



**Les mer om:**

**Forslag til ny revisorlov**

**Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon?**

**Erfaringer med ny revisjonsberetning**

- |  |   |
|--|---|
| <p><b>2</b> <b>50 år siden</b><br/>Torbjørn Olsen</p> <p><b>3</b> <b>NKRF, Arendalsuka og andre uker</b><br/>Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p><b>4</b> <b>Forslag til ny revisorlov</b><br/>Unn Helen Aarvold, kommunerevisor i Oslo og medlem av lovutvalget</p> <p><b>9</b> <b>Artikkelprisen 2016</b></p> <p><b>10</b> <b>Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon? – del 2</b><br/>Anders Svarholt, seksjonsleder forvaltningsrevisjon, Østfold kommunerevisjon IKS</p> <p><b>16</b> <b>Demokratiutfordringer ved omdømmehåndtering i kommunene</b><br/>Martin Sollund Krane, seniorrådgiver, K-Sekretariatet IKS</p> | <p><b>19</b> <b>Erfaringer med ny revisjonsberetning i kommuner og fylkeskommuner</b><br/>Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF</p> <p><b>23</b> <b>Internkontroll eller internrevisjon?</b><br/>Bjørn Ølberg, seniorrådgiver, Bergen kommune</p> <p><b>27</b> <b>Kvalitetskontroll 2016 – noen refleksjoner</b><br/>Cicel T. Aarrestad, leder i NKRFs kvalitetskontrollkomite, statsaut. revisor og revisjonsdirektør i Rogaland Revisjon IKS</p> <p><b>31</b> <b>Nytt om navn</b><br/>Romerike revisjon IKS<br/>NKRF<br/>Nye tillitsvalgte i NKRF</p> |
|--|---|

## 50 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

**F**or 50 år siden var det ikke uvanlig at «Kommunerevisoren» trykte relevante artikler fra andre fagblad. Et av disse bladene var «Herredskassereren», kommunekassererforbundets blad. Denne gang gjaldt det en artikkel skrevet av en kommunekasserer i en mindre kommune «Trekkkontrollordningen i mindre og mellomstore kommuner.» Innledningsvis ble det innrømmet at trekkkontrollen var forsømt i de fleste kommuner. Deretter ble problemet med å få tilsatt kvalifiserte kontrollører beskrevet, før en løsning ble skissert: «Jeg tror at en akseptabel og tilfredsstillende løsning i mange tilfeller vil være at den nåværende ordning med felles kommunale distriktsrevisjoner opphører. Hver kommune bør da kunne stilles fritt ved eventuell ansettelse av kombinert stilling som kommunerevisor/trekkkontrollør.»

Blant de som hadde kommentarer til saken var kommunerevisor Ragnar Johannessen, noen år senere formann i NKRF. Han uttrykte bl.a. «Etter min mening er det naturlig at de tanker artikkelen gir uttrykk for blir nøye vurdert og at man også kunne gå så langt som til å tenke seg ordningen gjennomført i mellomstore og

større kommuner, dvs. at trekkkontrollen generelt blir pålagt kommunerevisor».

Daværende forbundsformann, distriktsrevisor Oskar Eriksen, var heller ikke fremmed for tanken og framholdt bl.a. «Min personlige mening er dog at det hadde vært naturlig om trekkettersynskontrollen hadde vært lagt til kommunerevisor – distriktsrevisor, i det revisors daglige arbeid jo er å kontrollere regnskap av ulik art. Revisors utdanning er jo vanligvis lagt opp med kontrollarbeid som siktepunkt.»

Naturlig nok kom også Skattedirektoratet på banen. Fra det hold ble først redegjort for gjeldende regelverk på området og visse prinsipielle spørsmål, herunder at trekkkontroll var en kommunal oppgave. Dette førte til følgende konklusjon fra Skattedirektoratet: «Vi viser i denne forbindelse til Normalinstruksen for kommunerevisor der det bl.a. er bestemt at personer som har lønnet arbeid i kommunens tjeneste ikke kan tilsettes som kommunerevisor. En stillingskombinasjon som antydnet av nevnte kommunekasserer synes således å være i lite overensstemmelse med nevnte bestemmelse i Normalinstruksen.»



Styreleder **Per Olav Nilsen**

## NKRF, Arendalsuka og andre uker

I skrivende stund er jeg i Arendal. Arendalsuka er i gang. Denne uka er Arendal en møteplass for mange samfunnsdebattanter i Norge.

**D**e kommer fra politiske partier, interesseorganisasjoner, forskningsinstitusjoner, næringsliv, stat, kommuner med flere. Det er over 700 arrangementer med ulike debatter, foredrag med mer.

På mange måter symboliserer denne møteplassen det som er så fint med det norske samfunnet: Ytringsfriheten og samfunnsdebatten, selve demokratiet. Og i en slik sammenheng hører Norges Kommunerevisorforbund hjemme.

Vi skal bidra til at demokratiet vedlikeholdes og utvikler seg. Vi skal bidra til å påse at politiske vedtak blir fulgt opp og at fellesskapets verdier bli forvaltet på en fornuftig måte. Vi skal være på vakt for fellesskapets verdier!

Jeg skal bruke tida godt her i Arendal, og presentere NKRF der det er mulig. Men den viktigste jobben er det NKRFs medlemmer som gjør, hver dag, i kommune-Norge. Det er vårt daglige arbeid for å bedre den kommunale egenkontrollen. Det er også arbeidet med å synliggjøre den jobben vi gjør, men det skjer ikke daglig. Det er viktig at informasjonsdelen av vårt arbeid blir prioritert.

NKRF skal bidra til å utvikle den kommunale egenkontrollen, og vi vil også ta initiativ overfor tilsynsmyndigheter til et bedre samarbeid og en bedre koordinering av kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunene. Her kan vi lære av hverandre, og gjør vi det, vil det komme kommunene til gode.

Det blir en spennende og innholdsrik høst. Årsmøtet i Haugesund i juni vedtok en strategi med

flere satsningsområder. Her ble det blant annet lagt vekt på vår rolle som et standardsettende organ og arbeidet for å ivareta kompetansen til våre medlemmer. Videre er styrking av den kommunale egenkontrollen og vår rolle som samarbeidspartner for myndighetene vektlagt. Vi skal arbeide for kontrollutvalgenes og våre medlemmers rammevilkår – og vi skal bli mer synlige i den offentlige debatten. Styret er nå i ferd med å lage en tiltaksplan for å virkeliggjøre disse satsningsområdene. Vi tar gjerne i mot innspill til tiltak fra alle som er opptatt av kommunal egenkontroll.

Leser man aviser og ser på tv, får man inntrykk av det er her i Arendal det skjer. Og det stemmer nok det - denne uka. Men de resterende 51 ukene i året, er det i kommune-Norge det skjer. Og det er der NKRF skal være – året rundt – på vakt for fellesskapets verdier. ☉

«Men de resterende 51 ukene i året, er det i kommune-Norge det skjer. Og det er der NKRF skal være – året rundt – på vakt for fellesskapets verdier.»



Av **Unn Helen Aarvold**, kommunerevisor i Oslo og medlem av lovutvalget

# FORSLAG TIL NY REVISORLOV

For NKRF var de viktigste områdene i arbeidet med ny revisorlov godkjenning av praksis fra regnskapsrevisjon i kommunal sektor samt reglene for etterutdanning.

**U**ndertegnede har representert NKRF i Revisor- og regnskapsførerlovutvalget som ble oppnevnt i oktober 2015. Utvalget avga sin innstilling til ny revisorlov 29. juni. Revisorloven regulerer ikke revisjon av kommuner-/fylkeskommuner (heretter benevnt kommuner), men revisorloven har tradisjonelt påvirket bestemmelsene om revisjon i kommunelov og forskrift.

For å forsere konklusjonen noe kan jeg innledningsvis si at lovutvalget foreslår mer fleksible regler for etterutdanning. Det var imidlertid ikke flertall i utvalget for å likestille praksis fra kommunal og privat regnskapsrevisjon. Jeg har derfor tatt initiativ til en dissens på lovbestemmelsen som gjelder praksis.

NOU 2017: 15 Revisorloven vil ventelig sendes på høring i august. Tidligste tidspunkt for ikrafttredelse for ny lov er 2019, men det kan også bli 2020. Utvalget er enig på de fleste, men ikke alle områder. Det er dissenser med ulike tilslutninger. Jeg vil i artikkelen ikke komme nærmere inn på dissenser utover den som gjelder praksis fra offentlig revisjon. Før jeg går nærmere inn på de viktigste endringer i forslaget fra utvalget vil jeg først kort si noe om bakgrunn for arbeidet i utvalget.

## Bakgrunn og mandat

Nåværende revisorlov er rundt 20 år, og det har vært behov for en modernisering av loven. EU vedtok i 2014 et nytt revisjonsdirektiv som gjelder revisjon generelt samt en forordning som gjelder allmenninteresseselskap. Som EØS-medlem vil Norge være forpliktet til å implementere disse.

Det fremgår av mandatet at lovutvalget skal legge vekt på de hensyn som ligger til grunn for de nye EU-reglene, og særlig revisors rolle som allmenhetens tillitsperson.

Utvalget ble blant annet bedt om å

- legge til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet. Utvalget skulle utrede og komme med forslag til regler om hensiktsmessige rammer for rapportering til revisjonsutvalg, styre og offentlige myndigheter, som kan bidra til å forhindre og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet hos den revisjonspliktige.
- vurdere om praksis fra offentlig og privat revisjon bør sidestilles.

Jeg vil i denne artikkelen gjøre kort rede for utvalgets forslag når det gjelder innholdet i revisors oppgaver etter revisorloven før jeg kommer inn på de viktigste endringene utvalget foreslår. Jeg kommer kort inn på noen av bestemmelsene opp mot kommunelovutvalgets forslag og kommenterer også enkelte utfordringer når både revisorloven og bestemmelsene om revisjon i kommuneloven står foran endringer.

## Revisors oppgaver og ansvar

Utvalget foreslår ikke vesentlige endringer i revisors oppgaver og ansvar. Lovutvalget har ønsket å tydeliggjøre

- formålet med revisjonen i en formålsbestemmelse

- at revisors rolle når det gjelder økonomisk kriminalitet og bokføring er en del av revisjonen.

Lovforslaget er tydeligere enn gjeldende revisorlov på at god revisjonsskikk og revisjonsstandardene er rammen for utførelse av revisjonen. Utvalget har lagt vekt på at egne lovbestemmelser om *hva som skal inngå* i en lovfestet revisjon kan gi en tydeligere ramme for bestemmelsene om revisors plikter ved utførelsen av revisjonen. Utvalget har i noe større grad enn direktivet, forordningen og gjeldende lov presisert hvilke forhold som forventes analysert i henhold til god revisjonsskikk.

Utvalget mener at revisjonens innhold vanskelig lar seg detaljregulere i lovs form, og har vurdert at loven bør gi overordnede retningslinjer for utførelsen av revisjonen. Nærmere retningslinjer om revisjonens innhold gis etter utvalgets vurdering mest hensiktsmessig gjennom lovkravet om å følge god revisjonsskikk. Dette er den samme innfallsvinkelen kommunelovutvalget hadde når det gjelder bestemmelser om revisjon. Begge lovutvalgene har også foreslått å flytte mer av bestemmelsene fra forskrift til lov.

Revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis. Kriteriet er hentet fra direktivet og internasjonale standarder, og peker på en kritisk tilnærming. Revisor skal spesielt være oppmerksom på omstendigheter som kan føre til relevant feilinformasjon.

Loven blir tydeligere på at revisjonens formål er å skape tillit til at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Det er fortsatt presiseringer om økonomisk kriminalitet og bokføring i lovteksten fra utvalget, og det er tydeliggjort at dette er en del av revisjonen.

### Rapportering fra revisor

Mandatet trakk særlig frem revisors rolle i forbindelse med rapportering som et element for å bidra til å forhindre økonomisk kriminalitet. Revisors rapportering foregår i hovedsak gjennom revisjonsberetning samt kommunikasjon med styret, revisjonsutvalg, offentlige myndigheter mv.

#### *- Revisjonsberetningen*

Flertallet i utvalget har på dette området vært opptatt av viktigheten av en internasjonalt harmonisert revisjonsberetning. Det er derfor ingen særnorske tillegg i den revisjonsberetningen utvalget legger opp til i sitt forslag. Dette medfører at revisjonsberetningen som utvalget foreslår, ikke vil inkludere forhold rundt registrering og dokumentasjon, bortsett fra selvsagt hvis forholdene i seg selv krever presisering eller forbehold.

For kommunal sektor vil det fortsatt være slik at revisjonsberetningen har tillegg sammenlignet med privat sektor, i og med at revisor skal uttale seg om budsjett. I forslaget fra kommunelovutvalget er det i

t tillegg lagt opp til at revisor skal uttale seg om registrering og dokumentasjon i kommunen.

#### *- Annen rapportering fra revisor*

Utvalget har vært opptatt av at relevant og viktig informasjon som revisor avdekker under revisjonen, skal gjøres kjent til riktig tid og på riktig nivå i revidert virksomhet. Dette styres av de internasjonale revisjonsstandardene for kommunikasjon, og flertallet i utvalget har derfor falt ned på at det ikke er nødvendig å regulere dette i lov.

Med forslaget fra lovutvalget tydeliggjøres det at det er informasjon om forhold som styret bør gjøres kjent med *for å kunne ivareta sitt ansvar og sine oppgaver* som skal rapporteres fra revisor til styret. Det presiseres videre at dette inkluderer vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Dette vil etter utvalgets mening føre til mer relevant rapportering fra revisor til styret.

Når det gjelder rapportering til styret har utvalget foreslått at revisor i sin skriftlige kommunikasjon skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp. Videre foreslår utvalget en plikt for revisor til å se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Flertallet i utvalget ønsket å gå bort fra kravet om nummererte brev. I stedet foreslår utvalget at det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter bestemmelsene i revisorloven. På denne måten mener utvalget å legge opp til en noe mer fleksibel og mindre teknologiavhengig løsning for kommunikasjon med styret mv. Kommunelovutvalget har foreslått å videreføre begrepet nummererte brev.

### Revisorbekreftelser

Revisorbekreftelser benyttes for å øke tilliten til ulike former for rapportering for bruker(e). Lovutvalget har lagt vekt på betydningen av brukernes tillit til revisorbekreftelsene, og har foreslått at alle lovbestemte revisorbekreftelser skal omfattes av loven. Videre foreslår utvalget at avtalte bekreftelser også skal omfattes med mindre revisors uttalelse bare skal brukes overfor oppdragsgiver og *det står i uttalelsen at loven ikke gjelder*.

Bakgrunnen for forslaget er at utvalget mener at det bør stilles visse krav i loven til revisors plikter og ansvar ved oppdrag om revisorbekreftelser. I avgrensningen av hvilke bekreftelsesoppdrag som nærmere bestemt bør lovreguleres, har utvalget lagt vekt på om hensynet til brukerne av bekreftelsen tilsier at tilliten til revisors uttalelse bør beskyttes ved lov. Når det gjelder avtalte bekreftelser, er det blant annet lagt vekt på en forventning om at revisoren og måten arbeidet utføres på er underlagt revisorloven og Finanstilsynets kontroll.

Revisorbekreftelser en stor del av den oppgaven kommunale og fylkeskommunale regnskapsrevisorer utfører som en del av revisjonsoppdraget. Det har over tid vært skapt tvil og usikkerhet om hvilke revisorbekreftelser revisor i slike revisjonsenheter kan attestere / utføre. Jeg har sett det som viktig å søke å redusere usikkerheten og avklare hvilke revisorbekreftelser som kan utføres fra en kommunal enhet og NOU'en inneholder en omtale av dette. Det tydeliggjøres at revisjon av kommuner ikke reguleres av revisorloven, og oppgaver som følger som en naturlig følge av oppgaven som kommunens revisor heller ikke er ment å reguleres av revisorloven. Kommunens revisor kan utføre alle revisorbekreftelser som følger som en naturlig del av det å være revisor i en kommune, uansett om dette gjøres fra privat eller kommunal revisjonsenhet.

I det videre vil jeg gå inn på de viktigste endringer i det lovforslaget utvalget fremmer.

#### **Revisorutdanningen og godkjenning som autorisert revisor**

Utvalget foreslår at det skal være et krav om å ha en relevant mastergrad for å få revisorgodkjenning. Relevant i denne sammenheng vil være master i revisjon og regnskap samt i økonomi og administrasjon, ev. tilsvarende fra utlandet. Utdanningen må inkludere et tilstrekkelig antall studiepoeng i kjernefag. Forslaget medfører at det ikke vil være nødvendig med ett års tilleggsutdanning for kandidater som tar master i økonomi og administrasjon.

Revisorene møter er stadig mer spesialisert og sammensatt næringsliv med høy endringstakt, der virksomhetene drives etter ulike og til dels komplekse forretningsmodeller. Lovutvalget mener at et solid teoretisk grunnlag er helt sentralt for revisorenes evne til å ivareta sin funksjon i møte med et slikt næringsliv.

Bachelorutdanning vil, etter utvalgets forslag, ikke være tilstrekkelig utdanning for revisorer *etter revisorloven* i fremtiden. Kommunelovutvalget har lagt opp til at bachelor fortsatt skal være tilstrekkelig utdanning ved revisjon av kommuner. Med den kompleksiteten vi ser i kommunene er det, etter min oppfatning, ikke naturlig at det er lavere krav til utdanning for en revisor i en kommune enn for revisorer i næringslivet generelt. Det er videre grunn til å anta at de private revisjonsselskapene i fremtiden ikke vil ha revisorer med bachelor. Slik sett kan det oppfattes å være ulik kompetanse mellom kommunale og private revisjonsenheter. Det er også grunn til å tro at forslaget fra utvalget, hvis det får gjennomslagskraft, vil bidra til at tilbudet av bachelorutdanning for revisorer reduseres kraftig.

Utvalget foreslår at alle registrerte revisorer blir statsautoriserte ved lovens ikrafttredelse, og har

foreslått en overgangsordning for bachelorkandidater som er i relevant praksis. Hvis forslaget blir lov betyr det, siden praksis fra revisjon av kommuner og private ikke sidestilles, at revisorer med bachelor som kun har praksis fra offentlig revisjon ikke vil bli statsautoriserte revisorer etter overgangsordningen – hvis de ikke i overgangsperioden har ett års praksis i privat revisjon. Denne effekten er selvsagt ikke ønskelig, og det er viktig at denne forskjellsbehandlingen av revisorer med bachelor mellom offentlig og privat virksomhet kommer frem i høringsrunden.

Utvalget foreslår ikke endringer i bestemmelsene om nødvendig praksis før man godkjennes som statsautorisert revisor. Det lå i mandatet at utvalget særskilt skulle vurdere om praksis fra privat og offentlig revisjon skulle sidestilles. Det har skjedd store endringer både i regelverk og kommuners kompleksitet, samtidig har det vært en stor utvikling av offentlig og kommunal revisjon siden forrige revisorlov kom i 1999. Utvalget har i utredningen beskrevet praksis fra kommunal regnskapsrevisjon og synliggjort at det ikke er særlige forskjeller i praktisering og innhold i revisjon av en kommune og av annen virksomhet. Utvalgets flertall har likevel falt ned på at praksisen ikke foreslåes side- eller likestilles.

Flertallet i utvalget la dermed vekt på at kommunale revisjonsenheter i liten grad har praksis med revisjon etter revisorloven, selv om revisjonen utføres etter samme standarder og innholdet i oppgavene er tilnærmet like. I tillegg la flertallet vekt på at kommunale revisjonsenheter i mindre grad reviderer regnskap som er avlagt etter regnskapsloven. Det at kommunale revisjonsenheter ikke er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet var også et moment som flertallet var opptatt av. På dette punktet er det dissens i utvalget, der undertegnede sammen med representantene for Økokrim og Skatt Øst har argumentert for og foreslått en lovtekst som likestiller regnskapsrevisjon i kommunale revisjonsenheter med regnskapsrevisjon i private revisjonsenheter. Jeg forutsetter at medlemmene og NKRF arbeider videre for å få gehør for den alternative lovteksten i høringsrunden. Pr. juli har styret i NKRF sammen med KS Bedrift sendt en henvendelse til Kommunal- og moderniseringsdepartementet om saken.

Positivt for kommunal revisjon er det at utredningen trekker frem forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som en del av den offentlige revisjonen og synliggjør at også praksis fra slik revisjon kan inngå i de to årene som er godkjent som praksis fra offentlig revisjon.

#### **Etterutdanning**

Utvalget mener at økt kompleksitet og hyppige endringer gjør det nødvendig at kravene til etterutdanning legger til rette for mer differensierte etterutdan-

## «Jeg har derfor tatt initiativ til en dissens på lovbestemmelsen som gjelder praksis.»

ningsløp tilpasset de faglige behovene til den enkelte revisor. Utvalget foreslår derfor mer fleksible regler for etterutdanning, blant annet at det ikke lenger skal være krav om minste timetall i enkeltfag. På linje med det som er kravet i sammenlignbare land foreslår utvalget å øke rammen fra 105 til 120 timer over tre år. Opplæringen skal være innenfor fagkretsen for en mastergrad som gir grunnlag for revisorgodkjenning.

Utvalget mener at etterutdanningen bør gi mulighet for spesialisering og fordypning samtidig som at alle må oppdatere sin generelle revisorkompetanse. Utvalget foreslår derfor at også andre former for strukturert opplæring enn kurs kan godkjennes og inntil 30 timer av etterutdanningen foreslås å kunne være artikkelskriving, sensoroppgaver mv. Det legges med dette forslaget til rette for faglig oppdatering ut fra hva den enkelte revisor har behov for.

Utvalget foreslår at etterutdanningen skal dokumenteres etter nærmere krav. Deltakelse skal være sannsynliggjort. Dokumentasjon av strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen. Utvalget foreslår at revisoren, som i dag, skal kunne fremvise en samlet oppstilling over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode, med fordeling på fagemnene som utgjør sentral revisorkompetanse – finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett.

### **Godkjenning av revisjonsselskaper og registrering av revisorer og revisjonsselskap**

Utvalget foreslår å videreføre anledningen man har i dagens lov til å drive revisjon i enkeltpersonforetak (ENK), men innfører samtidig en registreringsplikt og visse andre plikter for ENK'et. Samvirkeformen kommer også inn i loven som mulig organisasjonsform for revisjonsselskap.

Utvalget vurderte om det skulle være anledning til å drive revisjonsvirksomhet i ENK eller ikke, og kom til at hensynet til organisasjonsfriheten veier tyngre enn de hensynene som taler for å begrense adgangen til å drive revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak. Utvalget mente at det også var tungtvei-

ende at revisjonsdirektivet ikke setter krav om organisasjonsform og dermed heller ikke begrenser adgangen til å drive revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak.

Utvalget har konkludert med at det bør lovfestes en plikt for statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Lovfestet revisjon har en viktig samfunnsmessig funksjon, og revisorer er derfor underlagt særskilt regulering og offentlig tilsyn. Reguleringen skal bidra til åpenhet og til at revisjon drives i ordnede former. Foretaksregisteret er offentlig og har til hensikt å klargjøre ansvarsforhold i foretakene som registreres. Registrering av enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret vil bidra til det.

På denne bakgrunn mener utvalget at en statsautorisert revisor fortsatt bør kunne velges personlig som revisor og utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser i eget navn.

Når det gjelder hvilke revisjonsselskap som skal kunne godkjennes som revisjonsselskap av Finanstilsynet etter revisorloven så gjelder fortsatt de samme krav til sammensetning av styret og stemmene i selskapets øverste organ som tidligere. Dette er EU-regler som Norge er pålagt å operere innenfor. Det vil derfor fortsatt være slik at egne kommunerevisjoner, IKS'er eller andre former for kommunale revisjonsheter som eies av kommunen/kommuner i fellesskap ikke kan godkjennes som revisjonsselskap etter revisorloven. Slike revisjonsheter kan fortsatt ikke påta seg oppdrag etter revisorloven.

Utvalget foreslår videre at alle revisorer og revisjonsselskap som kan ta på seg revisjonsoppdrag eller oppdrag om revisorbekreftelser etter revisorloven skal registreres i et register hos Finanstilsynet.

Formålet med registeret er å beskytte tredjepart-sinteresser. Ved å ha et offentlig register hvor alle som er tildelt en offentlig godkjenning tydelig fremgår, skal registeret gjøre det enklere for de som har behov for en revisor. Etter gjeldende rett er det slik at ikke alle som er autorisert revisor, har rett til å utføre lovpliktig revisjon av årsregnskap til revisjonspliktig foretak. Vedkommende som skal søke etter en

«Utvalget foreslår at alle registrerte revisorer blir statsautoriserte ved lovens ikrafttredelse, og har foreslått en overgangsordning for bachelor-kandidater som er i relevant praksis.»

revisor må vite at retten til å utføre lovpliktig revisjon er knyttet til tittelen som «ansvarlig revisor». Utvalget har vurdert det slik at man neppe kan forvente at alle som ønsker å engasjere en revisor vet dette, og mener at dagens Revisorregister fremstår egnet til å mislede brukerne av registeret. Det er uheldig.

Utvalget foreslår å fjerne det at man skal ha særskilte regler for ansvarlige revisorer, som til nå har vært de som reviderer virksomheter, og for fremtiden kun operere med statsautoriserte revisorer i revisorregisteret. Opplysninger som registreres i Revisorregisteret bør utelukkende knyttes til de som har rett til å utføre lovpliktig revisjon.

Dette medfører også at statsautoriserte revisorer som fortsatt ønsker å stå i Revisorregisteret løpende må oppfylle lovens krav om etterutdanning.

### **Oppdragsansvar**

Utvalget anser at godkjenning som statsautorisert revisor i seg selv bør gi grunnlag for å kunne utpekes som oppdragsansvarlig revisor eller velges som revisor. Forslaget innebærer, som nevnt, at alle statsautoriserte revisorer må oppfylle krav til etterutdanning. Utvalget legger vekt på at dette er ordningen etter revisjonsdirektivet og i de andre landene i EU/EØS.

### **Regler om uavhengighet**

Utvalget foreslår uavhengighetsregler i tråd med EU-direktivet uten særnorske tillegg. Dette impliserer at kretsen av nærstående blir vesentlig redusert. I dag omfattes ektefelle/samboer, foreldre, besteforeldre, barn, barnebarn og søsken, samt ektefelle/samboer til alle disse personene og ektefelle/samboers mindreårige barn i egen husstand. Dette begrenses til ektefelle/samboer og slektninger i egen husstand i forslaget fra utvalget, som tilsvare EU-direktivet.

I forslaget fra utvalget bygges lovreglene om revisors uavhengighet opp på en annen måte enn i gjeldende revisorlov. Forslaget innebærer imidlertid ikke vesentlige endringer i de forhold som er til hinder for at revisor kan påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget.

Utvalget har vært opptatt av revisors rolle som tillitsperson. En grunnleggende forutsetning for å oppfylle dette formålet er brukernes tillit til at revisor har vært objektiv ved revisjonen av regnskapet. Både etter de gjeldende reglene i revisorloven og etter utvalgets forslag, er det overordnede kravet at revisor ikke kan revidere regnskapet hvis det foreligger en tilknytning til det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet.

### **Organisering av revisjonsvirksomheten**

Lovforslaget gjennomfører EU-direktivets bestemmelser. Direktivets bestemmelser er relativt omfattende, men siden de stort sett er i tråd med ISQC1 vil ikke de foreslåtte lovendringene faktisk medføre store endringer i forhold til dagens praksis blant revisjonsselskaper.

Utvalget foreslår videre at Finanstilsynets risikostyringsforskrift skal gjelde for revisjonsforetak. Med «revisjonsforetak» menes revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn (ENK). Med dette er revisorer som driver enkeltpersonforetak også foreslått omfattet av risikostyringsforskriften men med forenklet anvendelse.

EU-reglene om organisering av virksomheten gjelder bare lovfestet revisjon. Utvalget anser at god kvalitetsstyring er relevant også for oppdrag om revisorbekreftelser, og har foreslått anvendelse innenfor oppdrag etter revisorloven. Utvalget mener også at det vil være en fordel å kreve at revisorer må systematisere arbeidet med organisering, risikovurdering og styring i tråd med de overordnede prinsippene og rammen risikostyringsforskriften gir.

### **Erstatningsansvar og sikkerhetsstillelse**

På dette området nedsatte lovutvalget et underutvalg for å utrede mulige alternativ. Underutvalget var delt i to når det gjaldt hva de mente var anbefalt løsning.

Flertallet i lovutvalget gikk inn for at gjeldende rett videreføres, men med en presisering av muligheten til å lempe revisors ansvar. Videre går ut-



valget inn for å oppheve lovkrav om at revisor skal stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar.

### Sanksjoner

Utvalget foreslår at Finanstilsynet får hjemmel til å ilegge overtredelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å avgjøre revisjonsberetninger i en periode. Lovforslaget innebærer at det kan ilegges gebyr på inntil en million kroner. Overtredelsesgebyr skal kun ilegges revisjonsforetak, ikke oppdragsansvarlige revisorer og revisormedarbeidere.

Lovutvalget har lagt vekt på at sanksjoner skal være effektive, målrettede og forholdsmessige. De enkelte sanksjonene skal kunne benyttes mot lovbrudd der prevensjonshensynet tilsier en reaksjon. Utvalget antar at et maksimalt beløp på inntil en million kroner vil gi den tilsiktede preventive effekten.

### Kort om revisjonsforordningen

Norge er pålagt å implementere EU-forordningen som den er – det innebærer også muligheter for egne valg (opsjoner) på enkelte områder. Forordningen pålegger revisor og foretaket særskilte plikter, og gjelder kun ved revisjon av allmenninteresseselskap. Jeg omtaler ikke dette ytterligere.

### Forholdet til bestemmelser om revisjon i kommuneloven

Kommuneloven står foran en større endring etter kommunelovutvalgets arbeid. Kommunelovutvalget, som avgjorde sin innstilling i NOU 2016: 4, la vekt på å

likestille finansiell revisjon for kommuner med finansiell revisjon av private virksomheter der det var naturlig. Utvalget la blant annet opp til bestemmelser om revisjon for kommuner som var ment å være tilsvarende bestemmelsene i revisorloven på flere områder. Dette fremkommer i NOU'en fra kommunelovutvalget under punkt 26.2.3.2 *Lovforslaget er for en stor del likelydende med tilsvarende regler i revisorloven. Dette markerer at finansiell revisjon i kommuner tilsvarer finansiell revisjon i privat sektor, med de lovbestemte tillegg og tilpasninger som er nødvendige ut fra kommunespesifikke forhold.* Det er ikke ideelt at endringer i revisorloven kommer i etterkant av kommunelovutvalgets arbeid.

Lovutvalget som har arbeidet med revisorloven foreslår nå en revisorlov som, selv om den ikke nødvendigvis medfører store endringer i innholdet i revisjonen, fremstår som en helt ny og vesentlig endret lov. Det vil, etter min oppfatning, være uheldig dersom man i arbeidet med revisjonsbestemmelsene i kommuneloven ikke ser hen til de endringer som er foreslått i revisorloven på de områdene hvor det var ment at kommunelovens bestemmelser skulle være likelydende med revisorlovens bestemmelser.

Forslaget til revisorlov som legges frem er overordnet og rammebasert. Slik mener jeg at utvalget har lagt opp til en fremtidsrettet lov, som kan fungere ved endringer i markeder og teknologi. Jeg håper imidlertid at høringsrunden og dertil følgende etterarbeid vil medføre at vi får en lov som like- eller sidestiller praksis fra regnskapsrevisjon i kommunal og privat virksomhet. ©

## Artikkelprisen 2016

### Anders Svarholt er tildelt Kommunerevisorens artikkelpris for 2016.

Svarholt, seksjonsleder forvaltningsrevisjon, Østfold kommunerevisjon IKS, ble tildelt prisen for artikkelen «*Samspillet mellom revisor og kontrollutvalget – hvordan oppnå gode forvaltningsrevisjoner?*», som sto i Kommunerevisoren nr. 3/2016.

I artikkelen redegjør Svarholt for noen utvalgte suksesskriterier som kan bidra til at forvaltningsrevisjon blir et av de viktigste verktøyene for kontrollutvalget. Den bygger på hvordan samarbeidet og ansvarsfordelingen er mellom Østfold kommunerevisjon IKS og deres kontrollutvalg.

Leserne av Kommunerevisoren har tydeligvis også satt pris på artikkelen. Den toppet bl.a. lista over de mest leste artiklene på kommunerevisoren.no i 2016.





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

# Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon? – del 2

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?

**Y**telsens økonomiske verdi er et naturlig utgangspunkt i utilbørighetsvurderingen i de tilfellene der denne kan fastlegges. Som nevnt (i del 1<sup>1</sup>) vil noen gaver ikke være utilbørlige, men for øvrig sier forarbeidene at det ikke kan gis noe generelt svar på hvor verdifull en fordel kan være for at den skal kunne sies å være utilbørlig. Begrunnelsen er at det vil kunne variere ut ifra omstendighetene. Her tydeliggjøres det altså at verdien isolert sett som oftest ikke vil være tilstrekkelig til å avgjøre om en fordel er utilbørlig – i alle fall ikke i tvilstilfellene.

En flaske vin eller et gavekort av beskjeden verdi, eksempelvis som takk for at man har håndtert en oppgave på en god måte, utgjør ikke en utilbørlig fordel. Dette vil være et typisk tilfelle som det strider imot den alminnelige rettsbevissthet å kriminalisere. Et tilsvarende eksempel vil kunne være der en hjemmesykepleier mottar en blomsterbukett av en pasient som takk for god omsorg. En slik gave kan ikke karakteriseres som utilbørlig, og de aller fleste av oss ville dessuten oppfatte det som uhøflig ikke å ta imot buketten.

Eksemplet får imidlertid et mer utilbørlig preg dersom sykepleieren mottar penger fra pasienten, selv også i de tilfeller summen tilsvarer verdien på blomsterbuketten. Det finnes ikke rettspraksis hvor noen har blitt dømt for korrupsjon kun på grunnlag av «bagatellmessige beløp»<sup>2</sup>, men det må antas at

1 Del 1 av denne artikkelen er tatt inn i Kommunerevisoren nr. 4/2017.

2 I LE-2012-190280 «Trafikkuhell-saken» ble tiltalte domfelt for simpel aktiv korrupsjon fordi han hadde tilbudt to politimenn 500 kroner for å ordne en sak «pent og stille». Dommen illustrerer at det ikke skal et spesielt høyt beløp til for å kunne dømmes for korrupsjon, men i dette tilfellet var det nok først og fremst forsøket på å påvirke offentlige tjenestemenn med et klart formål om å slippe unna, som tippet vektskålen.

en fordel i form av penger som utgangspunkt rammes. Begrunnelsen er at penger i seg selv er mer egnet til å påvirke mottakeren. For omverden vil det også lettere kunne stilles spørsmålsteget ved fordeler i form av rene penger, enn andre typer fordeler. Dersom det hadde vært snakk om et større beløp eller for eksempel løfter om fremtidig arv og lignende, er det opplagt at forholdet ville vært klart utilbørlig.<sup>3</sup>

Det foreligger lite rettspraksis som berører skjæringspunktet mellom lovlige fordeler og straffbar korrupsjon hvor retten uttaler seg om verdien isolert sett. Et eksempel er imidlertid «Siemens-saken»<sup>4</sup>. I saken ble to ansatte i Siemens og Stortingets ombudsmann for forsvaret satt under tiltalte for simpel aktiv korrupsjon, som følge av at Siemens hadde betalt golfreiser til nåværende og tidligere ansatte i forsvaret. Reisene var kun ment som forlystelse og hadde ikke noe faglig innhold. I drøftelsen av om utilbørighetsvilkåret var oppfylt uttalte tingretten at:

«Størrelsen på fordelen er i foreleggene angitt til kr 19.191,-. Dette gir en gjennomsnittlig fordel på ca. kr 6 400,- for hver av de tre. (...) Etter rettens syn er beløpenes størrelse, isolert sett, uten tvil av en slik størrelse at det tilsier at fordelene er å anse som utilbørlig.»<sup>5</sup>

Rettens forståelse stemmer godt overens med normen som forarbeidene legger opp til. Både i tilknytning til offentlig og privat sektor så fremheves det at studiereiser og lignende må ha et faglig innhold. Er dette ikke tilfelle vil «... f.eks. et gratis cruise

3 De aller fleste kommuner har i dag etiske retningslinjer eller bestemmelser i personalreglementet, som sier noe om hva slags gaver ansatte har lov til å motta. Eksemplet ville dessuten klart ha blitt rammet av helsepersonelloven § 9, 2. ledd.

4 TOSLO-2008-171401.

5 TOSLO-2008-171401, s. 7.

som i hemmelighet tilbys en innkjøper *fort* bli ansett utilbørlig, og det uavhengig av om vedkommende innkjøper er privatansatt eller offentlig tjenestemann.» (min understrekning)<sup>6</sup>. Her ser man også hvordan det rådende moralsynet i samfunnet har endret seg siden loven ble vedtatt, og at forarbeidene neppe kan tolkes bokstavelig. Med grunnlag i tingrettsavgjørelsen er det vel overveiende sannsynlig at noe slikt opplagt ville bli sett på som en utilbørlig fordel i dag. Dette innebærer at kundepleieaktiviteter hvor formålet først og fremst er personlig forlystelse og relasjonsbygging uten faglig innhold, lett vil kunne bli betraktet som utilbørlig. Dette må også gjelde der beløpet er lavere, jf. tingrettens utsagn om at beløpene *uten tvil* innebærer at fordelene er utilbørlig. Motsatt betyr det at dersom turen faktisk har et faglig innhold, vil dette trekke i retning av tilbørlighet. Et slikt eksempel finner man i «Screen-Communications-saken»<sup>7</sup>. Her ble to personer tiltalt for passiv korrupsjon, fordi de hver for seg blant annet hadde mottatt en reise til en verdi av 10.000. En av mottakerne trodde han skulle på en tur med faglig innhold, og ble av den grunn frikjent. Den andre mottakeren var tydelig på at han betraktet reisen som en privat forlystelsestur, og ble dømt for forholdet.

Typiske reklameartikler vil heller ikke være utilbørlige. Dette er gjerne mindre verdifulle objekter, noe som også forutsettes i forarbeidene. Tilsvarende betraktninger fremkommer i NOU 2002: 22 hvor det først vises til at det er lov til å motta blomster eller konfekt, men også «... noe mer kostbare gjenstander med reklameformål eller i form av vareprøver – særlig dersom gjenstanden er påstemplet firma eller annet som viser reklamefunksjonen.»<sup>8</sup> Samtidig må det også her trekkes en grense. Det er gjenstander som er *noe mer kostbare enn* blomster og konfekt som kan utveksles. Terskelen overskrides antakeligvis med god margin dersom det for eksempel er snakk om en skinnjakke med firmalogoen trykket på innsiden av jakkeslaget, eller en dress uten logo overheadet. For det første overstiger verdien det som normalt er vanlig ved reklameartikler, og skjult logo kan også føre til at mottakeren i større grad vil være tilbøyelig til å utnytte gjenstanden til sitt bruk. Fordelen vil med andre ord være større for mottakeren. Tilsvarende vil gjelde dersom en IT-leverandør bestemmer seg for å dele ut gratis PC-er med påtrykket logo til eksisterende og potensielle kunder. Slike gaver har en høyere verdi – både materielt og bruksmessig – og vil ha et betydelig større påvirkningspotensial.

6 NOU 2002: 22, s. 39.

7 TOSLO-2008-32091. Screen Communications komplekset gjelder flere saker, hvor det er snakk om både aktiv og passiv bestikkelse. Denne fotnoten gjelder domfellelse for passiv korrupsjon rettet mot to tiltalte.

8 NOU 2002: 22, s. 39.

I forarbeidene vises det til at «Fordeler som mottas i forbindelse med vanlig representasjon (...) vil sjelden være å anse som utilbørlige»<sup>9</sup> Med vanlig representasjon siktes det til det som allerede er sagt ovenfor om reklamemateriell, men også til messer, fagsamlinger og lignende aktiviteter, hvor man normalt deltar sammen med andre selskaper og hvor arrangøren eksempelvis dekker deltakelse og bevertning. Tilsvarende må også gjelde dersom næringsavdelingen i en kommune skal ha møte med en lokal utbygger og blir påspandert en lunsj i den forbindelse. Er det derimot snakk om en bedre middag på restaurant på kvelden etter at møtet er avholdt, gjerne med tilhørende drikke, underholdning og uten noen faglig begrunnelse, vil forholdet fort befinne seg i gråsonen. Dersom middagen finner sted helt adskilt fra en naturlig forretningsmessig aktivitet må det antas at forholdet rammes som utilbørlig.<sup>10</sup> Begrunnelsen kan forankres i de interessene som korrupsjonsbestemmelsene skal verne. Tilliten til offentlig forvaltning og til næringslivet reduseres ikke av deltakelse på messer eller lunsjmøter, fordi dette er noe som «folk flest» oppfatter som rimelig og vanlig. Allmennheten eller konkurrenter vil imidlertid fort kunne miste tillit dersom omstendighetene rundt ytelsene som mottas bærer mer preg av smøring enn av normal forpleining.

En relativt fersk dom, som er særlig interessant når det gjelder skillet mellom kundepleie og straffbar korrupsjon, er «Ruter-saken».<sup>11</sup> Dommen omtales forholdsvis grundig, både fordi det er en avgjørelse fra Høyesterett, men også fordi saken er egnet til å illustrere den totalvurderingen som retten må foreta under tilbørlighetsvurderingen for å avgjøre om det er snakk om et klart klanderverdig forhold. I saken ble en tidligere driftssjef satt under tiltale for simpel korrupsjon, som følge av at han ved tre anledninger over en periode på to år hadde blitt påspandert middager og drikke av bussprodusenten Volvo. Samlet verdi utgjorde 4.400. Vedkommende ble dømt for korrupsjon i tingretten, men frikjent i lagmannsretten. Høyesterett forkastet påtalemyndighetens anke.

Høyesterett la primært vekt på fire momenter i sin tilbørlighetsvurdering; om det hadde vært et påvirkningsformål, om vedkommende hadde vært åpen om ytelsen, om det hadde forekommet brudd på interne retningslinjer, samt om representasjonen overgikk akseptabelt nivå for ansatte i offentlige selskaper. Det er verdt å bemerke at den økonomiske verdien av ytelsen ikke ble problematisert.

9 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s. 55.

10 Gyldigheten av eksemplene kan muligens diskuteres, jf. Høyesteretts avgjørelse i «Ruter-saken», men forskjellen er at eksemplene finner sted samtidig som man er i en forhandlings- eller myndighetsutøvelsessituasjon, i motsetning til hva tilfellet var i «Ruter-saken».

11 Rt-2014-786

«Her ser man også hvordan det rådende moralsynet i samfunnet har endret seg siden loven ble vedtatt, og at forarbeidene neppe kan tolkes bokstavelig..»

Høyesterett innledet med å presisere at ansatte i Ruter måtte underlegges samme strenge norm som offentlige tjenestemenn generelt, blant annet fordi selskapet var offentlig eid og heller ikke drev i konkurranseutsatt næring.

Når det gjaldt spørsmålet om formålet bak ytelsen, la Høyesterett til grunn at verken Volvos representant eller driftssjefen hadde noen tanke om at middagene hadde som siktemål å påvirke driftssjefen på noen som helst måte. Middagene, hvor også en representant fra selskapet som leverte rutetjenester til Ruter deltok, var ikke lagt til tidspunkter hvor det skulle fattes beslutninger i anbudssammenheng. Middagene bar tvert imot preg av normal relasjonsbygging og feiring av inngåtte kontrakter. Førstvoterende uttalte at:

«Når dette legges til grunn, foreligger det ikke noe påvirkningsmoment som i seg selv tilsier at A har opptrådt klanderverdig. Det følger i stedet av Høyesteretts dom i Rt-2009-130 avsnitt 37, at det bare i svært spesielle tilfeller vil være grunn til å dømme etter korrupsjonsbestemmelsen dersom en må helt se bort ifra at det foreligger et påvirkningsmoment.»<sup>12</sup>

Høyesterett fant heller ikke at driftssjefen hadde skjult sin deltakelse. Vedkommende hadde ikke avklart deltakelsen med sin nærmeste leder, men dette ble heller ikke ansett som nødvendig all den tid han selv hadde en selvstendig stilling. Han hadde imidlertid omtalt middagene overfor kollegaer, og middagene ble holdt i restaurantenes ordinære lokaler.

Høyesterett fant videre at vedkommende heller ikke hadde brutt Ruters etiske regler for innkjøp. Det ble for øvrig understreket at de etiske reglene var så generelt utformet, at de ikke under noen omstendighet ville kunne bli tillagt særlig vekt i utilbørlichetsvurderingen.

Når det gjaldt spørsmålet om selve representasjonen, henviste førstvoterende til uttalelser i forarbeidene om at også offentlig ansatte måtte kunne delta på representasjonsliknende arrangementer, og sa seg enig i det:

«Når en fordel ikke er av varig karakter, den konsumeres i tilknytning til det arrangementet som i seg selv er relevant for arbeidstakerens stilling, vil

<sup>12</sup> Premiss 35.

det normalt ikke være aktuelt å anvende straffelovens korrupsjonsbestemmelse. Slektskapet til andre former for ordinær kundepleie og tradisjonell kundekontakt er så sterkt at det skal mye til for at arrangementet må anses som så påkostet at deltakelsen kan anses som utilbørlich.»<sup>13</sup>

Førstvoterende, med tilslutning fra de øvrige dommerne, konkluderte med at vedkommende klart ikke hadde opptrådt utilbørlich.

Dommen er interessant på flere måter. Som nevnt ble selve verdien ikke problematisert, noe som kan tolkes dit hen at verdien isolert sett ikke ble betraktet som spesielt høy. Dette kan imidlertid ikke forstås som at en fordel av tilsvarende verdi objektivt sett ikke rammes av korrupsjonsbestemmelsen. Det er etter mitt skjønn mer nærliggende å forstå dommen slik at de andre momentene ble tillagt mer vekt, og at verdien var underordnet når omstendighetene ellers fremstod som tilbørliche, jf. sitatet ovenfor – særlig det at fordelene ikke var av varig karakter og at den ble fortært på stedet. Fordelen innebar således ingen bruksverdi for mottakeren. Det at Høyesterett dessuten bruker begrepet *klart*, kan også indikere at terskelen under de samme omstendighetene faktisk er høyere. Etter min oppfatning underbygges dette av en sidebemerkning i premiss 48, hvor det fremheves at avgjørelsen ikke har bydd på tvil:

«Det ligger ikke til domstolene å ta stilling til om A har opptrådt kritikkverdige. Når jeg i mitt votum har understreket at det bare er de klart klanderverdige handlinger som rammes, og at følgelig også mange kritikkverdige handlinger er straffri, finner jeg grunn til å understreke at dette er gjort for å klargjøre straffebestemmelsens rekkevidde, snarere enn som et ledd i begrunnelsen for resultatet i saken her – jeg har som nevnt ikke funnet avgjørelsen tvilsom.»

I dette perspektivet er dommen oppklarende fordi den bidrar til å kaste lys over hvordan ansatte i offentlig eide virksomheter kan forholde seg til korrupsjonsbestemmelsen.

Høyesteretts klare oppfatning står i sterk kontrast til tingrettens, som konkluderte med at «Så vel kostnadene som innholdet går godt ut over grensene for det som kan være uttrykk for en naturlig aner-

<sup>13</sup> Premiss 46.

«I dette perspektivet er dommen oppklarende fordi den bidrar til å kaste lys over hvordan ansatte i offentlig eide virksomheter kan forholde seg til korrupsjonsbestemmelsen.»

kjennelse.»<sup>14</sup> I motsetningen til Høyesterett, fant tingretten også at tiltalte ikke hadde vært åpen om arrangementene, samt at han hadde forbrutt seg mot selskapets etiske retningslinjer. At samme faktum blir bedømt så ulikt i tingretten og Høyesterett illustrerer utfordringene som ligger i utilbørlighetskriteriet. Dommen har derfor vært et viktig og kjærkomment bidrag når det gjelder å klarlegge grensen mellom lovlige fordeler og straffbar korrupsjon.

#### **Betydning av bransjepraksis, retningslinjer og kultur**

Ifølge forarbeidene må arbeids- eller oppdragsavtaler, og/eller interne retningslinjer i en virksomhet som sier noe om hvilke fordeler eller gaver som kan mottas, tillegges vesentlig vekt i utilbørlighetsvurderingen.<sup>15</sup> Tilsvarende gjelder sedvaner eller bransjepraksis i de tilfeller det ikke er utarbeidet retningslinjer. Dersom utveksling av fordeler skjer innenfor det som er fastsatt i slike dokumenter, eller i tråd med sedvane, så skal det i utgangspunktet litt til før utvekslingen kan straffeforfølges. Det betyr at det vil være viktig for en bedrift både å kjenne til hva som er akseptabelt i egen bransje og blant kundene. Dette gjelder særlig der kundene hører til offentlig sektor, da disse er underlagt en strengere norm.

Det kan imidlertid ikke være slik at man skal kunne omgå regelverket ved å tilpasse interne retningslinjer på en slik måte at terskelen blir særlig høy. Dersom en bedrift eller en bransje har retningslinjer eller en bransjepraksis som i stor grad tillater utveksling av forholdsvis kostbare fordeler, vil ikke dette i seg selv medføre at fordelene regnes som tilbørlig. I forarbeidene sies det at en festnet *ukultur* for aksept av utilbørlige fordeler ikke forhindrer påtalemyndigheten fra å straffeforfølge slike forhold. Sedvane og bransjekultur skal utgjøre et sentralt moment i utilbørlighetsvurderingen, men skal ikke nødvendigvis være avgjørende. Det har ingen betydning selv om ukulturen er nedfelt i retningslinjer.

<sup>14</sup> TOSLO-2013-69981, s. 4.

<sup>15</sup> Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s. 55. Betydningen av interne retningslinjer og antikorrupsjonsprogrammer vil også kunne ha stor betydning i avgjørelsen av om det skal ilegges foretaksstraff der en medarbeider har blitt domfelt for korrupsjon. Eksempelvis i Rt-2013-1025 «Norconsult-saken» saken var dette et moment som trakk i retning av at Høyesterett ikke ila foretaksstraff.

Et eksempel der angivelig bransjepraksis var fulgt, men hvor retten oppfattet dette som ukultur, er «Onninen-saken»<sup>16</sup> I saken ble salgssjefen i Onninen AS domfelt for simpel korrupsjon fordi han hadde betalt en feriereise til en verdi av 23.000 for en ingeniør i Forsvarsbygg. Forsvarsbygg gjorde på dette tidspunktet store innkjøp fra selskapet. Tiltalte erkjente de faktiske forhold, men poengterte at betalingen av reisen ikke skilte seg nevneverdig fra det som var vanlig i bransjen. Dette ble ikke vektlagt av retten. Retten fremhevet tvert imot selskapets ansvar for å foreta en selvstendig vurdering av om eksisterende bransjepraksis faktisk kunne sies å være i tråd med regelverket.

#### **Formålet med ytelsen**

Det er ikke et vilkår for straffeansvar at det kan påvises at formålet med ytelsen var å få mottakeren til å handle pliktstridig, men i henhold til forarbeidene skal formålet med bestikkelsen stå sentralt i utilbørlighetsvurderingen der dette kan påvises. Kan det bevises at det foreligger et påvirkningsformål, vil dette i seg selv normalt være nok til å kunne konkludere med at fordelene er utilbørlig. Dette er naturlig, i og med at det er selve påvirkningsformålet som er kjernen i korrupsjonsbegrepet og det som lovgiver ønsker å ramme. Motsatt vil det derfor kun unntaksvis være aktuelt med domfellelse for korrupsjon dersom en helt kan se bort i fra et påvirkningsmoment, jf. Høyesteretts uttalelse i Rt-2009-130. Uttalelsen har blitt diskutert i en artikkel i Lov og rett, hvor det antas at Høyesterett oppstiller et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt hva gjelder formålet.<sup>17</sup> Det antas at dersom tiltalte kan sannsynliggjøre at det ikke forelå noe påvirkningsformål overhodet, så vil vedkommende måtte frifinnes fordi fordelene da ikke vil være utilbørlig.

I samtlige av de dommene som det er henvist til, så ble formålet drøftet under utilbørlighetsvurderingen. I «Ruter-saken» konkluderte Høyesterett som nevnt med at det ikke kunne påvises noe påvirkningsformål. Selv om det ikke fremgår eksplisitt av dommen, er det ikke utenkelig at dette i seg selv var nok til å

<sup>16</sup> TTOTE-2006-33035.

<sup>17</sup> Torp, Sigurd Holter "Korrupsjon - formålets betydning for utilbørlighetsvurderingen" (2010)

«Sedvane og bransjekultur skal utgjøre et sentralt moment i utilbørighetsvurderingen, men skal ikke nødvendigvis være avgjørende.»

frikjenne driftssjefen. Tolkningen er rimelig sett hen til Høyesteretts uttalelse i Rt-2009-130 (som først-voterende henviste til), samt at Høyesterett fant at driftssjefen klart ikke hadde opptrådt utilbørlig og at avgjørelsen ikke var tvilsom.

#### Har det vært åpenhet om fordelene?

Åpenhet om utveksling av en fordel vil generelt ofte innebære at fordelene må karakteriseres som tilbørlig.<sup>18</sup> Åpenhet medfører gjennomsiktighet og reduserer muligheten for å la seg påvirke. Åpenhet medvirker til objektivitet fordi det vil være særlig viktig å være tydelig på at fordelene ikke har påvirket de beslutninger som fattes. Det vil være betraktelig lettere å mistenke illojal opptreden der ytelsen holdes skjult, og manglende åpenhet kan bli avgjørende i utilbørighetsvurderingen. I dette perspektivet spiller også åpenhet en sentral rolle i vurderingen av formålet med fordelene – det vil være vanskeligere å påvise et påvirkningsmoment dersom det er åpenhet rundt ytelsen.

Samtidig påpeker forarbeidene at vurderingen kan arte seg forskjellig avhengig av om man befinner seg i offentlig eller privat sektor. Forarbeidene viser til at selv en verdifull gave sjelden vil være utilbørlig i privat sektor ved åpenhet, mens terskelen vil være lavere i offentlig sektor. Begrunnelsen for denne forskjellen henger sammen med de interessene som skal ivaretas. I offentlig sektor må det tas vesentlig hensyn til tilliten til en objektiv og upartisk administrasjon, mens i privat sektor er det først og fremst hensynet til fri konkurranse som må tillegges vekt. Åpenhet om ytelsen trekker derfor ikke i like stor grad i retning av tilbørlighet i offentlig sektor, som i privat sektor. Tilsvarende betraktninger gjør seg gjeldende dersom det er gitt samtykke til å motta fordelene. Som utgangspunkt vil samtykke til å motta ytelsen medføre at den betraktes som tilbørlig i privat sektor, men ikke nødvendigvis i offentlig sektor.<sup>19</sup> Forarbeidene påpeker imidlertid at dette ikke må tøyes for langt i privat sektor, da det til syvende

og sist er skadevirkningene av korrupsjon bestemmelsene skal verne, ikke hovedmannens interesse. Dette må bety at dersom de andre momentene trekker i retning av utilbørighet, så skal det i utgangspunktet litt til før dette repareres av åpenhet og/eller samtykke.

#### Partenes stilling og forholdet dem i mellom

Hvilken posisjon man har vil ha betydning i utilbørighetsvurderingen. Bestemmelsen slik den er utformet stiller ikke krav om at man har selvstendig avgjørelsesmyndighet eller liknende vilkår. Det betyr at alle nivåer i en organisasjon er omfattet. Samtidig vil det i utilbørighetsvurderingen tillegges vekt om og i hvor stor grad man i realiteten har hatt noen mulighet til å la seg påvirke i den stillingen man er tilsatt i. Det må for eksempel antas at en med beslutningsmyndighet vil underkastes en strengere vurdering totalt sett, enn hva en ordinær medarbeider vil bli utsatt for.

Enkelte stillinger eller yrker må finne seg i å være underlagt en streng norm. Forarbeidene viser for eksempel til personer som utøver kontrollfunksjoner.<sup>20</sup> Typiske eksempler vil være tilsynsmyndigheter, revisorer, politi, dommere og private virksomheter som utfører tilsyns- og kontrollfunksjoner mv. Slike stillinger er avhengig av en sterk tillit i samfunnet, slik at det vil være nødvendig med en lav terskel for å opprettholde den.

På samme måte vil offentlig ansatte generelt være underlagt en strengere norm enn ansatte i privat sektor.<sup>21</sup> Også det offentlige er avhengig av å opprettholde tilliten til en upartisk og objektiv fremtreden. At offentlig ansatte og stillinger som har behov for særlig høy grad av tillit må underlegges en strengere norm, fremgår også indirekte ved å sammenstille § 387 med § 388 om grov korrupsjon. Her fremgår det at i vurderingen om korrupsjonen er

20 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s. 55. Mange av disse stillingene/yrkene har dessuten lovfestede krav til særlig uavhengighet eller objektivitet, noe som i seg selv medfører at det skal svært lite til før en gave anses som utilbørlig.

21 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s.56. For statlige ansatte følger en streng norm allerede av Lov om offentlige tjenestemenn § 20, og det fremgår på side 56 i forarbeidene at utilbørighetsnormen etter § 387 ikke er like streng som normen i tjml. § 20.

18 Ot.prp.nr. 78 (2002-2003), s. 55.

19 NOU 2002: 22, s. 39. I offentlig sektor må dette sees i sammenheng med kompetanse. Dersom samtykket medfører at man overskrider sin kompetanse, har samtykket i utgangspunktet ingen betydning.

grov, så skal det særlig legges vekt på om handlingen «... er forøvd av eller overfor offentlig tjenestemann eller noen annen ved brudd på den særlige tillit som følger med hans stilling, verv eller oppdrag». <sup>22</sup>


Det er også viktig å være oppmerksom på at forarbeidenes bruk av begrepet *offentlig tjenestemann* må tolkes vidt. Begrepet omfatter også ansatte i kommunal- og fylkeskommunal sektor, ansatte i kommunale virksomheter osv.

### Avsluttende kommentarer

I denne artikkelen har jeg pekt på noen momenter som er sentrale i vurderingen av om en fordel er utilbørlig eller ikke. Hensikten har vært å belyse skjæringspunktet mellom mottak/tilbud av lovlige fordeler og straffbar korrupsjon. Det presiseres at artikkelen på ingen måte er uttømmende, og et dypdykk i lovforarbeidene anbefales.

Det har vært hevdet at bestemmelsen er vanskelig å etterleve i praksis, men min påstand er at den tvert imot er oversiktlig å navigere etter i dag. Dette skyldes først og fremst rettspraksis gjennom de siste ti årene, og da særlig Høyesteretts avgjørelse i «Ruter-saken». Denne dommen har også blitt motatt som «manna fra himmelen» av aktørene i

<sup>22</sup> Straffeloven 2005, § 388, 1. ledd, bokstav a. Her understrekes også noe som er sentralt ved korrupsjonshandlinger – de innebærer et alvorlig brudd på den tilliten man har i kraft av ansettelses- eller oppdragsforholdet.

næringslivet, fordi den har skapt klarhet i noe man har oppfattet som et uoversiktlig og problematisk regelverk. Parallelt har samfunnets syn på korrupsjon som strafferettslig problem utviklet seg i tiden etter at korrupsjonsbestemmelsen trådte i kraft. Flere offentlig og private virksomheter, samt bransje- og interesseorganisasjoner, har utarbeidet egne retningslinjer for hva som er akseptabel forretningsførsel. Flere av disse oppstiller normalt også en strengere normterskel enn hva forarbeidene legger opp til, noe som i seg selv har en «klargjørende effekt». I dette perspektivet kan det derfor hevdes at forarbeidenes uttalelse om at ingen har noen grunn til å handle i randsonen av bestemmelsen har enda mer aktualitet nå enn hva den hadde i 2003. 

**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>).

## ► Aktuelle kurs nå:

*Faglig oppdatering og nettverksbygging!*

► B.1.0 Intro - kommuneregnskap	13. – 14. september	Gardermoen
► Samling for kontrollutvalgssekretærer 2017	13. – 14. september	Gardermoen
► C.2.16 Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon Nyhet!	26. september	Gardermoen
► A.3.10 Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon	26. – 27. september	Gardermoen
► C.2.6 Offentlige anskaffelser	17. – 18. oktober	Gardermoen
► C.2.8 Selvkostprinsippet og prissetting av komm. betalingstjenester	19. oktober	Gardermoen
► NKRFs Lederkonferanse 2017	24. – 25. oktober	Trondheim
► A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrev. – hvorfor og hvordan	1. – 2. november	Gardermoen
► C.1.7 Generell forvaltningsrett – kommuner	8. – 9. november	Gardermoen
► Fagtreff for regnskapsrevisorer 2017	15. – 16. november	Gardermoen
► A.2.48 Bli en mer bevisst rapportskriver! Kunsten å skrive gode rapporter Nyhet!	21. – 22. november	Gardermoen
► B.1.8 Hvordan utnytte KOSTRA-tallene i ulike analyser	28. – 29. november	Gardermoen

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



[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)





Av **Martin Sollund Krane**, seniorrådgiver,  
K-Sekretariatet IKS

# Demokratiutfordringer ved omdømmehåndtering i kommunene

Kan strategisk omdømmearbeid i kommunene, med bruk av blant annet teknikker fra PR-bransjen, true lokaldemokratiet?

**K**ommunale omdømmeprosjekter har i mange tilfeller vært opplevd som bidrag til optimisme i både kommuneadministrasjon og lokalsamfunn. De er sjelden kontroversielle eller gjenstand for særlig mye debatt. Likevel kan det være gode grunner til å rette et kritisk blikk mot visse aspekter ved fenomenet kommunal omdømmehåndtering, og dets mulige uintenderte konsekvenser for de grunnleggende betingelsene for demokratisk styring.

Ut fra en helt kortfattet definisjon refererer begrepet *omdømme* til omgivelsenes oppfatninger av en virksomhet, mens *omdømmehåndtering* betegner de aktivitetene en virksomhet planmessig utfører med det formål å styre hvordan virksomheten oppfattes av aktører i omgivelsene, samt styrke disse tillit til den. I løpet av de siste 10-15 årene har svært mange kommunale ledere i Norge blitt bevisstgjort om at kommunen deres har et omdømme – og som resultat av det blitt opptatt av omdømmehåndtering. Spørreundersøkelser gjennomført ved Universitetet i Tromsø i 2012 og 2015 sendt til alle norske kommuner, indikerer tydelig at et flertall av de norske kommunene på disse tidspunktene var opptatt av eget omdømme. Når det gjelder gjennomføring av omdømmemålinger, viser resultatene fra undersøkelsen i 2012 at av de 175 respondentene som besvarte undersøkelsen hadde 65,1 prosent oppgitt at deres kommune enten hadde gjennomført omdømmemåling av kommunen i løpet av de siste tre årene (32,6 prosent), eller at de hadde planer om å gjøre det i løpet av nærmeste framtid (32 prosent). I 2015-undersøkelsen ble tilsvarende spørsmål (med

tilsvarende svaralternativer) stilt, og andelen var da 44,6 prosent som oppga at kommunen enten hadde gjennomført omdømmemåling i løpet av de siste tre årene (28,6 prosent), eller hadde planer om å gjøre det i nærmeste framtid (17,8 prosent) var da 44,6 prosent.

Tallene bidrar til å styrke inntrykket av at mange sentrale aktører i norske kommuner har blitt opptatt av å bygge og vedlikeholde kommunens omdømme. Fenomenet har etter hvert blitt velkjent – og er samtidig fullt ut forståelig. De fleste som representerer en kommune vil at den skal framstå som en attraktiv arbeidsgiver og som et attraktivt sted å bo, jobbe og besøke. For mange småkommuner i distriktene handler det dessuten om å snu en negativ utvikling med nedlegging av arbeidsplasser og fraflytting som kan true selve eksistensen av lokalsamfunnet. Oppskrifter på forbedring av omdømme framstår gjerne som lettvinnt og attraktiv «medisin» mot en slik negativ utvikling. Drivkraften bak er ideen om at et forbedret omdømme vil forbedre attraktiviteten til kommunen – både som organisasjon og sted, og dermed lokke flere nye innbyggere, turister og næringsvirksomhet til kommunen. Offentlige midler sluses derfor inn i prosjekter som skal gjøre «kommunegrå» organisasjoner tidsriktige og attraktive blant annet gjennom bruk av verktøy hentet fra pr- og markedsføringsbransjen – det være seg slagord, moderne grafiske profiler, pr-kampanjer og lignende. Inspirasjonen kommer fra merkevarefilosofier utviklet med henblikk på private firmaer som konkurrerer i markeder. I praksis kan omdømmearbeidet i



«Tallene bidrar til å styrke inntrykket av at mange sentrale aktører i norske kommuner har blitt opptatt av å bygge og vedlikeholde kommunens omdømme.»

kommunene innebære flere ulike tiltak. Blant de vanligste – i tillegg til de mer synlige lanseringene av slagord og annonsekampanjer – er å utarbeide strategier for kommunikasjon og generelt prioritere og utvikle kultur for strategisk kommunikasjonsarbeid – gjerne gjennom ansettelse av egen kommunikasjonsdirektør og/eller innleie av eksterne konsulenter, kommunikasjonseksperter, omdømmeeksperter, reklamebyråer og andre.

Har ressursbruk på omdømmehåndtering hatt noen effekt? Tilgjengelig forskning tyder ikke på klare, målbare effekter hittil. I en publikasjon fra 2013 har Forskningsstiftelsen Fafo sammenfattet det som til da fantes av forskning på omdømmeprojekter i kommune-Norge (Fafo-notat 2013:14). Fafo slår i notatet fast at bare et fåtall av de kommunale omdømmeprojektene så langt har blitt evaluert av eksterne aktører, men at de evalueringene som er gjort stort sett ikke kan påvise noen effekter av prosjektene. Riktignok tar Fafo forbehold på bakgrunn av et begrenset kunnskapsgrunnlag, og samtidig det faktum at flere av omdømmeprojektene er ferske, og at det derfor ikke kan utelukkes at disse vil kunne oppnå ønskede effekter på lang sikt.

I kjølvannet av at tankegodset knyttet til merkevarebygging og omdømmehåndtering har befestet sin stilling i kommunesektoren, har det etablert seg et ikke ubetydelig marked for konsulenter, PR-rådgivere og reklamebyråer. Flere har hevdet at vi lever i et «merkebaresamfunn». Merkevarerstrategene påvirker ikke bare *hva* vi konsumerer, de påvirker også i stadig større grad *hvordan* vi konsumerer dette, våre handlingsmønstre og hva vi er opptatt av. Merkevarerbygging handler ikke lenger bare om produkter eller tjenester. Det er nå vanlig at organisasjonene bak produktene (eller tjenestene) vel så gjerne som å bygge produktmerkevarer, bygger firmamerkevarer. Det å forvalte en slik overordnet merkevare – eller et

*organisatorisk omdømme* – handler om bevisste forsøk på å styre folks oppfatninger om og forventninger til organisasjonen. Det er denne formen for omdømmetenkning som i stor grad har vunnet terreng i kommuneorganisasjonene.

Spørsmålet stilt innledningsvis i denne artikkelen (om hvorvidt strategisk omdømmehåndtering i kommunene kan true lokaldemokratiet) bunner i en bekymring om en uforutsett, men likefullt potensielt alvorlig, mulig bivirkning av den innflytelsen tenkningen knyttet til strategisk omdømmehåndtering kan få for organisasjonskulturen i offentlig sektor, herunder i kommunene. Nærmere bestemt handler bekymringen om at tankegodset knyttet til merkevare- og omdømmehåndtering på en grunnleggende måte kan bidra til å forandre kommuneorganisasjonenes måte å tenke om og håndtere informasjon og kommunikasjon.

En kommune som i stadig større grad blir opptatt av hvordan den oppfattes av aktører i omverdenen, og på en bevisst måte benytter strategiske virkemidler for å forsøke å styre omverdenens oppfatning av den, for eksempel gjennom omdømmeprojekter eller andre former for omdømmearbeid, kan sies å ha implementert omdømmehåndtering som strategi i organisasjonen – noe som vil påvirke organisasjonskultur og -praksiser. Det kan argumenteres for at en konsekvens av slik strategisk omdømmetenkning potensielt vil kunne være at den bidrar til å undergrave en av de helt sentrale forutsetningene for reelt fungerende lokaldemokrati, nemlig folkevalgtes og velgeres tilgang på informasjon preget av fullstendighet, etterrettelighet, nøytralitet og kunnskap – idealer som (sammen med likebehandling) utgjør et «byråkratisk etos», som tradisjonelt har preget offentlig forvaltning i Norge og andre land. Informasjon fra kommuneadministrasjonen om kommunens virksomhet og andre forhold i kommunen utgjør et betydningsfullt grunnlag for den offentlige debatten i

lokalsamfunnet, folkevalgtes beslutninger og innbyggernes valg.

Til tross for nesten tre tiår med *New-Public-Management*-reformer, er kommunen – som organisasjon betraktet – fortsatt grunnleggende forskjellig fra private firmaer, som representerer organisasjonsformen som utgjorde utgangspunktet for merkevare- og omdømmetenkningen. Kommuneorganisasjonen er kompleks, og den er ment å ivareta mange ulike (og av og til motstridende) verdier og målsetninger på en gang. Ikke minst har kommunen funksjon som *arena for lokaldemokrati*. Den er satt til å tilrettelegge for opplyst debatt og folkelig deltakelse i utvikling av gode lokalsamfunn. I et lokaldemokrati er velgerne og de folkevalgte avhengige av en kommuneadministrasjon som i alle saker etter beste evne informerer og kommuniserer så oppriktig og balansert som mulig. Dette er en forutsetning for et reelt lokaldemokrati. Tradisjonelt har kunnskap, nøytralitet og likebehandling vært idealer den offentlige forvaltningen har strukket seg etter i forbindelse med informasjons- og utredningsarbeid. Utfordringer kan tenkes å oppstå dersom omdømmefokuset medfører at disse idealene nedprioriteres til fordel for en tilnærming der informasjon og kommunikasjon primært betraktes som *redskaper* som har som oppgave å *påvirke omverdenens oppfatninger*, i litteraturen ofte kalt *strategisk kommunikasjon* eller *«corporate communication»*.

Frykten for en slik nedprioritering av tradisjonelle kommunikasjonsidealene er basert på at brorparten av litteraturen innen organisatorisk omdømmehåndtering preges av nettopp en vektlegging av strategisk kommunikasjon. Et sterkere fokus på styring av eget omdømme kan altså bidra til at det er den strategiske tilnærmingen til informasjon og kommunikasjon som i stadig større grad vil dominere i kommuneorganisasjonene – på bekostning av de tradisjonelle opplysningsidealene. En slik endring vil kunne bety at informasjon og utredninger fra kommuneadministrasjonen ikke lenger oppleves som like uhildet og etterrettelig. Dette kan igjen gå ut over den offentlige debattens kvalitet. Resultatet kan bli en utvikling der beslutningsgrunnlaget for lokalpolitikere og velgere stadig forringes. I så fall kan det altså være en reell fare for at omdømmefokuset etter hvert undergraver en av lokaldemokratiets aller mest grunnleggende forutsetninger, nemlig at velgere og beslutningstakere i et demokrati skal ha et mest mulig balansert og fullstendig informasjonsgrunnlag for sine beslutninger.

En beslektet bekymringsfull mulig bieffekt av strategisk tilnærming til kommunikasjon handler om de kommuneansattes ytringsbetingelser og opplevde ytringsfrihet. I mange kommuner er det utarbeidet strategier, retningslinjer eller policyer for

kommunikasjon som – ut fra lojalitetshensyn overfor ledelsen – i praksis begrenser ansattes mulighet til å uttrykke legitim faglig kritikk, misnøye eller uenighet som gjelder forhold og prioriteringer på arbeidsplassen overfor allmennheten – for eksempel i media. Dette utgjør åpenbart ytterligere utfordringer. Det er for det første problematisk med tanke på tjenestekvaliteten og det tilbudet brukerne av kommunale tjenester mottar, men det kan også sies å utgjøre en fare for lokaldemokratiet, fordi kvaliteten på det offentlige ordskiftet reduseres når vesentlige opplysninger blir undertrykt og utelatt fra den offentlige samtalen. I 2017 publiserte Fafo en rapport fra en undersøkelse av ytringsbetingelser, ytringsfrihet og varsling i norsk kommunal sektor. I denne rapporten refereres til at resultater fra en spørreundersøkelse Fafo gjennomførte blant kommunalt ansatte viser at 37 prosent av de spurte sa seg helt eller delvis enige i følgende påstand: *«Toppledelsen begrenser mine muligheter til å ytre meg offentlig av hensyn til virksomhetens omdømme»* (Fafo-rapport 2017:04). Blant annet dette funnet i Fafo-undersøkelsen gir indikasjoner på at en nokså stor andel av de ansatte i norske kommuner opplever at toppledelsens omdømmefokus er med på å begrense deres opplevde – og dermed i en forstand også reelle – muligheter for å ytre seg offentlig.

Et råd til kommuner som planlegger å iverksette eller som er i gang med gjennomføring av omdømmeprojekter eller annet strategisk omdømmearbeid, i lys av de mulige uintenderte og uheldige virkningene på betingelsene for måten kommunene fungerer på som arenaer for gode lokaldemokrati, kan være ikke å ukritisk implementere tankegods, verktøy og oppskrifter fra omdømme- og merkevarebyggingslitteraturen uten å tilpasse disse til de spesielle betingelsene som utgjøres av kommunesektoren. Det vil derimot være av helt vesentlig betydning å vie oppmerksomhet til kommunens særtrekk som organisasjon betraktet, og dens viktige funksjoner knyttet til å tilrettelegge for og ivareta, kvalitativt gode og levende lokaldemokratier når slike prosjekter iverksettes. ©

**Martin Sollund Krane** er statsviter og ph.d.-kandidat i statsvitenskap ved Universitetet i Tromsø – Norges arktiske universitet (UiT), tilknyttet forskningsprosjektet *“The challenges of building trust: Reputation and brand management in municipalities”* ([uit.no/forskning/mb](http://uit.no/forskning/mb)) og arbeider i dag som seniorrådgiver i K-Sekretariatet IKS ([www.k-sek.no](http://www.k-sek.no)).



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

# Erfaringer med ny revisjonsberetning i kommuner og fylkeskommuner

Revisjonsberetningen er betydelig endret fra og med 2016. Vi har undersøkt hvordan de nye elementene i revisjonsberetningen er håndtert i beretningene for kommuner og fylkeskommuner.

**N**ye revisjonsstandarder for revisors beretning ved revisjon av regnskapet trådte i kraft i 2016. Dette innebar blant annet at revisjonsberetningen ble lagt betydelig om. De viktigste endringene i den nye revisjonsberetningen er:

- Revisors konklusjon om regnskapet vil komme innledningsvis, før beskrivelsen av grunnlaget for konklusjonen
- Beskrivelse av sentrale forhold i revisjonen blir obligatorisk i noterte enheter
- Beskrivelser blir kortere og det brukes et lettere, mer forståelig språk

NKRF har gjennomført en spørreundersøkelse blant sine bedriftsmedlemmer om hvordan endringene i revisjonsberetningen er håndtert. Videre ble det også spurt om eventuelle modifikasjoner i revisors konklusjoner, dvs. forbehold, negativ konklusjon mv., og årsakene til dette. Det kom inn svar fra 16 revisjonsenheter som til sammen gjelder 177 revisjonsberetninger.

Videre bygger artikkelen på en gjennomgang av et hundretalls revisjonsberetninger for kommuner og fylkeskommuner. Disse skal dekke alle revisjonsenheter (både offentlige og private) som reviderer kommuner og fylkeskommuner.

Resultatene fra spørreundersøkelsen og gjennomgangen viser at revisorene avgir revisjonsberetning i tråd med eksemplene i NKRFs eksempelsamling. Vi har ikke sett eksempler på at revisor tar inn annen informasjon, f.eks. opplysninger om vesentlighetsgrenser og funn i revisjonen, noe som blant annet har blitt gjort i Storbritannia (privat sektor). Heller ikke i privat sektor i Norge er det vanlig å inkludere slik annen informasjon.

## Sentrale forhold ved revisjonen

Sentrale forhold er en redegjørelse for de forhold som etter revisors skjønn har vært av størst betydning ved revisjonen av regnskapet. De sentrale forholdene skal være spesifikke for det enkelte revisjonsoppdrag. Sentrale forhold ved revisjonen er etter standardene obligatorisk ved revisjon av noterte enheter.

Revisjonsberetningene for selskaper notert på Oslo Børs viser at det totalt er rapportert 303 sentrale forhold i 151 revisjonsberetninger.<sup>1</sup> De fleste sentrale forholdene er knyttet til verdivurdering/nedskrivningsvurderinger, men også inntektsføring, avsetninger, oppkjøp og skatt er blant gjengangerne.

Noterte enheter er for det første børsnoterte enheter, men etter definisjonen i standarden omfattes også enheter som har utstedt obligasjonslån som er notert på børs. De siste årene har det vært vekst i kommunenes bruk av obligasjons- og sertifikatlån, både relativt<sup>2</sup> og som følge av stor gjeldsvekst. Det er derfor mange kommuner som nå har børsnoterte obligasjonslån<sup>3</sup>. Vår gjennomgang viser imidlertid at det, med få unntak, ikke har vært tatt inn sentrale forhold for kommuner som har obligasjonslån notert på Oslo Børs.

En sentral intensjon bak ny revisjonsberetning er økt åpenhet om og forståelse for revisors arbeid blant brukerne av revisjonsberetningen. NKRFs revi-

1 Kilde: Foredrag av Kai Morten Hagen på DnR-dagen 2017

2 I følge KOSTRA-tall utgjorde obligasjoner og sertifikater ca. 20 prosent av kommunenes langsiktige gjeld i 2012, mens andelen i 2016 var ca. 30 prosent.

3 Et søk på [www.oslobors.no](http://www.oslobors.no) viser at det per i dag er 62 kommuner med obligasjonslån notert på Oslo Børs eller Nordic ABM, med samlet utestående på vel 33 mrd. kroner.

sjonskomite har pekt på at mye kan tale for at sentrale forhold omtales i revisjonsberetningen for kommuner, og har oppfordret til å ta inn omtale av sentrale forhold i revisors beretning for kommuner som har gjeld notert på børs. Denne oppfordringen synes i liten grad fulgt opp i praksis.

Det er kun to revisjonsenheter som i spørreundersøkelsen oppgir at de har tatt inn sentrale forhold i revisjonsberetningen. Den ene av disse har imidlertid tatt inn omtalen av de enkelte forholdene i en egen redegjørelse som også er lagt fram for kommunestyret/fylkestinget sammen med revisjonsberetningen. Den enheten som har omtale av sentrale forhold i selve revisjonsberetningen, har tatt inn håndtering av merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon som et sentralt forhold.

Det er også noen enheter som praktiserer å legge fram en redegjørelse/rapport for kommunestyret eller fylkestinget i tillegg til revisjonsberetningen, uten at det er omtalt som sentrale forhold i revisjonsberetningen. Det er også registrert kommuner hvor slike rapporter er lagt fram for kommunestyret, selv om de er adressert til administrasjonssjef eller kontrollutvalg.

### Revisors oppgaver og plikter

For en del av teksten som beskriver revisors oppgaver og plikter, kan revisor enten

- inkludere teksten i selve revisjonsberetningen,
- ta teksten inn som vedlegg til beretningen, eller
- henvise til beskrivelse på nettstedet til en relevant myndighet.

Av de som har svart på spørreundersøkelsen er det 37,5 prosent som har tatt inn omtalen i selve revisjonsberetningen, mens 56 prosent har henvist til omtalen som er lagt ut på NKRFs nettsider<sup>4</sup>. En enhet har lagt ut omtale på egne nettsider og har henvist til disse.

Gjennomgangen av revisjonsberetningene viser at det er omtrent like mange som har henvist til NKRFs nettsider som har inkluderer teksten i selve beretningen. Årsaken til at gjennomgangen viser en noe høyere andel som har inkludert teksten i selve beretningen enn spørreundersøkelsen, kan skyldes at det i gjennomgangen er telt antall beretninger, mens spørreundersøkelsen teller antall revisjonsenheter.

Gjennomgangen viser også ytterligere en enhet som har vist til egne nettsider. Samt at det også er en revisjonsenhet som har tatt inn omtalen av revisors oppgaver og plikter i vedlegg til revisjonsberetningen. Alle alternativer har dermed vært brukt i revisjonsberetningene for 2016.

En variant nevnes spesielt. En revisjonsenhet har vist til omtalen på NKRFs nettsider, men har beholdt avsnittet om kommunikasjon med kontrollutvalg og

<sup>4</sup> www.nkrf.no/revisjonsberetninger

administrasjonssjef i selve beretningen. Jeg kjenner ikke bakgrunnen for at denne enheten har gjort det slik, men kan anta det har sammenheng med at kommunikasjonen mellom revisor og kontrollutvalget spesielt er viktig ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner.

### Øvrig informasjon

Som følge av ny ISA 720<sup>5</sup> skal revisor omtale sine oppgaver og plikter vedrørende såkalt «øvrig informasjon», å eventuelt rapportere om det er avdekket uoverensstemmelser mellom årsregnskapet og øvrig informasjon. Dette har vist seg utfordrende i praksis og har vært opphav til mange spørsmål til NKRF. En av utfordringene er at revisor i tillegg til omtalen av «øvrig informasjon», også skal gi uttrykk for en egen konklusjon om årsberetningen. Revisjonsberetningen omtaler derfor delvis den samme informasjonen på to steder i revisjonsberetningen. I tillegg uttrykker revisor seg på ulik måte. Dette er hverken enkelt for revisor å praktisere, eller for leseren å forholde seg til.

### Hva er øvrig informasjon?

Øvrig informasjon er definert slik<sup>6</sup>:

*«Øvrig informasjon» – Finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport.*

Videre er begrepet årsrapport definert (noe forkortet):

*«Årsrapport» – Et dokument, eller en samling av dokumenter, som normalt utarbeides årlig av ledelsen eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i samsvar med lov, forskrift eller praksis, med det formål å gi eiere (eller liknende interessegrupper) informasjon om enhetens drift og enhetens finansielle resultater og finansielle stilling slik de fremgår av årsregnskapet. En årsrapport inneholder eller er et vedlegg til årsregnskapet og revisjonsberetningen til årsregnskapet.*

I kommunal sektor vil i alle fall den pliktige årsberetningen falle inn under definisjonen av øvrig informasjon.

Det er også naturlig å anse at de mer omfattende årsmeldingene/-rapportene som mange kommuner utarbeider, er omfattet. Her rapporteres blant annet resultater for de ulike sektorene og de inneholder gjerne også en grundigere analyse av kommunens økonomiske stilling. Enkelte har også en egen om finansforvaltningen per 31.12. Vi ser at noen kommuner behandler årsregnskap og årsmelding i samme sak, mens andre kommuner behandler dette i hver sine

<sup>5</sup> ISA 720 Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon»

<sup>6</sup> ISA 720, punkt 12

saker. Vil det ha betydning for om årsmeldingen regnes som øvrig informasjon?

Hva med selve saksframlegget til regnskaps-saken? I mange kommuner er det relativt omfattende og inneholder mye vurderinger og analyse.

Det kan også diskuteres om kontrollutvalgets uttalelse til regnskapet også dekkes av definisjonen av øvrig informasjon. Det kan imidlertid virke kunstig om revisor skal vurdere konsistensen i denne.

En annen utfordring er at flere av disse dokumentene gjerne ikke foreligger før revisor avgir sin revisjonsberetning. I slike tilfeller stiller standarden krav til innhenting av skriftlig uttalelse fra ledelsen om når slik informasjon vil foreligge, jf. ISA 720 pkt. 13 (c).

### **Forholdet til revisors uttalelse om årsberetningen**

Revisor skal etter revisjonsforskriften vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet. I revisjonsberetningen uttaler revisor seg om konsistensen og om årsberetningen er i samsvar med lov og forskrift.

Årsberetningen er normalt forstått som den lovbestemte årsberetningen etter kommuneloven § 48 nr. 5, som også er omhandlet i KRS nr. 6 Noter og årsberetning. Virkeområdet for revisors oppgaver etter revisjonsforskriften er dermed mindre enn virkeområdet for ISA 720.

På den annen side forstås revisjonsforskriften slik at revisor positivt skal uttale seg om konsistens og at lovpålagt informasjon er gitt, noe som normalt indikerer en uttalelse med høy sikkerhet. ISA 720 stiller kun krav til at revisor skal varsle ved avvik. Dette kan oppfattes slik at revisors uttalelse om årsberetningen gis med høyere grad av sikkerhet enn uttalelsen etter ISA 720. I praksis antas imidlertid at det er det liten eller ingen forskjell i det arbeidet revisor gjør som grunnlag for de to uttalelsene.

### **Praksis**

Revisor skal identifisere i revisjonsberetningen hva som utgjør øvrig informasjon. Gjennomgangen av revisjonsberetningene viser at det vanligste er å angi at øvrig informasjon er kommunens årsberetning, årsrapport, årsmelding eller lignende. Noen få har gått mer detaljert til verks, mens vi på den andre siden også finner de som ikke har identifisert øvrig informasjon.

Noen har ikke med avsnittet om øvrig informasjon, noe som kan være et bevisst valg. I spørreundersøkelsen kommenterte en respondent at årsmeldingen ikke forelå før revisjonsberetningen ble skrevet, og at de av den grunn hadde utelatt avsnittet om øvrig informasjon.

Noen enheter har identifisert øvrig informasjon som informasjonen i kommunens årsmelding e.l. utover den lovbestemte informasjonen som følger av

kommuneloven § 48 nr. 5. På den måten oppnås en avgrensning mellom avsnittet om øvrig informasjon og konklusjonen om årsberetningen.

### **Hvordan løse problemet?**

Det å ha to uttalelser i revisjonsberetningen som delvis dekker samme forhold, men gir uttrykk for revisors vurdering med to ulike sikkerhetsnivå, er ikke god kommunikasjon. Dette bør fagmiljøet finne en løsning på.

Samme problemstilling gjør seg gjeldende også i privat sektor. Roger Kjelløkken har i en artikkel i Revisjon og Regnskap<sup>7</sup> skissert noen mulige alternativer. Blant disse er å slå sammen de to uttalelsene, enten i avsnittet om øvrig informasjon eller under uttalelsen om årsberetningen. En slik løsning kan være innenfor standardene som følge av åpningen i ISA 700<sup>8</sup> pkt. 42. Ulempene med at en slik løsning innebærer at norske revisjonsberetninger vil bli annerledes enn internasjonalt, vil etter mitt syn være betydelig mindre ved revisjon av norske kommuner og fylkeskommuner. Etter min vurdering er det grunn til å vurdere en slik løsning nærmere.

### **Modifikasjoner i revisjonsberetningen**

Vi spurte også om antall revisjonsberetninger med modifisert konklusjon, dvs. med forbehold, negativ konklusjon eller at revisor ikke kan uttale seg, og årsaker til dette. Dette ble også sett på i gjennomgangen av revisjonsberetningene. Tabell 1 viser fordelingen av type revisjonsberetninger.

Type revisjonsberetning	Antall	Andel i prosent
Normalberetning (alle konklusjoner uten modifikasjon)	140	79,1
Beretning med forbehold	31	17,5
Beretning med negativ konklusjon	0	0,0
Beretning hvor revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet	0	0,0
Beretning avgitt der regnskap ikke foreligger eller revisjonen ikke kunne fullføres innen fristen («negativ beretning»)	6	3,4
Sum	177	

Tabell 1 Type revisjonsberetninger til regnskapene for 2016.

Undersøkelser vi gjennomførte i årene 2010-2012 viste at ca. 20 prosent av beretningene hadde forbehold i 2010 og 2012. 2011 var et unntaksår med forbehold i mer enn 40 prosent av revisjonsberetningene, noe som trolig skyldtes at departementets veileder om investeringsregnskapet fra oktober samme år. Årets tall tyder på at andelen revisjonsberetninger

<sup>7</sup> Kjelløkken, Roger, «Øvrig informasjon i ny revisjonsberetning», Revisjon og Regnskap nr. 2-2017.

<sup>8</sup> ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper

«Revisorene har imidlertid i liten grad tatt i bruk den mest sentrale nyheten i den nye revisjonsberetningen, sentrale forhold ved revisjonen.»

med forbehold og andre modifikasjoner har gått noe ned. Tallene er imidlertid ikke fullt ut sammenlignbare da tallene for 2016-beretningene inkluderer alle typer forbehold.

#### **Årsaker til forbehold**

Det er tatt forbehold til årsregnskapet i 24 revisjonsberetninger av beretningene som er omfattet av spørreundersøkelsen. De forholdene som oftest er årsaken til forbehold er:

- Avslutning av investeringsregnskapet
- Selvkost
- Avsetninger til/bruk av fond
- Skillet mellom drift og investering

Forbehold om budsjett er tatt i 22 revisjonsberetninger. Vesentlige budsjettavvik er oppgitt som årsak til forbeholdet i 14 av disse revisjonsberetningene. En annen årsak flere oppgir er at det ikke er gjennomført nødvendige budsjettendringer. Disse forholdene henger imidlertid gjerne sammen, da det gjerne er vesentlige budsjettavvik som er årsaken til at budsjettet skulle vært endret.

Forbehold om årsberetningen er tatt i fire revisjonsberetninger. To av disse skyldes at det ikke er gitt tilstrekkelig redegjørelse for vesentlige budsjettavvik. Av 14 forbehold til budsjettet pga. vesentlige budsjettavvik, er det altså kun i to tilfeller dette også har gitt opphav til forbehold til årsberetningen på grunn av manglende redegjørelse. Andre årsaker til forbehold til årsberetningen er lovpålagt informasjon mangler og at årsberetningen ikke forelå i tide.

Forbehold til registrering og dokumentasjon er gitt i to revisjonsberetninger på grunn av mangelfull dokumentasjon av bokførte opplysninger.

#### **Presiseringer og andre forhold**

Det ble også spurt om årsaker til presiseringer og avsnitt om andre forhold i revisjonsberetningene. Det er oppgitt tre beretninger med presisering, mens det er tatt inn avsnitt om andre forhold i 10 beretninger.

Ut fra svarene kan det se ut til at det ikke skiller skarpt mellom presiseringer og avsnitt om andre forhold. I henhold til revisjonsstandardene skal et presiseringsavsnitt brukes for å vise til et forhold som er riktig presentert eller beskrevet i regnskapet, men som er av grunnleggende betydning for forståelsen av regnskapet. Andre forhold brukes for å omtale et annet forhold enn de som er presentert eller beskrevet i regnskapet, og som er relevant for å forstå revisjonen eller revisjonsberetningen. Andre forhold brukes ofte for å påpeke kritikkverdige forhold som er avdekket.

Den viktigste årsaken til bruk av presiseringer eller andre forhold i revisjonsberetningene er at årsregnskapet ikke forelå tidnok til at revisor kunne avgi revisjonsberetning innenfor fristen. Av det følger også at den endelige beretningen erstatter en tidligere avgitt beretning. Av andre forhold som er oppgitt som årsak er selvkost og anskaffelsesregelverket.

#### **Oppsummering**

Det første året med ny revisjonsberetning viser at revisorene har tilpasset seg den nye måten å skrive revisjonsberetningen på. Revisorene har imidlertid i liten grad tatt i bruk den mest sentrale nyheten i den nye revisjonsberetningen, sentrale forhold ved revisjonen. Det vil bli interessant å se om flere vil ta i bruk dette etter hvert.

Flere påpeker at det er positivt at konklusjonen nå kommer først i revisjonsberetningen, men at den neppe har blitt mer lettlest og klar. Målsettingen om at revisjonsberetningen skal gi kortere beskrivelser med et lettere og mer forståelig språk, synes dermed ikke å være oppfylt.

Videre er det noen kommunikasjonsmessige utfordringer som fagmiljøet bør løse knyttet til kravene om omtale av «øvrige informasjon» som avgis i tilknytning til årsregnskapet. ©



Av **Bjørn Ølberg**, seniorrådgiver, Bergen kommune

# Internkontroll eller internrevisjon?

Temaet internkontroll er på en tydeligere måte satt på dagsorden i kommunene de senere år. Også kommunelovutvalget<sup>1</sup> vier internkontroll stor oppmerksomhet.

**E**t sentralt tema er: Hvordan bør administrasjonssjefen organisere sitt arbeid for å sikre at han har nødvendig kontroll med alle de oppgaver han har ansvaret for? Er det nødvendig å etablere en egen enhet for oppfølging og kontroll av dette internkontrollarbeidet?

Et kjennetegn ved god styring og oppfølging er at oppgavene løses på riktig måte første gang. For å sikre at denne gode praksisen vedvarer, er det nødvendig å iverksette kontrolltiltak. Vissheten om at slik kontroll i ettertid vil finne sted f.eks. i regi av revisor, representerer i seg selv et kontrolltiltak. Etterkontroll er en sentral oppgave i revisors arbeid. Men hva når revisors kontroll svikter? Hvem kontrollerer kontrolløren?

Internrevisjon er ett svar på denne utfordringen, og har sitt utspring i finans- og revisjonssektoren<sup>2</sup>. Begrepet «compliance» sammenfatter innholdet i denne type kontrollaktiviteter. Det kan oversettes med «etterlevelse», og da underforstått samsvar og etterlevelse av lover, regler og retningslinjer.<sup>3</sup> Siktemålet er å etablere en ny kontroll-linje for å følge opp etablerte kontrollrutiner. Compliance oppfattes som spesielt viktig for selskaper som driver i bransjer hvor en svikt i kontrollrutinene kan medføre store samfunnsmessige konsekvenser. I offentlig forvaltning er det i statsforvaltningen at ordningen med internrevisjon har bredt om seg. Dette kommer bl.a. til uttrykk i at Finansdepartementet har utarbeidet et eget rundskriv for å regulere dette området.<sup>4</sup>

I kommunesektoren er det bare Oslo kommune som har etablert en ordning med internrevisjon. I den utstrekning andre kommuner har fokus på «etterlevelse», skjer dette først og fremst i regi av den revisjonsordning som allerede er etablert. Revisjon og kontrollutvalg er kommunestyrets primære redskaper for å føre kontroll med administrasjonens oppgaveløsning. I en rekke kommuner er det også

etter hvert etablert en tydeligere internkontroll-funksjon. Internkontroll er administrasjonssjefens redskap for å få orden i eget hus.<sup>5</sup>

Kommunestyret er kommunens øverste organ. For å få utført alle oppgaver som må gjøres, må kommunestyret delegerer beslutningsmyndighet. Delegasjon er forankret i en grunnleggende tillit til den som får slik myndighet, også vil ivareta delegerende myndighets intensjoner når oppgaver løses. Administrasjonssjefen er overfor kommunestyret ansvarlig for alle oppgaver administrasjonen utfører. For å kunne ivareta dette ansvaret må det etableres nødvendige styringsgrep. Dette tar ofte form av rutiner og retningslinjer som fungerer som veiledning for riktig praktisering av lov, forskrift mv. på de aktuelle oppgaveområder. Men det må også etableres opplegg og rutiner for etterkontroll. Etablerte styrings- og kontrollfunksjoner må ses på som virkemidler i arbeidet for å sikre at administrasjonens oppgaveløsning «er gjenstand for betryggende kontroll.»<sup>6</sup>

Delegasjon øker delegerende myndighets kapasitet og kompetanse til effektiv oppgaveløsning. Oppfølging bør forankres i en styringsdialog, men medfører kostnader. Hvordan oppfølgingen skal innrettes på det enkelte oppgaveområde, og med hvilken tyngde den skal gjennomføres, bør være basert i risikovurderinger av den aktuelle tjenesteutførelse. Et sentralt spørsmål er hvor mange kontroll-linjer trenger en kommune for å være rimelig trygg på at arbeidet skjer «med betryggende kontroll»?

## Økt fokus på internkontroll

Den siste tiårsperioden har det vært en økende oppmerksomhet mot internkontroll, og hva en slik kontroll betyr i den løpende styring av kommunens virksomhet. I en rapport fra Agenda (2008)<sup>7</sup> pekes det

## «Et sentralt spørsmål er hvor mange kontroll-linjer trenger en kommune for å være rimelig trygg på at arbeidet skjer «med betryggende kontroll»?»

på at «et godt kontrollmiljø forutsetter holdninger og kompetanse og en fastsatt ledelsesfilosofi og lederstil.» I en rapport fra KS (2012)<sup>8</sup> anføres det at «Internkontroll kan ses på som et styringskonsept som innebærer kvalitetssikring av prosesser og rutiner, med siktemål å sikre forventet målrealisering.» Og videre: «Internkontroll dreier seg altså i stor grad om å være beredt og forebygge og å gjøre dette på en slik måte at det gir trygghet for at kommunens utvikling går i ønsket retning.»

I en rapport utarbeidet på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet<sup>9</sup> gir PwC (2009) slik definisjon av internkontroll:

«Internkontroll er et formalisert kontrollsystem der kontrollaktiviteter utformes, gjennomføres og følges opp med basis i vurderinger av risiko for styringssvikt, feil og mangler i virksomhetens arbeidsprosesser.»

PwCs anbefaling er å tenke på internkontroll som et hjelpemiddel for nettopp kontroll, og ikke som et mer generelt redskap for styring og oppfølging av kommunens egne målsetninger med oppgaveløsningen. Dersom styring er temaet, anbefaler PwC at kommunen tar i bruk ulike verktøy for målstyring. Internkontroll forstått som gjennomføring av kontrollaktiviteter som i hovedsak er lik revisors arbeid, skaper grunnlag for et nytt begrep – internrevisjon.

Internkontroll forstått som intern styring i regi av administrasjonssjefen kan sammenfattes i tre begreper: styring, utvikling og oppfølging av kommunens virksomhet. Effektiv styring forutsetter tydelige ansvarslinjer der en tar i bruk den kompetanse kommunens ulike fagmiljøer har til å fatte gode beslutninger innenfor sine respektive oppgaveområder. I ovennevnte KS-rapport (2012) pekes det på at rådmannen i etablering av en god internkontrollfunksjon må ta i bruk så vel COSO-rammeverket som kvalitetssystemer, men også opplegg for mål- og resultatstyring.

Direktorat for økonomiforvaltning (DØF) definerer internkontroll slik:

«Internkontroll er et lederansvar, og er en nødvendig forutsetning for god styring og måloppnåelse på alle nivå. Effektiv internkontroll bidrar til kvalitet og effektivitet i produkt- og tjenesteleveranser. Med effektiv internkontroll er virksomheten bedre rustet mot de utfordringer som vil komme.»

Direktoratets oppfatning av internkontroll kan oppsummeres til at dette dreier seg om ledelse og systematisk arbeid og ikke om å etablere regelverk. Kommunelovutvalgets vurderinger trekker i samme retning. Utvalget peker på at en hver virksomhet har behov for å ha kontroll med at de aktiviteter som finner sted når oppgaver utføres, faktisk er i tråd med de mål og rammer som gjelder for virksomheten. Dette er en sentral del av den interne styringen.<sup>10</sup>

Denne lille gjennomgangen av begrepet internkontroll, viser at det har vært en gradvis endring fra å se internkontroll som først og fremst kontrollaktiviteter til å se på dette som intern styring. Hvilket ståsted en har – revisor eller administrasjonssjef, legger føringer på hva en oppfatter som kjernen i denne aktiviteten. I ovennevnte rapport fra PwC er det kontrollaspektet som vektlegges, mens både KS, Direktorat for økonomiforvaltning og Kommunelovutvalget legger større vekt på internkontroll som styring. Denne sistnevnte forståelsen ligger også til grunn for hvordan internkontroll defineres i ulike forskrifter. En standard formulering er <sup>11</sup> at internkontroll er systematiske tiltak som skal sikre at virksomhetens aktiviteter planlegges, organiseres, utføres og vedlikeholdes i samsvar med krav fastsatt i eller i medhold av aktuell lovgivning på fagområdet.

### Internrevisjon

Økt fokus på etterlevelse i oppfølging av en organisasjons virksomhet skaper behov for å utvikle større systematikk rundt etterkontrollfunksjonen. Internkontrollfunksjonen trekkes i retning av revisjon. Et «nytt» begrep skapes – internrevisjon. På Difis nettsider gis følgende definisjon av internrevisjon:

«Internrevisjon er en uavhengig og objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsetninger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring og kontroll», Definisjonen er hentet fra Institute of Internal Auditors (IIA) bestemmelser knyttet til etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon.

Med utgangspunkt i Difis definisjon må en stille spørsmål om internrevisjon er å anse som en støtte-



funksjon eller en styringsfunksjon? Denne måten å definere internrevisjon på, tenderer mot at internrevisjon er noe mer enn en støttefunksjon – den skal «bidra til at organisasjonen oppnår sine målsetninger», men også å tilføre organisasjonen «merverdi». Den begrepsbruk som ligger i Difis definisjon, bidrar i liten grad til å avklare internrevisjonens rolle opp mot den interne styringen som må ligge i bunn for all aktivitet en organisasjon setter i gang.

Difi presiserer videre at:

«Internrevisjonen skal organiseres og fungere som en selvstendig og uavhengig del av virksomheten. Internrevisjonen skal derfor ikke bli tilført oppgaver som innebærer et ansvar for å etablere og utføre internkontroll.»

Internrevisors oppgave er å utføre etterkontroll av organisasjonens internkontrollarbeid – dvs. det interne system for styring som er etablert. Difis presisering er på mange måter klargjørende, men reiser samtidig nye spørsmål. Hvordan kan en organisasjonsenhet både være en del av virksomheten og samtidig være «selvstendig og uavhengig» av den? Hva skiller en internrevisor i kommunen fra den revisor som på oppdrag fra kontrollutvalget følger opp og kontrollerer kommunens virksomhet på vegne av kommunestyret? Dersom internrevisjonen ikke er et redskap for administrasjonssjefen for å bringe «orden i eget hus» og dermed underlagt ham, hva er da begrunnelsen for å holde seg med to revisjonsordninger? Med en slik selvstendiggjøring av internrevisor må en stille spørsmål ved hvem som faktisk er oppdragsgiver for internrevisjonen. Når det hverken kan være administrasjonssjefen eller kontrollutvalget/kommunestyret (som allerede har etablert en revisjonsløsning), må svaret bli at en internrevisjon er en selvstående enhet som etablerer sine egne oppdrag. Er dette hensiktsmessig, og forsvarlig bruk av kommunens ressurser?

Formuleringen i det første sitatet hentet fra Difis nettside indikerer at hensikten med en internrevisjon er å tilføre organisasjonen merverdi. Hva er merverdi i kommunal oppgaveløsning, og hvordan tilføres slik merverdi? Betyr merverdi at flere oppgaver utføres og/eller skjer med høyere kvalitet? Eller er merverdi noe annet? Det en kan slå fast er at revisjon/etterkontroll i seg selv hverken gir flere tjenester eller høyere kvalitet i oppgaveløsningen. Etterkontroll og avvikshåndtering representerer et nødvendig arbeid. Men det er først når den kunnskap en etterkontroll potensielt kan gi, implementeres i den interne styringslinjen, at merverdien i denne kunnskapen kan materialiseres. Den grunnleggende hensikt med internrevisjon vil være å bidra til en mer effektiv oppgaveløsning. Effektiv oppgaveløsning kan kort beskrives som «riktig første gang». Det er gjennom en intern styringssystematikk at en realiserer den poten-

sielle merverdi som ligger i en innsiktsfull etterkontroll.

### Styring på tillit vs. kontroll

Ordet internkontroll kan gi assosiasjoner til at kjerneaktiviteten i intern styring først og fremst dreier seg om kontroll i ettertid. Hvilke type ledelsestenking inviteres det til, når det brukes ord som kontroll knyttet til styring og oppfølging av den virksomhet virksomhetslederen er ansvarlig for? Motsatsen til kontroll er tillit. Tillit til at den som gis mandat til å løse en oppgave, har den nødvendige kompetanse og evne til å løse oppgaven på en slik måte at oppdragsgivers intensjoner realiseres. Det er i oppgaveløsningen det skapes verdier for brukere og lokalsamfunnet. Kvalitet forstått som riktig første gang, er den mest effektive måten å levere en tjeneste på.

Rammeverket COSO som har sin opprinnelse i regnskap og revisjon, representerer et felles utspring for etablering av internkontroll og internrevisjon. Her defineres internkontroll som «en prosess, utført av virksomhetens styre, ledelse og øvrige ansatte, utformet for å gi rimelig sikkerhet for oppnåelse av målsettinger relatert til drift, rapportering og etterlevelse.»<sup>12</sup> Fokus på prosessaspektet ved kontrollarbeidet er viktig. Dersom ledelsen skal ta et nødvendig eierskap til internkontrollarbeidet, er det kanskje viktigere å få et tydeligere grep om styringsaspektet ved denne aktiviteten.

Kommunens organisasjon påvirkes av de aktiviteter som settes i gang. Kontroll og rapporteringsplikt legger føringer på oppgaveløsningen. En vanlig konsekvens av måling og kontroll er at organisasjonen blir god på det en blir målt på. Dette er et gjennomgående tema i kritikken av styringsmodeller som New Public Management (NPM) med tilkoblede styringsverktøy for målstyring.

Gode rutiner og en organisasjonskultur rettet inn mot kontinuerlig forbedring av organisasjonens prestasjoner, bidrar i prinsippet til å redusere risikoen for at avvik oppstår. Resurser som alternativt kunne vært bundet opp til etterkontroll, kan settes inn i løsningen av kommunens primæroppgaver. Også i en ledelsesform basert på tillit, vil vissheten om at det kan bli gjennomført etterkontroll, alltid være et nødvendig ris bak speilet.

### Oppsummering

Styring og oppfølging er nødvendig for å sikre at kommunens oppgaveløsning skjer som forutsatt. Systematisk internkontroll er et viktig redskap i denne sammenheng. Dette arbeidet har sitt utspring i kommunelovens krav til administrasjonssjefen om å sikre at administrasjonen «er gjenstand for betryggende kontroll». Formuleringen er rimelig åpen. Administrasjonssjefens ansvar er å fylle bestemmelsen

med konkret innhold slik at lovens intensjoner nås.

Revisor er et nyttig korrektiv for administrasjonssjefen når han skal utvikle og følge opp eget ansvar. Arbeidet med å sikre betryggende kontroll, inneholder mange oppgaver og utfordringer som må ivaretas av ulike organisasjonsledd i kommunens organisasjon.<sup>13</sup> Sett fra administrasjonssjefens ståsted er utfordringene knyttet til «betryggende kontroll» først og fremst styringsrelatert. For å ivareta sitt ansvar kan han ikke passivt vente på å bli kontrollert av revisjonen. Rammene for oppgaveløsning og oppfølging av denne må kontinuerlig forbedres og videreutvikles. Samtidig må administrasjonssjefen også tidvis drive etterkontroll, herunder vurdere det opplegg for internkontroll som er etablert.

Effektiv oppgaveløsning vil i de fleste sammenhenger være «riktig første gang». Å etablere en egen enhet for internrevisjon for å føre kontroll med administrasjonssjefens interkontrollfunksjoner, er neppe den mest effektive måten å forvalte knappe ressurser på. Kommunens revisjonsordning og kontrollutvalget har i dag på vegne av kommunestyret et ansvar for å kontrollere og følge opp administrasjonssjefens oppgaveløsning, herunder å etterse om kommunens

internkontrollfunksjoner fungerer. Dette bør være et tilstrekkelig grep for å sikre nødvendig og uavhengig kontroll av internkontrollen. ©

#### FOTNOTER

- 1 NOU 2016: 4 Ny kommunelov
- 2 Bruk av internrevisjon i staten. Rapport avgitt til Finansdepartementet 6. juni 2014
- 3 Definisjon hentet fra IIA Norge sine nettsider
- 4 Finansdepartementet (2016), Rundskriv R-117 Internrevisjon i statlige virksomheter
- 5 Rådmannens internkontroll – Orden i eget hus, KS (2012)
- 6 Kommuneloven § 23 nr.2
- 7 AGENDA (2008): Internkontroll i norske kommuner, rapport utarbeidet for Kommunal- og regionaldepartementet
- 8 Rådmannens internkontroll – Orden i eget hus, KS (2012)
- 9 PwC (2009): Internkontroll i kommuner
- 10 NOU 2016: 4 Ny kommunelov side 296
- 11 NOU 2016: 4 Ny kommunelov s. 300
- 12 NOU 2016: 4 Ny kommunelov
- 13 Ølberg, Bjørn (2016) Kommunerevisoren 2/16

# Vil du bli vår første generalsekretær?

Se [www.fkt.no](http://www.fkt.no) for info om  
Forum for Kontroll og Tilsyn  
og fullstendig stillingsannonse.

Søknadsfrist: Snarest og senest 7. september 2017



FORUM FOR KONTROLL OG TILSYN

En møteplass for kommunale og fylkeskommunale  
kontrollutvalg og deres sekretariat



Av leder i NKRFs kvalitetskontrollkomite, statsaut. revisor **Cicel T. Aarrestad**, revisjonsdirektør i Rogaland Revisjon IKS

# KVALITETSKONTROLL 2016 – NOEN REFLEKSJONER

Formålet med NKRFs obligatoriske kvalitetskontroll er å sikre at alle bedriftsmedlemmene som arbeider med revisjon av kommunal virksomhet utfører regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i overenstemmelse med lov, forskrift og god kommunal revisjons-skikk, og ellers holder en høy faglig standard på sitt arbeid.

**L**ike viktig er det at kvalitetskontrollen bidrar til læring og forbedring. Kontrollørenes og utvalgets arbeid over flere år gir god innsikt i sterke så vel som svake områder i praksis, noe som gir grunnlag for kompetansedeling og -heving, samt innspill til områder som bør avklares og utdypes ytterligere. Dialogen og tilliten mellom de ulike aktører blir dermed avgjørende for at det skal kunne skje forbedring i praksis.

Komiteen finner det påkrevd å avstemme vårt arbeid og erfaringer mot andre tilsvarende ordninger som Den norske Revisorforening (DnR) og Finanstilsynet. Komiteen har også i år gjort seg kjent med og tilpasset sitt arbeid til slik informasjon.

## Regelverk

kvalitetskontrollordningen fremstår i dag som kjent og forutsigbar for enhetene. Det er ikke skjedd noen vesentlige endringer i regelverket for kvalitetskontrollen i 2016. Her fremgår kompetansekrav til både kvalitetskontroll og kontrollører, regler om taushetsplikt, inhabilitetsregler, saksbehandlingsregler, hvem som skal plukkes ut for kontroll, hvordan kontrollen skal gjennomføres og rapporteres. Kort sagt, samhandlingen mellom alle involverte aktører. I tillegg er skjema som benyttes under selve kontrollen lagt ut på NKRFs hjemmesider, se <http://www.nkrf.no/komiteer/cms/12#Kvalitetskontrollkomiteen>, slik at disse skal være godt kjent for de utvalgte. Årets fokusområder er også i år publisert på NKRFs hjemmesider.

Også i år har det vært krevende å gjennomføre kvalitetskontrollen på grunn av habilitetsutfordringer som følge av at miljøet er blitt såpass lite. Det har derfor vært nødvendig med en aktiv bruk av utvalgets varamedlemmer. Kvalitetskontrollkomiteen har sagt seg enig med styret i at denne kontrollen bør løftes ut av NKRF. For å øke troverdighetene utad, bør denne

kontrollen etter utvalgets skjønn tillegges Finanstilsynet selv om Kommunal- og moderniseringsdepartementet fortsatt skal forvalte det kommunale regelverket om tilsyn og kontroll.

I forslaget til ny kommunelov er det ikke foreslått noen kompetansekrav verken for oppdragsansvarlig revisor eller forvaltningsrevisor (<http://www.nkrf.no/nyheter/cms/2016/mars/forslag-til-ny-kommune-lov/5363>). Kvalitetskontrollkomiteen er av den oppfatning at det må stilles samme kompetansekrav til kommunerevisor som en hvilken som helst annen revisor. Om dette skal ligge i revisorlov eller kommunelov er under vurdering. Etter komiteens oppfatning er det umulig å få godkjent krav om likeverdig praksis for våre ansatte uten at slike formelle krav stilles til oppdragsansvarlig kommunerevisor. Vi imøteser med spenning resultatet av arbeidet i revisor- og regnskapsførerlovutvalget som trolig vil endre rammebetingelsene for revisor, og som trolig må ses i sammenheng med endringer i kommuneloven.

## Taushetsplikt og krav om åpenhet

dagens regelverk innebærer full taushetsplikt for kontrollørene, jf. reglement for kvalitetskontrollkomiteen § 4-3, selv om de har mulighet til intern drøfting for å sikre lik behandling. Kontrollrapport skal identifisere den kontrollerte enheten kun ved å angi nummer, og medlemmene av komiteen er også pålagt taushetsplikt iht. reglementets § 6-4. Praksis i dag har vært at vedtak og rapport sendes den kontrollerte enhet, og at det er opp til enheten hvordan resultatene av kontrollen behandles videre. Noen enheter har full åpenhet om disse forhold, mens andre igjen er helt lukket. En mellomløsning er at den kontrollerte revisjonsenheten omtaler kvalitetskontrollordningen i sin årlige åpenhetsrapport, og informerer det aktuelle kontrollutvalg om resultat av en eventuell kvalitetskontroll når

det er aktuelt. Opp til nå har kvalitetskontrollkomiteen kun publisert resultatene av kontrollene ved en gjennomgang med de øvrige fagkomiteene i NKRF og en artikkel i Kommunerevisoren.

Med tanke på at de fleste kontrollutvalg har et ansvar for å påse at kvaliteten av revisjonen er tilfredsstillende, er det naturlig av kontrollutvalgssekretariatene stiller spørsmål til komiteen om disse forhold. Regelverket ble laget i en tid da de fleste kontrollutvalg var lukket for publikum. Situasjonen er nå fullstendig snudd om med åpne kontrollutvalg som er opptatt av innholdet i den kommunale revisjon. Kvalitetskontrollkomiteen vil ta forholdet opp til vurdering og eventuelt foreslå endringer i regelverk for styret.

### Årshjul

komiteen gjennomfører sitt arbeid iht. årlig handlingsplan som rapporteres og legges frem for årsmøtet/styret. Rent praktisk er dette illustrert i figur 1 nedenfor.



Figur 1 Årshjul

Året starter med en evaluering av fjorårets funn, utvalg av årets kontroller inkl. oppfølging fra fjoråret, innspill fra de øvrige komiteer på årets fokusområder og eventuell rekruttering av nye kontrollører. Eventuell manko annonseres på NKRFs hjemmesider. De siste årene har det vært stor stabilitet i kontrollørkorpset, noe som innebærer at kvalitetskontrollen kan utføres enda mer systematisk og målrettet på en ensartet måte. Læringseffekten for den kontrollerte enhet blir derfor også større.

I løpet av perioden 2011-2016 skal alle bedriftsmedlemmer ha vært kontrollert minst en gang, maksimum to ganger, og det skal ikke gå mer enn fem år mellom hver kontroll. Siden enhetene i henhold til ISA'ene er pålagt ekstern kvalitetskontroll minst hvert tredje år, vil komiteen vurdere forslag til endring i regelverket slik at kvalitetskontrollen gjennomføres hvert tredje år. Siden de kommunale enhetene er såpass små, må slik kompetanse kjøpes inn fra andre enheter. Det kan der-

for være et godt alternativ å endre syklus til tre år for å møte dette kravet. Forholdet ble tatt opp på årsmøtet 2017.

Det gjennomføres et planleggingsmøte med kontrollører i mai måned hvor bl.a. årets fokusområder, arbeidsfordeling, habilitet, taushetsplikt og faglig innhold av god kommunal revisjonsskikk, blir drøftet. Kontrolløren innstiller til vedtak i sin rapport som også inneholder enhetens svar, mens komiteen fatter endelig vedtak som sendes enheten. Dette klargjøres i forbindelse med årets kontroller. Det understrekes at all dokumentasjon skal fremlegges rettidig for kontrollør slik at dette kan legges inn i deres rapporter. Komiteen vil fra 2017 ikke ta hensyn til informasjon som ikke er gitt kontrollør under besøket. Deretter blir de utvalgte enheter varslet om årets kontroll med eget brev. Alle kontroller gjennomføres i 2017 i første uke av september, slik at kontrollørene kan utveksle erfaring seg imellom. Komiteen forsøker å være «tett på», slik at prinsipielle forhold kan avklares med aktuelt annen komite før rapport skrives. Både kontrollør, komite og den kontrollerte enhet finner det utfordrende når komiteen finner grunn til å avvike fra kontrollørens innstilling. Både komite og kontrollører ser behov for å fortsette arbeidet med å konkretisere avvik og begrunne disse med hjemmel i standardene eller lovverket. Komiteens ansvar er å sikre lik behandling av samme type saker. På slutten av året samles kontrollører, fagkomiteer og administrasjon for å diskutere årets funn, behov for opplæring/kurs, avklaringer samt innspill til neste års fokusområder. I samme møte er det også en dialog omkring årets vedtak og resultatene av årets brukerundersøkelse. I 2017 er også kontrollutvalgskomiteen invitert til å delta.

I 2016 ble det avholdt fem møter, hvorav to ble avholdt sammen med kontrollører, fagkomiteer og administrasjon. Det har etter kvalitetskontrollkomiteens skjønn utviklet seg et godt samspill mellom de ulike komiteer og administrasjon og kontaktperson, noe som sikrer gode læringseffekter av kvalitetskontrollen og gir oss alle innsikt til å jobbe enda mer systematisk med faglig videreutvikling. Mest honnør skal likevel gis til den flotte innsats våre kontrollører gjør for fellesskapet. De er dyktige, engasjerte og samkjørte, og bidrar på en positiv måte til en mer ensartet praktisering av god kommunal revisjonsskikk. Vi er alle tjent med større åpenhet om ordningen, og må nok også erkjenne at det er lett at konklusjonen faller i kategori «godkjent uten vesentlige merknader», spesielt for regnskapsrevisjon, siden standardene på dette feltet er så omfattende og detaljerte. Det er også svært positivt at våre kontrollører innen forvaltningsrevisjon også utfordrer det faglige innholdet.

Kontrollåret 2017 er allerede i gang hvor fokusområder og møteplan er lagt ut på NKRFs hjemmesider, jumbrev er utsendt og plan for 2017 utarbeidet og fremmet for årsmøtet.

### Gjennomføring av kontrollen

selv om det er det enkelte bedriftsmedlem som er underlagt kontrollen, legges det vekt på at samtlige oppdragsansvarlige dekkes over tid. Kvalitetskontrollen omfatter *alle* oppgaver som bedriftsmedlemmet er pålagt å utføre, og skal minst omfatte ett utvalgt revisjonsoppdrag (kommune og særattestasjon/foretak) og ett forvaltningsoppdrag/selskapskontroll med forvaltningsrevisjon. De fleste kontrollører dekker to-tre rapporter for å sikre seg godt nok grunnlag til rapporten. Eierskapskontroll har så langt ikke vært underlagt kontroll. Komiteen vurderer hvordan disse oppgaver også skal dekkes av kontrollen.

Kontrollør gjennomfører og rapporterer funn til enheten på kontrolldagen (skjema C, D og E), mens selve rapporten sendes på høring innen en uke. Det har utviklet seg en god praksis med at kontrollører eventuelt rådfører seg på prinsipielt grunnlag med andre kontrollører eller komite, som igjen eventuelt gjør avklaringer med aktuell fagkomite. Alt dette for å sikre så ensartet behandling som råd er mht. kategorisering av resultatet av kontrollen. I denne fasen skal det være en viss avstand mellom kontrollør og komite for å sikre uavhengige vurderinger.

Komiteen gjennomgår kontrollørens arbeid inkl. forslag til vedtak og enhetens kommentarer, i tillegg til skjema E. Disse danner grunnlag for komiteens vurdering og vedtak. Komiteen gir deretter tilbakemeldinger til den enkelte kontrollør, igjen for å sikre ensartet praksis.

Komiteen har også i 2016 gjennomført en QuestBack-undersøkelse av de kontrollerte enheter, etter at de har mottatt sine vedtak. Svarprosenten var også i 2016 god. Vi er glade for at de fleste enhetene stort sett er godt fornøyde med veiledning og den gjennomførte kontroll.

Svakheter avdekket i årets kontroller tas med i vurderingen av neste års fokusområder, nye kurs eller innlegg på fagkonferanser.

### Fokusområder for 2016

disse ble fastsatt i dialog med kontrollører på basis av avdekkede funn, innspill fra fagkomiteer, nye områder og hva andre avdekker av svakheter som bør undersøkes.

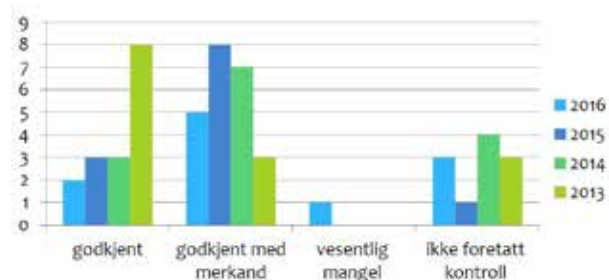
#### Regnskapsrevisjon:

- Misligheter, ISA 240 - hvitvaskingsregler
- Risiko i planlegging
- Analytiske kontroller - ISA 520
- Utvalgsbasert testing
- Rotasjon
- Estimater - gode nok revisjonshandlinger?

Det vil heller ikke i år være egne fokusområder for *forvaltningsrevisjon*.

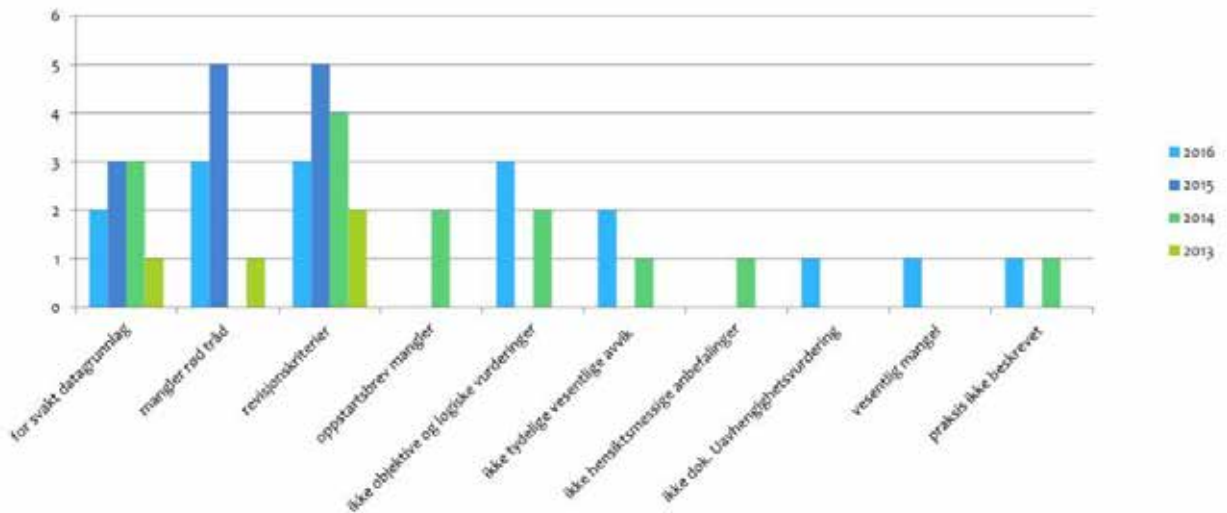
### Resultat av kontroll i 2016

Det ble gjennomført ti kontroller i 2016 innen regnskapsrevisjon og ti kontroller innen forvaltningsrevisjon slik at det til sammen ble kontrollert elleve enheter. To av disse var oppfølgingskontroller, en for hver fagkategori. Trenden er at en ser større variasjon i kvaliteten av forvaltningsrevisjonsrapporter, hvor vi i 2016 fikk vår første rapport med vesentlig mangel. Tabell 1 nedenfor viser en overgang i gruppen fra godkjent til godkjent med merknad.



Tabell 1 Resultat av kontroll - forvaltningsrevisjon

En enhet hadde i 2016 satt forvaltningsrevisjonsoppdraget ut til en ekstern part. Det ble reist et spørsmål til forvaltningsrevisjonskomiteen om hvem som er ansvarlig for at RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon overholdes, hvem som skal arkivere arbeidspapir og ha ansvar for kvalitetessikring av rapporten. Rapportene fremsto som meget interessante og tidsaktuelle med gode økonomiske analyser, men RSK 001 var ikke ivaretatt på vesentlige områder. Forvaltningsrevisjonskomiteen slo fast at oppdragsansvaret ikke kan delegeres selv om eksterne utfører arbeidet på vegne av enheten. I et annet tilfelle innstilte kontrollør på vesentlige mangler da vesentlige funn i rapporten ikke var fulgt opp. Det må da understrekes at funn ikke var relatert til de fastlagte revisjonskriterier i rapporten, men var nært knyttet opp til høyst relevante problemstillinger i rapporten. Komiteen spør seg da om hvorfor dette ikke er fulgt opp, burde forholdet vært avklart med kontrollutvalget, eller burde det vært en anbefaling som ga kontrollutvalget mulighet til å følge opp forholdet? Komiteen fant grunn til å berømme kontrollør for innspill, men fant ikke å kunne innstille på vesentlige avvik etter en grundig drøfting. Komiteen stiller imidlertid spørsmål ved om dagens praksis vektlegger for mye revisjonskriterier og for lite hensiktsmessig utforming av mandat, som også revisjonsenhetene har mulighet til å påvirke i stor grad. For øvrig er de fleste merknader knyttet til svakt datagrunnlag, logikk i fremstilling, manglende mulighet for å følge vurderinger men og slengere som manglende dokumentasjon av habilitet på oppdraget. De ulike avvik framkommer av tabell 2 på neste side.

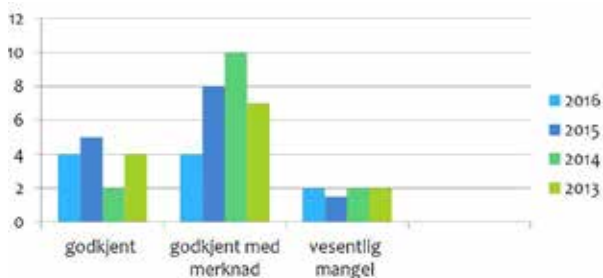


Tabell 2 Forbedringsområder i forvaltningsrevisjon

Noen få enheter har ikke utført forvaltningsrevisjon på flere år, dels på grunn av forhold i enheten, dels som følge av at de fusjonerer inn i større enheter. Komiteen stiller seg da følgende spørsmål:

- Er det foretatt overordnet analyse?
- Er det laget plan for forvaltningsrevisjon?
- Er arbeidet delt mellom ulike aktører?
- Mangler ressurser?
- Er det ikke foretatt bestillinger?
- Hvem har ansvar for å følge opp?

For regnskapsrevisjonen framkommer resultatene av tabell 3 nedenfor.



Tabell 3 Resultat av kontroll - regnskapsrevisjon

Det er verdt å merke seg at utvalget av enheter for kontroll er lite og at komiteen ser at de fleste mangler er knyttet til manglende bruk av revisjonsverktøy. En del av disse enheter er lagt inn i større enheter. Selvsagt finnes hederlige unntak hvor også mindre enheter faller i kategorien godkjent uten merknader. Etter komiteens oppfatning er nivået på regnskapsrevisjon etter hvert mer jevnt, selv om de fleste enheter kan forbedre sin dokumentasjon av revisjonsstrategi og innhold. Dette er nært knyttet opp til innholdet i revisjonsmandatet hvor revisjonskomiteen er i ferd med å definere et mer ensartet innhold. Kompleksiteten i kommunesektoren er stor, med tilhørende utfordringer i krav til presisjon i dokumentasjon. Merknader kan oppsummeres slik:

- Den røde tråd med dokumentasjon av risikovurdering, testomfang, rotasjon, evaluering av funn mot påstander og vesentlighetsgrense - presisjon i dokumentasjon

- Vurdering av nærstående
- Kvalitet av analytiske kontroller
- Estimat - bruk av disse - nødvendige handlinger
- Ikke avgitt revisjonsberetning innen tidsfrist

Som det fremgår av årets kontroller, ligger flesteparten av medlemmene innenfor godkjent/godkjent med merknad. Som nevnt er utvalget lite og preget av oppfølgingskontroller. Det er verdt å merke seg at kvaliteten gjengs over blant medlemmene nå er på et forsvarlig nivå. Spesielt innen regnskapsrevisjon er det mye regelverk å forholde seg til, noe som gjør det lett å få avvik på enkelte felt. Det bemerkes at ressursbruk ikke nødvendigvis reflekterer kvalitet, det kan faktisk tyde på feil vektlegging av risiko. Kontrollørene har også veiledet enheter hvor ressursbruken synes å ha vært unormal.

### Læring og forbedring

komiteen opplever fortsatt at det i praksis er mange gråsoner som kan komme ulikt frem i rapportene, samtidig som det er ulike oppfatning av god kommunal revisjons-skikk i enhetene. Samspillet med andre komiteer og administrasjonen i NKRF er avgjørende for kvalitetskontrollkomiteens arbeid. Etter komiteens oppfatning bidrar kvalitetskontrollen til forbedring i enhetene.

Komiteen minner også i år om kontrollutvalgssekretariatens viktige oppgave i å påse at kontrollutvalgene har tilstrekkelige ressurser til sine lovpålagte oppgaver. ☺

#### Kvalitetskontrollkomiteen består av:

Cicel T. Aarrestad (Rogaland Revisjon IKS), leder  
 Alf-Erlend Vaskinn (KomRev NORD IKS), medlem  
 Frode Singstad (Revisjon Midt-Norge IKS), medlem - sluttet feb. 2017  
 Kjell Ekman (Telemark kommunerevisjon IKS), varamedlem - regnskapsrevisjon  
 Øyvind Nordbrønd Grøndahl (Romerike Revisjon IKS), varamedlem - forvaltningsrevisjon og fast medlem fra mars 2017

For nærmere informasjon om NKRFs kvalitetskontroll se: [www.nkrf.no/komiteer/cms/12#Kvalitetskontrollkomiteen](http://www.nkrf.no/komiteer/cms/12#Kvalitetskontrollkomiteen)

## ROMERIKE REVISJON IKS



**Morten L. Kallevig** (f. 1977) er ansatt som prosjektleder forvaltningsrevisjon. Han har mastergrad i statsvitenskap og MBA i offentlig revisjon. Morten kommer fra stilling som seniorrådgiver i Riksrevisjonen, hvor han har jobbet i bortimot 10 år.



**Hilde Gamkinn** (40) er ansatt som forvaltningsrevisor. Hun har master i rettsvitenskap med spesialisering i skatterett fra Universitetet i Oslo.



**Morten Mjølunes** (58) er valgt som medlem av *forvaltningsrevisjonskomiteen*. Han er cand. polit. med hovedfag i administrasjons- og organisasjonsvitenskap fra UiB og er i tillegg utdannet bygg- og anleggsingeniør. Morten har jobbet som forvaltningsrevisor i Bærum kommune-revisjon siden 1999. Tidligere har han jobbet på høgskole, to forskningsprosjekter, i direktorat og i departement. Han var også medlem av forvaltningsrevisjonskomiteen 2003-2006.



**Alexander Etsy Jensen** (28) er valgt til medlem i *kontrollutvalgskomiteen*. Han har vært rådgiver/kontrollutvalgssekretær i Temark IKS siden 2014. Alexander er utdannet statsviter ved Universitetet i Agder. Han har flere års erfaring som fylkes- og kommunepolitiker, deriblant som kontrollutvalgsleder i Vennesla kommune (2007-2011). Han har tidligere arbeidet som forvaltningsrevisor på kommune- og fylkesnivå. Han ser frem til å bidra til å synliggjøre og videreutvikle kontrollutvalgenes viktige arbeid, sammen med dyktige kollegaer i kontrollutvalgskomiteen.

## NKRF



**Renate Borgmo** (44) er ansatt som seniorrådgiver. Hennes arbeidsområder vil i hovedsak være innenfor forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Renate er samfunnsviter, og har tidligere vært ansatt i Østfold kommunerevisjon IKS. Hun kommer fra stilling som kvalitetsrådgiver i Sarpsborg kommune.



**Kjell Ekman** (63) er valgt som medlem av *kvalitetskontrollkomiteen*. Han er statsautorisert revisor og siviløkonom fra NHH og har siden 2014 vært daglig leder i Telemark kommunerevisjon IKS. Han har tidligere arbeidet en årrekke som oppdragsansvarlig partner ved Ernst & Youngs kontor i Porsgrunn.

## NYE TILLITSVALGTE I NKRF



**Inger Anne Fredriksen** (45) er valgt som medlem av *styret*. Hun er utdannet bachelor i revisjon og er daglig leder og oppdragsansvarlig regnskapsrevisor i Buskerud Kommunerevisjon IKS (BKR). Inger Anne har 21 års erfaring fra kommunal revisjon, herav 11 år som leder av regnskapsrevisjon i BKR og to år som daglig leder i BKR. I tillegg har hun to års erfaring fra Riksrevisjonen. Hun har også tidligere vært medlem av styret (2004-2009) samt medlem av valgkomiteen og varamedlem til styret.



**Øyvind Nordbrønd Grøndahl** er valgt som medlem av *kvalitetskontrollkomiteen*. Han er utdannet historiker og har vært prosjektleder forvaltningsrevisjon i Romerike revisjon IKS siden 2015. Øyvind har åtte års erfaring med forvaltningsrevisjon fra Riksrevisjonen. Før dette arbeidet han i mange år med forvaltningsforskning ved Stein Rokkan senter for flerfaglige samfunnsstudier i Bergen.



**Inge Johannessen** er valgt som medlem av *revisjonskomiteen*. Han har bachelorgrad i revisjon fra Høgskolen i Harstad og har siden 2004 jobbet i KomRev NORD IKS. Inge jobber nå som oppdragsansvarlig regnskapsrevisor og har ansvaret for utførelsen av revisjonsarbeidet i 15 kommuner. Han har vært vara i regnskapskomiteen i to år.

**Kommunerevisoren utgis av:**  
Norges Kommunerevisor-  
forbund (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.

Abonnementspris:  
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 Kommune-revisoren 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](http://kommunebarometeret.no)

**E-post:** [barometer@kommunal-rapport.no](mailto:barometer@kommunal-rapport.no)

**Tel:** 24 13 64 50

  
**Kommunal**  
Rapport  
[kommunal-rapport.no](http://kommunal-rapport.no)