

*Kommunerevisoren
ønsker alle lesere
et riktig
Godt Nytt År!*

2016

Les mer om:

Revisjon og tilsyn – kommunens «tredje øye»

Hvordan bygge
en etisk organisasjon?

Årsoppgjørrevisjonen
2015



- | | |
|---|---|
| <p>2 50 år siden ... Torbjørn Olsen</p> <p>3 Godt nytt år! Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Revisjon og tilsyn - kommunens «tredje øye» Ole Kristian Rogndokken, daglig leder, NKRF</p> <p>6 Hvordan bygge en etisk organisasjon? Lars Jacob Tynes Pedersen, førsteamanuensis, Norges Handelshøyskole</p> <p>9 Kronikk: Hvor mye gjeld kan kommunesektoren tåle? Rune Bye, fagsjef, KS</p> <p>10 Overordnet analyse for selskapskontroll Sverre B. Midthjell, rådgiver, Kontrollutvalgssekretariat Midt-Norge IKS</p> | <p>16 Samhandlingsreformen: Birgit Abelsen og Margrete Gaski, (NSDM), UiT Norges arktiske universitet</p> <p>21 Lean som virksomhetsstrategi i Vestre Toten Bjørn Fauchald, rådmann i Vestre Toten kommune</p> <p>25 Offentlighet og innsyn i styrearbeid Advokat Tone Molvær Berset, fagleder næringsjus, KS Bedrift</p> <p>27 Årsoppgjørrevisjonen 2015 Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF</p> <p>31 Kvalitet i revisjonsupphandlinger Karin Tengdelius, utveklingsledare, Ekonomi och styrning, Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)</p> |
|---|---|

50 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Med den utviklingen en hadde fått både på det maskinelle og regnskapsmessige området i det siste, og med de store kommuneenhetene en hadde fått mange steder de siste årene, hadde kurskomiteen funnet tiden inne til å utarbeide et kursopplegg som tok sikte på å gi en innføring i databehandling.

– Forbundsstyrets arbeidsutvalg godkjente kursopplegget og ga kurskomiteen fullmakt til å sette i gang.

Arbeidsutvalget var kjent med det samarbeidet som foregikk mellom Riksrevisjonen og Oslo kommunes revisorforening. Arbeidsutvalget uttrykte interesse for at dette samarbeidet skulle kunne utvides til også å omfatte NKRF.

Det skulle avvikles Nordisk sjefsrevisorkonferanse. Bladet siterte i den forbindelse forbundets mange-

årige leder, Ole N. Tveter, som, når det gjaldt avviklingen, skulle ha uttalt: "For guds skyld ikke flere foreninger med bestyrelse, kontingent, innbudte gjester og hva dertil hører."

Folkepensjon hadde lenge vært et tema og gjenstand for mange utredninger. I første nummer i 1966 ble Sosialdepartementets orientering i tilknytning til "Proposisjon til lov om folketrygd" gjengitt i sin helhet. – For 50 år siden ble grunnbeløpet satt til kr 5 400 (mot kr 90 000 i dag) og ekteparpensjonen til kr 8 100. – Etter departementets lovforslag skulle det være en ufravikelig aldersgrense på 70 år.

Bladet istemte et "Heia Buskerud" for der hadde 11 ansatte i Drammen kommunerevisjon meldt seg inn i NKRF.



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Godt nytt år!

Til de nye utvalgsmedlemmene er min anbefaling; bruk deres sekretariater og kommunens revisorer til å gi dere informasjon.

Nå håper jeg leserne av Kommunerevisoren har hatt en god juleferie og har samlet energi til å starte på et nytt år.

Etter høstens kommune- og fylkestingsvalg har det kommet mange nye medlemmer i kommunestyre, fylkesting og kontrollutvalg. Andelen av medlemmene i kontrollutvalgene som er skiftet ut er omtrent som i andre utvalg, dvs. ca. halvparten, men da kontrollutvalgene vanligvis har få medlemmer blir det jo sårbart. Informasjon om roller og oppgaver blir derfor viktig i starten av valgperioden. Til utvalgsmedlemmene er min anbefaling; bruk deres sekretariater og kommunens revisorer til å gi dere informasjon. Det er de som representerer kontinuiteten i systemet. Dette blir også påpekt av administrerende direktør i KS, Lasse Hansen, i et intervju i dette nummeret av Kommunerevisoren.

Kontrollutvalget er gjennom sin virksomhet med på å sikre demokratiet. Utvalget sikrer en gjennomslutning i kommunale organer, og fører tilsyn med at kommunestyrets vedtak blir etterlevd. For at dette systemet skal fungere er det viktig med god rolleforståelse, for kontrollutvalget kan også misbrukes. Av samme årsak er det også viktig at kommunestyret og fylkesting har forståelse for utvalgets rolle. Kontrollutvalget er deres organ og fører tilsyn med alle organer som er underordnet kommunestyret/fylkestinget. Det er ikke et klageorgan, og slettes ikke et organ for omkamp. Utvalget velger selv hvilke saker det vil behandle.

Noe av det første kontrollutvalgene skal starte med etter et valg er å skaffe seg en oversikt over sin kommune/fylkeskommune. Et virkemiddel i den sammenheng er den overordnede analysen, som skal gi grunnlag for planer for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Utvalget må få en forståelse for kommunens utfordringer.

For de kommunene og fylkeskommunene som står foran en sammenslåingsprosess i løpet av de nærmeste

årene, er det rimelig å anta at dette vil prege utvalgets arbeid. KS-direktør Lasse Hansen påpeker i intervjuet nevnt ovenfor, behovet for at utvalget er utviklingsorientert.

Kommunestyret skal i løpet av året vedta planer for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Mange kommuner velger å legge planene for en fireårsperiode. De skiftende omstendighetene vi har sett siste året viser med all tydelighet at det er et så langt perspektiv, at kontrollutvalget må få rom til å foreta omprioriteringer. Hvem hadde for eksempel sett for seg dagens flyktningssituasjon for ett år siden, og hvem vet hvordan den situasjonen ser ut om ett år?

Kontrollutvalget har en viktig oppgave. Det skal kjenne og forstå kommunens/fylkeskommunens virksomhet. I dette arbeidet er det selvsagt av avgjørende betydning at det spiller på sin sekretær og kommunens/fylkeskommunens revisor, og holder seg orientert om revisors arbeid.

Innenfor regnskapsrevisjon står vi foran en hektisk tid. Den 15. februar skal kommuner og fylkeskommuner avlegge årsregnskapet, og rådmannens årsberetning skal foreligge innen 31. mars. En av flere endringer som påvirker regnskapsåret 2015 er A-ordningen. Dette er en ordning for innrapportering til flere offentlige registre. Ordningen fører med seg endrede rapporteringsrutiner, som kan ha betydning for revisors arbeid. Dere finner mer om årsoppgjørsrevisjonen 2015 i en egen artikkel i dette nummeret av bladet.

Den 10. mars 2016 skal kommunelovutvalget avgi sin utredning. I mandatet for lovutvalget ligger blant annet at det skal vurdere tiltak for å styrke den kommunale egenkontrollen. Det vil påvirke innholdet i revisjonen og rådmannens intern kontroll, samt kontrollutvalgenes arbeid.

Vi venter i spenning på utvalgets anbefalinger. Før utvalget har avlagt sin rapport håper jeg vi møtes på vår kontrollutvalgskonferanse 3.- 4. februar.

«For at dette systemet skal fungere er det viktig med god rolleforståelse, for kontrollutvalget kan også misbrukes.»



Tekst: **Ole Kristian Rogndokken**,
daglig leder, NKRF

Revisjon og tilsyn - kommunens «tredje øye»

Kommunerevisoren møtte administrerende direktør i KS, Lasse Hansen, rett før KS skulle ha møte med statsministeren og flere statsråder for å drøfte flyktnings situasjonen.

Hansen fant likevel tid til et intervju med oss, det var jo et godt tegn.

Først en presentasjon av KS-direktøren. Lasse Hansen er telemarking og har mye av sin kommunale praksis fra samme fylket. Han er utdannet cand.agric. fra Norges Landbrukshøyskole og har jobbet til sammen ca. 20 år innenfor kommunal sektor. I 9,5 av disse årene har han vært rådmann, først i Notodden og deretter i Fredrikstad. Før dette igjen har han bl.a. jobbet 10 år i Miljødepartementet.

Hansen opplyser at han alltid har sett det som viktig å kunne gjøre bruk av revisors kunnskap i forbindelse med forbedringsarbeidet i kommunen. Rapportene som kommer fra revisjonen vil ofte innebære kritikk, men han mener det er viktigere å betrakte det som «gratis konsulentrapporter». Den innstillingen har også gjort at han alltid har hatt et godt forhold til kontrollutvalg og revisjonen. Som rådmann trenger man et «tredje øye» som kan se organisasjonen utenfra. Han viser til at de kontrollutvalgslederne han har stiftet bekjentskap med, nettopp har hatt et utviklingsperspektiv i utvalgets aktivitet. I drøft-

inger han har hatt med utvalgene har han ikke alltid vært enig i deres prioriteringer, men innrømmer at de, til hans overraskelse, har avdekket forhold som han burde hatt kjennskap til og som han burde gjøre noe med. Det betyr ikke at han alltid har likt resultatene, men kanskje nettopp derfor er det behov for det tredje, uavhengige «øyet».

Kommunesektoren står foran en kommunereform. Hvor omfattende den vil bli, og hvilket tempo den vil ha er ennå usikkert, men vi ser at flere kommuner i Vestfold har konkrete prosjekter i gang. KS følger med i hva som skjer, og har kontakt med SAS-kommunene (Sandefjord, Andebu og Stokke) der sammenslåingen allerede er vedtatt. På mange områder vil sammenslåingen av SAS-kommunene fungere som et pilotprosjekt. KS har også hatt kontakt med NAV der partnerskapet mellom stat og kommune er sterkt.

Kommunesektoren dekker et stort område, med mange fagfelt, så en kommunesammenslåing vil ha med seg mange utfordringer, ikke minst vil det være mange digitale utfordringer.



Foto: Johnny Syversen

KS vil ikke gå inn i de politiske prosessene, men er interessert i å utvikle en verktøykasse for kommunene. KS har allerede utgitt en rapport om arbeidsgiverpolitikk i kommunesammenslåinger.

Hansen peker også på betydningen av kulturarbeidet og betydningen av å få en god kultur i kommunene. Det hjelper lite med formelle prosedyrer dersom det er en kultur som overstyrrer aktiviteten, og uttrykker det slik «kulturen spiser organiseringen til frokost».

KS har tre hovedfunksjoner:

- Interessepolitisk aktør
- Arbeidsgiverorganisasjon
- Utviklingspartner

KS er i ferd med å styrke rollen som utviklingspartner, blant annet gjennom kontakten med SAS-kommunene og NAV.

KS har bl.a. utarbeidet:

- En guide til god ledelse
- Arbeidsgivermonitor
- Arbeidsgiverpolitikk i kommunesammenslåinger – Kunnskapsbaserte innspill til gode prosesser.
- Ny bok for folkevalgtopplæring, «Tillit», som også tar i seg det politiske lederskap
- Anbefaling om eierstyring, selskapsledelse og kontroll

Å gjennomføre en kommunesammenslåing er som å «skifte hoppdrakt i svevet». Det er en vanskelig øvelse. Mens den nye kommunen skal bygges, skal de gamle kommunene driftes. Derfor må det jobbes både med systemer, verktøykasser og holdninger.

Hansen hadde også noen betraktninger om tempoet i endringsprosessen. Han ga uttrykk for at når beslutningen først var tatt, ville det være bedre å gjennomføre endringsprosessen på kort tid. Trekker prosessen ut i tid vil det gjøre endringen tyngre.

Hansen var også opptatt av forholdet mellom stat og kommune. Kommunesektoren blir stadig mer brukt som dialogpartner for staten, noe han mente var en positiv utvikling. På områder der kommunesektoren ikke vet eksakt hvor den skal, er det ikke lurt å lage en forskrift. Kommunene vil ofte selv være den store endringsmotoren. Som eksempel nevnte han «Svar ut», som er en felles løsning for kommuner og fylkeskommuner for å formidle digital post fra kommunale sakarkiv og fagsystemer til både innbyggere, næringsliv, offentlige og private organ. Staten klarte ikke å lage en slik løsning, mens den kommunale løsningen nå benyttes av 220 kommuner. Åtte statlige etater har også tatt ordningen i bruk som en prøvemodel. Når staten skal lage ordninger, som skal omfatte mange kommuner, må stat og kommune snakke sammen. Det må bli en form for «samstyring». Staten må be-

stemme til slutt, men må benytte den utviklingskraften som ligger i kommunene.

Hansen kommenterte også utviklingen med selskapsdannelser og samarbeidsformer som flytter den direkte styringen ut fra kommunestyret. Han pekte på at kommunene måtte ha et bevisst forhold til hvilke type tjenester der en ønsker direkte styring, og stilte spørsmålet om det blir ønsket styring eller ikke dersom de lager et organ mellom kommunene og borgerne/brukerne? Svaret er det opp til kommunene selv å gi.

KS har laget «Anbefalinger om eierstyring, selskapsledelse og kontroll». Anbefalingene peker på hva som er lurt å gjøre i styringen av selskaper. Målet er å øke kommunistyrets bevissthet i bruk av selskap og ulike styringsverktøy. Spørsmålet om kontrollutvalgets innsynsrett i ulike selskap som kommunen er involvert i, ville han overlate til KS' hovedstyre å mene noe om.

Kontrollutvalgene skal lage en plan for forvaltningsrevisjon som igjen skal bygge på en overordnet analyse for kommunen. Hansen ble stilt spørsmålet om hva han mente om rådmannens involvering i dette arbeidet. Han påpekte at denne analysen ikke skal være rådmannens analyse, men at han mente det ville være fornuftig at rådmannen engasjerte seg i arbeidet. Han påpekte imidlertid at det må være kontrollutvalgets ansvar å legge til rette for slik involvering. Han viste til kontrollutvalgssekretariatets rolle i dette arbeidet. Kontrollutvalgene skifter medlemmer, og det er sekretariatene som representerer kontinuiteten. Modellen er sårbar, og derfor er det viktig med gode sekretariat. Hans inntrykk var at kontrollutvalgssekretariatene holdt god kvalitet.

Som påpekt innledningsvis ble intervjuet gjennomført rett i forkant av et møte mellom KS og staten v/ statsminister og flere statsråder der temaet var flyktnings situasjonen.

Sett i lys av utviklingen på dette området det siste året var det naturlig å avslutte intervjuet med noen betraktninger om hva som skulle til for at kommunen skulle lykkes med sin oppgave.

Hansen pekte på at det er to faser i dette arbeidet, akuttmottakene og integreringen.

Efaringene så langt er at kommunikasjonen mellom UDI og kommunene knyttet til etablering av akuttmottak har vært en utfordring. Det har hendt at kommunene først har fått beskjed om etableringen av et mottak etter at beslutningen er tatt. Da spiller en ikke kommunene gode. Han hadde forståelse for at UDI også er sprengt, men det øker bare behovet for kommunikasjon. Han ville imidlertid berømme regjeringen for å ha tatt tidlig kontakt med KS.

Neste fase er integreringen. Det er ingen enkel sak å få til god og rask integrering, men det må være en sammenheng mellom ambisjonene knyttet til jobben som skal gjøres og ressursene som settes inn. Han var derfor fornøyd med at f.eks. tilskuddet til norsk-opplæringen, har kommet inn igjen i regjeringens budsjettforlik.

Han avsluttet med å peke på at Norge ikke hadde klart å håndtere den flyktnings situasjonen vi har i dag på en så god måte som vi har, uten en kjempeinnsats fra frivillige. Det gjelder innsatsen både fra enkeltpersoner og organisasjoner. Dette er en viktig suksessfaktor – ikke minst når det gjelder integrering.

Vi takker Hansen for at han tok seg tid til intervjuet. Kommunesektoren står foran store utfordringer, og det vil være ulike oppfatninger om hvordan denne utviklingen skal møtes. En godt styrt kommune og et konstruktivt «tredje øye» vil uansett være viktige faktorer for å lykkes, og for å bevare innbyggerens tillit. ☺

Av **Lars Jacob Tynes Pedersen**, førsteamanuensis, Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Norges Handelshøyskole



Hvordan bygge en etisk organisasjon?

Alle organisasjoner – store som små, private som offentlige, på tvers av alle bransjer – har en felles utfordring: å legge til rette for at ansatte på alle nivåer opptrer etisk.

Fra Enron og Arthur Andersen til Volkswagen, fra Terra til Yara – historien er full av bedrifter og andre organisasjoner som «trækker i den etiske salaten» og blir forsidestoff som følge av etiske overtramp utført av ledere eller ansatte. Dette er kostbart for bedriftene selv, det har som regel store negative konsekvenser for de som er ofre for bedriftenes overtramp, og det går på bekostning av stolthet, motivasjon og forpliktelse hos de ansatte som arbeider i bedriftene. Å bygge en etisk organisasjon har med andre ord stor verdi både for organisasjonen selv, og for de som har med organisasjonen å gjøre.

Hva er problemet – og hvor kan vi finne løsningen?

Av denne grunn ser vi at organisasjoner over hele verden investerer tid, ressurser og penger i å bli mer etiske. Ikke minst er dette tilfelle for revisjonsbransjen, hvor etikkarbeidet trolig er mer integrert i kompetanseutviklingen enn i de fleste andre bransjer. Men hva vet vi om hvilke tiltak som fungerer, og hvilke verktøy i verktøykassen som er mest hensiktsmessige for å bygge en etisk organisasjon? I de siste tiårene har det vært gjort

omfattende forskning på dette spørsmålet, og i tillegg er det systematiske erfaringer fra bedrifters mangfoldige etikktiltak, som kan fortelle oss noe om hva som fungerer. Men først: La oss se på hovedtypene av tiltak og hva de forteller oss om hva problemet består i.

Det er nemlig slik at løsningen vi foreslår for å gjøre en organisasjon mer etisk, forteller oss mye om hva vi tenker at problemet er. Sender vi ansatte på etikk-kurs, eller investerer vi i bedre overvåkingsutstyr på arbeidsplassen, eller utformer vi mer presise etiske retningslinjer? Disse løsningene kan oppsummeres i tre hovedtyper: (1) etikkarbeid knyttet til enkeltmennesket, (2) etikkarbeid knyttet til utformingen av organisasjonen (og profesjonen), (3) etikkarbeid knyttet til det sosiale miljøet. Når vi snakker om etisk og uetisk atferd i organisasjoner, opererer vi nettopp med et slikt skille. Er problemet «råtne epler» eller «råtne tønner»? Med andre ord: Tror vi at det er menneskene selv som er problemet, eller er problemet egentlig konteksten de handler innenfor – det sosiale miljøet eller de organisatoriske rammene?

Etikkarbeid knyttet til enkeltmennesket

Den første kategorien av etikkarbeid, baserer seg på tanken om at problemet ligger hos enkeltmenneskene selv. Vi kan altså enten se for oss at ansatte i bedriften mangler kunnskapen til å oppdage at de står overfor etiske problemer, eller at de simpelthen ikke er motiverte til å handle etisk. Da er løsningen å forsøke å påvirke dem i riktig retning, og dette gjøres i organisasjoner over hele verden, hver eneste dag.

Noen av de vanligste formene for etikkarbeid i organisasjoner, er av denne typen. Etikk-kurs – enten internt i bedriften eller eksternt – er et svært utbredt virkemiddel. Det samme gjelder for ulike typer holdningsarbeid som utføres i organisasjoner. Dette henger ofte sammen med tiltak på organisasjonsnivå, som vi skal snakke om nedenfor. For eksempel er utviklingen av etiske retningslinjer og kjerneverdier i bedrifter, ofte nettopp rettet mot å gi «retning» til enkeltmennesket. I slike verktøy ligger det budskap til enkeltmennesket om hva slags regler, normer og standarder man forventes å «internalisere» som ansatt i organisasjonen, og for den del som medlem av profesjonen.

«Det er nemlig slik at løsningen vi foreslår for å gjøre en organisasjon mer etisk, forteller oss mye om hva vi tenker at problemet er.»

Denne typen tiltak kan være effektfulle av flere grunner. For det første styrer de oppmerksomheten til ansatte til viktige etiske problemer man kan møte i arbeidshverdagen, og forskning viser at manglende oppmerksomhet nettopp ofte er utfordringen. For det andre kommuniserer det forventninger og standarder på en måte som gjør det mulig å holde ansatte ansvarlige for overtramp, og det kan fungere begrensende på viljen til å ta risiko ved å gjøre noe man ikke burde gjøre. Likevel tilsier forskningen at utelukkende å støtte seg til individuelle tiltak som er rettet mot å forhindre «råtnende epler», ikke er tilstrekkelig for å bygge en etisk organisasjon.

Etikkarbeid knyttet til utformingen av organisasjonen (og profesjonen)

Det andre nivået hvor de fleste organisasjoner iverksetter tiltak for å fremme etisk atferd, knytter seg til utformingen av organisasjonen. For organisasjoner i revisjonsbransjen er det her også naturlig å ta med de tiltakene som skjer på profesjonsnivå, og som dermed angår alle aktørene i bransjen som har ansatte som er medlemmer i profesjonsorganisasjonen.

Det er en rekke utbredte tiltak på organisasjonsnivå som sikter mot å legge til rette for at ansatte opptrer etisk, og dette dreier seg altså om å forhindre «råtnende tønner». Små og store organisasjoner formulerer kjerneverdier og

forplikter seg til standarder, prinsipper og regelverk formulert av profesjons- eller bransjeorganisasjoner. Stadig flere av dem utvikler og implementerer egne etiske retningslinjer, som det blir stadig mer vanlig å knytte an til både «gulrot» og «pisk». Belønning og straff knyttet til (manglende) måloppnåelse for forhold knyttet til etikk og samfunnsansvar har i de senere årene blitt utbredt.

At organisasjoner integrerer denne typen verktøy i måten de fungerer på, illustrerer en tro på at problemet kanskje ikke ligger i mennesket, men heller i «navigasjonssystemet». Når bedrifter adopterer etiske prinsipper og retningslinjer, forsøker de blant annet å gjøre livet lettere for enkeltmennesket i organisasjonen ved å gjøre eksplisitt hvilke etiske problemer de forventer at ansatte vil møte på i arbeidshverdagen, og hvordan de ønsker at ansatte skal opptre i møte med slike problemer. Et slikt verktøy har selvsagt to sider: På den ene siden kan det fungere som hjelp til ansatte i komplekse valgsituasjoner, hvor man kan støtte seg til de etiske vurderingene som ligger innebakt i regelverket. På den andre siden er det selvsagt også beleilig for organisasjonen å kunne vise til at man har et slikt regelverk – særlig når enkeltmennesker i organisasjonen trækker over grensen, og organisasjonen ønsker å vise at den har gjort det den kunne for å forhindre det. Ikke minst er det grunn til å tro at den eksplosive

utbredelsen av etiske retningslinjer i amerikanske bedrifter, nettopp skyldes at bedriftene ønsker å ha ryggdekning i form av retningslinjer. Dette kan virke formildende i situasjoner hvor bedriftene står i fare for foretaksstraff av ulik art.

Utbredelsen av denne typen verktøy – både i organisasjonene og på profesjonsnivå – reflekterer selvsagt også en erkjennelse av at etiske retningslinjer og lignende verktøy kan være effektive i mange sammenhenger. Ikke minst er de effektfulle for komplekse og tvetydige situasjoner, hvor konkrete redegjørelser for hvilke prinsipper som skal være styrende og sågar hvilke handlinger som er ønskelige, kan hjelpe ansatte ut av krevende situasjoner. Likevel er ikke etiske retningslinjer en mirakelkur. I møte med opportunistiske ansatte som ønsker å bryte reglene, vil et slikt regelverk ofte være utilstrekkelig. Og ikke minst er det mange situasjoner og utfordringer som ikke lar seg kodifisere i retningslinjer på en måte som er til hjelp for ansatte. Derfor er det også utilstrekkelig å støtte seg utelukkende til denne typen tiltak.

Etikkarbeid knyttet til kulturen og det sosiale miljøet

Det tredje nivået – som i en viss forstand ligger «midt i mellom» de to andre – dreier seg om kulturen og det sosiale miljøet i organisasjonen. Det er velkjent at vi formes av kulturer og miljøer vi er en del av, men at det kan være krevende

«Belønning og straff knyttet til (manglende) måloppnåelse for forhold knyttet til etikk og samfunnsansvar har i de senere årene blitt utbredt.»

å forsøke å påvirke disse i riktig retning fra «toppen og ned». Tiltak rettet mot kulturen og det sosiale miljøet på arbeidsplassen er også basert på en tanke om at etiske overtramp ofte er resultat av «råtnende tønner». Dersom det er en negativ kultur på arbeidsplassen, eller et sosialt miljø hvor uetisk atferd ikke korrigeres – eller sågar fremelskes – er det lite etikk-kurs eller etiske retningslinjer kan løse.

Det er mye forskning som støtter at kulturen og det sosiale miljøet påvirker sannsynligheten for at ansatte opptrer (u)etisk. Eksempelvis viser forskning at vi er betydelig mer tilbøyelige til å være uærlige og generelt uetiske når vi observerer at andre som vi anser som del av «vår inngruppe» gjør det samme. På samme måte er vi mindre tilbøyelige til å utføre overtramp når vi ser andre fra inngruppen som opptrer etisk. Det betyr altså at det er en betydelig «sosial smitteeffekt» både i etisk og uetisk atferd, og dette kan skape betydelige ringvirkninger innad i organisasjonen.

Tiltakene for å få positive organisasjonskulturer og sosiale miljøer på arbeidsplassen er ofte av mer indirekte karakter enn i de to andre kategoriene vi har snakket om. Det kan dreie seg om varierte tiltak som samtalegrupper og såkalte verdiambassadører (som tar ansvaret for å kommunisere organisasjonens kjerneverdier til de andre ansatte). Ikke minst blir kulturen og det sosiale miljøet i en stor grad formet av «tonen på toppen»

og atferden til formelle og uformelle ledere. For å fremme «positiv sosial smitte» og unngå smitte av uønskelige typer atferd, er det viktig at det er gode rollemodeller på ulike nivåer av organisasjonen.

Ja takk, alle tre deler?

Organisasjoner som ønsker å legge til rette for mer etisk atferd blant ansatte, har altså en velfylt verktøykasse å benytte. Og som denne gjennomgangen viser, er det gode grunner til å si «ja takk, alle tre deler» - antageligvis vil en god kombinasjon av tiltak rettet mot henholdsvis å hindre «råtnende epler» og «råtnende tønner» være mest effektivt. Dette skyldes naturligvis også at arbeidet med å forebygge og forhindre uetisk atferd dreier seg om en rekke svært ulikeartede utfordringer innenfor mange forskjellige områder av organisasjonens virksomhet. Dermed må tiltakene på samme måte være sammenfattet og rettet mot ulike typer problemstillinger.

Noe av det mest optimistiske man kan si om etikkarbeid i organisasjoner, er at hver enkelt ansatts atferd betyr noe. En av de viktigste innsiktene fra nyere etikkforskning, er nettopp at vi utøver veldig stor påvirkning på hverandre gjennom hvordan vi opptrer på jobb – hvilke valg vi er villige til å ta, hvilke typer handlinger vi er villige til å utføre, og hvor vi setter grensene – for oss selv og andre. Dette betyr at ringene i vannet som sprer seg av at måten vi

handler på i arbeidslivet – enten det er ønskelige eller uønskelige atferdsmønstre – former hva slags organisasjon vi til slutt ender opp med å arbeide i. Og denne atferden kan påvirkes gjennom kompetanseheving og videreutdanning, den kan styres ved hjelp av retningslinjer og andre organisatoriske systemer, og den kan inspireres av ledere som setter tonen for hva slags bedrift de ønsker å lede. Denne verktøykassen er tilgjengelig for alle – og vi vet heldigvis stadig mer om hvilke verktøy som virker best. ☺

Lars Jacob Tynes Pedersen er førsteamanuensis ved Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap ved Norges Handelshøyskole, og styreleder for NHHs Senter for etikk og økonomi. Han forsker på, underviser i og rådgir bedrifter om temaer innenfor bærekraft, etikk og samfunnsansvar. Les mer på www.JorgensenPedersen.no.



Av **Rune Bye**, fagsjef, KS Kommunesektorens organisasjon

Hvor mye gjeld kan kommunesektoren tåle?

Kommunene har hatt en betydelig gjeldsvekst de siste årene – forårsaket av statlige reformer, befolkningsvekst, krav og forventninger fra innbyggerne og vedlikeholdsetterslep på nedslitte kommunale bygninger.

Konsernregnskapstall for 2014 viser at netto lånegjeld i kommunene (utenom Oslo) utgjorde nesten 70 prosent av brutto driftsinntekter. En økning på i underkant av 3 prosentpoeng fra 2013. Gjeldsveksten har fortsatt gjennom 2015.

Spørsmålet er derfor hvor mye mer kan kommunesektoren låne før en eventuell renteøkning får store konsekvenser for tjenestetilbudet?

En økende gjeldsandel fører til at en større andel av inntektene må dekke rente- og avdragskostnader. Dette har gått bra hittil, selv i en periode med økende gjeld. Kommunene har som andre, spart mye på fallende renter. Samtidig har avdragstiden økt.

Totalt har 2/3 av alle lån i kommunesektoren kortere rentebinding enn 1 år. Endring i rentenivået kan derfor raskt få innvirkning på renteutgiftene. Med dagens rekordlave renter bør hver enkelt kommune stille seg spørsmålet: burde man hatt større grad av rentebinding?

En stor andel av kommunesektorens lån er i sertifikatmarkedet, dvs. lån som stadig må refinansieres. Her bør etter min mening årsrapporten vise hvor stor andel av lånene som forfaller neste år. Dette er en viktig opplysning – kanskje spesielt for de folkevalgte – og som på sikt bør inn i Kostra-rapporteringen. Jeg tror mange vil bli overrasket når de ser hvor stor andel av kommunens lån som forfaller det påfølgende budsjettåret.

Størrelsen på gjelden betyr imidlertid ikke alt. En kommune med sterk befolkningsvekst må i en periode bygge ut infrastruktur, men de vil også få økte inntekter. Motsatt må kommuner som faller i folketall, vise måtehold med investeringene. Kommunene har vært gjennom en periode med befolkningsvekst og ditto inntektsvekst. Da har det også vært enklere å ta opp og betjene mer gjeld.

For å få oversikt over hvor stort økonomisk handlingsrom en kommune har, bør flere indikatorer analyseres. KS har publisert en oversikt hvor netto gjeld, netto driftsresultat og disposisjonsfond ses i sammenheng for hver enkelt kommune. Analysen gir et godt bilde for situasjonen på landsbasis; og et utgangspunkt for å belyse situasjonen for den enkelte kommune.

Vi antar at kommuner har begrenset (svært begrenset i parentes) økonomisk handlingsrom når følgende er oppfylt:

- korrigert netto lånegjeld på over 75 prosent av inntektene
- netto driftsresultat etter avsetning til bundne fond på under 1 (0) prosent av inntektene
- disposisjonsfond justert for regnskapsmessig mer-/mindreforbruk på under 5 (2) prosent av inntektene

I 2014 var det – etter denne definisjonen – 62 kommuner med begrenset økonomisk handlingsrom. Av disse hadde 31 kommuner et svært begrenset handlingsrom.

Selvsagt er det flere faktorer som belyser den økonomiske handlefriheten og som må inkluderes i mer dyptgående analyser av en kommunes økonomi. Det finnes heller ikke noe enkelt svar på hvor mye gjeld en kommune kan tåle. Ifølge budsjettene for 2016 og økonomiplaner for 2016-2019 har kommunene store investeringsplaner fremover. Resultatet er økt gjeld, og kommunene vil bli enda mer gjelds- og renteutsatt enn i dag! ☹

For mer informasjon:

<http://www.ks.no/fagomrader/okonomi/kommuneokonomi/gjelden-okte-i-kommunene-i-2014/>

ØVRIGE KRONIKØRER:

Foto: Riksrevisjonen



Per-Kristian Foss, riksrevisor



Ole Petter Pedersen, nyhetsredaktør i Kommunal Rapport



Foto: Agenda kaupang

Tor Dølvik, Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikuttvalg



Av **Sverre B. Midthjell**, rådgiver,
Kontrollutvalgssekretariat Midt-Norge IKS

Overordnet analyse for selskapskontroll

Det er nå innført et forskriftskrav om overordnet analyse for selskapskontroll i alle kommuner og fylkeskommuner, en øvelse som for de fleste antagelig vil være ny etter kommunevalget.

Kontrollutvalgssekretariat Midt-Norge IKS (Konsek) har vi basert arbeidet i hele valgperioden 2011-15 på en slik analyse. Denne artikkelen er et forsøk på å videreformidle de refleksjoner, den metoden og de erfaringene vi har. Dette må anses som én mulig innfallsvinkel til utfordringen, og ikke nødvendigvis en som passer for alle, men forhåpentligvis noe som andre kan dra lærdom av.

Konsek er sekretariat for kontrollutvalget i fylkeskommunen i Sør-Trøndelag og 14 kommuner i fylket. Vi har gjennomført overordnet analyse for selskapskontroll i alle disse fra og med 2010-11, med to behandlinger av plan for selskapskontroll i de fleste kommunene. Dette omfatter nærmere 200 direkte eide selskaper, med stort og smått, der mange av disse eies av flere kommuner i fellesskap.

For enkelhets skyld vil jeg her bare bruke begrepet kommune, men alle forhold gjelder likt både for kommuner og fylkeskommuner.

Formelle rammer

Fra og med 1.1.2013 ble kontrollutvalgsforskriften § 13¹ endret, og det ble innført et krav om at plan for selskapskontroll skal være bas-

ert på en overordnet analyse av eierskap ut fra risiko- og vesentlighetsvurderinger, med sikte på å identifisere selskapskontroll på de ulike sektorer og med de ulike selskapene. Dette er mer eller mindre det samme kravet som vi etter § 10 har hatt siden 2004 når det gjelder forvaltningsrevisjon.

Det er generelt lite spesifikke krav til analysen i lov og forskrift. I regjeringens høringsnotat² begrunnes forskriftsendringen med at økende antall selskaper i kommunesektoren gjør det nødvendig å prioritere mellom selskap, selskapstyper og bransjer som skal kontrolleres, men det vil være opp til kontrollutvalget hvor omfattende analysen skal være og hvem som skal utføre den (s. 30).

Ressursrammer

Det er omtrent ingen begrensning på for hvor mye ressurser det er mulig å legge i den overordnede analysen. Det vil omtrent alltid være mulig å gå mer grundig til verks, og det vil kanskje også oppfattes som meningsfylt, fordi man opparbeider seg nyttig kunnskap. Dersom kommunene i vårt område er representative, så har det imidlertid ikke vært tilført ekstra ressurser til kontrollarbeidet selv om forventningen til å gjennom-

føre selskapskontroll har økt. Når realiteten er at vi ikke har uendelige ressurser er det viktig å sette grenser for hvor langt ned man skal gå, og legge vekt på at analysene skal være på et overordnet nivå.

Et realistisk grunnprinsipp er etter min mening at analysen skal samle og strukturere den informasjonen som allerede er kjent heller enn å fremskaffe mye ny informasjon. Prosessen er også etter min erfaring svært lærerik for den som involverer seg i den, og jeg tror derfor også at det ofte vil være slik at man starter med en analyse med mange usikkerhetsmomenter, men at det vil være lettere å gjøre gode vurderinger etter hvert som analysen gjentas. Med de ressursbegrensninger i alle fall jeg opplever, mener jeg vi derfor må akseptere at presisjonsnivået i analysen vil være ujevnt når man gjennomfører den for første gang, men at vi kan anta en forbedring hver gang den gjentas.

I den sammenhengen blir det viktig å prioritere hvor man legger inn innsatsen. For selskaper som oppfattes som svært viktige for kommunene (har høy vesentlighet) vil det kanskje være riktig å bruke tid på informasjonsinnhenting for å heve kunnskapen til et

visst nivå, mens det for selskaper som oppleves som mer perifere er tilstrekkelig å legge seg på et minimumsnivå. Konsek velger for en del av de mindre vesentlige selskapene å se helt bort fra å vurdere risiko. Vi bør også se på hvilke ressurser vi forventes at det legges i selve selskapskontrollen. Dersom det bare er realistisk å få gjennomført et par kontroller i planperioden bør ressursene styres inn mot å identifisere de viktigste selskapene for kontroll heller enn å gjennomføre en komplett rangering av alle eierskap.

De overordnede spørsmålene i analysen

Slik jeg ser det er det fem grunnspørsmål som må besvares i den overordnede analysen:

- Hva eier kommunen?
- Hvordan forvaltes kommunens eierskap?
- Hvor vesentlig er det enkelte selskap?
- Hvilken risiko er knyttet til det enkelte eierskap?
- Hvilke selskaper er aktuelle for selskapskontroll?

Jeg vil her knytte noen betraktninger til hvert enkelt av disse, og forklare hvordan vi har angrepet dem.

Hva eier kommunen?

Det mest grunnleggende man trenger for i det hele tatt å kunne gjennomføre noen analyse er selvsagt en oversikt over hva kommunen eller kommunene eier. Dette burde i utgangspunktet være informasjon som var lett tilgjengelig, men vår erfaring, i alle fall fra den innledende runden i 2010-2011, er at dette slettes ikke er tilfelle. Regnskapsforskriften spesifiserer at det skal utarbeides en egen note om dette i kommuneregnskapet:

”Aksjer og andeler i selskaper som er ført opp som anleggsmidler skal spesifiseres etter selskap. Det skal opplyses om balanseført

verdi, eventuell markedsverdi og eierandel i hvert selskap.”

(Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner FOR-2000-12-15-1424, § 5 nr. 5)

Kilder til informasjon om eierskap:

- Eierskapsmelding (dersom den finnes)
- Kommuneregnskapet (note 5)
- Foretaksregisteret (gjerne via proff.no eller purehelp.no)
- Politiske behandlinger
- Medieoppslag
- Nabokommuners eierskapsoversikter
- Forespørsel til rådmannen
- Aksjonærregisteret? (nylig åpnet for offentligheten)

Vår gjennomgang avslørte ganske raskt at disse notene ikke var til å stole på, og inneholdt store feil og mangler. De var svært mangelfullt ajourført når selskaper ble nedlagt, eierandeler kjøpt eller solgt, selskaper skiftet navn m.m. I tillegg til rene faktafeil var det også en generell utfordring at selskapene kun er oppført med navn, ikke med organisasjonsnummer. Det var derfor ofte vanskelig å spore om selskaper fortsatt eksisterte dersom de hadde skiftet navn. Vi har inntrykk at mange av våre kommuner, blant annet etter påtrykk fra kontrollutvalgene, nå har forbedret oversikten over egne eierskap, men vi mener fortsatt det må hvile på den som gjennomfører analysen å kvalitetssikre dette selv.

Et uvurderlig verktøy når man skal gjøre dette er en internettbasert oppslagstjeneste som proff.no eller purehelp.no. Disse henter data fra foretaksregisteret og sammenstiller dem med regnskapsdata m.m. Når aksjonærregisteret nå åpnes vil forhåpentlig disse også kunne gi mer komplett oversikt over eierskapet i aksjeselskaper. Å følge med på vedtak i kommunestyret om endringer i eierskap, samt lokalmedia er andre vik-

tige kilder til informasjon om eierskapet.

Et viktig metodisk spørsmål er hva vi skal inkludere i oversiktene over eierskap. Vi har valgt å ha en bred tilnærming på analysestadiet, og også vurdert det vi kaller ”eierlignende interesser”. Med dette mener vi organisasjonsformer der kommunen formelt sett ikke er eier i ordets rette betydning, men der kommunens involvering er av en slik art at det like gjerne kunne vært organisert i et selskap med formelle eiere. Dette gjelder for eksempel en del stiftelser, foreninger og kommunale foretak. I disse tilfellene forsøker vi etter beste evne å kalkulere en fiktiv ”eierandel” som et mål på omfanget av kommunens interesse, som vi legger til grunn for risiko- og vesentlighetsvurderingene når vi kommer så langt. Dette kan gjøres i form av kommunens andel av driftstilskudd til enheten, andel av stemmer i årsmøter, andel av styremedlemmene man utnevner eller tilsvarende. Ved å inkludere disse enhetene i analysen gir vi kontrollutvalget og kommunestyret en mulighet til selv å velge hvorvidt de mener disse bør bli gjenstand for kontroll. Vi er mer opptatt av å vurdere hva det er politisk interesse for en kontroll av enn å gjøre en streng avgrensning av hva som kan betegnes som selskapskontroll.

I vårt analysearbeid konkluderte vi også med at det å utvikle en egen database over eierskap ville være et godt verktøy for å skaffe oversikt, og eliminere det dobbeltarbeidet vi ville måtte gjøre dersom vi skulle føre oversikter for hver enkelt kommune. Vi har derfor selv utviklet en slik Access-database der vi sammenstiller eierskapsinformasjon for alle våre kommuner sammen med selskapsdata fra Proff.no, samt våre egne analyser, notater og annen supplerende informasjon.

«Vi er mer opptatt av å vurdere hva det er politisk interesse for en kontroll av enn å gjøre en streng avgrensning av hva som kan betegnes som selskapskontroll.»

Å lage fullstendige oversikter over hver kommunes eierskap var en betydelig jobb, men når de er lagret i et hensiktsmessig format er mye av grunnlagsjobben for senere analyser allerede gjennomført. De oversiktene vi laget har også vært til nytte for kommunene selv når de skulle utarbeide sine eierskapsmeldinger.

Hvordan forvaltes kommunens eierskap?

Hvordan kommunens eierskap forvaltes kan sies å være selve hovedproblemstillingen for selskapskontrollen, og det spørsmålet eierskapskontrollen er ment å gi svar på. I overordnet analyse er det likevel viktig å prøve å danne seg en mening om hva vi allerede vet om dette. Hvilke erfaringer har vi fra tidligere selskapskontroll og hvilke vedtak har kommunen fattet om hvordan eierstyringen skal foregå?

Også her er det en stor fordel med god kjennskap til kommunen når man skal vurdere dette. Som jeg allerede har vært inne på, så er det begrenset hva vi kan gjøre av egne undersøkelser i overordnet analyse. En viss innsikt i kommunens eierstyring og tankegang bak den er imidlertid etter min mening en forutsetning. Man bør også ha en viss innsikt i generelle prinsipper for offentlig eierstyring. Her er *KS' 21 anbefalinger om god eierstyring*³ et greit utgangspunkt.

Min erfaring er at det i mange kommuner hittil har vært et spørsmål om kommunen i det hele tatt har innført en systematisk eierstyring heller enn et spørsmål om hvor

god eierstyringen er. Dette kan i seg selv være et hovedfunn for selskapskontrollen og noe kontrollutvalgene kan ta tak i. Dersom dette er veldig tydelig kan det kanskje være noe kontrollutvalget kan påpeke allerede etter analyseprosessen. "System for eierstyring" kan i mange tilfeller være relevant å prioritere som et prosjekt i planen i seg selv. Flere av våre kontrollutvalg har bestilt slike prosjekter i etterkant av at systemer har blitt etablert, for å finne ut mer om hvorvidt systemene blir fulgt opp og hvordan de fungerer i praksis.

Hvor vesentlig er det enkelte eierskap?

Slik vi har lagt opp prosessen er dette det første spørsmålet vi tar stilling til i selve risiko- og vesentlighetsvurderingen. Her vurderer vi hvert enkelt selskap ut fra ulike perspektiver på vesentlighet og de målsetningene kommunene har for eierskapet.

Eksempler på sentrale vesentlighetsmomenter:

- Store økonomiske verdier
- Utfører viktige kommunale oppgaver
- Betydning for lokalsamfunn, arbeidsplasser
- Politisk interesse/prestisje
- Betydning for omdømme

Det er ikke nødvendigvis enkelt å gi et presist svar på hvor vesentlig et eierskap er, og det finnes mange mulige kriterier å legge til grunn for hva man anser for å være vesentlig. Hovedspørsmålet for å vurdere vesentlighet er slik vi

ser det: "Hvor alvorlig er det for kommunen dersom dens mål for eierskapet ikke oppnås?" Her kan det dreie seg om ulike typer mål. Noen eierskap har et finansielt formål, altså at man ønsker økonomisk utbytte, mens andre har et politisk formål, for eksempel at man ser det som en hensiktsmessig måte å tilby en viktig tjeneste til innbyggerne, et bidrag til å utvikle arbeidsplasser i kommunen eller en måte å organisere en annen kommunal oppgave. I tillegg vil det alltid være relevant å vurdere hvor mye offentlige ressurser som er bundet opp i selskapet. Her er det ulike mål som kan være relevante. Vi har valgt å se på både egenkapital, totalkapital (gjeld + egenkapital) og omsetning som mål på hvor store selskapene er rent økonomisk sett, og dermed hvor store offentlige verdier de representerer. Stor økonomisk verdi kan tilsa at selskapet er vesentlig selv om det selskapet produserer, ikke har stor betydning for kommunen. På den andre siden kan et selskap med små ressurser, men som produserer en viktig tjeneste eller på annen måte er politisk viktig likevel ha høy vesentlighet. Det finnes ikke noe enkelt kvantitativt mål som kan fange opp alle viktige elementer av vesentlighet. Jeg har registrert at enkelte ser seg blind på eierandeler her, og bare vurderer selskaper som har høy kommunal eierandel, eller til og med bare selskaper heleid av kommunen. Dette blir etter min mening utilstrekkelig, da selskaper der man er minoritetseier fortsatt kan være viktige for kommunen. Det

må gjøres en kvalitativ og skjønnsmessig vurdering av det enkelte eierskap på bakgrunn av tilgjengelig informasjon. På bakgrunn av denne vurderingen har vi valgt å dele selskapene inn i tre kategorier for vesentlighet: Høy (rød), middels (gul) og lav (grønn). En tredeling har vist seg å fungere godt, også når vi senere skal prioritere prosjekter inn i plan for selskapskontroll. Å skulle dele inn i mer enn tre nivåer vil etter min mening også fort kunne gi et uriktig inntrykk av presisjonsnivået i analysen, som tross alt vil være ganske skjønnspreget.

En hovedutfordring som gjerne vender tilbake når det gjelder å vurdere vesentlighet er hvor klart kommunen har uttrykt sine mål med eierskapet. Dersom kommunens formål med å eie ikke fremstår som tydelig for den som skal gjøre analysen, så er det også vanskelig å vurdere konsekvensene av at mål ikke oppnås. Dette var stort sett hovedkonklusjonen i alle selskapskontrollene som ble gjort i første runde i våre kommuner, og de førte til vedtak i kommunene om at det skulle lages eierskapsmeldinger med mål for alle eierskap.

Konsek har valgt å legge opp til en felles analyse for alle kommunene, og vesentlighet blir dermed vurdert for våre kommuner samlet. Dette er et metodisk valg det helt sikkert kan være delte meninger om, men vi har lagt vekt på tre gode argumenter for dette:

For det første er det ressurs effektivt. Det er veldig mange av de mest sentrale selskapene som har flere kommuner som eiere, og det at vi ikke gjentar vesentlighetsvurderingene av samme selskap hindrer mye dobbeltarbeid. For det andre fører dette til at vi kan gi selskapene en mer samlet vurdering, noe som er spesielt viktig når det er mange eiere med liten eierandel hver. Da kan eierskapet fremstå som lite vesentlig for hver kommune isolert sett, mens det

fremstår som svært vesentlig når vi ser kommunene under ett. Ett konkret eksempel fra siste periode her er Trønderenergi AS. Et svært stort energiselskap i trøndersk målestokk, men hvor mange av våre kommuner har en beskjeden eierpost. For disse ville det kanskje ikke blitt vurdert som mer enn middels vesentlig på grunn av sin store økonomiske verdi. Når vi imidlertid ser det samlet så ser vi at våre kommuner har et overveldende flertall av eierskapet, og at den samlede verdien av innbyggernes penger som er bundet i dette selskapet er svært høy og tilsier en mye høyere vesentlighetsvurdering.

Det siste argumentet er at en felles analyse legger svært godt til rette for samarbeid mellom kontrollutvalgene i eierkommunene om kontroll med selskaper der man har felles eierskap. Dette har vært et uttalt ønske fra lovgiver⁴. I tillegg er det ressursbesparende både for selskapene, som ikke må forholde seg til gjentatte forespørsler om informasjon, og for kontrollutvalgene som kan dra stordriftsfordeler av at mange av vurderingene i kontrollene uansett vil være like. Samarbeid mellom en større andel av eierne styrker også sjansen for at anbefalinger blir tatt seriøst både av kommunene og selskapet, og at de derfor blir fulgt opp.

Hvilken risiko er knyttet til det enkelte eierskap?

Når vi har vurdert vesentligheten for hvert enkelt selskap, går vi over til å vurdere risiko, eller spørsmålet "hvor stor sjanse er det for at viktige mål ikke oppnås"? Slik vi vurderer det ville det her være en for ressurskrevende prosess å gå inn i detaljerte vurderinger av alle risikoer innenfor hvert enkelt selskap. Dette er slik vi ser det heller ikke i tråd med lovgivers intensjoner om en overordnet analyse. Vi gjør derfor en helhetsvurdering av risikonivået i

selskapet, særlig knyttet til eierens styring og kommunenes målsetting med eierskapet. Det rammeverket som gjerne legges til grunn for internkontroll og revisjon baserer seg på den amerikanske COSO-rapporten⁵ om internkontroll som kom i 1992. De risikovurderingene vi gjør her heves ett nivå i forhold til den prosessen som beskrives der, men må likevel basere seg på en oppfatning om mange av de samme elementene.

Eksempel på indikasjoner på risiko:

- Negativ økonomisk utvikling (egenkapital, likviditet, avkastning)
- Negativ medieoppmerksomhet
- Store endringer (organisasjon, lederskifter, målsettinger, marked)
- Komplisert/uklar organisering
- Rollekonflikter (f.eks. sentrale politikere i styrer)
- Svak eierstyring
- Urealistiske eller uklare mål
- Politisk kritikk

Økonomien vil alltid være en viktig risikofaktor. Et selskap som går konkurs er naturlig nok ikke i stand til å oppnå noen mål. Her legger vi gjerne vekt på et fornuftig nivå på egenkapital, tilstrekkelig likviditet og avkastning i tråd med formålet. Negativ utvikling over tid er særlig et fare-signal. For aksjeselskaper og andre som rapporterer regnskapstall til Brønnøysundregistrene er dette lett tilgjengelige data via oppslagstjenestene på nett.

Selv om et selskap har god økonomi, betyr ikke det at det oppfyller de målene kommunen har med eierskapet. Dersom eierskapet ikke er rent finansielt motivert er det også her behov for en vurdering av andre former på måloppnåelse. En konkret vurdering av måloppnåelsen ligger imidlertid i større grad til selve selskapskontrollen enn til den overordnede analysen. I de fleste tilfeller vil alt annet enn en helt overfladisk vurdering av dette

«Et realistisk grunnprinsipp er etter min mening at analysen skal samle og strukturere den informasjonen som allerede er kjent heller enn å fremskaffe mye ny informasjon.»

være urealistisk av ressurs hensyn. I den overordnede analysen må vi dermed som regel nøye oss med å se etter faresignaler som kan være en indikasjon på forhold som fører til dårlig måloppnåelse.

Her har vi i Konsek også valgt å gjøre en vesentlig rasjonalisering, nemlig å nedprioritere risiko-vurderingen for de fleste selskapene der vi har vurdert vesentligheten til å være lav. Hvis det vurderes som lite viktig for kommunen om målene nås er det uansett ikke et selskap som bør prioriteres for selskapskontroll. Derfor har vi stort sett valgt å prioritere ressursene for analyse til selskapene i kategoriene "middels" og "høy", som

fortsatt har en mulighet til å havne på den endelige prioriteringslista.

Hvilke selskaper bør prioriteres for selskapskontroll?

Sluttproduktet for analysen er forslag til prioritering av prosjekter til plan for selskapskontroll. Det siste steget i analysen er derfor å gi hvert selskap en prioritet. I likhet med vurderingen av vesentlighet og risiko har vi også her valgt å grovsortere i tre kategorier: høy, middels og lav prioritet. Disse skal naturligvis henge sammen med risiko- og vesentlighetsvurderingene. Prioriteringen beror på en skjønnsvurdering av risiko- og vesentlighetsforholdene, og ikke en

matematisk sammenheng mellom nivåene. Lite vesentliges selskaper vil naturligvis sjelden bli prioritert, mens selskap med både høy risiko og vesentlighet stort sett alltid vil være høyt prioritert.

Når man har gått igjennom de foregående skrittene i analysen sitter man forhåpentligvis igjen med en oppfatning av at enkelte selskaper og områder er viktigere enn andre. Hovedutfordringen er å presentere dette inntrykket på en strukturert måte. Med kategoriseringene i tre nivåer har vi det jeg oppfatter som en enkel og pedagogisk måte å strukturere og presentere det som i mange tilfeller kan være en komplisert tankeprosess.

| EierpostID | Orgnr | Selskapsnavn | Selskapstype | Eierandel | Vurd.status | Vurd.date | Vesentlighet | Risiko | Prioritering |
|------------|--------|--------------|--------------|-----------|-------------|------------|--------------|--------------|--------------|
| ██ | ██████ | ██████████ | SA | 0,00% | Gjeldende | 07.05.2014 | Lav | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | BA | 0,00% | Gjeldende | 17.06.2014 | Middels | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | SA | 0,00% | Gjeldende | 17.06.2014 | Middels | Middels | Middels |
| ██ | ██████ | ██████████ | Annet foreta | 0,00% | Gjeldende | 17.06.2014 | Lav | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | IKS | 33,33% | Gjeldende | 26.05.2014 | Høy | Høy | Høy |
| ██ | ██████ | ██████████ | BA | 0,00% | Gjeldende | 17.06.2014 | Lav | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 40,00% | Gjeldende | 26.05.2014 | Middels | Middels | Middels |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 14,29% | Gjeldende | 17.06.2014 | Høy | Lav | Middels |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 2,47% | Tentativ | 17.06.2014 | Lav | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | IKS | 36,20% | Gjeldende | 26.05.2014 | Høy | Høy | Høy |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 5,56% | Tentativ | 17.06.2014 | Lav | Høy | Middels |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 38,93% | Gjeldende | 17.06.2014 | Middels | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 66,67% | Gjeldende | 17.06.2014 | Høy | Middels | Høy |
| ██ | ██████ | ██████████ | IKS | 1,88% | Gjeldende | 12.05.2014 | Middels | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 0,00% | Gjeldende | 30.05.2014 | Lav | Lav | Lav |
| ██ | ██████ | ██████████ | IKS | 5,40% | Gjeldende | 21.01.2011 | Ikke vurdert | Ikke vurdert | Ikke vurdert |
| ██ | ██████ | ██████████ | AS | 100,00% | Gjeldende | 17.06.2014 | Høy | Middels | Middels |

Presentasjon av analysen

Slik vi ser det kan det ligge mye god selskapskontroll i analysen i seg selv. Men for at dette skal bli relevant for andres arbeid må det presenteres. Vi har valgt å gå grundig igjennom analysene med kontrollutvalgene, og i tillegg gjøre dem tilgjengelig for rådmenn og andre som kan ha nytte av dem.

En inndeling slik vi har gjort med tre faktorer med tre nivåer hver egner seg godt til presentasjon i en enkel tabell. Ved å knytte farger til de ulike nivåene (rød/gul/grønn for høy/middels/lav) får vi en presentasjon med klare visuelle markører som blir enkel å forholde seg til (se tabell side 14).

I tillegg til dette legger vi for hvert selskap med et faktaark der vi i tillegg til vurderingsnivåene også gir en kortfattet begrunnelse for vurderingsnivåene i tekst.

Offentlighet

Vi er opptatt av at alt det vi gjør skal gjøres i størst mulig offentlighet. Hovedformålet med analysen er tross alt å fremskaffe et beslutningsgrunnlag til kommunens politiske organer, og derfor er det naturlig å legge analysene både for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll frem for offentligheten. På ett punkt velger vi imidlertid å gjøre unntak, og dette er for selve risikovurderingen i analysen for selskapskontroll. I og med at vi også analyserer selskaper som opererer i en konkurransesituasjon, og med omsettelige andeler, kan det å gi en vurdering av risikoforhold i seg selv tenkelig være med på å svekke verdien av kommunens eierskap og dermed påvirke kommunens interesser negativt. Vurderingene kan også være basert på opplysninger offentligheten ikke har innsyn i. Med hjemmel i offentleglova § 23, 4. ledd unntar vi derfor dokumenter som inneholder de spesifikke risikovurderingene for selskap (men ikke vesentlighet-

svurderingen og prioriteringen). Det er selvsagt bare for et begrenset utvalg selskaper denne vurderingen reelt sett kan være en trussel mot kommunens interesser, så det vil være nødvendig å gjøre en nærmere vurdering av innholdet i de enkelte vurderinger, og gi innsyn i deler av dokumentet, dersom noen skulle begjære dette. Noen slik begjæring har vi så langt ikke mottatt.

Avsluttende kommentarer

Selv om jeg tror vi har funnet en metode som er et godt kompromiss mellom ressursinnsats og utbytte er overordnet analyse likevel en ressurskrevende prosess. Arbeidet er imidlertid både lærerikt og nyttig, og helt klart utvklende for kompetansen til den som utfører det. At kontrollutvalget kan dra videre nytte av denne investeringen i kompetanse bør være viktig, noe som taler for at den overordnede analysen bør utføres av noen som er tett på det øvrige arbeidet. At man er tett på kommunen for øvrig er også en stor fordel når prosessen skal gjentas.

Prioritering av ressurser er essensielt for å gjennomføre analysen på en hensiktsmessig måte, og en god analyse er nødvendig for å kunne prioritere ressursene til selskapskontroll hensiktsmessig. Jeg registrerer at enkelte kommuner har en strategi med å gjennomføre selskapskontroll i alle selskaper. Dette virker for meg som lite hensiktsmessig og ikke i tråd med forskriftens krav om at man skal prioritere ut fra en analyse av risiko og vesentlighet. Våre kontrollutvalg har heller valgt å konsentrere seg om selskapskontroll der det er identifisert et behov, og har i stor grad valgt å legge vekt på felles prosjekter med de andre kommunene.

En god overordnet analyse er med på å styrke tilliten til selskapskontrollen som verktøy. Med

innføring av dette som forskriftskrav har vi kommet dit at stort sett hele egenkontrollen nå skal være basert på prinsippet om risiko- og vesentlighetsvurderinger. Dersom dette gjennomføres på en god måte er det en god rød tråd som styrker tilliten til fagligheten i hele kontrollutvalgets arbeid. ©

Referanser:

- 1 Forskrift 15.5.2004 nr. 905: "Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner", § 13 (Endret ved forskrift 06.12.2012 nr. 1151)
- 2 Kommunal- og regionaldepartementet (2011) "Høyringsnotat - forslag til endringer i kommunelova og enkelte andre lover (eigenkontrollen i kommunane m.m.)" s. 30, <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring---ending-i-kommunelova-og-enkel/id644545/>
- 3 KS (2015) "Anbefalinger om eierstyring, selskapsledelse og kontroll", sist oppdatert november 2015, <http://www.ks.no/link/84b1d86b64fc4471b-0c9b3ba1bedf72d.aspx?id=33829>
- 4 Bl.a. Kommunal- og regionaldepartementet (2004) "Rundskriv H15/04 - vedlegg: Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner med merknader til de enkelte bestemmelser", s. 8, <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/rundskriv-h-1504/id272452/>
- 5 Solberg (1996) Intern kontroll - et integrert rammeverk. Oversettelse av COSO-rapporten. Cappelen Akademisk forlag, Oslo, s. 57-65

Sverre B. Midthjell er rådgiver i Kontrollutvalgsssekretariat Midt-Norge IKS og leder av NKRFs selskapskontrollkomite. Han har en mastergrad i statsvitenskap fra NTNU.

Av **Birgit Abelsen og Margrete Gaski**,
Nasjonalt senter for distriktsmedisin
(NSDM), UiT Norges arktiske universitet



Samhandlingsreformen:

Om utskrivningsklare pasienter og kommunenes håndtering av avvik fra forpliktende tjenesteavtale

Samhandlingsreformen gjør at sykere pasienter enn tidligere skrives ut til kommunene, at tempoet i utskrivningene har økt og at kommunehelsetjenesten preges av mer behandling av kortvarig og spesialisert karakter.

Endringene har gitt samhandlingsutfordringer mellom helseforetak og kommuner om utskrivningsklare pasienter. Kommunene håndterer avvik fra tjenesteavtalen om utskrivningsklare pasienter forskjellig. Noen kommuner benytter systemet for å melde avvik, mens andre mener en god muntlig dialog med helseforetaket er en bedre strategi for å styrke samhandlingen.

Med samhandlingsreformen ble ordningen med kommunal betaling fra dag én for utskrivningsklare pasienter innført. Betalingsordningen er ment å få utskrivningsklare pasienter ut av sykehus. Ordningen hadde virkning fra 1.1.2012, og innebærer at bostedskommunen må betale helseforetaket drøyt 4 000 kroner pr døgn dersom de velger fortsatt sykehusopphold for en utskrivningsklar pasient. Før reformen, ble pasienter ofte liggende i sykehus i påvente av et tilbud i kommunen. Dette hindret sykehusene i å ta inn nye pasienter, og forsinket og forlenget rehabilitering for mange eldre og kronisk syke.

Ny forskrift

En forskrift¹ som kom med samhandlingsreformen, definerer begrepet utskrivningsklar pasient. Pasienten er utskrivningsklar når lege på sykehus vurderer at det ikke er behov for ytterligere behandling i spesialisthelsetjenesten (jf. § 9). Dersom pasienten vurderes å ha behov for et kommunalt helse- og omsorgstilbud etter utskrivning, skal sykehuset straks varsle pasientens

¹ Forskrift om kommunal medfinansiering av spesialisthelsetjenesten og kommunal betaling for utskrivningsklare pasienter.

bostedskommune (jf. § 10). Forhold rundt slike utskrivningsklare pasienter reguleres i en egen tjenesteavtale som helseforetak og kommune plikter å inngå, som del av samhandlingsreformen.

Økonomisk insentiv med umiddelbar effekt

Betalingsordningen hadde umiddelbar effekt. Hagen og medarbeidere (2013) har vist at antall liggedøgn i sykehus per 1 000 innbyggere generert av utskrivningsklare pasienter, ble redusert fra 21,5 i 2011 til 12,2 i 2012. Før betalingsordningen, var det i stor grad sykehusenes vertskommuner som la beslag på liggedøgnene, og det var kommuner med god sykehjemslegedekning som i størst grad reduserte sine liggedøgn (Hagen et al 2013).

Antall utskrivningsklare pasienter som meldes til kommunen, har økt betydelig. I 2014 var dette antallet 84 269 pasienter (Helsedirektoratet 2015). Det var 89 prosent flere enn i 2012. Majoriteten av disse (76 prosent) ble tatt imot i kommunen samme dag som de ble meldt (Helsedirektoratet 2015). Dette tilsier økt press på den kommunale pleie- og omsorgstjenesten. Fra 2010 til 2014 økte samtidig reinnleggelsene blant de som ble tatt imot av kommunen 0-1 dag etter at de ble meldt, med 5,2 prosent, til et samlet nivå på 19,8 prosent (Helsedirektoratet 2015). En mulig årsak til økte reinnleggelser, kan være at utskrivningsklare pasienter er sykere enn før og at kommunene ikke kan gi et godt nok behandlingstilbud til disse pasientene (Nasjonalt nettverk for implementering av samhandlingsreformen 2014).

«De medisinske kostnadene har økt betraktelig i kommunene og bekrefter oppfatningen om at sykehusene skriver ut sykere pasienter.»

Undersøkelse om virkninger av ordningen

Forfatterne har vært med på å gjennomføre en undersøkelse gjort på oppdrag fra KS, hvor formålet var å finne ut hvordan ordningen med kommunal betaling fra dag én for utskrivningsklare pasienter, har påvirket tjenestetilbudet innenfor pleie- og omsorgssektoren i kommunene (Abelsen et al. 2014). Datainnsamling og analyser var basert på registerdata som beskrev utviklingen i noen sentrale indikatorer i pleie- og omsorgssektoren i perioden 2009-2013, og kvalitative intervju med et bredt spekter av relevante informanter i 12 casekommuner (6 store kommuner (mer enn 20 000 innbyggere) og 6 små (mindre enn 5 000 innbyggere)). I det videre presenteres funn fra undersøkelsen.

Sykere pasienter til kommunene

Et hovedfunn i intervjuundersøkelsen, var en nær unison oppfatning blant informantene av at pasienter som sykehusene melder utskrivningsklare til kommunen, ofte er sykere nå enn før samhandlingsreformen. Pasienter som tidligere ville ligget på sykehus til den medisinske behandlingen var avsluttet, meldes nå utskrivningsklare så snart man ser at behandlingen virker og pasienten er i bedring. De medisinske kostnadene har økt betraktelig i kommunene og bekrefter oppfatningen om at sykehusene skriver ut sykere pasienter. Både små og store kommuner var opptatt av at de ikke skal pådra seg kostnader ved at utskrivningsklare pasienter ble liggende på sykehus. De tok derfor etter beste evne imot pasientene.

Pliktig tjenesteavtale

Forhold rundt utskrivningsklare pasienter reguleres i en egen tjenesteavtale (avtale 5) som helseforetak og kommuner er pliktige til å inngå som del av samhandlingsreformen. Disse avtalene bør, i henhold til Helsedirektoratets veileder (Nasjonal veileder, 2011), beskrive nødvendig informasjonsoverføring ved utskrivning mellom foretak, kommunalt tjenestenivå, pasient og pårørende. De skal også beskrive pasientforløp og ansvar i den videre oppfølgingen. Sist men ikke minst skal avtalene beskrive når kommunal betalingsplikt for utskrivningsklare pasienter inntreffer.

Avvik ved utskrivning

Når kommunene opplever avvik fra tjenesteavtalen om utskrivningsklare pasienter, så skal dette i henhold til overordnet avtale meldes som avvik til utskrivende helseforetak. Dette gjøres ved å fylle ut standardiserte skjema som kan sendes elektronisk eller i papirformat til helseforetaket. Hensikten med å melde avvik, er å sikre at uønskede hendelser avdekkes, forebygges og reduseres.

Avvik fra tjenesteavtalene om utskrivningsklare pasienter var svært vanlig i alle casekommunene. Men det finnes ingen offentlig statistikk som viser det samlede omfanget av slike avviksmeldinger. Fra Trondheim kommune vet vi imidlertid at det rapporteres avvik ved om lag 4-5 prosent av alle utskrivningsklare pasienter, og at det der samtidig antas en betydelig underrapportering (Trondheim kommune-revisjon, 2014).

Våre informanter fortalte at det ofte er dårlig kvalitet på den informasjonen som følger med pasienten ut av sykehuset. Mangelfull overføring av vesentlig pasientinformasjon i utskrivningsprosessen er ikke et nytt problem. Men det at pasienter nå ofte skrives ut tidligere i sykdomsforløpet, gjør problemet potensielt mer alvorlig enn før.

Avviksrapportering som del av internkontrollsystemet

Avviksrapportering i helsetjenesten ble introdusert på 1990-tallet, som del av internkontrollsystemet for å unngå uheldige hendelser. Utgangspunktet var regelverket for internkontroll i oljeindustrien implementert for å sikre at virksomheter tar ansvar for å forebygge feil og uhell som kan ha store menneskelige og samfunnsmessige konsekvenser (Andresen og Kittelsen, 2007). Uheldige hendelser er antatt å være årsak til rundt 2-3000 dødsfall blant pasienter hvert år i norsk helsevesen, og man antar at en stor del av disse kan unngås (Hjort, 2004). Helsetjenesten ble i Lov om statlig tilsyn med helsetjenesten fra og med 1.1.1994 pålagt å etablere internkontrollsystem. Et system med avviksrapportering knyttet til utskrivning av pasienter fra sykehus til kommunehelsetjenesten, er imidlertid nytt og kom med Samhandlingsreformen i 2012.

«Det ble i større grad meldt avvik fra institusjoner enn fra hjemmetjenesten, selv om avvik skjer begge steder.»

Et internkontrollsystem er å forstå som et kontinuerlig, systematisk forbedringsarbeid, og kan illustreres gjennom Demings sirkel (Helsedirektoratet 2004, The Deming Institute 2015). Den består av fire faser; planlegging, utførelse, kontroll og korrigerende, før man på nytt starter med planlegging og så videre.

Flere studier peker på at sikkerhetskulturen i helse-tjenesten er mindre utviklet enn innen oljeindustri (Olsen, 2009) og luftfart (Gaba et al., 2003, Sexton et al., 2000). En mulig forklaring kan være at den som utsettes for risiko i oljeindustri og luftfart, er den ansatte, mens det i helsetjenesten er pasienten (Olsen, 2009). Egenmotivasjonen for å bidra til utvikling av en sikkerhetskultur, antas med andre ord å være forskjellig.

Hva avvikene handler om

Avvikene som våre informanter fortalte om, handler i hovedsak om at pasienter mangler epikriser ved utskrivning, nødvendige medisiner for første døgn etter utskrivning og/eller nødvendige hjelpemidler. Det finnes også eksempler på at pasienter med hjelpebehov ikke meldes utskrivningsklar til kommunen før de skrives ut. Kommunen kunne få melding når pasienten satt i taxi på vei hjem, eller de kunne få melding fra pasienten selv etter at denne var vel hjemme. Vi hørte også historier om pasienter med omfattende behov for rehabilitering som ble skrevet ut fra sykehus, uten at sykehuset hadde tatt stilling til den videre medisinske oppfølgingen. Ulike «skrekkehistorier» om graverende avvik ved utskrivning ble formidlet til oss fra de fleste casekommunene. Dette var avvik som var rapportert skriftlig til det involverte helseforetaket.

Noen kommuner melder konsekvent avvik

Det var ulikheter mellom kommunene med hensyn til hvordan de håndterte avvik og hvorvidt avvik ble meldt. I noen kommuner hadde man tro på at det å melde avvik er et godt bidrag til å gjøre helseforetaket bedre, og hadde utviklet klare rutiner med hensyn til at alle avvik skal meldes og hvordan de skal meldes. Her gikk gjerne meldinger via en sentral enhet internt i kommunen (gjerning samhandlingskoordinator eller tildelingskontor) som hadde ansvar for å melde videre til helseforetaket. Det var imidlertid ikke alltid slik at de som jobbet på tjenestenivået prioriterte å bruke tid på å melde avvik. Følgende uttalelse illustrerer dette:

«Vi melder til nærmeste leder som tar dette videre. Det er etablert rutine. Vi oppfordres til det. Vi må ta oss tid. Men det er ikke alle som tar seg tid til det. Det er noen som aldri skriver.» (Ansatt i hjemmetjenesten, stor kommune).

I noen kommuner ble det påpekt at det var forskjeller mellom institusjoner og hjemmetjenesten med hensyn til håndtering av avvik. Det ble i større grad meldt avvik fra institusjoner enn fra hjemmetjenesten, selv om avvik skjer begge steder.

Andre kommuner melder i liten grad avvik

I andre kommuner var det ikke like klart på tjenestenivået hva et avvik er, hvorvidt avvik skal meldes og hvordan dette i så fall skal håndteres. Noen mente at det var uklart hvor stort, uvanlig eller alvorlig avviket skal være før det meldes. Manglende epikriser var i noen kommuner ansett for å være så vanlig, at det av den grunn ikke var noen vits å melde som avvik. Noen informanter fortalte at de rapporterte om avvik internt, men at de ikke tok seg bryet med å sørge for videreformidling til helseforetaket. Flere informanter fortalte at de synes det var tungvint å melde avvik og at de derfor ikke prioriterte det. Noen av disse kommunene hadde ikke elektroniske meldingssystemer ved starten av samhandlingsreformen, noe som kan forklare hvorfor det å skrive avviksmeldinger ble oppfattet som tungvint. Andre informanter fortalte at de ikke hadde fått opplæring i hvordan de skal skrive avvik, noe følgende uttalelse illustrerer:

«Vi er dårlige på å skrive avviksmeldinger til sykehuset hvis vi får pasienter uten papirer. Vi er ikke flinke til å bruke avvik som et verktøy. Jeg har ikke skrevet en eneste avviksmelding, men har opplevd mange avvik. ... Det finnes sikkert et skjema... men vi er ikke der...» (Ansatt i hjemmetjenesten, liten kommune)

I andre tilfeller opplevde informantene at oppmerksomheten rundt avviksmeldinger hadde fortatt seg med tiden, noe følgende uttalelse illustrerer:

«Kun én gang har jeg tatt meg tid og skrevet avviksmelding. Men det skulle vært gjort flere ganger. Når man kommer på jobb og ikke har informasjon om pasientens sykdomsbilde, er det vanskelig. Noen ganger kan pasienten informere selv, men mange ganger ikke. I begynnelsen var det mye snakk om at vi skulle huske å skrive avviksmelding. Jeg skulle ha skrevet flere avviksmeldinger.» (Ansatt på sykehjem, liten kommune)

Er det avvik når pasienten skrives ut uten å være «utskrivningsklar»?

Flere informanter berørte problematikk knyttet til pasienter hvor man var uenig i helseforetakets vurdering om at pasienten var utskrivningsklar. Flere var usikker på om det kan regnes som et avvik, når pasienten vurderes å være «for dårlig» når han/hun meldes utskrivningsklar eller blir mye dårligere, og gjerne dør, kort tid etter utskrivning. I noen tilfeller ble dette rapportert som avvik, men dette gjaldt i hovedsak de mest alvorlige tilfellene.

Vil ikke fremstå som vanskelige eller plagsomme

Kommuner knyttet til ett og samme helseforetak kan ha veldig ulik praksis rundt avviksmeldinger. Informanter i en kommune som var konsekvent på å melde avvik ved brudd på tjenesteavtalen, fortalte at de blir sett på som vanskelige av helseforetaket, som syntes å foretrekke det store flertallet kommuner som ikke bryr seg med å melde avvik. En informant i en annen kommune knyttet til et annet helseforetak, hadde samme oppfatning om at sykehusene oppfattet avviksmeldinger om stort og smått som plagsomme, og problematiserte samtidig skjebnen avviksmeldingene hadde fått etter at de var sendt fra kommunen:

«Vi minner på om å skrive avvik. Men i travle hverdager der ute så tenker vi - hva hjelper det å skrive avvik. Sykehuset synes at det blir litt for ekstremt av kommunene å sende avvik. Sykehuset mener en bør skille mellom store og små ting mht. dette. De har nok fått mye avviksmeldinger. Hva skjer i neste omgang - det er det jeg lurer på - men jeg vet ikke om det er noe som skjer.» (Overordnet leder, stor kommune)

Vedkommende informant satt i samhandlingsutvalget i sin helseregion og kjente godt til den manglende oppmerksomheten som ble avviksmeldingene til del der, noe følgende uttalelse illustrerer:

«Det står at avvik skal behandles to ganger per år men det har sklidd litt ut. Det er lenge siden det har blitt gjort. Det har vært oppe på eventuelt.» (Overordnet leder, stor kommune)

Velger dialog fremfor avviksmelding

Avstand til sykehus syntes å spille inn på hvordan avvik ble håndtert. I de store casekommunene med kort avstand til sykehus ble avvik i mindre grad meldt. Her satset man på å føre muntlig dialog med sykehuset for å sikre økt kvalitet i utskrivningsprosessen. Følgende uttalelse illustrerer dette:

«Vi melder avvik også, men i mindre grad enn sammenlignbare kommuner. Fordi vi i større grad snakker sammen. Det hjelper med geografisk nærhet.» (Overordnet leder, stor kommune)

Flere av de store casekommunene meldte om en bedret dialog rundt de utskrivningsklare pasientene som hadde ført til færre avvik enn tidligere. Valget av

dialog framfor avviksmelding kan forklares av hvordan informantene hadde opplevd at avvik var blitt håndtert i helseforetakene. Når avvikene var meldt, tok det ofte lang tid før kommunene fikk respons. Responsen var da ofte uklar. Det å fortsette med å rapportere avvik opplevdes dermed som lite produktiv fordi ingenting opplevdes å bli bedre av det. Følgende uttalelse forteller hvordan man alternativt gikk fram for å søke kvalitetsforbedring gjennom dialog med helseforetaket:

«Så snakker vi med dem om sakene, etter at de har satt seg inn i hva som har skjedd, i stedet for å melde avvik. Det er bedre. Vi har prøvd å melde avvik ... det blir borte, så kommer det et slags svar om et halvt år. Det er bedre at en fra samhandling ser på de vanskelige sakene, tar det opp internt, snakker med legene, og kan si fra hvis det er dårlig legearbeid.» (Ansatt på tildelingskontor, stor kommune)

En jobb å gjøre

Temposkiftet i utskrivningen av pasienter fra sykehus til kommuner har ført til samhandlingsutfordringer mellom sykehus og kommuner. Vi har studert hvordan kommunene håndterer avvik som gjelder overføringen av utskrivningsklare pasienter mellom sykehus og kommuner, og finner at kommunene håndterer avvik fra tjenesteavtalen om utskrivningsklare pasienter på ulike måter.

Systemer med avviksmeldinger er ikke nytt. Det har vært en innarbeidet del av internkontrollsystem i helsevesenet i en årrekke. Avvikssystemet knyttet til de utskrivningsklare pasientene er ment å være et redskap som skal styrke koordineringen og pasientsikkerheten. For at systemet skal fungere slik det er ment, forutsetter det at ledelsen klargjør intensjonene, tilfører ressurser og kunnskap, og etablerer klare rutiner for avvikshåndtering. En kollektiv forståelse av avvikssystemet fordrer at ledelsen både i kommunal pleie og omsorg og i helseforetak skaper engasjement og forståelse blant ansatte for avvikssystemet.

En forklaring på at man i mange kommuner ikke benytter systemet for å melde avvik, kan være mangel på organisering, kunnskap og ressurser. Det vil si at ansatte ikke tar seg tid, mangler tilgang på skjema, mangler rutiner eller ikke kjenner til systemet for avvikshåndtering. Videre kan det være at ansatte mangler motivasjon for å melde avvik, noe som i tillegg til de nevnte grunnene også kan skyldes at man erfarer at helseforetakene ikke bryr seg om avviksmeldingene og at det ikke fører til forbedringer i samhandlingen når man melder avvik.

Resultatene fra undersøkelsen tyder på at en del kommuner og helseforetak har en jobb å gjøre med å bedre sikkerheten for pasienter i overgangen mellom sykehusbehandling og kommunal pleie og omsorg. ◎

Birgit Abelsen er forskningsleder ved Nasjonalt senter for distriktsmedisin (NSDM) og førsteamanuensis II ved Institutt for samfunnsmedisin, UiT Norges arktiske universitet. Abelsen er statistiker med PhD i helsevitenskap. Hun er i sin forskning opptatt av organisering og finansiering av helsetjenester, rekruttering og stabilisering av helsepersonell og helsereformer.

Margrete Gaski er seniorforsker ved NSDM. Gaski er statsviter med PhD i helsevitenskap. Hun forsker på organisering av helsetjenester, inkludert samfunnsøkonomiske analyser av ulike måter å organisere helsetjenesten på, samt utdanning, rekruttering og stabilisering av helsepersonell.

Referanser:

- Abelsen B, Gaski M, Nødland SI, Stephansen A. (2014). Samhandlingsreformens konsekvenser for det kommunale pleie- og omsorgstilbudet. Rapport IRIS – 2014/382. Stavanger: IRIS.
- Andresen JF, Kittelsen J. (2007). Internkontroll og fag – spiller de på samme lag? Masteroppgave, Institutt for helseledelse og helseøkonomi. Oslo: Universitetet i Oslo.
- The Deming Institute. 2015.
- Gaba DM, Singer SJ, Sinaiko AD, Bowen JD, Ciavarelli AP. Differences in safety climate between hospital personnel and naval aviators. *Human Factors*, 2003. 45: s. 173-85.
- Hagen TP, McArthur DP, Tjerbo T. (2013). Kommunal finansiering av utskrivningsklare pasienter. Erfaringer fra første året. Helseøkonomisk forskningsprogram Skriftserie 2013:5. Oslo: Universitet i Oslo.
- Helsedirektoratet (2015). Samhandlingsstatistikk 2013-14. IS-2245. Oslo: Helsedirektoratet.
- Helsedirektoratet (2004). Hvordan holde orden i eget hus. Internkontroll i sosial- og helsetjenesten. Veileder IS-1183. Oslo: Helsedirektoratet.
- Hjort PF. (2004). Uheldige hendelser i helsetjenesten. Forslag til nasjonalt program for forebygging og håndtering. Oslo: Sosial- og helsedirektoratet.
- Nasjonale veileder. (2011). Samhandlingsreformen - Lovpålagte samarbeidsavtaler mellom kommuner og regionale helseforetak/helseforetak. Oslo: Helse- og omsorgsdepartementet.
- Olsen E. (2009). Safety climate and safety culture in health care and the petroleum industry: Psychometric quality, longitudinal change, and structural models. Doktoravhandling. Stavanger: Universitetet i Stavanger.
- Sexton JB, Thomas EJ, and Helmreich RL. Error, stress, and teamwork in medicine and aviation: Cross sectional surveys. *British Medical Journal*, 2000. 320: s. 745-49.
- Nasjonalt nettverk for implementering av samhandlingsreformen (2014). Statusrapport for samhandlingsreformen pr november 2014. <http://fylkesmannen.no/Documents/Dokument%20FMST/Helse%20og%20omsorg/Samhandlingsreformen/Nasjonalt%20nettverk%20-%20statusrapport/Nasjonalt%20nettverk%20Statusrapport%20171214.pdf> (lastet ned 24.08.2015)
- Trondheim kommunerevisjon (2014). Samhandlingsreformen. Rapport 15/2014-F. Trondheim: Trondheim kommune.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

| | | |
|---|----------------|------------|
| ► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet | 12. – 13. jan. | Gardermoen |
| ► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2016 | 3. – 4. feb. | Gardermoen |
| ► B.1.9 Hvordan utnytte KOSTRA-tallene i ulike analyser - del II hands on Nyhet! | 11. feb. | Gardermoen |
| ► A.2.43 Kvantitative metoder i forvaltningsrevisjon | 17. – 18. feb. | Gardermoen |
| ► Arena for forvaltningsrevisjon 2016 | 8. – 9. mars | Gardermoen |
| ► A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon | 13. – 14. apr. | Gardermoen |



www.nkrf.no

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



Av **Bjørn Fauchald**, rådmann i Vestre Toten kommune

Lean som virksomhetsstrategi i Vestre Toten

For noen år tilbake stilte Vestre Toten kommune seg spørsmålet om erfaringene fra forbedringsarbeid i industrien kunne være overførbare til kommunal virksomhet.

Dette ble starten på en «Lean-reise» som jeg beskriver i korte trekk i denne artikkelen. Fokus rettes spesielt på innføring av Lean som virksomhetsstrategi, endringsprosessene og forutsetningene for å lykkes.

Bakgrunn for Vestre Toten kommunens satsing på systematisk forbedringsarbeid

Vestre Toten kommune har den høyeste andelen industrisysseletting i Innlands-Norge og er preget av eksportrettet virksomhet innen bil- og forsvarsindustri med base i industriparken på Raufoss. Dette er virksomheter som leverer høyteknologiske produkter av høy kvalitet til konkurransedyktige priser i en sterk internasjonal konkurranse. Flere tiår med høyt fokus på *produktivitetsforbedring* har gjort Raufossmiljøet til et nasjonalt tyngdepunkt innen forbedringsarbeid, herunder Lean. Dette utviklingsarbeidet har skjedd i et miljø preget av sterk involvering av ansatte i beslutningsprosesser og med basis i en stolt og lang tradisjon for samhandling mellom ledere og øvrige ansatte.

Og jeg kan allerede i innledningen besvare spørsmålet om erfaringene fra industrien er overførbare til kommunal virksomhet; *De kan og bør overføres og anvendes i offentlig sektor!*

Hva er Lean – kontinuerlig forbedring?

«Det finnes ingenting så meningsløst som en kompetent gjennomføring av noe som overhode ikke burde ha vært utført»

Peter Drucker

Drucker sitt utsagn beskriver sløseri, eller ikkeproduktivt arbeid. Lean handler om å unngå dette, men også om mye mer. Lean har sin opprinnelse fra

bilindustrien og hensikten var opprinnelig å produsere mer varer til en lavere kostnad med minst mulig sløsing.

Et sentralt begrep i Lean er kontinuerlig forbedring. I boka «Lean på norsk» (2012) knytter professor Tom Johnstad ved Høgskolen i Gjøvik begrepene Lean og kontinuerlig forbedring sammen slik: *«Lean er en ledelses- og virksomhetsfilosofi og metoder, med fokus på å skape kundeverdier med minimum av sløsing og feil. Sentralt står folk, kontinuerlig forbedring og ulike verktøy og metoder for å realisere dette. Dette bygger på gjensidig tillit og respekt mellom ledelse og ansatte»*. Av denne definisjonen framgår også det essensielle i samhandling med og involvering av ansatte. Videre framheves verdistyringsfokus gjennom begrepene tillit og respekt.

Lean i offentlig sektor – og slik den er forankret i Vestre Toten kommune – er langt mer enn fokus på verktøy og produksjonsprosesser (noe det også er). Lean er strategier for å nå mål; *mål om økt flyteffektivitet og redusert sløsing med høyt fokus på medarbeiderinvolvering og brukertilfredshet*.

Niklas Modig og Pär Åhlström (2012) fokuserer i sin bestselger; *«Dette er Lean – løsningen på effektivitetsparadokset»* sterkt på begrepet flyteffektivitet, det vil si tiden det tar fra et behov er identifisert til det er oppfylt. På mange måter er dette et oppgjør med ensidig fokus på effektivitet i enkeltprosesser til å se sammenhenger i hele «flytprosessen». Modig og Åhlström (2012) framholder at virksomhetene må endre fokus fra ressurs- til kundefokus. Med dette som utgangspunkt må organisasjoner settes i stand til å håndtere nye tenkemåter og prinsipper. Et sentralt begrep i Lean er kontinuerlig forbedring.

Det er disse definisjonene og dette grunnlaget Vestre Toten kommune legger til grunn for sitt forbedringsarbeid og med fokus på at dette er en sentral del av kommunens virksomhetsstrategi.

Hvorfor fokus på forbedringsarbeid i kommunal sektor?

Kommunesektoren står foran store utfordringer i framtida i forhold til blant annet å kunne levere tjenester av god nok kvalitet, i stort nok omfang og sannsynligvis med begrensede ressurser. Omstillingsutfordringene vil være betydelige og kravet til økt kvalitet og innovasjonsevne vil øke. Min antagelse er at de kommunene som makter å holde fokus på kvalitet i tjenesteproduksjonen, bedret produktivitet/ endring innenfor eksisterende rammer og høyt innovasjonsfokus, vil ha best forutsetninger for å lykkes.

Dette innebærer at norske kommuner må bedre produktiviteten vesentlig. Svaret på disse utfordringene kan være å rette et sterkere fokus på forbedringsarbeid. En innfallsvinkel er å bygge på de verdier og prinsipper som følger av Lean-filosofien og anvende disse og anerkjente metoder og «Lean-verktøy» til å skape en mer effektiv og kvalitetsbevisst tjenesteproduksjon.

Min påstand er at de kommuner som makter å holde et høyt fokus på forbedringsarbeid, vil være de som har det beste grunnlaget for å levere kvalitativt gode tjenester i framtida.

Dette betyr ikke at de ansatte skal løpe enda litt fortore og gjøre enda litt mer, men at tid og ressurser frigjøres gjennom bedre flyteffektivitet i tjenesteproduksjonen og at de frigjorte ressursene anvendes målrettet til økt tjenesteproduksjon av høyere kvalitet. Dette skal igjen føre til en bedre arbeidshverdag for de ansatte.

Med andre ord kan mitt utgangspunkt - og mine påstander - sammenfattes slik:

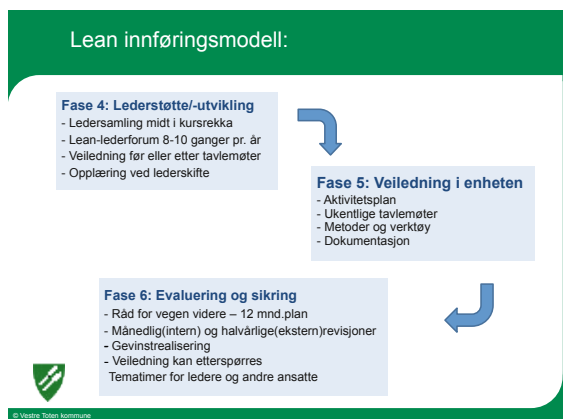
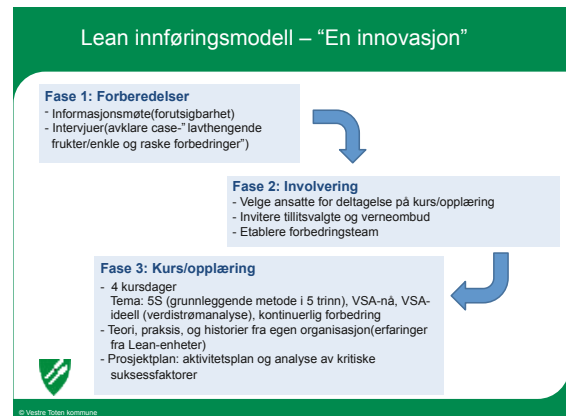
- Kravet til økt *produktivitet* i kommunens tjenesteproduksjon vil øke
- Det må rettes økt fokus på *forbedringsarbeid* for å avdempe «trykket» og redusere presset i tjenestene og på de ansatte
- Det må arbeides systematisk for å sikre økt *kvalitet* i tjenesteproduksjonen
- Forbedringsarbeidet må innrettes slik at det sikrer stor grad av innflytelse og ikke minst en bedre arbeidshverdag for alle ansatte
- Kravet til *medarbeiderinvolvering* vil øke dersom det «uforløste» forbedringspotensialet i organisasjonen skal utløses
- Dette vil kreve endring i *lederroller* - både på overordnet nivå og hos mellomlederne

Innføring av Lean er en omfattende og langsiktig endringsprosess

I Vestre Toten kommune har vi valgt å legge et *strategisk og langsiktig fokus* til grunn for vårt forbedringsarbeid. Dette innebærer at Lean rotfestes som en virksomhetsstrategi gjennom en langsiktig endringsprosess - med et perspektiv på minst 10 år.

Det er fullt mulig å oppnå gode kortsiktige forbedringsresultater ved å gjennomføre Lean-prosjekter i en utvalgt del av virksomheten ved å fokusere spesifikt på bruk av effektive «Lean-verktøy», eksempelvis 5S og verdistrømsanalyser. De store effektene mener vi å kunne dokumentere at først kommer når fokuset på kontinuerlig forbedring «rotfestes» i organisasjonen og at det arbeides ut fra de verdier, prinsipper og metoder som følger av forbedringstankegangen i Lean. Da blir ikke Lean noe man driver med i tillegg til alt annet, men en tilnærming og tenkemåte som er en naturlig del av arbeidshverdagen og utviklingsarbeidet i organisasjonen.

En kommunal organisasjon er en stor virksomhet, sammensatt av mange enheter og ulike fagområder og kan også preges av ulike kulturer. Dette gjør at det tar tid å rotfeste nye tankesett, prinsipper og arbeidsmåter i en slik organisasjon.



«Vestre Toten - modellen» - en helhetlig og innovativ innføringsmodell

«Vestre Toten - modellen» - en helhetlig og innovativ innføringsmodell

Gjennom kommunens Lean-prosess de siste fire årene har kommunen kontinuerlig utviklet og forbedret sin innføringsmodell i driftsenhetene. Flere kommuner vurderer å kopiere denne modellen, og et stort antall kommuner har vist interesse for det som nå av mange blir beskrevet som «Vestre Toten - modellen». Innføringsmodellen er fasedelt og framstilles som i figuren på side 22.

Det finnes ulike definisjoner på innovasjon. En forenklet (og lettere omskrevet definisjon) er at; «Innovasjon er et produkt, tjeneste eller annen nyskaping som er så interessant at andre ønsker å ta den i bruk». Vår innføringsmodell skaper interesse og andre kommuner ønsker å ta den i bruk. Dette er bakgrunnen for at vi i en grad av beskjedenhet har kalt vår innføringsmodell for «en innovasjon» i kommunalt forbedringsarbeid.

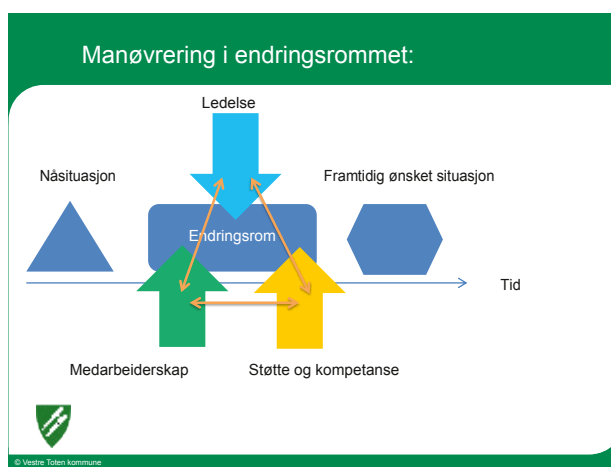
Innføringsmodellen er systematisk, involverende og ressurskrevende i gjennomføringen, men vi mener at denne grundigheten «betaler seg» ved at forbedringsarbeidet blir godt forankret, mange (nok) blir involvert og at det bygges et godt grunnlag for videre forbedringsarbeid i driftsenhetene.

Det er viktig å påpeke at det for andre kommuner ikke bare er å kopiere innføringsmodellen fra Vestre Toten kommune og automatisk oppnå gode gevinster. For å lykkes må det etableres en klar forståelse for behovet for endring, endringen må bygge på grunnlaget som finnes i organisasjonskulturen, oppfølging fra ledelsens side er helt avgjørende og arbeidet må følges opp over tid.

Det avgjørende samspillet mellom medarbeidere, ledere og intern utviklingskompetanse

Jeg har valgt å se på innføring av Lean – kontinuerlig forbedring som både en langsiktig endringsprosess for kommunen som organisasjon – og som endringsprosesser i de enkelte driftsenhetene. Disse endringsprosessene har jeg analysert nærmere i en masteroppgave i «Endringsledelse» ved Handelshøyskolen BI (2014). Det vil bli alt for omfattende å sammenfatte analysen av de ulike fasene og elementene i endringsprosessen, men jeg ønsker å konsentrere meg om ett viktig funn både dokumentert i masteravhandlingen og jeg som leder kan bekrefte at er avgjørende for å lykkes i en slik endringsprosess. Dette handler om det jeg har kalt «Det avgjørende samspillet mellom medarbeidere, ledere og intern utviklingskompetanse». I endringsprosesser skapes det *endringsrom* for utvikling og endring. Dette samspillet og endringsrommet kan noe forenklet framstilles som i figuren øverst til høyre.

Vår erfaring er at forbedringsarbeid basert på prinsippene, verdiene og metodene i Lean er sterkt



Det avgjørende samspillet mellom medarbeidere, ledere og intern utviklingskompetanse

motivierende for medarbeidere som involveres, tas på alvor og ansvarliggjøres i endringsprosessene. Dette er en kraft som skaper «momentum» i endringsarbeidet. Det er de ansatte som kjenner tjenestene best, de besitter fagkompetansen, de vil det beste for brukerne og vet hvor «skoen trykker» i forhold til forbedringsforslag. Dette sammen med en kvalitetssikret innføringsmodell og kompetente interne støtteressurser (hos oss definert som utviklingsenheten), skaper et veldig godt grunnlag for å lykkes med endringsprosessen. Det tredje elementet i trekantsamspillet – ledelsen – utfordres ved at den må legge tydelige føringer, følge opp, støtte og være utholdende i endringsarbeidet. Dette har vist seg krevende, og jeg omtaler derfor ledelsesutfordringene nærmere senere i artikkelen.

Jo mer jeg jobber med endrings- og utviklingsarbeid i en stor organisasjon, jo mer erfarer jeg og ser viktigheten av at det «treenige samspillet» fungerer. Ledelsen må gå foran som endringsledere, de ansatte tar ansvar og driver prosessene i kraft av sin kompetanse når de får tillit og ansvarliggjøres og et kompetent støtteapparat kvalitetssikrer, understøtter og sikrer prosessene.

Ledelsen utfordres!

“A guiding coalition with good managers but poor leaders will not succeed”
(Kotter, 2012)

Endring og endringsprosesser er krevende, og det kommer ofte i tillegg til andre viktige gjøremål og fokusområder i en leders arbeidshverdag. Vår erfaring er at lederne har blitt utfordret i forbedringsarbeidet. Dette gjelder både overordnet ledelse og mellomlederne. Hovedutfordringene kan sammenfattes slik:

Overordnet ledelse:

- Utfordres til å skifte ramme til å framstå som endringsledere i en langsiktig endringsprosess

- Overordnet ledelse må sørge for å dyktiggjøre, motivere og støtte mellomlederne i endringsarbeidet
- Overordnet ledelse må vise utholdenhet i et langsiktig endringsarbeid

Mellomledere:

- Mange forbedringstiltak avdekkes på driftsenhetene, og dette kan være krevende å oppleve for den enkelte ansvarlige mellomleder
- Vestre Toten kommunes måte å arbeide på skaper en sterk grad av medarbeiderinvolvering. Dette innebærer at mellomlederne utfordres av kraften i medarbeiderskapet ved at de ikke selv setter dagsorden og har «hånda på rattet» i alle delene av endringsprosessene
- Ikke alle har kompetanse og erfaring til å håndtere slike situasjoner. Det er den overordnede ledelse som har ansvar for å følge opp, støtte og veilede lederne i en slik situasjon.

For å møte disse og andre utfordringer som er avdekket under vår «Lean-reise», har vi valgt å utarbeide en *egen strategi for å sikre vellykket gjennomføring* over tid. Denne strategien inneholder sju satsingsområder som både dekker lederopplæring/oppfølging, rekruttering, opplæringstiltak og kriterier for utvelgelse av nye enheter som skal gjennom et innføringsløp (for å sikre at disse skal lykkes).

Hva skal til for å lykkes med et slikt langsiktig forbedrings- og utviklingsarbeid?

Innføring av Lean som virksomhetsstrategi avviker i liten grad fra andre store endringsprosesser og suksessfaktorene vil dermed være like i stor grad. Jeg velger å plukke ut noen faktorer som vi har erfart er spesielt avgjørende for å lykkes med denne type endringsprosess og forbedringsarbeid:

- Ledelsen må ville, gå foran og holde ut
- Forankringsarbeidet i organisasjonen er avgjørende
- Small wins og gode historier skaper momentum og utviklingskraft
- Medarbeiderskapet må «dyrkes» og foredles
- Nok ressurser må avsettes. Kompetanse må anskaffes og bygges internt. Det må investeres relativt mye og med langsiktig fokus.
- Krever ledelsens oppfølging og bevissthet om roller og rammer – på alle nivåer
- Liten vits i å gjøre dette som «spredte forsøk» – må rotfestes som en virksomhetsstrategi – og det tar tid og krever utholdenhet i endringsarbeidet

Hvilke resultater og erfaringer har vi så langt?

Vestre Toten kommune har jobbet systematisk med

Lean – kontinuerlig forbedring i fire år. Det er gjennomført opplæring og innføring i vel 30 av om lag 60 driftsenheter. Så langt er det avdekket et forbedringspotensial på 33 årsverk, hvorav 22 årsverk er realisert til økt kvalitet, økt kvantitet (og i noe til direkte besparelser). Kommunen har utviklet en egen gevinstrealiseringsmodell hvor de ansatte selv har vært med på å beskrive nåsituasjon, ønsket framtidig situasjon og bidratt til å gjøre ettermålinger for faktisk å se effektene av de forbedringstiltak som er gjort. Dette er svært viktig for både motivasjon og synliggjøring av at frigjort tid anvendes på en ønsket og produktiv måte.

Det er også gledelig å se at forbedringsarbeidet i tillegg til å frigjøre ressurser i stor grad fører til økt kvalitet i tjenesteproduksjonen. Det har ingen hensikt å igangsette utviklings- og forbedringsarbeid dersom det forringer kvaliteten på tjenestene. Dette sikres i vår innføringsmodell ved at de ansatte med sin kompetanse og faglighet naturlig kommer med forbedringsforslag som ivaretar og øker kvaliteten på tjenestetilbudet.

I alle endringsprosesser møter organisasjoner på utfordringer. Det har vi også gjort i Vestre Toten kommune. Vi forsøker gjennom systematisk oppfølging av Lean-strategien å møte disse utfordringene med understøttende og målrettede tiltak.

Etter fire års fokus og betydelig satsing på forbedringsarbeid i Vestre Toten kommune kan vi hevde at vi lykkes, og vi er så vidt i gang. ☺

Vestre Toten kommune har valgt å satse målrettet på internt forbedringsarbeid med fokus på Lean – kontinuerlig forbedring sine verdier, prinsipper og metoder. Kommunen har oppnådd svært gode resultater, og kommunens innføringsmodell og arbeidssett har skapt interesse blant mange andre norske kommuner.



Bjørn Fauchald har vært rådmann i Vestre Toten kommune siden 2010 og har lang fartstid fra kommunesektoren. Han er Master of Management i endringsledelse fra Handelshøyskolen BI. Som rådmann i kommunen, har Fauchald rettet sterkt fokus på forbedrings- og utviklingsarbeid både internt i organisasjonen og i forhold til nærings- og samfunnsutvikling.



Av advokat **Tone Molvær Berset**, fagleder næringsjus, KS Bedrift

Offentlighet og innsyn i styrearbeid

Jeg får av og til spørsmål om hvilke regler som gjelder for offentlighet og innsyn i styresaker - for selskaper som er helt eller delvis kommunalt eid. Det er ikke noe enkelt ja /nei svar på dette, og det er nok også ulikt hvordan det praktiseres i ulike selskaper.

Jeg vil her gå gjennom hvilke hovedregler som gjelder for offentlighet og innsyn i styresaker, og prøve å forklare hvorfor det ikke er noe enkelt svar på dette.

Før man kan si noe om innsyn i selve styresakene, er det nødvendig å vurdere om selskapet som sådan er omfattet av offentlighetsloven. Deretter, om man kommer til at selskapet er omfattet av offentlighetsloven, må det vurderes om dokumenter som utarbeides til styret også er offentlige. Slike dokumenter kan være innkallinger og sakslister til styremøter, protokoller og underliggende dokumenter (rapporter, notater osv.). I tillegg kommer spørsmålet om selve styremøtene og diskusjonene som foregår der, er åpne.

Er selskapet omfattet av offentlighetsloven?

Offentlighetsloven gjelder kun for selskaper som er helt eller delvis eid av det offentlige (her kommuner). Aksjeselskap som bare har private eiere er ikke omfattet av offentlighetsloven. For slike selskaper er verken styreprotokoller, innkallinger eller andre sakspapir til styremøter offentlige. Styremøtene er lukkede møter hvor kun styremedlemmer, daglig leder og eventuelle andre særlig inviterte har adgang.

For selskaper som helt eller delvis er eid av kommunen, må man ta utgangspunkt i offentlighetsloven § 2 første ledd. Bokstav c) sier at loven gjelder «sjølvstendige rettssubjekt der stat, fylkeskommune eller kommune direkte eller indirekte har ein eigardel som gir meir enn halvparten av røystene i det øvste organet i rettssubjektet». Bokstav d) gjelder for

«sjølvstendige rettssubjekt der stat, fylkeskommune eller kommune direkte eller indirekte har rett til å velje meir enn halvparten av medlemmene med røysterett i det øvste organet i rettssubjektet».

Denne bestemmelsen sier hvilke vurderinger som må gjøres for å vurdere om et selskap med kommunalt eierskap, uavhengig av om det er et aksjeselskap, interkommunalt selskap (IKS) eller en annen selskapsform, er omfattet av offentlighetsloven. Bokstav c) regulerer andelen av eierskapet, mens bokstav d) omhandler retten til å velge personer med stemmerett i selskapets høyeste organ. I tilfeller der flere kommuner ikke hver for seg har kontrollerende eierandel, men til sammen har så stor eierandel, vil loven gjelde for det aktuelle selskapet. Det samme gjelder for retten til å velge personer med stemmerett i selskapets høyeste organ. Det avgjørende er altså om det offentlige samlet har slik bestemmende innflytelse på selskapet. Opplysninger som trengs for å gjøre denne vurderingen vil man blant annet kunne finne i vedtekter eller selskapsavtale osv. Lovgivers hensikt har vært at selvstendige rettssubjekt hvor kommunen har stor påvirkning, skal være omfattet av offentlighetsloven.

Selv om man skulle komme til at selskapet er omfattet av offentlighetsloven etter første ledd, kan det likevel være slik at selskapet er omfattet av unntaket i § 2 andre ledd. Andre ledd sier at loven ikke gjelder for selskaper som «hovudsakleg driv næring i direkte konkurranse med og på same vilkår som private».

Både for første og for andre ledd må det gjøres en konkret gjennomgang av det enkelte selskap. Dette

«Lovgivers hensikt har vært at selvstendige rettssubjekt hvor kommunen har stor påvirkning, skal være omfattet av offentlighetsloven.»

kan være vanskelige og til dels skjønnsmessige vurderinger, hvor både selve virksomheten/driften og markedet man opererer i, må vurderes opp mot lovens kriterier. Hva som skal til for at en virksomhet kan sies å drive «næring» beror på virksomhetens formål og karakter, om virksomheten er egnet til å gå med overskudd mv. Som oftest, men ikke alltid, vil svaret gi seg selv.

Det avgjørende er om virksomheten samlet sett kan sies «hovudsakleg» å drive næringsvirksomhet i direkte konkurranse med private. Over halvparten av virksomheten må i alle fall drive slik næringsvirksomhet. Til sist er det et vilkår at virksomheten må drives på samme vilkår som for konkurrentene.

Dersom vurderingen konkluderer med at selskapet er underlagt offentlighetsloven, innebærer dette at offentlighetsloven gjelder fullt ut for all virksomhet i selskapet. Den motsatte konklusjon, at selskapet ikke er underlagt offentlighetsloven, vil tilsvarende innebære at hele virksomheten er unntatt offentlighet.

Hvilke regler gjelder for innsyn i styrets arbeid?

Først litt om *styremøtene*. Styrets møter er som hovedregel ikke åpne for offentligheten. Styremøtene er kun ment for styrets medlemmer, daglig leder og eventuelle andre særlig inviterte. Ett av styrets viktigste oppgaver er å sørge for utvikling og drift av selskapet, innenfor de rammer som eierne har gitt i vedtekter, eiermeldinger osv. Da er det viktig at styret får ha frie diskusjoner og kan legge strategier og planer for videre utvikling for selskapet uten at styremedlemmene behøver å «veie sine ord» og uten å være redde for at konkurrenter skal få innsyn i selskapets strategier. Dersom ansatte, offentligheten, lokalaviser eller andre har behov for mer informasjon i en sak styret har behandlet, vil det være naturlig at styret vurderer dette og at styrets leder eller daglig leder informerer – ikke det enkelte styremedlem.

Unntak gjelder for kommunale foretak (KF) hvor det har kommet en lovendring i kommuneloven som gjør at hovedregelen for KF er åpne styremøter. Dette er begrunnet i at KF ikke er et selvstendig rettssubjekt og dermed er en del av kommunen som sådan, på linje med et *hovedutvalg* el.

Når det gjelder dokumenter utarbeidet for styrets arbeid, er det ikke noe eget unntak i offentlighets-

loven for dette. Typiske styredokumenter vil være innkallinger til styremøtene, protokoller, rapporter, notater og annet underlagsmateriale styret har behov for i sitt arbeid. Det vil ofte være behov for å beskytte deler av den forretningsmessige driften av selskapet fra innsyn. Dette kan for eksempel være strategidokumenter, taktiske vurderinger, forretningsplaner og andre dokumenter det ikke er ønskelig at andre eller konkurrenter får innsyn i.

Offentlighetsloven har derfor bestemmelser som kan beskytte slike dokumenter og vurderinger i blant annet offentlighetslovens § 13 om taushetsplikt for næringsopplysninger av konkurransemessig betydning, og § 23 om hensynet til beskyttelse av forhandlingsposisjon. § 14 om organinterne dokumenter og § 15 om dokumenter innhentet utenfra for den interne saksforberedelsen kan også være aktuelle bestemmelser for unntak.

Får man en begjæring om innsyn i et styredokument må man, på bakgrunn av disse unntaksbestemmelsene, gjøre en konkret vurdering av om opplysningene i det aktuelle styredokumentet er av en slik art at de skal unntas offentlighet. Det må foretas en konkret vurdering av hvert enkelt dokument og opplysning. Dersom opplysningene ikke kan gis ut må de «sladdes» bort før man eventuelt gir ut deler av protokollen eller andre styredokumenter ved en innsyns-begjæring.

En del selskaper praktiserer meroffentlighet og åpenhet ved at de rutinemessig legger innkallinger og protokoller på sine hjemmesider. Mange har bestemmelser i selskapsavtale og vedtekter, og noen selskaper har også bestemmelser i styreinstruksen som sier noe om hvordan dette skal være i selskapet. Dokumentene blir også offentlige i det de sendes ut av selskapet til eierkommunen. ©

Tone Molvær Berset er advokat og leder for den juridiske servicen i KS Bedrift. Hun bistår kommunalt eide bedrifter i juridiske spørsmål og holder kurs for styre og eiere om roller og ansvar.



Av **Knut Erik Lie**,
seniorrådgiver, NKRF

Årsoppgjørrevisjonen 2015

Årsoppgjøret for regnskapsåret 2015 er rett rundt hjørnet. 2015 er preget av innføring av a-ordningen, som innebærer store omlegginger når det gjelder rapportering av lønns- og personalopplysninger.

Artikkelen kommenterer endringer i kommunale regnskapsstandarder og andre forhold som kan være aktuelle i forbindelse med årsoppgjøret.

Anskaffelseskost – revidert KRS nr. 2

En revidert utgave av KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter ble fastsatt av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) i september 2015, med virkning for regnskapsåret 2015. Det er i liten grad gjort realitetsendringer ved revisjonen, men det er tatt inn et vedlegg til standarden som skal gi noe mer veiledning til praktiseringen.

Det er nær sammenheng mellom KRS nr. 2 og KRS nr. 4 som regulerer avgrensningen mellom drifts- og investeringsregnskapet. KRS nr. 4 regulerer kriterier for når et tiltak knyttet til et anleggsmiddel kan klassifiseres som en investering. KRS nr. 2 regulerer på sin side hvilke enkeltutgifter som kan tilordnes tiltaket.

Dersom en kommune foretar en innvendig oppussing og opprustning av en sykehjemsavdeling, er det KRS nr. 4 som gir kriteriene for hvorvidt dette tiltaket kan anses som en investering. KRS nr. 2 regulerer på sin side om enkeltutgifter som f.eks. planleggingsutgifter, brakkeleie, prosjektlederlønn mv. kan inngå i anskaffelseskost for tiltaket.

Definisjonen av anskaffelseskost ved tilvirkning er uendret:

Anskaffelseskost ved tilvirkning (produksjon og bygging av driftsmidler til eget bruk) omfatter samtlige tilvirkningsutgifter som kan henføres til anskaffelsen. Med tilvirkningsutgifter forstås direkte, indirekte, variable og faste utgifter, f.eks. lønnsutgifter til arbeidsstokk, byggeledelse, prosjektmedarbeidere, materialer, o.l.), som er påløpt frem til ferdigstillings-tidspunktet. Administrative støttefunksjoner omfattes også dersom det er direkte sammenheng mellom utgiftene til disse støttefunksjonene og anskaffelsen.

Det er flere hensyn som i praksis gjør seg gjeldende ved praktisering av definisjonen. På den ene siden er hensynet til likestilling av kjøp av ferdig

anleggsmiddel og tilvirkning i egen regi. Det tilsier at forholdsvis mye såkalte «overhead»-utgifter kan tilordnes investeringen. På den annen side er det et grunnleggende prinsipp bak kommunelovens økonomibestemmelser at løpende utgifter skal dekkes av løpende inntekter. Det tilsier en strengere praktisering av hvilke utgifter som kan inkluderes i anskaffelseskost. I boken Kommuneregnskapet er det lagt til grunn at administrative støttefunksjoner inngår dersom *«anskaffelsen (eller prosjektet) har medført høyere administrative utgifter enn det kommunen ville hatt dersom anskaffelsen ikke var blitt tilvirket»*.¹

I høringen til revidert standard ble det spesielt spurt om bestemmelsen om aktivering av renter burde opprettholdes. Bakgrunnen var blant annet at det internasjonalt ikke er vanlig med aktivering av renteutgifter. Høringsinstansene var delt i synet på dette, og GKRS kom etter en samlet vurdering til at adgangen til å aktivere renter skulle opprettholdes. Det ble imidlertid gjort noen endringer i utformingen av bestemmelsen og hvordan den kan praktiseres.

I motsetning til det som var tatt inn i høringsutkastet til revidert standard, er det i revidert standard lagt til grunn at det for prosjekter under arbeid kan tas hensyn til kapitalbinding på investeringsutgifter påløpt tidligere år. På den annen side må det også tas hensyn til at investeringsutgiftene vanligvis påløper noenlunde jevnt over investeringsperioden. Vi kan tenke oss et prosjekt som går over to år og det hvert år påløper investeringsutgifter på 500 000. Forutsatt at prosjektet lånefinansieres fullt ut, kan kommunen i år 2 aktivere renter på prosjektet beregnet av 750 000. Dette tilsvarer de 500 000 som var påløpt i år 1 og halvparten av årets utgifter, under forutsetning av at de påløper jevnt gjennom året.

¹ Sunde, Øyvind, Kommuneregnskapet, 7. utgave s. 157.

A-ordningen

A-ordningen ble innført fra 2015 og innebærer bl.a. at det ble skal leveres a-melding i stedet for bl.a. lønns- og trekkoppgaver. A-meldingen sendes hver måned via Altinn. Følgende skjemaer/oppgaver er erstattet:

- Lønns- og trekkoppgave (Skatteetatens RF-1015)
- Terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (Skatteetatens RF-1037)
- Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/følgeskriv til lønns- og trekkoppgave (Skatteetatens RF-1025)
- Melding til Aa-registeret (NAV 25-01.11)
- Oppgave til lønnsstatistikk (Statistisk sentralbyrå RA-0500)

Nærmere opplysninger og veiledning til rapporteringen finnes på www.altinn.no/a-ordningen/. Noen forhold av spesiell betydning for kommunene kan likevel være verdt å nevne.

Utbetalinger til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted, tidligere LTO-kode 401, rapporteres enten ved å laste opp fil på skjema RF-1301 eller ved å registrere direkte i skjema RF-1321. Rapportering skjer årlig. Dette omfatter ikke basistilskudd for fastleger og driftstilskudd for fysioterapeuter og andre spesialister, som noen kommuner har rapportert på LTO-kode 401. Slike tilskudd skal inntil videre ikke innrapporteres.

Utbetalinger som sosialstønad og bostøtte, tidligere LTO-kode 926, skal innrapporteres enten ved å laste opp fil på skjema RF-1301 eller ved å registrere direkte i skjema RF-1319. Skjemaet leveres månedlig eller årlig.

Siden arbeidsgiver ikke lenger leverer lønns- og trekkoppgaver med følgeskriv, vil de heller ikke få noen kvittering for leverte lønns- og trekkoppgaver. For å avstemme mot regnskap etc. må arbeidsgiver derfor selv ta ut en avstemmingsrapport i Altinn som heter «A07 A-melding avstemming» (bestilles ved å sende inn skjema A06). Avstemmingene kan med fordel foretas periodevis, f.eks. månedlig. Videre bør arbeidsgiver månedlig ha gjennomgått alle avvismeldinger som mottas ved rapportering av a-meldingen, og foretatt de nødvendige korreksjoner.

Etter det vi forstår vil «kontrolloppstillingen», RF-1022, bli opprettholdt. Det antas imidlertid at utformingen og spesielt veiledningen til dette kan bli noe endret.

Arbeidsgiveravgift

Det er ikke vesentlige endringer i reglene for arbeidsgiveravgift for 2015. Fribeløpet i sone Ia er imidlertid økt til 500 000. Dette innebærer at arbeidsgiver svarer arbeidsgiveravgift med 10,6 prosent inntil et avgiftsgrunnlag på 14 285 714. For avgiftsgrunnlag utover dette svares arbeidsgiveravgift med full sats, dvs. 14,1 prosent.

Det er også en egen fribeløpsordning for sektorunntatte aktiviteter i sone II-V. Arbeidsgivere med

virksomhet som omfattes av sektorunntakene skal i utgangspunktet svare full arbeidsgiveravgift uavhengig av hvor virksomheten er lokalisert, men kan altså bruke den satsen for den aktuelle sonen, inntil fribeløpet er brukt opp.

Videre er det en særregel for arbeidsgivere som driver godstransport på vei. For disse er fribeløpet kr 250 000.

KOSTRA

Det ble gjort enkelte endringer i rapporteringsforskriften fra 2015. Den viktigste endringen er at kompensasjon av merverdiavgift i investeringsregnskapet skal føres på ny funksjon 841 og ikke på funksjon 850 som i 2014. Funksjon 850 er for øvrig opphevet for fylkeskommunenes del.

Av andre endringer nevnes at funksjon 700 «Tilrettelegging og støttefunksjoner for næringslivet» og 705 «Finansieringsbistand overfor næringslivet» er slått sammen til ny funksjon 701 «Tilrettelegging, støttefunksjoner og finansieringsbistand for næringslivet».

I KOSTRA-veilederen for 2016 er det tatt inn enkelte presiseringer knyttet til funksjon 172 Pensjon for å klargjøre hvilke arter som skal benyttes for utgiftene på denne funksjonen. Det antas veiledningen også er gjeldende for 2015 og gjengis derfor her:

Følgende utgifter knyttet til pensjon føres på funksjon 172 (også arbeidsgiveravgift knyttet til utgiftene skal føres på funksjon 172):

*Tilskudd/kontingent til pensjonskontoret (art 195)
Sikringsordningstilskudd (art 090) og administrasjonstilskudd ihht overføringsavtalen (art 185)*

Utgifter til egenkapitalinnskudd KLP eller egen pensjonskasse (art 529). Tilbakebetaling av egenkapitalinnskudd (art 929)

Øvrige pensjonsutgifter føres ikke på funksjon 172 (ordinære premier, reguleringspremier, andre engangspremier, AFP), men fordeles og utgiftsføres på tjenestefunksjonene

En vesentlig endring i artskontoplanen som trer i kraft fra 2016, er at artene 290 Internkjøp og 790 Internsalg utgår. Hovedanbefalingen er at fordelinger gjennomføres ved å føre debet/kredit på samme art, men art 690 kan også brukes.

Nærstående parter

Mange regnskapsregimer har regler som krever opplysninger om nærstående parter. Slike opplysninger omfatter som oftest:

- Opplysninger om nærstående parter (hvem)
- Opplysninger om transaksjoner med nærstående parter
- Opplysninger om godtgjørelse til ledende personer

Det kan forventes at kommuner og andre offentlige virksomheter bruker ressurser effektivt og på

den måten det er ment, og at de forholder seg til offentlige midler med høy grad av integritet. Eksistensen av nærstående parter betyr at en part kan styre eller påvirke virksomheten til en annen part i vesentlig grad. Dette gir muligheten for at transaksjoner skjer på et grunnlag som kan gi en part en urettmessig fordel på bekostning av en annen og kan derfor innebære risiko for at forvaltningen av kommunens midler ikke er tilfredsstillende.

Kommuner og fylkeskommuner er underlagt regler om habilitet og offentlige anskaffelser. Videre er forvaltningens dokumenter som hovedregel offentlige. Disse reglene skal blant annet sikre at kommunens transaksjoner foregår innenfor betryggende rammer. Eksistensen av disse reglene reduserer derfor behovet for å opplyse spesielt om transaksjoner med nærstående parter i regnskapet. På den annen side kan åpenhet om slike transaksjoner redusere risikoen for at allmennheten oppfatter at forvaltningen ikke er tilfredsstillende.

Et spørsmål som oppstår er hvem som skal anses som nærstående til en kommune. Habilitetsreglene i forvaltningsloven § 6 kan være et naturlig utgangspunkt. De tar imidlertid ikke for seg spørsmålet om når to virksomheter/organisasjoner kan anses nærstående.

En mulig avgrensning kan være at kommunens nærstående omfatter:

- a) Kommunale foretak (KF)
- b) Interkommunale samarbeid, herunder vertskommunesamarbeid, og interkommunale selskaper hvor kommunen er deltaker
- c) Andre selskaper hvor kommunen har bestemte innflytelse
- d) Egne kommunale pensjonskasser
- e) Nøkkelpersonell i kommunen og deres nærstående, jf. forvaltningsloven § 6 første ledd bokstav b)-d).

KRS nr. 6 Noter og årsberetning inneholder flere notekrav som kan ses i lys av problemstillingene knyttet til nærstående parter, se tabell 1 nedenfor.

I tillegg kan notekravet i punkt 3.1.3 nr. 2 om uvanlige og vesentlige poster og transaksjoner omfatte transaksjoner med nærstående parter. Det kan hevdes at det skal mindre til for at transaksjoner med nærstående anses uvanlige og vesentlige og dermed bør opplyses om.

GKRS hadde arbeid med nærstående parter som en faglig prioritering i 2015. Et notat e.l. fra GKRS måtte nødvendigvis hatt som utgangspunkt at bestemmelsene om bl.a. habilitet og offentlige anskaffelser følges av kommunene. Et slikt utgangspunkt tilsier bl.a. at et notat om nærstående parter ikke kunne blitt for normgivende. Etter å ha jobbet med problemstillingene en periode, kom GKRS til at det var vanskelig å se hvilke problemer et slikt notat egentlig ville løse og avsluttet derfor arbeidet med nærstående parter.

Utover de kravene til opplysninger i KRS nr. 6 som fremgår ovenfor, er det derfor ikke bestemmelser om opplysninger om nærstående parter i kommunale regnskaper. Det foreligger heller ingen formell definisjon.

Revisjonsstandardene stiller imidlertid krav til revisors arbeid på dette området, uavhengig av hva det gjeldende rammeverk for finansielle rapportering krever. I henhold til ISA 550² punkt 9, skal revisor opparbeide seg en forståelse av enhetens relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem som gjør revisor i stand til å:

- identifisere eventuelle mislighetsrisikofaktorer som følger av relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem
- konkludere, basert på innhentet revisjonsbevis, hvorvidt regnskapet, i den grad det er påvirket av disse relasjonene og transaksjonene gir en rettvise fremstilling

| | OPPLYSNINGER OM: | PUNKT I KRS NR. 6 |
|---|---|-------------------|
| Opplysninger om nærstående parter | Mellomværende mv. med KF, interkommunale samarbeid mv. | 3.1.1 nr. 4 og 9 |
| | Aksjer og andeler i selskaper ført opp som anleggsmidler | 3.1.1 nr. 5 |
| | Virksomhet lagt til andre enheter og selskaper | 3.1.3 nr. 1 |
| Opplysninger om transaksjoner med nærstående parter | Krav på eller gjeld til KF samt interkommunale samarbeid | 3.1.1 nr. 4 |
| | I hovedkontorkommunens regnskap - overføringer til/fra interkommunalt samarbeid og de deltakende kommunene, samarbeidets egne inntekter samt disponeringen av overføringer og inntekter som nevnt | 3.1.1 nr. 9 |
| | Eiendeler, gjeld og egenkapital overdratt til eller fra KF | 3.1.2 nr. 5 |
| Opplysninger om godtgjørelse til ledende personer | Ytelser til ledende personer som administrasjonssjef og ordfører | 3.1.3 nr. 10 |

Tabell 1

² ISA 550 Nærstående parter

«GKRS kom etter en samlet vurdering til at adgangen til å aktivere renter skulle opprettholdes.»

Noteopplysninger

Notene er en sentral del av regnskapet og kravene til hva det skal gis noteopplysninger om utvides stadig. Fra 2015 er det kommet to nye notekrav for fylkeskommunene.

Fylkeskommuner som har skoler som tilbyr maritim og offshorerelaterte sikkerhetskurs i markedet i tillegg til den ordinære opplæringen, skal vise resultatoppstillinger for skolens ordinære opplæringsdel og den kommersielle kursvirksomheten i note til årsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 5 nr. 9.

I forskrift til tannhelsetjenesteloven om krav til føring av atskilte regnskaper, er det kommet krav om å vise resultatoppstillinger for de forskjellige delene av virksomheten i tannhelsetjenesten. Dette er a) tannhelsetjenester som tilbys prioriterte pasienter, b) tannhelsetjenester som tilbys voksne mot betaling i områder der det ikke foreligger annet tilstrekkelig tilbud og c) tannhelsetjenester som tilbys voksne mot betaling i områder med konkurranse fra private tannleger.

Begge disse notekravene har bakgrunn i regelverket for offentlig støtte og skal dokumentere at det ikke foregår ulovlig krysssubsidiering mellom den ordinære «monopolvirksomheten» og den konkurranseutsatte virksomheten. Prinsippene for fordeling av inntekter og utgifter skal opplyses og begrunnes. Den konkurranseutsatte virksomheten skal gå med overskudd og inntektene må dekke alle utgiftene ved virksomheten, herunder alle variable kostnader og en forholdsmessig andel av fylkeskommunens faste kostnader.

Driver kommuner eller fylkeskommuner annen konkurranseutsatt virksomhet hvor krysssubsidiering kan være en problemstilling, kan det være fornuftig å gi tilsvarende noteopplysninger også på disse områdene.

De siste årene har kommunenes opptak av lån i obligasjons- og sertifikatmarkedene økt. Disse lånene har mye kortere løpetid enn tradisjonelle lån. Sertifikatlån har løpetid under ett år. En utvikling med økt vekt på kortere finansiering, innebærer at kommunenes behov for å refinansiere gjelden øker. For å gi tilstrekkelig med opplysninger om kommunens reelle finansielle risiko, bør det i note til regnskapet gis opplysninger om neste års forfall på langsiktig gjeld. Slik informasjon er også sentral i finansrapporteringen.

Årsberetningen

Rådmannen skal avlegge årsberetningen innen 31. mars. Kravene til årsberetningens innhold er gitt i kommuneloven § 48 nr. 5 og regnskapsforskriften § 10. I årsberetningen skal det gis opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens økonomiske stilling og resultatet av virksomheten, som ikke fremgår av årsregnskapet, samt om andre forhold av vesentlig betydning for kommunen. Andre konkrete krav til innhold er:

- Redegjørelse for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre betryggende kontroll i virksomheten
- Redegjørelse for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre en høy etisk standard i virksomheten
- Redegjørelse for den faktiske tilstanden og tiltak som er iverksatt og planlegges iverksatt for å fremme likestilling
- Redegjørelse for tiltak som er iverksatt og planlegges iverksatt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven
- Redegjørelse for vesentlige avvik mellom regnskapsført beløp og regulert budsjett

Nærmere krav til årsberetningen er gitt i KRS nr. 6 Noter og årsberetning.

Revisor går gjennom årsberetning som en del av sin revisjon av årsregnskapet. En viktig del av denne gjennomgangen er å påse at det er konsistens mellom årsregnskapet og omtalen av årsregnskapet i årsberetningen. Gjennomgang er også viktig for revisors vurdering av hvorvidt det foreligger vesentlige budsjettavvik som bør omtales i revisjonsberetningen. Videre vil revisor også kontrollere at alle pliktige opplysninger er tatt med i årsberetningen. Mangler det opplysninger i årsberetningen, vil revisor ta forbehold i revisjonsberetningen.

Avslutning

Artikkelen har vektlagt forhold som vil være aktuelle for de fleste kommuner. Kommunene er imidlertid forskjellige og vil ha ulike risikoforhold. Revisjonsinnsatsen må legges opp slik at den blir mest mulig hensiktsmessig, og derfor rettes innsatsen mot de områdene hvor det er størst risiko for vesentlige feil i den enkelte kommune. ©



Av **Karin Tengdelius**, utviklingsledare, Ekonomi og styrning, Sveriges Kommuner og Landsting (SKL)



Kvalitet i revisionsoppkjøp

I Sverige oppkjøper alle kommuner, landsting/regioner revisjonstjenester fra marknaden, generelt fra de store revisionsforetakene og i liten omfang ogsa fra konsultbolag med spesiell kompetens t ex pa sjukvord.

Ofte handler det om att kopa en sammansatt tjenste som består av forvaltningsstod (motsvarer i stort sett kontrolludvalgssekretariatet i Norge), verksamhetsrevisjon og redovisningsrevisjon. Avtalsperioden er i allmanhet 2-4 ar lang.

Ett mindre antal kommuner og landsting/regioner har anstallt egen revisjonspersonal, men ogsa disse kompletterer alltid med att kopa tjenester fra marknaden.

I prinsipp har kommuner, landsting/regioner oppkjopt sine revisjonstjenester sedan Sverige gikk med i EU og vi dermed omfattes av EU:s oppkjopsdirektiv. I Sverige er direktiven implementerte i flere oppkjopslovgifter, framst Lagen om Offentlig Oppkjop (LOU).

Sveriges Kommuner og Landsting (SKL) har sedan ar 2000 bistatt med stodemateriale for att underlette oppkjopingen og med aterkommande utdanning.

Det finns alltsa mange ars erfaringer av att oppkjop disse tjenester, men likafullt er var bedomning att oppkjopingen ikke fungerer pa alla beste satt, varken for kopere eller seljere.

Varfor er det svart att oppkjop revisjon?

En grunnleggende svarighet er att beskrive tjensten pa ett tydelig og fullstendig satt, eftersom den er sammansatt og omfatter ulike deler, som stiller skilte krav pa kompetens og arbeidsprosesser.

Koparen har ofte ambitionen att stille hoga kvalitetskrav. I praktiken blir det dock svart att skille de ulike anbudsgiverne att vad gjelder kvalitet, vilket leder til att det ofte endst blir priset som avgor.

Det er ogsa svart att dra grensen mellom skall-krav og utvarderingskriterier. Med alltfor hoga stilleda skall-krav finns risiko att konkurransen begrenses og koparen far in mycket fa anbud.

Vi bedomer att ovanstende kan leda til saval en usund prisdumping som en revisjon av lagre kvalitet.

Hur kan oppkjopingen utvikles?

Oppkjopsbeskrivningene behover utvikles og vi tror pa att kopla beskrivningen av tjensten til "God revisjonssett i kommunal virksomhet" eftersom denne beskriver vad som ska inga i den arlige granskningen. Pa det sattet blir oppdragen mer like beskrivne i ulike oppkjopinger og det minsker risiken for ulike tolkninger av oppdraget.

Ett minskat fokus pa pris ger kvalitetskriteriene en storre chans. En mojligheit er att lagge fast en ekonomisk ram for oppkjopingen og endst utvurdere erbjuden kvalitet, dvs. vad man far for pengarna.

Att faktiskt vurdere det personlige motet mellom kopere og seljere gjennom en strukturert presentasjon med rimlig objektive utvarding er ytterligere en mojligheit vi arbeider med att utvikle. ☺

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 aret: 4.1., 1.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i maneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 400 pr. ar

Forsidebilde:
Johnny Syversen

Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 800
1/1-side andre sider kr 5 300
3/4-side kr 4 700
1/2-side kr 4 100
1/4-side kr 3 000
1/8-side kr 1 800
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 fa Kommunerevisoren direkte pa smarttelefon eller nettbrett.



Grafisk design og trykk:
Merkur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



NKRFS Kontrollutvalgskonferanse

3-4 februar 2016
Clarion Hotel & Congress Oslo Airport, Gardermoen

Velkommen til kontrollutvalgs- konferanse 2016



Norges Kommunerevisorforbund
- på vakt for fellesskapets verdier

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