



Les mer om:

Maskinlæring, automatisering og algoritmer – det er nå det skjer

Hva er økonomisk aktivitet i kulturhusene?

Åpenhet og arkivering – hvordan står det til i kommunesektoren?

- | | |
|--|--|
| <p>2 25 år siden
Torbjørn Olsen</p> <p>3 Kommunal egenkontroll for framtida
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Maskinlæring, automatisering og algoritmer – det er nå det skjer
Jan Roar Beckstrøm, avdelingsdirektør, Riksrevisjonen og prosjektleder for «Riksrevisjonens Datasenter»</p> <p>8 Hva er økonomisk aktivitet i kulturhusene?
Statsaut. revisor Monica Harsvik Smith-Tønnessen, ass. revisjonssjef, Agder Kommunerevisjon IKS</p> <p>12 Kronikk: Åpenhet og arkivering – hvordan står det til i kommunesektoren?
Riksrevisor Per-Kristian Foss, Riksrevisjonen</p> <p>14 Folkevalgt lederskap i den kommunale organiseringsjungelen
Sigrid Stokstad, forsker II, NIBR</p> | <p>17 Bestiller-utførermodellen og rolleavklaring
NKRFs kontrollutvalgskomite (Mona Moengen, Kari Louise Hovland og Alexander Etsy Jensen)</p> <p>19 Regnskapsmessige problemstillinger ved kommunesammenslåinger
Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF</p> <p>23 Kommentar til innlegg «Oppgavefordeling mellom revisjon og sekretariat» i Kommunerevisoren nr. 4/2017
Tage Karlsen, seniorrådgiver K-Sekretariatet IKS og Bjørn H. Wikasteen, seniorrådgiver K-Sekretariatet IKS</p> <p>26 Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2017</p> <p>27 Nytt om navn
Østfold kommunerevisjon IKS
Nordland fylkesrevisjon
Aust-Agder revisjon IKS
Telemark kommunerevisjon IKS
Kommunerevisjonen Vest, Vest-Agder IKS</p> |
|--|--|

25 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Etter at ny lov for kommuner og fylkeskommuner var vedtatt i september 1992 med ikrafttredelse 1.1.93 gjensto for departementet å få fastsatt en rekke utfyllende forskrifter. NKRF var en av høringsinstansene og mottok raskt forskrift om fjernmøter og skriftlig saksbehandling, forskrift om tidsfrist for krav om lovlighetskontroll, forskrift om garantier og forskrift om avdragstid og andre lånevilkår. – De to forskriftene, for NKRF mest interessante, forskrift om revisjon og forskrift om kontrollutvalg kom noe senere.

Regjeringen arbeidet i 1992 med det såkalte ROSA-prosjektet. Siktemålet var å skaffe grunnlag for å legge fram sitt syn på den framtidige organiseringen av skatte- og avgiftsinnfordringen. En påstand var at mange kommuner var for små til å ha tilstrekkelig kompetanse for å kunne drive en effektiv innfordring og at større enheter ville fungere mer effektivt. En oversikt over kommunenes skatterestanser ga liten støtte til påstanden. For kommuner med folketall under 3 000 utgjorde restansene 1,6 prosent, for kommuner med folketall mellom 18 000 og 35 000

utgjorde skatterestansene 2,2 prosent og for de større kommunene utgjorde restansene 3,1 prosent.

En litt spesiell sak fra 1992 kan nevnes: Fylkesrevisoren i Vestfold, Ragnar Johannessen, som var forbundsleder i NKRF i årene 1988 – 1991 ble valgt til ordfører i Larvik for årene 1992 og 1993. – I en hilsen til bladet ga han uttrykk for trivsel i ordførervervet, men at han regnet med ny pendling til Tønsberg igjen om et års tid.

I sin hilsen til medlemmene ved årsskiftet betegnet forbundsleder Leif Aarebrot 1992 som et merkeår. Blant mange eksempler på dette trakk han fram arbeidet med omorganisering til større revisjonsheter, utarbeidelsen av normer/anbefalinger, muligheten for, gjennom et 8 vekttalls revisjonsstudium ved NKS Høgskole, å kunne skaffe seg teoretiske kunnskaper på området, og ikke minst vedtakelse av ny kommunelov. – Forbundslederen kunne også nevnt at «Kommunerevisoren» i løpet av 1992, hadde økt så vel i antall sider som i antall abonnenter.



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Kommunal egenkontroll for framtida

Det er mange som har innflytelse på den kommunale egenkontrollen. Men vi må spørre oss: Hva kan NKRF gjøre for å bidra til en styrket kommunal egenkontroll?

Styret har satt i gang et arbeid for å lage en veileder for kontrollutvalgssekretariat. Det er kontrollutvalgskomiteen som skal lage forslag til veileder. I tillegg har styret oppnevnt et utvalg som skal se på samarbeidet mellom kontrollutvalgssekretariat og revisjon. I NKRFs strategi, som ble vedtatt på årsmøtet i juni i år, kan man lese: «Som ledd i å være på vakt for fellesskapets verdier, må NKRF bidra til å gjøre egenkontrollen i kommunene og fylkeskommunene best mulig. Som del av dette må rollene for kontrollutvalg, sekretariat og revisjon tydeliggjøres og avklares.»

Så kan man spørre seg: Er det noen som er opptatt av dette spørsmålet – utenom oss selv? Ja, det er mange som er opptatt av den kommunale egenkontrollen, men kanskje ikke i så stor grad av selve samarbeidet mellom sekretariat og revisjon. Nettopp derfor er det viktig at NKRF er opptatt av dette samarbeidet. Det er vår jobb – og vi er ekstra godt skikket til å gjøre den jobben siden vi har både sekretariat og revisjon som medlemmer hos oss. Det betyr at vi har en arena for å diskutere rollene våre – og tydeliggjøre dem! Og hele tida må vi ha i bakhodet: Hvordan kan vi utnytte dette samarbeidet til å gjøre egenkontrollen i kommunene bedre? Alle svarene har vi ikke ennå. Men de kommer. I løpet av våren vil veilederen bli lansert, og kan forhåpentligvis være et verktøy for både sekretariat og revisjon – og kontrollutvalg!

At det er bruk for oss kan det jo ikke være tvil om! Vi ser stadig eksempler på at den kommunale egenkontrollen har et forbedringspotensiale. Vi skal bruke den kunnskapen som finnes i kontrollutvalgssekretariater og revisjoner rundt i landet til å sette søkelys på dette framover. Første skritt på veien blir Kontrollutvalgskonferansen 7. og 8. februar 2018.

I denne utgaven av Kommunerevisoren berører vi temaet «digitalisering». I Jan Roar Beckstrøms artik-

kel får vi et innblikk i utfordringer og muligheter vi står overfor. Og han skriver: «...det er viktig å forstå at dette er noe som skjer nå, det er ikke noe som kanskje kommer i en fjern framtid. Da gjelder det å være forberedt.»

Det er ikke til å stikke under en stol at kommune-revisjons-Norge har en utfordring her. Derfor må vi ta grep. Vi hadde temaet oppe på dagsorden når vi samlet nærmere 50 ledere innen revisjon og kontrollutvalgssekretariat i Trondheim til konferanse i slutten av oktober. Det vil være et framtrødende tema på Kontrollutvalgskonferansen, og det må være tema hos alle enheter som driver med revisjon og tilsyn i kommuner og fylkeskommuner i framtida. Også dette dreier seg om kommunal egenkontroll, men i videre forstand også om gode og effektive kommunale tjenester.

Hva er det som er utfordringene våre når det gjelder digitalisering? Jo, det dreier seg om å forstå våre oppdragsgivere. Det er kommunene og fylkeskommunene som leverer velferden til innbyggerne. Denne velferden vil bli levert på andre måter framover, og da må vi forstå de måtene. Vi må forstå risikoene denne utviklinga fører med seg, kanskje er det risikoer vi tidligere ikke har tenkt på? Og for å forstå dette må vi selv forstå hvordan det virker, og vi må lære oss nye verktøy som gjør oss i stand til på en effektiv måte å gjennomføre revisjoner og tilsyn.

Derfor vil NKRF sette ned et forprosjekt som skal kartlegge og peke på hvilke utfordringer – og muligheter – vi står overfor. Da er vi avhengig av den kunnskapen som befinner seg ute blant våre medlemmer og andre som er opptatt av den kommunale egenkontrollen. Kanskje banker vi på nettopp din dør?

Og det dreier seg om det gode gamle: Å være på vakt for fellesskapets verdier, men kanskje på nye måter?



Av **Jan Roar Beckstrøm**, avdelingsdirektør, Riksrevisjonen og prosjektleder for «Riksrevisjonens Datasenter»

MASKINLÆRING, AUTOMATISERING OG ALGORITMER - DET ER NÅ DET SKJER

Robotene kommer, sies det. Og ja, roboter, eller mer generelt maskiner som i en viss forstand kan lære av hva de har gjort tidligere, vil relativt raskt komme til å ta over en del oppgaver som i dag gjøres manuelt av revisorer.

Det skjer i og for seg allerede. Samtidig kan det være vanskelig å få tak i hva dette helt konkret handler om. Det er lett å ha luftige tanker om «utviklingen framover», men hva er det som skjer akkurat nå? Det er dette jeg vil si litt om i denne artikkelen. (Og for ordens skyld, det er ikke slik at alle revisorer vil bli erstattet av maskiner, i alle fall ikke på kort sikt. Bare så det er sagt.)

Maskinlæring – ikke særlig mystisk

Men altså: Mye av revisjonsarbeidet handler i bunn og grunn om *informasjonshåndtering*, i form av innhenting, tilrettelegging, vasking og analyse av *data*. Dette er noenlunde likt om det så gjelder regnskapsdata i finansiell revisjon eller intervjudata i forvaltningsrevisjon. Det som skjer nå er at teknologi knyttet særlig til maskinlæring og automatisering er blitt vesentlig enklere og billigere å ta i bruk, noe som blant annet gir helt nye muligheter knyttet til nettopp håndtering av informasjon.

Maskiner vil i første omgang kunne brukes til å automatisere mye av det som i dag er manuelle (og kjedelige) rutineoppgaver knyttet til datahåndtering. Og når ny og billig teknologi kan hjelpe oss med slike

oppgaver, så vil det bli tatt i bruk. Enten av oss som offentlige revisorer, eller av noen andre. Det er på sett og vis bare å innse. Særlig er det grunn til å tro at mye av tradisjonell finansiell revisjon vil kunne automatiseres, blant annet ved hjelp av teknologi for maskinlæring. Grunnen til dette er rimelig enkel. Litt forenklet kan man si at arbeid som handler om

- å behandle strukturert informasjon som finnes i elektronisk form (les: tall)
- der handlingene man gjør er noenlunde standardiserte
- og arbeidet er noenlunde likt fra en periode til neste periode

egner seg til automatisering. Finansiell revisjon bør således være en god kandidat, på samme måte som veldig mye av arbeidet innen bank og forsikring er i ferd med å bli automatisert. Og igjen, det er viktig å forstå at dette er noe som skjer nå, det er ikke noe som kanskje kommer i en fjern framtid. Da gjelder det å være forberedt.

Så hva snakker vi om, mer konkret? Et par enkle eksempler: Om man har 1 million transaksjoner (f.eks. utbetalinger fra NAV) og man ønsker å finne de som det kan være grunn til å se nærmere på – hva gjør

«Et av våre motto (vi har flere) er således «Vi automatiserer kjedelige ting, så du får bedre tid til spennende ting».

man? Trekker et tilfeldig eller risikobasert utvalg med utgangspunkt i ISA 530¹/ISSAI 1530²? Tja, hva om man i stedet enkelt kunne analysere og klassifisere alle transaksjonene ut fra all den informasjon vi har om transaksjonene, og så trekke ut dem man bør se nærmere på? Maskinlæringsalgoritmer kan hjelpe oss med slike ting.

Et annet eksempel: Sett at du har en større kommune, men en lang rekke leverandører, og noen tusen sider med kontraktdokumenter knyttet til leveransene. Hva om man kunne få en maskin til å lese alle disse dokumentene og automatisk identifisere begrepsbruk og setninger som er problematiske sammenlignet med anskaffelsesregelverket? Her er vi inne på området maskinell tekstanalyse og det som normalt blir omtalt som Natural Language Processing (NLP).

Så hva er maskinlæring? Vel, det er egentlig ikke så veldig mystisk. Det handler i stor grad om å bruke rimelig velkjente statistiske teknikker, som eksempelvis ulike former for regresjonsanalyse, for å bygge algoritmer som understøtter og effektiviserer revisjonen. Algoritmer er egentlig bare en oppskrift for hvordan noe skal gjøres og som er forståelig for en datamaskin. (Så har maskinlæringsalgoritmer ofte fancy navn som «Support Vector Machine», og «Naïve Bayes», men det er ingen grunn til panikk. Har man litt peiling på statistisk analyse, så er ikke slike ting veldig vanskelig å forstå.) Algoritmene er videre typisk konstruert slik at maskinen kan lære av det den har gjort tidligere. Dette er heller ikke veldig mystisk. Det handler i stor grad om prediksjon, som bare er et annet ord for å forutsi noe. En måte å gjøre det på (veldig forenklet) er at man putter inn relevante inputvariabler i en maskin, og så prøver maskinen å forutsi utfallet med utgangspunkt i en modell. Dette skjer typisk i flere runder. Når vi vet hvor godt maskinen treffer i runde 1, så kan vi putte inn denne informasjonen i neste runde, og den har nå et bedre grunnlag for å treffe noenlunde godt. I runde 2 «gjetter» således maskinen på grunnlag av hva den «lærte» i runde 1, noe som skal/bør gi en bedre prediksjon. I andre tilfeller kan vi ha informasjon om både inputvariabler og utfall. I slike tilfeller

kan vi bruke dette datasettet til å *trene* maskinen til å predikere riktig utfall i et annet datasett. Slik «trenning» av en datamaskin er også en form for maskinlæring.

En reell kompetanseutfordring

Maskinlæring, automatisering, algoritmer: Hva betyr dette for hvilken type kompetanse man trenger i en revisjonsvirksomhet? Vel, noe av det første som må skje er at man må bygge *forståelse*. Vi må forstå hva denne typen teknologi kan hjelpe oss med, forstå hva som muligens kan automatiseres, og vite litt om hva maskinlæring og algoritmer er for noe. For å bygge denne forståelsen må man nødvendigvis starte med den kompetansen man sitter på i dag. Og det er håp. Det er for eksempel mange som jobber i offentlig revisjon i dag som har rimelig gode kunnskaper om statistisk analyse. Slike folk vil relativt lett kunne utvide horisonten til å inkludere eksempelvis maskinlæringsalgoritmer. Det er på sett og vis bare å sette i gang. Man kan jo begynne med å google «audit automation» eller «machine learning in audit». Det er ikke verre enn det. Har man et ønske om å lære noe nytt, litt vilje og en viss basiskunnskap, så er egentlig grunnlaget rimelig bra. Så er det dessverre slik at det normalt krever en viss programmeringskompetanse om man skal jobbe med maskinlæring og automatisering. Her er det også heldigvis håp. Særlig innen forvaltningsrevisjon er det mange med en samfunnsvitenskapelig mastergrad, og de fleste masterstudenter innen samfunnsvitenskap lærer nå å programmere statistiske analyser i programmeringsspråket R. Heldigvis for oss er R også et av de mest brukte verktøyene for å lage maskinlæringsalgoritmer, du kan bruke det til å lage løsninger som automatiserer prosesser, visualisering og en hel del andre ting som kan gi både billigere og bedre revisjon.

Samtidig, det holder ikke bare å bygge kompetanse hos den jevne revisor. Det er helt avgjørende at ledere rundt omkring forstår hva som nå skjer, og forstår at det vi har av kompetanse i dag ikke er tilstrekkelig i morgen. Ledere som ikke i stand til å erkjenne hva den teknologiske utviklingen betyr for oss og hvilken betydning den får, vil heller ikke være i stand til å ta fornuftige beslutninger for fremtiden.

1 ISA 530 Stikkprøver i revisjon

2 ISSAI 1530 - Practice Note to ISA 530

Et åpenbart eksempel på beslutninger hvor dette har betydning er knyttet til ansettelser og hvilken kompetanse som etterspørres. Om de som ansetter ikke er tilstrekkelig oppdatert så kan det rimelig raskt føre til et kompetansegap, mellom hva vi har og hva vi trenger. Dog, jeg tror absolutt vi skal få dette til. De jeg kjenner av ledere rundt omkring i offentlig revisjon er høyst oppegående og dyktige ledere som vil ta dette på alvor. Jeg håper i alle fall at alle skjønner hvor viktig kompetansespørsmålet er i dette bildet.

Så, hva gjør vi i Riksrevisjonen?

I Riksrevisjonen har vi som en start etablert et utviklingsprosjekt kalt «Riksrevisjonens Datasenter». Foreløpig er dette et lite prosjekt der formålet først og fremst er å lage IT-løsninger som kan automatisere og effektivisere revisjonen, og hjelpe revisorene med å ta i bruk nye metoder for innsamling og analyse av data. Når man snakker om IT-løsninger er det kanskje naturlig å tenke på store, tunge systemer som koster millioner å utvikle. Det er ikke vårt utgangspunkt i det hele tatt. Prosjekt Datasenter handler mye om mikrotjenester som kan fikse ting folk sliter med, som kan automatisere manuelle prosesser, og som kan gi bedre revisjonskvalitet til lavere pris. Et av våre motto (vi har flere) er således «Vi automatiserer kjedelige ting, så du får bedre tid til spennende ting». Dette er noe av kjernen i vår tilnærming. Vi skal først og fremst hjelpe folk.

Jeg skal gi noen eksempler på hva vi jobber med. Noe av det første vi gjorde var å lage en text mining webapp for våre egne rapporter. Du kan med denne appen søke etter bestemte ord eller uttrykk, og få ut alle avsnitt i alle rapporter som inneholder det du søkte etter. For eksempel, om du vil ha ut

- alle avsnitt
- i alle forvaltningsrevisjonsrapporter
- som inneholder ordet «økonomiregelverket»
- for de siste fem år

... så er det to tastetrykk unna. Egentlig enkle greier, men veldig greit om noen eksempelvis skulle lure på hva vi har skrevet om «fisk» de siste fem år. Nå er det mulig å finne dette i løpet av sekunder. (Denne søke-appen er for øvrig programmert i R, programmeringsspråket som er nevnt over).

Noe annet av det vi jobber med er å tilrettelegge regnskapsdata på en bedre måte. Tidligere har dette typisk vært gjort av den enkelte revisor gjennom en lang rekke separate uttrekk. Nå vil vi sørge for at revisor får ferdig tilrettelagte data som gjør at man slippe uttrekksjobben og som gjør det mye enklere å sammenligne på tvers av virksomheter og perioder. Dette delprosjektet er viktig ettersom stikkordet nettopp er *tilrettelegging*. I en verden som flyter over at data, dataformater og datakilder, og der

maskiner kanskje skal ta over en del rutineoppgaver, så blir det veldig viktig å ha orden i sysakene. Det er et vanlig problem at man sitter på mye data samtidig som data ofte ikke er i et format eller på en form som er egnet for analyse. Og da blir det fort til at man bruker mye tid på å sitte med Excel, SPSS eller lignende for å få orden på datamaterialet. Det er således ikke sikkert det er effektivt at hver enkelt revisor skal sitte og slite med datavasking i Excel. Kanskje skal man ha egne folk som jobber med vasking, tilgjengeliggjøring og tilrettelegging av data? Større selskaper som sitter på mye data har begynt å ansette folk med jobbtitler som «data steward» og «datakurator», folk som kun jobber med datahåndtering. Det er ikke sikkert alle offentlige revisjonsheter kommer til å ansette en datakurator med det første, men jeg tipper at det ikke blir veldig lenge før vi har en på plass i Riksrevisjonen.

Et tredje eksempel på hva vi jobber med er nettopp å teste maskinlæringsalgoritmer som nevnt over, særlig for finansiell revisjon. Formålet er på litt sikt blant annet å kunne teste hele transaksjonsklasser automatisk, og avskaffe så mye som mulig av det revisor gjør av mer rutinemessige kontrollhandlinger. Slike analyser egner seg også godt til visuelle framstillinger, der man kan få ut fine figurer over hvilke transaksjoner som fremstår som uvanlige. Slike ting kan eksempelvis være nyttige i kommunikasjonen med revidert virksomhet.

Et fjerde eksempel er knyttet til kontroll av avstemminger. Dette er blant annet en viktig oppgave i revisjonen av det overordnede statsregnskapet, der tallene i de enkelte virksomhetsregnskapene nødvendigvis må være de samme som går inn i statsregnskapet. I praksis er dette en oppgave som går ut på å sammenligne tall fra ulike kilder. I dag gjøres denne jobben stort sett manuelt. Planen er å automatisere denne sammenligningen. Det bør være relativt greit å få til ettersom de relevante regnskapsdataene nødvendigvis finnes elektronisk. Det er bare snakk om å lage de nødvendige koblingene mellom datasettene og få de samlede tallene inn i Excel. Enkelt og greit.

Et siste eksempel på hva vi jobber med er knyttet til nye former for datainnhenting, i form av automatisk høsting av informasjon fra internett. Dette er også kjent som webscraping. For å illustrere, og rent hypotetisk: Sett at vi har en forvaltningsrevisjon rettet mot helseforetakene som ønsker å se på hvordan et bestemt tema er behandlet av styrene i de ulike helseforetakene. Alle sakspapirer til styremøtene i helseforetakene ligger åpent tilgjengelig på nett. Imidlertid er det ca. 20 helseforetak og således 20 forskjellige nettsider å hente dokumenter fra. Videre er det en rekke styremøter og mange dokumenter til hvert styremøte. Om du skal samle inn dette manuelt så må du gå inn på hvert enkelt



helseforetak sin hjemmeside og laste ned hvert enkelt dokument. En veldig tidkrevende jobb. Det går imidlertid an å skrive en liten programsnutt (for eksempel i programmeringsspråket R) som laster ned alle dokumentene samlet, fra alle relevante nettsider, og som legger det pent i en mappe på datamaskinen din. For en som har riktig programmeringskompetanse tar det ikke mer enn en times tid å lage et program som fikser dette.

Jan Roar Beckstrøm er avdelingsdirektør i Riksrevisjonen og prosjektleder for automatisering og data science i Riksrevisjonen. Han har i en årrekke vært seksjonsleder for metodeseksjonen for forvaltningsrevisjon og er chair for INTOSAI's Performance Audit Subcommittee. Av utdanning er han sosiolog og har en MBA i offentlig revisjon fra NHH.

Som disse eksemplene indikerer har vi i Riksrevisjonen akkurat begynt å smake på dette med automatisering og maskinlæring. Det vi har gjort så langt er relativt enkle greier og som sagt en forsiktig start. Det som likevel er sikkert er at dette ikke er å anse som et lite og morsomt prøveprosjekt, som snart blir lagt ned slik at vi kan fortsette som før. Hva som kommer til å skje framover er ikke godt å si, men en ting som er helt sikkert er at vi *ikke* kan fortsette som før. Så kan man selvsagt bli bekymret over denne utviklingen, og lure på om vi alle snart blir arbeidsledige. Det tror jeg ikke kommer til å skje. Jeg tror tvert imot at jobben som revisor kan bli enda morsommere, med mindre vekt på rutinearbeid og mer vekt å levere analyser og innsikt. Det vil i så fall være bare bra.



Av statsaut. revisor **Monica Harsvik Smith-Tønnessen**,
ass. revisjonssjef, Agder Kommunerevisjon IKS



Hva er økonomisk aktivitet i kulturhusene?

Det ble i juli 2016 fattet vedtak av Skattedirektoratet vedrørende rett til merverdiavgiftskompensasjon for Kilden Teater- og Konserthus IKS (Kilden) og Stavanger Konserthus IKS. Sakene hadde pågått i flere år, og som nå tilsynelatende har fått sin avklaring.

Jeg bruker bevisst ordet *tilsynelatende* da det fortsatt foreligger momenter som gjør det krevende for de aktuelle aktører å etterleve de vedtak Skattedirektoratet har fattet.

Kilden har i denne saken praktisert mer offentlig-lik slik at all korrespondanse mellom selskapet og skattemyndighetene er offentliggjort.

Kort om Kilden

Kilden er unik i sin organisasjon da regionteater, symfoniorkester, regionopera og kommunal kulturhusdrift, samt bygg er samlet i ett selskap under felles ledelse. I dag eies selskapet av Kristiansand kommune (60 prosent), Vest-Agder fylkeskommune (25 prosent), Aust-Agder fylkeskommune (12 prosent) og Grimstad kommune (3 prosent).

Det ble i 2002 fattet et vedtak i Kristiansand bystyre om at kulturinstitusjonene skulle samlokaliseres, og en stiftet IKS'et i 2003. Høsten 2007 startet arbeidet med å klargjøre tomten, og i 2011 ble bygget ferdigstilt, og det ble offisielt åpnet i januar 2012.

Bygget er finansiert ved statlige og regionale tilskudd, salgsinntekter og gaver.

Før en valgte organisering av selskapet ble det gjennomført en rekke møter med Vest-Agder fylkes-skattekontor for å sikre at den løsning en valgt ikke utfordret de rammene som merverdiavgiftskompensasjonsregelverket anga.

Rett til merverdiavgiftskompensasjon

Det er i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 gitt at et interkommunalt selskap (IKS) er omfattet av loven, og iht. § 3 i samme lov gis det kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende.

I samme lov, § 4 annet ledd nr. 4, fremkommer det at det ikke gis kompensasjon om virksomheten driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomhet som ikke er kompensasjonsberettiget. Denne bestemmelse kom inn i loven med virkning fra 1.1.2008. Denne lovendring kom på bakgrunn av ESAs vedtak av 3. mai 2007 om at deler av kompensasjonsordningen er i strid med statsstøttereguleringen i EØS-avtalen.

EØS-avtalen, artikkel 61.1 angir seks vilkår som må være oppfylt for at det skal være å anse som ulovlig statsstøtte (min utheving):

- Økonomisk fordel
- Statsmidler
- **Økonomisk aktivitet**
- Selektivitet
- **Vri konkurransen**
- Påvirke samhandelen

I kompensasjonsloven ble kun to av disse vilkårene medtatt i lovteksten, og det er nok noe av årsaken til at denne lovendringen ble noe vanskelig å se rekkevidden av, og at det har vært uenighet om forståelsen av lovendringen.

Lovendringen skjedde for å tilpasse seg ESAs vedtak, og det er i saksgangen anført både av Kilden og Stavanger Konserthus IKS at Skattedirektoratet har lagt til grunn en utvidende forståelse av denne bestemmelsen. EØS-avtalen, som ligger til grunn for ESAs vedtak, som en skulle tilpasse seg til, inneholder seks vilkår. Lovteksten inneholder to vilkår. Skal en, ved fortolkning av loven, legge alle vilkår til grunn (som var årsaken til lovendringen), eller de 2 som ble medtatt i lovteksten? Dette spørsmålet er drøftet i en tingrettsdom (Lustrabadet), der retten er av den oppfatning at samhandelskriteriet ikke er re-

«At brukerbetaling tas i betraktning vil i flere tilfeller medføre at aktiviteter som tidligere ble karakterisert som økonomisk aktivitet nå vil bli ansett som ikke-økonomiske..»

levant ved vurderingen etter kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4. Her kan det forøvrig nevnes at skattekontoret hadde drøftet samhandelskriteriet ved vurderingen av om Lustrabadet var kompensasjonsberettiget, noe som etter rettens oppfatning var feil rettsanvendelse. I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 27. juni 2016 legger en også til grunn at samhandelskriteriet *ikke* skal innfortolkes.

Kilden fikk i 2008 brev fra Skatt Sør hvor de gjorde oppmerksom på at det var skjedd en lovendring, og at Kilden måtte vurdere om de drev økonomisk aktivitet. Stavanger Konserthus IKS rettet en henvendelse til Skatt Vest i februar 2008 mht. hvordan en skulle forstå denne lovendringen. I juni samme år videresendte Skattedirektoratet denne henvendelsen til Finansdepartementet (FD). FD avga i 2013 en fortolkningsuttalelse hvor FD antok at konserthuset i alle fall delvis driver økonomisk aktivitet, som omfattes av den aktuelle begrensningen i kompensasjonsloven. Departementet antok imidlertid at deler av konserthusets virksomhet kan oppnå merverdiavgiftskompensasjon etter gjeldende regelverk.

I oktober 2013 fikk Kilden varsel om kontroll, og i etterfølgende periode ble det avholdt en rekke møter mellom selskapet og skattekontoret. Dette resulterte i at en 10. november 2015 mottok krav om å tilbakebetale kr 294 455 009 (med tre ukers betalingsfrist). Kilden påklaget dette til Skattedirektoratet.

Mens saken(-e) var under klagebehandling i Skattedirektoratet kom Europakommisjonen med en veileder om vilkårene for statsstøtte på kulturområdet. Denne veilederen angir Kommisjonens syn på når det foreligger økonomisk aktivitet på dette området. Kommisjonen tar inn brukerbetaling som et sentralt moment i vurderingen av hva som skal anses som økonomisk aktivitet. Denne veilederen medførte at FD fant det nødvendig å utfylle den uttalelsen de avga til Stavanger Konserthus i 2013. At brukerbetaling tas i betraktning vil i flere tilfeller medføre at aktiviteter som tidligere ble karakterisert som økonomisk aktivitet nå vil bli ansett som ikke-økonomiske. FD uttaler at kulturhus fortsatt vil kunne ha aktiviteter som må anses som økonomiske aktivitet, eksempelvis større populærkonserter som tilbys i et marked.

Fortolkningsuttalelsen av 2016 er noe mer veiledende enn den som kom i 2013, men ser en denne fortolkningsuttalelsen i sammenheng med de vedtak som kom i begynnelsen av juli 2016, er ikke dette like enkelt å forstå for en kommunerevisor!

Før jeg tar for meg vedtaket er det to begreper som er relevant å utdype noe nærmere:

- **økonomisk aktivitet** og
- **aktiviteten kan være i konkurranse** med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget

Økonomisk aktivitet er virksomhet som består i å tilby varer og tjenester i et marked¹. Utøvelse av offentlig myndighet er ikke å anse som økonomisk aktivitet.

Det fremkommer videre av forarbeidene:

«Dersom formålet er sosial, kulturelt eller utdannelsesmessig vil dette tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Hvordan tjenesten finansieres er også av betydning. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er typisk kjennetegn for oppgaver som det offentlige påtar seg ovenfor sine borgere.»

I fortolkningsuttalelsen fra FD av juni 2016 (med utspring i veileder fra ESA) er brukerbetaling vektlagt, «fraction of true cost», men denne uttalelse er avgrenset til kulturområdet. Det kan her nevnes at Skattedirektoratet i et vedtak om kompensasjon vedrørende en svømmehall anfører:

«Skattedirektoratet legger til grunn at tjenester som etter sin art må anses å tilbys i et marked, utgjør økonomisk aktivitet uavhengig av om billettinntektene dekker kun en andel av kommunens totale kostnader.»

Det har i forbindelse med den praktiske gjennomføringen av skattevedtaket vært dialog med skattekontoret i forbindelse med Kilden-saken vært drøftet hvor grensen for «fraction of true cost» går, hvor stor del må billettinntektene utgjøre før aktiviteten endrer

¹ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 32.1.2



karakter fra ikke-økonomisk aktivitet til økonomisk aktivitet. Det er her ikke mottatt noe skriftlig, men muntlig er det antydning at inntekter opptil 25 prosent av utgiftene vil være ikke-økonomisk aktivitet, men at dette tallet også kan være høyere.

Vilkåret om at *aktiviteten kan være i konkurranse med andre* kan være noe vanskelig å få et klart bilde av basert på de rettskilder som foreligger, en kan her vise til dommen vedrørende Lustrabadet hvor det fremkommer følgende:

«Skattedirektoratet uttaler at det uten å få betydning for saken, kan reises spørsmål ved om kommunens tjenester med å tilby trening i basseng mot vederlag kan være konkurranse med alternative trenings-tilbud, som for eksempel treningsstudio. Under hovedforhandlingene har staten anført at konkurrerende tjenester ikke bare vil være tjenester som tilbys svømmebasseng, men også kultursentre, teateropplevelser, dyrehager mv.»

«Retten har kommet til at skatteetaten har vurdert kompensasjonslovens § 4 annet ledd nr. 4 riktig når skatteetaten har kommet til at kommunen ved sin drift av Lustrabadet driver en økonomisk aktivitet som potensielt kan være i konkurranse med andre tjenester. Det faller utenfor rettens vurdering å ta stilling til om også andre tjenester, som for eksempel treningsstudio, kultursentre, teateropplevelser, dyrehager mv. er konkurrerende tjenester til Lustrabadet.»

Her må en foreta en vurdering av om det potensielt er andre som en kan være i konkurranse med. Her kan en bruke symfoniorkester som et eksempel, dette kan svært sjeldent, om noen gang (jeg er her uenig i deler av Skattedirektoratets vedtak, kommer tilbake til dette) være i konkurranse med andre, kun andre offentlig finansierte symfoniorkestre. Her vil «populære» artister som reiser rundt på turne være i en annen kategori, de kan opptre på ulike arenaer, dvs. er i konkurranse med andre som har egnede lokaler.

Skattedirektoratets praksis på dette området har vært «streng», en ser av vedtak at konkurransen er fortolket vidt². Vedtakene vedrørende kulturhusene avgrensner konkurranseflaten noe. Her er det gitt:

«Kulturelle aktiviteter som primært har et kulturelt, ikke-kommersielt formål, ikke anses som økonomisk aktivitet. Som eksempler er nevnt teater – og konsertforestillinger hvor lokale og regionale artister opptre. Det vises videre til at i mange tilfeller er det en begrenset brukerbetaling. Det samme kan etter departementets syn gjelde for symfoniorkestre.³

...

Anvendt på vår sak legger vi til grunn at visse artister som egenarrangementene består av, må sies å tilbys i et marked. Vi sikter her til artister med nasjon-

alt eller internasjonalt nedslagsfelt. Disse arrangementene er i konkurranse med andre private konsertarrangører o.l. og dermed i kjerneområdet for konkurranseregelen. Rent faktisk mener vi at dette også gjenspeiles i størrelsen på omsetningen man har ved disse arrangementene og som mer eller mindre bygger på markedsmessige priser. Ut fra dette faktum, ser vi ikke at det for akkurat disse arrangementene er nødvendig å gå mer detaljert inn på størrelsen på brukerbetalingen.»

Ser en på siste setning i avsnittet ovenfor så er dette årsaken til at bransjen ser utfordringer knyttet til kompensasjon vedrørende symfoniorkester. Finansdepartementet sier klart at symfoniorkester er kulturell aktivitet, men Skattedirektoratet sier i sitt vedtak at om en konsert med symfoniorkester har en nasjonal eller internasjonal solist (f.eks. Truls Mørk i Antoin Dvorak: Konsert for Cello og orkester) så anser de det ikke nødvendig å gå inn på brukerbetalingen. Dette innebærer at konserter med andel billettinntekter av utgifter langt ned mot 10 prosent blir å anse som kommersielle fra Skattedirektoratets side.

Skattedirektoratets vedtak av juli 2016 medførte en reduksjon av det opprinnelige krav om å tilbakebetale kr 294 455 009 med kr 273 596 830 til kr 20 858 179.



2 Jf. skattevedtak i forkant av dom vedrørende Lustrabadet

3 Hentet fra Finansdepartementet fortolkningsuttalelse av 27. juni 2016.

Skattedirektoratets tilnærming var å dele inn Kilden i fire lokaler, en kapitalvare hadde her blitt til fire igjennom dette vedtaket. Skattedirektoratet vurderte aktivitetene i hver sal, om dette var kompensasjonsberettiget eller ikke (Kilden har fire saler hvor de har arrangementer).

Vurderingen tok utgangspunkt i at det var tilgjengelig 8 760 timer i året. En skilte da først ut de timer som var utleie (ikke kompensasjon). Deretter foretok en deling av Kildens egen aktivitet basert på kompensasjonsberettiget og ikke kompensasjonsberettiget. «Dødtid» blir deretter fordelt forholdsmessig mellom kompensasjonsberettiget og ikke kompensasjonsberettiget bruk. Denne tilnærming innebærer at om en ser bort fra noen andre utfordringer mht. organisering av aktivitetene, ville det merverdiavgiftsmessig sett være lønnsomt å organisere ikke-kompensasjonsberettiget virksomhet i et eget juridisk subjekt, og den aktiviteten som skjer her vurdert som utleie. Dette ville medført at all «dødtid» ville blitt kompensasjonsberettiget.

I vedtaket savner en kanskje noe mer spor av FDs fortolkning av juni 2016 der det fremkommer at der det forelå begrenset brukerbetaling, var det sannsynligvis ikke økonomisk aktivitet. Her synes det som Skattedirektoratet har hatt fokus på om artisten er

«kjent» eller ikke. Dette gir som nevnt noen ekstreme utslag når det gjelder symfoniorkesteret når de har verk som er skrevet for å fremheve ett instrument, og om den som spiller dette instrumentet er «kjent». Dette blir da å anse som økonomisk aktivitet, tross at brukerbetalingen er svært lav. Dette er et tilbud til befolkningen som er primært finansiert av offentlige midler.

Vedtaket har gjort at en må vurdere alle arrangement mht. om dette kan være økonomisk aktivitet og potensielt i konkurranse med andre. Dette har medført økt belastning mht. administrasjon og tilhørende dokumentasjon, og har gjort at en må styre type arrangementer etter hvilken kategori de faller inn under.

Aktiviteten får betydning for kompensasjonsrett på drift, men en må også hensynta justeringsreglene. Øker en den ikke-kompensasjonsberettigede bruk over bagatellgrensen (10 prosentpoeng fra bruk ved ferdigstillelse) vil dette medføre justering. Her må en slik vedtaket er fattet, se på bruk av hver sal, og ikke det opprinnelige byggetiltak, nemlig samlet bruk av Kilden.

En fikk noe avklaring på dette området med disse to vedtakene, men fortsatt er det krevende for de aktørene som skal søke å etterleve dette på best mulig måte.



Kilden teater- og konserthus i Kristiansand



Av riksrevisor **Per-Kristian Foss**,
Riksrevisjonen

Foto: Riks-
revisjonen

Åpenhet og arkivering – hvordan står det til i kommunesektoren?

I mai la Riksrevisjonen frem en forvaltningsrapport om arkivering og åpenhet i statlig forvaltning. Målet med undersøkelsen var å kartlegge statsforvaltningens praksis med arkivering og journalføring av offentlige saksdokumenter og å vurdere i hvilken grad det legges til rette for innsyn.

Flere av funnene var negative: Vår undersøkelse viste blant annet at arkiveringen i flere departementer og statlige virksomheter er mangelfull, at forhåndsuttak av dokumenter brukes oftere enn forutsatt, også uten rettslig holdbart grunnlag, at kravet om løpende journalføring i hovedsak *ikke* er oppfylt og at krav om innsyn kan behandles på en betydelig bedre måte. Vi fant også eksempler på at mangelfull arkivering og/eller feil journalføring i viktige enkeltsaker har ført til at dokumenter har forblitt ukjent for offentligheten, og at det har vært vanskelig å be om innsyn i dem.

Factsatt i Grunnloven

Offentlighet om forvaltningens arbeid er et viktig prinsipp i et åpent og demokratisk samfunn. Grunnlovens paragraf 100 fastsetter retten til innsyn i statens dokumenter og plikten statens myndigheter har til å legge forholdene til rette for en åpen og opplyst offentlig debatt. Arkivering og journalføring av dokumenter er en grunnleggende forutsetning for innsyn i forvaltningens arbeid. God forvaltningsskikk tilsier at forvaltningens saksbehandling skal være skriftlig og etterprøvbar. En åpen forvaltning skal gjøre det mulig for innbyggerne å utøve kontroll med saksbehandlingen og delta i de demokratiske prosessene.

Funn fra vår undersøkelse tyder på at store mengder arkivpliktig dokumentasjon i forvaltningen ikke blir arkivert. Vi fant at mange systemer som inneholder arkivverdige dokumenter, ikke har noen godkjent arkiv-

løsning. Risikoen for at verdifull dokumentasjon allerede er tapt og vil gå tapt i tiden fremover, er derfor stor. Statistikken over arkiverte dokumenter per årsverk viser dessuten store forskjeller i arkiveringspraksis mellom seksjoner og departementer. Når dokumenter ikke blir arkivert, blir de heller ikke journalført, og muligheten for innsyn blir ikke reell. Det reduserer muligheten for offentlig debatt og belysning av viktige og aktuelle saker, samt mediernes og allmennhetens mulighet til å føre kontroll med myndighetene. Manglende arkivering svekker i tillegg det kollektive minnet som arkivene utgjør.

Ny teknologi kan gjøre det ekstra krevende å ivareta arkivverdige dokumentasjon. Riksrevisjonens undersøkelse viser at en av de viktigste årsakene til ufullstendig arkivering er at mange opplever ikt-verktøyene for saksbehandling og arkivering som lite brukervennlige. Det fører til at flere saksbehandlere opererer helt eller delvis utenfor systemene, noe som resulterer i at arkivpliktige dokumenter i mange tilfeller ikke blir arkivert.

Treg journalføring

Journalføring skal som hovedregel skje fortløpende. Riksrevisjonens analyse av alle journalposter i Offentlig elektronisk postjournal (OEP) for 2015 viser at gjennomsnittlig journalføringstid for alle statlige virksomheter er omtrent 30 kalenderdager, det samme for departementene. Mens Statsministerens kontor er raskest til å journalføre dokumenter, med en journalføringstid på 13 kalenderdager i gjennomsnitt, bruker Justis- og bered-

ØVRIGE KRONIKØRER:



Ole Petter Pedersen,
nyhetsredaktør i
Kommunal Rapport



Foto: TI Norge

Tor Dølvik, Transparency
International Norge
og medlem av Kommune-
sektorens etikuttvalg



Bidragstyttere fra KS
Kommunesektorens
organisasjon

skapsdepartementet gjennomsnittlig 61 dager på å journalføre dokumenter. Konsekvensen av sen journalføring kan være at mange dokumenter først blir synlige på offentlig journal når saken er avgjort eller ikke lenger har like stor offentlig interesse. Det gir risiko for at offentlighetens mulighet til å påvirke beslutningene svekkes, med de negative konsekvenser det kan ha for offentlig debatt og belysning av aktuelle saker.

Mangler rettslig holdbart grunnlag

Offentlighetsloven slår fast at alle offentlige saksdokumenter og journaler skal være åpne for innsyn dersom ikke annet følger av lov eller forskrift. Kravene til innsyn og åpenhet må veies mot andre viktige hensyn, som effektive beslutningsprosesser og å skjerme opplysninger om noens personlige forhold. Utgangspunktet for åpenhet og innsyn i statlig forvaltning er svært godt i Norge. Få andre land har offentlige postlister. Med Offentlig elektronisk postjournal (OEP) ligger Norge i tet i å gjøre offentlige journaler tilgjengelige og i å legge til rette for innsyn fra presse, forskere og befolkningen. Den stikkprøvebaserte gjennomgangen til Riksrevisjonen av 237 tilfeldig utvalgte avslag på krav om innsyn i syv departementer viser imidlertid at departementene mangler rettslig holdbart grunnlag for unntak for mer enn ett av tre dokumenter det var nektet innsyn i. I tillegg var det noen dokumenter som i sin helhet ble unntatt fra offentlighet der det bare var hjemmel for å unnta deler av dokumentet. Vi fant også at departementene for en stor andel av sakene ikke praktiserte merinnsyn, selv om offentlighetsloven tilsier dette. Kort oppsummert: Riksrevisjonens undersøkelse fant betydelige svakheter i store deler av statlig forvaltning når det gjelder både arkivering og praktisering av offentlighetslovens ulike bestemmelser.

Ulik praksis i kommunene

Hvordan står det til i kommunesektoren på dette feltet? Det er meg bekjent ikke gjennomført noen tilsvarende, omfattende undersøkelse av åpenhet og arkivering i kommunene. Det foreligger likevel en del undersøkelser som er gjennomført for enkeltkommuner om disse temaene, og en oversikt er å finne på NKRFs hjemmeside¹.

Hovedinntrykket fra gjennomlesningen av rapportene fra de siste årene er at det er stor variasjon, men også at mange av utfordringene som Riksrevisjonen påpeker i sin rapport, gjelder i mange kommuner:

- Flere av kommunene, særlig de mindre, har ingen arkivplan. Arkivloven har krav om slike planer. Arkivplanen skal vise hva arkivet omfatter, hvordan det er organisert og hvilke instruksjer, regler og planer som gjelder for arkivarbeidet.

- I flere av undersøkelsene er det gjennomført stikkprøver som viser at ikke alle saksdokumenter i kommunene blir arkivert og journalført i samsvar med arkivforskriften.
- Saksdokumenter blir feilaktig unntatt fra innsyn, og lovhjemmelen det vises til når et dokument er unntatt fra innsyn, er i en del tilfeller upresis eller gal.
- Fagsystemene som brukes i kommunale etater er tallrike og inneholder viktig dokumentasjon, men mange av dem har ingen godkjent arkivløsning. Revisjonen fra Bergen kommune (2013) fant mye av det samme som Riksrevisjonens undersøkelse, og konkluderte med at en betydelig mengde dokumentasjon blir lagret utenfor kommunens saks- og arkivsystem. Byarkivet har ikke god nok oversikt over denne dokumentasjonen, noe som betyr at dokumentasjon ikke blir arkivert og journalført i samsvar med kravene i lov og forskrift, og at mye går tapt for ettertiden.
- Mange ansatte oppgir at de ikke opplever at etaten/enheten deres har gode nok rutiner for å sikre arkivering og journalføring i samsvar med regelverket.
- Kommuner har ofte ikke rutiner for å sikre nødvendig opplæring knyttet til arkivering, journalføring og offentlighet for ansatte.

Ny programvare og særlig e-postens inntog som arbeidsverktøy har endret arbeidsmåter og økt dokumentasjonsmengden, også i kommunal forvaltning. Det er mer krevende enn tidligere å vurdere hva som er arkivpliktig. Flere undersøkelser peker på at det mangler rutiner for arkivering av arkivverdig e-post. Undersøkelsen i Bergen viste til at e-post er det verktøyet som de kommuneansatte bruker mest, både til intern og ekstern korrespondanse. Samtidig svarte de at de samlet sett har lite kunnskap om hva som er arkivverdige og journalpliktige e-poster og lite kunnskap om hvordan e-poster skal arkiveres. Forvaltningsrevisjonen av arkiv i Stavanger (2016) konkluderte med at situasjonen på arkivområdet generelt er relativt bra, men pekte også på at mange ansatte opplever at det er uklart hva som er arkivverdig dokumentasjon og dermed hva som skal inn i saks-/arkivsystemet. Dette fører for noen til lite arkivering.

Arkiv- og journalføring er nok ingen typisk politisk vintersak. God praksis på dette området er likevel helt essensielt for demokratiet, for forskning, for vår kollektive hukommelse og for effektiv drift av offentlige virksomheter. Utfordringene er mange. Jeg mener svarene må søkes både i endrede holdninger til åpenhet og respekt for loven, i opplæring, oppdatering og kanskje forenkling av lov- og regelverk, og ikke minst i mer brukervennlige ikt-systemer som gjør det enklere å arkivere, journalføre og behandle krav om innsyn.

¹ Forvaltningsrevisjonsregisteret: <http://www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144>



Av **Sigrid Stokstad**,
forsker II, NIBR

Folkevalgt lederskap i den kommunale organiseringsjungelen

Kommunene har stor frihet til å velge hvordan løsningen av kommunenes oppgaver skal organiseres. Blant de mest brukte alternativene til oppgaveløsning i kommunens egen administrasjon, kan vi nevne kommunale foretak, aksjeselskap og stiftelser i tillegg til flere ulike modeller for interkommunalt samarbeid.

I tillegg kommer konkurranseutsetting, som innebærer at kommunen ikke selv er involvert i organiseringen. Når oppgaveløsningen legges utenfor kommunens egen administrasjon, innebærer det at de folkevalgte må styre mer indirekte.

Organiseringsfriheten er viktig for å nå politiske mål, men den reiser også utfordringer for det folkevalgte lederskapet. Interkommunalt samarbeid og selskapsorganisering er eksempler på organisering som ofte forbindes med «demokratisk underskudd» sammenlignet med oppgaveløsningen som skjer innenfor kommunens egen administrasjon. Kommunens folkevalgte er ansvarlige for å løse kommunens lovpålagte oppgaver og de oppgavene som kommunen selv velger å påta seg. I tillegg har de ansvar for å velge organisering for de ulike delene av oppgaveløsningen. De ulike organiseringsformene gir ulike muligheter til å utøve folkevalgt lederskap, og graden av «demokratisk underskudd» i kommunen beror i stor grad på valgene som de folkevalgte tar.

Kommunen møter et bredt sett av forventninger i lovverket og ellers. Virksomheten skal drives effektivt og gi tjenester av god kvalitet, samtidig som den skal være ledet av folkevalgte og gi gode muligheter for innsyn og kontroll. Ofte er det ikke mulig å oppfylle alle disse forventningene samtidig, og det er nødvendig å velge hva som skal prioriteres. Dette valget er de folkevalgtes ansvar. Det krever ofte vanskelige avveininger, der spørsmålet om hva som gir mest eller minst «demokratisk underskudd» ikke alltid er så lett å svare på.

Det er en utfordring å sikre et godt kunnskapsgrunnlag for å gjøre slike valg. For mange vil det

være ganske klart at et interkommunalt selskap gir dårligere vilkår for folkevalgt lederskap enn det som gjelder dersom oppgaveløsningen ligger i kommunens egen administrasjon. Kommunen skal jo dele styringsansvaret med andre kommuner, og kommunen må være representert med et fåtall personer i de ledende organene. Samtidig vil samarbeid med en eller flere andre kommuner åpne for å utløse stordriftsfordeler og dermed gjøre oppgaveløsningen mer effektiv. Kanskje vil de også få flere med nødvendig faglig bakgrunn i oppgaveløsningen. Når oppgaven er lagt til et interkommunalt selskap, blir reglene om innsyn og kontroll annerledes enn det som gjelder for kommunens egen administrasjon. Det betyr at det kan bli vanskeligere å avdekke feil i oppgaveløsningen og holde noen ansvarlig for feilene. På den annen side er det ikke gitt at dette bildet er riktig. Noen opplever at ansvarsforholdene og resultatene blir lettere å følge med på når oppgaver skilles ut til selskaper eller andre enheter med begrenset ansvar. Det kan gjøre det enklere for de folkevalgte å utøve lederskap og for allmennheten som vil følge med. En særskilt faktor som det kan være utfordrende å skaffe oversikt over, er konsekvensene for de ansatte av endringer i organisering av oppgaveløsningen. Slike endringer kan få betydning for lønns- og arbeidsvilkår og pensjon på kort og lang sikt. Regelverket om virksomhetsoverdragelse i arbeidsmiljøloven står sentralt, og konsekvensene må utredes i hvert enkelt tilfelle.

I praksis ser vi at de folkevalgte i kommunene ofte ikke opplever å ha stor handlefrihet når det gjelder valg av organiseringsform. Et nytt kommunestyre «arver» tidligere organisering. Hvis en oppgave er

«De folkevalgtes valgfrihet er underlagt begrensninger, og hvilke begrensninger som gjelder kan bero på kompliserte vurderinger.»



Folkevalgt lederskap og kommunal organisering



KOMMUNESKTORENS ORGANISASJON
The Norwegian Association of Local and Regional Authorities

Stokstad var prosjektleder for *prosjektet Folkevalgt lederskap og kommunal organisering*, som var finansiert av KS. Teksten bygger på dette arbeidet.

Prosjektet resulterte i *NIBR-rapport 2016:18 Folkevalgt lederskap og kommunal organisering*, som kan lastes ned her: <http://www.hioa.no/Om-HiOA/Senter-for-velferds-og-arbeidslivsforskning/NIBR/Publikasjoner/Folkevalgt-lederskap-og-kommunal-organisering> og et *arbeidshfte* som KS bruker i folkevalgtopplæringen: <http://www.ks.no/fagomrader/utvikling/fou/fou-rapporter/folkevalgt-lederskap-og-kommunal-organisering/>.

konkurransutsatt og utføres av private, vil det være ressurskrevende å ta den tilbake til den kommunale administrasjonen. Det samme gjelder hvis kommunestyret skulle velge å tre ut av et interkommunalt samarbeid og ivareta oppgaven alene. Ofte krever begge disse situasjonene at kommunen bygger opp fagadministrasjonen på nytt. Samtidig kan situasjonen også være at kommunen erkjenner at de ikke greier å ivareta en oppgave alene, de mangler for eksempel

kvalifisert personell. Da kan interkommunalt samarbeid framstå som en nødvendighet. Et annet eksempel er at kommunen gjennom tidligere organiseringsvalg har valgt organiseringsformer som det er svært vanskelig å komme ut av. Stiftelser er det viktigste eksemplet på dette. Selv om det ikke er en hovedform for kommunal oppgaveløsning, fins det mange kommuner som har store midler bundet opp i stiftelser, og som er avskåret fra å ta tilbake midlene etter at stiftelsen er etablert. Boligstiftelser er et typisk eksempel.

I tillegg til rammene som følger av tidligere avgjørelser om organisering, kommer de lovmessige begrensningene i friheten til å velge organiseringsform. Disse rammene varierer ut i fra hva slags virksomhet det dreier seg om, og vi skiller gjerne mellom myndighetsutøvelse, tjenesteproduksjon og næringsvirksomhet. Er det for eksempel adgang til å konkurransutsette lovpålagte oppgaver, som barnevern og helse- og omsorgstjenester? Det kommer an på en tolkning av den enkelte særloven. Og er det adgang til å inngå interkommunalt samarbeid om myndighetsutøvelse? Kommunelovens regler om vertskommunesamarbeid åpner for det. Må innkjøp av en tjeneste ut på anbud? Driver kommunen næringsvirksomhet på en slik måte at det rammes av forbudet mot offentlig støtte? De folkevalgtes valgfrihet er underlagt begrensninger, og hvilke begrensninger som gjelder kan bero på kompliserte vurderinger.

Virkningene av ulike modeller for oppgaveløsningen vil kunne variere mye fra kommune til kommune. Organiseringen for øvrig og lokal kultur kan ha stor betydning for hvilke konsekvenser endringer i organiseringen vil få. Det er en betydelig kommunal utfordring å ta godt informerte valg om hvordan oppgaveløsningen skal organiseres. De folkevalgte har selv et stort ansvar for å sikre kunnskapsgrunnlaget, og ofte vil det være nødvendig å bruke administrative ressurser i en utredningsfase.

Det viser seg at mange kommuner har problemer med den løpende styringen og oppfølgingen av foretak, selskaper og andre organiseringsformer som ligger utenfor kommunens administrasjon. Som ut-



«Et generelt tips til kommunene er å legge mye ressurser inn i etableringsfasen når de legger oppgaver utenfor kommunens egen administrasjon.»

gangspunkt er det tre hovedspor for slik styring. For det første åpner mange av organiseringsformene for en viss instruksjon fra kommunens folkevalgte, for eksempel gjennom folkevalgtrepresentasjon i styret og andre ledende organer. For det andre kan kommunen ha en eierrolle som gir styringsmuligheter. I et aksjeselskap som kommunen eier alene, vil styringsmulighetene som eier være betydelige. Til sist kommer kontraktstyring, som er eneste styringsmulighet ved konkurranseutsetting, men som også i andre sammenhenger har betydning, for eksempel i interkommunale samarbeid. Ofte kan kommunen anvende en kombinasjon av disse styringsformene. Effektiviteten i kommunens styring beror imidlertid på at kommunen har ressurser og kompetanse til å utnytte de styringsformene som de ulike organiseringsformene åpner for.

For eksempel er det en utfordring i en del kommuner å sikre god innsikt i mer og mindre frittstående virksomheter blant kommunens folkevalgte. Slik innsikt er nødvendig for å kunne ta hensiktsmessige styringsgrep. Virksomhetene avgir årsrapporter og regnskaper, og disse dokumentene kommer til behandling i kommunen, men det er i praksis vanskelig å ta imot all informasjonen som kommer. I en kommune sluttet de å legge fram årsmeldingene for selskapene for formannskapet. Det var 20 årsmeldinger, over 1000 sider og ingen fikk lest det. Da sier det seg selv at det folkevalgte lederskapet ikke kan bli særlig aktivt. Det å sette mål for selskapene, kreve utbytte og sikre at de har gode ordninger for å hindre korrupsjon og misligheter, krever god innsikt i den enkelte virksomheten. Kommunene må bruke det administrative apparatet sitt til å legge til rette for folkevalgt styring i slike situasjoner. Mange kommuner har også etablert egne politiske utvalg som har ansvar for selskapsoppfølging.

Folkevalgt lederskap i oppgaveløsning som ligger utenfor kommunens administrasjon ivaretas ofte av et lite fåtall blant de folkevalgte som er medlemmer i representantskap og styret og har generalforsamlingsfullmakt i selskaper. I mange tilfeller innebærer dette at resten av de folkevalgte mangler grep om de delene av kommunens ansvarsområde som ligger i eksterne virksomheter, og kommunen får en «folkevalgtelite». Dette kan være en demokratisk utfor-

dring i forhold til det representative systemet, samtidig som det kan gjøre arbeidet som folkevalgt mindre meningsfylt for store deler av kommunestyret.

Kommunenes oppgaveløsning utenfor egen administrasjon kan ses som en prosess som går gjennom ulike faser. Først kommer etableringsfasen, der kommunen velger organiseringsform, stifter selskaper og foretak og inngår avtaler. Så følger driftsfasen, der vi har pekt på at de folkevalgte kan ha betydelige utfordringer når det gjelder styring og oppfølging. Der organiseringen skjer i samarbeid med andre, ser vi også at det kan være tungt å ivareta egen rolle, blant annet er det krevende å få til reforhandling av samarbeidsavtaler med andre kommuner. Så kommer eventuelt en avviklingsfase. Spørsmål om fordeling av verdier og ansvar og måten kommunen skal ivareta oppgaveløsningen på i fortsettelsen kan også være utfordrende.

Organisering utenfor kommunens egen administrasjon skaper utfordringer for de folkevalgtes utøvelse av lederskap, men det gir også muligheter for å oppnå effektivitet og kvalitet gjennom fristilling og samarbeid. Om kommunene lykkes i å realisere mulighetene, beror i stor grad på hvordan de selv velger å styre og følge opp organiseringsformer med større eller mindre grad av fristilling. Slik oppfølging krever ressurser, og kommunens egen administrasjon kan ha en nøkkelrolle i dette arbeidet. Et generelt tips til kommunene er å legge mye ressurser inn i etableringsfasen når de legger oppgaver utenfor kommunens egen administrasjon. For eksempel kan formuleringen i en formålsbestemmelse i en avtale om interkommunalt samarbeid få stor betydning når partene trekker i hver sin retning i driftsfasen. Et godt grunnarbeid kan være avgjørende for framtidige styringsmuligheter.

Sigrid Stokstad er cand. jur. PhD og arbeider med rettsregler om demokrati og styring og organisering av offentlig sektor, blant annet forholdet mellom stat og kommuner. Hun er forsker II i NIBR.

Av **NKRFs kontrollutvalgskomite** (Mona Moengen, Kari Louise Hovland og Alexander Etsy Jensen)

Bestiller-utførermodellen og rolleavklaring

I september var et 30 talls kontrollutvalgssekretærer fra hele landet samlet på Gardermoen til NKRFs årlige samling for kontrollutvalgssekretærer for blant annet å drøfte hva vi mener er sekretariatenes rolle og arbeidsoppgaver.



Kontrollutvalgskomiteens leder, Mona Moengen, innleder på NKRFs sekretærsamling 2017

Dette er et tema som engasjerer oss som jobber med kommunal egenkontroll. Til sammen var ca. 200 kontrollutvalg representert.

NKRF har nedfelt i sin strategi at roller må avklares, slik at arbeidet på samlingen også er et ledd i en pågående prosess i NKRF. Rolleavklaring drøftes innenfor rammen av at kontrollutvalget er bestiller, sekretariatet er kontrollutvalgets administrasjon som bistår i bestillerrollen, og revisor er utfører.

Drøftingene viste stor enighet om hvilke oppgaver som bør ligge til sekretariatet, og hvilke oppgaver som kan gjøres av både revisor og sekretariat. Resultatet av drøftingene er samtidig et uttrykk for gjeldende praksis og arbeidsdeling i de kontrollutvalgene som var representert. Nedenfor følger en kort oppsummering av diskusjonene på samlingen. Begrepet sekretariat og kontrollutvalgets administrasjon brukes om hverandre.

«Drøftingene viste stor enighet om hvilke oppgaver som bør ligge til sekretariatet, og hvilke oppgaver som kan gjøres av både revisor og sekretariat.»

Administrasjon Dette handler om administrative oppgaver som å tilrettelegge for møtet; bestille møterom, kalle inn, arkiv osv. Dette er oppgaver sekretariatene ikke opplever at det er uklarhet om, og det omtales ikke nærmere.

Saksbehandling Dette er en oppgave som kun ligger til sekretariatet. Kontrollutvalgsforskriften er helt tydelig på at hverken revisor, rådmann eller kontrollutvalg kan utøve sekretariatsfunksjoner. Begrunnelsen for at denne oppgaven ligger til sekretariatet alene, er behovet for uavhengighet mellom kontrollutvalg og revisor, og at kontrollutvalget har et tilsynsansvar overfor revisor.

Andre konkrete oppgaver som sekretariatet har ansvar for, er oppfølging av kontrollutvalgets vedtak, plan for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, uttalelse til årsregnskapet i tillegg til påseansvaret overfor revisor.

Utredning Dette er en oppgave som kontrollutvalget kan bestille av revisor, sekretariat eller andre.

Enkelte utredningsoppgaver er lagt til sekretariatet gjennom lovtolkninger fra KMD. Dessuten er f.eks. utredning av valg av revisjonsordning lovregulert, noe som i disse dager kan være aktuelt når kontrollutvalget skal innstille på valg av revisjonsordning og av revisor ifm. kommunesammenslåing.

En utredningsoppgave som det kan være klokt at sekretariatet utfører er overordnet analyse. Gjennom et slikt arbeid skaffer man seg bestillerkompetanse, noe som er viktig for å kunne bistå i bestillerrollen på en god måte. Dersom det ikke er aktuelt for sekretariatet å utføre overordnet analyse selv, er det viktig at sekretariatet utformer bestillingen.

Drøftingene viste også at det var enighet om at det er sekretariatet som bør utarbeide planer for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Dette er en oppgave som helt klar ligger i bestillerfunksjonen. Revisor er leverandør og, bør ikke utarbeide grunnlaget for bestillingene.

For øvrig kan sekretariatene innhente faktaopplysninger, gjøre forundersøkelser og undersøkelser på bestilling fra kontrollutvalget. Vi var enige om at det går en klar avgrensning mot revisjon, som er systematisk vurdering opp mot revisjonskriterier. Slike utredninger kan ikke sekretariatet gjøre.

Rådgivning Sekretariatet skal være rådgiver for kontrollutvalget. Både som diskusjonspartner for leder når dagsorden skal fastlegges, og ved å veilede utvalget i møter utøves denne rollen. Sekretariatet er den fremste til å veilede utvalget i sak og prosess. Det er også viktig å gi råd og veilede i valg av kontrollmetode og verktøy.

I hvilken grad sekretariatet kan fylle rollen avhenger naturligvis av sekretariatets kompetanse. Dette er en oppgave som ikke er avgrenset til kontrollutvalgets administrasjon alene. Det er også viktig at revisjonen bidrar med sin spisskompetanse og gir revisjonsfaglige råd.

Koordinere Sekretariatet har en viktig oppgave når det gjelder å koordinere aktørene og leveransene til utvalget fra f.eks. revisor og rådmann. En annen koordineringsoppgave som sekretariatet kan ha, er overfor Fylkesmannen og samordning av kommunal egenkontroll og statlig tilsyn.

Rolleavklaring er et sentralt tema i NKRFs strategi. Kontrollutvalgskomiteen tar med seg innspillene fra samlingen inn i dette arbeidet, som vil fortsette i en nær dialog med styret og de øvrige fagkomiteene.

Styret har nylig nedsatt en egen gruppe bestående av både kontrollutvalgssekretærer og revisorer, og som har fått i oppdrag å lage forslag til retningslinjer for samarbeidet mellom kontrollutvalgssekretariat og revisjon og hvordan et slikt samarbeid kan bidra til å styrke den kommunale egenkontrollen. Disse retningslinjene vil inngå i den veilederen som komiteen for tiden utarbeider.

Kontrollutvalgskomiteen er av den oppfatning at mye av dette allerede fungerer og er avklart i praksis. Men at det likevel er viktig at dette forankres og at det er en omforent forståelse for hvem som gjør hva. Videre er komiteen av den oppfatning at god kommunikasjon og samhandling mellom kontrollutvalg, sekretariat og revisor er en forutsetning for at kontrollutvalget effektivt kan utøve kontroll og tilsyn. Fokuset fremover fra aktørene i kommunens egenkontroll bør være å spille hverandre gode, og at revisor og sekretariatet sammen gjør kontrollutvalgene best i stand til å løse deres oppdrag!



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

Regnskapsmessige problemstillinger ved kommunesammenslåinger

Hvordan skal kommuner som blir slått sammen med andre avslutte sitt siste regnskap? Hvilke verdier skal inn i balansen til sammenslåtte kommuner? Dette er blant spørsmålene som drøftes i et nytt notat fra GKRS om regnskapsmessige problemstillinger ved kommunesammenslåinger.

Kommune- og regionreformen omfatter 118 kommuner i 47 kommunesammenslåinger og 15 fylkeskommuner i 7 sammenslåinger. Reformen innebærer også at to kommuner deles. Det må også påregnes et antall grensejusteringer. De fleste av sammenslåingene skjer 1. januar 2020. Noen kommuner slås imidlertid sammen fra 2018, mens nye Sandefjord kommune (tidl. Sandefjord, Andebu og Stokke) var et faktum 1. januar 2017. I artikkelen har jeg, på samme måte som notatet fra GKRS, lagt til grunn at kommunesammenslåing skjer 1.1.2020 og brukt konkrete årstall.

Notatet «Kommunesammenslåinger og andre grenseendringer»¹ fra GKRS drøfter prinsipielle regnskapsspørsmål knyttet til gjennomføring av kommunesammenslåing. Videre behandles problemstillinger knyttet til andre grenseendringer, dvs. deling av kommuner og grensejusteringer, samt problemstillinger knyttet til uttreden fra og avvikling av interkommunale samarbeid, interkommunale selskaper og kommunale foretak.

God intern kontroll en forutsetning

For å kunne gjennomføre en kommunesammenslåing og legge grunnlaget for korrekte fremtidige årsregnskap, er det en forutsetning at kommunene etablerer god intern kontroll, herunder gode bokføringsrutiner, i forbindelse med kommunesammenslåingen. Dette vil bl.a. gjelde forhold som sammenslåing av reskontroer og samkjøring av systemer (økonomisystem, lønnsystem mv.).

¹ <http://www.gkrs.no/notat-om-kommunesammenslainger/>

Disse forholdene er ikke drøftet i GKRS' notat, men er grundig omtalt i NKRFs publikasjon «Kommunereform – sjekklister for revisor, kontrollutvalg og sekretariat»². Spesielt vedlegg 2 (kun tilgjengelig for bedriftsmedlemmer) som er en dreiebok for årsoppgjør ved en kommunesammenslåing, er aktuell i så måte. Dreieboka omhandler handlinger knyttet til alle delene av regnskapet, og er et redskap for revisor ved avslutning av kommuneregnskap i forbindelse med kommunesammenslåinger. Revisor kan f.eks. tilby den som en sjekklister til kommuner som skal slås sammen. Dreieboka er imidlertid ikke et obligatorisk opplegg, men en veiledning og supplement til gjeldende standarder.

Nedpakking av et regnskap og sammenslåing av flere regnskap er en omstendelig og tidkrevende prosess. Dreieboka anbefaler at revisor har en gjennomgang sammen med administrasjonen for å kunne kvalitetssikre kommunenes egen tidsplan for gjennomføringen samt ha en felles forståelse av prosessen. Kommunene som skal slås sammen må avstemme egen tidsplan mot de andre involverte kommunene. Alle de involverte kommuner må ha lik forståelse av tidsrammer og tidsfrister. Kommunene må sikre at dokumentasjon og tallmateriale, samt registre og avtaler er klare for sammenslåingen 1.1.2020.

For å få en god start på regnskapsarbeidet i den nye kommunen, er det enda viktigere enn ellers at balansekonti er skikkelig avstemt og dokumentert, at

² <http://www.nkrf.no/nyheter/cms/2016/juni/kommunereform-sjekklister-for-revisor-kontrollutvalg-og-sekretariat/5497>



«Nedpakking av et regnskap og sammenslåing av flere regnskap er en omstendelig og tidkrevende prosess.»

det ryddes i reskontroer etc. I dreieboka anbefales derfor at det foretas en avstemming av regnskapet på høsten, f.eks. ved utgangen av oktober, for å være mest mulig a jour når man kommer til 31.12.2019.

Siste regnskapsavleggelse for «gamle» kommuner

Kommunene og kommunestyrene i de kommunene som skal slås sammen (heretter kalt gamle kommuner) vil være i funksjon t.o.m. 31.12.2019. Årsregnskapene for 2019 for de gamle kommunene skal avlegges innen 15.2.2020, noe som nødvendigvis må foretas av den sammenslåtte kommunen (heretter benevnt nye kommuner), og vedtas av det nye kommunestyret våren 2020.

Årsregnskapene for 2019 avlegges etter de alminnelige regler for avleggelse av kommuneregnskapet, og det er ikke spesielle prinsipielle problemstillinger i så måte. Men som nevnt er det er enda viktigere enn ellers at balansekonti er skikkelig avstemt og dokumentert etc.

For at det siste årsregnskapet for de gamle kommunene skal gi nyttig informasjon for å bedømme og forstå den nye kommunens økonomiske stilling, må brukerne av regnskapet få informasjon om kommunesammenslåingen. I GKRS' notat er det derfor lagt til grunn at det i årsberetningen gis opplysninger om kommunesammenslåingen. I note til årsregnskapet skal interne mellomværende med kommunene som slås sammen spesifiseres.

Åpningsbalanse for «nye» kommuner

Den nye kommunen må etablere en åpningsbalanse. Departementet³ har uttalt at en foreløpig åpningsbalanse for den nye kommunen skal utarbeides innen 1. mars i det første driftsåret, dvs. 2020. Endelig åpningsbalanse vedtas av kommunestyret, noe som tidligst kan skje samtidig med at de gamle kommunenes årsregnskap for 2019 fastsettes og senest innen den nye kommunens årsregnskap for 2020 avlegges.

Kontinuitetsprinsippet er lagt til grunn ved kommunesammenslåinger, fordi det er en sammenslåing av to eller flere likeverdige parter. Det innebærer at eiendeler, gjeld og egenkapital overføres til den nye kommunens åpningsbalanse med de verdier de var

bokført til per 31.12.2019 i de gamle kommunenes regnskaper. Interne mellomværende mellom kommunene som slås sammen, elimineres i åpningsbalansen.

Kommuner som slås sammen kan ha ulik praksis som innebærer forskjeller i regnskapet. Dette kan bl.a. gjelde verdivurdering av eiendeler og bruk og avsetning til disposisjonsfond. GKRS legger til grunn at nødvendig samordning av praksis gjennomføres i regnskapet til den nye kommunen etter sammenslåingen. Åpningsbalansen vil dermed reflektere praksis i de gamle kommunene.

Notatet legger derfor til grunn at disposisjonsfond med interne «merkelapper» overføres uendret til åpningsbalansen. Eventuell sammenslåing, omstrukturering e.l. av fond, gjøres av den nye kommunen.

Når det gjelder bundne fond, vil ikke en kommunesammenslåing påvirke den underliggende forpliktelsen knyttet til disse midlene. Bundne fond videreføres derfor som hovedregel slik de var oppført i de gamle kommunenes regnskaper. Er det klart at tilsvarende fond fra flere kommuner kan disponeres samlet av den nye kommunen, kan de imidlertid slås sammen i åpningsbalansen.

Første regnskapsavleggelse i «nye» kommuner

Årsregnskapet for 2020 for de nye kommunene avlegges i samsvar med de alminnelige kommunale regnskapsbestemmelsene⁴. Siden dette er det første driftsåret for den nye kommunen, foreligger det ikke direkte sammenlignbare tall for tidligere år. Det er derfor ikke aktuelt å vise beløp for sist avlagte regnskap. I balanseregnskapet vises åpningsbalansen i tillegg til balansedagens tall.

I note til årsregnskapet bør det gis informasjon om etableringen av åpningsbalansen, herunder eventuelle forskjeller mellom balanseverdier i de gamle kommunene per 31.12.2019 og åpningsbalansen. Også årsberetningen bør gi opplysninger om gjennomført kommunesammenslåing.

Grensejusteringer og deling av kommuner

Andre typer grenseendringer enn kommunesammenslåing er grensejusteringer og deling av kommuner. Utgangspunktet for notatet er grenseendringer

³ «Etablering av nye kommuner og fylkeskommuner - Formelle rammer og erfaringer fra tidligere sammenslåinger», veileder fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet, april 2017, avsnitt 9.2

⁴ Det forventes at ny kommunelov med tilhørende nye regnskapsforskrifter vil gjelde fra 2020.



som gjennomføres i forbindelse med en kommunesammenslåing, men prinsippene vil kunne anvendes også ved andre grensejusteringer eller delinger.

Grensejustering innebærer at et område blir flyttet fra en kommune til en annen, og vil som hovedregel innebære et økonomisk oppgjør mellom de involverte kommunene.

Det er avtalefrihet mellom kommunene, slik at det kan være vanskelig å gi generelle regler for hvordan oppgjøret skal regnskapsføres. GKRS har likevel lagt til grunn at et oppgjør som regel vil bestå av flere ulike forhold som må dekomponeres i sine ulike bestanddeler. Det vil skje en overdragelse av bl.a. anleggsmidler og langsiktig gjeld, slik at det økonomiske oppgjøret kan ses på som en transaksjon. Overdragelse av anleggsmidler regnskapsføres som kjøp av anleggsmidler i overtakende kommunes (den kommunen som får tilført et område) investeringsregnskap. Denne utgiften finansieres med bruk av den langsiktige gjelden som overføres. I overdragende kommune (den kommunen som avgir et om-

råde), regnskapsføres overdragelsen som et salg av anleggsmidler i investeringsregnskapet. Overføringen av langsiktig gjeld føres som avdragsutgift i overdragende kommunes investeringsregnskap og finansieres med inntekten knyttet til overdragelsen av anleggsmidlene.

Deling av kommuner innebærer at en kommune blir delt i to eller flere enheter. Det regnes også som deling dersom én kommune blir delt, og de enkelte delene blir lagt til andre kommuner. Ved deling opphører en kommune å eksistere. Det må derfor foretas et fullstendig oppgjør med alle typer eiendom, rettigheter og forpliktelser. Det er ikke gitt at det ved deling av kommuner vil bli et økonomisk oppgjør, eller at det betales et vederlag for anleggsmidler.

GKRS anbefaler at det settes opp et delingsoppgjør som viser hvordan den delte kommunens eiendeler og gjeld er fordelt mellom de overtakende kommunene, og hvordan et eventuelt økonomisk oppgjør mellom kommunene er foretatt. Delingsoppgjøret vises i note til siste årsregnskap i den delte

kommunen og første årsregnskap etter delingen i overtakende kommuner. Eventuelt at det på annen måte gis opplysninger om de regnskapsmessige konsekvensene av delingen.

Noen spesielle problemstillinger

Pensjon og premieavvik

Dersom kommuner som slås sammen har valgt ulikt prinsipp for amortisering av premieavvik, fortsetter den nye kommunen med å amortisere premieavvik for 2019 og tidligere etter samme amortiseringsplan som de gamle kommunene, jf. også notatet «Forståelse av KRS 5 – Presisering vedrørende pensjon». For premieavvik som oppstår etter sammenslåingen, dvs. premieavvik som oppstår i 2020 og senere, må det imidlertid benyttes den amortiseringstiden som er valgt av den nye kommunen etter forskrift om årsregnskap og årsberetning § 13-4.

Arbeidsgiveravgift

Dersom to eller flere kommuner som befinner seg i ulike arbeidsgiveravgiftssoner slår seg sammen, vil satsen på arbeidsgiveravgiften i den sammenslåtte kommunen bli videreført innenfor de tidligere kommunegrensene, som om det fortsatt var to eller flere kommuner, fram til neste revisjon av avgiftssonene⁵. Dette vil være tilfelle for 13 av de nye kommunene. De kommunene dette gjelder må anvende flere satser ved beregning av arbeidsgiveravgift. Fordelingen av arbeidsgiveravgift på netto pensjonsforpliktelse og premieavvik kan skje ved bruk av fordelingsnøkler.

Justering av merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon

Våren 2017 ble det fastsatt en unntaksbestemmelse i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16, slik at overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom ved sammenslåing og deling av kommuner ikke utløser justeringsplikt. Det er foreløpig ikke gitt tilsvarende unntaksbestemmelse for justering av inngående merverdiavgift, men Finansdepartementet har gitt Skattedirektoratet i oppdrag å vurdere et slikt unntak.

Uttreden fra eller avvikling av interkommunale samarbeid/selskaper og kommunale foretak

I forbindelse med kommunesammenslåinger kan det bli aktuelt at kommunene trer ut av eksisterende interkommunale samarbeid eller IKS-er. Regnskapsføring av slik uttreden er regulert i henholdsvis KRS nr. 12⁶ og KRS nr. 13⁷. En spesiell variant av en slik ut-

treden vil være der samtlige deltakere i et eksisterende samarbeid/selskap slås sammen, slik at det må avvikles. Også denne situasjonen er regulert av henholdsvis KRS nr. 12 og 13. Notatet legger til grunn at selve uttreden eller avviklingen regnskapsføres i den nye kommunens regnskap i 2020, med mindre uttreden eller avvikling må anses å ha skjedd innen 31.12.2019.

Et kommunalt foretak (KF) opprettet av en kommune kan fortsette innenfor rammen av en sammenslått kommune, slik at det ikke er nødvendig å avvikle kommunale foretak (KF) i forbindelse med kommunesammenslåinger. KF avlegger særregnskap og eiendeler, gjeld og egenkapital som ligger i KF-enes særregnskap fremkommer ikke av kommunenes regnskaper. Videreføring av et kommunalt foretak ved kommunesammenslåing innvirker derfor ikke på den nye kommunens åpningsbalanse.

Det må imidlertid påregnes at KF vil bli avviklet i forbindelse med kommunesammenslåinger. Avvikling av KF er regulert i KRS nr. 10⁸, og innebærer kun regnskapsføring i balansen. I GKRS' notat er det lagt til grunn at avviklingen enten anses skjedd innen 31.12.2019, slik at eiendeler, gjeld og egenkapital fra KF-et er overført til den gamle kommunen og fremgår av dennes balanse 31.12.2019. Alternativt at KF-et ikke anses avviklet per 31.12.2019, og dermed avlegger særregnskap med eiendeler, gjeld og egenkapital. Avviklingen regnskapsføres dernest ved at dette tas inn i den nye kommunens regnskap i 2020, men altså ikke i åpningsbalansen.

Et sannsynlig scenario er at to kommuner som slås sammen begge har KF på det samme området, og som derfor er rasjonelt å slå sammen. Sammenslåing av KF er ikke omhandlet i notatet og er heller ikke regulert i KRS nr. 10. Rent prinsipielt er det imidlertid ikke noe særlig forskjell mellom å slå sammen to KF og det å innlemme virksomheten i et KF i kommunens ordinære organisasjon, dvs. å avvikle KF-et. Det mest aktuelle vil derfor være at sammenslåing av KF skjer etter kontinuitetsprinsippet med regnskapsføring utelukkende i balansen.

Veien videre

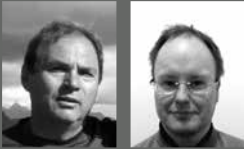
Vi har relativt lite erfaring med kommunesammenslåinger i senere tid. GKRS har derfor tilkjennegjort at det vil være aktuelt å oppdatere og utvide notatet etter hvert som nye problemstillinger dukker opp. Det samme vil gjelde om det kommer nye avklaringer fra departementet eller andre. Det oppfordres til å melde inn aktuelle problemstillinger til GKRS.

8 KRS nr. 10 (F) Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger

5 Jf. kommuneproposisjonen for 2016. Neste revisjon vil være i 2021.

6 KRS nr. 12 (F) Interkommunale samarbeid etter kommuneloven – regnskapsmessige problemstillinger

7 KRS nr. 13 (F) Engasjement i selskaper – regnskapsmessige problemstillinger



Av **Tage Karlsen**, seniorrådgiver K-Sekretariatet IKS og **Bjørn H. Wikasteen**, seniorrådgiver K-Sekretariatet IKS

Kommentar til innlegg «Oppgavefordeling mellom revisjon og sekretariat» i Kommunerevisoren nr. 4/2017

La oss innledningsvis slå fast at den problemstillingen som er reist er juridisk og kan ikke tilnærmes ved å gå i stor sirkel utenom jussen. Her er ikke rom for å velge løsning ut fra «synspunkt».

Inngressen til ovenfor nevnte innlegg sies det: «Artikkelen problematiserer sekretariatenes rolle knyttet til saksfremleggene fra revisjonen. Etter vårt synspunkt bør revisjonen utarbeide saksfremleggene. I artikkelen begrunner vi hvorfor.»

Artikkelen er skrevet av revisjonssjef Per-Martin Svendsen og forvaltningsrevisor Kristin Løseth, begge ansatt i Bærum kommunerevisjon.

Den «problematismen» de to revisorer bringer til torgs er i realiteten et spørsmål om regeltolkning. For slike øvelser har vi gitte prinsipper om anvendelse av rettskilder. Problemstillingen er i dette tilfellet ikke komplisert, og vi skal følgelig fatte oss i noenlunde korthet. Det er imidlertid nødvendig å supplere med noen prinsipielle betraktninger i tillegg til den kalde juss.

Vi starter med å slå fast at den problemstillingen som presenteres er løst fra lovgiverhold. Med klar og grei hjemmel i kommunelovens § 77 nr. 11 er det utarbeidet forskrift om kontrollutvalg i kommuner/fylkeskommuner. Etter forskriftens § 20, 1. ledd skal kontrollutvalget ha sekretærbistand «som til enhver tid tilfredsstiller utvalgets behov». I paragrafens annet ledd fastslås at sekretariatet har ansvar for at sakene som skal behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet. Dette tilsvarende rådmannens ansvar etter kommunelovens § 23 nr. 2. Artikkelforfatterne bestrider denne parallellen. Innvendingen er imidlertid ikke begrunnet annet enn at «Rådmannen er administrasjonens øverste leder og ansvarlig for administrasjonens saksbehandling, og må stå inne for at det som står der er riktig og faglig forsvarlig. Sekretariatet tilrettelegger for kontrollutvalgets arbeid, men er ikke ansvarlig for det faglige innholdet av revisjonens rapporter.»

Dette er åpenbart en feilslutning. For så vidt gjelder sakforberederansvaret er det ingen forskjeller mellom det kvalitative kravet som stilles til rådmannens sakforberedelse og kontrollutvalgssekretariatets sakforberedelse. Det er riktig at sekretariatet ikke er ansvarlig for innholdet i revisjonens rapporter, like lite som rådmannen er ansvarlig for innholdet i rapporter til kommunen fra eksterne rådgivere, konsulenter m.m. Rådmannen og sekretariatet har imidlertid det samme ansvaret for at saker som fremmes til behandling i «sine» respektive folkevalgte organer er forsvarlig utredet, uavhengig av hvem som har utarbeidet rapport til kommunen eller kontrollutvalget.

Det store utgangspunktet i enhver sammenheng er selvfølgelig at den som har utført et arbeid for en annen har ansvaret for det faglige innholdet og kvaliteten. Så er det opp til

rådmannen/kontrollutvalgssekretariatet å foreta en gjennomgang av det innkomne produkt og utarbeide et sakframlegg som, sammen med rapporten, gir et forsvarlig grunnlag for det folkevalgte organs endelige saksbehandling. I dette sakforberederansvaret ligger også å gjøre oppmerksom på forhold ved rapporten som sakforbereder ser og mener at organet bør være oppmerksom på. Dette kan innebære at det stilles spørsmålstegn eller reises innvendinger mot rapporten. Det er ikke bare en rett, men også en plikt for sakforberedende instans å foreta en selvstendig vurdering før saken oversendes til behandling i det folkevalgte organ.

Dersom sekretariatet har innvendinger mot en revisjonsrapport, kan det være naturlig og hensiktsmessig å ha en dialog med revisjonen før saken oversendes til kontrollutvalget. Men det er en annen skål. Her og nå er det ansvaret for sakforberedelsen som er tema. Dette tilligger som nevnt kontrollutvalgets sekretariat, og ikke med grunnlag i noens «synsing», men med hjemmel i forskriften. Det skal tilføyes at § 20, 3. ledd uttrykkelig forbyr at revisjonen utøver sekretariatsfunksjoner for kontrollutvalget. Sakforberedelse til kontrollutvalget er altså ved forskriftsbestemt tillagt utvalgets sekretariat, og det er forskriftsbestemt at revisjonen ikke kan forberede saker for kontrollutvalget. Dette er slått fast generelt, og det er ikke gjort noe unntak for saker fra revisjonen.

Regelen i § 20 tredje ledd er også en naturlig følge av det grunnleggende krav om uavhengighet for revisor. Forvaltningsrevisor avgir en erklæring om uavhengighet som endog behandles i kontrollutvalget. Dersom kontrollutvalget lar revisor utføre «sakforberedelse» av f. eks. en forvaltningsrevisjon vil dette etter vår vurdering også være i strid med kravet til uavhengighet.

Dermed er det ikke rom for hverken det standpunkt eller den begrunnelsen som bringes til torgs i Svendsen og Løseths artikkel.

Prinsipielt er forskriftsbestemmelsene et resultat av lovreformen i 2004, hvor kontrollutvalgets virkeområde ble betydelig endret. Innføringen av kontrollutvalgets påseansvar med revisjonen, sett i sammenheng med kommunestyrets totale kontrollansvar etter koml. § 76 og kontrollutvalgets mandat etter § 77 nr. 1, medførte at revisjonen ble fratatt adgangen til å utføre sekretariatsoppgaver for kontrollutvalget. Man kan like det eller ikke. NKRF likte ikke den foreslåtte endringen, og fremmet innvendinger mot denne. Disse er inntatt i Ot.prp. nr. 70 (2002-2003). Høringsuttalelsen ble ikke tillagt stor vekt ved departementets behandling, og ble ikke tatt til følge ved

behandlingen av lovforslaget i Stortinget. Den prinsipielle debatten vedrørende hvilke regler som gjelder er altså avsluttet for en del år siden.

For så vidt gjelder henvisningen i til KMDs tolkningsuttalelse av 26.6.2015 i Svendsen og Løseths artikkel fremstår uttalelsen som uklar. Det fastslås innledningsvis at sekretariatet etter forskriftens § 20 har ansvar for forsvarlig saksutredning. Deretter sies at sekretariatet ikke har adgang eller mulighet til å overprøve beretninger og rapporter som avgis av revisor «på revisors selvstendige faglige ansvar» og at sekretariatets saksforberedelse i slike saker vil «være en formalitet». Hvis departementet med dette mener at sekretariatet ikke kan gjøre endringer i revisors beretninger og rapporter, er dette selvsagt helt riktig. Dersom departementet derimot mener at sekretariatet ikke har adgang til å kommentere revisors avleverte produkter i sitt saksframlegg til kontrollutvalget, er dette klart galt.

I alle tilfeller er det grunn til å minne om at en slik tolkningsuttalelse fra departementet formelt sett er å anse som «etterarbeider» som i rettskildelæren katalogiseres som en

rettskilde med liten vekt. I alle fall i et tilfelle som dette hvor det foreligger klar regeltekst som taler for en annen tolkning.

Det kan selvfølgelig være tyngende for sekretariatets saksutredning, men forskriften inneholder ingen unntaksregel fra plikten til forsvarlig saksutredning i saker som kommer fra revisjonen. Det vises herfra også til departementets tolkningsuttalelse av 25.11.2010: «Dersom sekretariatet eller kontrollutvalget mener at rapporten som er levert ikke er god nok eller ser andre behov for endringer, blir det behov for en dialog og for ev. å sende rapporten tilbake for ny gjennomarbeidelse.» Her har departementet korrekt lagt til grunn at sekretariatet foretar en vurdering av rapporten.

Det er ikke alltid juridiske spørsmål har et sikkert svar. Denne gangen har det altså det: Sekretariatet har plikt til å foreta forsvarlig saksutredning i alle saker som skal behandles av kontrollutvalget, også saker fra revisjonen. Revisjonen skal avgi sine beretninger og rapporter, men har ikke adgang til å utarbeide selve saksframlegget som beretningen og rapporten er vedlegg til.



Av **Ellen Brataas**, generalsekretær i IIA Norge og **Ellen Braathen**, leder av internrevisjonen i Oslo kommune

FORMÅL MED INTERNREVISJON – EN OPPKLARING

Formål med internrevisjon er å fremme og beskytte organisasjonens verdier gjennom å gi risikobaserte og objektive bekreftelser, råd og innsikt.

En artikkel av Bjørn Ølberg i Kommunerevisoren nr. 5/2017 ble det hevdet at internrevisjon er et nytt begrep som beskriver «internkontroll forstått som gjennomføring av kontrollaktiviteter som i hovedsak er lik revisors arbeid». Internrevisjon sammenlignes med en compliancefunksjon hvis formål er å kontrollere etterlevelse, samt at internrevisjon er et svar på utfordringen om hvem som kontrollerer kontrolløren. Internrevisjonen fremstilles som en selvstående enhet som etablerer sine egne oppdrag og det stilles spørsmål til om dette er en hensiktsmessig og forsvarlig bruk av kommunens ressurser. Med dette bakteppet ville også vi kunne kommet til samme konklusjon, så vi mener det er behov for et kort tilsvarende for å beskrive formålet med internrevisjon.

Internrevisjon er i seg selv ikke et nytt begrep, og IIA Norge (tidligere Norges Interne Revisorers Forening) er med sine nærmere 70 år den eldste foreningen for internrevisorer i Norden. Internrevisjon er pålagt i bank- og finansorganisasjoner med en forvaltningskapital på over 10 mrd., i de regionale helseforetakene og i NAV, samt at Finansdepartementet i

R-117 har pålagt alle statlige etater med inntekter/utgifter større enn 300 millioner å vurdere etablering av internrevisjon. Uten at det fremgår av noe lovkrav, er det mange organisasjoner i både privat og offentlig sektor som likevel velger å ha en internrevisjon. Begrunnelsen for dette er at internrevisjonen er et uavhengig og nyttig verktøy styret kan benytte for å ivareta sitt påseansvar og et virkemiddel toppleder kan bruke i virksomhetsstyringen.

Ølberg spør: «Hvordan kan en organisasjonsenhet både være en del av virksomheten og samtidig være selvstendig og uavhengig av den?» I privat virksomhet der internrevisjonen rapporterer til styret er uavhengighetsperspektivet klarere. I organisasjoner uten et styre gjøres uavhengighet gjeldende gjennom plassering i organisasjonen, forankring, rapporteringslinjer og ansvars- og virkeområder. I begge tilfellene er internrevisjonens mandat klart fastsatt i en instruks. Internrevisjonen er således ikke en selvstående enhet uten tydelige rammer, og eksempelvis i statlig sektor går kopi av alle internrevisjonens rapporter til departementet og Riksrevisjonen.

Internrevisjonen koordinerer og samhandler med andre kontroll-, tilsyns- og bekreftelsesfunksjoner internt og eksternt, og er således ikke et ekstra lag med revisjon slik Ølberg beskriver.

Internrevisjonens mandat er mye videre enn ekstern revisors, som i hovedsak skal bekrefte regnskapet pr. 31.12 i tillegg til forvaltningsrevisjon og selskapskontroll i kommuner. Internrevisjonens rolle har utviklet seg fra å være en bekreftelses- og kontrollfunksjon til å legge større vekt på å ha en rådgivende rolle gjennom forebyggende aktiviteter, utviklings- og bistandsoppgaver med formål å bidra til forbedringer i virksomhetsstyringen. Å sammenligne internrevisjon med en compliancefunksjon blir snevert, da compliance er en 2. linjefunksjon med fokus på etterlevelse, mens internrevisjonen gir uavhengige bekreftelser på et bredere grunnlag der formålet omfatter effektivitet, hensiktsmessighet, kvalitet og sikkerhet. Internrevisjonens risikobaserte årsplan baserer seg på innspill fra linjen, ledelsen og styret, tar hensyn til eksterne faktorer som eksempelvis nye lovkrav, trender, resultater fra tidligere gjennomganger, politiske styringssignaler med videre. Årsplanen skal godkjennes av styret.

Eksempel fra instruks for internrevisjonen i Oslo kommune: Internrevisjonens hovedoppgave er å vurdere om kommunens virksomhetsstyring, risikostyring og internkontroll er tilstrekkelig, hensiktsmessig og effektiv, samt fungerer som forutsatt.

Internrevisjonen kan bistå byrådet og byrådsavdelingene med:

- Forebyggende tiltak som bidrar til erfaringsdeling mellom sektorer og reduserer risiko for styringssvikt.
- Deltakelse i kompetanseutvikling og sektorovergrepene utviklingsarbeid innenfor sitt kompetanseområde.

- Undersøkelser og vurderinger av enkeltsaker og konkrete spørsmål.
- Fasilitere og vurdere prosesser for risikostyring.
- Undersøkelser og granskninger for å avklare eventuelle økonomiske uregelmessigheter eller misligheter.
- Vurdere risiko for korrupsjon og misligheter gjennom utøvelse av revisjon og hvordan risikoen håndteres av byrådsavdeling og virksomhet.
- Innenfor sitt kompetanseområde, gi uavhengige og objektive bekreftelser og råd som bidrar til forbedringer i kommunens styrings- og kontrollsystemer.

Oppsummering

Virksomhetsleder er ansvarlig for å etablere de kontrolltiltak som anses nødvendig for tilfredsstillende oppfølging av styring og kontroll. Hvorvidt dette gjøres gjennom et tillitsbasert system hvor linjen gjør «riktig første gang» eller også virksomhetsleder finner det nyttig å bruke en internrevisjon som verktøy i virksomhetsstyringen, vil variere fra organisasjon til organisasjon.

I både privat og offentlig sektor etableres internrevisjon basert på en helhetlig vurdering, ikke på bakgrunn av hvilken sektor man opererer i. Vi mener det blir feil å konkludere på hvorvidt bruk av internrevisjon i kommunesektoren er den mest effektive måten å forvalte knappe ressurser på, basert på sektoren i seg selv. Vurderingen må ta utgangspunkt i faktorer gjeldende for hver enkelt kommune, som eksempelvis antall ansatte, antall innbyggere, modenhet på styring og kontroll, kompleksitet, risiko og vesentlighet, hvordan dagens virksomhetsstyring er organisert, grad av måloppnåelse, budsjett, geografisk spredning, for å nevne noe.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► C.2.16 Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon	8. 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
► C.2.15 Spesiell forvaltningsrett – kommuner	5. – 6. desember	Gardermoen
► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	17. – 18. januar 2018	Gardermoen
► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2018	7. – 8. februar 2018	Gardermoen



www.nkrf.no



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

Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2017

TEMA	FORFATTER	SIDE	NR.
REVISJON			
Årsoppgjørrevisjonen 2016	Knut Erik Lie	8 – 10	1
Fastssettelse av vesentlighet ved revisjon av regnskap i kommuner/ fylkeskommuner	Unn Helen Aarvold	4 – 9	2
Stikkprøver i revisjon: Test av kontroller	Ellen M. Kulset	4 – 8	4
Forslag til ny revisorlov	Unn Helen Aarvold	4 – 9	5
Erfaringer med ny revisjonsberetninger i kommuner og fylkeskommuner	Knut Erik Lie	19 – 22	5
Maskinlæring, automatisering og algoritmer - det er nå det skjer	Jan Roar Beckstrøm	4 – 7	6
FORVALTNINGSREVISJON			
NKRFs forvaltningsrevisjonsregister – hva viser det?	Bodhild Laastad	15 – 17	1
Barn som blir borte fra barnevernet – metode og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon i Trondheim kommune	Roald Elvegård	21 – 23	2
Forvaltningsrevisjon av håndtering av varsler	Margrete Mjølhus Kleiven og Astrid Indrebø	8 – 11	3
Riksrevisjonens undersøkelse av arbeidsmiljøkriminalitet og sosial dumping i offentlige anskaffelser	Anne Fikkan	14 – 16	3
REGNSKAP			
Er økonomiregelverket i kommuner/fylkeskommuner og i staten de «gode tiltakenes fiende»?	Thomas Axelsen	24 – 26	2
Skillet mellom drift og investering – KRS nr. 4 er fastsatt som endelig standard	Knut Erik Lie	23 – 24	4
KONTROLLUTVALG			
Høringer – et verktøy for kontrollutvalget?	Marit Finland Trøite og Hilde Haugskott	21 – 22	1
Bestiller-/utførermodellen og rolleavklaring	Mona Moengen, Gaute Hesjedal og Kari Louise Hovland	10 – 15	2
Bestiller-/utførermodellen og rolleavklaring	Kontrollutvalgskomiteen	17 – 18	6
SELKAPSKONTROLL			
Kartlegg av selskapskontroll av kommunalt eide selskaper – resultater fra en spørreundersøkelse	Bodhild Laastad	21 – 26	3
Folkevalgt lederskap i den kommunale organiseringsjungelen	Sigrd Stokstad	14 – 16	6
EGENKONTROLL			
Samspill og rolleavklaringer	Bjørn Ølberg	4 – 7	1
MERVERDI AVGIFT			
Hva er økonomisk aktivitet i kulturhusene?	Monica Harsvik Smith-Tønnessen	8 – 11	6
KOMMUNEREFORM			
Regnskapsmessige og tekniske utfordringer ved kommunesammenslåing	Marit Følstad Iversen	18 – 19	3
Grensejustering	Kirsti Torbjørnson	15 – 20	4
Regnskapsmessige problemstillinger ved kommunesammenslåinger	Knut Erik Lie	19 – 22	6
STYRING			
Internkontroll eller internrevisjon?	Bjørn Ølberg	23 – 26	5
KVALITETSKONTROLL			
Kvalitetskontroll 2016 – noen refleksjoner	Cicel T. Aarrestad	27 – 31	5
DIVERSE			
«De glemte barna» - fra et lukket til et åpent barnevern	Bente holta og Anne Therese Melbye	12 – 14	1
Ytringsfrihet og varsling i kommunal sektor	Sissel C. Trygstad og Anne Mette Ødegård	4 – 6	3
Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon? – del 1	Anders Svarholt	9 – 11	4
Offentlige anskaffelser – hva betyr de nye reglene?	Arnild Dordi Gjønnes	21 – 22	4
Hvor lav er terskelen for straffbar korrupsjon? – del 2	Anders Svarholt	10 – 15	5
Demokratiutfordringer ved omdømmehåndtering i kommunene	Martin Sollund Krane	16 – 18	5

ØSTFOLD KOMMUNEREVISJON IKS



Bjørnar Buvig Holmedahl (39) er ansatt som seksjonsleder for forvaltningsrevisjon. Han er utdannet jurist fra Universitetet i Bergen, med fordypning i Rettsinformatikk og Opphavsrett. Bjørnar har mange års erfaring som jurist i det private og i den offentlige for-

valtning. De siste 9 årene har han arbeidet med juridiske problemstillinger knyttet til digitalisering, personvern og informasjonssikkerhet. Bjørnar ble ansatt i august 2017 og kommer fra stilling i Skattedirektoratet.

NORDLAND FYLKESREVISJON



Gunnar Haave Haugum (26) er ansatt fra 21. august 2017. Han er utdannet siviløkonom med spesialisering i selskapsledelse og eierstyring og har fra før en bachelor i regnskap og revisjon.

AUST-AGDER REVISJON IKS



Merete Songedal Knutson (39) er ansatt som regnskapsrevisor fra 1. september. Hun har bachelor i regnskap og revisjon. Merete kommer fra stillingen som revisor i Deloitte AS.

TELEMARK KOMMUNEREVISJON IKS



Hilde Vatnar (50) er ansatt som oppdragsrevisor. Hun er statsautorisert revisor og kommer fra stilling som manager hos EY i Bø, hvor hun har jobbet i 20 år. Hilde har også praksis fra PwC i Drammen og fra controllerfunksjon innen entreprenørbransjen i Skien.

KOMMUNEREVISJONEN VEST, VEST-AGDER IKS



Tora Kolpus Sjøwall (28) er fra 1. september ansatt som regnskapsrevisor. Hun har bachelor i økonomi og administrasjon fra Høgskolen i Østfold, med siste år som utvekslingsstudent ved Newcastle University Upon Tyne i England. Våren 2017 fullførte Tora master i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder.

God høst!



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

E-post: post@nkrf.no

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

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

Ansvarlig redaktør:
Styreleder Per Olav Nilsen

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

Abonnementspris:
Kr 400 pr. år

Forsidebilde:
Shutterstock.com

Annonsepriser:

1/1-side baksider kr 5 800
1/1-side andre sider kr 5 300
3/4-side kr 4 700
1/2-side kr 4 100
1/4-side kr 3 000
1/8-side kr 1 800
Prisene er ekskl. mva.
Rabatt vurderes ved flere innrykk.
Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 2000
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:
Merkur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vik
0115 Oslo



NKRFS Kontrollutvalgskonferanse

7-8 februar 2018

Clarion Hotel & Congress Oslo Airport, Gardermoen

Velkommen til kontrollutvalgs- konferanse

2018



Følg konferansen på Twitter: #ku18nkrf



Norges Kommunerevisorforbund

- på vakt for fellesskapets verdier

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