



Kommunerevisoren



Les mer om:

Ulovlige direkte anskaffelser
Kontrollutvalgets sekretariat
Kommuneøkonomien ved halvgått 2016

- | | |
|--|--|
| <p>2 25 år siden
Torbjørn Olsen</p> <p>3 Tid for planlegging
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Ulovlige direkte anskaffelser
Anneline Vingsgård, sekretariatsleder, KOFA</p> <p>6 Kontrollutvalgets sekretariat
Bjørn Ølberg, spesialrådgiver, Bergen kommune</p> <p>11 Regnskapsføring av OPS-kontrakter
Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF og utredningsleder, GKRS</p> <p>15 Kartlegging av forvaltningsrevisjon av kommunal/fylkeskommunal virksomhet
Bodhild Laastad, seniorrådgiver, NKRF</p> | <p>21 Artikkelprisen 2015</p> <p>22 Kronikk: Kommuneøkonomien ved halvgått 2016
Per Richard Johansen, sjeføkonom, KS</p> <p>23 Kommuner trenerer innsyn
Siri Gedde-Dahl, leder av Pressens Offentlighetsutvalg og journalist i Kapital</p> <p>24 Kildevern i kommunal revisjon?
Gard S. G. Lyng, forvaltningsrevisor, Revisjon Midt-Norge IKS</p> <p>26 Nytt om navn
Nye tillitsvalgte i NKRF</p> |
|--|--|

25 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Ansvaret for utgivelsen av «Kommunerevisoren» må kunne sies å ha vært stabil opp gjennom bladets 70-årige eksistens. Fram til 1955 sto arbeidsutvalget i forbundet for utgivelsen, men fra 1956 ble redaksjonen flyttet til Bergensområdet med Bergen kommunerevisjon som adresse.

I hele 34 år tok kolleger i Bergensområdet ansvar for utgivelsen av bladet, en oppgave som ikke alltid var like enkel da tilgangen på aktuelt stoff og medlemmenes engasjement ikke var påtrengende.

På Landsmøtet i Haugesund i 1991 sto bladet ved et nytt skille. Landsmøtet valgte helt nytt redaksjonsutvalg lokalisert til Trøndelag med fylkesrevisoren i Nord-Trøndelag, Olav Guldberg, som leder. På et landsstyremøte, der også utvalgslederne deltok, ble det signalisert at det skulle satses sterkere på bladet. Blant annet ble det bestemt at «Kommunerevisoren» kunne få disponere inntil kr 100 000 av utviklingsfondets midler for å heve standarden på bladet.

I forbundets 50-årsberetning fra 1995 skriver redaktøren, styremedlem i NKRF, Aase Marit Fjellanger bl.a.:

«Bladet kom ut jevnt og trutt, med 12 nummer frem til 1965 og har siden kommet ut med 6 nummer i året. Frem til 1991 ble nok ikke «Kommunerevisoren» slik en hadde forestilt seg i utgangspunktet. En slet med dårlig økonomi og hadde derfor vanskeligheter med å rekruttere skribenter utenfra. I 1991 var et av satsningsområdene nettopp «Kommunerevisoren». Forbundet bevilget kr. 100.000 av utviklingsfondet for å oppnå en bedre faglig standard på bladet. En kan i ettertid se at en har lykket med satsningen. Det er foretatt en redaksjonell endring som har gjort «Kommunerevisoren» til et faglig tungt fagblad hvor innholdet nok også interesserer lesere utenfor våre egne rekker.

I tillegg kan nevnes at en ved innføring av kontrollutvalg også har satset på denne målgruppen og dermed øket opplagstallet betraktelig. Av den grunn er det i dag god økonomi i «Kommunerevisoren» og de bevilgede kr. 100.000 ble aldri brukt.»

Opgaven med å gi ut bladet forble i Trøndelagsområdet til i 2010 da Servicekontoret overtok.



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Tid for planlegging

Etter en forhåpentlig god ferie er det godt å møte på jobben med ny energi. I løpet av høsten skal det for alle kommuner og fylkeskommuner være gjennomført og behandlet overordnet analyse for forvaltningsrevisjon. Innenfor regnskapsrevisjon er det tid for å vurdere revisjonsstrategien.

For en god del kommuner vil kommunereformen komme til å prege kommunens aktivitet de nærmeste årene, noe som selvsagt påvirker den overordnede analysen, og for en del kommuner også risikobildet for regnskapsrevisjon i inneværende år. Arbeidet med den overordnede analysen vil ofte involvere mange aktører. Det er derfor viktig at innretningen på analysen blir hensiktsmessig, sett med kontrollutvalgets øyne. I NKRFs rapport om kommunereformen er det anbefalt at kontrollutvalget i kommuner og fylkeskommuner som blir berørt av kommunereformen, har et «her og nå» fokus i arbeidet med den overordnede analysen. Dette innebærer at kontrollutvalget blant annet bør holde seg orientert om framdriften i reformprosjektet, og bidra til at fokuset på internkontrollen blir ivaretatt.

Revisjonsstrategien for regnskapsrevisjon har et annet tidsperspektiv enn den overordnede analysen. For de fleste kommunene vil derfor ikke problemstillinger knyttet til kommunesammenslutning være særlig relevant for inneværende regnskapsår. For de kommunene som starter, eller har startet arbeidet med kommunesammenslutningen vil imidlertid risikobildet bli påvirket allerede for regnskapsåret 2016. Risiko for svekkelse av internkontrollen vil også her være et sentralt element. I tillegg kommer revisjon av fellesnemndene. For øvrig har jeg merket meg at regelverket knyttet til mva-kompensasjon for kulturbygg er endret, noe som for noen kommuner kan gi vesentlig utslag på den enkelte kommunes økonomi.

Skatteetaten, KS, NHO, LO, YS og UNIO har gjennom fellesprosjektet Samarbeid mot svart økonomi (SMSØ), utarbeidet 10 gode råd for å hindre svart økonomi og arbeidslivskriminalitet i kommuner og fylkeskommuner. Svart økonomi er en trussel for fellesskapet. Det svekker konkurransen mellom leverandørene, det undergraver grunnlaget for de seriøse leverandørene, og er en fare for arbeidstakernes rettigheter. Det undergraver finansieringen av fellesgodene, og er uforenlig med et godt tjenestetilbud.

Under årets Arendalsuke har de samme aktørene satt temaet svart økonomi på dagsorden med et

eget seminar, hvor NKRF medvirket. Vi støtter selvsagt arbeidet mot svart økonomi og de tiltakene som er foreslått. Jeg vil spesielt framheve behovet for at det i tillegg til å vedta politiske mål, også må følges opp med kontrollhandlinger. Generelt mener jeg at enhver bestiller både må stille krav om at lov og regelverk følges, og at det på områder der risikoen og/eller konsekvensene er store, må gjennomføres hensiktsmessige kontroller. Dette betyr blant annet at det på kontraktsnivå stilles krav om overholdelse av lov, regelverk og tariffavtaler, og at kontrakten åpner for at bestiller kan gjennomføre kontroller. Det forutsettes selvsagt også at kontroller faktisk gjennomføres. Oppfølging av leverandørene gjelder hele prosjektet og mot alle leverandører. Med mange underleverandører kan dette bli uoversiktlig. Forslaget om at en leverandør ikke, uten bestillers skriftlige samtykke, kan ha flere enn to ledd underentreprenører, vil derfor bidra positivt. Dette er for øvrig i tråd med NKRFs høringsuttalelse til forslag om endringer i regelverket for offentlige anskaffelser.

Tiltak mellom bestiller og leverandør er førstelinjestrategien i kampen mot svart økonomi. I tillegg er det en andrelinjekontroll, der statlige tilsyn gjennomfører kontroller. Et tett samarbeid mellom flere statlige og kommunale tilsyn har vist seg vellykket, jeg tenker da spesielt på gjennomføring av samordnede kontroller mellom statlige tilsyn der også kommunale trekkontrollører deltar. Det vil også være meget aktuelt å rette revisjon både mot kommunens kontrakter og mot kommunens oppfølging av kontraktene.☉

«Jeg vil spesielt framheve behovet for at det i tillegg til å vedta politiske mål, også må følges opp med kontrollhandlinger.»

Av **Anneline Vingsgård**, sekretariatsleder, Klagenemnda for offentlige anskaffelser (KOFA)



Foto: KOFA

Ulovlige direkte anskaffelser

– hva er det og hvorfor anses dette som det mest alvorlige bruddet på regelverket?

En ulovlig direkte anskaffelse er en anskaffelse som ikke er kunngjort i henhold til regelverket for offentlige anskaffelser. Å kunngjøre er i korte trekk å sørge for at potensielle tilbydere får kunnskap om at det skal anskaffes en vare, tjeneste eller at et bygg skal bygges.

Dersom verdien på anskaffelsen er under en viss verdi holder det at anskaffelsen kunngjøres i Norge. Dersom den er over EØS- terskelverdi må den kunngjøres slik at alle tilbydere i hele EØS området får vite om anskaffelsen. Årsaken er åpenbar. Jo flere som får vite om at noe skal anskaffes, jo større konkurranse om å få kontrakten blir det. Og som kjent er det slik at konkurranse fører til at vi får bedre og billigere varer eller tjenester. I et samfunnsmessig perspektiv så gir det en mer effektiv ressursbruk og større tillit til den offentlige forvaltningen dersom reglene for kunngjøring følges. Kunngjøring fører til åpenhet om de kjøpene som det offentlige foretar og er derfor også en viktig faktor for å unngå korrupsjon.

Potensielle tilbydere må også få vite nærmere blant annet hva oppdragsgiver ønsker å anskaffe, hvordan mulige tilbydere kan innlevere tilbud og hvilke kriterier som bør være oppfylt for at tilbyderen skal komme i betraktning i konkurransen. Forskrift om offentlige anskaffelser gir klare anvisninger på hvordan kunngjøring skal foretas og hva et konkurransegrunnlag skal inneholde.

Nå har Stortinget vedtatt at KOFA igjen skal kunne ilegge gebyr for ulovlige direkte anskaffelser, og det er derfor viktig at alle offentlige oppdragsgivere er klar over reglene.

Mange ulovlige direkte anskaffelser i KOFA

Til tross for at regelverket angir klare anvisninger på når en anskaffelse skal kunngjøres så får Klagenemnda for offentlige anskaffelser (KOFA) årlig et stort antall klager hvor det anføres at en oppdrags-

giver ikke har kunngjort anskaffelsen, og at det derfor foreligger en ulovlig direkte anskaffelse. Og mange av disse klagenes avdekker at det faktisk er foretatt en ulovlig direkte anskaffelse. Mediene varsler også ofte om ulovlige direkte anskaffelser, og mange av disse finner ikke veien om KOFA. Mørketallene er derfor store.

Mange oppdragsgivere mener for eksempel at kunngjøring kan unnlates fordi en unntaksbestemmelse kommer til anvendelse. Regelverket inneholder en rekke unntaksbestemmelser, og det er derfor riktig at kunngjøring ikke alltid er påkrevet. Unntakene for kunngjøring må imidlertid tolkes svært snevert fordi hovedregelen om kunngjøring er så viktig at det skal mye til for å begrunne et unntak. Men selv om man mener at en unntaksbestemmelse skulle komme til anvendelse, så bør man likevel spørre seg om det kan være hensiktsmessig å likevel kunngjøre.

KOFA sak 2016/39 er et eksempel på en anskaffelse hvor oppdragsgiver mente at en unntaksbestemmelse kom til anvendelse. Flekkefjord kommune kjøpte et flygel fra den norske Steinway-forhandleren uten å gjennomføre en kunngjort konkurranse om anskaffelsen. Kommunen hevdet at unntaket i forskriftens § 2-1 (2) bokstav a kom til anvendelse ved anskaffelsen av konsertflygelet. Unntaket bestemmer at anskaffelser som kun kan foretas hos én leverandør kan unntas fra kunngjøringsplikten. Oppdragsgiver hevdet at flygelet kun kunne anskaffes fra Steinway, fordi det var det eneste flygelet som tilfredstilte kravene kommunen hadde til klangbilde, allsidighet og slitestyrke. Klagenemnda kom til at unntaket ikke kom til anvendelse i dette tilfellet.

Nemnda poengterte at det ikke er uvanlig at valg av tilbud vil kunne bero på en utpreget skjønnsmessig vurdering, og at det ikke var tilstrekkelige holdpunkter for at Steinway var det eneste aktuelle alternativet.

Andre oppdragsgivere kommer i trøbbel fordi de endrer kontrakten vesentlig etter at anskaffelsen er kunngjort og kontrakt er inngått. Det er viktig å være klar over at regelverket for offentlige anskaffelser spiller en rolle også etter at kontrakt er inngått.

Dersom kontrakten blir vesentlig endret står man i realiteten overfor en ny anskaffelse som må kunngjøres etter regelverket. Det er ikke alle endringer som er ulovlig - oppdragsgiver gis en fleksibilitet ved at det kun er vesentlige endringer som blir ansett i strid med kunngjøringsplikten.

I KOFA ser vi spesielt to typetilfeller som dukker opp i praksis. Enten at oppdragsgiver tar initiativ til eller gir uttrykkelig samtykke til endringer i kontrakten, eller at oppdragsgiver unnlater å gripe inn mot endringer i kontrakten som valgte leverandør foretar etter kontraktsinngåelse. *Sak 2014/139 AS* Veisikring er et eksempel på det første. Her var det kunngjort en åpen anbudskonkurranse om kjøp av trafiksikkerhetstiltak på riks- og fylkesvei. Oppdragsgiver hadde i etterkant foretatt en rekke endringer, men det var endringen av en rekkverkstype som spesielt førte til en stor forskjell i pris. Valgte leverandør hadde levert rekkverk uten bakskinne til tross for at det fremgikk klart av konkurransegrunnlaget at det skulle leveres rekkverk med bakskinne. Det første rekkverket var vesentlig billigere enn det sistnevnte. Valgte leverandør fikk betalt som om de skulle levere det opprinnelige og mye dyrere rekkverket med bakskinne. KOFAs flertall kom til at kontrakten var vesentlig endret og var dermed en ulovlig direkte anskaffelse. Flertallet uttalte også at det var en "nærliggende mulighet" for at utfallet av konkurransen kunne ha blitt et annet dersom de nevnte endringene/betingelsene hadde vært en del av den opprinnelige anskaffelsesprosedyren.

KOFA sak 2015/27 RenoNorden AS er et eksempel på en sak med en vesentlig endring uten at oppdragsgiver aktivt hadde avtalt endringer med valgte leverandør. I denne saken uttalte KOFA at det faktum at oppdragsgiver hadde unnlatt å følge opp mislighold av kontrakten var en ulovlig direkte anskaffelse, fordi den kontrakten som faktisk var utført var vesentlig endret i forhold til den konkurransen som opprinnelig ble kunngjort. Valgte leverandør hadde i denne saken levert biler med Euro-standard 3, selv om tilbudet var på biler med Euro-standard 5. Oppdragsgiver hadde altså ikke aktivt endret kontrakten, men unnlatt å følge opp kontrakten på tross av at innklagede hadde en klar oppfordring til å avdekke om valgte leverandør utførte tjenesten i hen-

hold til kontrakten. Det er altså viktig å være oppmerksom på at jobben ikke er gjort bare fordi man har kunngjort en anskaffelse og ellers utført konkurransen i tråd med regelverket. Man har også en plikt til følge opp kontrakten i etterkant.

«Det er viktig å være klar over at regelverket for offentlige anskaffelser spiller en rolle også etter at kontrakt er inngått.»

Det kan også bli en ulovlig direkte anskaffelse dersom man inngår kontrakt basert på en tidligere kunngjort konkurranse som må anses avsluttet. I *KOFA sak 2016/3* Hå kommune kunngjorde kommunen en konkurranse om tømning og spyling av septiktanker og sandfangskummer. Etter å ha tildelt kontrakt, men før den var signert, mottok kommunen en klage og avlyste konkurransen fordi de hadde brukt et ulovlig tildelingskriterium. En ny konkurranse ble kunngjort og gjennomført, denne gang med en annen vinner. Men så klaget den leverandøren som ble valgt i den første konkurransen. Kommunen bestemte seg for å omgjøre avlysningen av den første konkurransen og inngikk kontrakt med den leverandøren som ble valgt i den første konkurransen. Problemet var at den første konkurransen måtte anses som et tilbaketrukket stadium. Den første konkurransen var avlyst, og ny konkurranse var kunngjort. Den nye kontraktsinngåelsen kunne ikke hjemles i den første kunngjorte konkurransen. Kontrakten med den første leverandøren var derfor en ulovlig direkte anskaffelse.

Forrige gang KOFA hadde gebyrmyndighet ila KOFA gebyr for over 100 000 millioner kroner og klager på ulovlige direkte anskaffelser utgjorde omtrent en tredjedel av klagen. Hvis man sørger for å kunngjøre anskaffelsen så unngår man å komme i KOFAs gebyrstatistikk. Det klare rådet er derfor å kunngjøre om man er i tvil. Ikke anvend unntaksbestemmelser som man er usikker på kommer til anvendelse. Og husk også at jobben fortsetter etter at kontrakt er inngått. ☺

Anneline Vingsgård har vært sekretariatsleder i Klagenemnda for offentlige anskaffelser siden 2006. Hun har tidligere jobbet med offentlige anskaffelser i Bergen kommune og som advokat. Hun har nylig vært to år i EU kommisjonen som nasjonal ekspert.



Av **Bjørn Ølberg**, spesialrådgiver,
Bergen kommune



Kontrollutvalgets sekretariat

Kontroll, oppfølging og utvikling representerer ulike aspekter ved styring. En betydelig del av løpende styring i kommunen skjer på delegert fullmakt til administrasjonssjefen.

For å ivareta sin overordnede styringsfunksjon må kommunestyret iverksette kontrolltiltak. Kontrollutvalget er i kommuneloven tillagt en viktig funksjon for å bistå kommunestyret i denne styringsfunksjonen.

En avgjørende forutsetning for utvikling av et robust kontrollmiljø, er at den som kontrollerer må være uavhengig av den organisasjon som skal kontrolleres. Dette hensynet er lagt stor vekt på i rammebetingelsene for kontrollutvalgets arbeid. Til å bistå seg i arbeidet med å etterse og følge opp det arbeid som utføres i kommunens organisasjon, lener kontrollutvalget seg på to støttefunksjoner – revisjonen og sekretariatet. Revisjonen utfører de oppdrag kontrollutvalget setter i bestilling. Revisjonstjenester kan utføres av en intern kommunerevisjon eller kjøpes i markedet fra private revisjonsselskaper. Kontrollutvalgets sekretariat utreder grunnlaget for de oppgaver revisor skal utføre, samt følger opp og påser at revisor leverer som avtalt.

Kontrollutvalget skal iverksette et kontrollarbeid overfor kommunens organisasjon med utgangspunkt i et overordnet oppdrag fastsatt av kommunestyret. Kontrollutvalget er et folkevalgt organ som utøver myndighet på vegne av kommunestyret, og inngår i kommunens samlede styringssystem.

Revisors uavhengighet av den organisasjon som skal revideres, kan enkelt sikres ved at slike tjenester kjøpes i markedet. Så lenge det er kontrollutvalget som er oppdragsgiver, skapes det heller ikke i kontraktssammenheng noen direkte binding mellom revisjonen og kommunens organisasjon. I kommuner med egen kommunerevisjon er det tatt organisatorisk grep som sikrer revisjonens uavhengighet av administrasjonssjefen.

Kontrollutvalgets beslutningsgrunnlag utredes av et eget sekretariat uavhengig av administrasjonssjefen. Sekretariat skal etter loven ha en tilsvarende uavhengighet i forhold til revisor.

Sekretariatets organisering og oppgaver

Kontrollutvalgsforskriftens¹ § 20 definerer sekretariatets organisering og oppgaver:

«Sekretariatet skal påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet og at utvalgets vedtak blir iverksatt.»

Kravet til forsvarlig utredning er parallelt til det krav som i kommuneloven er pålagt administrasjonssjefen hva angår utredning av beslutningsgrunnlag for kommunens øvrige folkevalgte organer. På samme måte som administrasjonssjefen skal ta utgangspunkt i kommunens interesser og behov, må kontrollutvalgets sekretariat ta utgangspunkt i kommunens behov og interesser når kontrollutvalgets beslutningsgrunnlag utformes.

Selv om det tilsynelatende er en klar parallellitet i hvordan de to funksjonene utfører sine oppgaver, er det også noen forskjeller. Kontrollutvalget og dets sekretariat har på vegne av kommunestyret et klart mandat for å følge opp hvordan administrasjonssjefen utreder og følger opp folkevalgte beslutninger, mens det er ingen organ utover kommunestyret selv som kan følge opp hvordan kontrollutvalget og kontrollutvalgets sekretariat utøver sine funksjoner. En slik styring og oppfølging forutsetter at kommunestyret aktivt engasjerer seg i kontrollutvalgets oppgaver og trekker opp overordnede premisser for arbeidet.

I samme § 20 heter det videre: «Den som utfører sekretariatsfunksjon for kontrollutvalget er direkte underordnet kontrollutvalget og skal følge de retningslinjer og pålegg som utvalget gir.» På den ene side skal sekretariatet utrede grunnlaget for utvalgets arbeid med de beslutninger dette medfører, og på den annen side skal kontrollutvalget etablere retningslinjer og rammer for sekretariatets arbeid. Det

«En slik styring og oppfølging forutsetter at kommunestyret aktivt engasjerer seg i kontrollutvalgets oppgaver og trekker opp overordnede premisser for arbeidet. »

er i utgangspunktet et gjensidig avhengighetsforhold mellom kontrollutvalget og sekretariatet. En avhengighet det er viktig å reflektere over når sekretariatet etableres.

Den som setter dagsorden styrer. Et faglig sekretariat har i utgangspunktet et betydelig potensial for å sette dagsorden. For å sikre seg mot at kommunens faglige organisasjon setter dagsorden for kontrollutvalgets arbeid, er det tatt inn en bestemmelse om at administrasjonssjefen innenfor *kontrollutvalgets myndighetsområde* ikke har instruksjons- eller avgjøringsmyndighet overfor sekretariatet.

Sekretariat kan i prinsippet plasseres innenfor eller utenfor den kommunale organisasjon. Begge løsninger kan gi utfordringer. Det som taler for å plassere sekretariatet innenfor den kommunale organisasjon er det tette samspillet som må være mellom kontrollutvalget og dets sekretariat. Det bør ikke herske tvil om hvilke interesser sekretariatet skal ivareta – nemlig kommunens interesser og behov. For å gjøre dette på en entydig måte, bør det ikke være andre utenforliggende interesser som forstyrrer dette perspektivet. En plassering av sekretariatet på utsiden av kommunen – f. eks i et advokatfirma – kan virke forstyrrende inn på sekretariatets arbeid. Det vil alltid snike seg inn vurderinger i sekretariatet hva angår bruk av tid og ressurser på ulike oppgaver sett i lys av firmaets egne økonomiske interesser, herunder hensyn knyttet til en fremtidig fornyelse av avtalen mv. Kjøp av tjenester gir ingen garanti for at en får en sekretariatsfunksjon som er 100 prosent dedikert til kontrollutvalgets og kommunens interesser og behov. På den annen side vil det å legge sekretariatet utenfor kommunens organisasjon, skape nødvendig avstand mellom kommunens administrasjonssjef og sekretariatet.

Kommunelovutvalget

Ny kommunelov er under utarbeidelse². Kommunelovutvalgets utredning har vært sendt på høring. I utredningen tas også opp temaer knyttet til sekretariatet for kontrollutvalget.

Regelverket for kontrollutvalg stiller strenge krav til sekretariatets uavhengighet. Vedtak om valg av sekretariatsordning eller ansettelse av sekretær(er) skal fattes av kommunestyret etter innstilling fra kon-

trollutvalget. Vedtak treffes på beslutningsgrunnlag utredet av kontrollutvalgets sekretariat.

Kommunelovutvalgets vurdering er at forskriftsbestemmelsen vedrørende sekretariatets uavhengighet er noe upresis. Dersom kontrollutvalget har et eget ansatt sekretariat, vil de som jobber der formelt være ansatt i kommunen. Utvalget peker på at slik sett kan det være uklart om sekretariatsfunksjonen er lagt til kommunens organisasjon. Utvalget vektlegger imidlertid følgende forhold som kan sikre nødvendig uavhengighet:

- a) Ansatte i sekretariatet kan ikke utføre noen andre oppgaver for kommunen enn de oppgavene de har for kontrollutvalget.
- b) Kommunedirektøren/kommunerådet har ikke instruksjonsmyndighet overfor sekretariatet innenfor kontrollutvalgets ansvarsområde.

Utvalget avviser en løsning der sekretariatsoppgavene løses av ansatte som er direkte knyttet til kommunestyret, f.eks. ved at de ivaretar sekretariatsfunksjoner for andre folkevalgte organ. Etter utvalgets oppfatning bør det ikke åpnes for en slik rollekombinasjon. Utvalgets begrunnelse for en slik restriktiv holdning er at kontrollutvalget også vil ha et kontrollansvar for denne del av kommunens administrasjon. Det pekes på at disse ansatte i så fall vil komme i en uheldig dobbeltrolle, da de både skal bistå kontrollutvalget med dets kontroll med forvaltningen, og samtidig selv være gjenstand for kontrollutvalgets kontroll. Dette er et godt poeng.

Dagens bestemmelser slår fast at kommunens revisor ikke kan være sekretariat for kontrollutvalget. På dette punkt er lovutvalget delt. Flertallet i lovutvalget anbefaler at dagens ordning opprettholdes. Dette begrunnes med at sekretariatet skal bistå utvalget i deres kontroll av at revisjonen utfører oppgavene slik den skal. Mindretallet mener at revisjonen bør kunne utføre sekretariatsfunksjoner for kontrollutvalget. Dette begrunnes med at sekretariatene er små. Når i tillegg kompetansen er begrenset, kan dette bidra til å undergrave kontrollutvalgets muligheter for å utøve sine oppgaver. Mindretallet ønsker

«Men i den styringssammenheng kontrollutvalget inngår i, vil en slik begrensning av sekretariatets ansvar være vanskelig å forsvare.»

å gå tilbake til den ordning som gjaldt før 2004 da det ikke var et skille mellom revisjonen og sekretariatsfunksjonen.

Dagens regelverk bruker – som pekt på ovenfor – samme formulering om sekretariatets rolle som benyttes i bestemmelsen som regulerer administrasjonssjefens ansvar for saksforberedelse til folkevalgte organer. Administrasjonssjefen har et entydig ansvar for at saker til folkevalgte organer er forsvarlig utredet. Dette innebærer at når informasjon, vurderinger og analyser innhentes fra aktører utenfor kommunen, må administrasjonssjefen aktivt ta stilling til kvaliteten i denne type utredninger dersom de inngår folkevalgte organers beslutningsgrunnlag. Lovutvalget anbefaler at ansvaret som legges på sekretariatet for kontrollutvalget er mer begrenset:

«Sekretariatets ansvar for å påse at saker som legges frem for kontrollutvalget, er forsvarlig utredet, innebærer derfor ikke at sekretariatet må vurdere metodevalg, prosjektdesign, datainnhenting, lovanvendelse og vurderinger som fremkommer i revisors rapporter. Dette må revisor selv bære ansvaret for gjennom de kvalitetssystemer som skal ivareta dette. Kontrollutvalget ved sekretariatet kan imidlertid forsikre seg om at revisjonen har nødvendige systemer og rutiner på plass for å sikre tilfredsstillende kvalitet.»

Dette er en litt underlig posisjon å innta. Det er riktig at den som utferdiger en rapport må stå ansvarlig for rapporten. Det underlige er at det organ som baserer seg på en slik rapport i sin rådgivning mht. hvilket vedtak/innstilling kontrollutvalget skal treffe, ikke har et selvstendig ansvar for hvorvidt revisors rapport faktisk er relevant for utvalgets oppfølging av administrasjonssjefens virksomhet. En slik vurdering innebærer nødvendigvis ikke at alle elementer i rapporten skal undergis en detaljert gjennomgang, men den som har ansvaret for at en utredning til folkevalgt organ er forsvarlig utredet, må gå god for all den informasjon som inngår i beslutningsgrunnlaget – eventuelt ta nødvendige forbehold.

Et annet spørsmål er hvordan sekretariatet kan ivareta sitt ansvar for oppfølging av revisor jf. flertallets begrunnelse for å holde sekretariatet atskilt fra revisor, dersom sekretariatet ikke har plikt til å vurdere den faglige kvalitet i revisors leveranse? Rent praktisk kan en begrunne et slikt standpunkt med henvisning til de begrensede krav som stilles til sekretariat mht. kapasitet og kompetanse. Men i den styringssammenheng kontrollutvalget inngår i, vil en slik begrensning av sekretariatets ansvar være vanskelig å forsvare.

God styring innebærer tydelighet rundt hvilket ansvar og hvilken myndighet som følger av ulike posisjoner i kommunens styringssystem. Det bør være rom for en nærmere utforskning av ulike aspekter ved sekretariatets oppgaver og funksjoner frem mot tidspunktet for fremleggelse av ny kommune-lov. Dagens ordning med sekretariater for kontrollutvalget uavhengig av revisjonen er relativt fersk. Det kan synes som en har tillagt uavhengig fra kommunens øvrige organisasjon større vekt enn den kvalitet i oppgaveløsningen det kan gi å være tett på den organisasjon som skal følges opp. I følge Deloitte³ undersøkelse har de fleste kommuner satt ut sekretariatsoppgavene til en organisasjon utenfor kommunen. Men er dette en god løsning? Å bistå et folkevalgt organs oppgaveløsning med kontroll og oppfølging av kommunens organisasjon, kan også innebære at sekretariatet utøver myndighet på vegne av organet. I den del av kommunens organisasjon som følges opp av administrasjonssjefen, er det et etablert prinsipp at tjenester kan kjøpes fra eksterne aktører, mens myndighetsutøvelse på delegert fullmakt er noe som er forbeholdt kommunens egen organisasjon.

Utfordringen med den ordning som er etablert for kontrollutvalget, er at i små kommuner vil oppgavetilfanget være så begrenset at det ikke er økonomisk forsvarlig å ha en hel og uavhengig stilling i en slik sekretariatsfunksjon. Å kjøpe slike tjenester fra et interkommunalt selskap eller andre organisasjoner fremtrer som en god måte å håndtere utfordringene på. Det kan se ut som de praktiske utfordringene endringen i 2004 ga for kommunene, overskygger de

«De erfaringer kommunene har med å håndtere denne type faglige utfordringer, bør utforskes nærmere i en diskusjon av organisatorisk plassering av sekretariatet for kontrollutvalget.»

mer prinsipielle sider ved å legge sekretariatet for et folkevalgt organ utenfor kommunens organisasjon.

Faglig instruksjon vs administrativ tilhørighet

Hvor uavhengig kan et fagorgan i kommunen være av kommunens administrasjonssjef? Må et slikt organ legges på utsiden av kommunen for å oppnå tilstrekkelig uavhengighet? Det er ikke en ukjent problemstilling i kommunens organisasjon at enkelte fagmiljøer utfører oppgaver som i en del sammenhenger forutsetter faglig uavhengighet. Kommunens bedriftshelsetjeneste er f.eks. i arbeidsmiljølovens § 3.3 gitt en fri og uavhengig stilling i arbeidsmiljøspørsmål. Tilsvarende gjelder for kommunelegen i en del definerte situasjoner. For kommunens regnskapssjef var det tidligere en egen lovbestemmelse som sikret at regnskapssjefen skulle sette opp kommunens regnskaper i henhold til faglige bestemmelser.

Det som karakteriserer de tre nevnte eksemplene er aksept fra kommunens ledelses side at det ikke gis faglig instruksjon, samtidig som leder og medarbeidere i de aktuelle fagmiljøene er en integrert del av kommunens organisasjon arbeidsgiverpolitisk og i forhold til HMS. De erfaringer kommunene har med å håndtere denne type faglige utfordringer, bør utforskes nærmere i en diskusjon av organisatorisk plassering av sekretariatet for kontrollutvalget.

Den parlamentariske styreformen


Kommunens organisering er i prinsippet todelt. På den ene side har en administrasjonen og på den annen side de folkevalgte organene. Kontrollutvalget er et organ på den folkevalgte siden. I store kommuner som Oslo og Bergen med en parlamentarisk styreform er det etablert et tydelig skille mellom den del av kommunens organisasjon som byrådet i det daglige styrer, og de folkevalgte organene på bystyresiden. For å sikre at bystyret har en administrasjon uavhengig av byrådet, er det ingen mulighet for instruksjon fra byrådets side overfor de administrative ressurser som er stilt til bystyresidens disposisjon. Kommunens arbeidsgiverpolitikk, HMS etc. gjelder riktignok også for de ansatte på bystyresiden, men byrådet instruerer ikke hvordan dette i praksis skal

gjennomføres. Et sekretariat for kontrollutvalget lagt til bystyresiden som en egen organisasjonsenhet faglig uavhengig av det øvrige sekretariatsarbeidet til bystyresiden, vil gi den nødvendige avstand til den organisasjon kontrollutvalget skal følge opp.

Kontrollutvalgsforskriftens bestemmelse⁴ «Administrasjonssjefen har innenfor kontrollutvalgets myndighetsområde ikke instruksjons- eller avgjøringsmyndighet overfor sekretariatet» vil med et slikt grep kunne ivaretas. Oppfølging av de ansatte i sekretariatet i HMS-sammenheng og rent arbeidsgiverpolitisk, vil dreie seg om tema som ligger utenfor kontrollutvalgets myndighetsområde. Tilsvarende tydelighet mht. organisering kan foretas i formannskapsmodellen, men det vil være lettere for større kommuner rent ressursmessig å få dette til.

Oppsummering

Styring og kontroll representerer sentrale tema for å sikre effektiv oppgaveløsning i kommunene. Hvor sekretariatet for kontrollutvalget plasseres, er i denne sammenheng viktig. Sekretariatet skal bistå kontrollutvalget i utvalgets myndighetsutøvelse. Det bør ikke være tvil om hvor et slikt sekretariat har sin lojalitet – det er kommunens interesser som skal ivaretas. Dette skjer best ved å være på innsiden av organisasjonen. En slik plassering utelukker taktiske vurdering knyttet til kostnader som skal kompenseres, fornyelse av avtale vedr sekretariatsfunksjonen etc.

Departementet bør i forbindelse med utarbeidelse av ny kommunelov gå grundigere inn på problemstillinger knyttet til sekretariatet for kontrollutvalget enn det lovutvalget har gjort i NOU 2016: 4 Ny kommunelov. 

1 Forskrift om kontrollutvalg; 2004-06-15-905

2 NOU 2016: 4 Ny kommunelov

3 Deloitte (2014) Evaluering. Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariater

4 Forskrift om kontrollutvalg; 2004-06-15-905; § 20 siste ledd

Hold deg oppdatert – følg NKRF i alle kanaler



“Kommunerevisoren”

Fagtidsskrift hjem i postkassen 6 ganger i året
#kommunerevisoren



**Ledige stillinger
innen revisjon
og tilsyn** #jobb



Kurs!

Flere titalls store
og små tilbud
gjennom året
#kurs



Fagnyheter / presseklipp

Oppdateres daglig –
abonner på RSS-feed
#revisjon #regnskap
#kommune #tilsyn



Forvaltnings- revisjoner

Søkbart register fra hele
landet tilbake til 2005
#forvaltningsrevisjon

Kontroll- utvalg

Nyttig info samlet
på ett sted
#kontrollutvalg



**Følg oss på
Twitter**

Gå til våre nettstedene:

www.nkrf.no

www.kommunerevisoren.no

[www.twitter.com/nkrf](https://twitter.com/nkrf)

[www.twitter.com/kommunerevisor1](https://twitter.com/kommunerevisor1)



NKRF



Kommunerevisoren



Twitter > NKRF



Twitter > Kommunerevisoren



— på vakt for fellesskapets verdier



Av **Knut Erik Lie**, seniorrådgiver, NKRF og utredningsleder, Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Regnskapsføring av OPS-kontrakter

Norske kommuner bruker i noen grad offentlig-privat samarbeid (OPS) som metode for utbygging og/eller drift av offentlige tjenester. GKRS kom i juni 2016 med et notat som drøfter regnskapsmessige problemstillinger ved bruk av OPS i kommunene.

En mye brukt definisjon på offentlig-privat samarbeid, som også er lagt til grunn i GKRS' notat, er:

En offentlig tjeneste som utvikles og/eller drives av private (eller i samarbeid med det offentlige) etter forespørsel fra det offentlige, og der risiko fordeles mellom privat og offentlig sektor.¹

OPS kan ses på som et partnerskap hvor offentlige og private deler risiko. Det offentlige har ansvaret for å definere tjenestene og kvaliteten på tjenestene, mens den private part har ansvaret for at tjenestene blir levert, finne den mest hensiktsmessige måten å levere tjenesten på, skaffe til veie kapital (ikke alltid), gjennomføre utbyggingen, vedlikeholde og drifte tjenesten.

GKRS drøfter tre ulike former for OPS:

- a) Bygge-drive-overføre (Build-Operate-Transfer)
- b) Tjenesteutsettingskontrakter
- c) OPS som joint venture selskaper

Bygge-drive-overføre er den tradisjonelle formen for OPS. Den private part gis ansvar for å designe, utvikle, drive og vedlikeholde en fasilitet, mens den offentlige part betaler for investeringen over kontraktsperioden. Det er vanlig at den offentlige parten overtar fasiliteten ved utløpet av kontraktsperioden.

En kontraktsform hvor investering og utbygging av fasiliteten er holdt utenfor, vil gjerne være en *tjenesteutsettingskontrakt*. Et kjennetegn er at kontraktene fokuserer på tjenestens ytelser, ikke hvordan

tjenesten produseres. Den private part vil ha et større ansvar for utforming av tjenesten enn det som kjenner seg ut ved ordinære anbudskontrakter.

OPS som joint venture selskap innebærer at den offentlige og den private parten samarbeider i et felles eiet selskap. Her eier, finansierer og opererer partene sammen en tjeneste, en fasilitet eller et annet prosjekt. I tillegg til felles eierskap og eventuell aksjonæravtale, utarbeides egen «samarbeidsavtale» mellom partene som regulerer nærmere selskapets drifts- og handlemåte, og hvordan eierposisjoner skal benyttes.

Eksempler på bruk av OPS i norske kommuner

Omfanget av bruken av OPS i norske kommuner er noe usikkert, noe som bl.a. skyldes ulike og uklare definisjoner. Ifølge tall fra organisasjonsdatabasen fra 2012 har 90 kommuner benyttet OPS. En tilleggsundersøkelse foretatt av Uni Rokkansenteret² antyder at mellom 20 og 25 kommuner har benyttet OPS etter en mer snever forståelse av begrepet.

Skoler

OPS er i noen grad brukt ved utbygging av skoler. Eksempler på dette finnes særlig i Oslo og Bergen. Den private parten bygger ut skolene og forestår drift og vedlikehold av disse i kontraktsperioden. I kontraktsperioden leier kommunen skolebyggene til bruk i egen skoledrift. Ved utløpet av kontraktsperioden overføres eierskapet av skolebyggene til kommunen.

Modellen er brukt både ved bygging av helt nye skoler, f.eks. Søreide skole i Bergen, og ved utbygging/rehabilitering av eksisterende skoler, f.eks. Persbråten skole i Oslo.

¹ Definisjonen er hentet fra Kartlegging og utredning av former for offentlig privat samarbeid (OPS) – rapport til Nærings- og handelsdepartementet, KPMG 2003

² Offentlig-privat samarbeid i kommuner – Modeller og erfaringer, Uni Resarch Rokkansenteret, Rapport 8-2014

«Det innebærer at driftsdelen av kontrakten skilles ut og regnskapsføres som kjøp av tjenester over kontraktsperioden.»

Energy Performance Contracting (EPC)

EPC er en modell enkelte kommuner har anvendt ved gjennomføring av energieffektiviseringstiltak i bygg. Modellen har klare likhetstrekk med OPS. Det identifiseres en rekke tiltak som skal bidra til å redusere energikostnadene i bygg. Det garanteres en besparelse tilsvarende kommunens utgifter til gjennomføring av tiltak og oppgjør med leverandøren i avtaleperioden. Tiltakene kan både være av investeringsmessig karakter og vedlikeholds-/driftsmessig karakter. Det har vært vanlig at kommunene selv dekker investeringene. I slike tilfeller kan avtalen ha klare likhetstrekk med en tjenesteutsettingskontrakt.

Aquarama

Aquarama er et aktivitetssenter i Kristiansand med badeland, idrettsbasseng, stupeanlegg, spa, trenings-senter, idrettshall og ulike tilbud innen folkehelse. Anlegget inneholder også næringslokaler, hotell og parkeringsanlegg. Aquarama er et av de største OPS-prosjektene utenom veibygging i Norge.

Kommunen ervervet selv de offentlige arealene, dvs. svømme- og badeanlegget samt idrettshallen. Dette ble gjort for å redusere de samlede investeringskostnadene, og dermed også kommunens årlige utgifter, bl.a. som følge av merverdiavgiftsforhold. Kommunen leier ut arealer til privat aktør som står for drift.

Med kommunalt eierskap i kontraktsperioden, er det ikke en ren «bygge-drive-overføre»-modell, da overføringen allerede har skjedd. Sånn sett ligner modellen like mye på en tradisjonell anskaffelse, men hvor driften av anlegget settes bort til den private parten.

Hamarøymodellen

Hamarøymodellen er en modell for boligutbygging utviklet i Hamarøy. Modellen er blant annet blitt kalt et boligpolitisk kinderegg³, da den gir nye boliger i kommunen uten at kommunens boligmasse utvides og uten driftskostnader for kommunen.

Modellen innebærer at det utlyses boliger for vanskeligstilte med kommunal tildelingsrett i 10 år med opsjon på nye 10 år. I tillegg krever kommunen

³ Hamarøymodellen 1-2-3, et boligpolitisk kinderegg, brosjyre fra Husbanken 2015

at utbygger bygger et tilsvarende antall boenheter til det ordinære åpne boligmarkedet. Utbygger står selv om ansvarlig eier for alle boliger og for forvaltning, drift, vedlikehold og utvikling. Det ligger derfor ingen driftsutgifter for kommunen i dette, og kommunen tar heller ikke over boligene. I og med at kommunen inngår langsiktige leieavtaler med private utbyggere, går den god for at boligbehovet er til stede, og det åpnes for finansiering i Husbanken.

Siden modellen hverken innebærer investeringer eller driftsutgifter for kommunen, skaper den ingen regnskapsmessige problemstillinger.

Regnskapsføring av «bygge-drive-overføre»-kontrakter

Slike kontrakter omfatter både utvikling av et anlegg, for eksempel en vei, samt drift av anlegget og eventuelt tilhørende tjenestetilbud.

Kommunen betaler for investeringen, samt drift og vedlikehold av anlegget, med årlig leie over kontraktsperioden. Eventuelt også for tjenesteleveransene. Det er vanlig at kommunen tar over anlegget ved utløpet av kontraktsperioden.

Regnskapsmessig må det gjøres en vurdering av hvorvidt kontrakten innebærer en finansiell leieavtale etter KRS nr. 8 Leieavtaler. Dette må også gjøres selv om overtakelse av anlegget ikke er avtalt, men er en mulighet.

Etter KRS nr. 8 vil avtalen være å anse som finansiell dersom ett eller flere av følgende kriterier er oppfylt:

- Leietaker har rett til kjøp av eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdi på det tidspunkt retten kan benyttes. På tidspunkt for inngåelse av leieavtalen er det derfor rimelig sikkert at leietaker vil kjøpe eiendelen.
- Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid.
- Nåverdien av estimerte leiebetalinger tilsvarer i hovedsak markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen.
- Eiendelen er av så spesiell karakter at den ikke kan brukes av andre enn leietaker, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner.

«Tjenesteutsettingskontrakter kan være utfordrende kontraktsformer, men de reiser i liten grad spesielle regnskapsmessige problemstillinger.»

Dersom ikke disse kriteriene er oppfylt, kan andre indikasjoner på at avtalen anses som finansiell være:

- At leietaker ved å si opp leieavtalen står ansvarlig for et eventuelt tap for utleier.
- Det vesentligste av gevinst og tap som følge av variasjoner i markedsverdien på eiendelen tilfaller leietaker.
- Leietaker har etter utløpet av den opprinnelige avtalen rett til å fornye denne for en tidsbegrenset periode, til en leie som ligger vesentlig under markedsleie for en tilsvarende eiendel.
- Dersom det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere.

Et særtrekk ved «bygge-drive-overføre»-kontrakter er at de er sammensatt både av utvikling av anlegget, drift av dette og eventuelt også tilhørende tjenesteproduksjon overfor brukerne. GKRS presiserer i notatet at KRS nr. 8 skal forstås slik at det kun vil være leiedelen av kontrakten som skal vurderes og håndteres etter KRS nr. 8. Det innebærer at driftsdelen av kontrakten skilles ut og regnskapsføres som kjøp av tjenester over kontraktperioden.

Klassifiseres leieavtalen som finansiell, skal den regnskapsføres som om kommunen kjøper anlegget på avtaletidspunktet. Det innebærer utgiftsføring i investeringsregnskapet og aktivering som anleggsmiddel. Leieforpliktelsen anses som langsiktig gjeld og årlig leiebetaling regnskapsføres som renter og avdrag på lånet.

OPS forekommer som nevnt ovenfor også ved utbygging og rehabilitering av eksisterende anlegg. Det kan da forekomme at kommunen selger et eksisterende anlegg til den private parten som bygger ut/rehabiliterer dette og leier det tilbake til kommunen. I slike tilfeller må avtalene også vurderes etter punktene om salg med tilbakeleie i KRS nr. 8, jf. punkt 3.5 nr. 7-11.

Dersom kommunen kjøper anlegget, jf. tilfellet med Aquarama, eller selv forestår investeringen, som bl.a. har vært vanlig ved bruk av EPC, blir de regnskapsmessige problemstillingene prinsipielt noe enklere. Kommunen får da en klar investeringsutgift,

og vurdering av leieavtale mot leasingstandarden blir ikke en problemstilling.

Uavhengig av hvordan kontrakten klassifiseres, vil det normalt ligge langsiktige forpliktelser i en OPS-kontrakt, slik at noteopplysninger bør gis i henhold til KRS nr. 6 punkt 3.1.3 nr. 7:

Opplyse om langsiktige forpliktelser utover langsiktig gjeld som har vesentlig betydning for kommunens driftsregnskap fremover. For eksempel langsiktige leieavtaler, leasingavtaler og avtaler om drift av kommunale tjenester.

Hverken notatet eller KRS nr. 6 utdyper hvilke konkrete opplysninger denne noten bør gi. Opplysningene bør nok omfatte informasjon om hva slags forpliktelse det er snakk om, varigheten av forpliktelsen og årlige utgifter for kommunen.

Klassifiseres leieavtalen som finansiell, skal det også gis notekrav i henhold til KRS nr. 8 (se også KRS nr. 6 punkt 3.1.2 nr. 4).

Regnskapsføring av tjenesteutsettingskontrakter

Tjenesteutsettingskontrakter kan være utfordrende kontraktsformer, men de reiser i liten grad spesielle regnskapsmessige problemstillinger. Kommunen betaler leverandøren for levering av tjenester etter nærmere vilkår i avtalen. Kommunens utgift vil etter anordningsprinsippet være kjent i takt med at tjenesten leveres. Ved vesentlige forskjeller mellom faktisk tjenesteleveranse og når betalingen skjer, kan det være nødvendig å periodisere utgiftene.

Dersom tjenestene helt eller delvis finansieres ved brukerbetaling, oppstår det spørsmål om hvem sin inntekt dette er. Dette er av særlig betydning dersom det er snakk om en avgiftspliktig tjeneste. Spørsmålet må vurderes konkret i de enkelte tilfellet. I vurderingen vil bl.a. hvem som sitter med risikoen for inntektssvingninger ha betydning.

Noteopplysninger etter KRS nr. 6 punkt 3.1.3 nr. 7 vil være aktuelt også for tjenesteutsettingskontrakter.

Regnskapsføring av joint venture

Joint venture-avtaler innebærer at kommunen eier et selskap i fellesskap med den private parten.

Kommunens aksjer⁴ i selskapet klassifiseres etter kriteriene i KRS nr. 1. En aksjepost av strategisk eller annen ikke-finansiell karakter klassifiseres som anleggsmiddel. Aksjer i joint venture-selskaper vil derfor som hovedregel være anleggsmidler.

Det er ikke gitt særskilte vurderingsregler i regnskapsforskriften for felles kontrollert virksomhet. De alminnelige vurderingsreglene for aksjer klassifisert som anleggsmidler gjelder derfor også for slike selskaper.

I andre regnskapsregimer er det vanlig at investeringer i felles kontrollert virksomhet (joint venture) vurderes etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Disse metodene innebærer at i aksjonærens regnskap vurderes eierandelene etter aksjonærens andel av selskapets verdi og tilsvarende at aksjonærens andel av selskapets resultat inntektsføres i aksjonærens resultatregnskap. De kommunale regnskapsbestemmelsene åpner ikke for bruk av disse metodene. Dette følger blant annet av at inntektsføring av en andel av selskapets resultat, ikke vil være i samsvar med arbeidskapitalprinsippet.

⁴ Det må antas at joint venture-selskaper i all hovedsak vil være organisert som aksjeselskaper. Annen organisering kan imidlertid være aktuelt, da først og fremst samvirkeforetak.

Kommunens eierskap i selskapet og transaksjoner mellom selskapet og kommunen regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 13 Engasjement i selskaper – regnskapsmessige problemstillinger.

Joint venture-selskapet kan også levere tjenester gjennom avtaler som tilsvarer bygge-drive-overførekontrakter eller tjenesteytingskontrakter. De regnskapsmessige konsekvensene av disse avtalene kommer da i tillegg til de som følger av eierskapet.

Også ved joint venture kan noteopplysninger etter KRS nr. 6 punkt 3.1.3 nr. 7 være aktuelt.

Avslutning

GKRS' notat bør gi et godt utgangspunkt for å løse de regnskapsmessige utfordringene som bruk av ulike OPS-modeller reiser.

Det vil imidlertid temmelig sikkert forekomme varianter som notatet ikke gir noen direkte løsning på. De regnskapsmessige løsningene må da finnes innenfor rammen av god kommunal regnskapsskikk, slik den er nedfelt i lov, forskrift og de kommunale regnskapsstandardene. ☺

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► Samling for kontrollutvalgssekretærer 2016	13. – 14. sept.	Tromsø
► A.3.10 Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon	21. – 22. sept.	Gardermoen
► B.1.0 Intro – kommuneregnskap	28. – 29. sept.	Gardermoen
► A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon – hvorfor og hvordan	18. – 19. okt.	Gardermoen
► C.2.6 Offentlige anskaffelser	25. – 26. okt.	Gardermoen
► Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon 2016	25. – 26. okt.	Gardermoen
► C.1.7 Generell forvaltningsrett – kommuner	1. – 2. nov.	Gardermoen
► Fra revisor til «Fraud Wizard»!	1. – 2. nov.	Oslo-området
► NKRFs Lederkonferanse 2016	2. – 3. nov.	Skjetten
► Fagtreff for regnskapsrevisorer 2016	15. – 16. nov.	Gardermoen
► Møteplass for selskapskontroll 2016	23. – 24. nov.	Gardermoen
► C.2.8 Selvkostprinsippet og prissetting av komm.betalings tjenester	1. des.	Gardermoen
► C.2.15 Spesiell forvaltningsrett – kommuner	6. – 7. des.	Gardermoen

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



www.nkrf.no





Av **Bodhild Laastad**,
seniorrådgiver, NKRF

Kartlegging av forvaltningsrevisjon av kommunal/fylkeskommunal virksomhet

Forvaltningsrevisjon har vært en lovpålagt oppgave siden kommuneloven av 1992 trådte i kraft. Likevel er det fremdeles slik at vi har lite systematisert kunnskap om denne revisjonsformen, særlig sett fra utførers – revisors – ståsted.

Tidligere kartlegginger (Nordlandsforskning 2009, Deloitte, 2014) har basert seg på informasjon gitt av bestillerleddet – kontrollutvalget og dets sekretariat. NKRFs forvaltningsrevisjonskomite mener at revisor i egenskap av å være utfører sitter med verdifull førstehåndskunnskap som det også er viktig å kartlegge.

For å bidra til mer kunnskap på feltet har derfor forvaltningsrevisjonskomiteen gjennomført en elektronisk spørreundersøkelse som ble sendt til alle revisjonsenhetene blant NKRFs bedriftsmedlemmer. Skjemaet inneholdt i alt 56 spørsmål om revisjonsenheten og de ansattes faglige bakgrunn, om hvilke tema og tjenesteområder som har vært gjort til gjensstand for forvaltningsrevisjon, om anvendte metoder og om ressursbruk. Svarprosent var på 69 prosent, noe forvaltningsrevisjonskomiteen anser som et bra resultat. I denne artikkelen presenteres noen av resultatene fra undersøkelsen.

Interkommunale revisjonsenheter utgjør 85 prosent av respondentene, og det er resultatene for disse som presenteres her. Én av de interkommunale revisjonsenhetene utfører ikke forvaltningsrevisjon i det hele tatt og er derfor utelatt i de analysene som gjelder forvaltningsrevisjon. De fleste opplysningene gjelder året 2014.

Om revisjonsenhetene

De interkommunale revisjonsenhetene har i gjennomsnitt 12,8 ansatte. Medianen er 9. Det er stor spredning i materialet. Den minste revisjonsenheten har 3 ansatte mens den største har 30.

De interkommunale revisjonsenhetene reviderer i gjennomsnitt knappe 12 kommuner hver. Igjen viser

tallene stor spredning. Det minste antallet kommuner er 5 kommuner mens det største antallet er 33 Revisjonsenhetene fordeler seg ganske jevnt mellom disse to ytterpunktene.

Vi har kartlagt revisjonsenhetenes ressursbruk til forvaltningsrevisjon målt i årsverk og i prosentandel av totale årsverk. Vi finner at gjennomsnittet ligger på 3,3 årsverk til forvaltningsrevisjon per enhet. Det er stor spredning med et minimum på 0,5 årsverk og et maksimum på 9. Målt i prosent utgjør andelen til forvaltningsrevisjon i gjennomsnitt 28 prosent av totale årsverk. Minimum er 10 prosent og maksimum 50 prosent.

Vi ønsket å finne ut om det oppnås synergieffekter mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, og vi spurte derfor om i hvilken grad regnskapsrevisorene bidro i arbeidet med forvaltningsrevisjon. Vel 40 prosent av enhetene svarer at dette skjer i liten grad mens vel 50 prosent svarer i noen grad. Bare 7 prosent svarer i stor grad. Dette indikerer at synergieffekter mellom de to revisjonsformene regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon oppnås i begrenset grad. Kanskje det ikke er så rart siden de to revisjonsformene er svært ulike både med hensyn til formål og arbeidsmåter.

Det kan selvsagt diskuteres hvor interessant det er med ulike gjennomsnittsbetraktninger, men for kuriositetens skyld har vi fordelt det totale antall årsverk som brukes på forvaltningsrevisjon på antall kommuner i porteføljen. Vi finner at gjennomsnittet ligger på 0,3 årsverk. Dette tilsvarer i gjennomsnitt rundt 500 timer per år per kommune. Vi er selvsagt klar over at det kan skjule seg store forskjeller i ressursbruk per kommune i disse gjennomsnittsbereg-

ningene, men de gir en pekepinn om mulighetene som ligger i de tilgjengelige ressursene. Vi vil komme nærmere inn på hva datamaterialet viser om tidsbruk per prosjekt senere.

Kompetanse

Vi stilte spørsmål om hvilken formell kompetanse de som utfører forvaltningsrevisjon har. Svarene viser at to tredjedeler har utdanning på mastergradsnivå eller høyere. Et par av enhetene har ansatte med doktorgrad.

Vi spurte også om type faglig bakgrunn som var representert blant de ansatte.

Fag (N=33)	Antall
Registrert revisor	18
Statsvitenskap	17
Rettsvitenskap	16
Økonomi og administrasjon	16
Siviløkonom	15
Samfunnsøkonomi	9
Sosiologi	5
Samfunnsplanlegging	4
Master i offentlig ledelse og styring	4
Statsautorisert revisor	3
Historie	3
Kultur- og samfunnsfag	3
Sosialantropologi	2
Samfunnsgeografi	2
MBA i offentlig revisjon	2
Internrevisor	2
Autorisert regnskapsfører	2
Militær utdanning	2
Filologi	1
Kommunalkandidat	1
Journalistikk	1
IT-kandidat	1
Diplomstudium i science, technology and public policy	1
Pedagogikk	1
Matematikk	1

Tabell 1: Type faglig bakgrunn blant de ansatte som arbeider med forvaltningsrevisjon

Tabell 1 viser at kommunale forvaltningsrevisorer spenner over mange ulike fagfelt, og at det er vanlig at ansatte har kombinasjoner av ulike utdanningsbakgrunner. Vi finner flest registrerte revisorer, statsvitere, jurister, økonomer, siviløkonomer og samfunnsøkonomer.

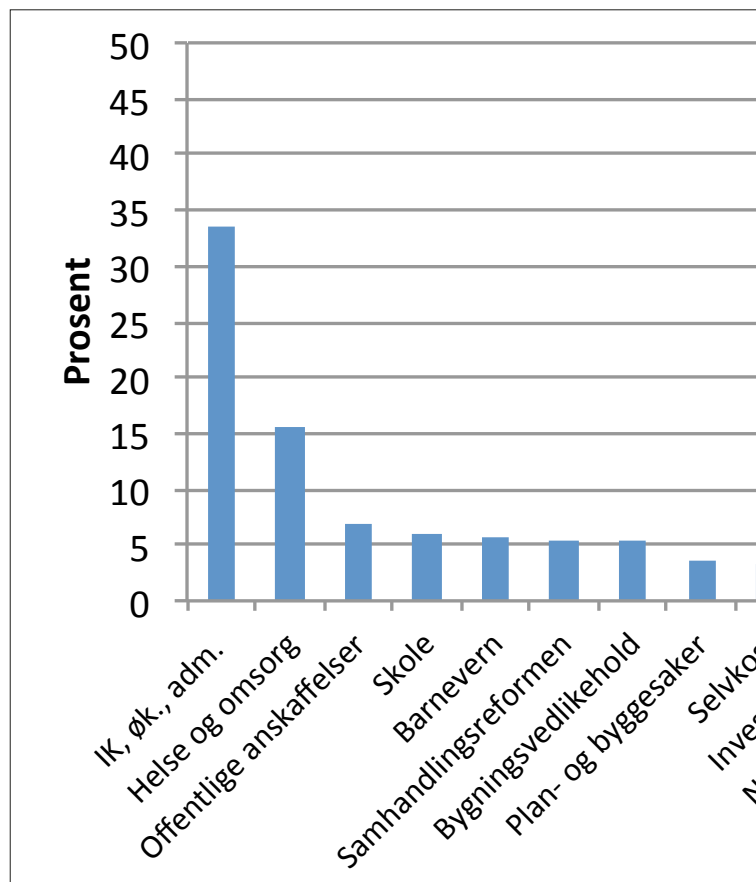
På spørsmålet om vurdering av egen kompetanse innenfor ulike metoder som kan være aktuelle i forbindelse med forvaltningsrevisjon, kommer det fram at enhetene generelt vurderer at de har tilfredsstillende eller svært god kompetanse innenfor de fleste metodene.

Gjennomføring av forvaltningsrevisjon

Spørreskjemaet inneholdt detaljerte spørsmål om selve gjennomføringen av forvaltningsrevisjon, herunder om tjenesteområder, vurderingstema, tidsbruk og anvendte metoder.

Områder

Vi ønsket også å kartlegge hvordan prosjektene fordelte seg på ulike områder i 2014. Enhetene ble bedt om å fylle inn antall gjennomførte forvaltningsrevisjoner på de ulike områdene. Det kunne krysses av for flere områder for hver forvaltningsrevisjonsrapport. Spørsmålet var både skjemateknisk og innholdsmessig sett vanskelig å fylle ut, og vi har måttet bearbeide svarene noe for å kunne bruke dem i den videre analysen. Resultatet for alle de 33 enhetene framgår av figur 1 under:



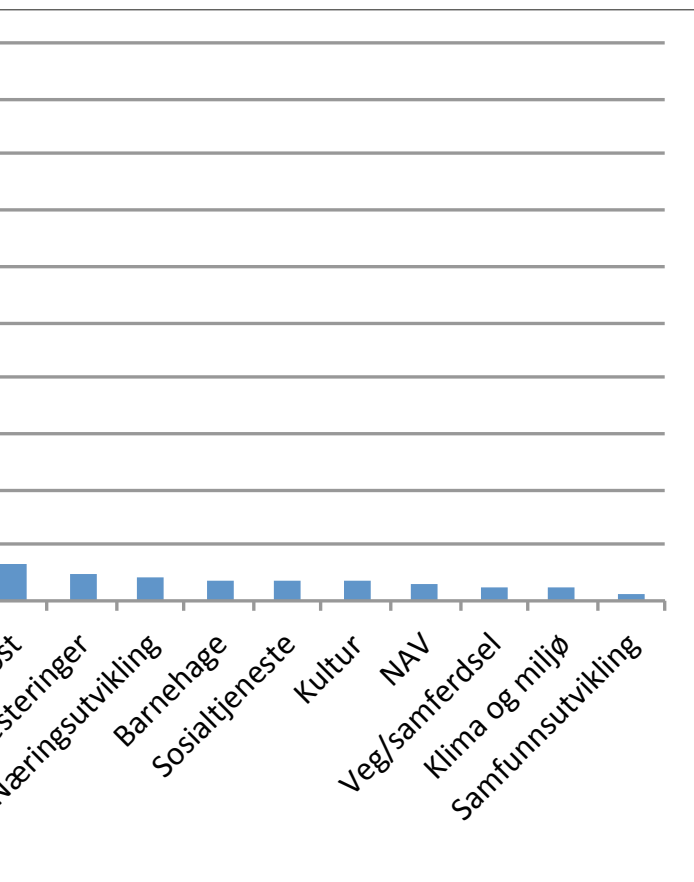
Figur 1: Prosentvis fordeling på områder/temaer i 2014

«På spørsmål om nytteverdi finner vi en gjennomsnittsskår på 3,3. Det vil si at nytteverdien oppfattes som et sted mellom ganske stor nytte og svært stor nytte.»

Vi ser at internkontroll/økonomistyring/administrasjon er det klart hyppigste området/temaet etterfulgt av helse og omsorg. Deretter fordeler forvaltningsrevisjonene seg ganske jevnt og fallende på de øvrige områdene.

Vurderingstema

Spørreskjemaet inneholdt et spørsmål om hvor hyppig ulike vurderingstemaer forekommer i enhetens forvaltningsrevisjoner på en skala fra 1 til 4 der 1 står for sjelden eller aldri, 2 står for noen ganger, 3 står for ganske ofte, og 4 står for svært ofte.



Tabell 2 viser at de hyppigste vurderingstemaene er regelverksetterlevelse og styringsverktøy med en

Vurderingstema	Alle (N=33)
	Gjennomsnittsskår
Regelverksetterlevelse	3,7
Styringsverktøy	3,3
Analyser av KOSTRA-tall	2,9
Måloppnåelse	2,8
Andre analyser av regnskapet	2,6
Kvaliteten på konkrete saksutredninger og beslutningsgrunnlag	2,6
Tjenestekvalitet	2,5
Produktivitet	2,2
Brukernes opplevelse av tjenestekvalitet	2,2

Tabell 2: Hvor ofte forekommer ulike vurderingstema

gjennomsnittsskår på henholdsvis 3,7 og 3,3. De sjeldnest forekommende vurderingstemaene er produktivitet og brukernes opplevelse av tjenestekvalitet, begge med en gjennomsnittsskår på 2,2.

Tidsbruk

Et viktig formål med spørreundersøkelsen var å få en indikasjon på hvor mye tid som går med per forvaltningsrevisjon. Dette påvirkes selvsagt av mange faktorer som område, kompleksitet og størrelsen på kommunen.

Det er rimelig å anta at tidsbruk kan påvirkes av antall revisorer som er involverte i utførelsen. Vi spurte derfor om hvor mange revisorer som vanligvis deltar i utførelsen av hvert prosjekt utenom ressurser til planlegging og kvalitetssikring. Over halvparten – 56 prosent – av de interkommunale revisjonsenhetene svarer at det vanlige er at én revisor arbeider alene i gjennomførelsen. De resterende 44 prosent svarer at to revisorer arbeider sammen. Det er ingen av de interkommunale revisjonsenhetene som svarer at flere enn to revisorer arbeider sammen.

Vi ba enhetene anslå det typiske timetallet per prosjekt.

Vi ser i tabell 3 at det hyppigst forekommende timetallet ligger i intervallet 200-299 timer. Nesten



Revisjonsenhet (N=28)	Typisk timetall					
	100-199	200-299	300-399	400-499	500-599	600 eller mer
	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent
Interkommunale revisjonsenheter	28,6	39,3	25,0	3,6	3,6	0

Tabell 3: Prosentvis fordeling på typisk timetall per prosjekt

70 prosent av de interkommunale enhetene ligger i dette intervallet. Knappt 30 prosent opplyser at det går med mellom 300 timer og 499 timer. Ingen av revisjonsenhetene svarer mindre enn 100 timer eller 600 timer eller mer.

I rapporten «Evaluering kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat» (Deloitte, 2014) framgår det at av de kontrollutvalgslederne som kjenner til timetallet til prosjektene, anslår en tredjedel at det går med fra 100 til 299 timer å gjennomføre en forvaltningsrevisjon. 11 prosent av kontrollutvalgslederne anslår at det går med mindre enn 100 timer per prosjekt, mens 8 prosent anslår tidsbruken til mellom 300 og 499 timer (Deloitte, 2014). Evalueringsrapporten konkluderer med at et «normalt» forvaltningsrevisjonsprosjekt tar i underkant av 300 timer å gjennomføre (Deloitte, 2014). I en tidligere rapport fra 2009 anslås gjennomsnittlig timebruk til 280 timer (Nordlandsforskning, 2009).

Begge de to refererte rapportene bygger på informasjon som er hentet inn fra kontrollutvalgslederne eller kontrollutvalgssekretærene, det vil si bestillerne. Vår spørreundersøkelse er besvart av revisjonsenhetene, altså utførerne, og våre data gjør oss i stand til å gi et mer differensiert og trolig mer nøyaktig bilde av tidsbruk per prosjekt.

Vi har bearbeidet dataene ytterligere og beregnet en gjennomsnittlig typisk timebruk per prosjekt i de interkommunale revisjonsenhetene ved å ta utgangspunkt i midtpunktet i de ulike intervallene. Det typiske gjennomsnittlige timetallet per forvaltningsrevisjon anslås til 264 timer. De enhetene som har oppgitt et timetall inklusiv reiser og møter med mer, anslår i gjennomsnitt typisk timebruk til 271 timer mens timebruk uten tid til reiser og møter med mer anslås til 250 timer. Indirekte tid per prosjekt kan da anslås å utgjøre ca. 20 timer i gjennomsnitt.

Vi ba også de interkommunale revisjonsenhetene om å anslå timetall etter kommunestørrelse.

Vi ser av tabell 4 under at timetallet ikke unaturlig oppgis å øke i takt med økende kommunestørrelse. For alle kommunestørrelsene er det imidlertid stor spredning mellom maksimum og minimum.

Vi har også sett på tidsbruk per forvaltningsrevisjon i fylkeskommuner som revideres av interkommunale revisjonsenheter. Her finner vi et gjennomsnitt på 394 timer med et minimum på 300 timer og et maksimum på 500.

For om mulig å få enda mer presis informasjon om variasjonen i tidsbruk, ba vi enhetene oppgi medgåtte timer og tema på de fire sist gjennomførte forvaltningsrevisjonene. 21 av de interkommunale re-

Revisjonsenhet (N=24)	Mindre enn 2000	2000-4999	5000-14999	15000-49999	Over 50000
Interkommunale revisjonsenheter	209	242	286	348	433
Minimum	100	110	150	200	300
Maksimum	400	450	500	550	600

Tabell 4: Gjennomsnittlig timetall per forvaltningsrevisjon i kommuner etter kommunestørrelse

Revisjonsenhet (N=21)	Anslått typisk timetall	Gjennomsnittlig timetall på de fire siste prosjektene				
		Sum 4 siste prosjekter	Prosjekt 1	Prosjekt 2	Prosjekt 3	Prosjekt 4
Interkommunale revisjonsenheter	283	307	308	302	319	295

Tabell 5: Gjennomsnittlig timeforbruk på de fire sist gjennomførte forvaltningsrevisjonsprosjektene

N=26	Gjennomsnitt	Typetall	Min.	Maks.
	Prosent	Prosent	Prosent	Prosent
Utarbeidelse av prosjektplan	7	5	2	15
Problemstillinger	6	5	0	15
Revisjonskriterier	11	10	1	35
Datainnsamling og analyse	29	30	10	50
Rapport, vurdering og konklusjoner, anbefalinger	31	30	20	60
Revisjonsdialogen	8	10	0	25
Kvalitetssikring	8	10	2	20

Tabell 6: Anslag over prosentvis fordeling av tidsrammen på delaktiviteter i forvaltningsrevisjonsprosjekter

sjonsenhetene svarte her. I tabell 5 (side 18) viser vi gjennomsnittet for det typiske timetallet og gjennomsnittlig medgått tid på de fire siste prosjektene for disse 21 enhetene.

De 21 interkommunale revisjonsenhetene som har gitt opplysninger om de fire sist gjennomførte prosjektene, har anslått et typisk timetall per prosjekt til 283 timer. Gjennomsnittlig medgått tid på de fire siste prosjektene viser 307 timer. Det lavest oppgitte timetallet per prosjekt er 70 timer mens det høyeste oppgitte timetallet er 1050 timer. Det er interessant å merke seg at det gjennomsnittlige timetallet per prosjekt for de fire sist gjennomførte prosjektene alle ligger høyere enn enhetenes anslag for typisk timetall per prosjekt.

Vi spurte om det opplyste timetallet inkluderte reisetid, møter i kontrollutvalget, faglig oppdatering og arkivering i forbindelse med prosjektet. Til dette spørsmålet svarte 13 av de interkommunale revisjonsenhetene ja mens 8 enheter svarte nei. Vi har beregnet at for de enhetene som svarte ja, var gjennomsnittlig timebruk 322 mens for dem som svarte nei, var gjennomsnittlig timebruk 282. Vår beregning indikerer at indirekte prosjekttid i gjennomsnitt utgjorde ca. 40 timer per prosjekt i de fire sist gjennomførte prosjektene. Tidligere har vi sett at de interkommunale revisjonsenhetene anslår at indirekte tid typisk utgjør ca. 20 timer per prosjekt. Altså ser vi en dobling av indirekte tid på de fire siste prosjektene. Tabell 5 viser at timebruk på de fire siste prosjektene gjennomgående ligger høyere enn anslått typisk timebruk. Man kan spørre seg om enhetene har vært for forsiktige i sitt anslag over typisk timebruk.

Gjenbruk

Vi hadde også med noen spørsmål om gjenbruk av prosjekter, det vil si om tilnærmet samme prosjekt ble gjennomført flere ganger. Tilnærmet 90 prosent av revisjonsenhetene svarer at gjenbruk forekommer. Halvparten av disse svarer henholdsvis noen ganger

mens den andre halvparten svarer ganske ofte. Revisjonsenhetene ble bedt om å anslå gjennomsnittlig besparelse ved gjenbruk. I gjennomsnitt anslås denne til 35 prosent. Anslagene varierer mellom et minimum på 15 prosent og et maksimum på 70 prosent. Av kommentarfeltene framgår det at mange opplever det som vanskelig å anslå prosentvis besparelse. En respondent understreker at man kan oppnå betydelig besparelse. En annen gir uttrykk for at kvaliteten i prosjektet ofte øker ved gjenbruk.

Tidsbruk på de ulike fasene i forvaltningsrevisjon

Respondentene ble bedt om å anslå hvordan den totale tidsrammen fordeler seg på de ulike fasene eller aktivitetene i en forvaltningsrevisjon. Resultatet framgår av tabell 6 over.

I kommentarfeltet gir mange av respondentene uttrykk for at de synes det er vanskelig å anslå dette.

Ikke overraskende brukes det mest tid på datainnsamling og analyse og rapport, vurdering, konklusjoner og anbefalinger.

Hvilke metoder er i bruk

Revisjonsenhetene ble spurt om hvor ofte de bruker ulike metoder i forvaltningsrevisjon på en skala fra 1-4 der 1=har ikke benyttet, 2=benytter noen ganger, 3=benytter ganske ofte, 4=benytter svært ofte. Resultatet for alle de 33 enhetene er vist i tabell 7 (side 20).

Ikke uventet benyttes dokumentanalyse og intervju i størst grad. Her ligger gjennomsnittsskåren tett opp under 4 – svært ofte. Deretter følger KOSTRA-analyser, andre analyser av regnskapstall, beskrivende statistikk og spørreundersøkelser med gjennomsnittsskår mellom 3 og 2,4. Gruppeintervju, observasjon, mer avanserte statistiske analyser, årsaksanalyser og effektanalyser benyttes i heller liten grad med gjennomsnittsskår mellom 1,9 og 1,3. Tabell 7 viser at årsaksanalyser og effektanalyser så å si ikke utføres.

Vi spurte hvilke framgangsmåter som benyttes ved eventuell årsaksanalyser og effektanalyser. Her

opplyser noen at de bruker korrelasjonsanalyse, andre opplyser at de bruker mer kvalitative tilnæringer. Svarene indikerer at årsaks- og effektanalyser ved hjelp av vitenskapelig holdbare metoder i svært liten grad utføres. Dette tilsier at revisjonsenhetene bør være tilbakeholdne med å trekke sikre konklusjoner om slike sammenhenger.

Bruk og nytte av NKRFs forvaltningsrevisjonsregister

Med støtte fra KMD og KS etablerte NKRF i 2012 et offentlig tilgjengelig register over gjennomførte forvaltningsrevisjoner.¹ 23 enheter opplyser at de sender inn sine forvaltningsrevisjonsrapporter til dette registeret. 10 svarer at de ikke gjør det. Det kan synes overraskende at så mange som 10 av 33 ikke sender inn rapporter til registeret. I den tidligere refererte rapporten «Evaluering kontrollutvalg og kontrollutvalgsekretariat» blir det anslått at ca. en tredjedel av forvaltningsrevisjonsrapportene ligger inne i NKRFs register (Deloitte, 2014). Våre data indikerer at dette kan være for lavt anslått.

Spørreskjemaet inneholdt spørsmål om både bruk og opplevd nytteverdi av registeret. 61 prosent av respondentene svarer at revisorene slår opp i forvaltningsrevisjonsregisteret noen ganger i kvartalet. Mer enn en tredjedel gjør oppslag noen ganger i måneden.

På spørsmål om nytteverdi finner vi en gjennomsnittsskår på 3,3. Det vil si at nytteverdien oppfattes som et sted mellom ganske stor nytte og svært stor nytte.

Oppsummering

Vår spørreundersøkelse viser at den vanligste organisasjonsformen blant kommunale revisjonsenheter er det interkommunale revisjonsselskapet. Dette selskapet har i gjennomsnitt 13 ansatte og reviderer knapt 12 kommuner. De bruker knapt tretti prosent av sine årsverk til forvaltningsrevisjon. Fordelt på antall kommuner utgjør dette i gjennomsnitt 0,3 årsverk til forvaltningsrevisjon per kommune.

64 prosent av forvaltningsrevisorene i de interkommunale revisjonsenhetene har mastergrad. 2 prosent har doktorgrad. Mange ulike fagbakgrunner er representert i revisjonsenhetene, men det er flest registrerte revisorer, statsvitere, jurister, økonomer, siviløkonomer og samfunnsøkonomer. Revisjonsenhetene mener at de har tilfredsstillende eller svært god kompetanse innen de fleste relevante metodene.

I over halvparten av de interkommunale revisjonsenhetene arbeider én revisor alene i selve gjennomføringen av prosjektet, og den gjennomsnittlige typiske timebruken per prosjekt anslås til 264 timer.

Ser vi på de fire sist gjennomførte prosjektene, varierer den gjennomsnittlige timebruken per prosjekt i de interkommunale revisjonsenhetene fra 290 timer til 311 timer med et gjennomsnitt på 300 timer.

Timebruk per prosjekt øker med størrelsen på den reviderte kommunen. I gjennomsnitt går det med nesten dobbelt så mange timer til en kommune på over 50 000 innbyggere sammenlignet med en kommune med færre enn 2000 innbyggere.

Revisjonsenhetene gir uttrykk for at gjenbruk av prosjekter forekommer, og at de anslår den gjennomsnittlige besparelse til å være på 35 prosent.

De hyppigst forekommende områdene/temaene i 2014 var internkontroll/økonomistyring/administrasjon og innen helse og omsorg.

De hyppigst forekommende vurderingstemaene er regelverksetterlevelse, KOSTRA-analyser og styringsverktøy. Rundt 60 prosent av timebruken gjelder datainnsamling og -analyse, rapport, vurderinger, konklusjoner og anbefalinger.

De hyppigst brukte metodene i datainnsamling og -analyse er dokumentanalyse, intervju, KOSTRA-analyser, andre analyser av regnskapstall, beskrivende statistikk og spørreundersøkelser.

NKRFs forvaltningsrevisjonsregister anses å ha svært stor nytteverdi, og de fleste slår opp i registeret fra noen ganger i kvartalet til noen ganger i måneden. ☺

Metoder	Gjennomsnittsskår
Dokumentanalyse	3,9
Intervju	3,7
KOSTRA-analyser	3,0
Andre analyser av regnskapstall	2,8
Beskrivende statistikk	2,6
Spørreundersøkelser	2,4
Gruppeintervju	1,9
Observasjon	1,7
Mer avansert statistiske analyser	1,7
Årsaksanalyser	1,4
Effektanalyser	1,3

Tabell 7: Hyppighet i bruk av ulike metoder

¹ www.nkrf.no

Artikkelprisen 2015

Linn Therese Bekken og Unn Helen Aarvold er tildelt Kommunerevisorens artikkelpris for 2015. Prisen henger høyt, og den har vært delt ut siden 1995.



Vinnerne av Kommunerevisorens artikkelpris for 2015 (f.v.): Unn Helen Aarvold og Linn Therese Bekken.

Bekken, daglig leder i Vestfold Kommunerevisjon, og Aarvold, kommunerevisor i Oslo, ble tildelt prisen for artikkelen «*Misligheter - revisors oppgaver*», som sto i Kommunerevisoren nr. 1/2015.

Juryen, som har vurdert kandidater til artikkelprisen for 2015, har bestått av: styreleder og ansvarlig redaktør Per Olav Nilsen, daglig leder Ole Kristian Rogn-dokken og seniorrådgiver Bjørn Bråthen.

I vurderingen av artiklene har det blitt lagt vekt på flere kriterier, bl.a. at artikkelen skal ta opp et aktuelt tema, ha faglig tyngde og bringe nytt lys over et tema samt at stoffet skal være presentert på en lett forståelig måte.

I artikkelen reises spørsmålene Hva er revisors oppgaver knyttet til misligheter ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor? Og revisors rapporteringsplikt til kontrollutvalget - påvirker dette arbeidet til revisor og innretningen av revisjonen? Artikkelen avsluttes med å slå fast at det må være den forebyggende delen som er revisors største bidrag når det gjelder risiko for misligheter, og at ved å bruke sin forståelse i kombinasjon med profesjonell skeptisk holdning kan revisor oppnå mye på dette området.

Det er artikkelforfatternes oppfatning at revisor med sin kunnskap om kommunen, forespørsler til ledelsen og ved å være ute i kommun-

ens virksomheter, både vil kunne avdekke risikoområder for kommunen og virke forebyggende med hensyn til risiko for misligheter. Det påpekes også at revisjonen må planlegges med tanke på å avdekke risiko for misligheter, også utover det som innebærer vesentlig feilinformasjon i regnskapet, og alle misligheter, både de som revisor selv avdekker og de som konstateres av enhver annen, skal innberettes for kontrollutvalget, uavhengig av om de medfører vesentlig feilinformasjon i regnskapet eller ikke.

Leserne av Kommunerevisoren har tydeligvis også satt pris på artikkelen, som så langt har oppnådd nærmere 800 treff på www.kommunerevisoren.no.



Av **Per Richard Johansen**,
sjeføkonom, KS

Kommuneøkonomien ved halvgått 2016

Etter mange år med sterk økonomisk vekst, lav arbeidsledighet, høy lønnsvekst og stor innvandring av arbeidskraft, har utviklingen i Norge de to siste årene snudd.

Den økonomiske veksten er svak, arbeidsledigheten har økt, lønnsveksten er betydelig dempet og arbeidsinnvandringen har nær stoppet opp.

Det var særlig oljevirkosomheten som i sin tid bidro til oppgangen, og det er også oljevirkosomheten som har bremsset den økonomiske aktiviteten nå. Tilbakeslaget rammet dermed i første omgang oljetilknyttede næringer og de deler av landet der disse næringene er særlig viktige, det vil først og fremst si sørvestlandet. Regjeringens økonomiske tiltakspakke – herunder for ekstraordinært vedlikehold i kommunene – har derfor vært rettet mot disse områdene.

Samtidig gir den generelle makroøkonomiske politikken sterke stimulanser over hele landet, med økende bruk av oljepenger og rekordlave renter. Kombinasjonen av lave renter og lav oljepris har gitt en svak krone, som sammen med lav lønnsvekst har bidratt til styrket konkurranseevne for norske bedrifter. Også i kommunesektoren er lønnsveksten kommet ned. For 2016 er anslaget på årslønnsvekst 2,4 prosent, det samme som for økonomien for øvrig.

Både Finansdepartementet, Norges Bank og SSB venter at det økonomiske tilbakeslaget blir moderat og forbigående. Allerede neste år ventes den økonomiske veksten å ta seg opp igjen og ledigheten å begynne å falle. I RNB la Regjeringen til grunn at lønnsveksten da tar seg opp, til 2,8 prosent. For kommunesektoren kan imidlertid lønnsveksten bli så lav som 2,2 prosent dersom lønnsgraden blir som i tidligere år. Det vil i så fall være lavere enn hva den kommunale deflatoren kan bli basert på, dersom Regjeringen opprettholder RNB-anslaget i budsjettet for 2017.

Kommunesektoren gikk inn i 2016 med en god økonomisk utgangsposisjon, på grunn av uventet sterk inntektsvekst i 2015. Sektoren ble i RNB2015 kompensert for mulig skattesvikt med ekstra rammetilskudd, men året endte med merskattevekst. Samtidig førte endringer i uføretrygden til lavere pensjonskostnader enn budsjett-

ert. Sammen med økte eiendomsskatter økte sektorens inntekter med rundt 5 mrd. kroner mer enn lagt til grunn ved salderingen av statsbudsjettet for 2015. Og på toppen av dette førte kommunene en stram budsjett-disiplin gjennom året.

Netto driftsresultatet for sektoren ble dermed det beste siden 2006, godt over det tekniske beregningsutvalgets anbefalte minstekrav på 2 prosent. På den annen side har resultatet i de mellomliggende årene vært i underkant av minstekravet. Også for 2016 og 2017 kan det ligge an til gode resultater, men tidligere analyser viser at inntekter som ikke brukes ett år vanligvis får ben å gå på i de to etterfølgende. Men det kan bety forholdsvis god aktivitet i sektoren i 2016 og 2017.

Den sterke arbeidsinnvandringen for noen år tilbake førte til at Norge hadde en befolkningsvekst helt på topp i Europa. Denne veksten har kommet betydelig ned de siste to årene, noe som kan bli motvirket av vekst i antall flyktninger. Sterk befolkningsvekst sammen med et stort vedlikeholdsetterslep er de viktigste årsakene til den sterke gjeldsveksten for sektoren de siste ti årene. Rammeverket for de kommuneøkonomiske oppleggene er slik at investeringskostnadene knyttet til befolkningsvekst forutsettes lånefinansiert.

Gjeldsveksten har kommet noe ned hittil i 2016, men det reflekterer antakelig det uventet gode driftsresultatet for 2015. En må anta at gjelda som andel av inntekt kommer til å øke også i årene som kommer. Enn så lenge er neppe gjeldssituasjonen for sektoren som helhet alvorlig. Men en analyse av kommunenes gjeld på KS' nettsider viser at det også for 2015 – tross i sterk inntektsvekst – var kommuner med høy gjeld og svært begrenset handlingsrom om rentene skulle øke eller inntektene svikte. Økt grad av kortsiktig finansiering, som følge av at økte kapitalkrav for banker og begrenset utlånskapasitet i Kommunalbanken gjør sertifikatlån mer attraktivt, utgjør en annen type risiko. ©

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



Siri Gedde-Dahl, leder av Pressens Offentlighetsutvalg og journalist i Kapital

Kommuner trenerer innsyn

Offentlighetsloven brytes ofte og til dels grovt i kommunesektoren. Men kommunerevisorer undersøker svært sjelden kommunenes praktisering av innsyn og offentlighet.

Søk i forvaltningsrevisjonsregisteret på nettsidene til Norges Kommunerevisjonsforbund tyder på at bare rundt 15 av nesten 2700 forvaltningsrevisjonsrapporter dreier seg om journalføring av dokumenter og praksis knyttet til innsyn og offentlighet.

I 2011 gjennomførte Pressens Offentlighetsutvalg en undersøkelse i alle landets kommuner, og rangerte dem på en åpenhetsindeks. 18 poeng var max score på åpenhet. Vi målte blant annet responstiden på enkle innsynsbegjæringer. Responsen varierte fra utlevering på dagen til kommuner vi aldri fikk svar fra, tross gjentatte purringer over mange måneder. Både på dette og på flere andre punkter viste undersøkelsen enorme variasjoner mellom kommunene. To kommuner delte førsteplassen med 17 poeng, mens taperen bare oppnådde ett poeng. Landsgjennomsnittet lå på 8,55 poeng. Ikke så mye å skryte av, syntes vi.

I dag, fem år senere, er nok teknisk tilgjengelighet bedre, både ved bedre søkbarhet i journalene og ved at et økende antall kommuner legger ut fulltekstdokumenter på nett. Og mange kommuner, som er godt vant med innsynskrav, håndterer dem profesjonelt. Påtrykk fra journalister virker oppdragende.

Likevel får Pressens Offentlighetsutvalg stadig eksempler på trenering av innsyn i kommune-Norge. Uvilje mot offentlighet fører til: muntlig saksbehandling, manglende eller forsinket journalføring, kryptiske titler i postjournal, ingen reell meroffentlighetsvurdering, nektelse av innsyn på søkt grunnlag og trenering av saks- og klagebehandling.

Trenering av innsyn skjer gjerne i kontroversielle saker, der offentliggjøring av dokumenter kan medføre kritikk. Kommunenes refleks er å beskytte seg selv mot kritikk.

Vi ser også at manglende kunnskap om og interesse for offentlighetsloven fører til overtramp. Det viser seg blant annet i en del ordføreres motstand mot å journalføre eposter og sms-er.


Et eksempel fra journalist Tarjei Leer-Salvesen i Fædrelandsvennen illustrerer hvor vanskelig det kan være å få innsyn.

I mars 2014 ba han om innsyn i Arendal kommune, i en epost fra daværende fylkesmann Øystein Djupedal til rådmannen i Arendal kommune, i egenkap av sekretær for Arendalsuka. Eposten gjaldt profilering av First House under Arendalsuka. Arrangementet drives av og med kommunens ressurser. Rådmannen er sekretær for arrangementet. Journalisten mente derfor det var en del av kommunens virksomhet, omfattet av offentlighetsloven.

Saksbehandlingen via kommunen, fylkesmann, settefylkesmann og sivilombudsmann, i en Kafka-lignende prosess på godt over et år, fastslo til slutt at Leer-Salvesen hadde rett: Dokumentet er, i likhet med øvrige dokumenter i Arendalsuka, omfattet av offentlighetsloven.

Journalisten fikk likevel aldri dokumentet, for da han endelig hadde vunnet klagesaken, hadde rådmannen slettet den aktuelle eposten. Det kunne han gjøre helt kostnadsfritt, for det er ingen sanksjoner mot brudd på offentlighetsloven.

Pressens Offentlighetsutvalg har foreslått å opprette et sentralt, felles klageorgan i innsynssaker, for å profesjonalisere klagebehandling. Vi mener også det bør innføres sanksjoner mot grove brudd på loven.

Flere forvaltningsrevisjoner med innsyn og offentlighet som tema kan skjerpe aktsomheten i kommunesektoren. Åpnere kommuner vil igjen bedre den løpende kontroll ved at hele befolkningen kan «holde kommunen i ørene». En gunstig bieffekt er trolig økt interesse for å delta i lokaldemokratiet. 

«Journalisten fikk likevel aldri dokumentet, for da han endelig hadde vunnet klagesaken, hadde rådmannen slettet den aktuelle eposten.»



Av **Gard S. G. Lyng**, forvaltningsrevisor,
Revisjon Midt-Norge IKS

Kildevern i kommunal revisjon?

Frøydis Eidheim skrev en artikkel i Kommunerevisoren nr. 4/2016, med tittel «Kildevern i kommunal revisjon». Artikkelen gir grunn til bemerkninger.

Kildevern forstås som retten til å holde identiteten til de som oppgir opplysninger skjult, i den hensikt å sikre at opplysningene kommer frem. Begrepet benyttes i all hovedsak om pressens rett til å verne sine kilder og anses som et grunnleggende prinsipp i et demokrati, sikret ved den europeiske menneskerettskonvensjonen artikkel 10. Mediene står i en særstilling i denne sammenheng, noe som gjør at man ikke uten videre kan benytte de samme hensyn som gjelder mediene for andre bransjer.

I artikkelen fra Eidheim argumenteres det for at også kommunerevisorer skal ha rett til å holde sine kilder skjult, slik som journalister. Argumentasjonen går ut på at den vide innsynsretten revisor har i kommunale forhold må følges av et vern for de kilder som oppgir opplysningene. Ellers, hevdes det, vil det foreligge risiko for at revisor ikke får frem alle fakta i en undersøkelse, da kilden kan oppleve «ubehageligheter» dersom identiteten blir avslørt.

Bakgrunn for drøftelsen

det som nok trigger diskusjonen om kildevern fra kommunerevisorenes ståsted er endringen av kommuneloven § 78, nr. 7, som ble innført pr. 1. januar 2015. Da opplevde kommunerevisorene at den vidtgående taushetsplikt de hadde levd med i mange år, ble erstattet med det som ellers gjelder i forvaltningen, nemlig at alle opplysninger er offentlige, om det ikke er positiv lovhjemmel for unntak.

Som det fremgår av lovforarbeidene, Prop 113 L (2013-2014), var siktemålet med lovendringen å ikke ha en videre taushetsplikt enn det er et saklig og reelt behov for. Lovgiver ønsket en større åpenhet i

forvaltningen, herunder i kommunal revisjon. Det heter i departementets vurdering at forvaltningsloven § 13 avveier de ulike hensyn som gjør seg gjeldende på en hensiktsmessig måte.

Som grunnlag for at kommunerevisor fremdeles skulle ha rett til kildevern vises det i artikkelen til et avsnitt i lovforarbeidene, der departementet omtaler kildevern for revisor. Departementet har ikke utdypet hva man legger i denne uttalelsen.

Det må lovhjemmel til for å endre en lovbestemmelse. Kommuneloven gir ikke adgang til unntak fra offentlighet, jf. offentlighetsloven § 3, annet enn det som hjemles i forvaltningsloven §§ 13 flg. Et avsnitt i en lovproposisjon gir ikke tilstrekkelig hjemmel for kildevern.

Slik jeg ser det er det ikke hjemmel i dagens lovverk til at revisor kan holde opplysninger om kildens identitet hemmelig, utover de tilfelle som måtte være hjemlet i forvaltningsloven §§ 13 flg, som gjelder kildens personlige forhold eller virksomhetens driftshemmeligheter. Utover dette regjerer utgangspunktet om offentlighet, også om kildenes identitet.

Reelle hensyn – behov for regler om kildevern?

Når det gjelder kildevern er det en rekke hensyn som spiller inn i forhold til hvordan regelverket bør utformes. Det er avveiningen av de ulike hensynene som er det interessante i denne sammenheng; og som ellers er det en oppgave som tilligger lovgiver.

Eidheim trekker i sin artikkel frem *informasjons-hensynet*, nemlig det å få tilgang til opplysninger. Kildevernet anses slik sett som en forutsetning for å få informasjonen frem, fordi de som måtte ha opplys-

«Slik jeg ser det er det ikke hjemmel i dagens lovverk til at revisor kan holde opplysninger om kildens identitet hemmelig, utover de tilfelle som måtte være hjemlet i forvaltningsloven §§ 13 flg. ... »

ninger å komme med, ellers ikke tør, fordi de er redd for represalier. Dette hensynet er klart relevant i vurderingen.

For min del vil jeg legge betydelig vekt på *demokratihensyn*. Dette hensynet tilsier at samfunnet har behov for innsikt og informasjon, i den hensikt å skape en informert samfunnsdebatt. Ut fra dette hensynet er åpenhet og offentlighet i forvaltningen grunnleggende. Det tilsier at minst mulig blir holdt skjult, såfremt det ikke er meget god grunn til nettopp det. Holdes noe skjult, herunder identitet, kan det gi grobunn for mistanke om at noe ikke er helt som det skal være.

Demokratihensynet ligger nært *kontrollhensynet*. Som NOU 1999: 27 (Ytringsfrihetskommisjonen) understreket er innsyn, offentlighet og frihet til ytring en forutsetning for å motvirke korrupsjon og overtramp. Videre vil hensynet til *rettssikkerhet* tilsa at innsyn og åpenhet er grunnleggende for likebehandling mht. fordeling av goder og plikter mellom borgere. Også den som blir kritisert må få lov til å besvare kritikken, i tråd med prinsippet om kontradiksjon. Den som kritiserer bør ikke uten videre få lov til å holde seg skjult.

Det som tilsier *unntak fra innsyn* er private interesser, som personvern, privatliv og økonomiske interesser, eller offentlige interesser, som rikets sikkerhet og effektive avgjørelsesprosesser (eks. interne dokumenter). Reglene om varsling i arbeidsmiljøloven, herunder forbudet mot gjengjeldelse i aml § 2-5, er vedtatt for å verne de ansatte som måtte ha opplysninger om kritikkverdige forhold i virksomheten.

Slik jeg ser det bør åpenhet og derved offentlighet veie tyngst. For min del tilsier det at man ikke skal ha en taushetsplikt som rekker lengre enn absolutt nødvendig.

Forslag om lovendring

Det har vært gjort flere undersøkelser, bl.a. fra FAFO, som tyder på at mange arbeidstakere unnlater å varsle om forhold de anser alvorlige eller kritikkverdige, og grunnen skal være frykt for represalier fra arbeidsgivers side.

Det har lenge vært spredte regler i lovverket om hemmelighold av kilders identitet ved varsling til enkelte offentlige tilsyn, som til Arbeidstilsynet etter

aml § 18-2 og Luftfartstilsynet etter luftfartsloven kap 12 og Konkurransetilsynet etter konkurranseloven § 27. For øvrig gjelder som nevnt offentlighetslovens utgangspunkt om offentlighet, med unntak for det som følger av forvaltningsloven.

For å sikre at informasjon som kan avdekke mulige brudd på lov- og regelverk kommer frem, har Arbeids- og sosialdepartementet ved brev av 20. juni 2016 fremmet forslag om innføring av taushetsplikt ved varsling til offentlig myndighet, i ny aml § 2 A-4. Ved forslaget avveier departementet hensynet til å sikre informasjon, med trygghet for hemmelighold av identitet for den som varsler, opp mot redusert rett til innsyn og dermed kontradiksjon for den det varsles mot. Så lenge den det varsles mot får innsyn i alle faktiske omstendigheter og øvrige dokumenter knyttet til varslingen, anser departementet at denne avveiningen er forsvarlig.

Slik jeg oppfatter det vil en slik lovendring som Arbeids- og sosialdepartementet her foreslår i hvert fall delvis imøtekomme de hensyn og behov som tas opp av Eidheim i den omtalte artikkelen. Inntil departementets forslag ev. blir vedtatt som lov får vi forholde oss til reglene i offentlighetsloven og forvaltningsloven. ©

Gard S. G. Lyng er utdannet jurist fra Universitetet i Bergen. Han har arbeidet som advokat i Trondheim i 15 år, og ble ansatt som forvaltningsrevisor i Revisjon Midt-Norge IKS i april 2015.

NYE TILLITSVALGTE I NKRF



Tor Arne Stubbe (43) er valgt som leder av *Forvaltningsrevisjonskomiteen*. Han har mastergrad i statsvitenskap fra NTNU og forskerutdanning (PhD), og han har jobbet med forvaltningsrevisjon i Revisjon Midt-Norge siden 2010. Tidligere har han arbeidet med forskning i Vox, NTNU (2003-10) og er for tiden styremedlem i Midt-Norge kommunerevisorforening. I forrige periode var han varamedlem i Forvaltningsrevisjonskomiteen.



Astrid Indrebø (27) er valgt som medlem av *Forvaltningsrevisjonskomiteen*. Hun har mastergrad i samfunnsøkonomi fra NTNU i Trondheim og har jobbet som forvaltningsrevisor i KomRev NORD siden januar 2015.



Mona Moengen er valgt som leder av *Kontrollutvalgskomiteen*. Hun er utdannet sosialøkonom fra UiO og har tidligere jobbet blant annet i Olje- og energidepartementet med energieffektivisering, Næringsdepartementet med anskaffelser i offentlig sektor/statlig innkjøpspolitikk og Arbeids- og administrasjonsdepartementet med forvaltningspolitikk og endring og effektivisering i offentlig sektor. Hun har vært daglig leder i Romerike kontrollutvalgssekretariat IKS (Rokus) siden selskapet ble stiftet i 2012.



Gaute Hesjedal (39) er valgt som medlem av *Kontrollutvalgskomiteen*. Han har siden 2008 vært ansatt som rådgiver i Vestfold interkommunale kontrollutvalgssekretariat (VIKS), er utdannet ved Universitetet i Bergen med hovedfag i Sammenliknende politikk og har tidligere jobbet i komitesekretariatet på Stortinget. I VIKS har han blant annet arbeidet med selskapskontroller i tillegg til sekretariatsarbeidet.



Åge Sandsengen (53) er valgt som leder av *Regnskapskomiteen*. Han har vært revisjonssjef/daglig leder i Kommunerevisjon IKS siden 1996, har utdanning innen idrettsfag, lederutdanning fra Forsvaret og er registrert revisor og skatterevisor. Han har tidligere praksis som spesialrevisor i Skatteetaten og er mye benyttet som foreleser og kursholder innen regnskapsfaget. Han har tidligere hatt tillitsverv både sentralt (styret og regnskapskomiteen) og i lokalforeningen i NKRF og i Foreningen for god kommunal regnskapskikk (GKRS).



Unni Romstad (51) er valgt som medlem av *Disiplinærkomiteen*. Hun er fagansvarlig forvaltningsrevisor i KomRev Trøndelag IKS, har mer enn 10 års erfaring fra offentlig revisjon; både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon og har tidligere jobbet både i kommunal og privat sektor. Hun har en bachelor i kommunal økonomi fra Nord Universitet (tidl. Høgskolen i Nord-Trøndelag) og en master i offentlig administrasjon fra Handelshøyskolen i København (CBS).

Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

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

Denne tredje utgaven er oppdatert med endringer og avklaringer som har kommet etter andre utgaven i 2011.

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

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



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



Pris (inkl. porto/eksp.): Kr 490 for medlemmer og studenter og kr 590 for andre.

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



- på vakt for fellesskapets verdier

Kommunerevisoren utgis av:

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
Postboks 1417 Vika,
0115 Oslo
Tlf.: 23 23 97 00

E-post: post@nkrf.no

www.nkrf.no
www.twitter.com/nkrf
www.twitter.com/
kommunerevisor1

Bankkontonr.: 1450.12.70424
Org.nr.: 975 450 694 MVA

Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året: 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 måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 400 pr. år

Forsidebilde:
Shutterstock.com

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 få Kommunerevisoren direkte på smarttelefon eller nettbrett.



Grafisk design og trykk:
Mercur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vik
0115 Oslo



Nasjonal Fagkonferanse i offentlig revisjon

25-26 oktober 2016



Velkommen på fagkonferanse

2016



Følg konferansen
på Twitter:
#offrev16



Clarion Hotel & Congress Oslo Airport, Gardermoen



www.iaa.no



www.nkrf.no



www.riksrevisjonen.no