



**nkrf**

1/22

Årgang 77

# kontroll & revisjon



*Les mer om:*

- *Ny tolkning av regelverket for mva-kompensasjon for kommunale svømmeanlegg*
- *Årsoppgjørrevisjonen 2021*
- *Kronikk: Hensynet til barna må opp og frem*



- 2 75 år siden ...**  
Bjørn Bråthen
- 3 I ny drakt - men til å kjenne igjen**  
Av Per Olav Nilsen, styreleder i NKRF
- 4 Ny tolkning av regelverket for mva-kompensasjon for kommunale svømmeanlegg**  
Av statsautorisert revisor og jurist Rune Haukaas og statsautorisert revisor Tore Kristensen, Rogaland Revisjon IKS
- 8 Årsoppgjørrevisjonen 2021**  
Av Knut Erik Lie, seniorrådgiver i NKRF
- 14 Kronikk: Hensynet til barna må opp og frem**  
Av Barneombud Inga Bejer Engh
- 15 Fra institusjon til hjemmebaserte tjenester**  
Av Kristin Fragell Lillevold, senior forvaltningsrevisor i Romerike revisjon IKS
- 19 Kvalitetskontrollen 2021**  
Av statsautorisert revisor Kjell Ekman, leder av NKRFs kvalitetskontrollkomite
- 23 Rekordoppmøte på årsmøte 2021 - preget av kvalitet, tillit og optimisme**  
Av Bjørn Bråthen, seniorrådgiver i NKRF
- 25 Tillitsvalgte i NKRF 2021-2022**
- 26 Nytt om navn**  
Nye tillitsvalgte i NKRF  
Romerike revisjon IKS  
KomRev NORD IKS  
Årets kommunaløkonom 2021  
NKRF har fått to nye æresmedlemmer
- 30 Hva skjer?**  
Råd om etisk standard i foretak og selskap  
Sterk vekst i kostnader til pleie og omsorg

## 75 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

Nr. 1/1947 har redaksjonen gjengitt en artikkel i Arbeiderbladet 31. oktober 1946 om revisoryrket. Bakgrunnen for artikkelen var at Handelsdepartementet sommeren 1946 hadde oppnevnt en komite som skulle komme med forslag til revisjon av de gjeldende bestemmelsene for revisoreksamen.

I artikkelen blir det referert til at det fra statsautorisert revisorhold er kommet forslag til «en nyordning med betydelig større krav til kandidaten enn den nåværende eksamen har. Bl.a. skulle således bankrevisjon og kommunerevisjon komme med i pensum. Hvis dette skulle gå igjennom og kravene for øvrig skulle bli skjerpet, bør man kunne regne med at de statsautoriserte revisorer fornyer sin eksamen. Tidene forandrer seg dessuten stadig, og livet stiller uavlatelig nye krav.»

Redaksjonen kommenterer artikkelen, og minner «om at vårt forbund allerede på årsmøtet 1945 tok opp spørsmålet om autorisasjon av kommune-revisorer og nedsatte et utvalg.»

Det heter videre at «Bankrevisjon og kommune-revisjon var tidligere spesialgrener av revisoryrket. Kommunerevisjon er i dag, i de større kommunale enheter i ethvert fall, ikke lenger noen spesialgren. En kommunerevisor vil i dag komme bort i så mange områder av økonomisk virksomhet at han for løsning

av sitt oppdrag bør være fullt inne i prinsippene for rasjonell regnskapsførsel. Fra den utstrakte virksomhet som kommunene utøver på alle områder, vil kommunerevisorene høste erfaringer og være nødt til å tilegne seg kunnskaper nær sagt på alle de områder som det private næringsliv retter sin virksomhet på.»

(...)

«Den som har vært borte i offentlig revisjon, vet at foruten kjennskap til de rent regnskapstekniske sider, må revisor ha i hodet eller raskt kunne finne fram i et hundretall av bestemmelser i lover, forskrifter, kommunale vedtak mv., og han må kjenne de spesielle bestemmelser som gjelder for avleggelse av offentlige regnskap. Det er alminnelig å finne poster der, til hvis kontroll det kreves den samme innsikt og vurderingsevne som kreves hos revisor i aksjeselskap og private handelsforetagender av hvilken som helst art.»

(...)

«Vi hevder derfor at ved vurderingen av den praksis som etter loven kreves for å gå opp til statsautorisert revisoreksamen, må praksis som kommunerevisor få en bredere plass, ja, i enkelte tilfelle helt kunne antas som tilstrekkelig.»

Lyder ikke dette kjent også i våre dager!



Av **Per Olav Nilsen**, styreleder i NKRF

# I ny drakt – men til å kjenne igjen

Du holder ikke lenger «Kommunerevisoren» i hånden, men «kontroll & revisjon».

**D**et er en konsekvens av årsmøtets vedtak om endring av navn fra Norges Kommunerevisorforbund til NKRF – kontroll og revisjon i kommunene.

NKRF favner alle. Vi har sekretariatene som medlemmer – og dermed forbindelsen til kontrollutvalgene. Vi har revisjonsenhetene som medlemmer, både forvaltningsrevisorer og regnskapsrevisorer.

Faglig sett gir dette oss en enestående mulighet til å gjøre hverandre gode – til beste for den kommunale egenkontrollen. Dessuten gir dialogen mellom profesjonene innsikt i hva som «rører seg» i andre faggrupper og i kontrollutvalgene, og det er til felles beste.

Da er det viktig at navnet vårt forteller hele sannheten – samtidig som vi fortsetter å bruke det velkjente «NKRF»! Og da ble det «NKRF – kontroll og revisjon i kommunene».

Det betyr at vi oppdaterer oss på flere flater. Navnet i seg selv, hjemmesidene våre, fagbladet vårt m.m.

Og samtidig som vi har fått nytt navn, fornyer vi profilen. Vi håper du liker det du ser.



For vi er stadig de samme. Vi er fortsatt på vakt for fellesskapets verdier, og vi skal bidra til faglig utvikling for kontroll og revisjon i kommunene – og vi skal jobbe for bedre rammevilkår.

Et nytt år har begynt, og det har ikke begynt som vi håpet. Nye og strenge smitteverntiltak preger samfunnet – og dermed oss som enkeltmennesker og fellesskap – også ved dette årsskiftet.

Selv om det er krevende, skal vi tilpasse oss og gjøre den jobben vi er satt til å gjøre. Og når vi ser hvor mye fellesskapet har betydd helt siden pandemien tok oss i mars 2020, blir vi inspirert til å fortsatt stå på vakt for fellesskapets verdier.

For andre året på rad blir det en digital Kontrollutvalgskonferanse. Vi hadde planlagt for en fysisk konferanse, og håpet i det lengste at det skulle la seg gjennomføre, men de smitteverntiltakene som trådte i kraft 15. desember i fjor talte sitt tydelige språk: Det blir digitalt i år igjen.


Faglig sett gir dette oss en enestående mulighet til å gjøre hverandre gode – til beste for den kommunale egenkontrollen.

Men det er ikke noe å si på programmet. Vi får besøk av kommunal- og distriktsminister Bjørn Arild Gram. Vi skal ha fokus på bærekraft og klima og mye mer.

Vi håper derfor at du vil delta på Kontrollutvalgskonferansen 2. og 3. februar 2022. Og så lover vi å komme tilbake til en fysisk konferanse når det igjen lar seg gjennomføre.

Mange kontrollutvalg har siden pandemien startet, bestilt såkalte «koronarevisjoner» fra revisor. Det er forvaltningsrevisjoner om beredskap, konsekvenser for sårbare grupper m.m. Vi fikk presentert noen gode eksempler på slike under Kontrollutvalgskonferansen i april 2020.

Forvaltningsrevisjoner skal bidra til læring. Og det at vi på nytt er i en sårbar situasjon som samfunn, viser relevansen til de forvaltningsrevisjonene som allerede er gjennomført. Og mitt budskap til kommunene er: Bruk dem for det de er verdt under den nye smittebølgen. Det er helt sikkert noe å lære, og tar vi tak i det, unngår vi at sårbare grupper – som har ekstra behov for fellesskapets verdier – blir skadelidende i like stor grad som sist.

Selv om det er mye usikkerhet nå, går vi også inn i et nytt år med nye muligheter. Jeg vil benytte anledningen til å ønske godt nytt år! 



Av statsautorisert revisor og jurist **Rune Haukaas**  
og statsautorisert revisor **Tore Kristensen**, Rogaland Revisjon IKS

# Ny tolkning av regelverket for mva-kompensasjon for kommunale svømmeanlegg

Det har i flere år vært uenighet mellom Skatteetaten og en rekke kommuner i Norge om hvordan regelverket for merverdiavgift for kommunale svømmeanlegg skal tolkes.

Skatteetatens tolkning av avgiftssituasjonen for slike anlegg har endret seg over tid, hvor regelverket for hva som ble ansett som økonomisk aktivitet i konkurranse med andre ikke kompensasjonsberettigede, ble mer og mer innskjerpet fram til desember 2020.

## 1. Innledning

Finansdepartementet kom da med en ny fortolkning om mva på kommunale svømmeanlegg som løste opp det meste av Skattedirektoratets innstramming av regelverket. Vi vil i denne artikkelen redegjøre for utviklingen i rettsforståelsen for slike anlegg, og som nå etter ny tolkning i stor grad gjør det mulig for kommunene å tilpasse seg kompensasjonsregelverket.

## 2. Avgiftsmessig klassifisering

For å kunne avgjøre hvordan avgiftsbehandlingen på et svømme-/badeanlegg skal praktiseres må en først avgjøre om anlegget kan karakteriseres som et «badeland» som kommer inn under regelverket for opplevelsessentre, eller om det anses som et rent svømmeanlegg som kan beskrives som et idrettsanlegg.

Det følger av mva-loven § 3-8, 2. ledd at omsetning av tjenester i form av retten til å utøve idrett er unntatt fra loven. Videre følger det av mva-loven § 5-10 at det skal beregnes mva med redusert sats ved omsetning i form av adgang til fornøyelsesparke og opplevelsessentre. Et badeanlegg kan klassifiseres som et opplevelsessenter eller et idrettsanlegg, og det vil da være innholdet i anlegget som er avgjørende for klassifiseringen.

Skattedirektoratet har i et brev av 14. november 2011 trukket opp skillelinjer om et badeanlegg skal

anses som et opplevelsessenter eller et idrettsanlegg. Direktoratet skriver:

«Som et utgangspunkt kan det legges til grunn at en svømmehall med basseng for voksne, barnebasseng, stupeanlegg og badstuer ikke er et opplevelsessenter, men et anlegg for utøvelse av idrettsaktiviteter, jf. merverdiavgiftsloven § 3-8 annet ledd. Et anlegg som bærer preg av å være en svømmehall og som har enkelte tilleggsaktiviteter, som for eksempel boblebasseng og varmebasseng, vil heller ikke være omfattet av begrepet opplevelsessenter. Det samme vil normalt gjelde en svømmehall med en vannsklie som eneste tilleggsaktivitet.»

Videre skriver Skattedirektoratet:

«Badeland kan være svært ulike både med hensyn til utforming og innhold. Normalt vil de kjennetegnes ved en rekke tilbud utover muligheten til å kunne svømme, eksempelvis vannsklie, motstrømskanal, bølgemaskin, klatrevegg, vanngardin mv.»

Det må med andre ord foretas en konkret vurdering av anlegg som kan ligge i grenseland mellom badeland/opplevelsessenter og anlegg som kan klassifiseres som et rent idrettsanlegg, for å avgjøre om det er mva-lovens regelverk som skal benyttes eller kompensasjonslovens regelverk som skal benyttes. Det kan i enkelte tilfeller være en kombinasjon av mva-loven og kompensasjonsloven.

## 3. Generelt om regelverket – kompensasjonsloven

Alle kommuner er omfattet av kompensasjonsloven. Dette innebærer at kommunens kompensasjonsrett er generell, og kommunen har da i utgangspunktet

krav på mva-kompensasjon for alle kostnader, med mindre det er gitt begrensninger i loven. Alle begrensninger i retten til mva-kompensasjon fremgår av lovens § 4. Følgende begrensninger kan ha påvirkning på kommunens rett til mva-kompensasjon for svømmeanlegg.

- Kompensasjon ytes bare i den utstrekning anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten.
- Begrensning når det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 8
- Begrensninger ved utleie, jf. lovens § 4, 2. ledd nr. 3
- Begrensninger ved økonomisk aktivitet, jf. lovens § 4, 2 ledd nr. 4

Foruten mva-loven og kompensasjonsloven med forskrifter er det også to prinsipputtalelser fra Skatteministeriet som en bør hensynta for organisering og drift. Det første er en uttalelse av 24. mai 2013 angående kompensasjonsrett ved oppføring og drift av idrettsanlegg. Det andre er en uttalelse av 28. mai 2015 om forholdsmessig rett til kompensasjon. Videre kom Finansdepartementet med en egen tolkningsuttalelse 18. desember 2020 om kompensasjon for merverdiavgift ved bygging og drift av kommunale svømmeanlegg.

Prinsipputtalelsene og tolkningsuttalelsen er førende for Skatteetatens syn på rettstilstanden på området.

## 4. Bruken av anlegget

All kommunal bruk av svømmeanlegg er innenfor kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet. Dette gjelder bruk av skoler, barnehager eller andre kommunale virksomheter. Også vederlagsfri bruk av idrettslag eller andre lag og foreninger vil være innenfor kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet. Når anlegget brukes i kommunal virksomhet, vil også kommunen ha rett til mva-kompensasjon for bygging og drift av anlegget.

Det er enkelte begrensninger fra hovedregelen som vi vil gjennomgå under.

### 4.1 Publikumsbading mot vederlag

Det følger av kompensasjonsloven § 4, 2. ledd nr. 4 at kommunen ikke har krav på mva-kompensasjon dersom det drives økonomisk aktivitet som kan være i konkurranse med andre som ikke er kompensasjonsberettiget. Bestemmelsen kom inn i loven i 2008. Finansdepartementet har i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegg 2008 – lovendringer side 200 uttalt følgende om bestemmelsen som kan legges til grunn i tvilstilfeller:

*«Det kan i enkelte tilfeller være tvil om grensen mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet. Det er i denne forbindelse også viktig å ta i betraktning at markedsforholdene kan endre seg over tid. Gjennom EF-domstolens praksis kan det imidlertid oppsummeres enkelte momenter som anses relevante ved bedømmelsen av om en tjeneste innebærer økonomisk aktivitet eller ikke. Det vil for det første være av betydning om enheten/institusjonen er et offentlig organ med offentligrettslig myndighet. Som nevnt ovenfor vil offentligrettslig karakter, typisk falle utenfor statsstøtteregele. Fordi virksomhetsbegrepet er funksjonelt, kan imidlertid andre virksomhetsområder i et organ med offentligrettslig myndighet anses å drive markedsmessig. **Beslektet med forannevnte er spørsmålet om hva som er formålet med tjenesten. Dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdanningsmessig 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 kostnaden relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere.»***

Skatteetaten har fram til desember 2020 tolket dette slik at publikumsbading mot et begrenset vederlag er å anse som økonomisk aktivitet som begrenser kommunens rett til mva-kompensasjon. Dette ut ifra betraktningen om at det vil være konkurransevridende i forhold til en privat aktør som også tilbyr publikumsbading mot vederlag, og som ikke har krav på mva-kompensasjon eller fradrag for inngående mva.

Dersom publikumsbading mot et begrenset vederlag ikke er å betrakte som økonomisk aktivitet kan retten til mva-kompensasjon på bygge- og driftskostnadene ikke kunne avskjæres med hjemmel i kompensasjonsloven § 4, 2. ledd nr. 4.

Tolkningsuttalelsen fra Finansdepartementet fra desember 2020 er fra samme dato gjeldende på området og har medført en ganske drastisk endring av tolkningen av gjeldende regelverk.

Departementet legger til grunn at en i vurderingen av om drift av kommunale svømmeanlegg utgjør «økonomisk aktivitet», må vektlegge både formålet med og finansieringen av tilbudet, men at hvorvidt tilbudet finansieres ved publikumsbetaling vil være et tungtveiende moment.

Departementet skriver:

*«En kommune har visse oppgaver knyttet til folkehelsearbeid, som blant annet ivaretas gjennom*



svømmetilbud. En kommune kan også tilby svømming av undervisnings- og sikkerhetshensyn. I Norge er det mer enn 800 svømmeanlegg, hvorav de fleste er kommunale. Disse kommunale svømmeanleggene er spillemiddelfinansierte, dvs. med inntil 15-25 pst. av byggekostnadene.»

«Spillemiddelordningen for idrettsformål, og det tilhørende tildelingsregelverket, har som grunnprinsipp at fortjeneste fra å eie og bruke et spillemiddelfinansiert idrettsanlegg (som for eksempel kommunale svømmeanlegg) skal komme anlegget til gode. Dette prinsippet legger begrensninger på anleggseier når det gjelder adgangen til å bruke det spillemiddelfinansierte anlegget. Anleggseier kan som hovedregel ikke inngå bruksavtaler med private, fortjenestebaserte aktører. Departementet legger til grunn at kommunale svømmeanlegg i hovedsak benyttes til å utføre lovpålagte oppgaver innenfor svømme-, stupe- og livredningsoppgaver, og at publikumsbading mot betaling tilbys for å utnytte anleggets restkapasitet.»

«Folkehelse tilbud som i det vesentligste finansieres av kommunen selv og gjennom spillemidler (og bare for en begrenset andel gjennom publikumsbetaling), kan imidlertid etter departementets syn vanskelig anses for å være økonomisk aktivitet. Departementet viser her til at i en rekke svømmeanlegg gis det tilbud til skoler, idrettsklubber og andre grupper enten vederlagsfritt eller mot et beskjedent vederlag. Departementet antar at det at kommunen i en slik forbindelse, for å utnytte sin restkapasitet, også gir tilbud til kommunens øvrige innbyggere, ikke medfører en slik utnyttelse av det kommunale anlegget at dette blir å anse som økonomisk aktivitet. Slike svømmeanlegg fremstår primært som et tilbud til kommunens egne innbyggere, og er i stor grad finansiert av offentlige midler, og ikke kommersielle inntekter fra publikum.

I de tilfellene hvor inntektene fra publikumsbading verken dekker byggekostnader eller drift, og svømmeanlegget også er finansiert med spillemidler og oppfyller vilkårene for slik tildeling, har det etter departementets syn derfor formodningen mot seg at det er tale om økonomisk aktivitet. Det vil også være relevant å se hen til hvor mye tid og ressurser ved svømmeanlegget som brukes til henholdsvis publikumsbading og definerte offentlige oppgaver, slik som svømmeopplæring i skolen og lignende.

Departementet mener det ikke er riktig å oppstille en fiksert brøk for vurderingen av hvor stor andel svømmeanleggene kan benyttes til publikumsbading og hvor stor del av driften som må dekkes av publikumsbetaling, for at kommunen skal anses å drive økonomisk aktivitet. Hvor det kommunale svømmeanlegget representerer et tilbud til kommunens innbyggere for å utnytte en restkapasitet i tid mot et

begrenset vederlag, antar departementet at det som et utgangspunkt ikke vil foreligge økonomisk aktivitet.»

På bakgrunn av tolkningsuttalelsen til Finansdepartementet er det vår vurdering at utnyttelse av svømmehallens restkapasitet til publikumsbading ikke vil anses som økonomisk kapasitet når anlegget er delvis finansiert med spillemidler og publikumsbetalingen isolert sett ikke går med overskudd når en henfører byggekostnader og driftskostnader.

#### **4.1.1 Oppsummert publikumsbading mot vederlag**

I desember 2020 kom Finansdepartementet med en egen tolkningsuttalelse om mva-kompensasjon ved kommunale svømmeanlegg. Denne viser klart at tolkningen Skattedirektoratet tidligere har lagt til grunn har vært feil. Publikumsbading mot et begrenset vederlag skal nå, ifølge tolkningen, regnes som kompensasjonsberettiget virksomhet, i de tilfeller der det er restkapasitet som utnyttes til publikumsbading, anlegget er berettiget til spillemidler og inntektene fra publikumsbading ikke dekker kostnaden relatert til tjenesten.

#### **4.2 Utleie**

Kommunen vil ikke være berettiget til mva-kompensasjon på anskaffelser til bygg eller anlegg for utleie, jf. kompensasjonsloven § 4, 2. ledd nr. 3.

Denne begrensningen kan være gjeldende dersom et kommunalt svømmeanlegg leies ut til f.eks. en svømmeklubb. Da kan slik utleie begrense kommunens rett til mva-kompensasjon på kostnader til oppføring og drift.

Vederlagsfri bruk av anlegget av idrettslag eller andre lag/foreninger vil være innenfor kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet, jf. mva-håndboken 2021 s. 1085 hvor følgende framkommer:

«I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. mars 2004 er det i pkt. 3.4 bl.a. en særskilt omtale av fast eiendom, jf. lovens § 4 annet ledd nr. 3 hvor det bl.a. heter at det ikke ytes kompensasjon på anskaffelser til fast eiendom for utleie, se kap. 23.3. Skattedirektoratet anser på bakgrunn av denne omtalen at for eksempel idrettsanlegg som kommunen eier, og som vederlagsfritt stilles til disposisjon for allmennheten, kan anses som en del av kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet forutsatt at kommunen star for driften. I denne sammenheng antar direktoratet at lokale idrettsklubbers normale bruk av ikke kommersiell karakter må anses som allmenn bruk.»

Symbolisk betaling for bruken oppad begrenset til kostnader for vask vil likestilles med vederlagsfri bruk. Vær likevel oppmerksom på Skattedirektoratets tolkning av symbolisk beløp som kom inn i mva-håndboken i 2020 hvor følgende framkommer:

«Eksemplene under "helt symbolisk" betaling i Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 2. mars

2004 punkt 3.4 gjelder helt andre og mindre forhold enn større idrettsanlegg mv. Skattedirektoratet legger derfor også til grunn at det at vederlaget som betales ikke utgjør mer enn renholdskostnadene, ikke nødvendigvis er tilstrekkelig til å konstatere at beløpet må anses som "helt symbolsk".»

Det stilles vesentlig strengere krav til renhold i et kommunalt svømmeanlegg enn til renhold i en mindre gymsal. Kostnadene til renhold vil da også være vesentlig høyere. Et utlån av svømmehall mot et vederlag som er under grensene for renhold kan derfor i henhold til Skattedirektoratets tolkning, anses som et leieforhold og bør vurderes i det enkelte tilfellet.

Dersom utleien er til en annen kommune til bruk i deres kompensasjonsberettigede virksomhet, kan leieforholdet registreres etter mva-loven § 2-3 om frivillig registrering. En slik utleie vil da medføre at deler av inngående mva på oppføring og drift flyttes fra kompensasjonsordningen til ordinært fradrag etter mva-loven kap. 8.

#### 4.2.1 Forholdet til ubetydelighetsregelen

Det følger av kompensasjonsforskriften § 9 at dersom bruken utenfor kompensasjonsloven regnes som ubetydelig vil den ikke påvirke kommunens rett på mva-kompensasjon. Som ubetydelig regnes bruk som ikke overstiger 5 prosent. Det følger videre av en prinsipputtalelse av 24. mai 2013 at dersom kommunens bruk av et idrettsanlegg består av kompensasjonsberettiget bruk og utleie skal «24 timers» regelen gjelde. Denne innebærer at all «ikkebruk» defineres som kompensasjonsberettiget bruk. Kommunen kan da i en slik situasjon leie ut anlegget opp til 5 prosent av total tid i året, uten at det påvirker kommunens rett til mva-kompensasjon. 5 prosent utgjør da totalt (8 760 timer \* 5 prosent =) 438 timer i året.

Det følger videre av en prinsipputtalelse av 28. mai 2015 om forholdsmessig rett til kompensasjon at dersom en kommune driver kompensasjonsberettiget bruk og økonomisk aktivitet skal all «ikkebruk» fordeles forholdsmessig.

Dersom publikumsbadingen ikke kommer inn under de kriteriene som Finansdepartementet har satt i tolkning av 18. desember 2020, vil publikumsbadingen normalt anses som økonomisk aktivitet. All «ikkebruk» skal da fordeles mellom kompensasjonsberettiget bruk og økonomisk aktivitet forholdsmessig. All utleie vil i et slik tilfelle normalt påvirke kommunens rett til kompensasjon da bruk utenfor kompensasjonsloven allerede overstiger ubetydelighetsgrensen på 5 prosent.

#### 4.2.2 Oppsummert utleie

En eventuell utleie av anlegget kan redusere kommunens rett til mva-kompensasjon på kostnader

til bygging og drift. Dette gjelder kun der bruk utenfor kompensasjonsloven overstiger ubetydelighetsgrensen på 5 prosent.

En eventuell utleie til andre kommuner til bruk i deres kompensasjonsberettigede virksomhet kan medføre at deler av inngående mva til bygging og drift flyttes fra kompensasjon til fradrag for inngående mva. Dette gjelder kun der bruk utenfor kompensasjonsloven overstiger ubetydelighetsgrensen på 5 prosent.


## 5. Oppsummering

For å avgjøre avgiftshåndteringen på et bade-/svømmeanlegg må en først vurdere om anlegget kan defineres som et badeland (opplevessenter) som kommer inn under mva-lovens regelverk, eller om anlegget skal defineres som et svømme-/idrettsanlegg hvor kompensasjonsloven vil gjelde.

De fleste kommunale badeanlegg er å anse som idrettsanlegg hvor kompensasjonsloven er gjeldende. Det vil da være kommunens bruk av svømmeanlegget som er avgjørende for mva-behandlingen.

All bruk av kommunens virksomheter og vederlagsfri bruk av idrettslag eller andre lag/foreninger vil regnes som kompensasjonsberettiget bruk.

I desember 2020 kom Finansdepartementet med en egen tolkningsuttalelse om mva-kompensasjon ved kommunale svømmeanlegg. Denne er førende for mva-behandlingen for publikumsbading mot et begrenset vederlag. Slik publikumsbading skal nå, ifølge tolkningen, regnes som kompensasjonsberettiget virksomhet, i de tilfeller der det er restkapasitet som utnyttes til publikumsbading, anlegget er berettiget til spillemidler og inntektene fra publikumsbading ikke dekker kostnaden relatert til tjenesten.

Dersom anlegget leies ut vil dette medføre at kommunens kompensasjonsrett reduseres dersom utleien overstiger ubetydelighetsgrensen på 5 prosent. 

**Rune Haukaas** er statsautorisert revisor og jurist og revisjonsdirektør i Rogaland Revisjon IKS. Han har sin utdanning fra Universitetet i Tromsø, Universitetet i Bergen og Norges Handelshøyskole. Rune var med i oppstarten av Rogaland Revisjon i 2004. Han har også jobbet i PwC i 10 år hvor han hadde særlig ansvar for offentlig sektor.

**Tore Kristensen** er statsautorisert revisor og har sin utdanning fra Høgskolesenteret i Rogaland. Tore har vært ansatt i Rogaland Revisjon fra starten i 2004, hvor han i dag er leder for regnskapsrevisjonsavdelingen. Han har arbeidet med problemstillinger innenfor mva- og kompensasjonsregelverket siden innføringen av kompensasjonsloven i 2004.



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

# Årsoppgjørrevisjonen 2021

Forestående årsoppgjør er det andre etter ny kommunelov. En del av det som var nytt i 2020, bør nå ha fått satt seg, men det kan fortsatt være utfordringer knyttet til områder som viste seg vanskelig i fjor.

**D**et er foreslått visse justeringer i budsjett- og regnskapsforskriften som skal klargjøre enkelte forhold. Denne artikkelen setter søkelys på nyheter for 2021 og enkelte andre sentrale områder i årsoppgjøret.

## 1. Nytt fra GKRS

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har i 2021 ferdigstilt revisjonen av rammeverket for kommuneregnskapet og oppdatert enkelte veiledninger og notater.

### 1.1. Rammeverk for kommuneregnskapet

Rammeverket for kommuneregnskapet er revidert som følge av ny kommunelov og var på høring våren 2021. Ny kommunelov innebærer ingen vesentlige endringer i det kommunale regnskapssystemet, og det er derfor få materielle endringer i det fastsatte rammeverket, sammenlignet med de fire rammeverksnotatene fra 2011. Det er imidlertid gjort en betydelig omredigering, blant annet ved at de fire notatene er erstattet av ett dokument som er delt inn i tre deler.

- A. Formål og grunnleggende prinsipper
- B. Den kommunale regnskapsmodellen
- C. Transaksjonstidspunkt

Del A beskriver forutsetninger for og formål med kommuneregnskapet, de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene og metoder for måling. Del B går mer i dybden og beskriver kommuneregnskapets oppbygging og sammenhenger. Del C beskriver nærmere transaksjonstidspunktet, dvs. tidspunktet for regnskapsføring av ulike utgifter og inntekter.

### Tilgang og bruk av midler

Tilgang og bruk av midler er sentrale begreper i kommuneregnskapet. Blant annet i beskrivelsen av de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Arbeidskapitalprinsippet innebærer at all tilgang og bruk av midler i året skal framgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet, dvs. at alle endringer i arbeidskapitalen enten må føres i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet. GKRS har lagt til grunn at tilgang og bruk av midler i denne sammenhengen, foruten utgifter og inntekter, også omfatter urealisert tap på kommunens omløpsmidler og kortsiktig gjeld som følge av målingsreglene samt reversering av urealiserte tap.

I andre sammenhenger kan begrepene tilgang og bruk ha et noe annet innhold. Dette er illustrert i figur 1, som er hentet fra rammeverket.

Figur 1 Tilgang og bruk av midler

Tilgang og bruk	Grunnleggende regnskapsprinsipper			
Utgifter og inntekter	Arbeidskapitalprinsippet	Anordningsprinsippet	Brutto prinsippet	Budsjettbalanse (merforbruk og udekket)
Urealisert tap/gevinst markedsbaserte finansielle omløpsmidler		Målingsreglene (Forsiktighetsprinsipp)		
Urealisert tap omløpsmidler og kortsiktig gjeld				
Egenkapitaldisposisjoner				



I tillegg arbeider GKRS med en vurdering av regnskapsmessige problemstillinger knyttet til utvikling av digitale løsninger som kommunene er engasjert i på ulike måter.

### 1.2. Endringer i standarder og notater

Det er ikke utgitt nye standarder eller notater i 2021, men det er gjort enkelte endringer i eksisterende standarder.

#### KRS nr. 4 Avgrensningen mellom drifts- og investeringsregnskapet

KRS nr. 4 ble oppdatert høsten 2019 tilpasset ny kommunelov. Den tilhørende veiledningen til standarden ble oppdatert i april 2021. I forbindelse med oppdatering av veilederen er bestemmelsene i budsjett- og regnskapsforskriften § 2-8 om utbytte og uttak av kapital fra selskaper innarbeidet i standarden. Nærmere utdyping av bestemmelsen er gitt i veiledningen. Notatet «Utdeling fra aksjeselskaper» ble da overflødig og er opphevet.

#### KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil

Notatet «Forståelse av KRS 5 – presisering vedrørende pensjon» som tok for seg den regnskapsmessige behandlingen av at en kommune endrer prinsipp for amortisering av premieavvik fra amortisering over sju år til ett år, eller omvendt, er tatt inn som vedlegg i KRS nr. 5. Det er ikke gjort endringer som har betydning for regnskapet.

#### Oppdatering av notater og pågående arbeid

Når denne artikkelen skrives, er GKRS i sluttfasen med oppdatering av notatene:

- Selvkost i kommuneregnskapet
- Skatteutgifter i kommuneregnskapet
- Regnskapsføring av transaksjoner mellom kommunen og sokn i Den norske kirke

Notatet om regnskapsføring av transaksjoner mellom kommunene og sokn i Den norske kirke, oppdateres både som følge av ny kommunelov, og at kirkeloven er erstattet av bestemmelser i den nye trossamfunnsloven og gravplassloven. Kommunene har som tidligere finansieringsansvar for Den norske kirkes virksomhet lokalt, dvs. den virksomhet som kirkelig fellesråd har ansvar for, herunder gravplasser.

Disse notatene forventes å bli fastsatt i løpet av 2021.

I tillegg arbeider GKRS med en vurdering av regnskapsmessige problemstillinger knyttet til utvikling

av digitale løsninger som kommunene er engasjert i på ulike måter. Det tas sikte på at arbeidet vil ende ut i et notat, men siden problemstillingene i hovedsak er knyttet til skillet mellom drift og investering, kan det også være aktuelt med enkelte endringer i f.eks. KRS nr. 4.

## 2. Endringer i budsjett- og regnskapsforskriften

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) sendte i oktober 2021 forslag til endringer i budsjett- og regnskapsforskriften på høring. Forslagene var basert på erfaringer og innspill fra regnskapsavslutningen for 2020, blant annet fra NKRF. Forskriftsendringene ble vedtatt i desember 2021. Flere av endringene gjelder fra regnskapsåret 2021.

### 2.1. Bruk av og avsetning til fond

Oppstillingsplanene etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4 bevilgningsoversikt drift, § 5-5 bevilgningsoversikt investering og § 5-6 økonomisk oversikt drift, la til grunn at bruk av og avsetning til henholdsvis bundne fond og ubundne fond skulle vises netto. Departementet antar i høringsnotatet at bruttostørrelser kan gjøre det enklere å lese regnskapet for andre enn profesjonelle regnskapsbrukere. Videre kan det i noen sammenhenger være ønskelig å få fram bruttostørrelsene. Departementet foreslo derfor å gå tilbake til bruttoposter for henholdsvis bruk av og avsetning til fond.

### 2.2. Årsavslutningen og oppstilling etter § 5-9

Etter årsoppgjøret for 2020 har det vært mange tilbakemeldinger fra revisorene på at det var krevende for kommunene å sette opp oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-9. Det har spesielt vært utfordrende å vite hva som skal medtas på de ulike linjene. Videre manglet det linjer for bruk av og avsetning til bundne fond.

Min vurdering er at en del av spørsmålene og usikkerheten rundt disse oppstillingene har sammenheng med bestemmelsene for årsavslutning. Budsjett- og regnskapsforskriften innebærer en litt annen måte å tenke avslutning av regnskapet på. Dette gjør

seg spesielt gjeldende for investeringsregnskapet. Reduksjon av bl.a. bruk av lån og bruk av fond som skyldes redusert finansieringsbehov, har gjerne ikke være ansett som en del av selve årsavslutningen, noe som er tilfelle nå.

Forskriftsendringene bygger på at det ikke skal gjennomføres disposisjoner som det likevel ikke er rom for eller ikke behov for. Hvis for eksempel driftsregnskapet viser at det samlet sett likevel ikke er behov for bruk av disposisjonsfond (ved et "foreløpig" mindreforbruk), skal slik bruk strykes. Det samme utgangspunktet gjelder for investeringsregnskapet. Det er foreslått endringer i § 4-1 for å klargjøre disse bestemmelsene.

Reglene om årsavslutningen må ses i sammenheng med oversiktene etter § 5-9. Formålet med disse er først å vise årets (samlete) budsjettavvik og deretter de strykningene som er gjennomført før man kommer til et eventuelt merforbruk eller udekket beløp til fremføring. Det er gjort endringer i § 5-9 for å gjøre det enklere å sette opp og forstå oppstillingene. Tabell 1 og 2 viser de foreslåtte endringene (postene etter tidligere linje 3/ny linje 8 og 9 er uendret).

### 2.3. Noteopplysninger om garantier

Budsjett- og regnskapsforskriften § 5-12 bokstav d stiller krav om noteopplysninger om stille garantier.

Min vurdering er at en del av spørsmålene og usikkerheten rundt disse oppstillingene har sammenheng med bestemmelsene for årsavslutning.

Departementet erfarer at fylkeskommunenes årsregnskap i flere tilfeller ikke gir god nok eller enhetlig informasjon om fylkeskommunens garantiansvar. Det samme antas å gjelde for kommunene. Departementet mener noteopplysningene må forbedres, blant annet slik at noteopplysningene som gis er de mest relevante og de samme for sammenstillingsformål.

Fra 2021 skal følgende opplysninger skal gis for hver garanti:

- Hvem garantien er stilt for
- Hvilket formål garantien gjelder
- Type garanti
- Vedtatt garantiramme
- Garantiansvaret ved utgangen av regnskapsåret
- Når garantiansvaret utløper

Tabell 1 Oppstilling etter § 5-9 - driftsregnskapet

Oppstilling for 2020	Forslag til ny oppstilling
1. Netto driftsresultat	1. Netto driftsresultat
2. Sum budsjettdisposisjoner	2. Avsetninger til bundne driftsfond
	3. Bruk av bundne driftsfond
	4. Overføring til investering i henhold til årsbudsjettet og fullmakter
	5. Avsetninger til disposisjonsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter
	6. Bruk av disposisjonsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter
	7. Budsjettet dekning av tidligere års merforbruk
3. Årets budsjettavvik (mer- eller mindreforbruk før strykninger)	8. Årets budsjettavvik (mer- eller mindreforbruk før strykninger)

Tabell 2 Oppstilling etter § 5-9 - investeringsregnskapet

Oppstilling for 2020	Forslag til ny oppstilling
1. Sum investeringsutgifter, investeringsinntekter og netto utgifter videreutlån	1. Sum utgifter og inntekter eksklusive bruk av lån
2. Sum budsjettdisposisjoner	2. Avsetninger til bundne investeringsfond
	3. Bruk av bundne investeringsfond
	4. Budsjettet bruk av lån
	5. Overføring fra drift i henhold til årsbudsjettet og fullmakter
	6. Avsetninger til ubundet investeringsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter
	7. Bruk av ubundet investeringsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter
	8. Dekning av tidligere års udekket beløp
3. Årets budsjettavvik (udekket eller udisponert før strykninger)	9. Årets budsjettavvik (udekket eller udisponert før strykninger)

- Forventet låneopptak (når lån det er garantert for ikke er tatt opp)
- Eventuelle tillegg for renter, omkostninger o.l.

#### 2.4. Andre endringer

I tillegg er det vedtatt enkelte andre endringer.

- Henvisninger til kirkeloven erstattes med tros-samfunnsloven og gravplassloven
- Presisering av § 2-9 ved at vilkåret i kommuneloven § 14-9 fjerde ledd om bestemmende innflytelse tas inn.
- Krav til noteopplysninger om revisjon endres, slik at utgifter til revisjon ikke trenger splittes på regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Det er tilstrekkelig å skille mellom revisjon og rådgivning.
- Åpnes for at kommunale foretak (KF), interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap kan unnlate å utarbeide bevilgningsoversikter etter § 5-4 andre ledd.

### 3. Interkommunale samarbeid etter tidligere kommunelov § 27

Interkommunale samarbeid som var organisert etter tidligere kommunelov § 27, må i henhold til overgangsbestemmelsen i kommuneloven § 31-2 være omdannet til et interkommunalt politisk råd (IPR) etter § 18-1 eller et kommunalt oppgavefelleskap (KO) etter § 19-1 senest fire år etter at henholdsvis kapittel 18 og 19 trådte i kraft. Kapittel 18 og 19 trådte i kraft fra og med det konstituerende kommunestyremøtet i den enkelte kommune høsten 2019. Det skulle bety at omdanningen må skje i løpet av inneværende kommunestyreperiode.

Vedtak om omdanning skal fattes av kommunestyrene selv i alle deltakerkommunene.

Ved omdanning etter § 31-2 blir eiendeler, rettigheter og forpliktelser overført til det nye samarbeidet. Hvis det nye samarbeidet ikke er et eget rettssubjekt, overføres eiendelene, rettighetene og forpliktelsene til én eller flere av deltakerkommunene. Fordringshavere og andre rettighetshavere kan ikke motsette seg overføringen. Overføringen vil i seg selv ikke være grunn til at rettsforholdet opphører. Omregistrering i grunnbok og andre offentlige registre skjer ved at samarbeidets navn endres i registrene.

Loven er ikke til hinder for å omdanne samarbeidet til en annen organisasjonsform enn IPR/KO. Alle formene for interkommunalt samarbeid som er nevnt i kommuneloven § 17-1 kan være aktuelle. For eksempel kan det tenkes at vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20 kan være aktuelt for mange små samarbeid som er en del av kontorkommunen som rettssubjekt. For samarbeid som har stor grad av selvstendighet og har vært

egne rettssubjekt, kan organisering som selskap, for eksempel interkommunalt selskap (IKS), være aktuelt å vurdere.

Ved omdanning til annen organisasjonsform enn IPR/KO gjelder imidlertid ikke bestemmelsene i § 31-2 tredje og fjerde ledd om overføring av eiendeler, rettigheter og forpliktelser samt omregistrering i grunnbok mv.

### 4. Konsolidert årsregnskap

Konsolidert årsregnskap var nytt fra 2020. Etter hva jeg er kjent med, kan det se ut til at selve konsolideringen har fungert greit, men en del kommuner var nok ikke tilstrekkelig forberedt på at de måtte avlegge konsolidert årsregnskap.

Det kan ha sammenheng med at ikke alle har vært oppmerksom på hvilke enheter som skal avlegge eget årsregnskap og deretter tas inn i det konsoliderte årsregnskapet. Kvalitetskontroller SSB har gjort av innrapporterte konsoliderte regnskaper, tyder også på at det kan være noe mangler knyttet til hvilke enheter som er inkludert i konsolidert årsregnskap.

Presentasjonen av konsolidert årsregnskap varierer fra kommune til kommune. Noen inkluderer konsolidert årsregnskap i samme dokument som kommunekassens årsregnskap, mens andre kommuner har konsolidert årsregnskap i et eget dokument. Noen synes også å behandle konsolidert årsregnskap som egen sak i kommunestyret. Også oppstillingene varierer. Noen presenterer en enkel oppstilling med bare det ferdige konsoliderte årsregnskapet, mens andre tar med kolonner for alle de inkluderte enhetene i tillegg. Her er det ingen fasit på hva som er riktig og feil og en kan tilpasse praksis til hva som passer i den enkelte kommune, så lenge minimumskravene er oppfylt.

Hva skal inngå i konsolidert årsregnskap?

De regnskapsenheter som skal inngå i konsolidert årsregnskap er:

- Kommunekassen
- Kommunale foretak
- Lånefond
- Interkommunalt samarbeid som ikke er eget rettssubjekt, men har eget årsregnskap (omfatter IPR, KO og § 27-samarbeid)
  - o Inngår bare i konsolidert årsregnskap i kontorkommunen

Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20 og interkommunale samarbeid som ikke er eget rettssubjekt og ikke har eget årsregnskap, inngår i regnskapet til kommunekassen i verts-/kontorkommunen og kommer med i konsolidert årsregnskap på den måten.

Interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt, men som er utelatt fra konsolidert årsregnskap, skal likevel rapportere regnskapene til KOSTRA. Disse vil da inngå i KOSTRA-konsern. Det samme gjelder interkommunale samarbeid som er egne rettssubjekt og IKS.

#### Kommuner med kun kommunekasse

En del kommuner har hverken KF eller er kontor-kommune for interkommunale samarbeid. Disse kommunene trenger ikke avlegge konsolidert kommuneregnskap. Departementet har i en uttalelse fra februar 2021 uttalt at det bør komme fram av regnskapsdokumentene og saksfremlegg til kommunestyret at dette årsregnskapet også tjener som kommunens konsoliderte årsregnskap. De særskilte notekravene for konsolidert årsregnskap etter budsjett- og regnskapsforskriften § 10-4 vil i slike tilfeller gjelde for kommunekassens årsregnskap.

Merk at disse kommunene må rapportere «konsolidert årsregnskap» til KOSTRA. Det gjøres ved at det samme regnskapet rapporteres på henholdsvis skjema OA og OB for kommunekassen og OM og ON for konsolidert årsregnskap. Foruten skjemanummer må også kontoklasse 0, 1 og 2 endres til kontoklasse 4, 3 og 5.

Kvalitetskontroller SSB har gjort av innrapporterte konsoliderte regnskaper, tyder også på at det kan være noe mangler knyttet til hvilke enheter som er inkludert i konsolidert årsregnskap.

#### Omarbeiding av regnskaper ført etter regnskapsloven

Den vanskeligste øvelsen ved utarbeidelse av konsolidert årsregnskap er utvilsomt omarbeiding av regnskap avlagt etter regnskapsloven. Kommunale foretak som er næringsdrivende, kan avlegge årsregnskap etter regnskapsloven. Siden konsolidert årsregnskap skal avlegges etter kommunale prinsipper, må slike regnskaper omarbeides før konsolidering.

KRS nr. 14 Konsolidert årsregnskap omhandler slik omarbeiding av regnskap ført etter regnskapsloven. Standarden legger til grunn at forskjeller som skyldes at arbeidskapitalprinsippet ikke gjelder etter regnskapsloven, må omarbeides. Dette er forhold som innebærer at det er forskjell på hva som regnes

som inntekt/utgift i kommuneregnskapet i forhold til hva som regnes som inntekt/kostnad etter regnskapslovens prinsipper. Det mest sentrale i så måte er at investeringer vil være en utgift etter kommunale prinsipper, mens de føres direkte i balansen etter regnskapsloven.

Det vises til KRS nr. 14 for nærmere drøfting av omarbeiding av regnskaper ført etter regnskapsloven.

Ytterligere veiledning finnes også i KOSTRA-veilederen for 2022. Nytt kapittel 13 i veilederen omhandler konvertering fra norsk standard kontoplan NS 4102 til KOSTRA-kontoplanen. Dette kapitlet erstatter det tidligere rundskriv H-30/03. Veiledningen vil være aktuell også for 2021-regnskapet.

## 5. Regnskap for kirkelig fellesråd og menighetsråd

Som følge av at kirke-loven er opphevet og Den norske kirke nå er regulert i et eget kapittel i ny trossamfunnslov, er det fastsatt ny forskrift om økonomiforvaltningen i sokn i Den norske kirke som gjelder fra regnskapsåret 2021.

Den nye forskriften bruker ikke betegnelsene kirkelig fellesråd og menighetsråd, da disse ikke følger av bestemmelsene i trossamfunnsloven. Forskriften bruker i stedet begrepene:

- *Soknets organer*: Fellesbetegnelse for menighetsråd og kirkelig fellesråd
- *Organ for soknet på kommunenivå*: Betegnelse for kirkelig fellesråd eller menighetsråd i kommuner med ett sokn.

Den nye økonomiforskriften er i stor grad en tilpasning av forskriften fra 2003 til kommunenes budsjett- og regnskapsforskrift, men avviker fra disse forskriftene på noen punkter.

En viktig forskjell i forhold til de kommunale regnskapsbestemmelsene gjelder reglene om årsavslutning som følger av forskriften § 17. Disse er bare delvis tilpasset de kommunale bestemmelsene. Reglene om strykninger ved foreløpig merforbruk er tilsvarende de som gjelder for kommunene. Det samme gjelder at bruk av disposisjonsfond strykes ved et foreløpig mindreforbruk. I motsetning til de kommunale bestemmelsene skal det imidlertid ikke foretas en videre «saldering» mot ubundne fond. Det innebærer at kirkelig fellesråd fremdeles kan avlegge et driftsregnskap med mindreforbruk.

Den nye økonomiforskriften stiller betydelig strengere krav til årsberetning for kirkelig fellesråd og menighetsråd. Ifølge forskriften § 12 skal det redegjøres for:

- a. den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestillingen, herunder kjønnsfordelingen i styrende organer,

## En viktig forskjell i forhold til de kommunale regnskapsbestemmelsene gjelder reglene om årsavslutning som følger av forskriften § 17.

- b. eventuelle likestillingstiltak som er iverksatt og som planlegges iverksatt for å fremme likestilling uavhengig av kjønn,
- c. eventuelle begrensninger når det gjelder tilgang til egne aktiviteter, styrende organer, verv eller stillinger som har sammenheng med ett eller flere diskrimineringsgrunnlag, og
- d. eventuelle segregerte aktiviteter eller tilbud.

Forskriften stiller også økte krav til noter til årsregnskapet, og det er nå til sammen 10 obligatoriske noter som skal gis, så langt opplysningene er aktuelle, jf. forskriften § 16.

Nye frister for regnskapsavleggelse, årsberetning og revisjon trådte i kraft for 2020, men kan være greit å minne om her:

- Fremleggelse av regnskapet – 22. februar
- Rådets fastsettelse av årsregnskap og årsberetning – 20. mars
- Revisjonsberetning – 30. april
- Innberetning fra revisor til bispedømmerrådet ved ikke avlagt regnskap – 1. juli

Siden det er rådet selv som vedtar regnskapet, vil revisors beretning ikke foreligge ved rådets behandling av årsregnskapet, men det bør tilstrebes en prosess og fremdrift som gjør at rådet er kjent med revisors vurderinger når regnskapet skal behandles.

### 6. Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik

Revisors oppgave etter kommuneloven § 24-5 tredje ledd tredje setning med å «se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettet og om vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene», trådte i kraft fra revisjonen av årsregnskapet for 2020.

Revisjonsstandarder som regulerer denne oppgaven nærmere, RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik, ble fastsatt i desember 2020, og gjelder fra og med revisjonen av årsregnskapet for 2021. Selv om standarden ikke gjaldt ved revisjonen for 2020, er det grunn til å anta at mange likevel forholdt seg til standarden. Fra 2021 er det uansett klart at standarden gjelder, og revisors arbeid vil bli vurdert opp mot den.

Revisors oppgave er å vurdere om årsberetningen gir dekkende opplysninger for vesentlige budsjettavvik, herunder både beløpsmessige avvik og avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene.

- Standarden deler budsjettpremisses inn i
- Tekniske forutsetninger som ligger til grunn for budsjettet, eksempelvis lønnsvekst, rentenivå etc.
  - Kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene.


De tekniske forutsetningene kan ses på som eksterne forutsetninger som ligger til grunn for de økonomiske rammene mv. som budsjettet bygger på. Premisser for bruken av bevilgningene kan ses på som «interne» premisser kommunestyret setter for hvordan kommunedirektøren skal gjennomføre budsjettet.

Etter hva vi erfarer er det vanskelig å identifisere klare premisser for bruken av bevilgningene i budsjettdokumentene. Ytterligere erfaring med denne oppgaven kan gjøre dette enklere, men det bør nok også gjøres en jobb i kommunene med å få beskrevet disse premissene tydeligere.

### 7. Revisjonsberetning for 2021

Som følge av ny revisorlov vil revisjonsberetningen i privat sektor endres. For at det ikke skal være unødvendige forskjeller mellom revisjonsberetninger i privat og kommunal sektor vil NKRFs revisjons- og regnskapskomite følge opp disse endringene i revisjonsberetningen for kommunene.

En av de mest synlige endringene vil være at konklusjonen om årsberetningen og avsnitt om øvrig informasjon vil bli slått sammen. Oppgavene revisor har knyttet til årsberetningen etter kommuneloven § 24-5 tredje ledd første og andre setning og til øvrig informasjon etter ISA 720 Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon, er ikke veldig forskjellige. Det kan være vanskelig for brukerne av revisjonsberetningen å se forskjellen på disse. Dette kan bli klarere ved å slå avsnittene sammen.

Konklusjonen om det er gitt dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik, hvor revisor kun uttaler seg med moderat sikkerhet, vil trolig bli beholdt som en egen konklusjon i del 2 i revisjonsberetningen. 



Av Barneombud  
Inga Bejer Engh

Foto: Barne-  
ombudet

# Hensynet til barna må opp og frem

Det er de voksne som styrer verden. Derfor er barns rettigheter prisgitt at myndighetene følger overordnede rettsprinsipper når beslutninger fattes.

Gjennom hele koronapandemien har jeg vært opptatt av å øke bevisstheten om barns rettigheter slik at barn og unge skal bære minst mulig byrde. Jeg har gjentatte ganger påpekt at smitteverntiltakene ikke måtte resultere i større inngrep i rettighetene enn det som var nødvendig og forholdsmessig.

Barnets beste som et grunnleggende hensyn i alle beslutninger som berører barn er tatt inn i Grunnloven. Det samme gjelder retten til utdanning, barns rett til å bli hørt og barnets rett til omsorg og beskyttelse. Disse rettighetene er tatt inn i Grunnloven fordi Stortinget har ønsket å fremme dem som grunnleggende rettigheter. Det innebærer at det skal mye til for at myndighetene kan innføre tiltak som begrenser disse rettighetene.

Det er tre grunnvilkår for å kunne gripe inn i grunnleggende rettigheter. Tiltaket må ha hjemmel i lov, ha et legitimt formål og tiltaket må være nødvendig i et demokratisk samfunn. Koronakommisjonen påpekte at det har vært utfordringer i myndighetenes vurdering av om smitteverntiltak skulle gjennomføres og på hvilken måte. I tillegg til spørsmålet om lovhjemmel, har det vært helt sentralt at tiltakene ble ansett som nødvendige. Etter mitt syn ligger den største utfordringen i vilkåret om at et tiltak skal være nødvendig.

Vurderingen av om et tiltak er nødvendig krever tre steg – det skal vurderes om mindre inngripende tiltak vil være tilstrekkelig og om inngrepet er forholdsmessige overfor ulike grupper i samfunnet. Dersom tiltaket anses som nødvendig og forholdsmessig, må beslutningstakerne til slutt vurdere hva som bør settes inn av kompenserende tiltak. Vurderingene som er gjort skal dokumenteres for å sikre at beslutningene kan overprøves og være gjenstand for demokratisk kontroll.

Ett år med pandemi har hatt store konsekvenser for barn og unge. Tiltakene som ble satt i verk førte til

at barn og unge opplevde store begrensninger i sine grunnleggende rettigheter, for eksempel retten til utdanning som er fastsatt i Grunnloven § 109. For mange ble hjemmeskolen den nye skolehverdagen. Det sosiale fellesskapet ble begrenset. Tilgangen til fritidsaktiviteter forsvant delvis eller helt. Samtidig forsvant tilgangen til helsesykepleiere og annen helsehjelp. Dette rammet særlig barn i sårbare situasjoner.

Barn lever ikke livene sine i en sektor. Det er det samlede tilbudet som er avgjørende for barnet. Likevel har vi i liten grad sett risikovurderinger på tvers av sektor. Da mangler biter av viktig kunnskap.

Men barn og unge har ikke bare vært utsatt for en pandemi. De er også en ressurs som myndighetene må lytte til for å håndtere pandemien på en god måte. Barn og unge kjenner sin situasjon best, og har kunnskap som er viktig for myndighetene.

Grunnloven bestemmer at barn har rett til å bli hørt i alle saker som berører dem. Beslutninger om tilgang til opplæring, psykisk helsehjelp og fritidsaktiviteter berører barn. Likevel har ikke barn og unge blitt hørt. Det er et brudd på deres rettigheter.

Gjennom pandemien hørte jeg ofte at barn og unge var prioritert, og at de skulle skjermes ved innføring av tiltak. Men jeg har verken hørt eller sett analyser av konsekvensene for barns rettigheter som tilsvarer lovens krav.

Har vurderingene av om smitteverntiltakene var nødvendige og forholdsmessige vært gode nok? Ble det tilstrekkelig vurdert hvilke tjenester som burde bli unntatt fordi tiltakene var uforholdsmessig overfor barna? Ble behovet for kompenserende tiltak utredet? Ble konsekvensene vurdert på tvers av sektor? Og ikke minst – ble det innhentet kunnskap fra barn og unge selv?

Her har kontrollmyndighetene en stor oppgave – å sørge for at barns rettigheter får sin rettmessige plass i alt kommunalt arbeid. ☺



Av **Kristin Fragell Lillevold**,  
senior forvaltningsrevisor i Romerike revisjon IKS

# Fra institusjon til hjemmebaserte tjenester

## – kommunenes tjenestedreining og forsvarlighet for tjenestemottakerne

Romerike revisjon IKS har i 2021 gjennomført flere forvaltningsrevisjoner hvor formålet har vært å undersøke effektiviteten og forsvarligheten i tjenestetilbudet til eldre i kjølvannet av kommunenes tjenestedreining fra institusjonsbasert til hjemmebaserte omsorgstjenester.

Omstillingen i helse- og omsorgssektoren er noe de fleste kommuner har startet med, og innebærer at stadig flere eldre skal få tilrettelagt et heldøgns tjenestetilbud i bolig framfor i institusjon. På bakgrunn av svakheter revisjonen har identifisert i de gjennomførte undersøkelsene, vurderer vi at tjenestedreiningen kan utgjøre en risiko for kvaliteten og forsvarligheten i tjenestetilbudet til hjemmeboende eldre.

### Bakgrunn

*«Omsorgskrisen skapes ikke av eldrebølgen. Den skapes av forestillingen om at omsorg ikke kan gjøres annerledes enn i dag.»*

De etter hvert kjente og ofte siterte ordene har opphav hos Kåre Hagen, utvalgsleder for den nå 10 år gamle utredningen Innovasjon i omsorg (NOU 11: 2011). Underforstått i utsagnet er anerkjennelsen av at den måten samfunnet organiserer omsorgen på ikke lenger kan vurderes som bærekraftig. Nye strategier for å møte befolkningens behov for helse- og omsorgstjenester må utvikles. De siste tiårs viten om en forestående «eldrebølge» har vært den viktigste pådriveren for å tvinge igjennom kommunale grep som dreier ressursene; flere oppgaver skal løses i

regi av hjemmebaserte tjenester og færre ved bruk av dyre institusjonstjenester.

25 prosent dekningsgrad på sykehjems plasser for eldre over 80 år var lenge gjeldende norm i den norske omsorgsmodellen. Undersøkelser av kommunal ressursbruk før og etter innleggelse i sykehjem bidro imidlertid til å synliggjøre gapet mellom omfanget av helse- og omsorgstjenester som gis i hjemmet og kostnadene ved et institusjonsopphold. I artikkelen «Den moderne velferdsstaten. Flere sykehjems plasser løser ikke eldrekrisen» (Døhl 2011) gjengis en undersøkelse fra Trondheim kommune hvor det kommer fram at 800 av 1100 tjenestemottakere mottok mindre enn 5 timer hjemmetjenester per uke på det tidspunktet de ble innlagt på sykehjem. I sykehjemmet var ressursbruken per beboer 30 timer eller 6 ganger så høy. Undersøkelsen illustrerte tydelig at det fortsatt er mye å hente på å bygge ut hjemmetjenestene. I en artikkel fra 2018: «Slik bør vi møte eldrebølgen», kommenterer forskere fra OsloMet hva som bør gjøres for å unngå krise i eldreomsorgen. Forsker Svein Daatland ved NOVA uttaler i artikkelen at det bør være en god grunn for hvorfor det skal vernes om institusjonene når det gjelder eldre, mens alle andre grupper får et boligbasert tilbud.

### Hva ligger i begrepet «heldøgns tjeneste»?

I et notat fra Helse- og omsorgsdepartementet (HOD) og KS (2017) defineres begrepet *heldøgns tjenester*. Notatet viser til at begrepet først i 2016 kom inn i helserettslovgivningen, og som en følge av at Stortinget vedtok en lovfestet rett til opphold i sykehjem eller tilsvarende bolig særskilt tilrettelagt for heldøgns tjenester i pasient- og brukerrettighetsloven fra 1. juli 2016. Kommunene fikk samtidig en plikt til å forskriftsfeste kriterier for tildeling av langtidsopphold i sykehjem eller tilsvarende bolig særskilt tilrettelagt for heldøgns tjenester.

Bolig særskilt tilrettelagt for heldøgns tjenester er boliger som er tilpasset for å kunne yte tjenester som dekker beboerens helse- og omsorgsbehov døgnet rundt (Prop. 99 L (2015-2016)). Lovproposisjonen fremhever at bistand fra egnet personell og tilsyn med pasienten eller brukeren må tilsvare det som ville blitt gitt dersom vedkommende hadde vært innlagt på sykehjem. Notatet fra HOD og KS fremmer prinsippet om at en person som får heldøgns tjenestetilbud kan motta dette både i eget hjem, i omsorgsbolig eller institusjon. Det er brukerens bistandsbehov, samt boligens egnethet som til sammen skal ligge til grunn for vurderingen av hvor heldøgns tjenesten skal og kan gis.

**Heldøgns tjenester - på rett nivå i omsorgstrappen?**

I forvaltningsrevisjonene var en overordnet problemstilling å vurdere hvorvidt brukere med behov for heldøgns tjenester, og/eller med omfattende bistandsbehov var plassert på riktig nivå i omsorgstrappen. Utarbeidelse av en «omsorgstrapp» har de siste årene vært et virkemiddel kommunene benytter for å illustrere at tjenester som prinsipp skal gis på beste og mest effektive omsorgsnivå (BEON-prinsippet). Trappen konkretiserer samtidig hvilke tiltak de ulike trinnene bør bestå av for å fremme mestring, kvalitet og forsvarlighet i tjenestetilbudet. Langtidsplass på sykehjem befinner seg på øverste trinn i en slik omsorgstrapp. Omsorgsbolig med og uten bemanning, helsetjenester i eget hjem, hverdagsrehabilitering og praktisk bistand med mer, er tiltak som sorteres på ulike lavere trinn. BEON-prinsippet, samt lokale forskrifter om tildeling av langtidsplass på sykehjem forutsetter at tjenester på lavere nivå er prøvd ut, ofte i stort omfang, før institusjonsplass innvilges.

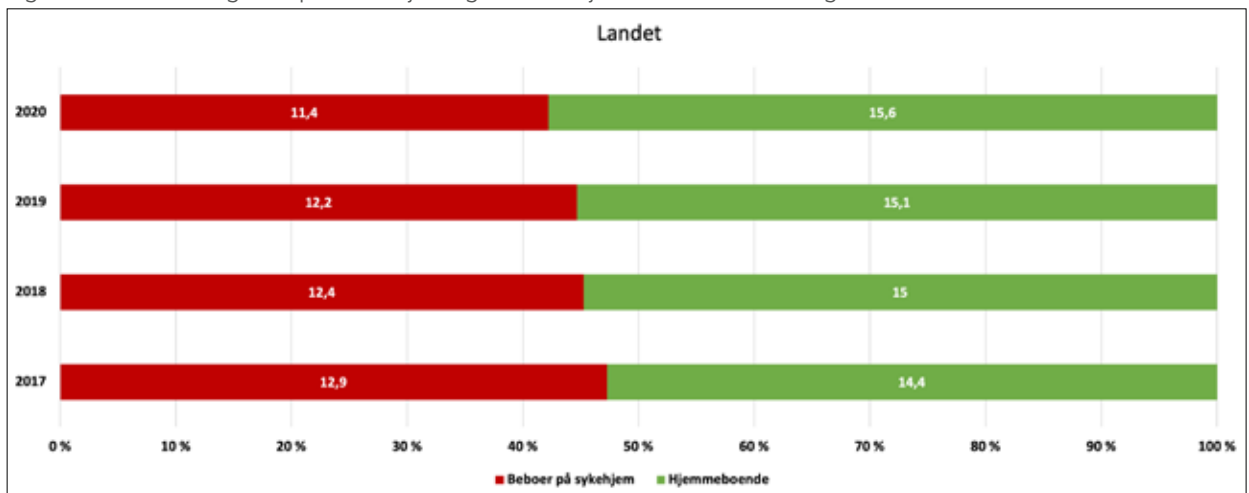
Det er brukerens bistandsbehov, samt boligens egnethet som til sammen skal ligge til grunn for vurderingen av hvor heldøgns tjenesten skal og kan gis.

På bakgrunn av prinsipper nedfelt både i nasjonalt og kommunalt planverk vurderes «eget hjem/ omsorgsbolig» og bistand fra hjemmebaserte tjenester å være «det riktige nivået i omsorgstrappen» for stadig flere og for brukere med stadig mer omfattende bistandsbehov. Med dette som bakgrunn utledet revisjonen kriterier hvor det forutsettes at kommunen har tilrettelagt for at eldre kan bo og motta heldøgns tjenester hjemme eller i omsorgsbolig lengst mulig. Herunder forventes det at kommunene har startet gjennomføringen av vedtatte mål og tiltak for en dreining av tjenestetilbudet. Videre forventes det at ulike virkemidler er tatt i bruk, som for eksempel velferdsteknologi, for å styrke kontakten og tilsynet med brukerne hele døgnet.

**Vises tjenstedreiningen i registerdata fra kommunene?**

For å undersøke hvorvidt en dreining av tjenestetilbudet vises i kommunenes rapporteringer rundt ressursbruk innenfor pleie- og omsorgssektoren, gikk revisjonen gjennom registerdata som statistikk fra KOSTRA, samt kommunenes egenproduserte statistikk. En av indikatorene revisjonen undersøkte

Figur 1 Andel 80 år og over på institusjon<sup>1</sup> og andelen hjemmeboende 80 år og over med omfattende bistandsbehov



<sup>1</sup> Tall fra KOSTRA viser at andelen institusjonsbeboere med omfattende bistandsbehov totalt sett har ligget på 85 prosent (+) de siste fire årene.

Kilde: KOSTRA



nærmere var andelen brukere over 80 år med omfattende bistandsbehov som henholdsvis mottar tjenester fra hjemmetjenesten og i institusjon. Utviklingen av netto driftsutgifter innen pleie og omsorg til hjemmeboende de siste årene var en annen aktuell indikator. Den kommunale dekningsgraden på sykehjemsplasser var nok en relevant statistisk målestokk med tanke på å se indikasjon på forskyvning fra institusjonsbasert til hjemmebasert omsorg. Figur 1 på forrige side viser hvordan utviklingen har vært på landsbasis med tanke på eldre over 80 år med omfattende bistandsbehov.

Figur 1 viser at andelen over 80 år som er beboere på institusjon har gått ned fra 12,9 til 11,4 prosent i løpet av fire år, mens andelen over 80 år som mottar omfattende tjenester hjemme har gått opp fra 14,4 til 15,6 prosent. Endringene fra år til år kan synes små, men viser uansett en tydelig tendens mot at en stadig større andel av de over 80 år som har omfattende bistandsbehov får tjenester i eget hjem/omsorgsbolig. Variasjonen mellom kommuner vil imidlertid være stor, blant annet avhengig av utbyggingstakten på egnede omsorgsboliger som er tilrettelagt for et heldøgns tjenestetilbud.

#### **Tiltak som styrker heldøgns tjenester til hjemmeboende eldre**

Dimensjoneringen og dreiningen av tjenestetilbudet bør ha som mål å realisere kommunenes visjoner om å leve hele livet i eget hjem. Revisjonen la derfor til grunn at kommunale mål og tiltak for å styrke tjenestetilbudet til hjemmeboende brukere bør være igangsatt innenfor en angitt planperiode. I de aktuelle undersøkelsene ble kommunene bedt om å redegjøre for status i gjennomføringen.

Spesielt så revisjonen på tiltak som bidrar til å styrke det aktive tilsynet med brukere hele døgnet. Trygghetsalarmen er den velferdsteknologiske løsningen kommunene gjennom flere år har fått best kjennskap til og kan i våre dager fås med flere tilleggs-løsninger som for eksempel GPS-lokaliseringsteknologi og dørsensor. Når teknologien bidrar til at ansatte varsles, også uten at brukeren selv aktivt er den som varsler, styrker dette heldøgns tjenestetilbudet til hjemmeboende brukere. Innføring av elektroniske medisindispensere og medisinsk avstandsoppfølging utgjør også deler av teknologien som flere og flere kommuner tar i bruk. Overgangen til velferdsteknologiske løsninger tar imidlertid tid, ikke minst på grunn av nødvendige endringer i tjenesteutøvelsen blant ansatte som skal drifte ulike sider ved teknologien.

Andre tiltak revisjonen undersøkte, og som kan bidra til å styrke tilbudet om heldøgns tjenester, var iverksetting av retten til pårørendestøtte og kommunale prosedyrer for «hjemmedød». Kommunenes samspill med pårørende som uformelle omsorgsytere står

sentralt når målet er at brukere med behov for heldøgns tjenester skal kunne bo lengst mulig i eget hjem. Det forutsettes derfor at kommunene ivaretar en lovhjemlet rett til veiledning/opplæring, omsorgstønad og avlastning for pårørende med spesielt tyngende omsorgsoppgaver. Videre skal kommunale prosedyrer for hjemmedød bidra til at flere brukere kan motta lindrende behandling og dermed også tilbringe den siste livsfasen i eget hjem. Tiltaket som blant annet forutsetter et samarbeid mellom hjemmesykepleien og fastlegene, har vært en nasjonal tilskuddsordning gjennom flere år. Hensikten er nettopp å styrke kommunens mulighet til å gi heldøgns tjenester til brukere i hjemlige omgivelser livet ut.

Endringene fra år til år kan synes små, men viser uansett en tydelig tendens mot at en stadig større andel av de over 80 år som har omfattende bistandsbehov får tjenester i eget hjem/omsorgsbolig.

#### **Kartlegging av bistandsbehov og tildeling av tjenester**

For å sikre at brukere gis tilbud om tjenester på riktig nivå i omsorgstrappen, er kartlegging og vurdering av bistandsbehov og endringer i bistandsbehov avgjørende. Noe av det revisjonen spesielt ønsket å etterse var hvorvidt kommunenes rutiner og praksis på området ivaretok føringer knyttet til tverrfaglighet og brukermedvirkning. Forvaltningsrevisjonene viser at kommunene har utarbeidet prosedyrer hvor brukermedvirkning og tverrfaglighet er beskrevet som viktige premisser. Samtidig rapporterte ansatte om en praksis hvor de i mindre grad opplever at brukernes behov blir godt nok kartlagt, ei heller at man godt nok får tatt hensyn til brukernes egne ønsker ved utforming av tjenestetilbudet.

Saksbehandling knyttet til tildeling og utmåling av helse- og omsorgstjenester forutsetter at det innhentes relevant og nødvendig informasjon og dokumentasjon. IPLOS, (individbasert pleie og omsorgsstatistikk) ble obligatorisk i kommunene fra 1. mars 2006 og utgjør en del av denne dokumentasjonen. Ved IPLOS-registrering innhentes opplysninger gjennom funksjonskartlegging som registreres og ajourføres av saksbehandlere og dokumentasjonspliktige i tjenesten. Vurdering av funksjon skal alltid gjøres når det fattes nytt vedtak om tjenester. Ved



informasjon om endring i tjenestemottakers situasjon, ressurser og behov for bistand, skal det foretas ny vurdering og registrering.

Våre forvaltningsrevisjoner viser at mange ansatte ikke har fått tilstrekkelig opplæring i IPLOS-registrering til tross for at ledere mener ansatte flest bør kunne utføre slik registrering. Undersøkelsene viser også at det er store variasjoner kommunene imellom med hensyn til å ha oppdaterte IPLOS-registreringer som viser endringer i bistandsbehov. Ved saksgjennomgang kom det samtidig fram at brukere som tildeles langtidsplass på sykehjem i snitt har en høyere IPLOS-skår enn brukere som får avslag på søknad om langtidsplass. Dette kan indikere at kommunene prøver ut andre tjenester lengst mulig, slik de lokale forskriftene om tildeling av langtidsplass forutsetter.

Gjennomgang av enkeltvedtak ved søknad om langtidsplass viste videre at ikke alle kommunene beskriver faktiske forhold som skal ligge til grunn for enkeltvedtaket, slik forvaltningsloven forutsetter. Uten en beskrivelse av faktiske forhold er det etter revisjonens syn vanskelig å vurdere om brukere tildeles tjenester på riktig nivå. Videre svekker det etter revisjonens vurdering brukerens klagerett og

rett til likebehandling. Retten til likebehandling svekkes ytterligere når kommunen heller ikke har utarbeidet skriftlige tildelingskriterier for alle helse- og omsorgstjenester hvor det fattes enkeltvedtak.

### De uløste oppgavene

Oppsummert viser de gjennomførte forvaltningsrevisjonene at dreiningen av tjenestetilbudet er påbegynt ved at kommunene har etablert flere tjenester på lavere trinn i omsorgstrappen, samt at hjemmetjenesten utfører tjenester hos stadig flere brukere med omfattende bistandsbehov. Samtidig gir ikke statistisk datamateriale et sikkert grunnlag for å konkludere med en økt tilførsel av ressurser til den hjemmebaserte delen av helse- og omsorgstjenesten. Når ansatte i spørreundersøkelser uttrykker at de opplever et økt forventningspress om å utføre oppgaver de mener ikke ligger inn under hjemmesykepleien, tolker revisjonen dette til dels som en konsekvens av mangelen på tilførsel av nye ressurser til hjemmetjenesten. Ansatte uttrykker at de blir stående med oppgaver som ingen andre kommunale tjenester tar seg av, og beskriver dette som «de uløste oppgavene». Undersøkelser revisjonen har gjennomført viser også at ansatte opplever uklare forventninger til oppgavefordelingen mellom ansatte og brukere/pårørende. Når dreiningen av tjenestetilbudet fra institusjon til hjemmebasert omsorg ikke går i takt med viktige prinsipper som brukerinvolvering, forventningsavklaring og tydelige kriterier for tildeling av tjenester, anser revisjonen dette som risikofyllt med tanke på kvalitet og forsvarlighet for brukerne.

### Hva kan forvaltningsrevisjon bidra med?

Vi har her ønsket å peke på noen sentrale temaer i forvaltningsrevisjon av heldøgns tjenester til hjemmeboende eldre kan og bør omfatte. For å kunne undersøke hvorvidt heldøgns tjenester i eget hjem er et reelt alternativ til institusjonsplass bør forvaltningsrevisjoner på området ta utgangspunkt i hva man fra statlige myndigheter legger i begrepet om «heldøgns tjenester». Forvaltningsrevisjoner på området kan bidra til å gi kommunene en viktig statussjekk når det gjelder hvilke områder som fremstår som mest sårbare og dermed viktig å få på plass i den videre dreiningsprosessen som vil pågå i mange år framover. ©

### Referanser

- NOU 11:2011 Innovasjon i omsorg
- Døhl, Øystein (2011): Data fra undersøkelse i Trondheim kommune gjengitt i artikkelen: Den moderne velferdsstaten. Flere sykehjemsplasser løser ikke eldrekrisen. Mandag Morgen nr. 14
- Helse- og omsorgsdepartementet og KS (2017): «HELDØGNS» Et notat om bruken av begrepet «heldøgns helse- og omsorgstjenester» i statistikk, forskning og tilskuddsforvaltning. Omsorg 2020
- Prop. 99 L (2015-2016) *Endringer i pasient- og brukerrettighetsloven og helse og omsorgstjenesteloven (rett til opphold i sykehjem eller tilsvarende bolig særskilt tilrettelagt for heldøgns tjenester - kriterier og ventelister)*
- Romerike revisjon IKS (2021): *Tjenestetilbudet til hjemmeboende eldre - Eidsvoll kommune*
- Romerike revisjon IKS (2021): *Tjenestetilbudet til hjemmeboende eldre - Nannestad kommune*
- Romerike revisjon IKS (2021): *Tjenestetilbudet til hjemmeboende personer med demens og deres pårørende - Aurskog Høland kommune*
- Romerike revisjon IKS (2021): *Internkontroll i Helse- og omsorgstjenesten. Tilrettelagt for effektive og forsvarlig tjenester - Hurdal kommune*
- [https://www.agendakaupang.no/wp-content/uploads/2018/11/Rapport\\_KS\\_Heldogns-omsorg-kommunenes-dekningsgrad\\_AK.pdf](https://www.agendakaupang.no/wp-content/uploads/2018/11/Rapport_KS_Heldogns-omsorg-kommunenes-dekningsgrad_AK.pdf)
- <https://forskning.no/partner-sykepleie-oslomet/slik-bor-vi-mote-eldrebolgen/1200896>

**Kristin Fragell Lillevold** har cand.sociol graden fra UiO (1995). Hun har blant annet bakgrunn fra offentlig helseforvaltning hos Fylkesmannen i Oslo og Akershus og fra Sosial- og helsedepartementet. Videre har hun erfaring med utviklingsarbeid og som prosjektleder i kommunen og i ideelle organisasjoner. Kristin har vært ansatt i Romerike revisjon IKS siden januar 2020.



Av statsautorisert revisor **Kjell Ekman**, leder av NKRFs kvalitetskontrollkomite

# Kvalitetskontrollen 2021

Kvalitetskontrollen i 2021 dekket to år, den utsatte 2020-kontrollen samt ordinær kontroll for 2021.

**K**ontrollen for 2020 omfattet sju utvalgte enheter på regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon samt tre oppfølgingskontroller på regnskapsrevisjon. Kontrollen for 2021 omfattet fire enheter både på regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

## Årets kontrollomfang

Det ble gjennomført totalt 14 kontroller i 2021. Antallet er en del høyere enn det nivået har ligget på de senere årene. Den planlagte 2020-kontrollen ble utsatt til 2021 etter vedtak i styret i juni i fjor. Årsaken til utsettelsen var som kjent begrunnet i Covid-19. Utsettelsen og forutsetningene for denne var tilsvarende den Finanstilsynet godkjente i privat revisjon.

Komiteen og kontrollørene fikk dermed ansvar for en dobbel kontroll høsten 2021. Det satte press på kontrollørressursene. Komiteen gjennomførte en rekrutteringsprosess tidlig i 2021 for å styrke kontrollørkapasiteten. Prosessen tilførte kvalitetskontrollen flere nye kontrollører. Kontrollene ble gjennomført av til sammen fem regnskapsrevisorer og seks forvaltningsrevisorer.

Som komiteen skrev etter 2019-kontrollen kan utvalget synes lite. Antallet revisjonsenheter fortsetter å falle som konsekvens av den strukturendring som løpende pågår i kommunal revisjon.

Komiteen har videreført praksis fra tidligere år med å foreta oppfølgingskontroll i ny enhet hvis kontrollen retter seg mot enhet som er sammenslått med annen enhet før oppfølgingskontrollen gjennomføres.

## Oppdatering av retningslinjene for kvalitetskontrollen samt kontrollskjemaene

I forbindelse med årets kontroll er retningslinjene for kvalitetskontrollen oppdatert. Alle skjemaene som benyttes i kontrollen er oppdatert med referanser til ny kommunelov med forskrifter. Skjemaene er også oppdatert med referanser til nye RSK'er.

## Gjennomføring av årets kontroll

Av årets kontroller ble to forvaltningsrevisjonskontroller gjennomført ved fysisk fremmøte, mens de

øvrige kontrollene ble gjennomført som fjernkontroller. Årsaken til det høye antallet fjernkontroller er begrunnet i Covid-19. Fjernkontroller ble benyttet første gang på oppfølgingskontroller i 2019. Komiteen mener at fjernkontroller er en egnet kontrollform for oppfølgingskontroller, mens ordinære kontroller skal gjennomføres som fysiske kontroller når det er mulig.

Oppfølgingskontrollene fokuserte i 2021, som i 2019, på de svakhetene som ble identifisert i den forutgående kontrollen og var dermed ikke en fullstendig ny kontroll. Oppfølgingskontrollene ble videre foretatt av den opprinnelige kontrolløren der hvor vedkommende var tilgjengelig.

---

Komiteen mener at fjernkontroller er en egnet kontrollform for oppfølgingskontroller, mens ordinære kontroller skal gjennomføres som fysiske kontroller når det er mulig.

---

Det ble avholdt eget avklaringsmøte med kontrollørene underveis i kontrollen. Møtet fant sted etter at kontrollene var gjennomført, men før endelige rapporter var klare for oversendelse til komiteen. Formålet med møtet var å oppnå mer ensartet behandling av enhetene, sikre samordning av rapporteringen og totalt sett gi et bedre grunnlag for komiteens vedtak.

## Fokusområder og prinsipielle spørsmål i årets kontroll

Kvalitetskontrollkomiteen har i møte 11. desember 2020 fastsatt følgende fokusområder for årets kvalitetskontroll:

- Regnskapsrevisjon: Rød tråd, med særlig vekt på samsvar mellom risikovurderinger og utført revisjon.
- Forvaltningsrevisjon: Utledning av revisjonskriterier og vurdering av innsamlede data opp mot revisjonskriterier.

Komiteen har også i årets kontroll lagt til grunn at dersom den oppdragsansvarlige ikke har oppfylt kravet til etterutdanning så medfører det «ikke godkjent». Kvalitetskontrollen har i de senere års kontroller også lagt til grunn at dersom ikke revisjonsberetning er avlagt senest 15. april for kommuner og fylkeskommuner, skal det avlegges negativ beretning. Unnlattelse av å gjøre dette er etter ny kommunelov et brudd på lov og medfører «ikke godkjent» i kontrollen.

Unnlatt signering av RF-1022 vurderes av komiteen som en vesentlig mangel. Komiteen minner om at også offentlige etater og institusjoner skal levere skjema. Det fremgår av side 1 på skjema RF-1022 følgende: «Har den som plikter å gi oppgave, plikt til å ha revisor i henhold til lov om revisjon og revisorer, skal også revisor underskrive. Det samme gjelder dersom det etter lov eller forskrift benyttes kommunerevisor.»

#### Åpenhet om resultatet av kvalitetskontrollen

Det reises fortsatt spørsmål om åpenheten om resultatene av kvalitetskontrollene. Generelt mener komiteen at økt åpenhet er med på å gi større tillit til den utførte revisjonen og gjennomførte kontroller. Resultatene på overordnet nivå vil fortsatt bli presentert i Kommunerevisoren og på NKRFs årsmøte.

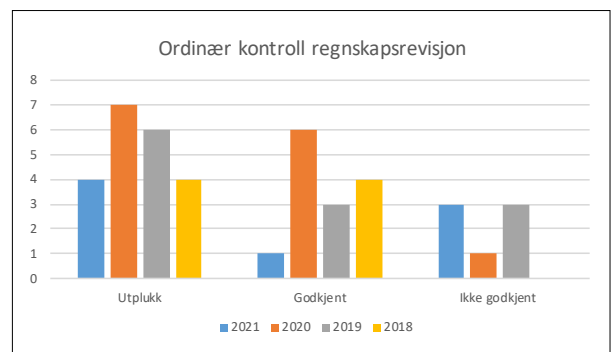
Kontrollutvalgssekretariatene er opptatt av at resultatet av gjennomførte kvalitetskontroller blir tilgjengelig og at innsyn i resultatet av disse er vesentlig for at kontrollutvalgene skal kunne utføre sitt påse-ansvar på en tilfredsstillende måte. Dette innsynet kan med dagens regelverk kun oppnås ved at den kontrollerte enheten selv velger å være åpen f.eks. i sin åpenhetsrapport, eller ved at det systematisk stilles spørsmål til revisjonsenhetene om de har vært gjenstand for kontroll.

Komiteen blir fra tid til annen møtt med at en «ikke bestått» vurdering vil være direkte ødeleggende for enhetens tillit hos oppdragsgivere og sekretariat. Komiteen ser problemstillingen, men mener likevel at åpenhet om årsak til dette resultatet og søkelys på det forbedringsarbeid som må gjennomføres kan skape konstruktive dialoger. Styret i NKRF har gitt anbefaling om at det aktuelle kontrollutvalg informeres om den kontrollen som er gjennomført og at den enkelte revisjonsenhet selv vurderer på hvilken måte dette skal skje. Det er imidlertid fortsatt opp til enheten selv å vurdere om og på hvilken måte det skal informeres om resultatet av kvalitetskontrollen.

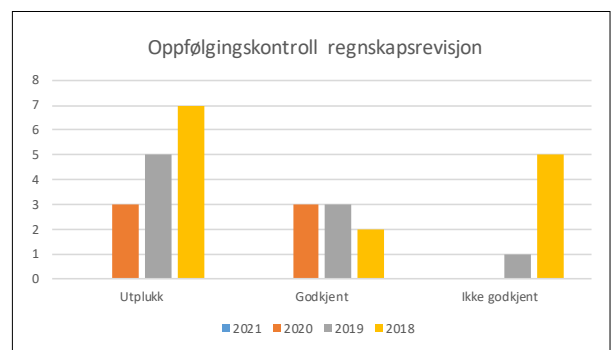
#### Resultatet av kontroll regnskapsrevisjon 2020 og 2021

Kvalitetskontrollen i 2021 dekket to år, den utsatte 2020-kontrollen samt ordinær kontroll for 2021. Kontrollen for 2020 omfattet sju utvalgte enheter på regnskapsrevisjon samt tre oppfølgingskontroller etter 2019-kontrollen. Kontrollen for 2021 omfattet fire enheter på regnskapsrevisjon.

Resultatet av 2020-kontrollen viste seks bestått og én ikke bestått, noe som må sies å være et tilfredsstillende resultat. 2021-kontrollen derimot viser kun én bestått og tre ikke bestått av totalt fire utplukkede enheter. Komiteen finner dette resultatet lite tilfredsstillende. Til sammenlikning viser 2019-kontrollen tre godkjent og tre ikke godkjent, mens alle ble godkjent i 2018.



Oppfølgingskontrollene etter 2019-kontrollen viser følgende resultat:



Alle tre oppfølgingskontrollene etter 2019-kontrollen ble godkjent. Av naturlige grunner er det ikke avholdt oppfølgingskontroller etter 2020-kontrollen. Den vil bli avholdt i 2022.

Årsakene som ligger bak at de fire enhetene ikke ble godkjent etter 2020- og 2021-kontrollen er:

- Én enhet brøt fristen for avleggelse av revisjonsberetning 15. april. Kvaliteten på den utførte revisjonen i enheten var ellers tilfredsstillende og ville stått til godkjent.
- To enheter har ikke attestert RF-1022 og heller ikke skrevet nummerert brev om dette forholdet.
- Tre enheter har vesentlige mangler i gjennomføringen av revisjonen som:

Styret i NKRF har gitt anbefaling om at det aktuelle kontrollutvalg informeres om den kontrollen som er gjennomført og at den enkelte revisjonsenhet selv vurderer på hvilken måte dette skal skje.

- o Manglende sammenheng mellom identifisert risiko og planlagte revisjonshandlinger, at flere revisjonshandlinger ikke er utført iht. planen, at revisjonsoppdraget ikke er stengt for endringer på kontrolltidspunktet, samt at utgifter og kortsiktig gjeld er registrert testet etter tidspunkt for avgivelse av revisjonsberetning.
- o Det er ikke vurdert risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og på påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.
- o Manglende handlinger og revisjonsbevis for risiko knyttet til lønnskostnader, fullstendighet av driftskostnader og inntekter.

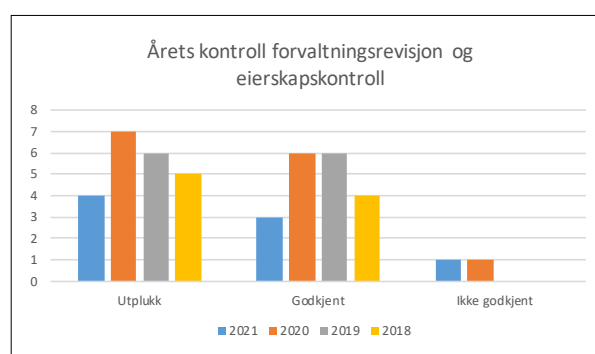
Komiteen har satt søkelys på fristen for avleggelse av revisjonsberetningen samt signering av RF-1022 i tidligere års kontroller og kommunisert dette i sin oppsummering av resultatene av kontrollen. Slike mangler bør derfor i fremtiden kunne unngås. Oppfølgingskontrollene fokuserer etter nye retningslinjer på manglene avdekket i årets kontroll. Brudd på frist for avleggelse av revisjonsberetning og signering av RF-1022 medfører en enkel oppfølgingskontroll. Vesentlige mangler i gjennomføring av revisjonen som beskrevet over medfører full gjennomgang av de aktuelle oppdragene.

#### Resultatet av kontroll forvaltningsrevisjon 2020 og 2021

Kontrollen av forvaltningsrevisjon for 2020 omfattet sju enheter og kontrollen for 2021 fire enheter. Det ble ikke gjennomført noen oppfølgingskontroller av forvaltningsrevisjon.

Resultatet av 2020- og 2021-kontrollen var én ikke godkjent i hvert av årene. Til sammenlikning var det ingen som ble vurdert som ikke godkjent i 2019-kontrollen og én i 2018-kontrollen.

Begrunnelsen for ikke godkjent i 2020-kontrollen var manglende verifisering av intervjureferater. Komiteen viser til at RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon pkt. 29 krever at data innsamlet ved hjelp av intervjuer som hovedregel skal verifiseres og at dette ifølge NKRFs veileder i forvaltningsrevisjon innebærer at den som er intervjuet skal få anledning til å bekrefte det som er sagt, ev. gjøre endringer. Komiteen har også lagt vekt på uttalelsen fra for-



valtningsrevisjonskomiteen fra 2012, der det vises til at minstekravet til verifisering er at meningsinnholdet som er fremskaffet gjennom intervju, skal være særskilt akseptert av intervjuobjektet, og at denne aksepten skal dokumenteres.

Begrunnelse for ikke godkjent i 2021-kontrollen var vesentlige mangler knyttet til utledning av revisjonskriterier og innhenting av data.

#### Kvalitetskontrollens legitimitet internt og eksternt

Kvalitetskontrollen er avhengig av et godt omdømme for å ha legitimitet. Dette gjelder både internt i NKRF, men er vel så viktig eksternt. Internt er det viktig at kontrollen fremstår som faglig velbegrunnet og godt forankret i lov, forskrift og revisjonsstandarder samt reglement og retningslinjer for kontrollen. Videre er det viktig at den fremstår konsistent og forutsigbar.

Eksternt er det også svært viktig at kontrollen har troverdighet, særlig siden den er foreningsbasert. Etter komiteens mening vil kvalitetskontrollens betydning øke som konsekvens av at praksis fra kommunerevisjonen er likestilt med praksis fra privat revisjon. Eksterne aktører vil sannsynligvis i stigende grad følge med på kvaliteten i utført revisjon i våre enheter.

Årsmøtet 2021 vedtok å endre kontrollobjektet fra den juridiske revisjonsenheten til den oppdragsansvarlige med virkning fra kvalitetskontrollen i 2023. Nødvendige endringer i retningslinjene for kvalitetskontrollen samt opprettelse av et eget register over oppdragsansvarlige revisorer må på plass før endringen kan iverksettes.

Behovet for endringen kan illustreres ved at det ved kvalitetskontrollen i 2016 var 43 revisjonsenheter som var omfattet av kontrollen. I 2018 var antallet 36, mens det i årets kontroll var 22 enheter som underlagt kontroll.

Det kom på årsmøtet innvendinger mot at en kvalitetskontroll innrettet mot oppdragsansvarlige revisorer ikke vil fungere i kommunerevisjonen. Dette fordi størrelse og organisering i enhetene er svært forskjellig. Komiteen ser en utfordring for selskaper med mange oppdragsansvarlige. Dette kan løses ved at ikke alle kontrolleres i samme års kontroll. Enhetens størrelse og antall oppdragsansvarlige vil bli tilpasset ved utvalg for kontroll.

Variasjon i størrelse og struktur av virksomheter i privat revisjon er antakelig større enn i kommune-revisjonen. Etter komiteens oppfatning er det viktig at vi ikke fortsetter å sette søkelys på at vi er så forskjellige fra privat regnskapsrevisjon. På de aller fleste områder er vi ikke det. Når det gjelder forvaltningsrevisjon i private revisjonsselskaper med kommuneoppdrag så er disse også underlagt kvalitetskontroll av Revisorforeningen. ©

**Komiteen har bestått av:**

Styret har anmodet denne komiteen om å slutføre årets kvalitetskontroll selv om vedtak etter årets kontroll ikke ble fattet før ny komite ble valgt på årsmøtet i oktober.

**Leder:**

Kjell Ekman, Vestfold og Telemark revisjon IKS

**Medlem:**

Øyvind Nordbrønd Grøn-dahl, Romerike revisjon IKS

**Medlem:**

Veslemøy Ellinggard, Møre og Romsdal Revisjon SA (til 28.02.21)

**Medlem:**

Rune Haukaas, Rogaland Revisjon IKS (fra 01.03.21)

**Varamedlem:**

Rune Haukaas, Rogaland Revisjon IKS (til 28.02.21 deretter vakant)

**Varamedlem:**

Margrete Mjøllhus Kleiven, KomRev Nord IKS

**Observatør:**

Rune Tokle

**Kontaktperson i styret:**

Per Olav Nilsen



For mer informasjon om NKRFs kvalitetskontroll: [www.nkrf.no/komiteene/kvalitetskontrollkomiteen](http://www.nkrf.no/komiteene/kvalitetskontrollkomiteen)

## Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
10.1 – 12.1	A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	Digitalt
2.2 – 3.2	NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2022	Digitalt
15.3 – 22.3	Statistisk analyse av data	Digitalt
Når	Hva	
eKurs	<b>Intro – kommuneregnskap Nyhet!</b>	
eKurs	<b>Intro – forvaltningsrevisjon Nyhet!</b>	
eKurs	Arbeidet med misligheter	
eKurs	Test av kontroller, substanshandlinger og utvalgsmetodikk	
eKurs	Planlegging av revisjonen og bruk av vesentlighet	
eKurs	Mva i kommunesektoren – unntakene i kompensasjonsretten	
eKurs	Etikk og omdømme	
eKurs	Barnevernsreformen	
eKurs	Håndtering av koronapandemien – fire eksempler fra forvaltningsrevisjoner	
eKurs	Miljørapportering gjennom klimaregnskap	
eKurs	RSK 301 – Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen	
eKurs	Revisjon av inntekter i kommunal sektor	



Gå til [nkrf.no/kurs](http://nkrf.no/kurs) eller bruk QR-koden for å lese mer om kursene og for å melde deg på.

...for faglig oppdatering

Av **Bjørn Bråthen**, seniorrådgiver i NKRF

# Rekordoppmøte på årsmøte 2021 – preget av kvalitet, tillit og optimisme

Hvis jeg skal oppsummere årsmøtet 2021, vil jeg bruke tre ord: Kvalitet, tillit og optimisme, sa gjenvalgt styreleder Per Olav Nilsen, etter møtet.

**D**et var rekordoppmøte på forbundets årsmøte 25. oktober 2021 på Scandic Fornebu. Over 200 personlige medlemmer var til stede, og med 82 bedriftsstemmer og 62 personlige fullmakter var det til sammen 345 stemmer på årsmøtet, som ble avholdt i tilknytning til NKRFs utsatte jubileumsmarkering og fagkonferanse.

I tillegg til de ordinære årsmøtesakene og valg var det også rekordmange saker med ulike forslag fra styret til årsmøtet.

Resultatet for 2020 ble vesentlig bedre enn budsjettet, og beretningene fra styret og komiteene vitnet om en betydelig aktivitet i årsmøteperioden til tross for pandemien. Noe de tillitsvalgte og administrasjonen høstet stor honnør for.

Et enstemmig årsmøte sluttet seg til styrets forslag om å **endre forbundets navn** til "NKRF - kontroll og revisjon i kommunene" forkortet til NKRF. Navneendringen trer i kraft 1. januar 2022, og den er begrunnet med at dagens navn ikke er dekkende for

medlemmene, som kommer fra både kontrollutvalgssekretariater og revisjoner.

Styret la også fram forslag til ny **strategi for perioden 2021-2031**:

#### *Ønsket etterlatt inntrykk*

NKRF bidrar til at kommune-Norge drives i tråd med fellesskapets interesser.

#### *Hovedmål*

NKRF skal som interesseorganisasjon være den dominerende faglige aktøren på revisjon og kontroll av kommunal virksomhet. Vi bidrar til en fremtidsrettet utvikling av våre fagområder.

#### *Delmål*

- NKRF skal være foretrukket interesseorganisasjon for de som jobber innenfor våre fagfelt, og bidra til kunnskapsformidling blant medlemmene.
- NKRF skal være standardsettende.



Fra årsmøtesalen på Scandic Fornebu.

- NKRF skal i perioden bidra til å øke betydningen av og interessen for revisjon og kontroll - som en forutsetning for det norske lokaldemokratiet.
- NKRF skal i perioden oppfattes å være en pådriver og foretrukken premissleverandør for å profesjonalisere revisjon og kontroll.

Forslaget ble enstemmig vedtatt med følgende tilleggspunkt under "Delmål", som ble fremmet under årsmøtet, og som styret sluttet seg til:

- NKRF skal bidra til økt kvalitet i bærekraft-rapportering fra kommunal og offentlig virksomhet.

Styret fremmet forslag til (vedtekts-)endringer om forbundets **struktur, medlemskap og økonomi**.

Årsmøtet vedtok følgende i saken:

- Regnskapskomiteen og revisjonskomiteen slås sammen til en komite med fem faste medlemmer og ett varamedlem. Den nye komiteen får navnet «revisjons- og regnskapskomiteen». I tillegg inviteres Revisorforeningen og Riksrevisjonen til å delta med ett medlem hver.
- Forvaltningsrevisjonskomiteen endrer navn til «forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen». Denne komiteen får fem faste medlemmer. Riksrevisjonen inviteres til å delta med ett medlem i tillegg.
- Kontrollutvalgskomiteen utvides fra tre til fire faste medlemmer.
- Styrkeforholdet mellom bedriftsstemmer og personlige stemmer endres slik at bedriftsstemmene skal utgjøre minst 2/3 av stemmene på årsmøtet.
- «Taket» for hvor mye et bedriftsmedlem må betale i årlig kontingent heves til kr 250 000.

Etter en innledende debatt ba årsmøtet styret utarbeide **normer for god skikk og praksis for kontrollsekretariatene**. I premissene for saken ligger det at kontrollutvalgskomiteen skal tilføres ekstra

Et enstemmig årsmøte sluttet seg til styrets forslag om å endre forbundets navn til **"NKRF - kontroll og revisjon i kommunene"** forkortet til NKRF.

ressurser til dette arbeidet samt at det skal søkes samarbeid med FKT.

Styret foreslo endringer i **NKRFs kvalitetskontrollordning**. Årsmøtet sluttet seg til endringene, som vil medføre at kvalitetskontrollen rettes mot de oppdragsansvarlige revisorene, og ikke revisjonsenhetene, som i dag. Men kontrollen skal omfatte både kontroll av revisjonsutførelsen på enkelte utvalgte revisjonsoppdrag og organiseringen av revisjonsenheten og dens virksomhet, og gjennomgåelse av intern kvalitetsstyring. Årsmøtet ga styret i oppgave å utarbeide nye regler for kvalitetskontrollen slik at ny ordning kan tre i kraft fra kontrollen i 2023.

Som følge av utvidede krav i ny revisorlov, foreslo styret endringer i **reglene for obligatorisk etterutdanning for personlige medlemmer i NKRF**.

Årsmøtet sluttet seg til at antall timer etterutdanning over en treårsperiode ble økt fra 105 timer til 120 timer for oppdragsansvarlige revisorer, og at antall timer for øvrige revisorer ble økt tilsvarende til 78 timer. Årsmøtet valgte å holde fast ved 105 timer for de som utfører sekretariatsoppgaver for kontrollutvalgene - fram til ordningen, som for denne gruppen tredde i kraft fra 2019, blir evaluert.

**Valgkomiteens innstilling** ble enstemmig vedtatt uten motkandidater. En oversikt over NKRFs tillitsvalgte er tatt inn på neste side. ☺

## Vil du jobbe for et samfunnsnyttig formål – fellesskapets verdier?

NKRF søker rådgiver/seniorrådgiver med vekt på forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

Interessert? Gå til [nkrf.no/ledige-stillinger](https://nkrf.no/ledige-stillinger) (eller bruk QR-koden) for å se fullstendig stillingsannonse.





# Tillitsvalgte i NKRF 2021-2022

etter valgene på årsmøtet på Fornebu 25. oktober 2021

## Styre

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder	Per Olav Nilsen	Trondheim kommunerevisjon	2021-2023, gjenvalg
Nestleder	Alexander Etsy Jensen	Vestfold, Telemark og Agder Kontrollutvalgssekretariat IKS, Vetaks	2020-2022
Medlem	Mona Moengen	Viken kontrollutvalgssekretariat IKS, Vikus	2020-2022
Medlem	Inger Anne Fredriksen	Viken kommunerevisjon IKS, VKR	2021-2023, gjenvalg
Medlem	Tor Ole Holbek	Agder kommunerevisjon IKS	2020-2022
1. varamedlem	Ragnhild Aashaug	Kontrollutvalg Fjell IKS, Konfjell	2021-2022, gjenvalg
2. varamedlem	Kurt Anders Løvøll	Møre og Romsdal Revisjon SA	2021-2022, gjenvalg

## Revisjons- og regnskapskomite - ny

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder	Unn Helen Aarvold	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2021-2022, ny
Medlem	Inge Johannessen	KomRev NORD IKS	2021-2022, ny
Medlem	Linn Therese Bekken	Vestfold og Telemark Revisjon IKS, VTR	2021-2023, ny
Medlem	Jolanta Betker	Østre Viken kommunerevisjon IKS	2021-2022, ny
Medlem	Knut Tanem	Revisjon Midt-Norge SA	2021-2022, ny
Varamedlem	Anne Oterhals	Møre og Romsdal Revisjon SA	2021-2022, ny

## Forvaltningsrevisjon- og eierskapskomite - ny

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder	Tor Arne Stubbe	Revisjon Midt-Norge SA	2021-2022, ny
Medlem	Kirsti Torbjørnson	Vestfold og Telemark Revisjon IKS, VTR	2021-2022, ny
Medlem	Magnus Michaelsen	Revisjon Øst IKS	2021-2023, ny
Medlem	Tone Jæger Karlstad	KomRev NORD IKS	2021-2023, ny
Medlem	Frode Løvlie	Deloitte AS	2021-2023, ny
Varamedlem	Maren Stapnes	Agder kommunerevisjon IKS	2021-2022, ny

## Kvalitetskontrollkomite

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder - FR	Øyvind Nordbrønd Grøndahl	Romerike revisjon IKS	2021-2022, ny, som leder
Medlem - RR	Marianne B. Elverum	Viken kommunerevisjon IKS, VKR	2021-2023; ny
Medlem - RR	Jostein Ek	Østre Viken kommunerevisjon IKS	2021-2023, ny
Varamedlem FR-personlig	Margrete Mjølhus Kleiven	KomRev NORD IKS	2021-2022, gjenvalg
Varamedlem RR-personlig	Tommy Pettersen	Revisjon Øst IKS	2021-2022, ny

## Kontrollutvalgskomite - utvidet

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder	Pål Ringnes	Viken kontrollutvalgssekretariat IKS, Vikus	2021-2022, gjenvalg
Medlem	Paul Ivar Stenstuen	Konsek Trøndelag IKS	2021-2023, gjenvalg
Medlem	Kari Louise Hovland	Kontrollutvalgssekretariatet Innlandet, KSI	2020-2022
Medlem	Eli Merete Velle	Sekretariatet for kontrollutvalget - Bergen kommune	2021-2023, ny
Varamedlem	Willy Gill	Agder Sekretariat IS	2021-2022, gjenvalg

### Disiplinærkomite

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder	Morten Alm Birkelid	Revisjon Øst IKS	2020-2022
Medlem	Magnus Solsvik	Aust-Agder Revisjon IKS	2021-2023, gjenvalg
Medlem	Unni Romstad	Revisjon Midt-Norge SA	2020-2022
Varamedlem	Aud Opgård	Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS, Vefik	2021-2022, gjenvalg

### Valgkomite

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Leder	Morten Alm Birkelid	Revisjon Øst IKS	2021-2022, gjenvalg
Medlem	Lars-André Hanssen	KomRev NORD IKS	2021-2022, gjenvalg
Medlem	Line Bosnes Hegna	Vestfold, Telemark og Agder Kontrollutvalgssekretariat IKS, Vetaks	2021-2022, gjenvalg
Varamedlem	Irene Loka	KomRev Sør IKS	2021-2022, gjenvalg

### Revisorer

	Navn	Bedrift	Valgperiode
Revisor	Tormod Østli	Revisjon Øst IKS	2021-2023, gjenvalg
Reviso	May-Britt Bratlie	Oslo kommune, Kommunerevisjonen	2020-2022
Vararevisor	Erik Timland-Rismoen	Revisjon Øst IKS	2021-2022, gjenvalg

## NYTT OM NAVN

### NYE TILLITSVALGTE I NKRF



**Jostein Ek** (39) er valgt som medlem av *kvalitetskontrollkomiteen*. Han begynte i Østre Viken kommunerevisjon IKS i november 2010 som regnskapsrevisor. Han ble statsautorisert revisor i 2014, har en bachelorgrad i økonomi og administrasjon og en master i regnskap og revisjon fra Handelshøyskolen BI. Jostein har jobbet med revisjonen av flere

kommuner og tilknyttede oppdrag i gamle Østfold fylke, samt med selskapets metodikkutvikling innen regnskapsrevisjon og eierskapskontroll. I tillegg, har han bidratt med flere forvaltningsrevisjonsprosjekter. Han har også tidligere arbeidet to år i privat revisjon i Fredrikstad.



**Marianne Elverum** (43) er valgt som medlem av *kvalitetskontrollkomiteen*. Hun er utdannet på revisorstudiet ved Høgskolen i Sør-Trøndelag (tidl. TØH, nå NTNU) fra 1997-2000. Marianne har praksis fra BDO AS (avd. Drammen) fra 2000-2018, manager fra 2015-2018. Hun har vært ansatt som leder av regnskapsrevisjon hos Viken Kommune-

revisjon IKS (tidl. gang Buskerud Kommunerevisjon IKS) siden 1. januar 2019.



**Tone Jæger Karlstad** (29) er valgt som medlem av *forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen*. Hun er utdannet jurist ved UiT Norges arktiske universitet og jobber som forvaltningsrevisor i KomRev NORD på avdelingskontoret i Tromsø, og har jobbet i KomRev NORD siden hun var ferdigutdannet ved årsskiftet 2016/2017.



**Magnus Michaelsen** (38) er valgt som medlem av *forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen*. Han er utdannet sosialantropolog. Magnus har jobbet med forvaltningsrevisjon siden 2015 og er oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i Revisjon Øst IKS. Han har tidligere vært styreleder i Indre Østlandet Kommunerevisorforening.



**Frode Løvlie** er valgt som medlem i *forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen*. Han er fagansvarlig for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll i Deloitte, hvor han har jobbet siden 2015. Han har doktorgrad i sammenlignende politikk fra Universitetet i Bergen, og har tidligere jobbet som forsker ved Chr. Michelsen Institutt i Bergen.



**Eli M. Velle** (47) er valgt som medlem av *kontrollutvalgskomiteen*. Hun er utdannet jurist fra Universitetet i Bergen (2000) og har praksis som advokatfullmektig og advokat i advokatfirmaet Holm & Mørk DA (2001-05) og dommerfullmektig i Nordhordland tingrett (2005-06) og Bergen tingrett (2012-14). Eli har også 12 år som rådgiver/seniorrådgiver i

Kommunalavdelingen hos Fylkesmannen i Hordaland/Vestland (2007-19). Hun har vært leder av sekretariat for kontrollutvalget i Bergen kommune siden september 2019.

## ROMERIKE REVISJON IKS



**Roar A. Kristensen** begynte som senior forvaltningsrevisor 1. september 2021. Han har mastergrad i statsvitenskap fra Universitetet i Oslo. Roar har lang erfaring med å lede og gjennomføre forvaltningsrevisjonsprosjekter fra Oslo kommune og kommunene på Øvre Romerike. Roar har arbeidet med undersøkelser innenfor mange

områder av kommunal forvaltning og særlig innenfor helse- og sosialsektoren.



**Julie Garsjot** har bachelor i International Business & Languages. Hun har flere års erfaring innenfor finans og forsikringssektorer både internasjonalt og i Norge. Julie jobber med administrasjon, HR og regnskap.

## KOMREV NORD IKS



**Anne-Lise Akeberg** (30) begynte høsten 2021. Anne-Lise er utdannet statsautorisert revisor, og hun har tidligere jobbet som revisor i BDO.



**Guro Strand Eilertsen** (48) begynte høsten 2021. Guro har bachelorgrad i revisjon fra Høyskolen i Harstad, og hun har tidligere erfaring fra privat og offentlig regnskap.

## ÅRETS KOMMUNALØKONOM 2021

**Øyvind Sunde** er tildelt Sticos og NKKs pris – Årets kommunaløkonom. Han har i mer enn 30 år vært en markant bidragsyter i utviklingen av kommuneregnskapet og er en av de fremste fagekspertene på dette området. Øyvind startet som nyutdannet kommunalkandidat som revisor i Oslo kommunerevisjon (1982-1989), og han har vært rådgiver for Kommunaldepartementet (1989), direktør for NKRF servicekontor (1990-99) og konsulent ved revisjons- og rådgivningsselskapene Ernst & Young AS (1999-2008) og BDO AS (2008-).

Som rådgiver for Kommunaldepartementet i 1989 utarbeidet Øyvind forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper («rødboka»). Øyvind har tidligere også undervist i temaene «kommuneregnskap» og «revisjon av årsregnskapet» både ved høgskoler, ved etterutdanningen i NKRF, og han har holdt mange enkeltstående kurs og foredrag i emnet. Siden 2018 har han representert NKRF som medlem av fagkomiteen i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS). Øyvind er godt kjent i kommune-Norge som forfatter av boka «Kommuneregnskapet» som først ble utgitt i 1999, og som kom i 8. utgave i 2020. Boka er siden 2011 også utgitt i elektronisk utgave gjennom oppslagsverktøyet Sticos Oppslag Kommune.

# NKRF har fått to nye æresmedlemmer

Det har skjedd kun én gang tidligere i forbundets 76-årige historie. Reidar Enger og Per-Martin Svendsen er utnevnt til æresmedlemmer i NKRF. I tillegg ble det også delt ut fem hederstegn i tilknytning til årsmøte 2021.

**M**ed stående akklamasjon sluttet årsmøtet seg til styrets forslag om å utnevne Reidar Enger og Per-Martin Svendsen til æresmedlemmer i NKRF. Det var ikke mange av de tilstedeværende som var til stede forrige (og eneste) gang dette skjedde. På landsmøtet i Drammen i 1994 ble Annar Fængsrud utnevnt til forbundets første æresmedlem for bl.a. å ha vært medlem av styret i 24 år (1964 - 1988), hvorav de siste 18 som formann.

De to de nyutnevntes innsats for NKRF og kommunal revisjon og kontroll er ikke mindre imponerende.

**Reidar Enger** (70) har arbeidet innenfor kommunal revisjon og kontroll i mer enn 40 år. Han startet karrieren i Oslo kommunerevisjon på slutten av 70-tallet og gikk fra stillingen som ass. kommunerevisor til jobben som leder av kontrollutvalgets sekretariat i Oslo fra opprettelsen i 2005. Han har i denne perioden innehatt ulike tillitsverv i NKRF i til sammen 30 år:

- Edb-utvalget (medlem, 1982-85)
- Styret (sekretær, 1985-91 og nestleder, 2004-18)
- Disiplinærkomiteen (leder, 1997-2004)

Dessuten har han representert NKRF i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) siden etableringen i 2000 (fagkomiteen, 2000-04 og styret, 2004-). Videre har han representert NKRF i flere departementale arbeidsgrupper o.l. samt vært med i og ledet ulike styreoppnevnte arbeidsgrupper i forbundet. Han har også vært mye brukt som kurs- og foredragsholder samt bidratt med flere artikler i Kommunerevisoren.

Reidar framstår som en ubestridt bauta i NKRF og har i flere tiår med stort engasjement og høy arbeidskapasitet satt dype spor etter seg i utviklingen av kommunal revisjon og kontroll.

**Per-Martin Svendsen** (67) har arbeidet innenfor kommunal revisjon i nærmere 40 år. Han startet sin kommunale karriere i Oslo kommunerevisjon i 1982 og gikk fra stilling som hovedrevisor til jobben som revisjonssjef i Bærum kommunerevisjon i 1987. Han

gikk av med pensjon i 2020. Han har i denne perioden innehatt ulike tillitsverv i NKRF i til sammen 30 år:

- Styret (varaformann/nestleder, 1988-1997 og leder, 1997-2000)
- Hederstegnkomiteen (medlem, 2002-08 og leder, 2008-20)

Han har også vært medlem i og leder for styret i Oslo og Akershus kommunerevisorforening. I tillegg har han deltatt i flere større utredningsarbeider o.l. i NKRFs regi, herunder bl.a. ved etableringen av servicekontoret (1990) og senere ved innlemmingen av dette i forbundet (2005). Han har også bidratt som kurs- og foredragsholder nasjonalt og lokalt og skrevet artikler i Kommunerevisoren.

Per-Martin kjennes av våre medlemmer som et muntrasjonsråd og en positiv, engasjert og deltakende person og har vist stor innsats for NKRF og medlemmene gjennom flere tiår. Han har på en positiv måte bidratt til å fremme NKRF og kommunal revisjon.

## Hederstegn

I tilknytning til årsmøtet ble det også, tradisjonen tro, delt ut hederstegn iht. vedtak i styret. Forbundets hederstegn i **gull** med diplom ble tildelt Unn Helen Aarvold, Wenche Ruud Solvin og Bjørn Bråthen. Siden det første gullmerket ble tildelt en av forbundets stiftere, Ole N. Tveter, i 1953, er nå til sammen 13 personer gitt denne heder.

**Unn Helen Aarvold** startet, etter en lang karriere i privat revisjon, i Oslo kommunerevisjon i 2007, hvor hun har vært kommunerevisor siden 2013. Hun har ledet NKRFs revisjonskomite siden 2010 og har i denne perioden, sammen med resten av komiteen, bidratt med et stort og verdifullt arbeid for utviklingen av god kommunal revisjonsskikk innenfor regnskapsrevisjon. Ikke minst i de siste årene har implementeringen av både ny kommunelov og revisorlov krevd stor innsats.

Hun var medlem i Revisorlovutvalget som utarbeidet forslag til endringer i regelverket for revisjon, revisorer og regnskapsførere og bidro i denne forbindelse til at det nå endelig er reell likestilling mellom praksis fra privat og offentlig revisjon. Hun har også vært hyppig benyttet som foredragsholder på konferanser mm., i og utenfor NKRF, og skrevet mange artikler i Kommunerevisoren.

Unn kjennes av NKRFs medlemmer som en person med stor arbeidskapasitet, faglig tyngde og integritet, godt humør, og sier sjelden nei til å påta seg oppgaver og verv, og har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.

**Wenche Ruud Solvin** har snart 40 års praksis fra kommunal revisjon. Hun startet som revisor i Oslo kommunerevisjon i 1982 og ble den andre ansatte i NKRF (servicekontor) i 1991, hvor hun fortsatt er ansatt som rådgiver. Hun var i starten faglig rådgiver og har vært kursholder for NKRF og foreleser i faget offentlig revisjon på revisorstudiet. Hun var sekretær for det styreoppnevnte Aure-utvalget, som i 1998 la fram sin utredning om å etablere fylkesvise revisjonsvirksomheter.

Over tid har Wenche blitt en uvurderlig administrativ ressurs som til enhver tid har full kontroll på ALT som skjer administrativt i NKRF - medlemsadministrasjon, kurs og konferanser, økonomi m.m. Dette medfører imidlertid ikke at hun ikke også er engasjert og bidrar i faglige spørsmål internt i administrasjonen. Hun er også den som alle møter på telefon og konferanser o.l.

Wenche kjennes av våre medlemmer og andre som den alltid blide og hyggelige representanten for NKRF utad. Vi har aldri hørt et vondt ord om eller en klage på Wenche. Uten Wenche stopper NKRF!

**Bjørn Bråthen** har snart 40 års praksis fra kommunal revisjon. Han startet som revisor i Oslo kommunerevisjon i 1982 og gikk fra stilling som plansjef og ble den tredje ansatte i NKRF (servicekontor) i 1993, hvor han fortsatt er ansatt som seniorrådgiver. Han har vært leder av Oslo og Akershus kommunerevisorforening (1988-91) og var sekretær i NKRFs styre fra 1991 og til han ble ansatt i forbundet. Han var direktør for NKRF servicekontor fra 1999 og fram til innlemmelsen i forbundet. Han ble dermed også NKRFs første daglig leder i 2005. En stilling han hadde fram til 2008.

Etter et kort opphold i privat revisjon har han vært seniorrådgiver i NKRF siden 2009. I tillegg til å være faglig rådgiver på områdene kontrollutvalg og sekretariat, har han ansvaret for informasjonsaktivitetene i NKRF - Kommunerevisoren, nettsidene, sosiale medier m.m. Han har også deltatt i mange styreoppnevnte arbeidsgrupper og representert

NKRF i ulike referansegrupper oppnevnt av Kommunaldepartementet.

Han har vært mye benyttet som kurs- og foredragsholder, herunder i faget offentlig revisjon på revisorstudiet på 90-tallet. Siden kontrollutvalgene ble lovbestemt i 1993 har mange hundre kontrollutvalgsmedlemmer møtt ham som kurs- og foredragsholder i ulike sammenhenger.

Bjørn kjennes av våre medlemmer som en engasjert og kunnskapsrik fagperson, som på en positiv måte har bidratt til å fremme kommunal revisjon og kontroll i flere tiår.

Forbundets hederstegn i **sølv** med diplom ble tildelt Ann Katharine Gardner og Pål Ringnes.

**Ann Katharine Gardner** startet i kommunal revisjon på 90-tallet. Hun sluttet nylig i sin stilling som oppdragsansvarlig regnskapsrevisor i Revisjon Midt-Norge SA. Hun ble valgt som varamedlem i regnskapskomiteen i 2010, «rykket opp» som medlem fra 2011 og var leder av komiteen fra 2018-2020. I tillegg har hun representert NKRF i fagkomiteen i GKRS i perioden 2012-2021.

Hun har også bidratt som kursholder og foredragsholder i ulike sammenhenger både nasjonalt og lokalt og har også skrevet artikler i Kommunerevisoren.


Hun har vært en sentral og engasjert bidragsyter i utviklingen av kommunalt regnskap i mer enn 10 år.

Ann Katharine kjennes av våre medlemmer som en ryddig og arbeidsom fagperson, som alltid framstår positiv og blid.

**Pål Ringnes** har i perioden 1991-2015 har hatt ulike stillinger i Oslo kommunerevisjon, Buskerud fylkesrevisjon (fylkesrevisor) og Buskerud Kommunerevisjon IKS (oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og fra 2010-2015 daglig leder). Fra 2015-2020 var han daglig leder i Kontrollutvalgssekretariatet i Buskerud og omegn og etter dette har han vært seniorrådgiver i Viken kontrollutvalgssekretariat IKS.

Han har vært leder av kontrollutvalgskomiteen siden 2020. I tillegg var han medlem av samme komitee 2018-2020 og også medlem av styret 2000-02 (varamedlem 2017-18). Videre var han medlem av forvaltningsrevisjonskomiteen 2010-14 og varamedlem i disiplinærkomiteen 2014-17.

Han har også deltatt i flere styreoppnevnte arbeidsgrupper og hatt en rekke ulike verv i hele tre ulike lokalforeninger. Han framstår som en svært anvendelig «potet» og har bidratt positivt i utviklingen av kommunal revisjon og kontroll i ulike posisjoner i mer enn to ti år.

Pål kjennes av våre medlemmer som en kunnskapsrik fagperson med høy arbeidskapasitet og integritet. Han er engasjert og viser stor vilje til å ta på seg oppgaver til beste for NKRF og medlemmene. 

# Råd om etisk standard i foretak og selskap

Kommuner har overordnet ansvar for hele kommunens virksomhet, også den delen som er organisert i egne foretak og selskap. Kommunesektorens etikkutvalg har gitt noen anbefalinger og råd for etikkarbeidet i disse virksomhetene.

**D**et finnes om lag 2800 kommunale selskap og foretak i Norge, med en kommunal eierandel på minst 50 prosent. Disse forvalter store verdier på vegne av fellesskapet. Til tross for en noe fristilt status er det likevel kommunestyret og fylkestinget som har det overordnede ansvaret.

Europarådet har pekt på risiko for korrupsjon og uetisk atferd som ligger i en økende fragmentering av lokal styring, blant annet i form av at offentlige tjenester utkontrakteres. At aktiviteter flyttes fra kommunen og ut i selskap, gjør at grensene mellom offentlig og privat i mange henseender blir utydelige. Det betyr at også risiko for korrupsjon og uetisk atferd spres.

Kommunesektorens etikkutvalg har laget et notat som kan understøtte arbeidet med etikk og anti-korrupsjon i foretak og selskap. Utvalget viser hvilke verktøy KS tilbyr, beskriver noen eksempler og spørsmål til refleksjon.

Etikkutvalget har også utarbeidet 12 råd som kan være nyttige i arbeidet med å sikre høy etisk standard i foretak og selskap:

1. Folkevalgte i kommunestyre/fylkesting bør ikke sitte i styrene i kommunale foretak, kommunale selskaper eller interkommunale selskaper. Kommunestyret bør kjenne til utfordringer som kan oppstå når folkevalgte i kommunestyret sitter som styremedlemmer i disse, for eksempel spørsmålet om habilitet.
2. Styremedlemmer i kommunale foretak og selskap bør få tilbud om opplæring i rollen som styremedlem.
3. Kommunale foretak og selskap bør ha egne etiske retningslinjer, ev. bør kommunens etiske retningslinjer også omfatte foretak og selskap.
4. Kommunen bør utarbeide eierskapsstrategi, og lage rutiner som sikrer at denne og Eiermelding følges opp og behandles i kommunestyret, for eksempel ved årlige «tilstandsrapporter».
5. Det bør arrangeres jevnlig eiermøter og eierdager mellom relevante representanter fra kommunen som eier, og styret og daglig leder i foretakene/selskapene.
6. Det er kommunestyret eller kommunerådet som organ som er eier og utøver eierrollen. Det forutsetter god kommunikasjon om og mellom kommunestyret og representantskap/generalforsamling, samt at stemmegivning er politisk forankret i kommunestyret. Kommunestyret bør forholde seg aktivt til årsberetninger o.l. fra kommunale foretak og selskaper.
7. Ved etablering av foretak og selskaper, valg av styre o.l. bør kommunestyret rette oppmerksomhet mot hvordan eierrollen skal ivaretas, om betydningen av vedtekter og selskapsavtaler, samt hensyn til åpenhet, informasjon, roller og habilitet med videre.
8. Kommunen som eier bør gi noen retningslinjer for styremedlemmers godtgjøring.
9. Gjennom eierskapsmelding eller annet bør kommunestyret fastsette overordnede prinsipper for sitt eierskap. Det kan for eksempel gis forventninger om følgende:
  - samfunnsansvarlig drift
  - at selskapene har antikorrupsjonsprogram og tiltak for å hindre arbeidslivskriminalitet
  - at selskapene jevnlig bytter revisor
  - at selskapene har eget etisk regelverk
  - at FNs bærekraftsmål er en del av rammen for virksomheten
10. Kontrollutvalget er et viktig redskap for kommunestyret, og bør brukes aktivt. Gode rammebetingelser er viktig slik at utvalget kan utøve sin funksjon på en god måte.
11. Kommunestyret bør bidra til at det gjennomføres jevnlig risiko- og vesentlighetsanalyser med henblikk på uetisk atferd og korrupsjon.
12. Styremedlemmer i kommunalt foretak og selskap bør registreres i KS styrevervregister.

Kilde: KS

# Sterk vekst i kostnader til pleie og omsorg

Ny rapport viser at den årlige gjennomsnittlige reelle veksten i kommunale helse- og omsorgstjenester har vært på 3,4 prosent siden 2015.

**K**ommunale helse- og omsorgstjenester koster kommunene mer for hvert år. Til sammenlikning med den årlige gjennomsnittlige reelle utgiftsveksten på 3,4 prosent var realveksten i kommunenes inntekter på 1,4 prosent per år.

Nordlandsforskning og UiO har på oppdrag for KS undersøkt årsaken til kostnadsveksten til kommunale helse- og omsorgstjenester i årene mellom 2015 og 2020.

Både samhandlingsreformen og reform om brukerstyrt personlig assistanse forklarer noe av veksten i kommunale oppgaver og utgifter, viser rapporten. Begge endringene ble iverksatt før 2017 og ga utslag først et par år etter. I tillegg finnes forklaringer bak kostnadsveksten internt i den enkelte kommune, knyttet til faktorer som alderssammensetning, og fysisk og mental helsetilstand i befolkningen.

Nesten hele veksten i kommunenes pleie- og omsorgstjenester kommer i aldersgruppene under 80 år. Studien viser at denne gruppen etterspør andre og flere typer tjenester enn tidligere.

Analysen viser at stadig flere mottar helsetjenester hjemme. Økningen er på 25 prosent fra 2017 til 2019, men flatet noe ut i 2020. Det er også en kraftig vekst i antall brukere som mottar praktisk bistand til dag-

lige gjøremål, her er økningen på 75 prosent hos brukere mellom 18 til 39 år.

Ordningen der kommunene kan få refundert deler av utgiftene til ressurskrevende tjenester, kalt toppfinansieringsordningen, faller bort ved 67 år. KS har ved en rekke anledninger pekt på at dette bør endres slik at ordningen også gjelder etter fylte 67 år.

Bekymringsmeldinger fra flere av de største kommunene om at de styrte mot store overforbruk var bakgrunnen til at KS ønsket å undersøke hvilke drivkrefter som lå bak kostnadsveksten. Det er også undersøkt om noen områder og diagnoser har vært mer utslagsgivende enn andre. I tillegg er det undersøkt hvordan veksten er fordelt mellom forskjellige aldersgrupper. Studien har også sett på spesielt på hvilke tjenesteområder som har hatt sterkest vekst, om det er snakk om hjemmebaserte tjenester, institusjonstjenester eller annet.



Lenke til rapporten og opptak av lanseringswebinar: [ks.no/fagomrader/helse-og-omsorg/helsetjenester/drivkrefter-bak-vekst-innen-pleie-og-omsorg/](https://ks.no/fagomrader/helse-og-omsorg/helsetjenester/drivkrefter-bak-vekst-innen-pleie-og-omsorg/)

#### Kontroll & revisjon utgis av:

NKRF – kontroll og revisjon i kommunene  
Postboks 1417 Vika,  
0115 Oslo  
Tlf.: 23 23 97 00

**E-post:** [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no)

[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)  
[www.twitter.com/nkrf](https://www.twitter.com/nkrf)  
[www.facebook.com/NKRF.no](https://www.facebook.com/NKRF.no)

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

#### Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

*kontroll & revisjon* kommer ut seks ganger i året: 3.1., 1.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11  
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:  
Kr 525 pr. år

Forsidebilde:  
Erlings Design/Shutterstock

#### Annonsepriser:

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

Opplag: 1600  
ISSN 0800-644X



Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

Skann QR-koden og få *kontroll & revisjon* direkte på smarttelefon eller nettbrett.



**Grafisk design og trykk:**  
Mercur Grafisk AS

Returadresse:  
Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 Oslo



For mer info,  
program og  
påmelding, se  
[NKRF.no/kurs](https://nkrf.no/kurs)

# NKRFS

## Kontrollutvalgskonferanse

### 2-3 februar 2022

# Velkommen til digital konferanse!



# 2022

– på vakt for  
fellesskapets  
verdier



– kontroll og revisjon i kommunene

