



Les mer om:

Stikkprøver i revisjon: Test av kontroller
Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon?
Det kommunale og fylkeskommunale risikobildet

- | | |
|--|---|
| <p>2 25 år siden
Torbjørn Olsen</p> <p>3 En strategi for framtida
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Stikkprøver i revisjon:
Test av kontroller
Ellen M. Kulset, førsteamanuensis,
Norges Handelshøyskole (NHH)
og Høgskolen i Sørøst-Norge</p> <p>9 Hvor lav er terskelen for
straffbar korrupsjon? – del 1
Anders Svarholt, seksjonsleder
forvaltningsrevisjon, Østfold
kommunerevisjon IKS</p> <p>12 Kronikk: Det kommunale og
fylkeskommunale risikobildet
Gjertrud Strand Sanderød,
rådgiver – lokaldemokrati og styring, KS</p> <p>14 Årsmøtet: Oversikt
over tillitsvalgte 2017-2018</p> | <p>15 Grensejustering
Kirsti Torbjørnson,
Telemark kommunerevisjon IKS</p> <p>21 Offentlige anskaffelser
– hva betyr de nye reglene?
Arnhild Dordi Gjønnes, Advokat, NHO</p> <p>23 Skillet mellom drift og investering
– KRS nr. 4 er fastsatt som endelig
standard
Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF</p> <p>25 Debatt: Oppgavefordeling mellom
revisjon og sekretariat
Per-Martin Svendsen, revisjonssjef
og Kristin Løseth, forvaltningsrevisor,
Bærum kommunerevisjon</p> <p>27 Nytt om navn:
Kommunerevisjonen Vest,
Vest-Agder IKS
Salten kommunerevisjon IKS
Indre Østfold Kommunerevisjon IKS
Rogaland Revisjon IKS</p> |
|--|---|

25 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Endringene i «Kommunerevisoren» i 1992, både når det gjaldt innhold og layout, ser ut til å ha vært vellykket. Fylkesforeningene leverte flittig stoff til bladet etter hvert som de ble oppfordret. Stoffet var først og fremst beskrivelser av organiseringen slik den var, men også om arbeidet med ny i organisering i færre og større enheter.

Ytre Sunnfjord Revisjonsdistrikt oversendte sitt prosjekt med tittelen «*Forvaltningsrevisjon – sosial omsorg. Er regelverket på dette feltet godt nok?*», og fra Østfold fylkesrevisjon ble mottatt resultatet av et prosjekt vedrørende «*Kopimaskiner – en gjennomgang av leie/leasingavtaler, kundeforhold, rutiner m.v.*».

Ny kommunelov var under behandling i Stortinget, og det var betydelig spenning knyttet til revisjonens stilling. Etter at loven var vedtatt ga flere innlegg uttrykk for fornøydhet med resultatet, at kommunene også i fortsettelsen skulle ha ansatte revisorer. – Enkelte så dog for seg travlere tider når revisjonen fikk en ny oppgave som sekretær for kontrollutvalget.

På landsmøtet i 1991 ble det nedsatt et normutvalg under ledelse av fylkesrevisor Tollef Moen, Telemark. Hensikten med normene, midlertidig kalt anbefalinger, var at de, sammen med revisjonsinstruksen skulle konkretisere begrepet «*god kommunal revisjonsskikk*». Normutvalget hadde selv utarbeidet forslag til fire ulike normer. Ni nedsatte arbeidsgrupper hadde parallelt utarbeidet ytterligere fjorten forslag. – Forslag/anbefalinger, i alt atten, ble nå sendt ut på høring. Det ble regnet med et betydelig arbeid for normutvalget å gjennomgå innkomne uttalelser før forslagene ble oversendt forbundsstyret.

Servicekontorets direktør påpekte under «Innsyn» at det var vanskelig å lese av kommuneregnskapet om vann og avløp subsidierte annen kommunal virksomhet uten at det ble regnskapsført kalkulatoriske kostnader, eventuelt at regnskapet ble supplert med noteopplysninger.



Styreleder **Per Olav Nilsen**

En strategi for framtida

Det er mange spådommer om hva framtida bringer. Hvor vil digitalisering og teknologisk utvikling føre oss?

NKRF tar utviklingstrekkene på alvor, ikke ved å kjempe mot dem, men ved å stille spørsmålet: Hvordan kan utviklinga hjelpe oss til å være på vakt for fellesskapets verdier på en enda bedre måte?

Dette er bakgrunnen for at det har vært en omfattende strategiprosess i NKRF, en prosess der første etappe ble fullført på årsmøtet 11. juni i Haugesund. Der ble styrets forslag til strategi vedtatt.

Men hva var konklusjonen etter første etappe? Jo, vi pekte ut retninga NKRF skal gå, og en viktig post er *kompetanse*. Alle må innoem denne posten, men hele innholdet er ikke likt for alle. Vi har alle behov for kompetansepåfyll – samtidig som noe er grunnleggende og standard for alle NKRFs medlemmer. NKRF skal gi medlemmene råd og veiledning, og vi skal utvikle vårt adelsmerke som er førstehånds kjennskap til kommunal sektor. Den unike kompetansen som finnes blant NKRFs medlemmer skal vi bruke til å bli enda bedre. Vi skal utveksle kompetanse, og på den måten være utviklingsorienterte og tydelige i vårt fag.

Men hvorfor skal vi ha denne kompetansen? Jo, fordi vi skal forstå det landskapet vi virker i – slik at våre interessenter og oppdragsgivere har tillit til oss. Dette er spesielt viktig siden vi har tatt mål av oss til å være på vakt for fellesskapets verdier.

For at NKRF og våre medlemmer skal gjøre en god jobb, må vi ha standarder som er allment akseptert for kommunal revisjon. Derfor må NKRF være *standardsettende*. Når det gjelder revisjon og tilsyn i kommunene, er det mange som retter blikket mot oss. Det gjelder blant andre myndigheter, kommuner og fagmiljøer. Det skal vi være glade for – og vi skal sørge for å holde på den oppmerksomheten.

Vi skal videreutvikle den kommunale revisjonsskikken og utvikle god skikk for sekretariatene. NKRF ser helheten i det kommunale tilsynet. Revisjon, sekretariat og kontrollutvalg skal gjøre hverandre gode! Da bidrar vi nemlig til å utvikle den kommunale egenkontrollen. Videre må vi jobbe for en bedre koordinering mellom ulike aktører innen

revisjon, tilsyn og kontroll – på nasjonalt og lokalt nivå. Klarer vi det, blir vi en enda mer interessant samarbeidspartner for administrative og politiske myndigheter.

29. juni la Revisorlovutvalget fram sin innstilling. Spørsmålet om praksisgodkjenning for revisorer har vært en del av utvalgets mandat. Vi har ikke fått gjennomslag for vårt syn om at praksisgodkjenning skal vurderes ut fra praksisens innhold, uavhengig av om den skjer i offentlig eller privat sektor. Vår representant i utvalget har derfor fremmet en dissens, og fått støtte fra ØKOKRIM og Skatteetatens representanter i utvalget. Denne saken skal vi kjempe for – med uforminsket styrke. Vi vil framføre våre gode argumenter, og sammen med våre samarbeidspartnere bidra til å holde saken varm helt til den er løst.

Til slutt vil jeg si: En forutsetning for at NKRF skal få gjennomslag er at vi er synlige i den offentlige debatten, at vi er bevisste på den jobben NKRF og medlemmene gjør, den kompetansen vi har – og ikke minst vår uavhengighet!

Andre etappe er tiltakene som skal virkeliggjøre strategien. Den etappen er allerede påbegynt – og du er hjertelig velkommen til å komme med innspill. Samtidig vil jeg takke alle som kom med innspill i første etappe. Der var det mange forslag til tiltak som kan bidra til gjennomføring av våre strategiske satsningsområder. ☉

NKRF ser helheten i det kommunale tilsynet. Revisjon, sekretariat og kontrollutvalg skal gjøre hverandre gode!



Av **Ellen M. Kulset**, førsteamanuensis, Norges Handelshøyskole (NHH) og Høgskolen i Sørøst-Norge

STIKKPRØVER I REVISJON: TEST AV KONTROLLER¹

Stikkprøver i revisjon defineres gjerne som «Anvendelsen av revisjonshandlinger på mindre enn 100 prosent av enhetene i en populasjon som er relevant for revisjonen, under forutsetning av at alle enheter har en mulighet til å bli valgt ut, for å skaffe revisor et betryggende grunnlag for å kunne trekke konklusjoner om hele populasjonen» (ISA 530, pkt. 5a).

Et eksempel på en slik stikkprøve vil være når vi sender ut saldoforespørslers til et utvalg av de kundene som skylder penger til vår revisjonskunde per 31.12 og bruker bevisene vi henter inn gjennom denne revisjonshandlingen til å konkludere ikke bare på om de kundefordringene vi har kontrollert eksisterer, men også på om de vi ikke har kontrollert gjør det. Stikkprøver kan anvendes ved bevisinnhenting knyttet til ulike revisjonspåstander og benyttes både i forbindelse med kontroll- og detaljtester.

Stikkprøver regnes som et kraftfullt revisjonsverktøy ettersom man kan skaffe bevis for revisjonspåstander knyttet til store populasjoner ved å kontrollere et relativt sett lite antall av enhetene i populasjonen. Jeg vil i denne artikkelen ha fokus på bruk av statistikk i forbindelse med revisors kontrolltesting og vil ved hjelp av et enkelt eksempel vise hvordan man kan gjennomføre slik testing i praksis. Jeg vil også bruke statistiske tabeller utarbeidet til bruk i revisjonssammenheng for å evaluere enkelte tommelfingerregler som ofte benyttes av revisor når han gjennomfører tester av et selskaps internkontroll. Artikkelen format tilsier at fremstillingen vil måtte bli relativt overfladisk, og jeg viser derfor til boken «Auditing & Assurance Services», kapittel 8, for en grundigere fremstilling av temaet.

Valg av revisjonshandling: stikkprøve eller ikke?

Moderne informasjonsteknologi har ført til at vi ikke lenger har det samme behovet for stikkprøver som tidligere: Regnskapssystemer er i økende grad automatiserte, og vi kan da istedenfor å bruke stikkprøver, teste de generelle kontrollene i systemet (inkludert de programendringene som har funnet sted) og deretter supplere med å teste et mindre antall transaksjoner enn vi ville ha gjort i en tradisjonell stikkprøve. Det er for revisor også i stadig større grad mulig å laste ned store, komplette kundedata-sett istedenfor å bygge på utvalg. Dette betyr at revisor i større grad enn tidligere har mulighet til å teste alle enhetene i en populasjon, eventuelt teste alle de enhetene som har en eller flere egenskaper som antas å innebære større risiko for feil.

Disse endringene betyr imidlertid ikke at det ikke lenger er behov for stikkprøver: mange av de kontrollene et selskap utfører er fremdeles manuelle (f. eks. manuelle avstemminger), det er en rekke revisjonstester som krever at revisor fysisk undersøker eiendeler (f. eks. revisjon av eksistens av fysiske eiendeler), revisor må ofte vurdere revisjonsbevis som han har innhentet fra ulike tredjeparter (f. eks. bruk av saldoforespørslers ol.), og det kan f. eks. tenkes at revisor ønsker å teste enkelte av de generelle kontrollene hos en kunde ved hjelp av stikkprøver.

¹ Denne artikkelen er basert på foredraget «Stikkprøver i revisjon - fokus på kontrolltesting» som forfatteren avholdt på Midt-Norge kommunerevisorforening sitt nyttårsmøte 26/01/17. En del endringer er innarbeidet slik at fremstillingen passer bedre til artikkelformatet. Artikkelen bygger ellers særlig på kapittel 8 i boken «Auditing & Assurance Services» av Eilifsen et al. 2014. Lesere som ønsker ytterligere innsikt i problemstillingene som behandles i artikkelen vises til Eilifsen et al., ev. til spesiallitteraturen, f. eks. Lillestøls bok «Statistiske metoder i revisjon».

«Vi skiller gjerne mellom stikkprøver som har en statistisk angrepsvinkel og stikkprøver med en skjønsmessig angrepsvinkel.»

Vi skiller gjerne mellom stikkprøver som har en statistisk angrepsvinkel og stikkprøver med en skjønsmessig angrepsvinkel. Hovedforskjellen mellom de to tilnæringsmåtene er at en revisor som benytter en statistisk angrepsvinkel bruker sannsynlighetsteori når han bestemmer stikkprøvestørrelse, velger hvilke enheter som skal med i stikkprøven og vurderer funnene fra stikkprøven. Dette betyr at revisor oppnår en hensiktsmessig stikkprøvestørrelse med tilhørende mulighet til å begrunne hvorfor akkurat denne størrelsen er valgt og ikke minst at utvalgsrisikoen² blir kvantifiserbar, dvs. revisor kan benytte resultatet fra testen til å konstruere et konfidensintervall³ rundt estimatet på avvik/feil i populasjonen der det faktiske avviket/feilen med en gitt sannsynlighet befinner seg innenfor dette intervallets grenser. ISA 530 «Stikkprøver i revisjon» tillater at revisor benytter både statistisk og ikke-statistisk baserte stikkprøver. Anekdotiske bevis tilsier at vi i Norge i den senere tid har sett en utvikling både mot noe mer bruk av statistiske metoder samt utstrakt bruk av enkle tommelfingerregler i forbindelse med kontrolltesting der stikkprøvestørrelsen er basert på underliggende statistisk teori.

Attributtstikkprøve – test av kontroller

Når revisor skal gjennomføre en test av en av et selskaps interne kontroller for å finne ut om denne fungerer slik at han kan vurdere å bygge på den i sitt revisjonsarbeid, tester han et utvalg ganger kontrollen ble utført og bruker resultatet fra denne testen til å lage et estimat på hvor mange ganger

kontrollen ikke ble utført som planlagt/foreskrevet i perioden han tester. Revisor ønsker altså kunnskap om andelen revisjonseenheter i en populasjon som har en bestemt egenskap (kontrollen ble utført som foreskrevet eller ikke) og trekker en stikkprøve bestående av n enheter for å estimere hvor mange ganger kontrollen ikke fungerte i hele populasjonen. Dersom vi trekker denne stikkprøven ved hjelp av tilfeldig trekking, vet vi fra sannsynlighetsteorien at antall avvik i stikkprøven (antall ganger kontrollen ikke fungerte) er hypergeometrisk fordelt. Vi kan bruke denne kunnskapen til å avgjøre hvor stor stikkprøve som er ønskelig og for å lage et estimat på en øvre konfidensgrense, dvs. et estimat på hvor stort populasjonsavviket kan være med et ønsket konfidensnivå c , f. eks. dersom vi har observert null avvik i stikkprøven.

Jeg skal nå ved hjelp av et eksempel vise hvordan vi kan gjennomføre en statistisk basert stikkprøve i forbindelse med test av en kontroll. La oss ta utgangspunkt i følgende eksempel:

Du er ansatt som revisor i revisjonsselskapet Brødrene Hansen. I forbindelse med revisjonen av NBB AS er du bedt om å teste om du kan stole på en av selskapets interne kontroller. Testen går ut på å fastslå om det for selskapets salgsfakturaer eksisterer autoriserte ordre og pakksedler. Selskapet har totalt sendt ut 10.000 fakturaer. Et avvik foreligger når det ikke kan fremvises en autorisert ordre og/eller en pakkseddel for fakturaen som kontrolleres. For å finne ut om det er grunn til å tro at mer enn 5 prosent av de 10.000 fakturaene mangler dokumentasjon, blir du bedt om å teste om det for et *tilfeldig utvalg fakturaer* eksisterer tilfredsstillende dokumentasjon. Det er ønskelig at risikoen for feilaktig å konkludere med at kontrollen fungerer når den ikke gjør det er relativt lav (10 prosent) ettersom det er planlagt å stole endel på denne kontrollen (det skal ikke hentes inn så mange andre bevis knyttet til påstanden). Basert på erfaring fra tidligere, har du ikke grunn til å forvente at du finner avvik i utvalget.⁴

⁴ Merk at dette er en type kontroll som kan være automatisert, og i så tilfelle vil det kunne være tilstrekkelig med en mye mindre omfattende kontroll enn den som blir foreslått i eksempelet.

² Utvalgsrisiko defineres i ISA 530, pkt. 5c som «Risikoen for at den konklusjonen revisor trekker på grunnlag av et utvalg, kan være forskjellig fra den konklusjonen revisor ville ha trukket dersom hele populasjonen var gjenstand for den samme revisjonshandlingen».

³ Begrepet konfidensnivå kan vi definere som komplementet til utvalgsrisikoen, dvs. sannsynligheten for at den konklusjonen revisor trekker på grunnlag av et utvalg, er den samme som den konklusjonen revisor ville ha trukket, dersom hele populasjonen var gjenstand for den samme revisjonshandlingen. Fra statistikkfaget har vi at «Et konfidensintervall for en ukjent parameter θ er et intervall med grenser som med en gitt sannsynlighet c kalt konfidensnivået, omslutter θ » (Lillestøl 1991, p. 204). Disse grensene kaller vi for øvre og nedre konfidensgrense.

Forventet avvikshyppighet i populasjonen (i prosent)	Tolererbar avvikshyppighet (i prosent)									
	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0,00	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
0,25	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0,50	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
0,75	129	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1,00	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
1,25	221	132	77	64	55	48	42	38	25	18

Tabell 1 - Stikkprøvestørrelse som en funksjon av tolererbar og forventet avvikshyppighet ved et ønsket konfidensnivå på 90 prosent (hentet fra Eilifsen et al. (2014) tabell 8-6)

Hvor stort utvalg vil du kontrollere? Hvordan vil du velge enhetene i utvalget? Hvordan kan du ta hensyn til utvalgsrisiko?

For å bestemme passende stikkprøvestørrelse, er det utviklet tabeller der vi finner stikkprøvestørrelse som en funksjon av hvor mange avvik vi forventer i en populasjon, hvor mange avvik vi kan tolerere i denne populasjonen uten at dette avviket vil få oss til å konkludere med at internkontrollen ikke fungerer (og dermed ikke kan bygges på) og hvilket konfidensnivå⁵ vi ønsker. Dersom vi, som i eksempelet på forrige side, forventer ingen avvik, tolererer en avvikshyppighet på 5 prosent og ønsker et konfidensnivå på 90 prosent, finner vi av tabell 1 over (hentet fra tabell 8-6 i boken «Auditing & Assurance Services») en stikkprøvestørrelse på 45. I denne tabellen finner vi passende stikkprøvestørrelse uavhengig av populasjonsstørrelse, og tabellen egner seg så sant populasjonen består av flere enn ca. 500 enheter.

Dersom populasjonen består av mindre enn 500 enheter, kan vi benytte en korreksjonsformel⁶ for å nedjustere størrelsen på stikkprøven noe, men hva gjør vi dersom vi ønsker å gjennomføre en stikkprøve og populasjonen er svært liten, f. eks. hvis kontrollen vi tester gjennomføres på ukentlig basis? AICPA har utviklet en tabell, se tabell 2 over (AICPA 2014, side 43), som kan benyttes når kontrollfrekvensen er lav. I denne tabellen foreslås det at man ved ukentlige kontroller benytter en stikkprøvestørrelse på fra 5-9.

Hvis vi tar utgangspunkt i tabell 1 over, ser vi at en så lav stikkprøvestørrelse som 9 ikke finnes i

5 Eilifsen et al. (2014) sier følgende om valg av forutsetninger på sidene 268-271: Valg av konfidensnivå bør foretas basert på faktorer som en kontos viktighet, hvor viktig påstanden kontrolltesten skal gi bevis for er, hvor vanskelig det er å utføre kontrollen samt hvor mye man planlegger å stole på kontrollen. Tolererbar avvik settes gjerne basert på hvor viktig kontrollen man tester er slik at hvis kontrollen anses viktig settes avviket til 3-5 prosent mens man ellers setter det i intervallet 6-10 prosent. Når det gjelder forventet avvikshyppighet tar man gjerne utgangspunkt i hva man har avdekket av avvik i forbindelse med tidligere revisjoner.

6 Vi kan benytte følgende korreksjonsformel: Stikkprøvestørrelse etter korreksjon = $n * \sqrt{1 - \frac{28}{n}}$ der n er stikkprøvestørrelsen før korreksjon og N er populasjonsstørrelse.

Kontrollfrekvens og populasjonsstørrelse	Utvalgsstørrelse
Kvartalsvis (4)	2
Månedlig (12)	2-4
Bimånedlig (24)	3-8
Ukentlig (52)	5-9

Tabell 2 - Stikkprøvestørrelser ved små populasjoner

tabellen. En stikkprøvestørrelse på 9 innebærer dermed implisitt f. eks. at vi ved et ønsket konfidensnivå på 90 prosent, har lagt til grunn at det ikke er forventet noen avvik i populasjonen, samtidig som vi vil akseptere kontrollen som velfungerende så lenge den ikke utføres feil i flere enn 10 av årets uker (tolererbart avvik 20 prosent). Dersom vi ikke tolererer flere enn f. eks. 4 avvik i populasjonen (tilnærmet 8 prosent avvik) før vi anser dette som en ikke fungerende kontroll, må vi velge en stikkprøvestørrelse på 19⁷ (beregnet ved bruk av korreksjonsfaktor), dvs. en dobbelt så omfattende test som den AICPA foreslår i den øvre delen av kontrollintervallet i tabell 2. Alternativt kan vi for å komme frem til en stikkprøvestørrelse på 9 ved ukentlige kontroller f. eks. implisitt legge til grunn et betydelig lavere konfidensnivå⁸ (f. eks. 60 prosent) kombinert med et noe lavere tolererbart avvik (f. eks. 11 prosent).

Vi ser videre av tabell 2 over at det foreslås at man kontrollerer 2 av kontrollene ved kvartalsvise kontroller. Ifølge Jacoby og Hitzig (2011) krever imidlertid slike kontroller en stikkprøvestørrelse på 4 (dvs. kontroll av hele populasjonen) selv hvis man bare ønsker et lavt konfidensnivå. Dette synspunktet kan underbygges på følgende måte: anta at kontrollen ikke fungerte i et av kvartalene og at revisor har bestemt seg for å sjekke to av de fire kvartals-

7 Stikkprøvestørrelse etter korreksjon = $28 * \sqrt{1 - \frac{28}{52}} = 19$

8 For å finne passende stikkprøvestørrelse dersom man ønsker et lavere konfidensnivå enn 90 prosent, kan man f. eks. benytte ulike former for revisjonsprogramvare. Stikkprøvestørrelsen på 9 ved et konfidensnivå på 60 prosent og et tolererbart avvik på 11 prosent er beregnet ved hjelp av revisjonsprogramvaren ACL.

«Dersom vi ønsker å gjennomføre en kontrolltest i samsvar med statistisk teori, er vi imidlertid nødt til å trekke et *tilfeldig utvalg*.»

vise kontrollene. Det vil nå være seks ulike stikkprøver som kan trekkes og kontrollen som ikke ble utført korrekt vil kun komme med i tre av disse. Avviket vil altså bare avdekkes med en sannsynlighet på 50 prosent. Jacoby og Hitzig viser videre i sin artikkel at når revisor bruker stikkprøvestørrelsene i tabell 2 foran, vil sannsynligheten for å avdekke et eksisterende avvik være lavere ved de av kontrollene som utføres sjelden enn ved de som utføres f. eks. ukentlig, se ellers Jacoby and Hitzig (2011) for en grundigere gjennomgang av problemstillingene knyttet til små utvalg.

I sum har vi at stikkprøvestørrelsene som fremkommer i tabell 2 gir relativt lite bevis isolert sett. Bruken av disse tommelfingerreglene forsvares gjerne med at ved sjeldent forekommende kontroller, vil effekten av andre beviskilder være større enn for kontroller som gjennomføres oftere. Det er imidlertid viktig at revisor er klar over denne problemstillingen. Det bør også påpekes at revisor ved slike sjeldent forekommende kontroller gjerne velger å ha fokus på de kontrollene som er utført per 31.12. Gitt at kontrollene er kumulative, vil man kunne få relativt høy bevisverdi på den måten, og det er ikke nødvendigvis behov for å teste kontrollene som er utført i løpet av året.

Det fremgår av ISA 530, Vedlegg 4, at det er flere ulike metoder som kan brukes for å velge ut hvilke enheter som skal kontrolleres (utvalgseenhetene). Dersom vi ønsker å gjennomføre en kontrolltest i samsvar med statistisk teori, er vi imidlertid nødt til å trekke et *tilfeldig utvalg*. Per definisjon betyr dette at alle utvalg av den ønskede størrelse er like sannsynlige, slik at «alle utvalgseenheter i populasjonen skal ha den samme sannsynligheten for å komme med i stikkprøven, men også at enhver kombinasjon med et gitt antall utvalgseenheter har samme sjanse for å bli trukket ut» (Lillestøl, 1996, side 20). I praksis kan vi for å trekke ut enhetene generere tilfeldige tall ved hjelp av Excel eller en app. Disse tallene vil dersom de genereres ved hjelp av en datamaskinbasert algoritme ikke være tilfeldige i teoretisk forstand, men for vårt formål er dette «tilfeldig nok». Et alternativ er å benytte tilfeldige tall generert fra nettsiden random.org som skal være generert ved hjelp av en fysisk tilfeldig prosess, dvs. de er tilfeldige også i teoretisk forstand.

Utvalgsstørrelse	Faktisk antall avdekkede avvik			
	0	1	2	3
50	4,6	7,6	10,3	12,9
55	4,1	6,9	9,4	11,8
60	3,8	6,4	8,7	10,8
70	3,3	5,5	7,5	9,3
80	2,9	4,8	6,6	8,2
90	2,6	4,3	5,9	7,3
100	2,3	3,9	5,3	6,6
120	2,0	3,3	4,4	5,5
160	1,5	2,5	3,3	4,2
200	1,2	2,0	2,7	3,4

Tabell 3 – Øvre konfidensgrense ved et ønsket konfidensnivå på 90 prosent (hentet fra Eilifsen et al. (2014) tabell 8-9)

La oss nå av pedagogiske hensyn anta at vi valgte å kontrollere et utvalg på 50 enheter og at det for alle de kontrollerte salgsfakturaene eksisterer autoriserte ordrer og pakksedler. Det beste estimatet vi nå har på avviksprosent i populasjonen er null, og vi kan lese av fra en annen tabell, tabell 3 over, at øvre konfidensgrense er på 4,6 prosent. Rent konkret betyr dette at basert på hva vi har funnet i utvalget vårt, er sjansen 90 prosent for at den faktiske avviksandelen i populasjonen er lavere enn 4,6 prosent.

Vi sammenligner nå denne øvre konfidensgrensen med tolererbart avvik og finner at vi kan konkludere med at vi *ikke* har grunn til å tro at flere enn 5 prosent av salgene mangler dokumentasjon: sagt på en annen måte, denne internkontrollen kan vi stole på. Hvis vi hadde avdekket ett avvik i utvalget, er vårt beste estimat på avvik i populasjonen 2 prosent (1/50) og vi kan lese av i tabell 3 foran at den øvre konfidensgrensen er på 7,6 prosent. Ettersom denne grensen er høyere enn det tolererbare avviket betyr dette at vi nå ikke har tilstrekkelig sikkerhet for at det ikke er færre enn 5 prosent avvik i populasjonen, og vi må i denne situasjonen konkludere med at internkontrollen ikke fungerer så godt at vi kan stole på den i revisjonsarbeidet vårt. I praksis har vi i så fall to ulike muligheter: dersom vi tror at vi har vært «uheldige» med stikkprøven og bestemt tror at det ikke er

«Vi er gjerne spesielt bekymret for førstnevnte type feil ettersom vi da risikerer at vi ender opp med gal revisjonsberetning mens vi i sistnevnte tilfelle kan ende opp med å revidere for mye med for høye kostnader som konsekvens.»

flere avvik i populasjonen enn at vi kan stole på internkontrollen, kan vi velge å utvide stikkprøven. Alternativet er å gjennomføre «mer» substansrevisjon enn det vi initielt hadde planlagt ved å endre «type, tidspunkt og/eller omfang» av substansrevisjonshandlingene knyttet til den/de påstandene internkontrolltesten var ment å skulle hente inn bevis for.

Ettersom vi har gjennomført en utvalgsbasert test står vi overfor to ulike typer risiko for feilkonklusjon. I det førstnevnte eksempelet risikerer vi at vi feilaktig har akseptert at internkontrollen fungerer når den ikke gjør det (type II-feil), og i det sistnevnte eksempelet risikerer vi at vi feilaktig har forkastet at internkontrollen fungerer (type I-feil) når den faktisk egentlig fungerer. Vi er gjerne spesielt bekymret for førstnevnte type feil ettersom vi da risikerer at vi ender opp med gal revisjonsberetning mens vi i sistnevnte tilfelle kan ende opp med å revidere for mye med for høye kostnader som konsekvens.

Når det gjelder bruk av stikkprøver i forbindelse med offentlig revisjon, følger det av ISSAI 1530, pkt. 3, at revisor her kan ha ytterligere plikter når det gjelder både hvilket arbeid som skal utføres og hvilke plikter man har med tanke på rapportering av eventuelle funn. I praksis kan det for eksempel tenkes at man kan bli pålagt å gjennomføre en grundigere revisjon enn «vanlig», dvs. at man må bruke et høyere konfidensnivå i forbindelse med stikkprøvene man gjennomfører, eller at man må rapportere både en nedre og en øvre konfidensgrense, f. eks. som en del av pålagte forvaltningsrevisjonsoppgaver, jf. kommuneloven § 78, pkt. 2. Et eksempel på det siste kan være at man blir bedt om å kartlegge responstid knyttet til en kommunal tjeneste, og at man i den forbindelse rapporterer et beste estimat på responstiden samt hvilket konfidensintervall som med en sannsynlighet på f. eks. 95 prosent (avhengig av valgt konfidensnivå) inneholder den faktiske responstiden slik at dette intervallet kan brukes for å vurdere om responstiden er i samsvar med den kommunen er pålagt å sørge for.

Avslutning

Jeg har i denne artikkelen med et enkelt eksempel vist hvordan man kan gjennomføre en stikkprøve

med en statistisk angrepsvinkel samt kort diskutert noen av «tommefingerreglene» som per i dag benyttes av revisor når han tester en kundes internkontroll. Vi har sett at revisor bør se på bruken av disse tommefingerreglene med et kritisk blikk ettersom de gjerne gir relativt lite bevis isolert sett. Avslutningsvis vil jeg benytte sjansen til å understreke at kjennskap til statistiske metoder gir revisor et verktøy som han kan benytte i sitt daglige revisjonsarbeid («utvider verktøykassen»), og at dette bidrar til at revisor bedre kan reflektere rundt egen praksis. ☺

Referanser

American Institute of Certified Public Accountants. 2014. *Audit Sampling*. New York: AICPA

ISA 530 Stikkprøver i revisjon

ISSAI 1530 Audit Sampling

Eilifsen, Aa, W. F. Messier, S. M. Glover and D. F. Prawitt. 2014. *Auditing and assurance services*. Berkshire: Mc Graw Hill Education.

Jacoby, J. E. and N. B. Hitzig. 2011. Auditing Internal Controls in Small Populations. *The CPA Journal*. December: 34-36.

Lillestøl, J. 1991. *Sannsynlighetsregning og statistikk med anvendelser*. 4. utgave. Oslo: Bedriftsøkonomens Forlag.

Lillestøl, J. 1995. *Statistiske metoder i revisjon*. Oslo: Cappelen.

Ellen M. Kulset er siviløkonom NHH, statsautorisert revisor og har en PhD i Business Economics fra NHH. Hun har tidligere arbeidet som manager i KPMG og arbeider nå som førsteamanuensis ved NHH og Høgskolen i Sørøst-Norge.



Av **Anders Svarholt**, seksjonsleder
forvaltningsrevisjon, Østfold
kommunerevisjon IKS

Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon? – del 1

Økonomisk kriminalitet er svært samfunnsskadelig. Norge har mål om å være et foregangsland i kampen mot økonomisk kriminalitet, og har i dag et av verdens strengeste regelverk når det gjelder korrupsjonsbekjempelse.

Hva som regnes som korrupsjon avgjøres på grunnlag av et utilbørighetskriterie – en rettslig standard. Bruken av slike standarder kan imidlertid by på problemer i det praktiske liv – hva er det egentlig som rammes?

Straffebudene mot korrupsjon har blitt anvendt i en rekke saker de siste 13 årene, men flertallet av disse sakene har rettet seg mot korrupsjon i større skala. Det har med andre ord ikke vært tvil om at fordelene som har blitt utvekslet har vært utilbørlig. Som kommunal revisor er det imidlertid sjelden at vi ramler over de helt store sakene. Det forekommer nok oftere at vi oppdager eller mistenker saker i mindre skala, eller at vi avdekker forhold som vi egentlig ikke tenker på som mulig korrupsjon i det hele tatt, men hvor vi føler at noe «skurrer».

Formålet med denne artikkelen er å belyse når man er i ferd med å bevege seg fra en lovlig aktivitet og over i randsonen av straffebestemmelsen om korrupsjon. Dette vil gjøre oss bedre i stand til å vurdere om noe faktisk kan være straffbart, men vil også kunne være nyttig når man eksempelvis skal revidere internkontroll generelt eller vurdere innholdet i en kommunes etiske retningslinjer.

Straffeloven § 387

Den alminnelige straffebestemmelsen mot korrupsjon følger av straffeloven § 387, og lyder som følger:

- «Med bot eller fengsel inntil 3 år straffes den som
- for seg eller andre krever, mottar eller aksepterer et tilbud om en utilbørlig fordel i anledningen av utøvelsen av stilling, verv eller utføring av oppdrag, eller
 - gir eller tilbyr noen en utilbørlig fordel i anledning av utøvelsen av stilling, verv eller utføring av oppdrag.

Med stilling, verv eller oppdrag i første ledd menes også stilling, verv eller oppdrag i utlandet.»

Bestemmelsen representerer den strafferettslige definisjonen på korrupsjon¹, og er et av tre straffebud som samlet pålegger straffeansvar for ulike former for korrupsjonskriminalitet. De øvrige bestemmelsene er § 388 om grov korrupsjon og § 389 om påvirkningshandel.

Bestemmelsen rammer flere alternative handlemåter, men skiller mellom to hovedformer – juridisk kalt for passiv og aktiv korrupsjon. Med passiv menes mottakersiden/den som lar seg bestikke, mens aktiv sikter til tilbydersiden/den som bestikker. Begrepsbruken er kun brukt for å skille mellom partenes posisjoner. Det kan godt være den passive bestikkeren som faktisk er den aktive parten i et korrupsjonsforhold. Bestemmelsen bruker ikke begrepet bestikkelser, men i forarbeidene brukes korrupsjon og bestikkelser som synonyme begreper.

Selv om bestemmelsen omfatter begge parter i et korrupsjonsforhold, er det ikke gitt at både mottakers og tilbyders forhold rammes. For eksempel kan situasjonen være slik at den aktive har tilbudt den passive en bestikkelse, som den passive ikke har akseptert. I dette tilfellet vil den aktive bestikker kunne straffes for korrupsjon, men ikke den passive.

Bestemmelsen inneholder en rekke kumulative vilkår som må være oppfylt for at bestemmelsen skal få anvendelse; krav om tilknytning, måten fordelen overføres på, fordelsbegrepet og utilbørighetskriteriet. I tillegg må den som bestikker/ lar seg bestikke ha

¹ Korrupsjon defineres ulikt. Transparency Internationals definisjon omtaler korrupsjon som misbruk av makt i betrode stillinger for personlig gevinst. Det vil antakelig være mange forhold som vil kunne omfattes av denne, men som kanskje ikke rammes av den strafferettslige korrupsjonen – selv om det er lagt til grunn et vidtgående begrep.

«Kriteriet angir den nedre grensen for korrupsjon og dermed også hvilke fordeler som to parter lovlig kan utveksle.»

utvist forsett. Det er ikke plass til å gå inn på alle vilkårene i denne artikkelen, og i det følgende vil jeg derfor rette fokus mot det vilkåret som har skapt mest hodebry i juridiske miljøer – vilkåret om «utilbørlig fordel».

Hva menes med fordel?

Etter en alminnelig forståelse innebærer begrepet fordel et fortrinn, eller noe som er til gagn for noe eller noen. I dette perspektivet kan en fordel være tilnærmet hva som helst, så lenge mottakeren oppfatter den som nyttig på et eller annet vis. En slik forståelse er også lagt til grunn i forarbeidene, hvor det fremgår at «Alt den passive bestikker ser seg tjent med eller kan dra nytte av, er å anse som en fordel i lovens forstand.»² Det er med andre ord lagt til grunn en vid forståelse av fordelsbegrepet. Samtidig ligger det også en naturlig begrensning i ordlyden, ved at goder som mottakeren faktisk har krav på ikke utgjør en fordel.³

Et eksempel på sistnevnte kan illustreres ved hjelp av «Rådmann-saken».⁴ Her ble blant annet kjøp av leilighet til under takst ikke regnet som en fordel. Begrunnelsen var at det ikke ble sannsynliggjort at leiligheten var solgt til underpris. Det fantes ikke andre interessenter som var villige til å betale det rådmannen betalte. Ergo var det snakk om en vanlig boligtransaksjon. At salget ikke ble gjennomført via megler med vanlig budrunde endret ikke dette faktum.

Det vanlige er at en fordel har en selvstendig økonomisk verdi, eksempelvis bestikkelse i form av penger, tjenester eller gjenstander. Det har også vært tilfelle i de fleste pådømte korrupsjonssaker. Som sitatet ovenfor viser, er det imidlertid ikke noe krav om at fordelene må kunne verdifastsettes. Forarbeidene nevner eksempler i form av ordenstildelinger, opptak i losjer, barns opptak ved privatskoler, seksuelle tjenester, innsideopplysninger mv. I Straffelovrådets utredning nevnes også god omtale i media.

2 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003) «Om lov om endringer i straffeloven mv.», s. 54.

3 I NOU 2002:22 «En alminnelig straffebestemmelse mot korrupsjon» fremheves dette under omtalen av utilbørlighetsvilkåret, ved at det «For det første på avgrenses mot ytelser gjerningsmannen har krav på. Dernest må det avgrenses mot påskjønnelser som gjerningsmannen har rett til å ta imot.» (s. 38).

4 TRANA-2012-65267.

Et annet eksempel kan være der en konsertarrangør søker kommunen om skjenkebevilling for et arrangement. Arrangøren tilfredsstiller imidlertid ikke kravene som oppstilles for bevillingshavere, men han vet at datteren til kommunens saksbehandler er lidenskapelig fan av artisten. Han tilbyr derfor saksbehandleren at datteren skal få tilbringe en hel dag med sitt aller største idol dersom søknaden innvilges. At dette er en fordel for datteren er åpenbart (antakelig også for faren som oppnår betydelig anseelse i datterens øyne), men fordelene har ingen selvstendig økonomisk verdi.

Fordelsbegrepet må tolkes i lys av hvordan korrupsjon foregår og de interesser som bestemmelsene skal verne. Partene i et korrupsjonsforhold har en gjensidig interesse i å skjule hva som egentlig foregår i kulissene. Dette resulterer ofte i stor kreativitet, både når det gjelder type fordeler som utveksles og hvordan dette utføres. Dette gjør også korrupsjonsforhold vanskelig å avdekke.⁵ For at straffebestemmelsen skal være effektiv må det altså legges til grunn en vid forståelse av begrepet – den må være anvendelig på alle tenkelige løsninger.

Utilbørlighet – den vanskelige målestokken

Utfordringen med en vid forståelse av fordelsbegrepet er at terskelen blir svært lav for at vilkårene i straffebudet anses oppfylt. Eksempelvis vil enhver form for kundepleie eller gitte påskjønnelser rammes av bestemmelsen. Dette skaper en uholdbar situasjon, og er heller ikke ønsket av lovgiver. Fordelen må derfor underkastes en utilbørlighetsvurdering for å avgjøre om utvekslingen er straffbar.

Kriteriet angir den nedre grensen for korrupsjon og dermed også hvilke fordeler som to parter lovlig kan utveksle. Utilbørlighetskriteriet handler i realiteten om to spørsmål.⁶ For det første er det et spørsmål om hvor høyt – eller lavt – terskelen for mulig utilbørlighet ligger; i realiteten et spørsmål om det er handlinger som ikke under noen omstendighet rammes av bestemmelsen. For det andre er det et

5 Se blant annet Rt-2001-227, hvor førstvoterende uttaler: «Karakteristisk for korrupsjon er at den foregår svært fordekt, med utvisning av stor oppfinnsomhet når det gjelder å skjule hva som foregår. Oppdagelsesrisikoen vil generelt være liten.»

6 Schea, Trond Eirik og Lars Stoltenberg, «Straffebudene mot korrupsjon – utilbørlighetsvilkåret» (2007), s. 82.

«Sitatet viser også den rollen rettspraksis og rettsoppfatninger er tillagt i tolkningen av utilbørighetsbegrepet, og rettspraksis viser at det har forekommet en utvikling fra bestemmelsen ble satt i kraft i 2003.»

spørsmål om hva som gjør en fordel utilbørlig, dersom den overstiger denne terskelen.

Det første spørsmålet er forholdsvis enkelt å besvare. Det følger allerede av ordlyden at det ligger en viss grad av fordømmelse i begrepet utilbørlig.⁷ Dette stemmer godt overens med uttalelsene i forarbeidene. Det må foreligge et klart klanderverdig forhold for at noen skal kunne straffes for korrupsjon.⁸

Dette innebærer at kriteriet på den ene siden beskriver selve kjernen i gjerningsbeskrivelsen, og samtidig er en lovfesting av den alminnelige rettsstridsreservasjonen. Fordeler som det vil stride mot den alminnelige rettsbevissthet å kriminalisere omfattes ikke av straffebudet. Dette kan være blomsterbuketter, en flaske vin, gavekort av beskjeden verdi, reklamemateriell osv., men også noe mer verdifulle fordeler når de utveksles innenfor rammer som må anses som akseptable.

Den forståelsen av utilbørighetskriteriet som forarbeidene legger opp til, hever dermed terskelen markant i forhold til utgangspunktet. Samtidig gir dette bare i begrenset grad svar på hva som er faktisk er utilbørlig. I henhold til NOU 2002: 22 må dette spørsmålet avgjøres på grunnlag av en:

«... totalvurdering av situasjonen, hvor en rekke momenter vil spille inn. Momenter i den sammenheng vil være formålet med ytelsen, ytelsens art og verdi, hvilken grad av åpenhet som foreligger, hvilket regelsett som eksisterer i bedriften eller bransjen, om forholdet gjelder offentlige tjenestemenn eller privat næringsliv, og også ellers hvilken posisjon henholdsvis giver og mottaker til ytelsen har, m.m.»⁹


De opplistede momentene er ikke uttømmende, jf. *med mer*. Det må avgjøres konkret hvilke momenter som må trekkes inn, og det er ikke gitt at alle momentene får betydning. Det kan også foreligge andre momenter som det etter sammenhengen er mer naturlig å legge vekt på. Dette kan gi inntrykk av at utilbørighetsvurderingen er overlatt til dommers frie skjønn, men etter forarbeidene er det ikke:

7 I NOU 2002: 22 sies det til og med at «Det er en ganske sterk fordømmelse som ligger i uttrykket 'utilbørlig'» (s.40).

8 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s. 6.

9 NOU 2002: 22, s. 39.

«... den enkelte dommers personlige oppfatning som skal være avgjørende for hvilke handlinger som er å anse som utilbørlige og dermed straffbare. Vurderingen skal bero på oppfatninger i samfunnet i lys av de reelle hensyn og grunnleggende verdier som ligger bak bestemmelsen. Utilbørighetsstandarden vil derfor ikke ligge fast, men utvikles på bakgrunn av det rådende moralsynet i samfunnet til enhver tid.»¹⁰

Sitatet viser også den rollen rettspraksis og rettsoppfatninger er tillagt i tolkningen av utilbørighetsbegrepet, og rettspraksis viser at det har forekommet en utvikling fra bestemmelsen ble satt i kraft i 2003. Terskelen er lavere nå enn hva den var for 15 år siden. I punktene nedenfor (del 2 av artikkelen kommer i neste nummer) vil jeg redegjøre for hovedinnholdet i de momentene som forarbeidene trekker frem som aktuelle, og vise hvordan disse kan brukes for å bedømme skillet mellom lovlige fordeler og straffbar korrupsjon. 

10 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s. 34.

Anders Svarholt er utdannet i økonomi fra BI og jurist fra UiO. Han ble ansatt som forvaltningsrevisor i Østfold kommunerevisjon i 2009, og tok over som seksjonsleder i februar 2011. I august 2017 tiltrer han som politiadvokat i Øst Politidistrikt. Svarholt har også vært medlem av NKRFs forvaltningsrevisjonskomite, og sittet i NKRFs prosjektgruppe for kommunereformen. I 2013 var han innleid som foredragsholder på KS nettverket «Rådmannens internkontroll – hvordan holde orden i eget hus». Artikkelen er en komprimert versjon av Svarholts masteroppgave *Straffeloven § 387 - Hvor grå er gråsonen egentlig?* (<https://www.duo.uio.no/handle/10852/54253>).



Av **Gjertrud Strand Sanderød**,
rådgiver – lokaldemokrati og styring, KS

Det kommunale og fylkeskommunale risikobildet

KS har kartlagt hvilke sektorer og virksomheter kommunestyrene og fylkestingene mener det er behov for forvaltningsrevisjoner i denne valgperioden. For første gang er det utarbeidet et samlet risikobilde fra kommunesektorens sitt ståsted.

KS arbeider for å styrke den kommunale egenkontrollen og bedre samhandlingen mellom kommunesektoren og staten i utøvelsen av statlig tilsyn, herunder en bedre samordning av det statlige tilsynet og den kommunale egenkontrollen. Samtidig har det eksistert et «hull» i arbeidet, for hva mener kommunesektoren selv? Kommuner og fylkeskommuner leverer tjenester som berører innbyggernes liv på ulike måter. Innen hvilke tjenester mener kommunene og fylkeskommunene selv det er størst risiko for at noe går galt?

Et samlet risikobilde for kommunal sektor

Minst en gang i valgperioden skal kontrollutvalgene i kommuner og fylkeskommuner utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon. Denne planen baseres på en overordnet analyse av virksomheten. Områder som kommuner og fylkeskommuner selv anser som særlig risikofylte vil naturlig nok gjenspeiles i plan for forvaltningsrevisjon. Deloitte har på oppdrag fra KS samlet inn vedtatte planer for forvaltningsrevisjon i 364 kommuner og 17 fylkeskommuner. Kartleggingen skulle ta utgangspunkt i følgende problemstillinger:

- Hvilke tjenesteområder og tema i kommunene/fylkeskommunene er det knyttet størst risiko til basert på kommunestyrenes/fylkestingenes vedtatte planer for forvaltningsrevisjon?
- Hvilke systematiske likheter og forskjeller viser risikobildet dersom man sammenligner kommuner med hensyn til geografi og kommunestørrelse?

- I hvilken grad sammenfaller valg av tjenesteområde og tema med gjennomførte revisjonsområder i tidligere perioder?
I tillegg har det blitt sendt ut en spørreundersøkelse til kontrollutvalgsledere. Kartleggingen og svarene fra spørreundersøkelsen gir således et godt bilde av kommunesektoren.

Kartleggingen av det kommunale risikobildet viser at det er innenfor de store tjenesteområdene helse og omsorg kommunene knytter størst risiko til. Innenfor dette tjenesteområdet er det særlig psykisk helse og rus som peker seg ut, tett fulgt av generelle pleie- og omsorgstjenester. Dernest kommer samhandlingsreform, generelle helsetjenester og hjemmetjenester. Samtidig viser resultatene at det er identifisert mange risikofaktorer under tjenesteområdet «administrasjon og organisasjon», og da særlig internkontroll, personal, sykefravær og HMS og anskaffelser.

For fylkeskommunene ser bildet relativt likt ut. Likheten er først og fremst at de store og tunge oppgavene kommer først i prioriteringen, og i dette tilfellet gjelder det den videregående opplæringen. Her er det opplæring generelt, fagopplæring og lærlingopplæring, frafall og tilpasset opplæring/spesialundervisning som prioriteres høyt i forvaltningsrevisjonene. Videre er også tjenesteområdet «administrasjon og organisasjon» høyt prioritert, men her kommer anskaffelser, internkontroll, prosjektstyring og arkivering og journalføring høyt. Også samferdsel

ØVRIGE KRONIKØRER:

Foto: Riksrevisjonen



Per-Kristian Foss, riksrevisor



Ole Petter Pedersen, nyhetsredaktør i Kommunal Rapport



Foto: TI Norge

Tor Dølvik, Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg

er et tjenesteområde som det er knyttet risiko ved, særlig kollektivtransport og skoleskys.

I undersøkelsen ble det også undersøkt om det var en geografiske forskjeller, at kommuner i ulike fylker prioriterer annerledes fra hverandre. Her viser det seg at det overordnede mønsteret er at kommunene prioriterer relativt likt på tvers av fylkestilhørighet. Samtidig ser vi noen nyanseforskjeller, blant annet at kommunene i Aust-Agder er en relativt høy andel (25 prosent) av planene innenfor barneverntjenesten. Planer innenfor barnehage finner vi i de fleste fylkene, med unntak av Østfold, Telemark og Finnmark. Ellers er kulturområdet lite representert og som oftest nedprioritert i alle fylker.

Videre har Deloitte sett på forholdet mellom antall planlagte prosjekter, risikoområder og hvordan disse fordeler seg på de ulike tjenesteområdene med kommunestørrelse. Kartleggingen viser at antall prosjekter som inngår i plan for forvaltningsrevisjon har en viss sammenheng med kommunestørrelse. Vi ser at de store kommunene (over 50.000 innbyggere) har en høyere andel planlagte prosjekter (fra 6 og oppover), mens de mindre kommunene har en lavere andel planlagte prosjekter (fra 1-6). Samtidig ser vi store kommuner som har få prosjekter og små kommuner som har mange prosjekter. Når det gjelder kommunestørrelse og hvordan fordelingen av risikoområder på tjenesteområdene finner vi kun små forskjeller fra de minste kommunene til de største kommunene.

Egenkontroll og tilsyn

KS mener å styrke den kommunale egenkontrollen vil kunne redusere statlig tilsyn i noen grad, slik at den totale belastningen på kommuner og fylkeskommuner reduseres. Her er det viktig og presisere at funnene fra Deloitte-rapporten viser at (fylkes-) kommunenes risikovurderinger og gjennomføring av forvaltningsrevisjon skiller seg fra de statlige tilsynene ved at de favner bredere og omfatter større deler av den (fylkes-) kommunale forvaltningen. Over halvparten av de foreslåtte forvaltningsrevisjonene i kommunene er innenfor tema hvor det normalt ikke gjennomføres statlige tilsyn.


Funnene fra kartleggingen viser samtidig at det er behov for å samordne arbeidet med forvaltningsrevisjon og gjennomførte eller planlagte statlige tilsyn. Her kommer det frem at i en tredjedel av de kommunale forvaltningsplanene tas hensyn til planlagte eller gjennomførte statlige tilsyn, mens tallet for fylkeskommunene er noe lavere. Dersom vi ser på tema for planlagte prosjekter i kommuner, er litt under halvparten innenfor et område hvor det utføres tilsyn, mens det i fylkeskommunene er mot en fjerdedel. Her kan både stat og kommunal sektor utfordres for å sikre god samordning.

I den forbindelse har KS etablert et pilotnettverk for egenkontroll og tilsyn, der 22 kommuner er på-

meldt. Nettverket består av fire samlinger som strekker seg fra juni 2017 til februar 2018, der fokuset for nettverket vil være kommunestyrets overordnede tilsynsansvar, rådmannens internkontroll, kvalitetsutvikling i tjenestene og organisatorisk læring. Målsettingen med nettverket er å integrere egenkontroll med kvalitetsutvikling på tjenestenivå. Ved å gå nærmere inn på en konkret tjeneste – voksne med samtidig psykisk lidelse og rusavhengighet, vil deltakerkommunene lære nye verktøy og metoder som kan brukes på dette og andre tjenesteområder i kommunen.

Vil staten følge opp?

Da stortingsmeldingen om kommunereformen ble fremlagt våren 2014 presiserte regjeringen at «fordelene med lokalt ansvar og lokalt tilpassede tjenester trekker klart i retning av at staten i mindre grad bør bruke tilsyn for å styre kommunal virksomhet.» Og følger opp med at «når kommunene har en aktiv egenkontroll, vil behovet for statlig tilsyn være mindre»¹. Samtidig ble det i kommuneproposisjonen for 2018 presisert at «Regjeringen har som mål at det statlige tilsynet med kommunesektoren skal være koordinert og effektivt, og legger til grunn en målsetting om at omfanget av tilsyn med kommunene totalt sett ikke skal øke.» Det gis derimot ingen god begrunnelse for denne endringen i proposisjonen. KS mener at det bør være en klar sammenheng mellom kvaliteten på den kommunale egenkontrollen og omfanget av det statlige tilsynet.

KS ser det som positivt at regjeringen i kommuneproposisjonen foreslår å etablere en felles tverrsektoriell arena der statlige tilsynsmyndigheter, fylkesmenn og KS kan diskutere spørsmål knyttet til tilsyn med kommunesektoren, og samordning på tvers av sektor. En felles ambisjon er at tilsyn bør innrettes på en måte som ikke oppleves som urimelig eller uforholdsmessig belastende for kommunen. Med de siste ukers endringer, blant annet i kommuneproposisjonen, er KS spent på hvordan regjeringen videre vil innrette det statlige tilsynet. 

Deloitte har på oppdrag fra KS samlet inn vedtatte planer for forvaltningsrevisjon i 364 kommuner og 17 fylkeskommuner. I tillegg har det også blitt sendt ut en spørreundersøkelse til kontrollutvalgsledere. Kartleggingen viser at kommunene og fylkeskommunene setter de største og viktigste tjenesteområdene først: helse- og omsorgstjenestene i kommunene og den videregående opplæringen i fylkeskommunene. Dette er felles for de fleste kommuner, uavhengig av størrelse og geografi.

¹ St.Meld. nr.14 (2014-2015) Kommunereformen – Nye oppgaver til større kommuner s. 75

Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2017-2018 etter valgene på årsmøtet i Haugesund 11. juni 2017

Styret	Leder	Per Olav Nilsen	Trondheim kommunerevisjon	2017-2019 (gjenvalg)
	Nestleder	Reidar Enger	Oslo kommune, Kontrollutvalgets sekretariat	2016-2018
	Medlem	Torgun M. Bakken	Glåmdal sekretariat IKS	2016-2018
	Medlem	Inger Anne Fredriksen	Buskerud Kommunerevisjon IKS	2017-2019 (ny)
	Medlem	Tor Ole Holbek	Agder Kommunerevisjon IKS	2016-2018
	1. varamedlem	Laila Nagelhus	Østfold kommunerevisjon IKS	2017-2018 (ny)
	2. varamedlem	Pål Ringnes	Kontrollutvalgssekretariatet i Buskerud og omegn, KUBIS	2017-2018 (ny)
Revisjonskomiteen	Leder	Unn Helen Aarvold	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2016-2018
	Medlem	Inge Johannessen	KomRev NORD IKS	2017-2018 (ny)
	Medlem	Linn Therese Bekken	Vestfold Kommunerevisjon	2017-2019 (gjenvalg)
	Varamedlem	Bjørn Hagen	Innlandet revisjon IKS	2017-2018 (gjenvalg)
Forvaltningsrevisjonskomiteen	Leder	Tor Arne Stubbe	Revisjon Midt-Norge IKS	2016-2018
	Medlem	Astrid Indrebø	KomRev NORD IKS	2016-2018
	Medlem	Morten Mjøltnes	Bærum kommune, Kommunerevisjonen	2017-2019 (ny)
	Varamedlem	Anne Sæterdal	Telemark kommunerevisjon IKS	2017-2018 (gjenvalg)
Regnskapskomiteen	Leder	Åge Sandsengen	Kommunerevisjon IKS	2016-2018
	Medlem	Linda Undrum	Akershus og Østfold fylkesrevisjon	2016-2018
	Medlem	Ann Katharine Gardner	Revisjon Midt-Norge IKS	2017-2019 (gjenvalg)
	Varamedlem	Liv Anne Kildal	Salten kommunerevisjon IKS	2017-2018 (ny)
Kvalitetskontrollkomiteen	Leder	Cicel T. Aarrestad	Rogaland Revisjon IKS	2017-2019 (gjenvalg)
	Medlem	Kjell Peter Ekman	Telemark kommunerevisjon IKS	2017-2019 (ny)
	Medlem	Øyvind N. Grøndahl	Romerike revisjon IKS	2017-2018 (ny)
	Varamedlem FR	Elisabeth Nilsen	Vestfold Kommunerevisjon	2017-2018 (ny)
	Varamedlem RR	Jolanta Betker	Østfold kommunerevisjon IKS	2017-2018 (ny)
Kontrollutvalgskomite	Leder	Mona Moengen	Romerike kontrollutvalgssekretariat IKS, ROKUS	2016-2018
	Medlem	Alexander Etsy Jensen	Agder og Telemark Kontrollutvalgssekretariat IKS, Temark	2017-2019 (ny)
	Medlem	Kari Louise Hovland	Kontrollutvalgssekretariatet Innlandet	2017-2018 (ny)
	Varamedlem	Liv Tronstad	KomSek Trøndelag IKS	2017-2018 (ny)
Selskapskontrollkomiteen	Leder	Sverre Bugge Midthjell	KonSek Midt-Norge IKS	2016-2018
	Medlem	Tom Øyvind Heitmann	Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS	2017-2019 (gjenvalg)
	Medlem	Kristin Skaane	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2017-2019 (gjenvalg)
	Varamedlem	Kirsti Torbjørnson	Telemark kommunerevisjon IKS	2017-2018 (gjenvalg)
Disiplinærkomiteen	Leder	Inge Storås	Revisjon Midt-Norge IKS	2016-2018
	Medlem	Morten Alm Birkelid	Hedmark Revisjon IKS	2017-2019 (gjenvalg)
	Medlem	Unni Romstad	KomRev Trøndelag IKS	2016-2018
	Varamedlem	Inger Johansen	K-sekretariatet IKS	2017-2018 (ny)
Heders-tegnkomiteen	Leder	Per-Martin Svendsen	Bærum kommune, Kommunerevisjonen	2017-2019 (gjenvalg)
	Medlem	Halldis Moltu	Søre Sunnmøre kommunerevisjon IKS	2016-2018
	Medlem	Ketil Roppestad	Akershus og Østfold fylkesrevisjon	2016-2018
	Varamedlem	Åge Sandsengen	Kommunerevisjon IKS	2017-2018 (gjenvalg)
Revisorer	Revisor	Jolanta Betker	Østfold kommunerevisjon IKS	2017-2018 (gjenvalg)
	Revisor	Reidun Vie	Hedmark Revisjon IKS	2017-2019 (gjenvalg)
	Vararevisor	Tormod Østli	Hedmark Revisjon IKS	2017-2018 (ny)



Av **Kirsti Torbjørnson**,
Telemark kommunerevisjon IKS

Grensejustering

For noen kommuner innebærer kommunereformen at kommunen endrer struktur i ulike retninger, f.eks. ved at en del av kommunen slår seg sammen med A, mens resten står igjen alene, eller slår seg sammen med B. Denne artikkelen handler om prosess og gjennomføring av slike endringer, såkalte grensejusteringer.

Kommuneinndelingen og prosessen rundt endringer i kommunegrensene reguleres av lov 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingsloven). Loven ble vedtatt i 2001 med endringer i 2014 og 2016 for å tilpasse prosess og medvirkning til behovene i kommunereformen. Tidligere inndelingslov var fra 1956, og la i mindre grad enn dagens lov til rette for lokal medvirkning.

Inndelingsloven gjelder for inndelingen av både fylkeskommuner og kommuner. Denne artikkelen handler ikke om fylkesgrenser eller de særspørsmålene som oppstår når en kommunegrenseendring også berører en fylkesgrense.

Formålet med inndelingsloven er å legge til rette for kommuneinndelinger som sikrer et funksjonelt folkestyre og en effektiv lokalforvaltning, jf. inndelingsloven § 1. Dette harmonerer med kommunelovens formål. Videre er det et formål å sikre at endringer i kommune- eller fylkesinndelingen medvirker til å skape hensiktsmessige enheter som kan gi innbyggerne og næringslivet tilfredsstillende tjenester og forvaltning.

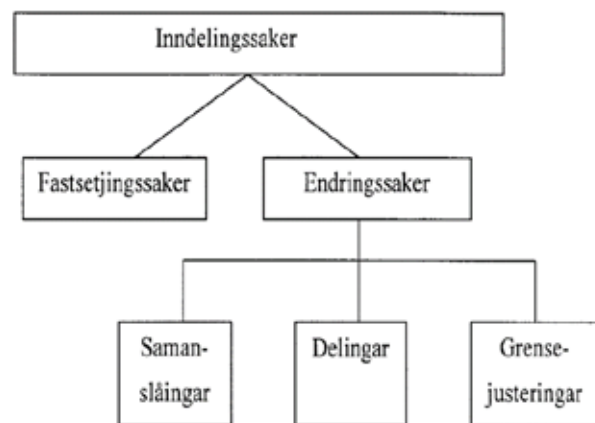
Inndelingsloven regulerer hvilken myndighet regjeringen og departementet har til å vedta endringer i kommuneinndelingen, og hva som må til Stortinget. Loven regulerer også prosess og myndighet på kommunenivå fram til søknad om endret inndeling. Loven har også regler for hvordan sammenslåing og delinger/grensejusteringer skal gjennomføres: regler som definerer når og hvordan det kreves fellesnemnd, felles kommunestyremøte, økonomisk oppgjør m.m.

Inndelingssaker

Inndelingsloven regulerer to hovedtyper av saker: fastsetting av grenser og endring av grenser. Fastsetting av grensen er aktuelt når grensen mellom to kommuner eller fylkeskommuner er uklar eller ukjent,

eller hvis det er uenighet om hvor grensen går, jf. inndelingslova § 3 femte ledd. Dette er ikke så praktisk i våre dager.

Grenseendring er en fellesbenevnelse på tre saks typer: sammenslåing, deling og justering. Sammenslåing behandles ikke nærmere i denne artikkelen.

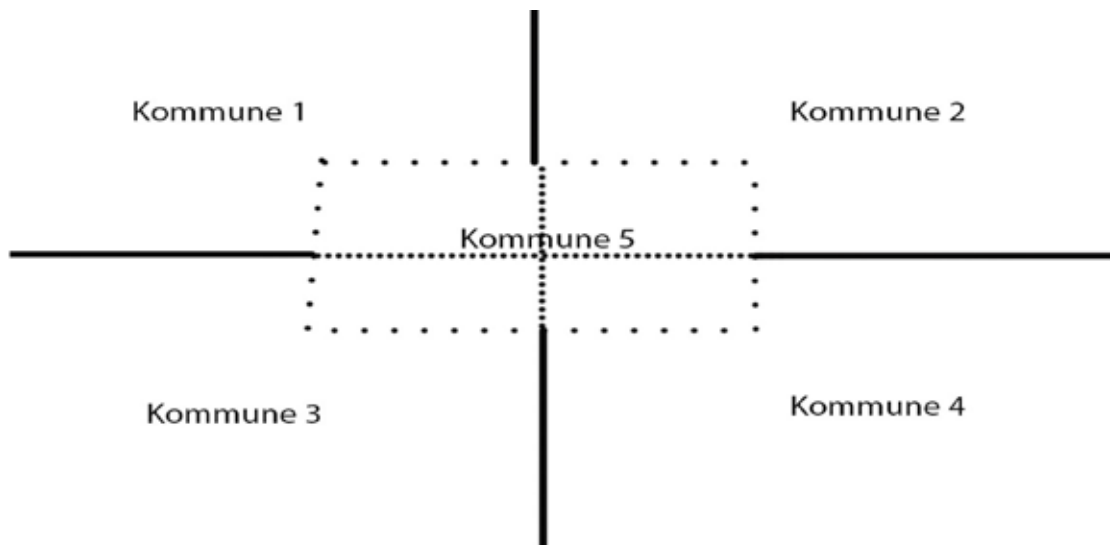


Figur 1 – Kilde: Rundskriv til lov av 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingslova). H - 10/15 Oppdatert mars 2017

Deling og grensejustering

Hvordan trekke grensen mellom deling og justering?

Inndelingsloven gir ulike regler for prosess og gjennomføring, avhengig av om kommunen skal deles, eller om endringen er en grensejustering. Reglene om deling krever samme prosess som sammenslåing, og det er en mer omfattende prosess enn prosessen for grensejustering. Vi ser forskjellene særlig når det gjelder krav om felles kommunestyremøte og fellesnemnd, men også når det gjelder innbyggerhøring. Årsaken til denne forskjellen er at en kommunedeling anses som like inngripende som en sammenslåing, mens en grensejustering anses som mindre inngrip-



Figur 2 viser at kommune 5 blir delt mellom kommunene 1-4. Den tette prikkede linjen viser den nye kommunegrensen. Kilde: Rundskriv til lov av 15. juni 2001 nr. 70 om fastsetjing og endring av kommune- og fylkesgrenser (inndelingslova). H - 10/15 Oppdatert mars 2017

ende for kommunen som helhet. Jeg kommer tilbake til prosess og gjennomføring senere. Foreløpig skal vi se på kriteriene for å benytte det ene eller andre regelsettet.

Grensejustering er i utgangspunktet definert som flytting av grensen mellom to enheter som fortsetter å bestå, jf. inndelingslova § 3 tredje ledd.

Dersom en kommune blir delt, slik at det oppstår to eller flere nye kommuner, skal reglene om deling benyttes, jf. inndelingslova § 3 andre ledd bokstav a. Slike strukturendringer ser vi foreløpig ikke i den pågående kommunereformen. Mer praktisk er det at de nye delene inngår i andre kommuner, slik at den opprinnelige kommunen ikke lenger består, og vi har fått færre kommuner. Dette skal også som hovedregel håndteres etter reglene om deling.

Departementet kan imidlertid gjøre unntak fra hovedregelen, og bestemme at hele eller deler av prosessen skal anses som en grensejustering, jf. inndelingslova § 3 andre ledd bokstav b. For eksempel hvis et større område i kommune X skal slås sammen med kommune A, og et område med en mindre del av innbyggerne skal inn i kommune B, og et tredje område skal slås sammen med kommune C, da kan departementet se på helheten for å avgjøre hva som er en hensiktsmessig prosess. Departementet kan da bestemme at oppdelingen av et eller flere av områdene skal behandles som en grensejustering, dersom det aktuelle området har en mindre del av innbyggerne.

Hva som er hensiktsmessig prosess i disse tilfellene (deling eller grensejustering) avgjør departementet etter en skjønnsmessig vurdering. Det framgår av lovforarbeidene at hvis mer enn 40 prosent av innbyggerne skal inn i den nye kommunen, så skal endringen alltid defineres som deling. Departementet

sier i høringsnotatet om lovendringene i 2014 at grenseendringer som berører inntil 10 prosent av innbyggerne alltid vil bli behandlet som grensejustering, mens grenseendringer som berører mer enn 25 prosent av innbyggerne normalt vil bli behandlet som deling.

Dersom en opprinnelig kommune deler seg for å gå inn i flere andre kommuner, kan det som en følge av dette være aktuelt å kjøre inntil to sammenslåingsprosesser parallelt, og å gjennomføre grensejustering mot en eller flere andre kommuner samtidig.

Hvorfor trekke grensen mellom deling og justering?

Etter loven fra 1956 var det ikke noen tydelig grense mellom hva som var deling og hva som var grensejustering når det gjaldt utredningsprosessen.

Avgjørende var om endringen var stor eller liten: Etter inndelingsloven fra 1956 skulle departementet oppnevne en person til å utrede endringene. Hvis det var aktuelt med store endringer skulle minst tre personer oppnevnes. Kommunestyret skulle høres før departementet traff vedtak om endring.

Fra 2001 var det slik at sammenslåing og deling krevde en omfattende prosess, med innbyggermedvirkning mv., mens en grensejustering var en mye enklere prosess, blant annet var det ikke krav om innbyggermedvirkning.

Etter 2001-reglene kunne i prinsippet hele kommuner forsvinne bit for bit etter den enklere prosessen, og uten innbyggermedvirkning. Derfor kom det lovendringer i 2014 og 2016 som skal sikre innbyggermedvirkning også ved grensejusteringer. Erfaringen har vist at det i praksis ikke er noe tydelig skille mellom en deling og en grensejustering, og at en trengte regler som gir større smidighet og passer bedre til både store grenseendringer, mindre grense-

	Deling	Grensejustering
Søknad – initiativrett	Kommunestyret selv	Innbyggere, grunneiere, næringsdrivende og kommunestyret
Beslutning om grenseendring	Kongen i statsråd (ikke delegert) Stortinget hvis endring av fylkesgrense eller hvis tvang	Departementet – også ved tvang
Lokal prosess	Innbyggerhøring. <u>Uttaleplikt for kommunestyret.</u> Felles kommunestyremøte og fellesnemnd.	Innbyggerhøring. Uttalerett for kommunen. Ikke krav om felles organ eller felles kommunestyremøte
Økonomisk oppgjør	Ganske gjennomregulert	Større avtalefrihet – enkelte føringer i loven
Tilskudd	Utløser kommunereformtilskudd	Utløser ikke kommunereformtilskudd.

Tabell 1 viser forskjellene på de to prosessene deling og grensejustering.

endringer og sammensatte grenseendringer. Departementet kan etter dette i stor grad beslutte den prosessen som er mest hensiktsmessig for de endringene som skal gjøres. Prosessvalget har betydning for flere forhold, og det er viktig at det avklares tidlig.

Prosessvalg og virkning

Initiativretten: Hvis det er søkt om grensejustering og departementet mener at endringen er en deling, så skal departementet avvise en søknad som kommer fra andre enn kommunestyret selv (f.eks. et innbyggerinitiativ).

Beslutningen om å endre grensen ligger til Kongen i statsråd dersom kommunene er enige i deling, og delingen ikke berører fylkesgrensene, jf. inndelingsloven § 5. Hvis kommunene ikke er enige i deling, går saken til Stortinget.

Når det gjelder grensejusteringer er beslutningen delegert til departementet ved forskrift 18. mars 2016, jf. inndelingsloven § 6. Dersom vilkårene for grensejustering er oppfylt, kan departementet beslutte grensejustering selv om kommunene ikke er enige. Noe av denne myndigheten er delegert til

fylkesmannen, jf. forskrift 10. mars 2017 nr. 313. Det framgår av forskriften at fylkesmannen avgjør saker som berører mindre enn 10 prosent av innbyggerne og hvis det er enighet mellom kommunene om grensejusteringen.

Hvis en sak om grenseendring innebærer både deling og grensejustering, så er det Kongen i statsråd som avgjør endringen, så framtidig det er enighet om delingen. Det trenger ikke være enighet om den delen av saken som gjelder grensejustering.

Den lokale prosessen er forskjellig ved deling og grensejustering. I begge tilfeller er det krav om innbyggerhøring, men innhold og omfang av utredning og innbyggerhøring er ikke detaljregulert. Ved deling skal det være fellesnemnd og felles kommunestyremøte for hver av de nye tilhørighetene. Ved en grensejustering er det ikke fellesnemnd eller felles kommunestyremøte med den nye tilhørigheten.

Tilskudd: Ved en deling der delene skal inn i nye kommuner, vil hver av de nye kommunene få økonomiske kommunereformmidler i samsvar med innbyggertallet i de enkelte delene. Dersom grenseendringen blir definert som en grensejustering, vil

ikke mottakerkommunen få økonomiske kommunereformvirkemidler.

Økonomisk oppgjør ved grensejustering

Det kan jo høres kurant ut å justere en grense, og i mange tilfeller er det kanskje det. Det er sagt at kommunen leverer ca. 750 daglige tjenester til innbyggere og næringsliv. En grensejustering vil som regel representere flytting av et mangfold av tjenester, og kanskje også av en del verdier og forpliktelser fra en kommune til en annen: fra helsestasjonstjenester til gravferdstjenester, og fra drift av skolekantiner til vei-brøyting og renovasjon, og fra eiendomstransaksjoner til pensjonsforpliktelser. Da kan det være nødvendig med til dels omfattende utredninger, både når det gjelder endringer i drift, overføring av ansatte og fordeling av verdier. Her skal vi se på fordelingen av verdier.

Avtale og avtalefrihet

Det økonomiske oppgjøret mellom kommunene ved grenseendringer er regulert i inndelingsloven kapittel V. Det følger av inndelingsloven § 18 at det skal avtales og gjennomføres et økonomisk oppgjør mellom opprinnelig kommune og ny kommunene ved deling og grensejustering, dersom kommunene selv ikke blir enige om og avtaler at et oppgjør er nødvendig.

Ved deling er oppgjøret og fordelingen av eiendeler ganske gjennomregulert i § 20, og hvis fordelingen ikke blir rimelig etter de reglene som § 20 gir, skal det utjevnes med pengeoverføringer.

Ved grensejustering har kommunene noe større avtalefrihet – dette er regulert i inndelingsloven § 19. Avtalen om økonomisk oppgjør inngås mellom den kommunen som avgir innbyggere og areal og den som mottar innbyggere og areal. Avtalen må vedtas av kommunestyrene. Avtalen inngår ikke i vedtaket om grensejustering.

Ved sammensatte prosesser, der det både skjer grensejustering og deling med flere kommuner er involvert, vil normalt den beste og minst kompliserte prosessen være at grensejusteringen gjennomføres før restkommunen blir sammenslått med en ny kommune.

Skjønnsnemnd ved uenighet

Dersom kommunene ikke blir enige, skal en skjønnsnemnd avgjøre deling av verdier, overtakelse av gjeld og eventuelt samarbeidsordninger, jf. inndelingsloven § 19 andre og tredje ledd. Skjønnsnemnda opprettes av departementet i samsvar med inndelingsloven § 23, og skal bestå av tre medlemmer som skal være kvalifiserte som dommere, slik det er regulert i domstolsloven §§ 53 og 54 andre ledd.

Forvaltningseiendom som tjener området

Eiendom som ligger i og hovedsakelig tjener det aktuelle området *skal* over til ny kommune, jf. inn-

delingsloven § 19 første ledd. Det innebærer at følgende eiendommer skal bli den nye kommunens eiendom:

- veier, gater, bruer, offentlige plasser og annen forvaltningseiendom
- Skole, barnehage, lekeplass/idrettsanlegg, (sykehjem), veier, gangveier,
- Selvkosteiendom som tjener området: vann- og avløpsledninger og -installasjoner, renovasjonsinnretninger, andel av selvkostfond
- Andre eiendeler som tjener området (IT-utstyr i skolen, møbler og inventar, lekeplassinnretninger)

Annen eiendom

Annen eiendom og formue enn forvaltningseiendom som tjener området, *kan* fordeles mellom kommunene, jf. inndelingsloven § 19 andre ledd. Dette kan f.eks. være

- Skattekrav og andre fordringer, aksjer, verdipapirer og andre eierandeler som kommunen har i selskap
- kinoer, elverk, bibliotek, idrettsanlegg, kulturhus o.l. som tjener hele kommunen
- skog- og landeiendom som ikke skal tjene forvaltningsformål (tomtegrunn, boliger, næringsbygg), uavhengig av geografisk beliggenhet

Fordeling av annen eiendom er i hovedsak et spørsmål om fordeling av verdier. Det er sjelden aktuelt med varige løsninger som innebærer varig interkommunale samarbeid eller tingsrettslig sameie, f.eks. til biblioteket. Alt som ikke avtales delt eller overført, blir værende i opprinnelig kommune.

Påløpte skattekrav og andre fordringer som kommunen har mot innbyggere eller næringsdrivende som flyttes over i ny kommune blir normalt værende i gammel kommune. Om og eventuelt hvordan en skal fordele verdien av annen eiendom er først og fremst et spørsmål om hva kommunene klarer å bli enige om. I en vanlig forhandlingsprosess må en prøve å komme fram til en løsning som er rimelig for begge/alle parter. Jeg vil si litt om forskjellige momenter som kan være relevante i utredningen og forhandlingene.

- Det er et viktig utgangspunkt at fordeling av «annan eiendom» forutsetter enighet mellom de to kommunene – blir man ikke enige, kan en part kreve skjønnsnemnd. Ifølge lovforarbeidene kan skjønnsnemnda *bare unntaksvis* bestemme at «annan eiendom» skal overføres.
- Hvor stor er grensejusteringen – folketall som skal over til ny kommune i forhold til gjenværende kommune og nye kommuner. Hvis grensejusteringen er liten, er det mindre grunn til å vurdere overføring av annen eiendom.
- Det krever en del ekstra ressurser å beregne et fullstendig oppgjør – hvem skal bekoste slike utredninger, og er det verdt kostnaden?
- Generasjonsprinsippet – de som drar nytte av et

kommunalt tilbud bærer kostnaden ved tilbudet. Utgangspunktet er at innbyggere som flytter fra en kommune til en annen, får i framtida tilgang til og nyter godt av det tilbudet som finnes der, uten å måtte kjøpe seg inn. Tilsvarende prinsipp kan legges til grunn ved en grensejustering, som jo innebærer samlet tilflytting av en gruppe mennesker.

- Historien er relevant – hvordan har de aktuelle verdiene kommet til? Er det snakk om nyervervede verdier, eller store verdier som historisk sett skriver seg fra den delen av kommunen som skal over til ny kommune?
- Erstatningsperspektivet – inndelingsloven § 21 – hvis en kommune blir vesentlig svekket etter oppgjør i samsvar med § 19, kan skjønnsnemnda ilegge erstatning. Grensejusteringens betydning for totaløkonomien har derfor relevans for betraktninger om rimelighet.

Gjeld og kommunale garantier

Ved deling av kommuner, skal gjelden fordeles og så langt som mulig følge eiendommene den hviler på, jf. inndelingsloven § 20 andre ledd nr. 2. Denne regelen gjelder ikke som obligatorisk regel ved grensejusteringer. Det er avtalefrihet, men skjønnsnemnda kan bestemme at gjeld knyttet til eiendom som skal overføres kan følge med. Det er vel først og fremst aktuelt hvis eiendommen er kjøpt eller hvis det er gjort større investeringer i eiendommen helt nylig. Eventuelt kan en fastsette at gjelden forblir i opprinnelig kommune og at det i stedet betales et vederlag for eiendommen. Det er mest aktuelt hvis det vanskelig å identifisere gjeld til en enkelt eiendom. Lovgiver har derfor valgt å åpne for fleksible løsninger.

Kommunale garantier for gjeld eller forpliktelser som er knyttet til fast eiendom eller bedrift, skal tas over av den kommunen der eiendommen ligger etter grensejusteringen, jf. inndelingsloven § 22.

Prinsipper for verdsetting av eiendom som overføres

Inndelingsloven regulerer ikke hvordan verdiene skal fastsettes. Her er det avtalefrihet. Vi har to hovedprinsipper for verdsetting, som kan gi ganske forskjellige utslag.

Kontinuitetsprinsippet (bokført verdi) – alle de kommunale eiendelene skal ha en bokført verdi. Denne kan være 0 eller den kan ligge nært opp til reell verdi. Denne verdsettingsmåten er lite kostnadskreven å fastsette, og vil ofte framstå som rimelig for spesialiserte funksjonsbygg som tjener området, f.eks. skole, barnehage, sykehjem, som skal fortsette å være skole, barnehage og sykehjem også i ny kommune.

Dilemmaet er at bokført verdi ikke alltid representerer reell verdi – alder, rehabilitering og kvalitet og nivå på vedlikehold kan påvirke bokført verdi slik at denne løsningen blir urimelig.

Transaksjonsprinsippet (markeds-/gjenkjøpsverdi) er skattemessig begrunnet. Ved overføring av eiendom fra et juridisk subjekt til et annet, skal reell verdi legges til grunn. Dette vil være en rimelig verdsetting for lett omsettelig eiendom og eiendom med finansiell interesse (tomtegrunn, kommunale boliger, aksjer), kraftverk mv. Det vil trolig ikke være rimelig å legge denne verdien til grunn for infrastruktur som gater, gangveier o.l.

Selvkostområdene skal verdsettes slik at selvkostprinsippene blir ivaretatt. Her må det antas at avtalefriheten er begrenset av kravet om selvkost. Generasjonsprinsippet tilsier at et positivt selvkostresultat skal tilbakeføres til brukerne innen fem år. Bakgrunnen for denne regelen er en avveining mellom behovet for stabile gebyrer og fleksibilitet på den ene siden, og hensynet til at dagens brukere ikke skal subsidiere eller bli subsidiert av framtidige brukere. Departementet anbefaler derfor at selvkostfondene er nedbygd eller relativt sett like i de to kommunene. Hvis de ikke er det, må det gjøres en beregning og fordeling av eventuelle selvkostfond, som ivaretar generasjonsprinsippet.

Selvkosteiendom og installasjoner i kommunens eie som tjener området må verdsettes, fra renseanlegg og pumpestasjoner til avfallsdunker hos husholdningene. Dersom selvkosttjenestene blir ivaretatt av interkommunale selskap eller andre selvstendige rettssubjekt, må slike avtaler justeres i samsvar med grensejusteringen.

Pensjonsforpliktelser og -verdier

Ved en grensejustering er det aktuelt at et antall ansatte blir flyttet over fra opprinnelig kommune til ny kommune. Dette kan gjelde ansatte i skole, barnehage sykehjem som skifter kommune, og det kan gjelde en andel ansatte i kommunens administrasjon.

Overføringsavtalen er en avtale mellom Statens pensjonskasse, KLP og de fleste kommunale pensjonskasser. Avtalen regulerer overføring av offentlige tjenestepensjonsrettigheter mellom pensjonskasser. Avtalen skal sikre at arbeidstakere som har skiftet arbeidsgiver og dermed har vært medlem av flere offentlige tjenestepensjonsordninger, får pensjon som om de hele tiden hadde vært medlem av en og samme pensjonsordning.

Etter overføringsavtalen fortsetter tidligere arbeidsgiver å hefte for allerede opptjente rettigheter. Tidligere arbeidsgiver er også ansvarlig for å betale reguleringspremie i framtida for oppsatte rettigheter (rettigheter som ennå ikke har kommet til utbetaling) som er opptjent hos tidligere arbeidsgiver. Etter avta-



len skal den siste pensjonsordningen som arbeidstakeren var tilknyttet, beregne og utbetale pensjon for den totale opptjeningen, og kreve refusjon fra tidligere pensjonsordninger for det som er opptjent der, jf. avtalen §§ 14 og 15. Tidligere arbeidsgiver må sikre at egen pensjonsordning har dekning for slike forpliktelser.

Dersom kommunene ved en grensejustering ønsker å håndtere endringen etter avtalens hovedregel, så skjer det ikke noe oppgjør mellom kommunene knyttet til pensjon. Da vil de ansatte bli overført til ny kommune og dens pensjonsordning (KLP eller egen pensjonskasse), med virkning fra overføringstidspunktet, og ny kommune blir ansvarlig for de rettighetene som ansatte tjener opp fra den dato. Ved pensjonering vil pensjonen bli beregnet ut fra den ordningen de ansatte tilhører da, og det vil bli beregnet et refusjonskrav fra KLP/aktuell pensjonskasse mot den pensjonskassen som overtar opprinnelig kommunes forpliktelser, eventuelt etter kommunesammenslåing.

Ved en slik løsning vil kommunens forpliktelser og pensjonsmidler slik de framgår av balansen i kommunens regnskap være uendret. Opprinnelig kommune vil betale reguleringspremie til sin pensjonsordning for de ansatte som ble overført til ny kommune, på samme måte som for andre tidligere ansatte, ut fra det som var opptjent på tidspunktet for avslutning av arbeidsforholdet ved jobbskifte eller pensjonering. Reguleringspremien påløper årlig fram til pensjonering og deretter så lenge det utbetales pensjon.

Ifølge overføringsavtalen § 4 fjerde ledd kan pensjonsforpliktelsene overføres til ny arbeidsgiver ved deling, utskilling eller annen virksomhetsoverdragelse. Det følger av § 4 femte ledd at tidligere arbeidsgiver likevel fortsetter å innestå for oppfyllelse av rettighetene som foreligger på overføringstidspunktet. Uansett hva kommunene avtaler om fordeling av pensjonsforpliktelsene, så vil de ansattes rettigheter ikke bli berørt.

Dersom en blir enige om et alternativt oppgjør, så må vurdering av prinsipper for og gjennomføring av økonomiske beregninger knyttet til dette ta utgangspunkt i aktuarberegninger for den enkelte ansatte det gjelder.

For lærere og sykepleiere er det egne pensjonsordninger, som innebærer at reguleringspremien beregnes av pensjonsgrunnlaget. Statens pensjonskasse og KLP opplyser at for disse ansattgruppene opphører reguleringsansvaret for allerede opptjente rettigheter. Det skjer med andre ord ingen endring av pensjonsmidlene i opprinnelig kommune som følge av personellovergangen av lærere og sykepleiere ved en grensejustering.

Kontrollutvalgets rolle

Kontrollutvalget har ingen særskilt rolle ved saksforberedelse, beslutning og gjennomføring av grensejustering. Kontrollutvalgets vanlige mandat er å:

- påse at kommunens eller fylkeskommunens

regnskaper blir revidert på en betryggende måte

- føre kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak
- sørge for forvaltningsrevisjon
- sørge for kontroll med kommunens interesser i selskaper m.m.

Kontrollutvalgets vanlige mandat innebærer at kontrollutvalget gjennom vanlig revisjon må påse at grensejusteringen har fått korrekt virkning i kommunens regnskap. Ellers så kan kontrollutvalget:

- etterspørre informasjon om prosess og innhold fra administrasjonen eller andre relevante aktører,
- etterspørre særskilt informasjon fra revisor om risikovurderinger og revisjonshandlinger knyttet til prosess og gjennomføring,
- samarbeide med KU i ny kommune, eller
- vurdere forvaltningsrevisjon eller enklere undersøkelser av saksutredning og gjennomføring. ©

Mer informasjon

- Inndelingslova
 - Ot.prp. nr. 41 (2000-2001)
 - Prop. 109 L (2012-2013) om endringer i inndelingslova
 - Prop. 76 L (2015-2016) om endringer i inndelingslova
- Forskrift 10. mars 2017 om delegering av mynde til fylkesmannen
- H-10/15. Rundskriv til inndelingslova - oppdatert mars 2017.
- Grensejustering VEAR (hos tidligere Stokke kommune)
- Rapport fra Telemark kommunerevisjon IKS (www.tekomrev.no)

Kirsti Torbjørnson er leder for forvaltningsrevisjon i Telemark kommunerevisjon IKS. Hun er jurist, og har jobbet i kommunerevisjonen siden 2008. Før det jobbet hun i Justisdepartementet, Barne- og familiedepartementet, Miljødirektoratet og Arbeidstilsynet. Hun var leder for NKRFs forvaltningsrevisjonskomite fra 2011 til 2016, og er nå vararepresentant i selskapskontrollkomiteen.



Av advokat
Arnhild Dordi Gjønnæs, NHO

Offentlige anskaffelser – hva betyr de nye reglene?

Nye regler for offentlige anskaffelser trådte i kraft 1.januar 2017. Dette innebærer endringer både for leverandører til det offentlige og oppdragsgivere. Regjeringens uttalte mål har vært å få enklere og fleksible regler, å redusere administrative byrder og å skape større rettslig klarhet.

På en rekke områder vil det nye regelverket by på tvil og utfordringer. Dette vil i stor grad gjøre seg gjeldende på det nasjonale området, der det er helt nye prosedyreregler. Praksis fra KOFA og domstolen vil derfor, særlig på dette området, bli en viktig kilde til hvordan anskaffelsen skal kunne utformes og forstås.

Nye terskelverdier

En av de største endringene som man ikke forutså komme, var den store hevingen av den nasjonale terskelverdien fra 500 000 kr eks mva til 1,1 mill. kr eks. mva. I tillegg er terskelverdien for helse- og omsorgstjenester 6,3 mill. kr. Terskelverdien er en beløpsgrense som angir når de skriftlige prosedyrereglene kommer til anvendelse. Difi anslår at hele 80 prosent av de offentlige anskaffelsene, målt i enkeltanskaffelser, er under 1 100 000 kroner. Det betyr at mange enkeltanskaffelser faller under radaren. Nå må mindre bedrifter selv oppsøke offentlige myndigheter og fortelle om sin fortreffelighet – i stedet for at planlagte innkjøp kunngjøres.

Det er likevel ikke et rettsstomt rom under den nasjonale terskelverdien. Innkjøp under terskelverdien må likevel fortsatt følge grunnleggende krav til konkurranse og likebehandling, og det offentlige må kunne dokumentere hvordan konkurransen er gjennomført. Derfor blir det viktig at bedriftene overvåker markedet, følger med om det blir «tørke av oppdrag» på områder som tidligere var kunngjort. Finner man ikke oppdrag, så kan man etterspørre oppdragsgiveres protokoller for å sjekke om kontrakter er tildelt og til hvem.

Kunngjøring av kontrakter i Doffin fra 500 000 kroner har vært bautasteinen i norsk anskaffelsesrett. Det har vært pilaren for åpenhet og forutsigbarhet

for bedriftene. Igjen står vi med et krav til grunnleggende konkurranse og likebehandling, og at det offentlige må kunne dokumentere at konkurransen er gjennomført. Det vil kunne bli en tilfeldighet hvem som får delta i konkurransen.

Det burde ikke være slik at næringslivet skal overvåke og etterprøve markedet, men slik har det blitt under nasjonal terskelverdi. Her vil kommunerevisorene få en særlig viktig oppgave, nemlig å sjekke hvem som får tildelt hvilke kontrakter over tid.

EØS-terskelverdi er pt 1,1 mill. kr for staten og 1,75 mill. kr for andre oppdragsgivere ved anskaffelser av varer og tjenester. Ved anskaffelse av bygg- og anleggskontrakter er EØS-terskelverdien for alle oppdragsgivere 44 mill. kr. Alle beløpene er eks. mva.

Markedsundersøkelse og dialog med markedet

Oppdragsgiver har anledning til å innhente forberedende markedsundersøkelser for å få informasjon om markedet og sikre at konkurransegrunnlaget utformes på en slik måte som gir godt grunnlag for å inngi tilbud. Dette er viktige forberedelser til en anskaffelse, særlig ved bruk av innovative anskaffelser.

I tillegg er det lovlig å ha dialog med markedet forut for kunngjøring, så lenge leverandørene behandles likt, unngår å gi urimelig konkurransefordel og ikke røper forretningshemmeligheter. Dialog med markedet er viktig for å gi tidlig informasjon om hvilke anskaffelser som kommer og dialog om en konkret anskaffelse før konkurransegrunnlaget utformes. Her kan det inviteres til møter og en-til-en dialog.

Ny prosedyre som tillater forhandlinger i åpen og begrenset konkurranse

En av de mer kontroversielle endringene som bare gjelder for nasjonale anskaffelser under EØS-

terskelverdi er prosedyren som tillater dialog i åpen og begrenset konkurranse. Det betyr at forhandlingsforbudet er fjernet.

Det følger av regelverket at oppdragsgiver i anskaffelsesdokumentene skal opplyse om det planlegges å gjennomføre dialog med leverandøren i selve anskaffelsesprosessen. Oppdragsgiver skal likevel først etter tilbudsfristens utløp beslutte om det skal føres forhandlinger/dialog med leverandørene.

Det kontroversielle med prosedyren er at forutsigbarheten i konkurransen blir minimal og tilfeldighetene i verste fall vil kunne råde. Det kan til eksempel skje at oppdragsgiver velge å forhandle med en. Hvordan skal da de øvrige leverandørene kunne være sikre på at likebehandlingsprinsippet blir fulgt?

Forhandlingsforbudet i åpne og begrensede anbudskonkurranser over EØS-terskelverdi består som i dag, dog med en større mulighet for å foreta avklaringer.

Avvisningsregler

Avvisningsreglene omfatter *avvisning på grunn av forhold ved leverandøren* som ikke oppfyller kvalifikasjonskravene pga. straffbare eller klanderverdige forhold, samt nye avvisningsgrunner knyttet til brudd på regler om miljø, arbeidsforhold, sosiale forhold etc. *Avvisning på grunn av forhold med tilbudet* omfatter blant annet tilbud som ikke kan anses bindende, inneholder vesentlige avvik eller ikke oppfyller sosiale kriterier som er satt.

De nye reglene gir oppdragsgiver økt adgang til å be leverandørene ettersende dokumentasjon der opplysninger eller dokumentasjon fremstår som mangelfulle. Dette er en oppmyking som sikrer at man slipper å avvise leverandører som bare «glemmer» et dokument eller en manglende utfylling i tilbudet. Som leverandør må man fortsatt kontrollere tilbudet før det sendes, slik at man har besvart alle punkter i konkurransegrunnlaget.

Innovasjonspartnerskap

EU-regelverket har lagt til rette for mer innovasjon i offentlige anskaffelser. En egen prosedyre om innovasjonspartnerskap er utarbeidet. Denne bestemmelsen kan benyttes hvor det ikke finnes den spesielle type løsning eller vare i markedet og hvor noe helt nytt skal utarbeides.

Endringer som tillates i inngåtte kontrakter

Det er innført regler som gir oppdragsgiver anledning til å foreta endringer i inngåtte kontrakter uten å gjennomføre en ny konkurranse. Bestemmelsen er langt på vei en kodifisering av gjeldende praksis fra EU-domstolen hvor grunnvilkåret er at partene kan gjøre endringer som ikke er å anse som vesentlige.

Anskaffelsens overordnede karakter kan ikke bli endret som et resultat av endringen. Endringer som tillates på bestemte vilkår, kan nevnes nødvendige tilleggsleveranser, uforutsette hendelser, skifte av leverandør herunder på grunn av konkurs.

Oppsigelse av kontrakter

Oppdragsgiver vil ha rett til å si opp en inngått kontrakt dersom det viser seg at det er foretatt vesentlige endringer i kontrakten, eller leverandøren skulle ha vært avvist på grunn av straffbare forhold.

Digitalisering av anskaffelsene

Heldigitalisering av anskaffelsene har vært et mål for EU. Hovedregelen vil være at all kommunikasjon mellom oppdragsgiver og tilbyder i konkurransefasen skal være elektronisk. Dette gjelder over EØS-terskelverdi, men vil helt klart gi en forenkling og gevinst også dersom det tas i bruk for nasjonale anskaffelser. EU har satt følgende mål om at all informasjon om anskaffelsesmuligheter og innsending av tilbud skal foreligge elektronisk innenfor følgende tidsrom; innkjøpsentraler 18. april 2017, statlige myndigheter 1. januar 2018 og andre offentlige myndigheter, herunder kommuner og fylkeskommuner 1. juli 2018.

Egenerklærings skjema

Egenerklærings skjemaet er innført for å lette leverandørens dokumentasjon av kvalifikasjonskravene, dokumentasjon på at det ikke foreligger avvisningsgrunner og at leverandøren oppfyller utvelgelseskriteriene. Det betyr at den som vinner kontrakten først skal dokumentere at kravene er oppfylt før tildeling av kontrakten. Oppdragsgiver vil imidlertid til enhver tid kunne kreve oversendt faktisk dokumentasjon på at kravene er oppfylt. Leverandørene bør derfor ha dokumentasjonen klar dersom en slik forespørsel skulle komme.

Lærlingeordning

Oppdragsgiver har plikt til å stille krav til bruk av lærlinger for kontrakter med en varighet over tre måneder og med en kontraktsverdi over 1,1 mill. for statlige etater og 1,75 mill. for andre oppdragsgivere. Kravet gjelder for tjenestekontrakter og bygg- og anleggskontrakter, men ikke for varekontrakter. Lærlingene skal delta i arbeidet med å oppfylle kontrakten. Kravene gjelder både for norske og utenlandske bedrifter. Det er utarbeidet en egen forskrift om lærlinger. ©



Av seniorrådgiver
Knut Erik Lie, NKRF

Skillet mellom drift og investering – KRS nr. 4 er fastsatt som endelig standard

GKRS har nå fastsatt KRS nr. 4 «Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet» som endelig standard. I denne artikkelen omtales noen sentrale forhold i standarden.

Før vi går nærmere inn i standarden, ser vi på hvorfor kommuneregnskapet skiller mellom drift og investering.

Hvorfor skille mellom drift og investering?

Kommuneloven fremhever prinsippet om bærekraftig utvikling. Bærekraftig utvikling dreier seg om å handle i et generasjonsperspektiv, det vil si å ta de valg som tar hensyn til senere generasjoners behovsdekning og handlefrihet. Målet om en bærekraftig økonomisk utvikling omtales også som generasjonsprinsippet, og vi finner det igjen i forarbeidene til kommuneloven som det finansielle ansvarsprinsipp. Det innebærer at de som drar nytte av et tilbud også skal dekke kostnadene ved tilbudet, og at utgiftene tilpasses inntektene innenfor en gitt tidsperiode.

Dette har igjen sammenheng med formuesbevaringsprinsippet og handlingsreglene i kommuneloven, dvs.:

- Balansekravet
- Begrensningene i adgangen til låneopptak og avdragsbestemmelsene
- Skillet mellom drift og investering

Kommunelovutvalget var også opptatt av skillet mellom drift og investering. Utvalget uttaler blant annet at «*prinsippet om at den løpende driften bare skal finansieres av løpende inntekter, er bærende for en sunn økonomisk husholdning. Prinsippet gir et grunnlag for en langsiktig økonomiforvaltning.*»¹ Lovutvalget foreslår også en mer fremtredende og tydelig lovfesting av skillet mellom drift og investering enn det som er tilfelle i dag.

KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

KRS nr. 4 ble første gang fastsatt som foreløpig standard i desember 2003, med virkning fra regnskapsåret 2005. Da hadde det i januar 2003 blitt fastsatt et notat om «Tiltak av investeringsmessig karakter» som tok for seg noen utvalgte spørsmål.

¹ NOU 2016: 4 Ny kommunelov, kapittel 19.7.3.1

I 2008-2009 ble det foretatt en forholdsvis omfattende revisjon av standarden. Revidert KRS nr. 4 ble fastsatt i desember 2009 og trådte i kraft fra 2010.

En foreløpig standard skal virke minst ett årsoppgjør før de blir vurdert omgjort til endelige. I 2015 var det sånn sett på høy tid å foreta en ny gjennomgang av KRS nr. 4. Forslag til endringer i standarden var på høring sommeren/høsten 2016, hvor det blant annet ble signalisert mulig omgjøring av KRS nr. 4 til endelig standard.

Selv om fagkomiteen har foretatt en relativt omfattende gjennomgang av standarden, er resultatet en forholdsvis begrenset revisjon, uten store realitetsendringer.

Forholdet mellom KRS nr. 2 og KRS nr. 4

Det er en tett sammenheng mellom KRS nr. 2 «Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter» og KRS nr. 4. KRS nr. 4 definerer kriterier for klassifisering av tiltak som investeringer. Et tiltak kan f.eks. være en innvendig oppussing og opprusting av en sykehjemsavdeling. Det er KRS nr. 4 som setter kriteriene for å vurdere om utgiftene til dette tiltaket kan føres i investeringsregnskapet.

KRS nr. 2 definerer på sin side hvilke utgifter som kan henføres til tiltaket og dermed inngå i anskaffelseskost for anleggsmidlet. Dersom en konkluderer med at opprustingen av sykehjemsavdelingen er en investering, er det KRS nr. 2 som regulerer spørsmålet om enkeltutgifter som f.eks. prosjektlederlønn, brakkeleie og renteutgifter kan henføres til anskaffelseskost.

Forholdet til NS 3454 Livssyklus kostnader for byggverk

KRS nr. 4 har til nå hatt en formell kobling til NS 3454 «Livssyklus kostnader for byggverk», ved at det var tatt inn i standarden at skillet mellom påkostning og vedlikehold bygde på definisjoner i NS 3454. Denne formelle koblingen er nå tatt ut. Først og fremst fordi de to standardene har ulikt formål.

NS 3454 definerer kostnadsposter og klargjør forholdet og sammenhengen mellom disse. Livssyklus-kostnadene omfatter alle kostnader som påløper ved oppføring, bruk og avhending av en bygningsdel eller et byggverk. KRS nr. 4 skal på sin side klargjøre hvilke utgifter som skal regnskapsføres i hhv. driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

NS 3454 kan utgjøre et utgangspunkt for å trekke skillet mellom drift og investering, men klassifisering etter NS 3454 må uansett avstemmes mot KRS nr. 4.

Kriterier for å klassifisere utgifter som investeringer

Det er varige og vesentlige utgifter som kan regnskapsføres i investeringsregnskapet. Varighetskriteriet på 3 år er beholdt uendret. Enkelte høringsinstanser foreslo å øke dette til 5 år, noe som kan bli aktuelt å vurdere nærmere ved en senere anledning.

Vesentlighetskriteriet, dvs. grensa på kr 100.000 er også opprettholdt, men det er gjort et unntak for tomter og andre ikke-avskrivbare driftsmidler av varig verdi.

Bidrag til andres investeringer

Gir kommunen tilskudd til andre juridiske enheters investeringer, er det en driftsutgift for kommunen. Andre juridiske enheter omfatter bl.a. interkommunale selskaper, aksjeselskaper, stiftelser mv. Eneste unntak er investeringstilskudd til kirkelig fellesråd, der kommunen har en forpliktelse iht. kirkeoven.

Kommunale foretak (KF) er en del av kommunen som juridisk person, slik at kommunen kan overføre midler til KF over investeringsregnskapet og vise versa. Som det fremgår av KRS nr. 10, skal skillet mellom drift og investering opprettholdes ved slike overføringer. Dvs. at dersom det overføres midler fra investeringsfond til KF, er dette bundet til investeringsformål i KF-et.

I sjeldne tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre hvem sine investeringer kommunen bidrar til. Dette kan f.eks. være tilfelle ved kommunale bidrag til flomsikring. Basert på tolkningsuttalelser fra departementet² er det tatt inn et punkt i standarden om utgifter til investeringer i varige faste installasjoner på annen manns grunn. Slike utgifter kan føres i investeringsregnskapet dersom installasjonene først og fremst skal ivareta lokalsamfunnets interesser og ikke grunneiers. Dette gjelder tilfeller hvor hverken kommunen eller andre vil være å anse som reelle eiere, samt at grunneier ikke har, eller har svært begrenset, råderett over anlegget. Det antas å være svært få tilfeller hvor dette punktet i standarden vil komme til anvendelse.

Avgrensningen mellom påkostning og vedlikehold

De vanskeligste vurderingene i skillet mellom drift og investering gjelder sontringen mellom påkostning og vedlikehold. Påkostning skiller seg fra vedlikehold ved

at utgifter til påkostning er av investeringsmessig karakter. Påkostninger skal utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen. Vedlikeholdsutgifter skal utgiftsføres i driftsregnskapet.

Her vil det ofte ikke foreligge klare svar, slik at det må utøves skjønn. Standarden understreker at dette skjønnnet må utøves innenfor de rammene lov, forskrift og KRS nr. 4 setter. Skjønnutøvelsen bør begrunnes og dokumenteres.

Det er først og fremst standardheving og tiltak som innebærer omgjøring til en annen stand, f.eks. ombygging, som kan klassifiseres som påkostning. Slike tiltak er i utgangspunktet forholdsvis enkle å vurdere, selv om det kan være utfordrende å vurdere om et tiltak innebærer standardheving utover samme relative standard.

Vanskeligere er det nok likevel å vurdere om andre tiltak kan anses som påkostning fordi de innebærer at bruksverdien øker. Med bruksverdi forstås verdien av anleggsmidlets gjenværende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet, dvs. anleggsmidlets kapasitet til å bidra i tjenesteproduksjonen. Dette kan være snakk om tiltak som innebærer økt forventet levetid, økt kapasitet eller imøtekommer nye krav fra brukere eller myndigheter. En større rehabilitering kan være et slikt tiltak, men her kan det være vanskelige skjønnsmessige vurderinger i forhold til om det utelukkende er snakk om forsømt vedlikehold.

Ikke-løpende inntekter

På inntektssiden er det ikke større endringer i standarden. Som ikke-løpende inntekter regnes i korte trekk:

- Inntekter ved salg av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.
- Inntekter ved salg av finansielle anleggsmidler, med unntak av beregnet avkastning ved salg av aksjer, jf. regnskapsforskriften § 3 fjerde ledd.
- Andre inntekter som reelt sett innebærer tilbakebetaling av en investering.
- Andre inntekter som er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig.

Ikrafttredelse og veien videre

KRS nr. 4 ble fastsatt som endelig standard i mai 2017. Den trer i kraft fra budsjett- og regnskapsåret 2018. Endringene i standarden er imidlertid ikke større enn at anvendelse også i 2017-regnskapene bør være uproblematisk.

Ingen regnskapsstandarder, hverken foreløpige eller endelige, vil være «hugget i stein» til evig tid. De må endres i takt med at rammebetingelsene og verden rundt endres. I løpet av et par år vil den nye kommuneloven være fastsatt, noe som vil medføre nye regnskapsforskrifter. Det innebærer igjen at samtlige regnskapsstandarder, herunder KRS nr. 4, må gjennomgås for å tilpasses til ny kommunelov. Det kan derfor påregnes en ny revisjon av KRS nr. 4 om ikke alt for lang tid. ©

² Brev til Overhalla kommune av 24. april 2007 og Grong kommune av 18. juni 2009.



Av revisjonssjef **Per-Martin Svendsen**
og forvaltningsrevisor **Kristin Løseth**,
Bærum kommunerevisjon

Oppgavefordeling mellom revisjon og sekretariat

Artikkelen problematiserer sekretariatenes rolle knyttet til saksfremleggene fra revisjonen. Etter vårt synspunkt bør revisjonen utarbeide saksfremleggene. I artikkelen begrunner vi hvorfor.

Kommunerevisoren 2/2017 skriver medlemmer i Kontrollutvalgskomiteen en artikkel som tar sikte på å avklare rollene og fordeling av oppgaver mellom revisjon og sekretariat. I dag er ikke disse rollene tydelig beskrevet, noe som har ført til ulik rolleforståelse og praksis i sekretariatene. Etter vår oppfatning går artikkelforfatterne langt i å trekke slutninger om egen myndighet og oppgavefordeling som vi ikke kan se at det foreligger rettslig grunnlag for. I denne artikkelen vil vi se nærmere på og problematisere noen av de synspunktene som kommer frem i artikkelen, først og fremst sekretariatets rolle og ansvar når revisjonen oversender en rapport via sekretariatet til kontrollutvalget. Vår artikkel tar utgangspunkt i en sak knyttet til forvaltningsrevisjon, men tilsvarende prinsipper kan også legges til grunn for andre saker som revisjonen legger frem for kontrollutvalget.

Kontrollutvalget er kommunestyrets eget kontrollorgan som skal føre tilsyn med administrasjonen på kommunestyrets vegne.¹ Kontrollutvalget gir revisjonen oppdrag med å gjennomføre forvaltningsrevisjoner for å kontrollere og føre tilsyn med kommunens administrasjon. Sekretariatet er kontrollutvalgets operative ledd som skal påse at de saker som skal behandles av kontrollutvalget er «forsvarlig utredet» og at utvalgets vedtak blir iverksatt av administrasjonen.² I artikkelen viser komiteemedlemmene til at en av sekretariatenes oppgaver er saksbehandling, og at dette innebærer «å utarbeide grunnlag for en beslutning eller et vedtak i utvalget, det vil si å lage et saksfremlegg.» Med saksfremlegg forstår vi i denne sammenheng et sammendrag av forvaltningsrapportens hovedinnhold med forslag til vedtak, som

sammen med rapporten danner grunnlag for den beslutning kontrollutvalget skal treffe. Saksfremlegget som utarbeides på bakgrunn av en forvaltningsrapport, vil ofte være en av flere saker på sakslisten som skal til behandling i kontrollutvalget. Vi kan ikke se at artikkelforfatterne har grunnlag for å trekke en slutning om at sekretariatet skal skrive saksfremlegg i alle saker, også i de saker som er utredet og konkludert av revisjonen. Vi er imidlertid kjent med at det mange steder har etablert seg en praksis der sekretariatet utarbeider samtlige saksfremlegg med forslag til vedtak. Vi mener at dette kan være problematisk av flere grunner og at saksfremlegget med forslag til vedtak kan og bør fremmes av revisjonen som ansvarlig for utredningen.

For det første er det ingen klar hjemmel for at det er sekretariatene som skal utarbeide saksfremlegg i saker som fremmes av revisjonen.

For det andre stilles det visse grunnleggende krav til gjennomføringen av en forvaltningsrevisjon. Saksbehandlingen skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området. Dette innebærer blant annet krav om at tema som skal undersøkes skal være forsvarlig utredet, at det skal gjøres forsvarlige vurderinger og konklusjoner, og at regelverkets krav om etterprøvningsbarhet og kontradiksjon blir ivaretatt.³ Det er disse prinsippene rapporten med anbefalinger bygger på. Tilsvarende krav er ikke stilt ikke til sekretariatenes arbeid.

For det tredje mener vi det kan være uheldig at sekretariatet gir sin egen fremstilling av saken, herunder tilføyer nye opplysninger i saksfremlegget. Det kan både komme i konflikt med kravet til forsvarlig

1 Jf. kommuneloven § 77

2 Jf. forskrift om kontrollutvalg § 20

3 Jf. forskrift om revisjon §§7 og 8 og RSK 001

saksbehandling, herunder kravet om forsvarlig saksopplysning og kontradiksjon. Videre kan det skape uklarhet med hensyn om det er revisjonen eller sekretariatet som uttaler seg. Hvis sekretariatet vurderer at det er nødvendig å tilføye nye opplysninger eller ser behov for andre endringer i rapporten, mener vi det er nødvendig at dette tas opp med revisor som må vurdere om de nye opplysningene innebærer at rapporten bør endres eventuelt forelegges administrasjonen på nytt.

Vi er også kjent med at noen hevder at sekretariatets rolle kan sammenlignes med rådmannens, og viser til at kommuneloven har en tilsvarende formulering for saker fra administrasjonen som skal behandles av folkevalgte organer.⁴ Etter vår vurdering er ikke administrasjonssjefens og sekretariatets rolle sammenlignbare. Rådmannen er administrasjonens øverste leder og ansvarlig for administrasjonens saksbehandling, og må stå inne for at det som står der er riktig og faglig forsvarlig. Sekretariatet tilrettelegger for kontrollutvalgets arbeid, men er ikke ansvarlig for det faglige innholdet av revisjonens rapporter. Vi mener at også dette er et argument mot at sekretariatene forfatter saksfremlegg basert på revisjonens utredning. Det er revisjonen som er ansvarlig for den faglige kvaliteten på rapportene som sendes til kontrollutvalget via sekretariatet. Sekretariatet er et tilretteleggerorgan for kontrollutvalget, ikke en instans som kan overprøve beretninger og rapporter som avgis av revisor på revisors selvstendige faglige ansvar.⁵ Dagens praksis kan i noen tilfeller gi inntrykk av at sekretariatet overprøver revisjonens rapporter gjennom å tilføye opplysninger og fremme andre forslag til vedtak enn revisors anbefalinger. Grunnlaget for å mene noe om det faglige innholdet i rapporten forutsetter at sekretariatet gjør vurderinger som per i dag er lagt til revisjonen. Dette kommer i konflikt med gjeldende rett om at sekretariatene ikke skal utføre revisjonsoppgaver.⁶ Hvilke dokumenter sekretariatet for øvrig legger ved saker fra revisjonen når de fremmes for kontrollutvalget mener vi at sekretariatet må avklare med kontrollutvalget som definerer sekretariatets oppgaver.⁷

Det sekretariatet kan påse er om revisjonen har svart på bestillingen fra kontrollutvalget og at rapporten er i samsvar med RSK 001, herunder at det er redegjort for relevante revisjonskriterier og at administrasjonssjefens uttalelse er inntatt i rapporten.⁸ Det ligger i dette et ansvar for å passe på at formalitetene i rapporten er i orden, og si i fra om åpenbare

mangler, for eksempel der rapporten ikke viser nødvendig sammenheng mellom problemstillinger, revisjonskriterier, faktum, vurderinger og konklusjoner.⁹ Vi finner støtte for dette synspunktet i en tolkning fra 2010 hvor departementet uttaler at «Rapporter og beretninger skal gå via sekretariatet, men i slike saker vil sekretariatets saksforberedelse være en formalitet».¹⁰ Hvis sekretariatet vurderer at rapporten har formelle mangler må sekretariatet ta kontakt med revisjonen om det og eventuelt sende rapporten tilbake til revisjonen for ny gjennomgang. Der det oppstår uenighet har departementet uttalt følgende om forholdet mellom kontrollutvalget og forvaltningsrevisor:¹¹

Eventuelle uenighet mellom kontrollutvalget og forvaltningsrevisor (...) vil enten måtte løses som ledd i dialogen før rapporten overleveres endelig til kontrollutvalget eller ved at kontrollutvalget gjør sine egne vurderinger i sitt saksfremlegg til kommunestyret. Kontrollutvalget kan ikke endre en forvaltningsrapport slik at det fremstår som om forvaltningsrevisor har kommet til andre konklusjoner enn det den faktisk kom til. Kommunestyret må være trygg på at det som oppgis å være forvaltningsrevisors vurdering, faktisk er dennes vurdering.

Etter vår oppfatning kan en praksis der sekretariatet skriver saksfremlegget i saker fra revisjonen bidra til å skape uklarhet rundt resultatet av revisjonen, hva som er henholdsvis sekretariatet og revisjonens vurderinger. Dette mener vi er en uheldig praksis som bør opphøre. Avslutningsvis finner vi grunn til å påpeke at det bør foretas en gjennomgang av begreper slik at det blir klart hva som menes med sak, saksforberedelse, saksbehandling, og saksfremlegg. ☺

9 Jf. Kommuneloven kapittel 12, forskrift om kontrollutvalg og forskrift om revisjon.

10 Tolkningsuttalelse 26.6. 2015 fra KMD punkt 6 Kontrollutvalg, revisjon og sekretariat

11 Tolkningsuttalelse 25.11.2010 fra KMD

4 Jf. kommuneloven § 23

5 Sak 05/3440, KMDs brev i forbindelse med utarbeidelse av et felles reglement for kontrollutvalget

6 Jf. merknader til forskrift om kontrollutvalg § 20

7 Jf. forskrift om kontrollutvalg § 20 fjerde ledd

8 Jf. Kontrollutvalgsveilederen side 56

KOMMUNEREVISJONEN VEST, VEST-AGDER IKS



Astrid Mathisen Solberg (44) tiltrådte som forvaltningsrevisor 1. mai 2017. Hun er utdannet jurist, med tillegg innen økonomi og revisjon. Hun har tidligere jobbet som seniorskattejurist i Skatteetaten og som rådgiver/jurist i Riksrevisjonen.



Sébastien M. Hille (32) tiltrådte som forvaltningsrevisor 2. mai 2017. Han har erfaring som selvstendig næringsdrivende og har jobbet i flere år som forsker og prosjektleder i Forsvaret. Sébastien har blant annet mastergrad i jus, økonomi og ledelse.

SALTEN KOMMUNEREVISJON IKS



Mailen Evjen (42) har bachelor i Statsvitenskap og er i slutfasen med sin master i Samfunnsvitenskap med statsvitenskapelig ferdypning. Hun kommer fra stilling som rådgiver hos sosial- og vergemålsavdelingen hos Fylkesmannen i Nordland.



Bjørn Vegard Gamst (42) er utdannet jurist og kommer fra stilling som rådgiver i Arbeidstilsynet. Han har også erfaring fra skatteetaten og NAV.

INDRE ØSTFOLD KOMMUNEREVISJON IKS



Frank Willy Vindløy Larsen (51) er ansatt som prosjektbasert forvaltningsrevisor fra april 2017. Larsen har en cand. mag grad i økonomiske fag fra Høgskolen i Buskerud og mastergrad i offentlig administrasjon fra Copenhagen Business School. Han er også cand. theol fra Universitet i Oslo. Larsen har bred kommunal erfaring som rådmann, kommunalsjef og kirkeverge. Han har også politisk erfaring fra kommunestyre og Storting. Larsen er bosatt i Fredrikstad.



Sten Morten Henningsmoen (44) er ansatt som forvaltningsrevisor fra mai 2017. Henningsmoen har erfaring fra kommunal sektor som personal- og organisasjonsrådgiver i Aremark kommune og prosjektkoordinator i Trøgstad kommune, og som folkevalgt i Marker kommune i perioden 2011-2017. Fra tidligere har han erfaring som it-ingeniør og tillitsvalgt ved UiO. Han er utdannet cand. mag. fra UiO med fagene filosofi, historie og sosiologi. Henningsmoen er bosatt i Marker.

ROGALAND REVISJON IKS



Rune Haukaas er ansatt som oppdragsansvarlig/leder for regnskapsrevisjonen fra august 2017. Han kommer fra stillingen som direktør i PwC i Kristiansand. Rune er statsautorisert revisor (NHH) og jurist (Universitetet i Bergen). I tillegg har han grunnfag i offentlig politikk og administrasjon fra Universitet i Tromsø. Rune har 19 års erfaring fra

revisjon og rådgivning overfor store virksomheter og konsern, både offentlige og private, herunder 10 år fra kommunal og fylkeskommunal revisjon. Han har jobbet med helseforetak siden 2007 og har hatt ansvar for revisjon og rådgivning mot Sørlandet sykehus HF. Rune har opparbeidet særskilt kompetanse knyttet til merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon og har også arbeidet med organisering av interkommunalt arbeid.

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

E-post: post@nkrf.no

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

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

Ansvarlig redaktør:
Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året: 2.1., 1.3., 2.5., 3.7., 1.9. og 1.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementpris:
Kr 400 pr. år

Forsidebilde:
Bjørn Bråthen

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:
Merkur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vik
0115 Oslo



Kommunebarometeret 2017 er nå klart med endelige Kostra-tall. Bestill i dag!

Fra brukerundersøkelse gjort i 2016:

77%

Mener Kommunebarometeret
er et svært
nyttig eller nyttig verktøy.

87%

Mener det er svært nyttig
eller nyttig å sammenligne
sin egen kommune
med andre kommuner.

65%

Mener Kommunebarometeret
er svært nyttig eller nyttig i en
sammenslåingsprosess.

For mer informasjon
og bestilling:

Web: kommunebarometeret.no

E-post: barometer@kommunal-rapport.no

Tel: 24 13 64 50


Kommunal
Rapport
kommunal-rapport.no