSASB et fokus på konvergens med International Financial Reporting Standards (IFRS) udstedt af International Accounting Standards Board (IASB), samtidig med at de udvikler IPSAS med fokus på at opfylde særlige behov i den offentlige sektor.

Hidtil er de nedenfor anførte IPSAS udstedt på de offentlige sektorspecifikke emner og har således ikke en pendant i IFRS:

IPSAS 21 Impairment of non-cash-generating assets
IPSAS 22 Disclosure of information about the general government sector

IPSAS 23 Revenues from non-exchange transactions (taxes and transfers)

IPSAS 24 Presentation of budget information

IPSAS 32 Service concession arrangements (public-private partnerships)

I dag er der 32 IPSAS under periodiseringsprincippet (accrual basis) og en IPSAS for regnskabsaflæggelse efter 'cash basis'³. Den IPSAS som vedrører 'cash basis' anbefaler offentlige enheder, der har valgt at anvende denne standard, til frivilligt at offentliggøre periodiseret information. En virksomhed, der er i færd med at flytte fra kasseregnskab (cash accounting) til periodiseringsprincippet (accrual accounting), kan vælge at inkludere bestemte periodiserede regnskabsposter i overgangsprocessen.

Baggrund: Den offentlige høring

I 2011 blev den såkaldte "Six Pack" lovgivning godkendt af EU-Rådet og Europa-Parlamentet. Denne lovgivning etableredes med henblik på at facilitere en styrket central overvågning af budgetpolitikker i medlemsstaterne som følge af den finansielle krise.

Da det Europæiske Nationalregnskabssystem (ENS)⁴ samt Excessive Deficit Procedure (EDP) er baseret på oplysninger, der bygger på periodiseringsprincippet, er anvendelse af harmoniserede periodiserede regnskabsstandarder ('micro-accounting') en forudsætning for en styrkelse af de statistiske oplysninger (med basis i 'macro-accounting') der anvendes til beregning af BNP samt EDP. Tanken er at EPSAS vil forbedre ENS kvalitet yderligere.

I februar 2012 udstedte Eurostat, på vegne af Europa-Kommissionen, et offentlig høringsdokument om egnetheden af IPSAS for EU-landene. Gennemførelsen af denne vurdering stammer fra et krav fastsat i Rådets direktiv 2011/85/EU den 8. november 2011⁵, om krav til budgetrammer i medlemsstaterne. Direktiv 2011/85/EU anmodede Kommissionen om at vurdere egnetheden af internationale offentlige regnskabsstandarder (IPSAS) til anvendelse i EU-medlemsstaterne; denne vurdering blev uddelegeret til Eurostat.

Formålet med denne offentlige vurdering var at indsamle synspunkter fra de relevante interessenter fra alle EU's medlemslande for at identificere de fordele og ulemper, der ansås at være ved en eventuel vedtagelse af IPSAS.

Den offentlige høring (mellem februar og maj 2012) modtog 68 bidrag. Mere end 80 procent af disse var fra interessenter (interesseorganisationer, nationale statistiske institutter, regnskabsmæssige fagfolk og repræsentanter fra den akademiske verden) inden for EU. Tyske interessenter repræsenterede et flertal.

Et af de centrale spørgsmål i høringen var: *"Mener du, at internationale offentlige regnskabsstandarder (IPSAS) er egnede til gennemførelse i EU-medlemsstaterne? (Ja / Nej / Delvist)"*

Svarene på dette spørgsmål var som følger: 26 respondenter (38 procent af det samlede antal) sagde, at de anså IPSAS for at være egnet til vedtagelse i EU. Rationalet givet af disse respondenter var et behov for at styrke ansvarlighed, gennemsigthed og sammenlignelighed af den offentlige sektors regnskaber, især i lyset af statsgældskrisen.

21 respondenter (31 procent af det samlede antal) svarede, at IPSAS var delvist egnet. De var generelt enige om et behov for et harmoniseret sæt periodiseringsbaserede offentlige regnskabsstandarder, i EU. Ikke desto mindre er denne gruppe af respondenter i tvivl om, hvorvidt IPSAS var egnede. 19 respondenter (28 procent af det samlede antal) svarede, at IPSAS var uegnede. Blandt disse var der flertal for at indføre et enkelt sæt harmoniserede periodiseringsbaseret regnskabsstandarder for den offentlige sektor, men de var imod vedtagelsen af IPSAS.

³ Det skal dog bemærkes, at IPSAS 15, Finansielle instrumenter: Præsentation og Disclosure, er blevet afløst af IPSAS 28, Finansielle instrumenter: Præsentation, IPSAS 29, Finansielle instrumenter: Indregning og måling, og IPSAS 30, Finansielle instrumenter: Oplysninger. Disse standarder gælder for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder på eller efter 1. januar 2013.

⁴ European System of National Accounts (ESA).

⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:EN:PDF>

"Det overordnede resultat af høringen var, at IPSAS, som de er i dag, ikke kan implementeres i EU-medlemsstaterne."

Hvad blev sagt på EU kommissionens EPSAS Konference

På konferencen var der blandt andet talere fra de centrale interessentgrupper, der beskæftiger sig med at producere, bruge- og eller regulere regnskaber for den offentlige sektor. Det første tema for konferencen, nemlig den politiske kontekst, statsgældskrise, økonomisk styring, åbenhed og tillid til finanspolitiske data, blev analyseret og præsenteret af følgende deltagere: den Europæiske Centralbank, IFAC, repræsentanter fra EU's rigsrevisioner samt et antal øvrige interessenter. De fokuserede på at præsentere, hvorfor 'høj kvalitet' af den offentlige sektors regnskab er afgørende for f.eks. den Europæiske Centralbank. Videre var et af de vigtigste budskaber, der var gennemgående i alle præsentationer, hvordan tillid og finansiel stabilitet næres gennem gennemsigtighed og ansvarlighed, der hjælpes på vejen gennem et omkostningsbaseret regnskab af høj kvalitet.

Skattemæssig gennemsigtighed og dets forbindelser med offentlige regnskaber var det andet centrale tema, der udforskedes under konferencen. Overvejelser om omkostninger og fordele blev præsenteret sammen med casestudier udført af to akademiske repræsentanter fra Tyskland og Storbritannien, der diskuterede fordele og ulemper med det periodiserede regnskab i praksis i den offentlige sektor.

Det tredje tema, egnetheden af IPSAS og nationale erfaringer med regnskabsreformer, startede med en præsentation af formanden for IPSASB, Andreas Bergman. Denne præsentation blev efterfulgt af casestudier om regnskabsmæssig reform i Litauen, Østrig og Storbritannien. Præsentationerne fra Østrig fokuserede på de praktiske erfaringer og udfordringer de har oplevet, da de vedtog IPSAS. Den østrigske repræsentant understregede, at de havde lagt et særligt fokus på at gøre det til et internt forandringsprojekt for at sikre, at hele deres personale ville drage fordel af indlæringskurven under implementeringsprocessen.

Konferencen blev afsluttet med en opsummerende diskussion om temaet: regnskabsstandarder, styring

og vejen frem i EU. Det var klart, at den endelige beslutning om, hvordan og hvornår man ønsker at overgå til EPSAS i EU kræver mange politiske beslutninger og meget forberedende arbejde. Men budskabet fra Europa-Kommissionen var klart: EPSAS vil give EU mulighed for at udvikle sine egne standarder for at opfylde sine behov om styrket regnskab i den offentlige sektor efter det omkostningsbaserede princip. De diskuteredes under konferencen, at der var et håb om at EPSAS ville reducere kompleksiteten af de metoder og underliggende processer, der anvendes til at transformere disse statistiske data i EU og at kvaliteten på de pt. kvasi-harmoniserede rapporter offentliggjort af Eurostat i dag skulle forbedres.

Under konferencen var et par kritiske synspunkter fremført i forhold til værdien af periodiseret budgettering versus periodiseret regnskabsafreggelse. Der blev stillet spørgsmål om, hvorvidt periodiseret budgettering ikke var lige så afgørende som det periodiserede regnskab for at kunne styrke den finanspolitiske styring, gennemsigtighed og ansvarlighed.

Der var også spørgsmål fra publikum om, hvorvidt EPSAS ville kræves anvendt til alle størrelser af offentlige enheder. Det blev fremført, at mindre kommuner, for eksempel, ville drage fordel af mindre kompleks regnskabspraksis, omend fuld periodiseringsprincippet. Disse drøftelser ligner den debat vi har været vidner til vedrørende IFRS/IAS egnethed for mellemstore og mindre virksomheder. IASB har som resultat udsendt 'IFRS for små og mellemstore virksomheder' som respons på kritikken af, at IFRS er for kompleks til mindre og mellemstore virksomheder. Der var ikke nogen udmelding om, hvorvidt EPSAS vil være til alle offentlige enheder eller om de vil blive udviklet med henblik på brug af større centrale offentlige enheder. Det er klart, at for alle EU-medlemsstater, og især dem, der anvender 'cash accounting', kasseregnskab, i dag, vil EPSAS indebære en stor regnskabsreform. Europa-Kommissionen har identificeret nogle af de udfordringer, der ville opstå:

- Konceptuelle og tekniske regnskabsmæssige spørgsmål

"Det var klart, at den endelige beslutning om, hvordan og hvor når man ønsker at overgå til EPSAS i EU kræver mange politiske beslutninger og meget forberedende arbejde."

- Medarbejdernes fagkundskab og uddannelse
- Kommunikation med og uddannelse af ledere og beslutningstagere
- Forbindelserne med og uddannelse af revisorer
- Justeringer eller opdateringer af IT-systemet
- Tilpasning af eksisterende nationale lovgivningsmæssige rammer.

IPSAS som referencepunkt for EPSAS

EU (i.e. kommissionen) har anerkendt at IPSAS vil være et udgangspunkt for udviklingen af EPSAS. Kommissionens arbejdsdokument (EU, 2013) opdeler 32 IPSAS i tre kategorier: (a) standarder, der kan implementeres med færre eller ingen justering, (b) de standarder, der skal tilpasses, eller som kræver en selektiv tilgang og (c) de standarder, der har brug for omfattende ændringer, for de kan implementeres (se tabel 1 neden).

A) Standarder som kan implementeres med mindre eller ingen tilpasning	B) Standarder der skal justeres, eller der kunne implementeres med en selektiv tilgang	C) Standarder som bør ændres for at implementeres
IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 3 IPSAS 4 IPSAS 5 IPSAS 9 IPSAS 10 IPSAS 11 IPSAS 12 IPSAS 14 IPSAS 16 IPSAS 19 IPSAS 27 IPSAS 32	IPSAS 7 IPSAS 8 IPSAS 13 IPSAS 17 IPSAS 18 IPSAS 20 IPSAS 21 IPSAS 22 IPSAS 23 IPSAS 24 IPSAS 25 IPSAS 26 IPSAS 31	IPSAS 6 IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30

Tabel 1. Eurostats forslag til klassificering af IPSAS-standarderne (se EU, 2013)

I denne sammenhæng er det relevant at forklare den kritik som kom frem i høringen om egnetheden af IPSAS for EU (EU 2013), nemlig at IPSAS format ikke passer den offentlige sektor. Kritikken løfter frem at IPSAS er baseret på IFRS, dvs. de regnskabsstandarder

der anvendes i den private sektor. Lignende retorik er blevet fremhævet af de statslige Accounting Standards Board (GASB) i USA. I en hvidbog fra 2006 hedder det:

["Governments are fundamentally different from business enterprises. As a result, separate accounting and financial reporting standards for governments are essential to meet the specific needs of the users of governmental financial reports. The standards for governments need to reflect the unique environment of government, including different organizational purposes and special legal powers, and to effectively address public accountability issues inherently related to the unique government environment". (p.16)]

I den akademiske litteratur er der også undersøgelser, der er kritiske over for brugen af IPSAS i regnskab i den offentlige sektor (f.eks Biondi 2013). Generelle problemer forbundet med at implementere IPSAS lignende regnskaber i civil tjeneste er, at der er visse typer af aktiver og passiver, udgifter og indtægter, der ikke er i private virksomheder, og som kræver tegner specielt til formålet.

EUs høring om styringen af EPSAS

EU kommissionen's seneste høring vedrørende EPSAS blev udgivet i november 2013. Denne beskriver de vigtigste principper for styringen af EPSAS samt dets struktur og proces. Den løfter EU forelagde følgende: faglig uafhængighed, upartiskhed, legitimitet, gennemsigtighed, kompetence, kapacitet, omkostninger og ansvarlighed.

Den foreslåede gennemførelse af EPSAS vil være baseret på et retsgrundlag for EPSAS gennem en europæisk EPSAS - rammeforordning.

De endelige resultater af denne høring er endnu ikke tilgængelige⁶.

Vejen frem?

Udviklingen og gennemførelsen af EPSAS ville kræve en effektiv og stærk 'governance structure', styringsstruktur. Europa-Kommissionen overvejer allerede

⁶ Udviklingen kan følges her; <http://www.epsas.eu/en/news.html>

hvordan de vil gå videre med at etablere sådanne 'governance systems', ledelsessystemer. Herunder skal de kunne klare at styre selve udviklingen af EPSAS og de høringsprocesser der skal til.

Det er blevet understreget at der under hele processen, der skal føre til etableringen af EPSAS, vil være et tæt samarbejde med IPSASB. Endvidere vil

de underliggende IPSAS spille en væsentlig rolle. Visionen er at udvikle og godkende EPSAS gennem en gradvis proces. Kommissionen mener, at før, der træffes beslutning om det konkrete projekt for at skabe EPSAS, og den efterfølgende implementering af disse inden for EU, vil mange forberedende skridt være påkrævet. ◎

Referencer

- Aggestam-Pontoppidan, C. (2013). EU:s beslutsfattare redo för European Public Sector Standards (EPSAS), Balans, No. 8, s.1-3.
- Brännström, D. (2013). EU lyfter offentlig redovisning, 13 december, 2013. Available at: <http://danbrannstrom.se/eu-lyfter-offentlig-redovisning>, (Accessed 1 February, 2014)
- Biondi, Y. (2013). Governmental Accounting and Austerity Policies: Accounting representations of public debt and deficit in Europe and abroad. Accounting, Economics and Law Research Network Conference, SASE Annual Meeting, University of Milano, 27-29 June 2013.
- EU(2013). Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Towards implementing harmonised public sector accounting standards in the Member States: The suitability of IPSAS for the Member States, COM(2013) 114 , Brussels, 6 March 2013 Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF> (Accessed 1 February, 2014)
- EU (2013a). Public Consultation paper on *Document accompanying the public consultation "Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States - Public consultation on future EPSAS governance principles and structures"*. Luxembourg, 25 November 2013 Available at: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/documents/EPSASG_consultation_paper.pdf (Accessed 1 February, 2014)
- ESV (2012). Jämförelser med internationella redovisningsstandarder m. m., ESV 2012:40. Available at: <http://www.esv.se/PageFiles/8772/2012-40-jmfr-med-inter-redovis-standard.pdf>
- EU (2013c). Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States. SWD(2013) 57 final, Brussels 6 March 2013.
- E&Y (2013). IPSAS Outlook, November 2013. <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSAS-Outlook-November-2013.pdf#page=7> (Accessed 1 February, 2014)
- FEE (2014). FEE comments on Eurostat's consultation on future EPSAS governance principles and structures, 19 February 2014. Available at: http://www.fee.be/images/publications/public_sector/140219_EPSAS_governance_response_cover_letter.pdf (Accessed 1 February, 2014)
- Kühl, C. (2014). Kühl gegen gemeinsames Buchungssystem für EU-Mitglieder, 15. Februar 2014 , Available at: <http://www.landeszeitung-rlp.de/2014/02/15/kuehl-gegen-gemeinsames-buchungssystem-fuer-eu-mitglieder/>
- Riksrevisionen (2013). Globalt fokus på statlig redovisning - På väg mot harmoniserade redovisningsstandarder - en lägesrapport. Augusti, 2013. Available at: <http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/18100/Redovisning%20rapport%20slutlig.pdf>

Tidsplan	Planlagte aktiviteter
Etape 1	<ul style="list-style-type: none"> • Udvikling af en projektplan • Etablering af en arbejdsgruppe om "EPSAS Governance" • Iværksættelse af en offentlig høring om styring af EPSAS (EU, 2013a) • Søge yderligere støtte fra kommissærer og medlemsstaterne • Indsamling af oplysninger til en vurdering af EPSAS virkning • I januar 2014 nedsætte en arbejdsgruppe til at arbejde på tekniske spørgsmål
Etape 2	Udarbejdelse og vedtagelse af rammebestemmelserne <ul style="list-style-type: none"> • Etablere ledelsesstrukturer og standardudstedende procedurer EPSAS • Definition af de grundlæggende principper i EPSAS • Eurostat har til formål at indføre lovgivningsmæssige og tilsynsmekanismerne Hovedformål: Vedtagelse af rammebestemmelserne og etablering af administrative strukturer og procedurer
Etape 3	Vedtagelse af lovgivning, der kræves for at gennemføre EPSAS <ul style="list-style-type: none"> • Godkendelse af EPSAS • Indførelse af EPSAS EU-medlemsstater (alle niveauer af regeringen, måske med undtagelse af mindre enheder) Hovedformål: EPSAS anerkendelse og gradvis indførelse

Tabel 2. Eurostat ser vejen frem i tre faser. Tabellen giver et overblik over hvert trin.

Caroline Aggestam Pontoppidan has a PhD in accounting from Copenhagen Business School (CBS) (2005) and before joining CBS she worked with UNICEF from 1997 and 2001. Caroline Aggestam's research interests mainly include the institutional interplay and the governance of global public sector accountancy practice. She also works extensively on studying the accounting practices of public sector institutions. A second research theme of Caroline is that of the global governance of professional accountants competence.



Av **Therese Johnsen**,
ekspedisjonssjef, Riksrevisjonen

Revisjon av virksomhetsstyring

Virksomhetsstyring omfatter det meste som skjer i en virksomhet. Det omfatter krav til myndighets- og ansvarsstrukturer, alle aktiviteter som inngår i styringsprosesser som planlegging, gjennomføring, oppfølging og intern kontroll.

For staten er disse kravene beskrevet i reglementet og bestemmelsene for økonomistyring. Dette reglementet bygger på prinsippene for mål- og resultatstyring, og det har vært under gradvis utvikling i flere ti år. For å skape større sikkerhet for at virksomhetene når sine vesentlige mål, er det i reglementet og bestemmelsene for økonomistyring for staten også tatt inn prinsipper om at *risikostyring* og *intern kontroll* skal integreres i mål- og resultatstyringen. Mål- og resultatstyringen er hovedprinsippet i den statlige virksomhetsstyringen.

Kjennetegn ved virksomhetsstyring

Prinsippet om mål- og resultatstyring står ikke like sterkt i reguleringen av den kommunale virksomhetsstyringen, men elementer av den er omtalt i kommuneloven og sektorlover som gjelder for kommunene. For kommunale virksomheter gjelder også at virksomhetsstyringen skal innrettes mot effektiv utnyttelse av ressursene og god internkontroll. Det er også stilt krav om styringsdokumenter som skal være til stede i styringen.

Virksomhetsstyringen skal kjennetegnes ved gode styringsprosesser tilpasset virksomhetens

risiko og egenart. Risikostyringen skal gi større sikkerhet for at vesentlige mål nås gjennom å identifisere risiko og iverksette tiltak for å redusere denne.

Alle virksomheter skal etablere *intern kontroll* tilpasset risiko og vesentlighet. Intern kontroll omfatter de prosesser, systemer og rutiner som er etablert for å gi rimelig sikkerhet for god måloppnåelse, god kvalitet, effektiv drift, pålitelig rapportering og økonomiforvaltning og overholdelse av lover og regler.

Toppleder og andre ledere har et særlig ansvar for å fremme en internkultur som vektlegger kvalitet i alt arbeid som utføres i virksomheten. Dette gjøres gjennom strategiarbeid, kommunikasjon, arbeids- og ansvarsrutiner og beskrivelser, evalueringer og gode rutiner for tilbakemelding og læring.

Disse prinsippene og aktivitetene utgjør virksomhetsstyringen og bør inngå i virksomhetens styringshjul.

Få revisjoner hvor virksomhetsstyringen er saksforholdet

Riksrevisjonen har gjennomført få revisjoner hvor hovedtyngden i saksforholdet som revideres er

virksomhetsstyring. Det kan være mange forklaringer på hvorfor det er slik. Alt fra manglende kompetanse hos revisor på helheten i virksomhetsstyringen, og derfor problemer med å identifisere risiko som gjelder hele virksomhetsstyringen, til manglende tradisjon for å revidere virksomhetsstyringen som et eget saksforhold. En tredje forklaring kan være revisjonens metoder for risikovurderinger. Oppmerksomheten har vært rettet mot sektormålene, hvor det kan være flere bidragsyttere, og de mer tradisjonelle virkemidlene som tilskudd, lover, handlingsplaner og investeringer, og virksomhetsstyrings betydning for gode resultater og måloppnåelse har ikke blitt tilstrekkelig vektlagt av revisor.

Denne praksisen kan også henge sammen med at Riksrevisjonen rapporterer til Stortinget som er opptatt av de strategiske temaene som rettsikkerhet, overholdelse av lover og god samfunnsmessig måloppnåelse på ulike områder, mens det ligger mer i forvaltningens rolle "å holde orden i eget hus". Tilsvarende resonnering kan også gjelde på kommunenivå. Revisjonen rapporterer til kontrollutvalget som igjen lager en innstilling som behandles i kommune-

”Revisjon av virksomhetsstyring innebærer både en resultatorientert, en systemorientert og en problemorientert tilnærming.”

styret. Det er imidlertid en sammenheng mellom profesjonaliteten i virksomhetsstyringen og virksomhetens bidrag til de samfunnsmessige målene, herunder effektiv ressursbruk, som revisor må være oppmerksom på. Virksomhetsstyring er også et kjerneområde for internrevisjoner, og det gjøres nå vurderinger i forvaltningen av hvorvidt denne funksjonen skal brukes mer systematisk.

Elementer av virksomhetsstyring inngår i mange revisjoner under lignende problemstillinger som: Hva kan forklare svakheter i resultatoppnåelsen? Dette var tilfelle i en nylig gjennomført undersøkelse av NAVs arbeidsrettede oppfølging av personer med nedsatt arbeidsevne. Her var problemstillingen: Hva kan forklare svakheter i brukerrettet oppfølging og manglende overgang til arbeid? Riksrevisjonen konkluderte med at det var svak styring av kvaliteten i oppfølgingsarbeidet ved NAV-kontorene. For eksempel hadde ingen av de undersøkte kontorene gjennomført kvalitetskontroller av de aktivitetsplaner som er en del av oppfølgingsarbeidet. Denne revisjonen kan bidra til at NAV forsøker å forbedre elementer i virksomhetsstyringen, men den gir ikke innspill til en mer helhetlig vurdering av virksomhetsstyringen i NAV. Ulike mangler i virksomhetsstyringen kan bli brukt som en forklaring på svake resultater uten at revisor er 100 prosent sikker på årsakssammenhengen. Mange revisjoner, for eksempel om saksforhold vedrørende anskaffelser eller gjennomføring av gevinstrealiseringer ved investeringer, viser ofte fravær av god internkontroll og risikostyring.

Risikovurdering av virksomhetsstyring

For revisor er et aktuelt spørsmål: Hvilke forhold er kjennetegn på svak virksomhetsstyring og utgjør dermed risiko for at den ikke sikrer at virksomheten gjennomfører oppgavene effektivt og når sine mål? Uten å påstå å være uttømmende, mener jeg følgende forhold kan gi indikasjoner på svak virksomhetsstyring: Mange og skiftende mål, svak måloppnåelse over tid, liten konsistens mellom mål og rapportering, liten opplevd nytte av styringsinformasjonen internt i virksomheten, manglende risikostyring og svak internkontroll. Hver for seg blir ikke disse svakhetene vurdert til å representere tilstrekkelig risiko til å starte en helhetlig revisjon av virksomhetsstyringen, men hvis revisor har indikasjoner på svakheter ved virksomhetsstyringen, må flere elementer ved virksomhetsstyringen kartlegges. Det vil gi revisor et bredere grunnlag til å vurdere risiko ved virksomhetsstyringen og behovet for og nytten av å gjennomføre en revisjon hvor virksomhetsstyringen utgjør saksforholdet.

Vesentlighet er også en utfordring ved risikovurdering av en virksomhet. Vesentligheten skal blant annet vurderes ut fra hvilken betydning virksomheten har, og om forbedringer i virksomhetsstyringen vil påvirke virksomhetens resultater positivt.

Som tidligere nevnt har Riksrevisjonen gjennomført få revisjoner hvor virksomhetsstyringen har vært hovedproblemstillingen i saksforholdet. Vi gjennomførte en slik revisjon av Helsedirektoratet i 2013. I denne revisjonen var målet å vurd-

ere helheten i virksomhetsstyringen. Helsedirektoratet har stor vesentlighet, da det er en stor organisasjon som legger premisser for tjenesteutforming innenfor helsesektoren.

Den finansielle revisjonen hadde gjennom flere år tatt opp mangler ved regnskapsføringen, budsjetteringen, tilskuddsforvaltningen og saksbehandlingstidene. Det var godt dokumentert risiko som utløste denne revisjonen hvor virksomhetsstyringen var saksforholdet sammen med departementets etatsstyring av direktoratet.

Et annet eksempel er revisjonen av Bufetat som Riksrevisjonen gjennomførte i 2008. Også den etaten har stor vesentlighet, særlig fordi den har viktige oppgaver knyttet til barn og unge i vanskelige livssituasjoner. Tidligere regnskapsrevisjoner hadde vist at det ikke var etablert gode systemer og rutiner for intern styring, og at det var vesentlige feil og mangler i etatens etterlevelse av sentrale statlige regelverk. Samtidig var måloppnåelsen svak på flere områder. I denne revisjonen var virksomhetsstyringen saksforholdet sammen med en vurdering av etatens resultater og departementets etatsstyring.

Eksemplene over illustrerer at erfaringer fra tidligere revisjoner kan gi viktige innspill til risikovurderingene. Revisor får også ofte innspill til risikovurderinger av virksomhetsstyring fra virksomhetens interne styringsdokumenter, virksomhetsstatistikk og eksterne evalueringer, i noen tilfeller også fra intervju med ansatte i virksomheten, samarbeidende virksomheter eller brukere/brukergrupper. Det er først og fremst de interne dokumentene

og intervjuene som vil synliggjøre om manglende resultater kan knyttes til svakheter i virksomhetsstyringen. Det er som regel gjennom intervju at revisor får innblikk i problemer knyttet til virksomhetskulturen, kontrollmiljøet og internkontrollen, for eksempel mangelfull informasjon om vesentlige oppgaver hos virksomhetens ledelse.

Revisjonskriterier for virksomhetsstyring

For statlige virksomheter har vi et godt grunnlag for å utlede revisjonskriterier. Økonomireglementet, Bestemmelser om økonomistyring i staten, Bevilgningsreglementet og forvaltningsloven er gode kilder. Som grunnleggende styringsprinsipper gjelder at det skal fastsettes mål- og resultatkrav. Videre skal virksomheten drives i tråd med gjeldende lover og regler, herunder krav til god forvaltnings-skikk, habilitet og etisk atferd.

Statlige virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll, blant annet for å sikre at ressursbruken er effektiv. Videre har virksomhetens ledelse ansvar for å påse at styringen og internkontrollen er tilpasset virksomhetens risiko og egenart.

Virksomhetsstyringen skal være innrettet slik at den gir tilstrekkelig styringsinformasjon til å følge opp aktivitetene og resultatene. Informasjon fra virksomhetens økonomisystem skal sammen med statistikk, analyser, evalueringer og andre relevante systemer kunne belyse om virksomheten drives effektivt når det gjelder kostnader og fastsatte mål- og resultatkrav. Ledelsen har også et ansvar for å prioritere innenfor eget ansvarsområde.

Ifølge Bevilgningsreglementet skal utgiftsbevilgningene disponeres slik at ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til de forutsatte resultatmålene. Og det er virksomhetsleders ansvar å sikre at nødvendige rutiner og

systemer er på plass, at ansvar og myndighet er forstått og at planer og mål følges opp.

Gjennomføring av en revisjon av virksomhetsstyring

En revisjon av virksomhetsstyring krever i likhet med revisjon av andre saksforhold god planlegging og en metodisk tilnærming som tar høyde for den antatte risikoen. En revisjon av virksomhetsstyring kan bli svært omfattende. Virksomheten kan ha problemer med å oppfylle målkravene, styringsinformasjonen kan mangle eller være mindre relevant, og det kan være usikkert om virksomheten har effektiv drift. Revisjon av virksomhetsstyring innebærer både en resultatorientert, en systemorientert og en problemorientert tilnærming. Som regel krever revisjonen at man har en metodisk tilnærming hvor systemet vurderes fra flere nivåer i organisasjonen, både et top-down og et bottom-up perspektiv.

Virksomhetsstyring innebærer at det skal være etablert et system for å styre både på kort og lang sikt. Det betyr at virksomheten bør ha mål som er rettet mot effektene av tjenesten eller produksjonen, men den må også ha informasjon som forteller hvordan det går i det daglige arbeidet. For eksempel: Når virksomheten saksbehandlingstidene, og har den effektive arbeidsprosesser? Har den rutiner for å følge opp at arbeidsprosessene er effektive, og er det en systematisk læring i organisasjonen som sikrer kontinuerlige forbedringer? Har virksomheten systemer som sikrer at ressurser omfordes dersom uforutsette hendelser skulle oppstå? Revisjonen må vurdere om virksomheten har en balansert styring hvor sammenhengen mellom de kortsiktige og de langsiktige målene er ivarett. Virksomheter med mange styringskrav må som regel bruke mer ressurser på styringen.

Revisjonen må også sjekke ut at virksomheten kan begrunne hvorfor

den har valgt det styringssystemet og de rutinene den har. Styringssystemet skal være tilpasset virksomhetens egenart og risiko, og så er det opp til revisjonen å vurdere om styringssystemet er tilstrekkelig ut fra revisjonskriteriene. Ikke minst er det også viktig at informasjon fra styringssystemet brukes til å forbedre arbeidsprosessene og måloppnåelsen.

Siden en revisjon av virksomhetsstyring fort kan bli meget omfattende, må revisor ofte erkjenne at man ikke rekker å se på alt. Det er derfor nødvendig å velge ut områder, organisatoriske enheter og/eller aktiviteter som skal studeres nærmere i revisjonen. I tillegg til å gjøre et utvalg blant virksomhetens primær oppgaver, må man også se på om administrative støttefunksjoner understøtter en effektiv oppgaveløsning. Det er viktig at revisjonen velger ut områder som hver for seg og samlet er vesentlige for virksomheten. Ved å gjøre dette er det på vesentlige områder mulig å undersøke om styringen er tilpasset områdets risiko og egenart og om etatens virksomhetsstyring samlet sett ivaretar de krav som stilles til gode styringsprosesser og god intern kontroll. Med et godt metodisk design kan revisor med rimelig sikkerhet si noe om hvorvidt virksomheten har effektiv drift, om kvaliteten i oppgaveløsningen overvåkes og om virksomheten har rutiner og kultur som bidrar til læring og utvikling.

Mange virksomheter har på plass elementer i virksomhetsstyringen, men elementene henger ikke alltid godt nok sammen. For eksempel ser vi ofte at styringsinformasjon ikke blir brukt til læring, eller at virksomheten har større ambisjoner når det gjelder hva den ønsker å styre på enn hva den har kapasitet til å gjennomføre. Jeg tror at gode og mer helhetlige revisjoner av virksomhetsstyringen vil kunne være nyttige innspill til forbedringer i den enkelte virksomhet. ☺



Foto: Agenda Kaupang

Av **Tor Dølvik**,
Transparency International Norge

Maktens korrumperting og motmaktens kilder i kommunene

Korrupsjon er misbruk av makt i betroede stillinger for personlig gevinst, sier vi i Transparency International.

«All makt korrumpert, absolutt makt korrumpert absolutt» hevdet den britiske historikeren og politikeren John Acton på slutten av 1800-tallet. Han forsterket utsagnet til maktfordelingsprinsippets opprinnelige tenker, Montesquieu, om at «den som har makt, er tilbøyelig til å misbruke den». Montesquieu utviklet ideen om at statens makt må fordeles mellom uavhengige organer, slik at de balanserer hverandre, statsmaktene holder hverandre i sjakk og korrumpertende maktutøvelse motvirkes.

Kommunene har makt, og den skal være underlagt lokal demokratisk styring og kontroll. På sitt beste er kommunen en smart oppfinnelse der ulike behov i lokalsamfunnet fanges opp og avveies gjennom en demokratisk mekanisme og omformes til en lokal politikk med gode, effektive og legitime fellesskapsløsninger. Vrengbildet er en kommune der noen erobrer kommunens makt, mens andre holdes utenfor, og faren for maktmisbruk øker.

Hvilke maktbalanserende mekanismer på lokalt nivå kan motvirke at kommunens makt korrumpert? Hva er det lokale maktfordelingsprinsippet?

I utgangspunktet har kommunestyret «all makt», og kommunestyret skal gjennom egenkontroll

sikre at det følger regelverk og ivaretar mindretallsrettigheter. Kontrollutvalget er kommunestyrets organ for å føre kontroll og tilsyn med forvaltningen. Administrasjonen skal være et nøytralt profesjonelt apparat som iverksetter kommunestyrets vedtatte politikk, produserer tjenester og leverer faglig beslutningsgrunnlag til de politiske organene. Uavhengig kommunerevisjon skal undersøke og vurdere både regnskap og forvaltning og rapportere om ev. misligheter eller feil som oppdages.

Faren for maktmisbruk oppstår når det utvikler seg vage skiller mellom politisk flertall, kontrollutvalg og administrativ ledelse, slik at maktkorrigerende mekanismer svekkes for å fremme handlekraftighet og resultatoppnåelse i den kommunale virksomheten. På Etikkonferansen i november 2014 (arrangert av KS, KMD og TI Norge) holdt den svenske professoren Erik Amnå foredrag om granskningen av en korrupsjonsskandale i Gøteborg kommune. Han fortalte at sentrale krav til god forvaltningsskikk (upartiskhet, profesjonalitet, formaliteter, innsyn mm.) hadde kommet i bakgrunnen, noe som i kombinasjon med politisk maktkonsentrasjon og handlekraft hadde skapt en ukultur som gjorde korrupsjon mulig.

Statlig tilsyn og kontroll ivaretar en ytre maktregulerende funksjon som kan sikre rettssikkerhet på lokalt nivå. Men fylkesmannsembetene og andre tilsynsorganer er primært rigget til for å utføre lovlig-hetskontroll, drive ankebehandling, føre tilsyn og gi veiledning. Mer omfattende statlig overvåking av kommunenes løpende politisk-administrative praksis vil bryte med innarbeidet rollefordeling mellom stat og kommune og undergrave et reelt lokalt ansvar. En kritisk granskende lokalpresse kan være et løpende korrektiv som bidrar til maktkorrigering og balanse gjennom opplysning, åpen debatt og avdekking.

Men internt i kommunene er ikke maktfordelingsprinsippet institusjonalisert like tydelig som på statlig nivå. Kontrollutvalget er det kommunale organet som kan sørge for maktbalanse gjennom kontrollen med forvaltningen. I tillegg er en kompetent, uavhengig og kritisk kommunerevisjon et viktig instrument som kan utgjøre en motmakt som bidrar til å forhindre at kommunemakten korrumpert. Denne erkjennelsen bør de nye kommunestyrene som velges i kommunervalget 2015, ta inn over seg når de til høsten skal fastlegge årsbudsjett og økonomiplan for kommunerevisjonens arbeid i den kommende fireårsperioden. ☺

ØVRIGE KRONIKØRER:



Bidragstyttere fra KS Kommunesektorens organisasjon



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



Ole Petter Pedersen, Nyhetsredaktør i Kommunal Rapport

Av **Bodhild Laastad**, NKRF
Foto: **Knut Erik Lie**, NKRF



Her finner du en samleside for konferansen med lenker til dokumentasjon, nyhetsoppslag, twitteraktivitet, bakgrunnsinformasjon o.l.:

http://www.nkrf.no/nkrfs_kontrollutvalgskonferanse_2015/



Lindis Aune (A), Hitra kommune

Første periode. Har deltatt to ganger.



1. Hvorfor ble du kontrollutvalgsmedlem?

Det var naturlig siden jeg er utdannet revisor. Jeg har tidligere jobbet i PwC, men er nå daglig leder for en stor sjømatprodusent.

2. Kan du sitt litt om hvordan du har opplevd å sitte i kontrollutvalget?

Jeg synes det har vært en god måte å komme inn i lokalpolitikken på. Vi henter inn mye informasjon fra administra-

sjonen og får et godt overblikk over kommunens totale virksomhet. Jeg ser at kommunal revisjon reviderer etter de samme standardene som de private.

3. Til høsten er det kommunevalg. Ønsker du å fortsette i kontrollutvalget?

Jeg stiller til valg, og vil antagelig bli tildelt en annen komité. Da kan jeg jo ikke sitte i kontrollutvalget, men ellers hadde jeg villet fortsette.

4. Har du opplevd noen overraskelser undervegs?

Jeg har oppdaget at kontrollutvalget faktisk spiller en viktig rolle. Utvalget er matnyttig for kommunen.

5. Hva mener du er de største utfordringene for kontrollutvalget?

Det er avgjørende at vi

får gjennomført de gode forvaltningsrevisjonsprosjektene som resulterer i forbedringer i kommunen. Det viktigste er ikke informasjonshenting og økt kunnskap, men at rapporten medfører konkret forbedring.

6. Hvordan tror du eventuelle endringer i kommunestrukturen vil påvirke kontrollutvalgenes arbeid?

Jeg tror det vil gjøre en kjempestor forskjell. Det vil stille økte krav til oppfølging av politiske vedtak. Det kan bli vanskeligere å få administrasjonen til å iverksette politiske vedtak. I større kommuner tror jeg at administrasjonen lever mer sitt eget liv med lenger avstand til den politiske viljen. Det blir

også enda viktigere å følge opp kvaliteten på de kommunale tjenestene i alle deler av kommunen.

7. Kommuneloven er også lagt under lupen. Mener du det er behov for lovendringer for den kommunale egenkontrollen og kontrollutvalgene?

Jeg opplever at de gjeldende bestemmelsene er gode nok. Sekretariatet er en viktig medspiller og kvalitetssikrer for kontrollutvalgenes virksomhet.

8. Hva synes du om KU-konferansen?

Jeg har opplevd konferansene som stort sett svært bra, men det bør være såpass. Jo mer erfaring man får, jo større utbytte har man av konferansen.

9. Har du noen tanker om hvilken betydning kontrollutvalgskonferansen har?

Man får god informasjon om store endringer som er på gang, som nå om kommunestruktur. Dessuten får man innblikk i hvordan andre kontrollutvalg jobber. Jeg likte særlig godt innslaget om hvordan man kan avdekke misligheter og korrupsjon.

10. Har du spesielle ønsker om tema på de framtidige kontrollutvalgskonferansene?

Jeg kunne ønske meg mer om hvordan få til gode metoder for god og effektiv oppfølging av politiske vedtak. Her mener jeg sekretariatet må spille en nøkkelrolle.

11. Tror du at du kommer til å delta på konferansen igjen?

I og med at jeg mest sannsynlig får andre politiske roller etter valget, tror jeg ikke det.

Ida Marie Brown (V), Drammen kommune

Første perioden i KU og deltar på KU-konferansen for 4. gang



1. Hvorfor ble du kontrollutvalgsmedlem?

Drammen har bestemt at alle partier som er representert i bystyret skal ha en representant i kontrollutvalget. Jeg er vara i bystyret og ble valgt inn.

2. Kan du sitt litt om hvordan du har opplevd å sitte i kontrollutvalget?

Jeg har opplevd det som svært lærerikt og spennende. Jeg har fått et godt overblikk over alt det som kommunen driver med.

Jeg mener faktisk at kontrollutvalget er et godt sted å starte i lokalpolitikken. Tror de mer erfarne politikerne vil kunne oppleve det som mer frustrerende ikke å arbeide for å fremme politiske saker.

3. Til høsten er det kommunevalg. Ønsker du å fortsette i kontrollutvalget?

Jeg må vel innrømme at jeg helst ønsker å sitte i en komite og utøve politikk, men jeg vil understreke at jeg ikke anser kontrollutvalget for å være noen form for «dumpingplass». Valgresultatet avgjør hva det blir. Mindre partigrupper vil gjerne måtte prioritere å dekke alle komiteene mellom sine kommunestyrerepresentanter, slik at en KU-plass vil måtte vurderes i forhold til dette når kabalen legges.

4. Har du opplevd noen overraskelser undervegs?

Jeg ble positivt overrasket over hvor inter-

essante saker KU behandler. Jeg trodde det meste dreide seg om regnskap, men vi har behandlet mange interessante forvaltningsrevisjoner og selskapskontroller. Vi har også foretatt mange interessante besøk ute blant kommunens selskaper.

5. Hva mener du er de største utfordringene for kontrollutvalget?

Å få til et godt samspill med administrasjonen er viktig. Vi må ha forståelse for ubehaget i kontrollen og den skepsis som det kan resultere i. Det er viktig å bygge et tillitsforhold basert på respekt for hverandres roller. Når noen kalles inn til KU, kan det like gjerne være for at KU ønsker å lære og få informasjon, og ikke nødvendigvis for at noen skal stilles til ansvar for noe.

6. Hvordan tror du eventuelle endringer i kommunestrukturen vil påvirke kontrollutvalgenes arbeid?

Hvis vi får større kommuner og dette resulterer i færre IKS-er og andre samarbeid, vil ting kunne bli mer oversiktlige og kontrollen mindre komplisert. Nå er vi ofte avhengige av å samarbeide med andre KU for å få gjennomført kontroller av ulike typer interkommunale samarbeid. Dette kan resultere i omstendelige prosesser.

7. Kommuneloven er

også lagt under lupen. Mener du det er behov for lovendringer for den kommunale egenkontrollen og kontrollutvalgene?

Jeg ønsker at det skal lovfestes at opposisjonen skal ha ledervervet i KU. Jeg ønsker også bestemmelser om mindretallsrettigheter i utvalget.

8. Hva synes du om KU-konferansen?

Jeg synes at KU-konferansene gjennomgående har vært svært gode. I år har det vært interessant å få et innblikk i hvordan andre KU gjøringene. Jeg er overrasket over den store ressursulikheten.

9. Har du noen tanker om hvilken betydning kontrollutvalgskonferansen har?

Konferansen er lærerik og inspirerende med god balanse i programmet.

10. Har du spesielle ønsker om tema på de framtidige kontrollutvalgskonferansene?

Det må være at konferansen fortsetter med å ta opp relevante saker for kontrollutvalgenes virksomhet og fange opp det dagsaktuelle.

11. Tror du at du kommer til å delta på konferansen igjen?

Det kommer an på hvor jeg havner etter valget. Jeg vil i alle fall anbefale KU-medlemmene å delta.

Dag Eide (A), leder i KU i Aust-Agder fylkeskommune

Første periode - deltar for fjerde gang



1. Hvorfor ble du kontrollutvalgsmedlem?

Etter forrige valg kom Arbeiderpartiet i opposisjon. Etter litt diskusjon internt i partiet fikk jeg valget om å sitte i kontrollutvalget. Jeg syntes det hørtess interessant ut og takket ja.

2. Kan du sitt litt om hvordan du har opplevd å sitte i kontrollutvalget?

Det har vært spennende. Jeg har vært involvert i prosessen med endring av organiseringen av kontrollutvalgssekretariatet, og det har vært veldig interessant å sitte i prosjektgruppa. Vi har også satt ned en arbeidsgruppe som skal utrede organisering av revisjonen i større enheter. Andre krevende utfordringer som har dukket opp, har vært å håndtere varslingsaker og skille mellom det som er varslings og det som må anses som personalsaker.

3. Til høsten er det kommunevalg. Ønsker du å fortsette i kontrollutvalget?

Det kommer vel egentlig an på valgresultatet. Dersom partiet fortsetter i opposisjon, sier jeg

gjærne ja til å fortsette. Jeg har opplevd det som et lærerikt og givende verv.

4. Har du opplevd noen overraskelser undervegs?

Jeg fikk en varslings sak med mye mediefokus rett i fanget. Det var meget krevende.

5. Hva mener du er de største utfordringene for kontrollutvalget?

Kontrollutvalget har et meget omfattende ansvar. Det er viktig at vi er treffsikre med de tingene vi ser på. Det er en utfordring å fange opp de viktige sakene. Vi har gjennomført en spørreundersøkelse for å finne ut hva fylkeskommunen forventer, og på hvilke områder de mener det er behov for en nærmere kontroll. Dette har gitt oss nyttige innspill i planleggingen av arbeidet.

6. Hvordan tror du eventuelle endringer i kommunestrukturen vil påvirke kontrollutvalgenes arbeid?

Det er avhengig av hva som kommer til å skje med fylkeskommunen. Fylkeskommunen har en utfordring med at det er så langt unna folks daglige liv og virke.

7. Kommuneloven er også lagt under lupen. Mener du det er behov for lovendringer for den kommunale egenkontrollen og kontrollutvalgene?

Jeg mener det er viktig å få på plass klare regler for høringer. Vi har laget et eget reglement som skal behandles av fylkestinget om kort tid.

Ellers mener jeg det er behov for klarere regler med detaljerte krav til administrasjonssjefens internkontroll.

8. Hva synes du om KU-konferansen?

Den er veldig bra med gode innledere. Jeg er svært godt fornøyd. Jeg synes det er flott at så mange kommer selv om det er på slutten av valgperioden.

9. Har du noen tanker om hvilken betydning kontrollutvalgskonferansen har?

Den betyr svært mye. Her får vi viktige innspill, og den bidrar til å gi oss selvtillit som kontrollutvalgsmedlemmer og en trygghet for at det vi gjør er viktig og riktig. Den dekker et viktig behov. Vi velger å møte med flere slik at det blir lettere for oss å utnytte det vi tar med oss fra konferansen i det videre arbeidet.

10. Har du spesielle ønsker om tema på de framtidige kontrollutvalgskonferansene?

Jeg ønsker å lære mer om forvaltningsrevisjon. Det er dessuten alltid interessant å høre åpne og ærlige redogjørelser om tilfeller der ting har gått galt og den politiske håndteringen av dette.

11. Tror du at du kommer til å delta på konferansen igjen?

Dersom jeg fortsetter i kontrollutvalget er svaret et klart ja.

Rolf Magne Hansen (A), Lyngen kommune

Andre periode i kontrollutvalget. Deltar på konferansen for 6. gang.



1. Hvorfor ble du kontrollutvalgsmedlem?

Jeg synes kontrollutvalget er et spennende utvalg og valgte det av egen vilje. Jeg har vært aktiv i lokalpolitikken siden 1991 og sitter også i kommunestyret. I min første periode i kontrollutvalget var jeg leder. I Lyngen er det opposisjonen som har ledervervet.

2. Kan du sitt litt om hvordan du har opplevd å sitte i kontrollutvalget?

Jeg opplever det som interessant og meningsfullt. Jeg synes det er gledelig at kontrollutvalget nå får mer gehør for sitt arbeid enn tidligere. Jeg merker en større respekt for utvalget og en større forståelse for at kontrollutvalget er et redskap for kommunestyret. Det er viktig at kontrollutvalget har en stemme inn i kommunestyret. Jeg reklamerer gjerne for kontrollutvalget der jeg ferdes i politikken.

3. Til høsten er det kommunevalg. Ønsker du å fortsette i kontrollutvalget?

- Jeg har ikke bestemt meg ennå. Jeg ønsker å være politisk aktiv også på andre felt.
4. Har du opplevd noen overraskelser undervegs?
Jeg satt jo som leder i forrige periode og opplevde at saker unnatt offentlighet havnet i media. Det var svært ubehagelig, og jeg følte at jeg ikke kunne fortsette i et utvalg der jeg ikke kunne ha tillit til at alle medlemmene respekterte bestemmelsene om taushet. Jeg ba da om fritak, men det ble avslått av kommunestyret. Kommunestyret ønsket å beholde det sittende utvalget.
5. Hva mener du er de største utfordringene for kontrollutvalget?
Det er et viktig utvalg som skal bidra til å gi innbyggerne tillit og være en garanti for at ting som dukker opp blir grepet fatt i. Jeg mener det er av avgjørende betydning at kommunestyret har respekt for kontrollutvalgets funksjon og ansvar. Dette er noe vi må jobbe med kontinuerlig. Kontrollutvalget skal ha tillit både blant innbyggerne og i kommunestyret.
6. Hvordan tror du eventuelle endringer i kommunestrukturen vil påvirke kontrollutvalgenes arbeid?
Vi er en liten kommune med 3000 innbyggere. Her er det tette og gjennomslittige forhold der det er lett å ta tak i tingene. Jeg tror det vil bli mindre oversiktlig i en større kommune.
7. Kommuneloven er også lagt under lupen. Mener du det er behov for lovendringer for den kommunale egenkontrollen og kontrollutvalgene?
Jeg synes dagens bestemmelser om sekretariatet og revisjonen gir gode og ryddige forhold. Men med referanse til rapporten med « 85 tilrådingar » mener jeg det er behov for å gjøre rådmannens ansvar for internkontrollen tydeligere. Kontrollutvalget bør benytte seg av muligheten til å kalle inn rådmannen for å redegjøre for hvordan han ivaretar den interne kontrollen.
8. Hva synes du om KU-konferansen?
Den er veldig bra. Den gir faglig påfyll, og jeg gleder meg hvert år.
9. Har du noen tanker om hvilken betydning kontrollutvalgskonferansen har?
Her treffer vi andre som driver med det samme og kan knytte kontakter. Den er en «gulrot» for oss som sitter i kontrollutvalget, og den gir oss større selvtillit.
10. Har du spesielle ønsker om tema på de framtidige kontrollutvalgskonferansene?
Den må fange opp tidsaktuelle problemstillinger slik den har gjort til nå, for eksempel angående kommunestrukturdiskusjonen, samhandlingsreformen og NAV-reformen.
11. Tror du at du kommer til å delta på konferansen igjen?
Ja, helt klart dersom jeg fortsetter i kontrollutvalget.
- Laila Roel (A) Inderøy kommune**
Leder i inneværende periode. Deltar på KU-konferansen for tredje gang.
- 
1. Hvorfor ble du kontrollutvalgsmedlem?
Lang erfaring i politikk kan vel være en grunn. Har vært politiker på alle tre forvaltningsnivåene. Jeg kom med i lokalpolitikken i 1975. Etter en periode i kommunestyret var jeg i fylkestinget fram til 2003, jeg er nå inne i min tredje periode i kommunestyret etter det. Har også et år som rådgiver i Regjering. Jeg ble spurt om å sitte i kontrollutvalget etter forrige valg og sa ja.
2. Kan du sitt litt om hvordan du har opplevd å sitte i kontrollutvalget?
Det har vært in-
teressant. Det er viktig å være på vakt hele tiden og følge godt med. Heldigvis har vi god hjelp av kontrollutvalgsssekretariatet og revisjonen.
3. Til høsten er det kommunevalg. Ønsker du å fortsette i kontrollutvalget?
Jeg har sagt nei til å stå på liste ved neste valg, men jeg fortsetter gjerne i kontrollutvalget om jeg blir spurt.
4. Har du opplevd noen overraskelser undervegs?
Heldigvis har vi rolige og ordentlige forhold i vår kommune. Kommunen gjør en god jobb. Jeg ser at forvaltningsrevisjon og selskapskontroll er viktige redskaper for oss.
5. Hva mener du er de største utfordringene for kontrollutvalget?
Det er å finne de riktige områdene å kontrollere. Kontrollutvalget kan jo ikke kontrollere alle detaljer. Det er viktig at folk forstår at vi ikke er et ankeorgan de kan bruke når de ikke er fornøyd med vedtakene som er fattet i de kommunale organene.
6. Hvordan tror du eventuelle endringer i kommunestrukturen vil påvirke kontrollutvalgenes arbeid?
Det vil jo føre til større kommuner og dermed et større ansvar med mer som skal kontrolleres.
7. Kommuneloven er også lagt under lupen. Mener du det er behov

for lovendringer for den kommunale egenkontrollen og kontrollutvalgene?

Det er viktig med en gjennomgang av kommuneloven. Jeg avventer resultatene av kommunelovutvalget.

8. Hva synes du om KU-konferansen?
Den er viktig for oss, og jeg gleder meg til den hvert år.
9. Har du noen tanker om hvilken betydning kon-

trollutvalgskonferansen har?

Den gir oss kontrollutvalgsmedlemmer faglig påfyll. Her treffer vi andre som driver med det samme. Vi kan utveksle erfaringer. Det er viktig at det legges inn gode pauser som muliggjør dette.

10. Har du spesielle ønsker om tema på de framtidige kontrollutvalgskonferansene?
Hver konferanse er jo

«ny». Det er viktig at konferansen fanger opp og setter dagsaktuelle ting på dagsorden.

11. Tror du at du kommer til å delta på konferansen igjen?
Ja, så sant jeg fortsetter i kontrollutvalget.
12. Har du andre kommentarer og synspunkter?
Jeg vil framheve at det er uhyre viktig at kontrollutvalgsmed-

lemmer får skoling og opplæring. Det er helt nødvendig for at vi skal kunne gjøre en god jobb.

Velkommen tilbake i 2016!
3. - 4. februar, samme sted

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 **Tom Øyvind Heitmann**, forvaltningsrevisor,
Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS

Rådmannen har ordet

Før kontrollutvalget rapporterer resultatene av sitt arbeid til kommunestyre/fylkesting skal administrasjonssjefen gis anledning til å uttale seg om sakene.¹ Dette følger av kommuneloven og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.



Shutterstock.com

¹ Med administrasjonssjef/rådmann menes det også kommune-/by-/fylkesråd.

” Samlet sett vil jeg hevde at de undersøkte uttalelsene viser at intensjonen om at det er rådmannen som skal uttale seg, i stor grad etterleves i praksis.”

Denne artikkelen søker å belyse hvorvidt rådmenn bruker denne anledningen i forbindelse med forvaltningsrevisjon, og i så fall på hvilken måte dette kommer til uttrykk. Avslutningsvis gjøres det en diskusjon om hvorvidt uttalelsene representerer motstand eller vilje til læring.

Administrasjonssjefens uttalelsesrett

I kommuneloven § 77 nr. 6 heter det at kontrollutvalget skal rapportere resultatene av sitt arbeid til kommunestyret/fylkestinget. Det heter videre at resultatene *skal* ha vært forelagt administrasjonssjefen til uttalelse før en sak rapporteres til disse organene. Denne retten kan videre sees i sammenheng med forvaltningsloven § 17 første setning, som krever at en sak skal være så godt opplyst som mulig før vedtak treffes.² Dette for å sikre en fullstendig saksbehandling.³ I så måte er dette en konkret utledning av det kontradiktoriske prinsipp på den kommunale egenkontrollens område.⁴

Verken loven eller forarbeidene er helt klare på hvilke saker som skal forelegges administrasjonssjefen til uttalelse.⁵ Kommunal – og moderniseringsdepartementet har imidlertid uttalt at denne plikten i hvert fall vil omfatte de saker der utvalget skal rapportere i henhold til bestemmelsene i forskrift. Bestemmelsen i loven inneholder imidlertid intet eksplisitt krav om kommunikasjon med administrasjonssjefen i andre saker – for eksempel forslag til virksomhetsplaner, planer for forvaltningsrevisjon m.m. Etter departementets oppfatning tilsier heller ikke hensynet bak regelen at man tolker inn en slik plikt i lovbestemmelsen.

I forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. § 8 er administrasjonssjefens rett til å uttale seg utdypet. Her heter det at revisor fortløpende skal rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner. Det heter videre at administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet *skal* gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten. Til slutt heter det at administrasjonssjefens eller kommune-/fylkesrådets kommentarer *skal* fremgå av rapporten. Dette kravet er også inntatt i blant annet RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon pkt. 16) og pkt. 40) siste kulepunkt.

I kommentarer til denne bestemmelsen (§ 8) er det uttrykt at det er «den øverste administrative ansvarlige som skal uttale seg, jf. kommuneloven § 23. nr. 1», og at det ikke vil være i samsvar med forskriftene «dersom det er en driftsenhetsleder som alene uttaler seg».⁶ Imidlertid er det slik at ulovfestet rett gir administrasjonssjefen anledning til å delegerer sin myndighet til underordnede i administrasjonen.⁷ Dette betyr at det ikke er noe i veien for at administrasjonssjefen delegerer til en underordnet å utarbeide og oversende uttalelse til revisjonen. Det viktige er at det er administrasjonssjefen som er gitt «anledning» til å uttale seg, og at uttalelsen er utformet på administrasjonssjefens vegne.

I *Veileder i forvaltningsrevisjon* er det anbefalt at rapporten som blir oversendt på høring, er så gjennomarbeidet som mulig, og at den er kvalitetssikret overfor reviderte enheter, slik at det er lite sannsynlig at det vil være behov for endringer i framstillingen av fakta i den endelige rapporten.⁸ Dette vil igjen gjøre at administrasjonssjefen kan konsentrere sin høringsuttalelse om vurderingene, konklusjonene og anbefalingene i rapporten, samt beskrive hva kommunen vil gjøre for å følge opp de forbedringsområder som undersøkelsen avdekker. Dette betyr at en kan anta at jo mer fakta i en rapport som er verifisert, desto mindre

2 Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon), på side 106.

3 Bråthen, Bjørn. m.fl.; Tilsyn og revisjon i kommunal sektor (2. utgave 2011), på side 164.

4 Det kontradiktoriske prinsipp er en (strafferetts)prosesserettslig grunnsetning som går ut på at begge parter skal ha hatt anledning til å gjøre seg kjent med motpartens anførsler og uttalt seg om disse, før dom blir avsagt.

Se https://snl.no/kontradiktorisk_prinsipp

5 Sak 08/1510 Kommunelova § 77 nr. 6 og kontrollutvalgforskrifta §§ 8, 11- 12 og § 15; Framlegging for administrasjonssjefen før kontrollutvalet rapporterer til fylkestinget.

6 Bråthen, Bjørn. m.fl.; Tilsyn og revisjon i kommunal sektor (2. utgave 2011), på side 164.

7 Innenfor de rammer som er fastsatt i lov/forskrift eller satt av kommunestyret.

8 NKRF; Veileder i forvaltningsrevisjon (1. utgave 2006) på side 55-56.

uenighet om fakta i administrasjonssjefens uttalelse.⁹

På bakgrunn av dette kan man utlede følgende:

- Rådmenn *skal* gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn
- Det er rådmannen som *skal* avgi uttalelsen
- Uttalelsen *kan* utarbeides av rådmannens underordnede
- Rådmannens uttalelse *bør* ikke gjelde uenighet om fakta
- Rådmannens uttalelse *bør* gjelde vurderinger, konklusjoner og anbefalinger
- Rådmannens uttalelse *bør* ta for seg tiltak for å følge opp forbedringsområder

Problemstilling

På bakgrunn av det som er nevnt ovenfor, stilte jeg meg selv følgende spørsmål:

I hvilken grad benytter rådmenn seg av deres anledning til å gi uttrykk for sitt syn i forbindelse med forvaltningsrevisjon, og i så fall på hvilken måte dette kommer til uttrykk i rapportene?

For å finne svar på dette utledet jeg følgende fem delspørsmål:

- I hvilket omfang blir anledningen til å uttale seg benyttet?
- Hvem er det som uttaler seg?
- Hva omhandles i uttalelsen?
- Er rådmannen enig/uenig i fakta, vurderinger, konklusjoner eller anbefalinger?
- Presenteres det hva kommunen (rådmannen) vil gjøre for å følge opp rapporten?

Data¹⁰

Min undersøkelse har tatt utgangspunkt i de rapportene etter forvaltningsrevisjon som er tilgjengelig i det offentlige registeret for forvaltningsrevisjon.¹¹ På bakgrunn av disse valgte jeg i utgangspunktet den nyeste (sist publiserte) rapporten fra hver av revisjonsenheter som er å finne i registret.^{12 13}

Til sammen har jeg gjennomgått 48 rapporter fordelt på 51 kommuner. I tabell 1 nedenfor framgår hvilke vurderingstema rapportene omhandler.¹⁴

Tabell 1: Vurderingstema

Vurderingstema	Antall	Prosent
Måloppnåelse	3	6
Produktivitet	1	2
Kvalitet	1	2
Regeletterlevelse	28	58
Styringsinformasjon/- verktøy	15	31
Brukertilpassede tjenester og myndighetsutøvelse	0	0
Virksomhetsstyring	0	0
Granskning og misligheter	0	0
Sum	48	100

Som det framgår av tabell 1 omfatter de fleste rapportene som er valgt ut vurderingstemaene styringsinformasjon og regeletterlevelse. Rapportene med styringsinformasjon som tema gjelder blant annet tjenesteområdene forvaltning av eiendeler, internkontroll, etikk, effektivering av politiske vedtak og eiendomsforvaltning. Rapportene med regeletterlevelse gjelder blant annet tjenesteområdene anskaffelser, etikk, delegasjon av myndighet og internkontroll.

Én av rapportene gjaldt fem kommuner (og høringsuttalelser), og én av rapportene verken henviste til, gjenga eller hadde rådmannens uttalelse som vedlegg. For to rapporter hadde ikke rådmennene benyttet seg av anledningen til å uttale seg. Dette betyr at jeg til sammen har undersøkt 49 høringsuttalelser.

I hvilket omfang blir anledningen til å uttale seg benyttet?

Gjennomgangen viser at rådmenn ble gitt anledning til å uttale seg i 47 av de 48 undersøkte rapportene.¹⁵ Dette er for så vidt ikke et overraskende funn, spesielt siden rådmannens uttalerett er nedfelt i lov, forskrift og RSK 001. Det kan derfor konkluderes med at det er vanlig at rådmenn blir gitt anledning til å uttale seg om rapporter etter gjennomført forvaltningsrevisjon. Foruten om to tilfeller viser undersøkelsen at det ble gitt uttalelse på kommunens vegne i alle tilfellene der det var gitt anledning til det.

9 Fakta kan verifiseres på flere måter. For det første ved å sende intervjunotat til verifisering hos informantene, eller ved å sende et utkast til rapport på verifisering.

10 For nærmere informasjon om datagrunnlaget kan jeg kontaktes via e-post tomoyvindheit@gmail.com.

11 Registeret er opprettet av Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) og inneholder rapporter fra gjennomførte forvaltningsrevisjoner i norske kommuner og fylkeskommuner fra 2005 og fram til i dag. Per 4. desember 2014 inneholdt registeret 2261 rapporter. Se <http://www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144>

12 Det var i alt 49 revisjonsenheter med rapporter i forvaltningsrevisjonsregisteret. Én av disse hadde imidlertid ikke fullverdige rapporter i registeret, men kun sammendrag..

13 I noen tilfeller gjaldt rapportene selskapskontroller. Jeg valgte da neste rapport i rekken av rapporter fra respektive revisjonsenhet.

14 Min inndeling i vurderingstema er lik den inndeling som er gjort i registeret for forvaltningsrevisjon

15 I en av rapportene framgår ikke rådmannens uttalelse, verken som henvisning, gjengivelse eller vedlegg. Det kan hende at rådmannens uttalelse har fulgt den videre behandling av saken uten at den framgår av rapporten.

13 (25 prosent) av uttalelsene ble nevnt som henvisning i rapportene. 16 (31 prosent) av uttalelsene ble gjengitt i rapportene, og 28 (54 prosent) av uttalelsene var vedlagt rapportene. I de fleste tilfellene var det en kombinasjon av disse. I en av rapportene ble det ikke nevnt noe om rådmannens uttalelse.

Den gjennomsnittlige lengden på uttalelsene var på 1,3 A4-sider. Flesteparten (31) av uttalelsene var på 1 side eller mindre. 12 av uttalelsene var på mellom 2-3 sider. 3 uttalelser var på 4 sider. Den lengste uttalelsen var på 5 sider. Den korteste uttalelsen utgjorde om lag 1 setning.

Hvem er det som uttaler seg?

Min gjennomgang viser at det var rådmannen alene som uttalte seg i 31 (63 prosent) av uttalelsene. I 8 av uttalelsene var det rådmenn og en underordnede som uttalte seg i fellesskap. I de resterende uttalelsene var det henholdsvis underordnede alene (6) og byråd/fylkesråd (4) som uttalte seg. For én av uttalelsene er det usikkert hvem som uttalte seg.

I de tilfellene der rådmenn uttalte seg alene er det ikke utelukket at uttalelsene kan være utarbeidet av underordnede. I de tilfellene der det er underordnede som alene har uttalt seg, kan rådmannen ha vært involvert blant annet ved gjennomlesing og godkjenning av uttalelsene. Dette betyr at rådmenn kan ha uttalt seg i mer enn de 31 uttalelsene som er signert av rådmennene alene.

Samlet sett vil jeg hevde at de undersøkte uttalelsene viser at intensjonen om at det er rådmannen som skal uttale seg, i stor grad etterlevs i praksis. Dersom det er gitt uttalelser som ikke er «velsignet» av rådmannen, vil dette, slik jeg ser det, ikke være i tråd med intensjonen bak forskriftens bestemmelse om rådmannens rett til å uttale seg.

Hva omhandles i uttalelsen?

Det er vanskelig å gjøre en god systematisering av hva uttalelsene tar for seg. Dette fordi revisjonskriterier, fakta, vurderinger, konklusjoner og anbefalinger i rapportene griper inn i hverandre, spesielt i høringsuttalelsene. Eller for å si det på en annen måte; alt henger sammen med alt. Jeg har likevel forsøkt å gjøre en grov sortering av hvilke forhold som omtales i uttalelsene.

I tabell 2 nedenfor framgår det at om lag halvparten av uttalelsene tar for seg fakta (25), 20 uttalelser tar for seg forbedringspotensial og 17 uttalelser tar for seg anbefalinger. Videre ser vi at 3 uttalelser tar for seg metode, 4 tar for seg revisjonskriterier og 9 tar for seg konklusjoner. I de fleste tilfellene var det en kombinasjon av disse.

Tabell 2: Innholdet i uttalelsene

Innhold	Antall	Prosent
Metode	3	6
Revisjonskriterier	4	8
Fakta	25	36
Vurderinger	11	22
Konklusjoner	9	18
Anbefalinger	17	34
Forbedringspotensial	20	41
Generelt enig	13	26

Noen av funnene ovenfor er ikke slik jeg forventet meg. For det første forventet jeg ikke at så mye som over halvparten av uttalelsene skulle omhandle faktiske forhold. Dette skyldes det forhold at fakta i hovedregelen skal være verifisert i forkant av at rapporter sendes på høring til rådmannen. Man skulle derfor tro at spørsmål om fakta ville være løst på et tidligere stadium i prosessen. Videre er det slik at rådmannens høringsrett etter forskriftens intensjon bør gjelde revisjonens vurderinger, konklusjoner og anbefalinger. For det andre er jeg (positivt) overrasket over at så mange av uttalelsene rettet blikket framover, og uttrykker rådmenns forslag til tiltak for å lukke avvik og rette opp svakheter og mangler (forbedringspotensial). For det tredje overrasker det meg noe at kun tre uttalelser tok for seg revisjonens anvendte metode, og at kun fire uttalelser tok for seg revisjonens anvendelse av revisjonskriterier. Dette kan tyde på at rådmenn generelt sett har tillit til revisjonens faglige kompetanse, og/eller at spørsmål om dette har blitt klarlagt på et tidligere stadium i prosessen.

Er rådmannen enig eller uenig?

I tabell 3 nedenfor framgår hvorvidt uttalelsene ga uttrykk for enighet eller uenighet sett i forhold til hovedelementene i rapporter etter forvaltningsrevisjon.

Tabell 3: Enighet eller uenighet

Faktorer	Enig	Uenig
Metode	0	3
Revisjonskriterier	2	2
Fakta	12	15
Vurderinger	6	5
Konklusjoner	8	2
Anbefalinger	16	2
Enig i alt	13	
	57	29

"... konkludere med at rådmenn i høyeste grad benytter seg av anledningen til å uttale seg om rapporter etter forvaltningsrevisjon."

For det første ser vi at det generelt sett er større grad av enighet (57) enn av uenighet (27). For det andre ser vi at uttalelsene så å si fordeler seg likt når det gjelder graden av enighet vedrørende fakta. For det tredje ser vi at et overveldende flertall av uttalelsene uttrykker enighet om anbefalingene i rapportene. For det fjerde ser vi at der metode og revisjonskriterier har blitt omtalt i uttalelsene, så er det med et negativt fortegn.

Presenteres det hva kommunen vil gjøre for å følge opp rapporten?

Som det framgår av tabell 3 ovenfor så var det et overveldende flertall av uttalelsene som ga uttrykk for enighet med de anbefalingene som ble presentert i rapportene. Videre ser vi av tabell 2 ovenfor at det ble uttrykt forbedringspotensial i 20 av de gjennomgåtte uttalelsene. I noen av disse tilfellene gjelder dette direkte støtte til revisjonens anbefalinger, og i andre tilfeller presenterte uttalelsene forslag til tiltak utover det som ble anbefalt i rapportene.

Diskusjon - Motstand eller læring?

Av det som er nevnt ovenfor kan vi konkludere med at rådmenn i høyeste grad benytter seg av anledningen til å uttale seg om rapporter etter forvaltningsrevisjon. Dette kan tyde på at rådmenn i stor grad ser det som viktig å bidra med sine synspunkter. Imidlertid har vi sett at uttalelsene varierer både i kvantitet (omfang) og kvalitet (innhold).

Et neste spørsmål som da melder seg, er hvorvidt rådmenns uttalelser representerer motstand mot eller vilje til læring/endring? Eller sagt på en annen måte; hvorvidt det er slik at rådmenns uttalelser fungerer som katalysatorer (som legger til rette for endring) eller som inhibitorer (som svekker eller hindrer endring)? Kort sag: Uttrykker uttalelsene endringsvilje eller motstand?

Tidligere studier viser at kontrollutvalg og revisjon i stor grad får gjennomslag for sine synspunkter og merknader i sentrale kommunale organ.¹⁶ Opedal og Østveiten¹⁷ sin studie viste blant annet at forvalt-

ningsrevisjoner ble vurdert å gi et viktig bidrag til etterleving av gjeldende regler og rutiner. En studie utført av Johnsen m.fl.¹⁸ viste en entydig, positiv innstilling til forvaltningsrevisjon. En tredje studie gjennomført av Clausen og Madsen¹⁹ viste indikasjoner på at særlig rådmennene framhevet at de aller fleste forvaltningsrevisjonene er gode og konstruktive bidrag til hvordan administrasjonen og forvaltningen kan bli bedre. De konkluderte med at forvaltningsrevisjon synes å fungere som et godt virkemiddel og et godt redskap i den kommunale egenkontrollen. En studie gjort av Deloitte på vegne av Kommunal- og moderniseringsdepartementet viser det samme.²⁰ Her framgår det blant annet at flere av rådmennene som ble intervjuet hadde en positiv holdning til forvaltningsrevisjoner,²¹ og at mer enn halvparten (63 prosent) av de rådmennene som ble spurt opplevde at forvaltningsrevisjoner fører til læring og forbedring i forvaltningen.²²

En slik positiv holdning til forvaltningsrevisjoner kan imidlertid ikke tas for gitt. I en studie gjennomført av Reichborn-Kjennerud²³ går det blant annet fram at ansatte i departement var mer negative til rapporter etter forvaltningsrevisjon enn ansatte i direktorat. Videre viste studien at statlige ledere var mer negative til rapportene enn øvrige ansatte. Imidlertid hadde majoriteten av respondentene i studien en positiv holdning til forvaltningsrevisjon.

På bakgrunn av det som er nevnt ovenfor, er det derfor rimelig grunn til å forvente at rådmenns uttalelser gjenspeiler en relativ positiv holdning til rapporter etter forvaltningsrevisjon. Min gjennom-

16 Laastad, Bodhild; Forvaltningsrevisjon - «Kontroll eller læring, eller ja takk, begge delar?»; I Kommunerevisoren nr. 1/14.

17 Opedal og Østveiten; «Full kontroll - En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner; NIBR prosjektrapport 2000:10.

18 Johnsen, Å., P. Meklin, L. Oulasvirta, j. Vakkuri; «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway»; The European Accounting Review, 10 (3): 583-599, 2001.

19 Clausen, T. H. og E. L. Madsen; «Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner; NF-rapport 13/2009, Bodø: Nordlandsforskning.

20 Deloitte; «Evaluering - Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat»; desember 2014.

21 Deloitte; «Evaluering - Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat»; desember 2014, på side 117.

22 Deloitte; «Evaluering - Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat»; desember 2014, på side 143.

23 Reichborn-Kjennerud, Kristin; «Does performance auditing matter?»; Thesis for the degree of philosophiae (PhD), desember 2013.

gang av 49 uttalelser viser nettopp dette. Ingen av uttalelsene bar preg av en generell skepsis eller negativ holdning til forvaltningsrevisjon som sådan. En indikasjon på hvorvidt uttalelsene representerer vilje til eller motstand mot læring og endring, kan blant annet være i hvilken grad det uttrykkes enighet eller uenighet til det konkrete innholdet i rapportene.

Det er i den sammenheng viktig å nevne at eventuell uenighet ikke er ensbetydende med motstand, og at enighet ikke nødvendigvis er ensbetydende med vilje til endring og læring. Mitt hovedinntrykk er at de fleste uttalelsene bar preg av en positiv innstilling til rapportene. I tillegg var det flere rådmenn som presenterte hvordan avvik kunne rettes opp i. Rådmenns uttalelser er altså slik jeg ser det et uttrykk for vilje til læring og endring.

Min gjennomgang viser at uttalelsene i stor grad gjelder fakta, og i tillegg uttrykker mange av dem uenighet om dette. Som tidligere nevnt overrasker dette meg noe i og med at slikt skulle vært avklart på et tidligere stadium i prosessen, nærmere bestemt i verifiseringsfasen.

At det er rådmennene selv som uttaler seg i flertallet av uttalelsene som er undersøkt, kan være en indikasjon på at rapporter etter forvaltningsrevisjon blir oppfattet som viktige og nyttige av rådmennene. Dette kan bidra til at eventuelle endringer vil være forankret i kommunens øverste ledelse.

Avslutning

For å oppsummere er det altså slik at rådmenn i høyeste grad benytter seg av anledningen til å uttale seg om rapporter etter forvaltningsrevisjon. Det er videre grunn til å konkludere med at rådmenns uttalelser representerer vilje til læring og endring. Dette samsvarer i så fall med andre studier med dette som tema. På bakgrunn av dette kan man si at rådmenns uttalelser (i kraft av å representere deres holdning) ser ut til å fungere som katalysator for læring og endring mer enn som inhibitorer, som forhindrer læring og endring. Dette må videre antas å være avgjørende for i hvilken grad det er vilje til å følge opp rapportene i ettertid (i tråd med kommunestyrenes vedtak). Hvorvidt dette er tilfelle vil man måtte undersøke på et senere tidspunkt, det vil si etter at kontrollutvalgene har fulgt opp de omtalte rapportene. ☺

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

LEDIG STILLING

Søk etter «QR-reader» i AppStore (iPhone/iPad) eller i Google Play (Android) på din smarttelefon eller lesebrett og last ned en gratis app med QR-leser.

Skann QR-koden og få ledige stillinger innen revisjon av og tilsyn med kommunal virksomhet direkte på din smarttelefon eller ditt lesebrett.



www.nkrf.no/stilling_ledig



Av **Frode Grønvold**, administrasjonssjef, Oslo kommune, Kommunerevisjonen

Rutersaken har vært i Høyesterett

Den såkalte Rutersaken har vært en viktig sak for å definere hvor grensen går for hva som er korrupsjon.

Ikorthet handler saken om at fire personer deltar på tre middager som er betalt av Volvo, det er to personer fra Volvo, en fra Ruter¹ og en fra Unibuss².

Saken startet med at Oslo statsadvokatembeter ga driftssjefen i Ruter et forelegg for å ha mottatt utilbørlige fordeler (passiv korrupsjon). Driftssjefen nektet å vedta forelegget, og saken ble ført i tingrett (2013), lagmannsrett (2014) og helt til Høyesterett (2014). I tingretten ble driftssjefen dømt til bot på kroner 24 000, inndragning av kroner 4739 og saksomkostninger på kroner 10 000. I tingretten og i Høyesterett ble driftssjefen frikjent.

Lovparagrafen i tiltalen lyder: «for deg eller andre å ha krevd, mottatt eller akseptert et tilbud om utilbørlig fordel i anledning av stilling, verv eller oppdrag³». I tingretten innrømmet tiltalte at restaurantbesøkene hadde sammenheng med hans stiling i Ruter, dermed var det diskusjonen om det var utilbørlig som sto igjen. Tingretten diskuterte det ut i fra tre momenter.

1. Om det var gitt i forbindelse med anbudskonkurranser
2. Om det ble holdt skjult for arbeidsgiver
3. Om deltakelse var i strid med interne retningslinjer

Dommen viser til at utilbørlig er en rettslig standard og går tilbake til Ot.prp. nr. 78 (2002-2003)⁴ som sier «Mindre verdifulle gaver og andre fordeler som det vil stride mot alminnelige rettsbevissthet å kriminalisere, er ikke å anse som utilbørlig».

1 Ruter As er et felles administrasjonsselskap for kollektivtrafikken i Oslo og Akershus som er eid av Oslo kommune (60 prosent) og Akershus fylkeskommune (40 prosent).

2 Personen fra Unibuss var den tekniske sjefen som også sitter på tiltalebenken i korrupsjonssaken med kjerne i Unibuss og MAN.

Saken er behandlet i Oslo tingrett, men er anket.

3 Straffeloven § 276 a første ledd bokstav a.

4 Ot.prp. om Straffebud mot korrupsjon.

Tingretten fant at det var så mange anbuds-konkurranser i 2008 – 2012 at punkt 1 var oppfylt, og punkt 2 er oppfylt ved at driftssjefen ikke hadde tatt opp invitasjonene med sine nærmeste overordnede. Retten mente også at driftssjefen brøt Ruters interne reglement ved at middagene var egnet til å påvirke tiltaltes tjenestehandlinger samtidig som tiltalte har opptrådt slik at det kan skade Ruters omdømme.

Lagmannsretten drøftet de samme tre momentene, men her trekkes også forholdet mellom offentligrettslige krav ved anbudskonkurranser og Ruters interne etiske retningslinjer inn i diskusjonen. Også lagsmannsretten fastslår at det er «utilbørlighet» som er det avgjørende punktet. Retten støtter seg blant annet på Straffelovrådets innstilling⁵ hvor det sies «at selv om interne etiske regler for virksomheten er overtrådt, må det foreligge «et klart klanderverdig forhold». Fra rettspraksis vises det til at utilbørlighet «vil et stykke på vei kunne avhenge av hva som er alminnelig akseptert i bransjen, og hvorvidt ytelser skjer i full åpenhet eller forsøkes skjult»⁶, dette balanseres opp mot «grensen for hva en offentlig tjenestemann kan foreta seg, må trekkes snevrere enn hva som kan være akseptabelt i det private næringsliv»⁷. Lagmannsretten trekker dette sammen til at Ruter er et offentlig eid selskap, og at det kan være god grunn til å kreve større forsiktighet fra ansatte enn i tilsvarende privateide selskaper.

Til de tre momentene som var beskrevet både i forelegget og i tingrettsdommen konkluderte lagmannsretten med:

- At middagene ikke er gitt direkte i forbindelse med anbudskonkurranse.
- At driftssjefen ikke varselet sine overordnede fordi

5 Straffelovrådets innstilling (NOU 2002: 22).

6 RT 2009 side 130, avsnitt 36.

7 Matningsdal, Magnus, Norsk spesiell strafferett, 2010.

"Styreleder mener at denne typen sammenkomster «fullt ut er innenfor», det registreres med undring."

han «ikke anså dette nødvendig», men at han ikke hadde gjort noe aktivt for å skjule det heller.

- At driftssjefen mente at de tre middager i løpet av to år og «ikke uvanlige beløp til å være forretningsmiddager» ikke var i strid med Ruters etiske regler. Denne oppfatningen ble støttet av Ruters styreleder som «anså denne formen for sosialt kontakt som nyttig så vel som klart innenfor hva som var vanlig i forretningsliv generelt.

Lagmannsrettens flertall la også betydelig vekt på at det i dette tilfellet ikke foreligger bevis for at Volvo, som betalte for middagene, har hatt noe konkret motiv om påvirkning av Ruters representant.

I dommen står det også «Volvos representanter understreket at Volvo verken er i forhandlinger med Ruter, eller inngår kontrakt med Ruter, og dermed heller ikke har noen interesse av å påvirke Ruters representant i noen retning». Det er overraskende at denne påstand står udiskutert. Volvo har en interesse av at Ruter røper sine tanker om hvordan bussene bør være utformet, både for at Volvo kan påvirke utforming og for at Volvo skal kunne tilpasse sitt produkt til Ruters framtidige behov. I en slik sammenheng er det beleilig også å ha den tekniske sjefen til Unibuss, som skal gi tilbud til Ruter og kjøpe nye busser, og dermed er potensiell kunde til Volvo.

En lagdommer kom i likhet med rettens flertall til at driftssjefen skulle frifinnes, men lagdommeren trekker opp diskusjonen om viktigheten av at Ruter er et offentlig eid selskap og ev. korrupsjon er «ødeleggende for folks tillit til forvaltningens upartiskhet og integritet⁸». Lagdommeren kritiserte styrelederen i Ruter for at argumentene hans i politiavhør og i retten skaper en norm som «ville være helt å undergrave det systemet som var bygget opp med sikte på å sikre mot forskjellbehandling og å sikre hensynet til forutberegnelighet, gjennomsiktighet og etterprøvnbarhet». Denne lagdommeren oppsummerte med: «Med det syn og holdning styreleder i Ruter har gitt uttrykk for, viker lagdommeren tilbake for å straffe driftssjefen for at han har

forholdt seg i samsvar med det». Dette fokuserer på viktigheten av «The tone at the top» som grunnleggende i alt internkontrollarbeid, jf. bl.a. COSO⁹.

Etter frikjennelsen i lagmannsretten var det påtalemyndigheten som anket tolking av utilbørighetskriteriet til Høyesterett. Høyesterett gjennomgikk aktuelle punkter i Ruters etiske regler og konkluderer med at det gis uklare signaler. Førstevoterne skriver at «reglene er gitt en så alminnelig utforming at forholdet til dem ikke under noen omstendighet ville kunne tillegges særlig vekt ved vurdering av om det foreligger et utilbørlig forhold i straffelovens forstand»¹⁰. Det understrekes at det ikke tillegges domstolen å ta stilling til om driftssjefen har opptrådt kritikkverdig, bare om det er klart klanderverdig.

For å underbygge at Høyesterett forkaster anken, altså frikjenner driftssjefen, brukes også Ot.prp. nr. 78 (2002-2003):

Selv offentlig ansatte må imidlertid kunne akseptere en invitasjon til en konsert, en middag eller et annet liknende arrangement betalt av andre enn arbeidsgiver, hvor også representanter for andre virksomheter eller etater er invitert, uten å stå i fare for å bli dømt for korrupsjon. Dette må gjelde selv om arrangementet ikke innebærer noe faglig opplegg.

Behandlingen av denne saken viser at det ikke er noen klar nedre verdigrense for hva som kan oppfattes som korrupsjon. Det er om det er utilbørlig som er avgjørende. Det som imidlertid ikke er diskutert i dommen er den eksklusive forsamlingen, en leverandør, et busselskap og en person fra Ruter som er premisgiver i anbudsprosessen. Et viktig punkt i Ruters etiske regler er «at det ikke skader Ruters eller operatørens omdømme». Styreleder mener at denne typen sammenkomster «fullt ut er innenfor», det registreres med undring.

i ii iii

i Oslo Tingrett, 28.06.2013, 13-069981MED-OTIR/08
ii Borgarting Lagmannsrett, 06.05.2014, 13-143390AST-BORG/01
iii Norges Høyesterett, 05.09.2014, HR-2014-01779-A

Frode Grønvold er har en Master of Management grad fra BI, med sluttoppgave «Prinsipal – agent perspektiv på korrupsjon», har regnskapsrevisjonsutdannelse og er diplomert internrevisor. Han har jobbet i organisasjonslivet før han kom til Oslo kommune for 20 år siden, de siste ti årene i Kommunerevisjonen hvor han har jobbet med forvaltningsrevisjon og oppfølging av misligheter.

8 NOU 2002: 22 «En alminnelig straffebestemmelse mot korrupsjon».

9 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
10 Punkt (44)



Av **Morten Torkildsen**, direktør og fagansvarlig for gransking, BDOs Granskingsenhet

Kommunenes kontrollutvalg – vedtak om gransking

Denne artikkelen peker på noen av de utfordringer og vurderinger som et kontrollutvalg står overfor i forbindelse med bestilling av en gransking eller lignende undersøkelse.

Undertegnede har de siste 10 år gjennomført en rekke granskinger og utredninger på oppdrag for kommuner hvor oppdragsgiver som oftest har vært kommunens kontrollutvalg eller rådmann.

Iht. Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner skal blant annet kontrollutvalget:

... føre det løpende tilsyn og kontroll med den kommunale eller fylkeskommunale forvaltningen på vegne av kommunestyret eller fylkestinget, herunder påse at kommunen eller fylkeskommunen har en forsvarlig revisjonsordning.

Videre kan ikke kontrollutvalget:

... overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens eller fylkeskommunens folkevalgte organer.

I forskriften er kontrollutvalgets oppgaver i forbindelse med regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll nærmere beskrevet. Forskriften gir ingen direkte informasjon om kontrollutvalgets oppgaver i forbindelse med en gransking.

Kommunal- og regionaldepartementet utga i februar 2011 en veileder «Kontrollutvalgsboken» som beskriver kontrollutvalgets rolle og oppgaver. Her er også kontrollutvalgets mulighet til å benytte seg av gransking som undersøkelsesmetode omtalt. Nedenfor følger et utdrag fra denne veilederen som ethvert kontrollutvalg burde lese og tenke igjennom før man går til det skritt å vurdere gransking som metode:

«Begrepet gransking blir brukt om en rekke forhold som kontrollutvalget blir bedt om å undersøke.

Ofte blir begrepet brukt for å understreke at en ønsker å komme «*helt til bunns*» i en sak.»

«Det eksisterer få retningslinjer for hvordan en granskning kan gjennomføres. Gjennomføringen må tilpasses omfanget og konkrete forhold ved saken som skal granskes. Det er derfor viktig at det defineres et klart formål, tydelige problemstillinger og avgrensning. Mange av metodene som brukes i en forvaltningsrevisjon kan også brukes i en granskning. Dette gjelder for eksempel dokumentanalyse, intervju, stikkprøver med mer. Ved en granskning kan en i tillegg forsvare å benytte kontrollutvalgets eller revisjonens vide rett til innsyn. I en granskning stilles det også særskilte krav til ivaretagelse av personvern og rettsikkerhet (som for eksempel rett til bistand, partsrettigheter, uskyldspresumpsjon). Forsvarlighetsprinsippet (som for eksempel krav til kontradiksjon) og prinsippet om varsomhet kommer til anvendelse både når oppdragsgiver utformer granskers mandat og i granskers arbeid. Ved gjennomføring av en granskning er det spesielt viktig å huske på at de opplysninger som hentes inn kan bli bevismateriale i en eventuell etterfølgende rettsprosess.»

«*Tydelig mandat, retningslinjer og fremdriftsplan* – Dersom det er kontrollutvalget som er oppdragsgiver, må utvalget fastsette mandatet for granskingen og rammene for granskerens arbeid. Kontrollutvalget kan be gransker utarbeide en plan for arbeidet som legges frem for utvalget, og det kan avtales jevnlig rapportering om arbeidet. Kontrollutvalget kan spesielt oppfordre gransker til å informere kon-

“Det er i den sammenheng viktig å påpeke at ingen granskingssaker er like, og gjennomføringen av en gransking må derfor tilpasses den enkelte sak.”

trollutvalget dersom det oppstår uklarheter knyttet til mandatet for granskningen. Endringer i mandatet bør skje skriftlig. Det kan være hensiktsmessig å be gransker om å utarbeide retningslinjer som vil være førrende for arbeidet, og som legges frem for kontrollutvalget. Retningslinjene kan blant annet omfatte hvordan gransker vil forholde seg til prinsippene som for eksempel berørte parter rettigheter, rett til innsyn og kontradiksjon. Gransker bør også legge frem forventet tids- og ressursbruk. Kontrollutvalget bør likevel være varsom med å instruere gransker med hensyn til tidsbruk. Det er viktig at tidspress ikke medfører mangelfull granskning som kan gi uriktige konklusjoner eller som kan være i strid med forsvarlighetsprinsippet og andre veiledende prinsipper. I granskninger der omfanget er ukjent, er det viktig at kontrollutvalget og gransker har en løpende dialog. Videre bør det avklares hvordan gransker skal rapportere sine funn til kontrollutvalget.»

I motsetning til forvaltningsrevisjoner eller selskapskontroller, er ikke bestilling av en gransking en planlagt «årsaktivitet». En gransking bestilt av et kontrollutvalg er ofte et resultat av påstander om kritikkverdige forhold som kontrollutvalget umiddelbart må håndtere.

Forut for kontrollutvalget sin bestilling av gransking må man ha vurdert hvorvidt dette er en sak som egner seg for gransking. Kan det være slik at saken kun har kommet på agendaen ut fra et rent politisk motiv? Kan det forventes at en gransking vil resultere i fakta som gir kommunestyret et beslutningsgrunnlag? Er det samsvar mellom de spørsmål som skal besvares gjennom granskningen, den tid som gis for gjennomføringen av granskningen og de midler som settes av til gjennomføringen?

De fleste kontrollutvalg har ingen eller svært begrenset erfaring med både bestilling av gransking og hvordan granskningen bør eller skal gjennomføres. Det er ofte første gang noe slikt skal foretas. Kontrollutvalget må fastsette granskingens mandat. Dette omfatter også hvorvidt granskningen skal inneholde vurderinger (ofte innebærer dette juridiske vurderinger av de faktiske forhold kartlagt gjennom granskningen) eller utelukkende være en ren gransking som kartlegger faktum. Hvis juridiske vurderinger er en del av mandatet, medfører dette at gransker må

være advokat og etterleve Advokatforeningens retningslinjer for gjennomføring av granskinger. Kontrollutvalget må også være bevisst på kravet til kontradiksjon overfor berørte parter, og hvorvidt sikring og søk i elektronisk lagret informasjon vil være relevant for gransker. Det jeg vil frem til, er at det å gjennomføre en gransking som ivaretar et minimum av krav til personvern og rettssikkerhet, er relativt ressurskrevende. Dette står ofte i direkte motstrid til kontrollutvalgets ønske om at granskningen skal gjennomføres i løpet av en kort tidsperiode og innenfor en begrenset økonomisk ramme.

Anskaffelsen av denne type «lav-budsjett» granskinger finner som oftest sted ved at bestiller (kontrollutvalget eller dets sekretariat) sender ut en forespørsel til tre alternative tilbydere i form av et konkurransegrunnlag. I konkurransegrunnlaget fremkommer bakgrunnen for saken og hvilket mandat som kontrollutvalget har satt for granskningen, samt angivelse av en øvre økonomisk ramme for gjennomføringen. Min erfaring er at mandatene ofte er lite gjennomtenkte og gjør det vanskelig for gransker å besvare mandatet på en god måte. Dette vil igjen kunne medføre at sluttrapporten ikke gir et tilfredsstillende beslutningsgrunnlag for kommunens beslutningstakere. Som vist til over er det et spørsmål om hvorvidt granskningen også skal omfatte juridiske vurderinger, hvis så vil dette opplagt gi føringer for hvilke tilbydere som skal inviteres til å delta i anbudsprosessen. Mitt råd er at man ved bestilling av en gransking og dermed i utforming av et mandat skiller mellom gransking (faktakartlegging) og etterfølgende (juridiske) vurderinger. Ideelt sett bør granskningen og ev. juridiske vurderinger gjøres av to uavhengige parter. Ofte vil det også være slik at kommuneadvokaten i den respektive kommune har tilstrekkelig kompetanse til selv å gjennomføre slike vurderinger.

I «Kontrollutvalgsboken», som jeg har vist til innledningsvis, er det indirekte beskrevet mange gode momenter i forhold til hvordan et mandat bør utformes, hva som bør fremkomme i et konkurransegrunnlag til tilbydere, hvilke retningslinjer granskningen bør følge, tids- og ressursbruk for gjennomføring, osv. Er det å forvente at rammen for den granskningen man legger opp til faktisk vil medføre at man kommer til «bunns i saken»?

"Forut for kontrollutvalget sin bestilling av gransking må man ha vurdert hvorvidt dette er en sak som egner seg for gransking."

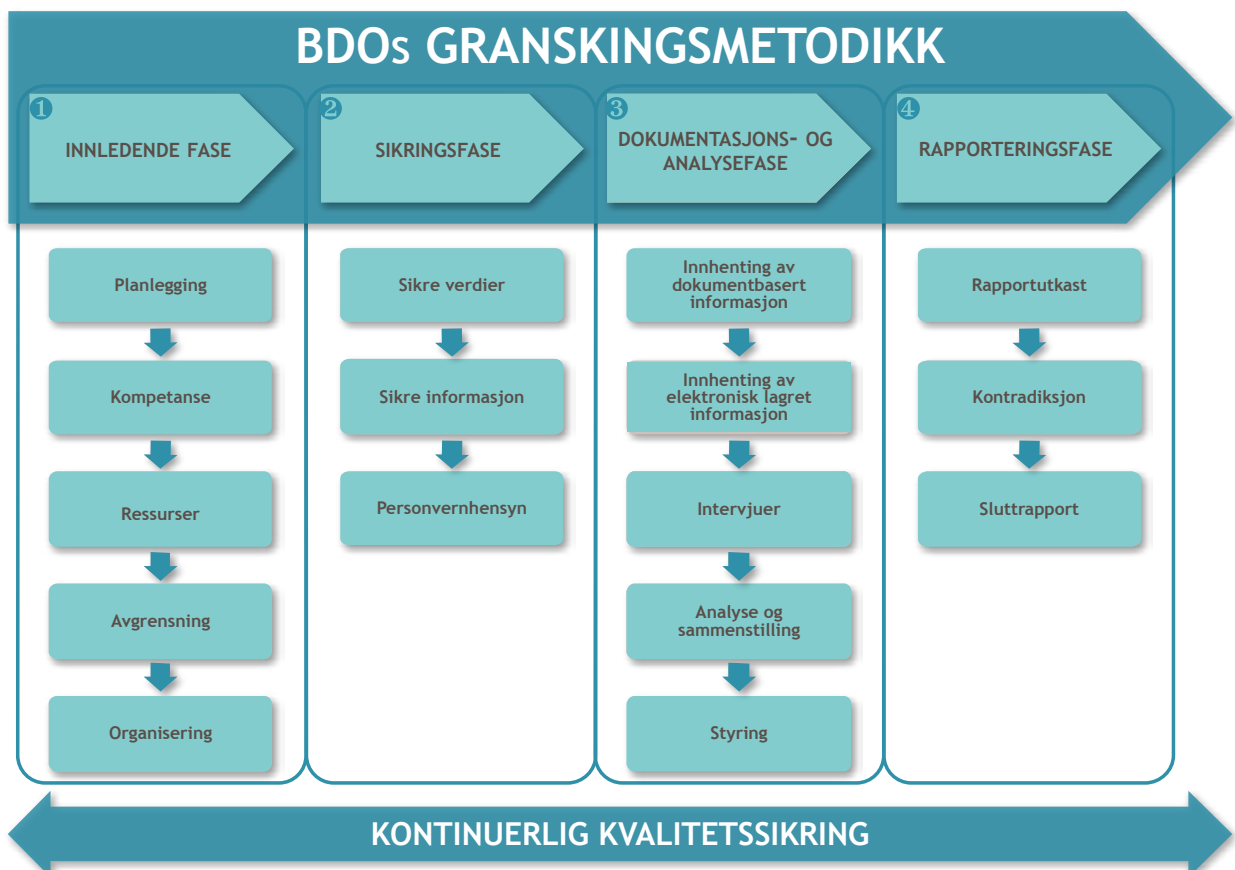
Valg av gransker er ingen lett beslutning! Hvem skal man invitere til å gi tilbud på utførelse av oppgavene? Mitt råd er her at man bør gå «bredt ut» i forhold til antall potensielle tilbydere man henvender seg til (ikke kun forholder seg til minimumskravet), videre må både mandatet og evalueringskriteriene være så konkrete som mulig. Tilbydere må ha utført tilsvarende oppdrag tidligere og må kunne oppgi referanser som kan kontaktes for uttalelser, dette bør veie tungt ved kontrollutvalgets valg av gransker.

For å illustrere nærmere at granskingsprosesser krever tid og ressurser har jeg nedenunder illustrert saksgangen (prosess) i en normal gransking om mulige irregulære forhold. BDOs metodikk ved slike utredninger ("granskingsmetodikk") er basert på anerkjente prinsipper for gjennomføring av utredninger/granskinger (deriblant Advokatforeningens veiledende retningslinjer), i kombina-

sjon med vår egen omfattende erfaring på området. Det er i den sammenheng viktig å påpeke at ingen granskingsaker er like, og gjennomføringen av en gransking må derfor tilpasses den enkelte sak. En gransking vil likevel alltid inneha et sett av elementer som vil danne det metodiske utgangspunkt for gjennomføring.

Jeg vil her ikke gå nærmere inn på de enkelte faser og elementer i gjennomføringen av en gransking, men det er viktig å påpeke at en gransking er en dynamisk prosess hvor man ikke nødvendigvis avslutter en fase og deretter automatisk "lukker døren".

Det som er viktig for kontrollutvalget å få med seg, er at i granskingsprosesser skal mange hensyn vurderes og at det foreligger visse «metodiske minimumskrav» man ikke skal fravike selv om man har dårlig tid og et begrenset budsjett. «Kontroll-



"Forskriften gir ingen direkte informasjon om kontrollutvalgets oppgaver i forbindelse med en gransking."

utvalgsboken» viser til kravet om ivaretagelse av personvern og rettssikkerhet. Krav om forutsigbarhet for de parter som er bidragsytere i en gransking, er også vesentlig. Min erfaring er at svært få oppdragsgivere (kontrollutvalg) har tenkt igjennom dette forut for beslutningen om gransking og hvilke konsekvenser dette vil kunne få for gjennomføring og ressursbruk.

Nedenfor følger noen enkle spørsmål som kontrollutvalget bør ha tenkt på og vurdert før man går til det skritt å «bestille en gransking»:

- Er dette en sak som egner seg for gransking?
- Hva ønsker vi å oppnå ved gjennomføring av en gransking?
- Hvilke oppgaver tror vi granskerne bør gjennomføre i saken?
- Er det sammenheng mellom den økonomiske ramme og den tid som kan settes av til granskingen og de oppgaver som skal utføres?

Mitt budskap er at politikerne i et kontrollutvalg i langt større grad bør vurdere hvorvidt gransking er en egnet metode for å kunne besvare *et omfattende mandat, innenfor et begrenset budsjett*. Ellers blir ofte resultatet at granskingen ikke resulterer i

et tilfredsstillende beslutningsgrunnlag og i stedet resulterer i at nye ubesvarte spørsmål virvles opp med tilhørende «støy» både internt i organisasjonen og i media. Med andre ord tilpass omfanget av granskingen til det/de spørsmål som absolutt må besvares slik at disse blir tilstrekkelig belyst, istedenfor at man ender opp med et sluttprodukt som medfører at man ikke kommer «*helt til bunns i en sak*». ☺

Morten Torkildsen er utdannet siviløkonom og har over 20 års erfaring som gransker. Morten har siden 2004 utført granskingsoppdrag som rådgiver og før dette som spesialetterforsker i Økokrim. Han har gransket eller etterforsket et vesentlig antall saker hvor det har foreligget mistanke om ulike former for økonomisk kriminalitet. Morten har omfattende internasjonal erfaring fra etterforskning av økonomisk kriminalitet. Morten var i tre år ansatt som «Financial Investigator» ved FN sin krigsforbryterdomstol i Haag. Han har omfattende erfaring fra håndtering av varslere gjennom daglig oppfølging av BDOs varslingsjeneste for kunder i ulike bransjer og sektorer.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► Arena for forvaltningsrevisjon 2015	18. – 19. mars	Gardemoen
► A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	21. – 22. april	Gardemoen
► NKRFs fagkonferanse 2015	8. – 9. juni	Kristiansand



www.nkrf.no

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



I SALG NÅ!

ØYVIND SUNDE
KOMMUNE
REGNSKAPET

7. UTGAVE

Les mer på nkkf.no

TEMARK - AGDER OG TELEMAR KONTROLLUTVALGS-SEKRETARIAT IKS



Alexander Etsy Jensen (25) er tilsatt som rådgiver fra 1. september 2014. Jensen er utdannet statsviter ved Universitetet i Agder. Han har flere års erfaring som fylkes- og kommune-politiker, deriblant som kontrollutvalgsleder i Vennesla kommune (2007-2011). Jensen har tidligere arbeidet som forvaltningsrevisor på kommune- og fylkesnivå. Han ser frem til å utvikle seg i et spennende fagmiljø med varierte arbeidsoppgaver i Temark, som nå er landets største kontrollutvalgssekretariat.



Benedikte Vonen (49) er ansatt som rådgiver fra 1. september 2014. Hun er utdannet siviløkonom fra Norges Handelshøyskole og har graden Master of Management fra Handelshøyskolen BI. Hun har bl.a. erfaring fra Telenor, Universitetet i Agder og Grimstad kommune, og kom fra stillingen som kommunalsjef personal og utvikling i Nissedal kommune. Hun har også bak seg en periode som folkevalgt i Aust-Agder fylkeskommune. Benedikte jobber i selskapets nyetablerte Agderkontor i Arendal.

ØSTFOLD KOMMUNEREVISJON IKS



Laila Nagelhus er ansatt som ny adm. direktør fra 19. januar 2015. Hun bor i Moss, og kommer fra rektorstilling i Fagskolen Oslo Akershus. Nagelhus har sin utdanning fra BI: Diplomøkonom med spesialisering i prosjektledelse og Master of Business Administration med fagkombinasjonen endringsledelse, strategisk markedsføring og lederutvikling og coaching.

AKERSHUS OG ØSTFOLD FYLKESREVISJON

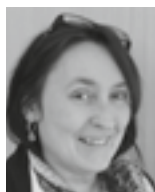


Camilla Larsson (25) er ansatt i fast stilling som regnskapsrevisor fra 1. desember 2014. Hun har treårig revisorutdannelse fra Universitetet i Agder, samt en master i økonomi fra samme sted. Camilla vil hovedsakelig arbeide med oppdrag knyttet til Akershus fylkeskommune.

KOMMUNEREVISJONSDISTRIKT 2 MØRE OG ROMSDAL



Anne Oterhals (f. 1961) ble tilsatt som regnskapsrevisor fra 1. november 2014. Hun har de siste 6 årene vært økonomisjef i Misund kommune og før den tid regnskapsrevisor i Kommunerevisjonsdistrikt 3 i Møre og Romsdal. Hun har 3-årig høyskole, økonomi og administrasjon med påbygging i revisjon, og ble godkjent registrert revisor i 2003.



June Beøy Fostervold (f. 1965) ble tilsatt som regnskapsrevisor fra 1. mai 2014. Hun har tidligere vært ansatt i Molde kommune, de siste 8 år som førstekonsulent på seksjon regnskap. Hun har 3-årig høyskole med Bachelorgrad i revisjon.



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:
Knut Erik Lie, NKRF

Annonsepriser:

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

Opplag: 2000
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:
Mercur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



NKRF fagkonferanse 2015

Velkommen på fagkonferansen

2015



Følg konferansen
på Twitter:
#fk15nkrf



Clarion Hotel Ernst, Kristiansand, 8.-9. juni



Norges Kommunerevisorforbund

- på vakt for fellesskapets verdier