



Les mer om:

- *Välfärdsbrottslighet – ett hot mot samhällskontraktet – Vad kan Norge lære av Sverige?*
- *Beskytt ressursene! Korrupsjon som trussel mot virksomhetsstyringen*
- *Kronikk: Åpenhet, våkenhet og antikorrupsjon styrker demokratiforsvaret*
- *Arendalsuka 2025*

2 25 år siden

Bjørn Bråthen

3 Kommunedilemma

Per Olav Nilsen, styreleder i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

4 Velfærdsbrottslighet – ett hot mot samhälls-kontraktet – Vad kan Norge lära av Sverige?

Christina Kiernan, samordnare mot välfärdsbrottslighet, otillåten påverkan och våldsbejakande extremism i Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)

6 Beskytt ressursene! Korrupsjon som trussel mot virksomhetsstyringen

Kari Tvetbråten, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i Romerike revisjon IKS

12 Åpenhet, våkenhet og antikorrupsjon styrker demokratiforsvaret

Tor Dølvik, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg

13 Endringer i norske bokføringsstandarder

Siviløkonom, statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører Jan Terje Kaaby, Director – Fagavdelingen i BDO

17 Revisjon av selvkostområder i årsregnskapet

Monica Smith-Tønnessen, ass. revisjonsdirektør i Agder Kommunerevisjon IKS

21 Forbedring og læring – også på Arendalsuka

Ellen Halsbog Lange, seniorrådgiver i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

23 Nytt om navn

Nye tillitsvalgte

25 år siden...

 Av **Bjørn Bråthen**

I Kommunerevisoren nr. 5/2000 beskriver den relativt ferske styrelederen, fylkesrevisor Halvard Kleven, et sammensatt og omfattende utfordringsbilde for kommunal revisjon. Han innleder sin lederartikkel slik: *Kommunal revisjon står overfor store utfordringer. Vi kjenner konsekvensen av revisorloven, endring av kommuneloven med lov om kommunale/fylkeskommunale foretak og lov om interkommunale selskaper. Dessuten får vi snart loven om fylkeskommunale sykehusselskaper. Også endringer i andre lover som stiftelsesloven kan komme.*

Nesten daglig ser og hører vi diskusjonen om overføring av sykehusene til staten som nå ser ut til nærmest være avgjort. Nedlegging av fylkeskommunene eller etablering av større regionale enheter kan bli en konsekvens. Blir det større enheter, og ikke minst dersom forvaltningsnivået forsvinner helt, vil neste skritt høyst sannsynlig bli kommunesammenslåinger. I tillegg til dette drøftes også mere konkurranseutsetting av offentlig tjenester.

For kort tid tilbake ble et privat lovforslag om å åpne for privat revisjon utsatt, bl.a. i påvente av NIBR-rapporten. Rapporten har foreligget en stund, og i den kan være

mye «å mene noe om». Men sikkert er det at den vil være et viktig innspill til Kommunaldepartementet når det nå skal vurdere mulige endringer av kommunelovens § 60.

Hva har så skjedd for å møte utfordringene? Det er relativt få år siden det ble gjennomført etablering av større revisjonsdistrikter. Om målsettingene er oppnådd – som bl.a. bedre faglig miljø, mer spesialkompetanse og mer kostnadseffektiv drift – er vel noe varierende. I noen fylker er det på nytt foreslått større distrikter i tråd med Aureutvalgets forslag mens det enkelte steder arbeides med å gå tilbake til mindre enheter.

Til tross for de kanskje litt dystre utsiktene runder likevel en motivert og optimistisk Halvard Kleven sin lederartikkel slik:

Jeg tror de fleste er enige om at det raskt må skje noe omfattende for å møte alle utfordringer. (...) Det er min overbevisning at vi kan komme heldig ut av disse utfordringene med svært interessante oppgaver for kommunal revisjon. Da må vi vise handlekraft og snarest mulig samles om en strategi som vi kan arbeide ut fra. ●



Av **Per Olav Nilsen**, styreleder i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

Kommunedilemma

Det er snart stortingsvalg. Det er viktig for kommunene – for det er Stortinget som fastsetter rammene for kommunene, både de økonomiske rammene og andre krav.

Først av alt håper jeg sommeren har vært bra, og at batteriene er ladet til en aktiv høst – på vakt for felleskapets verdier!

Når vi snakker om kommunene, snakker vi om selve grunnfjellet i det norske demokratiet – og velferds-samfunnet. Det er her innbyggerne møter det offentlige i hverdagen, gjennom skoler, sykehjem, barnehager og lokal infrastruktur. Nettopp derfor er etiske dilemma i kommunal sektor ikke bare aktuelle for de folkevalgte og de ansatte, men for alle – for de påvirker tilliten mellom innbygger og kommune.

I dag er det et tydelig forventningsgap i kommunal sektor: Innbyggernes krav og ønsker øker, samtidig som de økonomiske rammene blir trangere. Mange kommunedirektører og ordførere forteller at det blir flere «nei» enn «ja» framover.

Dette er krevende – for mens valgkampen fylles med løfter om bedre tjenester, må hverdagen etter valget preges av harde prioriteringer. Her ligger et av vår tids største kommunedilemma: Hvordan bevare tillit når virkeligheten krever kutt, omprioriteringer og et klart språk om grenser?

Regjeringa har oppnevnt Kommune-kommisjonen som skal ta tak i alle kravene til kommunene – og første delrapport kommer allerede før jul! NKRF vil være en aktiv bidragsyter overfor kommisjonen, og vi kan allerede nå rope at kommisjonens leder kommer på Kontrollutvalgskonferansen i januar!

Men etiske dilemmaer stopper ikke ved budsjett-rammene. De dukker opp når en lokal investor ønsker å donere en idrettsplass til kommunen – mot å få bestemme plasseringen! Når kommunen forvalter sine roller både som myndighet og som eier i et energiselskap. Når gaver eller kompensasjoner fra private aktører utfordrer habilitet og likebehandling. Eller når press fra utenforstående forsøker å påvirke beslutninger.

Undersøkelser viser at mange innbyggere tror korrupsjon og favorisering forekommer i egen kommune. Det kan være et uttrykk for mistenksomhet, men også et faresignal: Kommunene må styrke åpenhet, etisk refleksjon og gode rutiner for habilitetsvurdering. Varsling må oppleves trygt, og folkevalgte må ha kultur

for å snakke om dilemmaene – også når sannheten er ubehagelig.

Høstens stortingsvalg gir en god anledning til å minne politikerne på dette ansvaret. Tillit bygges ikke med urealistiske løfter, men med ærlig prat. Det norske demokratiet trenger politikere som våger å si at det blir krevende år framover – og som samtidig inviterer innbyggerne inn i en åpen samtale om prioriteringer.

Tillit bygges ikke med urealistiske løfter, men med ærlig prat.

Etikk er ikke et tilleggsmoment i kommunal styring, det er selve fundamentet for å opprettholde legitimiteten. Derfor må etisk refleksjon og dilemmatruening være en naturlig del av styringen i kommunene. Det må være rom for å øve, drøfte og lære før man står midt i stormen.

Her skal NKRF – og våre medlemmer – bidra. Vår rolle er å komme med sannferdig informasjon til politikere, administrasjon – og innbyggere. Det skal vi fortsette med. I en tid der det kan være vanskelig å skille mellom sant og usant, skal vi være garantisten for sann og faktabasert informasjon til kommunestyrene. Det er en viktig forutsetning for ærlige diskusjoner og gode veivalg.

«Kommunedilemma» er ikke bare et tema for en konferanse eller en artikkel – det er en realitet i hverdagen for alle som styrer og arbeider i kommunal sektor. Nettopp derfor må vi snakke mer om dem, og vi må tørre å stille spørsmålene: Hvem tjener på beslutningene? Hvem blir stående igjen med belastningen? Og hvordan kan vi sikre at fellesskapets verdier forvaltes på en måte som tåler både dagens og morgendagens etterprøving?

Tillit er demokratiets mest verdifulle kapital. Den forvaltes best gjennom åpenhet, tydelighet – og et ærlig ordskifte, også når det koster.

Godt valg! ●



Foto: SKR

Av **Christina Kiernan**, samordnare mot välfärdsbrottslighet, otillåten påverkan och våldsbejakande extremism i Sveriges Kommuner och Regioner (SKR)

Välfärdsbrottslighet – ett hot mot samhällskontraktet – Vad kan Norge lära av Sverige?

Det svenska välfärdssystemet har visat sig sårbart för organiserat brottslighet, och systematisk exploatering och välfärdsbrottslighet har blivit ett av de mest akuta samhällsproblemen i Sverige under 2000-talet. För Norge kan det vara aktuellt att ta del av erfarenheter och lärdomar från Sverige.

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) definierar **välfärdsbrottslighet** som när en aktör – företag, förening eller privatperson – otillbörligen utnyttjar kommuners och regioners välfärdssystem för egen vinning. Det kan handla om:

- Falsa sjukskrivningar eller ersättningsanspråk
- Oseriösa företag som fakturerar för icke-existerande tjänster eller utför verksamhet av väldigt låg kvalitet
- Missbruk av assistansersättning
- Personer skrivna i landet men boende utomlands som erhåller stöd eller bidrag
- Felförskrivning av läkemedel i vinstsyfte
- Användning av falska eller dubbla identiteter
- Målvakter och bulvaner inom styrelser och som företrädare för företag

Brotten begås av allt från enskilda individer, oseriösa företag till internationella nätverk. De kriminella har

blivit skickliga på att utnyttja svagheter i kontrollsystem och myndighetsstrukturer. Enligt Polismyndighetens lägesbild omsätter den kriminella ekonomin i Sverige 100-150 miljarder kronor om året. Cirka 38-66 miljarder av dessa kommer från bedrägerier, felaktiga välfärdsutbetalningar och välfärdsbrottslighet.

Utvecklingen av välfärdsbrottslighet i Sverige

Flera faktorer har bidragit till välfärdsbrottens ökning i Sverige. Det handlar bland annat om svaga kontrollsystem. När samhället och välfärdstjänsterna har digitaliserats i snabb takt har inte säkerheten och lagstiftningen hunnit med. Det har lett till otillräcklig kontroll på både individ och på aggregerad nivå. Det har också inneburit att uppföljning borde stärkts på ett sätt som inte skett.

Det handlar också om brist på samverkan både mellan myndigheter och mellan kommuner och regioner. Försäkringskassan, Skatteverket och andra statliga myndigheter har arbetat isolerat inom sina uppdrag och med sina verktyg. Med åren har förståelsen för vikten av samverkan mellan myndigheter ökat och ny och förbättrad lagstiftning har beslutats.

Kommuner och regioner har dock under många år lämnats utanför lagstiftningsförändringar avseende samverkan och informationsdelning. När möjligheter har stärks för myndigheterna har brottslighet istället kunnat flytta till andra delar av välfärdssystemet som inte varit lika skyddat – och därmed har problemen ökat i kommuner och regioner.

En annan faktor, som gjort att problemen inte tagits på allvar, är en naivitet hos politiska företrädare samt en rädsla för att ta tag i frågan på grund av stigmatisering. Välfärdssystemet har byggt på tillit mellan invånare och det offentliga – och det har tagit tid att öka medvetenheten om den utbredda välfärdsbrottsligheten.

Det finns idag både internationella nätverk och lokala kriminella nätverk och familjer som har riktat in



Christina Kiernan var bland innlederna på Kontrollutvalgs-konferansen 2025

sig på det svenska välfärdssystemet. Enligt SKR:s bedömning finns det idag välfärdsbrottslighet i princip alla verksamheter där det är möjligt att göra en vinst, för en individ eller ett företag. Det gäller i alla kommuner och regioner och i alla berörda verksamheter.

Sverige agerar genom kommungemensamt arbete

För att stärka arbetet mot välfärdsbrottslighet har svenska kommuner gått samman i ett kommungemensamt arbete. Det innebär bland annat att SKR utvecklar och samlar stöd som tagits fram i arbetet mot välfärdsbrottslighet. I september 2025 kommer moduler med utbildningar, konkreta verktyg och stöd i arbetet att lanseras.

Materialet tas fram i nära dialog med kommuner och berörda myndigheter. Målet är att höja kunskapen och stärka motståndskraften mot välfärdsbrottslighet i alla Sveriges 290 kommuner, både hos tjänstepersoner och förtroendevalda. Det innehåller flera delar:

1. **Göra** – Strukturerat arbete börjar med generell kompetenshöjning. Moduler innehållande utbildning och stödmaterial tas fram i steg för att stödja processen att starta arbetet lokalt. Kommunerna genomför utbildning.
2. **Bygga** – Öka förutsättningar för att arbeta strukturerat och systematiskt genom att lokalt fatta rätt beslut och se över eventuella organisatoriska behov.
3. **Skapa** – Förutsättningar för effektivt arbete åstadkoms genom lagstiftningsförändringar. SKR driver påverkansarbete och erbjuder stöd för att hantera målkonflikter. Områden där behoven av översyn och nya verktyg är avgörande:
 - Bakgrundskontroller
 - Arbetsrätt
 - Sekretess
 - Upphandling
4. **Breda** – Välfärdsbrottslighet kopplas till det bredare brottsförebyggande arbetet och hot mot välfärden från till exempel organiserad brottslighet och främmande makt. Samverkan med statliga myndigheter breddas.

Vad kan Norge göra?

Baserat på de erfarenheter som finns i Sverige finns det ett antal områden man bör se över i Norge för att säkerställa skyddet av välfärdssystemet.

Säker identifiering

- Se över och säkerställ att individers identitet kontrolleras och inför obligatorisk ID-kontroll och fysisk närvarokontroll i handläggning av sårbara utbetalningar.

Starkare myndighetssamverkan

- Säkerställ samverkan mellan berörda myndigheter, regioner och kommuner där samverkan sker både på

strategisk nivå och i det operativa arbetet. Eventuella sekretesshinder måste avlägsnas. Möjlighet till överföring av data mellan olika system behöver säkras.

Striktare regler för företag i risksektorer

- Ställ höga krav på företag inom hemtjänst, assistans och arbetsmarknadsåtgärder, inklusive ägargranskning, tillståndsplikt, ekonomisk transparens och ökade möjligheter att välja utförare.

Konsekventa och tydliga sanktioner

- Misstanke om brott måste hanteras skyndsamt och leda till omedelbar åtgärd till exempel polisanmälan, indragen ersättning och återbetalningskrav. Möjlighet för bidragsbeslutande myndighet att fatta interimistisk beslut att stoppa verksamhet under utredning bör införas. Polisen måste prioritera att utreda dessa brott. Signalvärdet av att dömas för brotten kan inte underskattas.

Fortsatt offentlig transparens

- Underlätta granskning från journalister och forskare genom öppna register och spårbarhet i bidragsflöden.

Nyttja befintliga kontrollsystem

- Använd den kommunala revisionen som har en viktig roll i arbetet att motverka välfärdsbrott. Genom revisionens granskning kan man synliggöra svagheter i kommuners och regioners system och rutiner. I Sverige granskar revisionen i allt högre omfattning hur kommuner och regioner har organiserat sig för att förebygga välfärdsbrottslighet.

Skydda tilliten

Välfärdsbrottslighet handlar inte bara om pengar – det är ett direkt hot mot samhällskontraktet. När människor tappar förtroendet för att systemet är rättvist, minskar viljan att bidra, vilket i förlängningen urholkar hela välfärdsmodellen. Därför kan den enskildes integritet inte längre anses väga tyngre än möjligheten att kontrollera individer och aktörer i syfte att säkerställa en god kvalitet i välfärden. Det handlar om säkerhet för både de som är anställda inom välfärden och de som är i behov av välfärdsverksamhet.

Norge har goda möjligheter att förebygga ökad välfärdsbrottslighet. Med förståelse för problematiken, mod, investeringar och samarbete går det att bygga ett system som är både generöst och robust. ●

Christina Kiernan er samordner mot velferds kriminalitet, util-børlig påvirkning, og voldelig ekstremisme i Sveriges Kommuner og Regioner (SKR), som er KS sin søsterorganisasjon i Sverige. Hun har tidligere arbeidet i Stockholms stad som samordner mot voldelig ekstremisme, og i Politiet som nasjonalt utviklingsansvarlig for spørsmål om unge lovbrytere, avhoppervirksomhet og voldelig ekstremisme.



Av **Kari Tvetbråten**, oppdragsansvarlig
forvaltningsrevisor i Romerike revisjon IKS

Beskytt ressursene!

Korrupsjon som trussel mot virksomhetsstyringen

I 2020 ble daværende konsernsjef for Norsk Gjenvinning Erik Osmundsen kåret til årets GRC-profil, en pris som The Institute of Internal Auditors Norge (IIA Norge) delte ut for å anerkjenne foregangsarbeid innen governance, risk and compliance (GRC).

Osmundsen fikk prisen for sitt arbeid i Norsk Gjenvinning over flere år, der han bidro til kulturendring gjennom et systematisk GRC-arbeid. Han var i tillegg pådriver for å rydde opp i en bransje som tidligere hadde et dårlig rykte.

Bakgrunn

Da Erik Osmundsen tok over som administrerende direktør i 2012 oppdaget han at ledelsesstrukturen var preget av manglende åpenhet. Det ble også avdekket tilfeller av utløste bonuser etter feilrapportering, kontant-utbetalinger som ble registrert feil eller ikke registrert i det hele tatt, ulovlig håndtering av farlig avfall, korrupsjon og svindel (Serafeim & Gombos, 2017).

I samarbeid med eierne iverksatte Osmundsen en omfattende snuoperasjon. Selskapet fikk en ny visjon basert på ansvarlighet, etikk og transparens. Selskapet innførte i tillegg mer omfattende internkontroll, bakgrunnssjekk av leverandører og oppmuntret ansatte til å varsle ved mulige kritikkverdige forhold.

Historien til Norsk Gjenvinning er ett eksempel på hvordan svak styring og mangelfull kontroll kan true en virksomhets måloppnåelse. Det tidligere dårlige ryktet til avfallsbransjen minner om flere saker både internasjonalt og nasjonalt.

Særlig kjent er situasjonen i Napoli-regionen, der Camorra-mafiaen gjennom flere tiår dumpet giftig avfall og benyttet stråleselskaper, forfalskede dokumenter og bestikkelser. Også norske avfallsselskaper har vært involvert i saker knyttet til blant annet ulovlige kontrakter, sosial dumping og korrupsjon. Videre viser historien verdien av god virksomhetsstyring.

Korrupsjon kan ifølge organisasjonen Transparency International (TI) defineres som misbruk av makt i betrodde stillinger for personlig gevinst. Det kan være økonomiske goder, men også andre fordeler i form av tjenester, økt status med mer. Slike handlinger kan ikke bare få virkninger for enkelte virksomheter eller bransjer, men de undergraver i tillegg grunnleggende

samfunnsverdier. Når korrupsjon kombineres med miljøkriminalitet, kan de negative konsekvensene bli betydelige.

Korrupsjon vil derfor fortsatt være et risikoområde som virksomheter må håndtere i tiden fremover.

Norske myndigheter har signalisert en økt innsats i arbeidet med antikorrupsjon, og Hurdalsplattformen trekker frem bekjempelse av økonomisk kriminalitet som ett av regjeringens prioriterte områder. Samtidig gir flere hendelser nasjonalt og internasjonalt grunn til å stille spørsmål ved om utviklingen faktisk går i riktig retning. I tillegg peker flere studier på en økende bekymring for korrupsjon, og bekymringen forsterkes av klimakrisen og geopolitiske utviklingstrekk. Korrupsjon vil derfor fortsatt være et risikoområde som virksomheter må håndtere i tiden fremover.

Dette var bakgrunnen for at jeg og en av mine med-studenter ønsket å se nærmere på hvordan korrupsjon kan true virksomhetsstyringen i arbeidet med en prosjektoppgave til BI-studiet Governance: *Risikostyring, compliance og internrevisjon* våren 2025.

Formålet var å identifisere områder der virksomhetsstyringen kan styrkes for å redusere risikoen for korrupsjon. Med utgangspunkt i litteratur om GRC, herunder kriterier for GRC-prisen, og anerkjente anbefalinger for å forebygge korrupsjon, formulerte vi fire hypoteser. Hypotesene bygget i tillegg på en antakelse om en variasjon mellom avfallsselskapene etter hvor store de er, ved å stille høyest forventninger til de største selskapene. Deretter kartla vi hvordan utvalgte kommunalt eide avfallsselskaper arbeider med disse

områdene. Denne artikkelen oppsummerer de viktigste poengene i prosjektoppgaven.

Litteraturgjennomgang

Hypotese 1: Store avfallsselskaper følger i større grad COSO-rammeverket og har oftere relevante ISO-sertifiseringer enn mellomstore og små avfallsselskaper.

Det å ha et helhetlig perspektiv var ett av kriteriene for GRC-prisen. Vi tok derfor utgangspunkt i modeller, rammeverk og standarder som beskrives i litteraturen om virksomhetsstyring og anbefalinger om antikorrupsjon. Her er trelinjemodellen sentral. Modellen presenterer funksjoner for styring og kontroll i tre linjer, hvor hver linje har klare roller og definert ansvar (Ruud, 2020). Førstelinjen består av driftsrelaterte oppgaver og kontrolltiltak. Andrelinjen bistår førstelinjen med støtte- og kontrollfunksjoner om risikorelaterte forhold. Ifølge trelinjemodellen rapporterer både første- og andrelinjen til daglig leder.

Tredjelinjen gir uavhengig og objektiv bekreftelse samt rådgivning knyttet til virksomhetens måloppnåelse. Funksjonen er illustrert ved internrevisjonen, som rapporterer direkte til styret.

Trelinjemodellen skisserer i tillegg en kontrollfunksjon gjennom ekstern revisjon. For å sikre best mulig sammenlignbarhet mellom avfallsselskapene, legger undersøkelsen vekt på det å følge sentrale rammeverk og standarder. Særlig relevant er COSO-rammeverket fra 2013 som gir anbefalinger for internkontroll, International Professional Practices Framework (IPPF) som er IIAs globale standarder for internrevisjon og utvalgte ISO-standarder.¹

Hypotese 2: Store avfallsselskaper har i større grad utarbeidet en selskapsstrategi og etiske retningslinjer enn mellomstore og små avfallsselskaper.

Både litteraturen om virksomhetsstyring og antikorrupsjon trekker frem betydningen av at ledelse og ansatte jobber for felles mål og verdier (IIA, 2021; KS & TI, 2014). Virksomhetens misjon, visjon og verdier angir virksomhetens retning. Misjonen beskriver formålet, visjonen beskriver hva virksomheten ønsker å oppnå og verdigrunnlaget uttrykker idealer og hva virksomheten ønsker å stå for (Anderson et al., 2022).

Strategier, for eksempel selskapsstrategier og avfallsstrategier, formulerer planer for å realisere misjonen, visjonen og verdier. Videre trekkes etiske retningslinjer frem som et viktig tiltak for å forebygge korrupsjon (Grimstad, 2015 og KS & TI, 2014). En høy etisk bevissthet hos ansatte har særlig betydning i situasjoner der ansatte har selvstendig beslutningsmyndighet (Søreide, 2013). Litteraturen trekker også frem betydningen av gode lederroller. Integritet, etiske holdninger, ledelsesperspektiv og lederskap var i tillegg blant kriteriene for GRC-prisen.

Hypotese 3: Store avfallsselskaper har i større grad systemer og aktiviteter for å håndtere risikoen for korrupsjon enn mellomstore og små avfallsselskaper.

Risikohåndtering handler om å identifisere, vurdere og håndtere mulige uønskede hendelser, samt sette inn tiltak for å styre risikoen til et akseptabelt nivå (Anderson et al., 2022). Ifølge Erling Grimstad er dette helt sentralt, ettersom forebyggende tiltak må være risikobaserte og tilpasset risikoen i den enkelte virksomhet (Grimstad, 2015).

Litteraturen beskriver i tillegg betydningen av en tydelig fordeling av roller og ansvar, særlig for ledere og andre ansatte som har angitte ansvarsområder. Kontroller og revisjoner kan også bidra til å forebygge korrupsjon. Selv om revisjoner er risikobaserte, viser erfaringer fra tidligere saker at revisorer likevel har hatt en begrenset rolle, i å avdekke korrupsjon. I 2024 oppdaget internrevisjoner om lag 15 prosent av sakene, og ekstern revisjon oppdaget om lag tre prosent av sakene (Association of Certified Fraud Examiners, 2024).

Hypotese 4: Store avfallsselskaper deltar i større grad på arenaer for å dele informasjon og erfaringer om virksomhetsstyring og korrupsjon enn mellomstore og små avfallsselskaper.

Både litteraturen om GRC og korrupsjon beskriver kommunikasjon og læringsarenaer. Dette underbygges av at styret er avhengig av tidlig, pålitelig og tilstrekkelig informasjon for å ivareta sitt ansvar (Anderson et al., 2022; IIA 2021). Det å legge til rette for kontinuerlig læring og forbedring er også viktig.

Det å legge til rette for kontinuerlig læring og forbedring er også viktig.

Informasjon om forbedringsområder, evalueringer og resultater fra kontroller bør derfor deles både med ansatte som kan komme i tilsvarende situasjoner og ansatte som har myndighet til å gjøre endringer (IIA, 2021). Læring og forbedring handler også om å lære av andre virksomheter, for eksempel gjennom deltakelse i relevante nettverk.

Datagrunnlag og analysemetoder

Vi tok utgangspunkt i avfallsselskaper som er medlemmer hos Samfunnsbedriftene. Innen sektoren avfall og ressurs var det 115 registrerte medlemsbedrifter per 25. oktober 2024. Vi kategoriserte avfallsselskapene etter antall ansatte, der store selskaper hadde minst hundre ansatte, mellomstore selskaper hadde mellom 40 og 99 ansatte og små selskaper hadde mindre enn 40 ansatte.

¹ Med utgangspunkt i problemstillingen og valg av sektor, har vi vurdert at følgende ISO-sertifiseringer er mest relevante for de kommunalt eide avfallsselskapene: kvalitetsstyring (ISO 9001), miljøstyring (ISO 14001), ledelsessystem for informasjonssikkerhet (ISO 27001), ledelsessystem for antikorrupsjon (ISO 37001), ledelsessystemer for arbeidsmiljø (ISO 45001) og energiledelse (ISO 50001). Det er også andre sertifiseringer som kan være aktuelle for avfallsselskapene, for eksempel Miljøfyrtårn.

Vi gjennomførte tolv semistrukturerte intervjuer med representanter fra IIA Norge, IIA Sverige, Transparency International Norge, Næringslivets Sikkerhetsråd, Norsk Gjenvinning og sju avfallsselskaper.

Blant avfallsselskapene intervjuet vi daglige ledere for to store, to mellomstore og tre små selskaper. I tillegg sendte vi ut en spørreundersøkelse til daglige ledere for alle avfallsselskapene som var medlem hos Samfunnsbedriftene. 44 av de daglige lederne svarte på hele undersøkelsen, slik at svarprosenten ble 38 prosent. Blant disse var 6 daglige ledere for store avfallsselskaper, 16 daglige ledere for mellomstore avfallsselskaper og 22 daglige ledere for små avfallsselskaper.

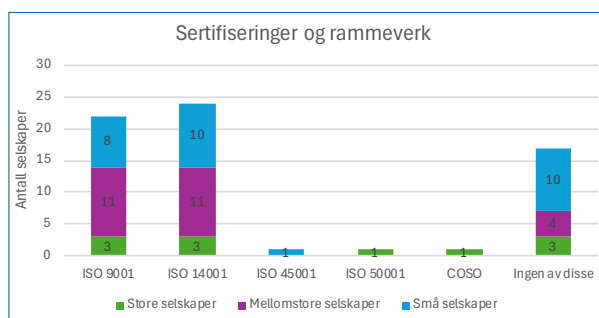
Vi har ikke informasjon om antall ansatte i alle selskapene, og mangler derfor grunnlag for å beregne svarprosenten i hver størrelseskategori. Vi gikk også gjennom den nyeste årsrapporten og avfallsstrategien for tre store, tre mellomstore og tre små avfallsselskaper. De utvalgte avfallsselskapene hadde begge disse dokumentene tilgjengelig på hjemmesiden.

Avfallsselskaperes virksomhetsstyring

Modeller og rammeverk for virksomhetsstyring

I intervjuene beskriver de daglige lederne systemer og aktiviteter som i all hovedsak sammenfaller med trelinjemodellen. De legger vekt på oppfølging og kontroll i førstelinjen ved å fremheve oppgaver knyttet til avfallshåndteringen. Videre beskriver de styrets ansvar for å peke ut selskapets strategiske retning, og følge opp at virksomheten ledes i tråd med styrets beslutninger.

Ett av spørsmålene i spørreundersøkelsen var knyttet til ISO-sertifiseringer og rammeverk. Figuren under viser hva de daglige lederne har svart.



Spørsmål: Hvilke av disse sertifiseringene/rammeverkene følger din virksomhet? Store selskaper: N=6, mellomstore selskaper: N=16 og små selskaper: N=22

27 av avfallsselskapene har minst én ISO-sertifisering og/eller følger COSO-rammeverket. Om lag halvparten av de store og små selskapene har minst én sertifisering, mens om lag tre fjerdedeler av de mellomstore selskapene har minst én sertifisering. Til sammen 24 selskaper har sertifiseringen ISO 14001 (ledelsessystemer for miljø) og

27 av avfallsselskapene har minst én ISO-sertifisering og/eller følger COSO-rammeverket.

22 selskaper har ISO 9001 (ledelsessystemer for kvalitet). Når det gjelder ISO 45001 (ledelsessystemer for arbeidsmiljø), ISO 50001 (ledelsessystemer for energi) og COSO-rammeverket, er det én daglig leder som har krysset av for hver av disse. Ingen av de daglige lederne har oppgitt de øvrige ISO-sertifiseringene i spørreundersøkelsen.²

De daglige lederne har ulike oppfatninger om betydningen av ISO-sertifiseringer og rammeverk. Flest mente at disse bidrar til bedre dokumentasjon og sporbarhet, sikrer etterlevelse av lover og regler, styrker tilliten hos eierne, forbedrer risikohåndteringen, fremmer læring og forbedring og styrker samarbeidet mot felles mål.

Argumentene om at sertifiseringer og rammeverk bidrar til å oppdage korrupsjon og andre økonomiske misligheter og mer effektiv ressursbruk, fikk lavere oppslutning. Svarene varierte noe mellom selskapskategoriene. Under to tredeler av samtlige daglige ledere svarte at sertifiseringer og rammeverk i stor eller noen grad bidrar til å oppdage korrupsjon og økonomiske misligheter, med høyest oppslutning blant daglige ledere for mellomstore selskaper.

I underkant av en fjerdedel av de daglige lederne svarte at ISO-sertifiseringer og rammeverk ikke gir noen fordeler for deres virksomhet. Videre svarte om lag tre fjerdedeler av de daglige lederne at ISO-sertifiseringer og rammeverk er kostnadskrevende, særlig lederne for de store og mellomstore avfallsselskapene. Intervjuene bekrefter svarene fra spørreundersøkelsen, og flere daglige ledere pekte særlig på verdien av læring og forbedring.

Oppsummert gir ikke datagrunnlaget et entydig inntrykk av at de store selskapene skiller seg ut ved at de i større grad enn de andre kategoriene følger COSO-rammeverket eller har ISO-sertifiseringer. Ifølge beskrivelsene fra intervjuene, fremstår det som at alle selskapene følger grunnleggende anbefalinger for god virksomhetsstyring. Dersom vi legger vekt på ISO-sertifiseringer og tydeliggjort styring etter COSO-rammeverket, viser datagrunnlaget at dette i størst grad gjelder de mellomstore selskapene.

Verdier, mål og retning

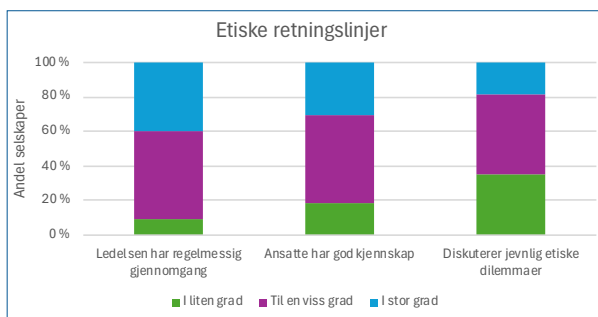
I spørreundersøkelsen svarte nesten alle de daglige lederne at deres selskap har en selskapsstrategi og/eller

² ISO 27001 (informasjonssikkerhet), ISO 31001 (ERM) og ISO 37001 (anti-bribery).

en avfallsstrategi. I hver kategori er det ett selskap som mangler et slikt dokument.

Gjennomgangen av den nyeste årsrapporten og selskapsstrategien til ni avfallsselskaper viste at alle disse selskapene beskriver målsettinger knyttet til miljø, mens åtte av selskapene har definert økonomiske mål. Det varierer i hvilken grad målsettingene er konkretisert. Noen av selskapene konkretiserer målene i strategidokumentet, for eksempel ved en handlingsplan, mens andre selskaper konkretiserer målene i årsrapporten. Videre beskriver syv av selskapene verdigrunnlaget enten i årsrapporten eller i selskapsstrategien, og alle disse har verdier knyttet til å vise etisk bevissthet.

Når det gjelder etiske retningslinjer, har 43 av de 44 daglige lederne svart i spørreundersøkelsen at selskapet har dette på plass. Figuren under viser hvordan disse daglige lederne har svart på påstander om at ledelsen har en regelmessig gjennomgang av de etiske retningslinjene, at ansatte har god kjennskap til etiske retningslinjer og om ledelsen jevnlig diskuterer etiske retningslinjer med de ansatte.



Spørsmål: I hvilken grad beskriver disse påstandene forholdene i din virksomhet? N=44

Totalt 17 daglige ledere har svart at de i stor grad opplever at ledelsen har en regelmessig gjennomgang av de etiske retningslinjene. Fem av seks daglige ledere for store selskaper har svart «i stor grad» på dette spørsmålet, mens dette gjelder om lag en tredjedel av de daglige lederne for mellomstore og små selskaper.

Videre har om lag en tredjedel av alle de daglige lederne svart at de i stor grad har inntrykk av at de ansatte har god kjennskap til de etiske retningslinjene. Fordelt på størrelseskategori gjelder dette om lag en tredjedel av daglige ledere i store og små selskaper, mens dette gjelder en femtedel av daglige ledere for mellomstore selskaper.

Nesten halvparten av de daglige lederne i de store selskapene var i stor grad enige i påstanden om at lederne jevnlig diskuterer etiske dilemmaer med de ansatte. Til sammenligning har syv prosent av de daglige lederne for de mellomstore selskapene og under en femtedel av de daglige lederne for små selskaper svart det samme.

Intervjuene med de daglige lederne styrker inntrykket av at det er variasjoner i hvordan de etiske retningslinjer praktiseres. Noen av de daglige lederne forteller at retningslinjene diskuteres regelmessig i virksomheten, og gir konkrete eksempler på deres forventninger til ansatte. Andre beskriver at det er flere år siden de sist gjennomgikk retningslinjene, og opplever at dokumentene i praksis har endt opp som «hylllefill». De forklarer at ledelsen følger opp de ansatte på andre måter enn gjennom formelle etiske retningslinjer.

Dersom hypotesen forstås som et spørsmål om hvorvidt avfallsselskapene har utarbeidet en selskapsstrategi og etiske retningslinjer som formelle dokumenter, var det ingen forskjeller mellom de ulike størrelseskategoriene. Dersom tolkningen av hypotesen i tillegg inkluderer en forventning om at det arbeides aktivt med de etiske retningslinjene, gir datamaterialet større støtte til hypotesen. Denne tolkningen kan være mest interessant, særlig sett i lys av at ansattes etiske bevissthet og gode handlingsvalg er avgjørende for å motvirke korrupsjon.

Risikohåndtering

Ifølge svarene i spørreundersøkelsen har 42 avfallsselskaper utarbeidet risikovurderinger. Blant disse har en tredjedel av de daglige lederne svart at minst én av risikovurderingene beskriver risiko for korrupsjon. Fordelingen varierer etter størrelsen på selskapene. Risiko for korrupsjon beskrives i minst én av risikovurderingene hos halvparten av de store selskapene, mens dette gjelder 40 prosent av de mellomstore selskapene og en tredjedel av de små selskapene.

Ifølge svarene i spørreundersøkelsen har 42 avfallsselskaper utarbeidet risikovurderinger.

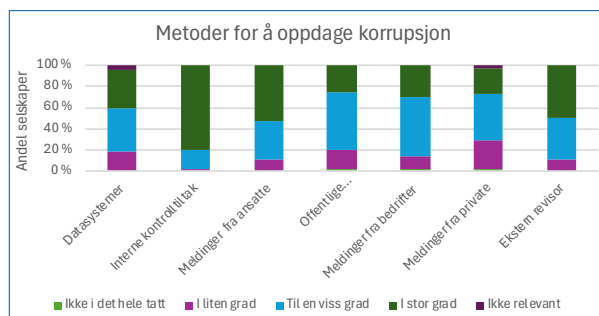
Både i spørreundersøkelsen og intervjuene trekker samtidig flere daglige ledere frem risikohåndtering og antikorrupsjonsarbeid som områder der virksomheten har størst potensial for å styrke innsatsen. I intervjuene kommer det frem at risikovurderingene hovedsakelig er knyttet til drift, blant annet transport og avfallshåndtering, og ikke knyttet til virksomhetens overordnede måloppnåelse. Flere forklarer at det er avgjørende å håndtere driftsrelatert risiko, ettersom alle uønskede hendelser kan true måloppnåelsen.

Spørreundersøkelsen viser videre at 34 avfallsselskaper har et økonomisk reglement og 39 avfallsselskaper har utarbeidet delegeringsreglement og/eller fullmaktstruktur. Samtidig har nesten alle de daglige lederne svart at fullmaktene i stor eller noen grad har

klare beløpsgrenser, og at selskapet har kontrolltiltak som hindrer at ansatte anskaffer utover sine fullmakter.

I tillegg har om lag halvparten av selskapene, med høyest andel mellomstore selskaper, innført tekniske sperringer for å hindre at ansatte anskaffer ut over sine fullmakter. Ifølge 35 daglige ledere er overholdelse av fullmakter i stor grad eller til en viss grad basert på tillit. Dette gjelder alle de store selskapene, over 80 prosent av de små selskapene og under to tredeler av de mellomstore selskapene. Samtidig har flere daglige ledere pekt på at selskapet kan styrke innsatsen innen anskaffelser, særlig når det gjelder håndtering av fullmakter, bakgrunnssjekk av leverandører og avtaler med underleverandører.

Videre har vi spurt de daglige lederne om å vurdere i hvilken grad ulike metoder kan bidra til å oppdage korrupsjon. Figuren under viser hvordan de daglige lederne har svart.



Spørsmål: I hvilken grad vurderer du at disse metodene kan bidra til å oppdage eventuelle mistanker om korrupsjon og økonomiske misligheter i din virksomhet? N=44

Interne kontrolltiltak er den metoden som flest daglige ledere har svart at i stor grad kan bidra til å oppdage korrupsjon og økonomiske misligheter. Omtrent halvparten av de daglige lederne har svart at meldinger fra ansatte og ekstern revisor også i stor grad kan spille en slik rolle. De andre metodene fikk lavere oppslutning.

Interne kontrolltiltak er den metoden som flest daglige ledere har svart at i stor grad kan bidra til å oppdage korrupsjon og økonomiske misligheter.

Vurderingen av disse metodene varierer i noen grad mellom størrelseskategoriene. Blant annet er andelen ledere som mener at meldinger fra ansatte og interne kontrolltiltak i stor grad bidrar til å avdekke korrupsjon og andre økonomiske misligheter størst blant de store

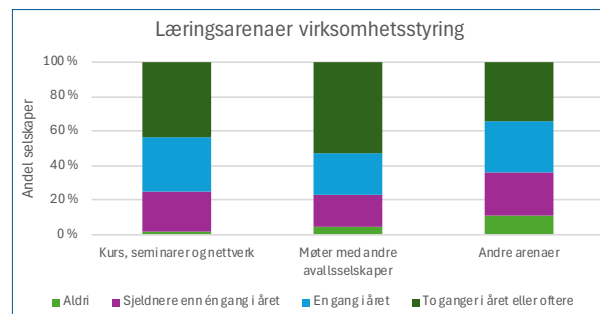
selskapene. Forskjellen mellom selskapene er minst når det gjelder vurderingen av datasystemer.

I intervjuene beskriver flere daglige ledere hvordan datasystemer kan fungere både som styringsverktøy og kontrollsystem. Eksempelvis kan registreringer av mengder og typer avfall ved ulike kontrollpunkter bidra til å planlegge transportruter, beregne kostnader og fange opp eventuelle uregelmessigheter og avvik. Både intervjuene og spørreundersøkelsen tyder på at det fortsatt er rom for forbedring i avfallsselskaperes bruk av teknologiske løsninger.

Hvorvidt datagrunnlaget støtter hypotesen om systemer og aktiviteter og for å håndtere risikoen for korrupsjon, varierer etter hvordan hypotesen tolkes. Dersom vi legger vekt på risikohåndtering generelt, fremstår det som at de fleste selskapene har etablert slike systemer og aktiviteter. Dersom vi forventer at selskapene håndterer korrupsjon som en særskilt risiko, støtter datagrunnlaget i større grad opp om at dette hovedsakelig gjelder de store selskapene.

Kommunikasjon og læringsarenaer

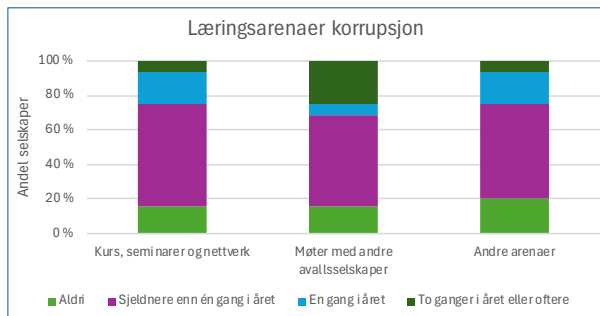
I spørreundersøkelsen har vi spurt hvor ofte representanter fra selskapene deltar på arenaer for informasjons- og erfaringsutveksling relatert til virksomhetsstyring. Figuren under viser hvordan de daglige lederne har svart.



Spørsmål: Hvor ofte deltar representanter fra din virksomhet på følgende arenaer for informasjons- og erfaringsutveksling relatert til virksomhetsstyring? N=44

33 daglige ledere har svart at ansatte deltar på møter med andre avfallsselskaper, og 33 har svart at ansatte deltar på kurs, seminarer og nettverk knyttet til virksomhetsstyring minst én gang årlig. På begge disse spørsmålene gjelder dette alle de daglige lederne fra de store selskapene. 28 daglige ledere, hvorav fem fra de store selskapene, har svart at ansatte deltar på andre arenaer knyttet til virksomhetsstyring minst én gang årlig.

Vi har også spurt hvor ofte representanter fra selskapene deltar på læringsarenaer relatert til korrupsjon. Figuren på neste side viser hvordan de daglige lederne har svart.



Spørsmål: Hvor ofte deltar representanter fra din virksomhet på følgende arenaer for informasjons- og erfaringsutveksling relatert til virksomhetsstyring? N=44

14 daglige ledere har svart at ansatte deltar på møter med andre avfallsselskaper og elleve har svart at ansatte deltar på kurs, seminarer og nettverk knyttet til korrupsjon minst én gang årlig. På begge disse spørsmålene gjelder dette én av de daglige lederne fra de store selskapene. Elleve daglige ledere, hvorav ingen fra store selskaper, har svart at ansatte deltar på andre arenaer knyttet til korrupsjon minst én gang årlig.

I intervjuene har flere daglige ledere fremhevet verdien av møter og samarbeid med andre virksomheter, både innen avfallssektoren og andre sektorer. Særlig trekkes samarbeidet med virksomheter i samme geografiske område frem som betydningsfullt.

Oppsummert gir datagrunnlaget varierende støtte til hypotesen, avhengig av om den tolkes som læringsarenaer for å styrke virksomhetsstyringen eller læringsarenaer rettet mot korrupsjon. Når det gjelder læringsarenaer for å styrke virksomhetsstyringen er deltakelsen størst blant de store selskapene, mens når det gjelder læringsarenaer rettet mot korrupsjon er deltakelsen størst blant de mellomstore og små selskapene.

Veien videre

Svaret på problemstillingen om hvordan virksomhetsstyringen kan trues, ligger i at korrupsjon hindrer virksomhetene i å nå sine mål. I samsvar med trelinje-modellen bør styringsprosesser og kontrollmekanismer utformes på en måte som er tilpasset den enkelte virksomhet.

Undersøkelsen viste også at selskapene særlig kan forbedre arbeidet når det gjelder praktisering av etiske retningslinjer, utarbeidelse av risikovurderinger som beskriver korrupsjon, samt bedre utnyttelse av teknologiske løsninger.

Ifølge litteraturen gjelder dette også risikohåndtering, herunder vurderinger av risiko og tiltak for å forebygge korrupsjon. Selv om det kan fremstå som et paradoks å identifisere felles forbedringsområder på tvers av virksomheter, tyder undersøkelsen på at dette likevel kan være mulig. Denne kunnskapen kan også være relevant for forvaltningsrevisjoner og andre undersøkelser innen kommunal sektor.

Liknende målsettinger blant flere avfallsselskaper tyder på at noen av de samme tiltakene kan være hensiktsmessige. Undersøkelsen viste at risikovurderinger i liten grad knyttes direkte til selskapenes overordnede måloppnåelse. Selv om god styring og kontroll i den operative driften er viktig, kan det være hensiktsmessig å legge større vekt på en helhetlig målstyring.

Undersøkelsen viste også at selskapene særlig kan forbedre arbeidet når det gjelder praktisering av etiske retningslinjer, utarbeidelse av risikovurderinger som beskriver korrupsjon, samt bedre utnyttelse av teknologiske løsninger. En større innsats innen disse områdene kan styrke både virksomhetsstyringen og arbeidet for å forebygge korrupsjon. ●

Litteraturliste

Anderson, U.L., Head, M.J., Mar, S., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M. & Sobel, P.J. (2022). *Internal auditing: Assurance & Advisory services*. (5. utg.) Internal Audit Foundation.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2024). *Occupational fraud 2024: A report to the nations*. <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>

Grimstad, E. (2015). *Gransking: Ved mistanke om korrupsjon og andre former for økonomisk kriminalitet i arbeidsforhold*. Gyldendal.

KS og Transparency International Norge (2014). *Beskytt kommunen! Håndbok i Antikorrupsjon*. <https://www.ks.no/contentassets/1fca8b0edd074ae0b0847ba2fffa6484/beskytt-kommunen-handbok-i-antikorrupsjon-2014.pdf>

Ruud, F. (2020). Trelinjeforsvarsmodellen – Trelinjemodellen? Oppdatering av en praktisk virksomhetsstyringsmodell for å organisere «god governance». I *Finansiell og ikke finansiell rapportering*. (s. 321–341).

Serafeim, G., & Gombos, S. (2017). *Turnaround at Norsk Gjenvinning (A)*. Harvard Business School, 9-116–012. <https://store.hbr.org/product/turnaround-at-norsk-gjenvinning-a/116012?sku=116012-PDF-ENG>

Søreide, T. (2013). *Korrupsjon: Mekanismer og mottiltak*. Cappelen Damm Akademisk.

The Institute of Internal Auditors Norge, (IIA Norge) (2021). *Veileder for virksomhetsstyring*. <https://iia.no/veileder-for-virksomhetsstyring/>

Kari Tvetbråten er oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i Romerike revisjon IKS (RRI). Hun har også ansvar for varslingstjenesten som RRI tilbyr flere kommuner og interkommunale selskaper. Hun har master i statsvitenskap fra Universitetet i Oslo, og har tatt executive masterkurset Governance: risikostyring, compliance og internrevisjon på BI.



Foto: TI Norge

Av **Tor Dølvik**, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg

Åpenhet, våkenhet og antikorrupsjon styrker demokratiforsvaret

– Korrupsjon kan infiltrere alle deler av samfunnet vårt, men bare dersom vi tillater det.

Slik åpnet statssekretær Joakim Sevrin Tranvåg Øren i Justis- og beredskapsdepartementet Anti-korrupsjonskonferansen i juni i år. Han viste hvordan trusselen øker, og korrupsjonen finner nye former.

Alle må gjøre en innsats for å hindre denne infiltrasjonen. Kommunene utgjør førstelinja i totalforsvaret, slik også totalberedskapsmeldingen framhevet.

Strategisk korrupsjon kan også true kommunene

I 2025 brukes økonomisk kriminalitet, strategisk eierskap og påvirkning som våpen i en global kamp om ressurser, makt og verdier. I praksis betyr slik strategisk korrupsjon at fiendtlige aktører kan forsøke å få fotfeste gjennom anskaffelser, eiendomskjøp eller politisk infiltrasjon. Kommunene kan være attraktive mål for slike operasjoner.

Antikorrupsjon blir dermed mer enn et internt kontrolltiltak – det utgjør en del av samfunnets sikkerhetsstrategi.

Eiendomskjøp i strategiske områder, utydelige anskaffelsesprosesser og mangel på innsyn i reelle eierstrukturer er blant risikofaktorene. Svakheter i kontrollmekanismene og begrenset kapasitet skaper rom for påvirkning som svekker institusjonene. I Norges totalforsvar trengs dermed kommuner som forstår, prioriterer og handler mot korrupsjon – som ikke slipper inn trusselen fordi ingen så den komme.

Hvordan er kommunenes motstandskraft?

En indikasjon framkommer i en undersøkelse fra Transparency International Norge (TI Norge) høsten 2024. Sju av ti svarte at de oppfattet at korrupsjon foregikk ofte eller av og til blant lokalpolitikerne. Nesten hver fjerde hadde innrykk av at korrupsjon skjedde ofte.

Kommunal administrasjon kom bedre ut, med seks av ti som trodde korrupsjon forekom ofte eller av og til. Storingsrepresentantene kom litt bedre ut enn lokalpolitikerne, mens oppfatningen var at statsbyråkratene i departementene var omtrent på nivå med kommunebyråkratene.

Domstoler, politi og helsevesenet kom best ut. Fra tre til seks prosent av befolkningen trodde at korrupsjon forekom ofte i disse institusjonene.

Undersøkelsen må tolkes forsiktig. Den forteller ikke hva som faktisk foregår i kommuner og fylkeskommuner. Og den tegner et annet bilde enn det kommunale ledere selv har fortalt i KS' jevnlig kartlegginger av uetisk atferd og korrupsjon. Der har de aller fleste svart at korrupsjon er et lite problem, men at det innenfor deler av det kommunale apparatet er en del som prøver seg med upassende forslag om favorisering. Kanskje kan vissheten om at mange prøver seg, også få folk til å tro at forsøkene fører fram? Uansett trengs det en tydeligere formidling ut til befolkningen av hva kommunene gjør i antikorrupsjonsarbeidet, slik at befolkningen får bedre grunn til å stole på førstelinja.

Europarådet skal se norske kommuner i kortene

Europarådets organ for å evaluere hvordan medlemslandene oppfyller konvensjonene mot korrupsjon (GRECO), skal i neste runde ta for seg lokale og regionale myndigheter. Da får vi også et bedre grunnlag for å vurdere norske kommuners sårbarhet sammenlignet med kommuner i andre land.

Kontroll- og revisjonsmiljøene i kommunene må ta inn over seg det nye trusselbildet og bidra til at det settes på dagsordenen. Med riktige verktøy, rett kompetanse og politisk forankring, kan de bli sentrale i å beskytte budsjetter og prosesser – samt i å styrke kommunenes rolle i demokratiforsvaret. ●

Øvrige kronikører:



Bidragstere fra KS
Kommunesektorens organisasjon



Foto: Riksrevisjonen

Karl Eirik Schjøtt-Pedersen
Riksrevisor



Foto: Kommunal Rapport

Agnar Kaarbø, politisk redaktør
i Kommunal Rapport



Foto: Revisorforeningen

Karen Kvalevåg, administrerende
direktør i Revisorforeningen



Av siviløkonom, statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører **Jan Terje Kaaby**, Director – Fagavdelingen i BDO

Endringer i norske bokføringsstandarter

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal ifølge bokføringsloven § 4 nr. 10 skje i samsvar med den rettslige standarden *god bokføringsskikk*.

For å gi god bokføringsskikk et innhold, har Norsk RegnskapsStiftelse nedsatt et Bokføringsstandardstyre som utgir uttalelser om god bokføringsskikk (GBS) og norske bokføringsstandarter (NBS). Disse finnes på www.regnskapsstiftelsen.no under fanen «Bokføring».

Overordnet om endringene

Forrige gang de norske bokføringsstandarterne og uttalelsene om god bokføringsskikk ble oppdatert, var i 2015. Bokføringsstandardstyret har derfor satt i gang et prosjekt med å gå gjennom og oppdatere alle standarterne og uttalelsene. I april 2025 ble de fem første oppdaterte bokføringsstandarterne publisert:

- NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale
- NBS 2 Kontrollsporet
- NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år
- NBS 4 Elektronisk fakturering
- NBS 5 Dokumentasjon av balansen

Standarterne er oppdatert med endringer i lov- og forskriftskrav siden 2015. Bokføringsstandardstyret vurderte også om det var ytterligere behov for endringer i de føringene som fulgte av standarterne. I tillegg er språket gjort enklere, det er tatt inn nye eksempler, nye problemstillinger er omtalt, moderne teknologi reflekteres i større grad og standarterne har fått samme struktur. Samtlige standarter har nå fått definisjoner av sentrale begreper som benyttes.

I det videre omtales de viktigste endringene i hver standard.

NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale

NBS 1 utfyller kravet om at oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være forsvarlig/betryggende sikret mot urettmessig ødeleggelse, tap og endring, jf. bokføringsloven § 4 nr. 9 og § 13 tredje ledd.

Ved elektronisk oppbevaring av regnskapsmateriale skal den bokføringspliktige gjøre en dokumentert *risikovurdering*, som også skal beskrive gjennomførte sikringstiltak. Dette er ikke endret i den oppdaterte standarden. Standarden har imidlertid blitt tydeligere på at risikovurderingen må ta høyde for den under-

liggende teknologien i oppbevaringsløsningen. For eksempel omtales blant annet multisky-løsninger, blokkjedeteknologi, cyberangrep og hacking.

Standarden presiserer nå at den bokføringspliktige kan basere sin egen risikovurdering på leverandørens beskrivelse av risikoer og sikringstiltak i oppbevaringsløsningen.

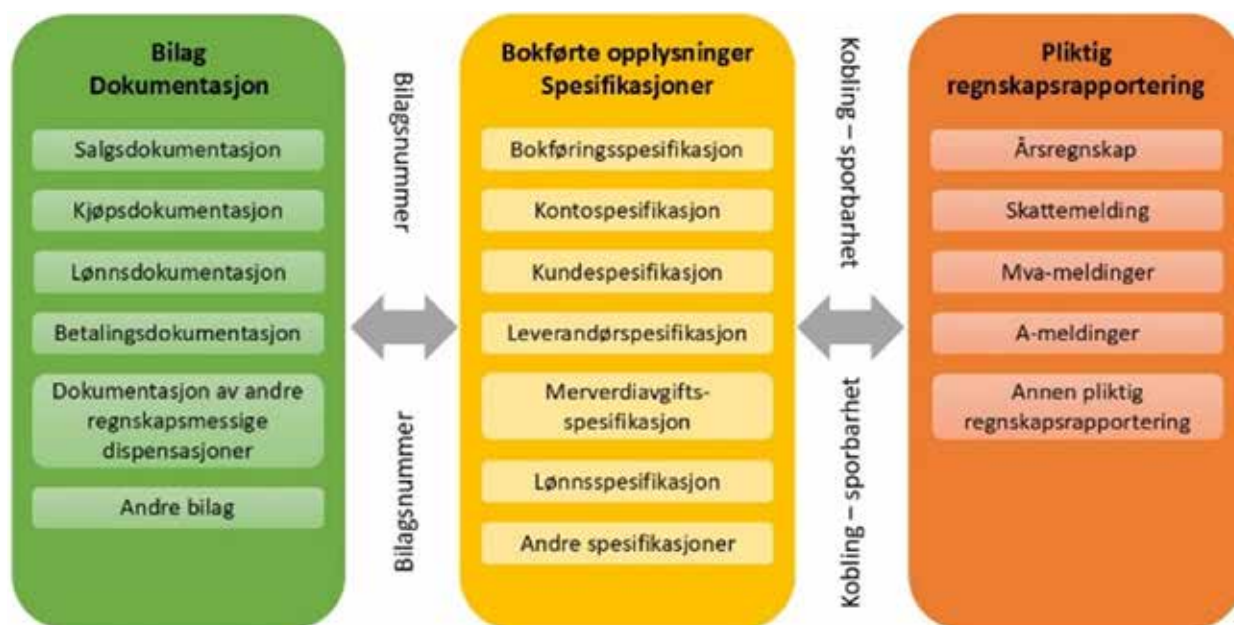
Tidligere inneholdt NBS 1 regler om oppbevaring av regnskapsmateriale på såkalte «papirlignende medier», definert som oppbevaring av ikke direkte redigerbare filer på ikke slettbare medier. Denne omtalen er fjernet fordi oppbevaring på «papirlignende medier» ikke lenger er like relevant. All elektronisk oppbevaring må nå skje etter de samme reglene, herunder med krav om en dokumentert risikovurdering.

NBS 1 har fått et helt nytt punkt om særlige forhold som påvirker risikovurderingen ved bruk av skyløsninger.

NBS 1 har blitt tydeligere på at oppbevaring på bærbare lagringsenheter utenfor nettverk, ikke anbefales. Eksempler er eksterne harddisker og minnepinner. Hvis regnskapsmateriale likevel oppbevares på slike lagringsenheter, gir standarden veiledning om fysisk og logisk sikring.

Oppdatert standard presiserer at den bokføringspliktiges selv alltid har ansvaret for at tilgangen til regnskapsmaterialet ikke begrenses, verken for den bokføringspliktige eller for offentlige kontrollmyndigheter. Når oppbevaringen settes bort til andre, sikres vanligvis tilgangen gjennom god og tydelig avtaleregulering.

NBS 1 har fått et helt nytt punkt om særlige forhold som påvirker risikovurderingen ved bruk av skyløsninger. Dette er i hovedsak risikoreduserende faktorer knyttet til at leverandører av skyløsninger er profesjonelle aktører med gode systemer, rutiner og kontroller knyttet til oppbevaringen.



Figur 1: Kontrollsporet (kilde: NBS 2 punkt 2.1)

I noen tilfeller tillater bokføringsreglene at elektronisk regnskapsmateriale oppbevares i utlandet. Ved slik oppbevaring i utlandet, anbefaler nå standarden at den bokføringspliktige vurderer om den sikkerhetspolitiske situasjonen tilsier at ytterligere sikringstiltak iverksettes for å forhindre urettmessig endring, sletting, tap og ødeleggelse av det aktuelle regnskapsmaterialet.

Oppdatert NBS 1 får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2026 eller senere.

NBS 2 Kontrollsporet

NBS 2 utfyller reglene om toveis kontrollspor mellom bilag, bokføring og pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6.

Bokføringsloven krever at bilagene skal være nummerert eller identifisert på annen måte som gjør det mulig å kontrollere at bilagene er fullstendige. NBS 2 har blitt tydeligere på at slik identifikasjon av bilag som hovedregel bør skje gjennom fortløpende nummerering i en tett nummerserie.

Tidligere hadde standarden omtale av tilfeller hvor bilag ble oppbevart dels elektronisk og dels på papir, samt et eget punkt om skanning av papirbilag. Disse problemstillingene er ikke lenger like relevante eller spesielt problematiske. Omtalen er derfor tatt ut.

Alle transaksjoner og disposisjoner skal i utgangspunktet bokføres enkeltvis, og gjengis enkeltvis i spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Poster kan likevel fremkomme som totaler i spesifikasjonene, forutsatt at alle underliggende transaksjoner og disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i en underliggende spesifikasjon og er kontrollerbare mot totalene, jf. bokføringsforskriften § 3-1 femte ledd.

Oppdatert NBS 2 presiserer at en slik underspesifikasjon er en del av bokføringen, og ikke et bilag. Deretter redegjøres det for betydningen av dette. Det gis også nye eksempler på bruk av slike underspesifikasjoner.

Betydningen av foretakets størrelse for plikten til å dokumentere kontrollsporet, er nå nedtonet i standarden. Et stort foretak kan ha et enkelt kontrollspor. I stedet fokuseres det på teknologi og programvare. Dokumentasjon av kontrollsporet er ofte nødvendig for mer komplekse regnskapssystemer, herunder ved bruk av systemgenererte poster, flere komponenter i det samlede regnskapssystemet, underspesifikasjoner (som nevnt ovenfor) og sideordnede spesifikasjoner (jf. NBS 8 Sideordnede spesifikasjoner).

Eksterne kontrollører tar som oftest utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering, og kontrollerer den underliggende bokføringen ned til bilagene. NBS 2 anbefaler derfor nå at også dokumentasjonen av kontrollsporet normalt bør utarbeides med utgangspunkt i den pliktige regnskapsrapporteringen.

Oppdatert NBS 2 får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2026 eller senere.

NBS 3 Elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år

Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal som hovedregel holdes tilgjengelig elektronisk i 3,5 år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 b. Utfyllende bestemmelser og unntak følger av bokføringsforskriften § 7-7, mens § 7-8 stiller krav om å kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form. NBS 3 utfyller disse reglene.

Endringene i NBS 3 handler i hovedsak om kravet om å kunne gjengi bokførte opplysninger i standardformatet SAF-T Regnskap, som trådte i kraft i 2020.

Lagring av fil(er) i standardformatet SAF-T Regnskap gis nå som eksempel på en akseptabel løsning for elektronisk tilgjengelighet i 3,5 år. Videre har standarden fått et nytt punkt om gjengivelse av bokførte opplysninger i SAF-T Regnskap-format. Der omtales blant annet hvilke opplysninger som skal kunne gjengis i standardisert form, når slik gjengivelse kreves og hvordan dette kan gjøres.

NBS 3 ga tidligere føringer om bruk av et lagringsmedium som er lesbart i minst 3,5 år. Med dagens lagringsløsninger anses dette som en mindre relevant problemstilling, så omtalen er fjernet.

Også denne standarden minner nå om at det alltid er den bokføringspliktige selv som har ansvaret for at bokførte opplysninger holdes elektronisk tilgjengelig og kan gjengis i standardisert form, også ved utkontraktering av bokføringen og/eller oppbevaringen.

Oppdatert NBS 3 får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2026 eller senere.

NBS 4 Elektronisk fakturering

Ved andre salg enn kontantsalg skal selger utstede salgsdokumentasjon i form av fakturaer. Faktureringsreglene finnes særlig i bokføringsforskriften delkapittel 5-1 og 5-2, med oppbevaringsregler i bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften kapittel 7.

Elektronisk fakturering defineres som utstedelse av salgsdokumenter der innholdet overføres elektronisk fra selger til kjøper, og kan importeres i kjøpers regnskapssystem og behandles maskinelt.

NBS 4 omhandler særskilte spørsmål om blant annet filformater, sikring av innhold, bruk av vedlegg og oversendelse til kjøper ved elektronisk fakturering. Standarden er svært teknisk, og mye av innholdet er mest relevant for de som utvikler systemløsninger for elektronisk fakturering.

Noen sentrale endringer i standarden er som følger:

- Hvis det tilføyes informasjon i den elektroniske fakturaen etter utstedelse fra selger, i forbindelse med oversendelsen til kjøper, skal det gå frem av den elektroniske fakturaen hvilken informasjon som er lagt til.
- Hos selger skal sikringen av den utstedte elektroniske fakturaen omfatte alt innhold som selger har valgt å innta i fakturaen, ikke kun lovbestemt innhold.

Det fremgår nå av NBS 4 at XML-baserte elektroniske fakturaer ikke anses som enkelt redigerbare, og dermed aksepteres.

- Hos kjøper skal sikringen av den mottatte elektroniske fakturaen omfatte alt innhold i den mottatte fakturaen, ikke kun lovbestemt innhold.
- Innhold i eventuelle vedlegg til den elektroniske fakturaen skal sikres av både selger og kjøper, men dette kravet omfatter kun vedlegg med innhold som kreves i salgsdokumentet etter lov eller forskrift.

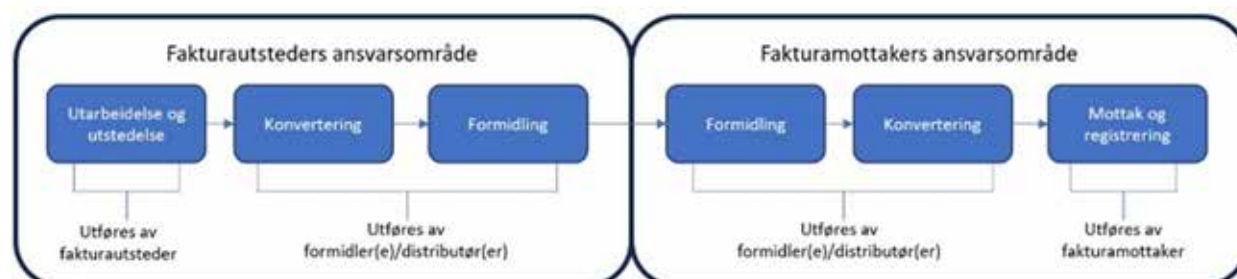
Salgsdokumenter som utstedes elektronisk, skal utstedes i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av salgsdokumentet, jf. bokføringsforskriften § 5-2-9.

Det fremgår nå av NBS 4 at XML-baserte elektroniske fakturaer ikke anses som enkelt redigerbare, og dermed aksepteres. Dette omfatter blant annet fakturaer i Elektronisk HandelsFormat (EHF).

Ved elektronisk fakturering med konvertering mellom filformater, er det tilføyd et eksplisitt krav om dokumentasjon av konverteringsprosessen. Det er videre føyd til at avtale, dokumentasjon og testresultater knyttet til slik konvertering skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Standarden er også utvidet med veiledning om hva dokumentasjonen av konverteringsprosessen kan bestå av.

Salgsdokumentet skal uoppfordret oversendes til kjøper, med mindre annet fremgår av en skriftlig og undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift, jf. bokføringsforskriften § 5-2-1 fjerde ledd.

Tidligere versjoner av NBS 4 tillot at selger gjorde den elektroniske fakturaen tilgjengelig for kjøper og informerte kjøper om hvor fakturaen kunne hentes, uten at dette var nærmere avtalt mellom partene. Siden dette var i strid med bokføringsforskriften, er standarden nå endret slik at selger kan inngå en skriftlig under-



Figur 2: Eksempel på forsendelsesledd og ansvarsområder ved elektronisk fakturering med konvertering (kilde: NBS 4 punkt 6.3)

tegnet avtale med kjøper om at selger gjør den elektroniske fakturaen tilgjengelig for kjøper på et angitt sted.

Oppdatert NBS 4 får virkning for elektroniske fakturaer som utstedes 1. januar 2026 eller senere.

NBS 5 Dokumentasjon av balansen

NBS 5 utfyller reglene om dokumentasjon av balansen i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskap og næringsspesifikasjon, jf. bokføringsloven § 11 og bokføringsforskriften kapittel 6.

Standarden har fått ny veiledning der det går frem at dokumentasjonen av balansen kan utarbeides med utgangspunkt i for eksempel kontoene i regnskapsystemet, feltene i næringsspesifikasjonen eller regnskapslinjene i årsregnskapet. Den bokføringspliktige må uansett sørge for at det er mulig å følge kontrollsporet fra henholdsvis balansen i årsregnskapet og balansen i næringsspesifikasjonen, til dokumentasjonen av balansen.

Bokføringsloven § 11 krever at samtlige balanseposter skal dokumenteres, med mindre de er *ubetydelige*. Dokumentasjonen skal imidlertid underbygge både fullstendigheten, realiteten og nøyaktigheten i balansepostene.

I NBS 5 er det derfor tatt inn at det kan være hensiktsmessig å dokumentere samtlige balanseposter, uavhengig av om de er ubetydelige, eventuelt å dokumentere hvorfor den aktuelle balanseposten vurderes å være ubetydelig.

Standarden har fått ytterligere eksempler på hvordan ulike balanseposter kan dokumenteres. Samtidig presiseres det tydeligere at hva som er tilstrekkelig dokumentasjon, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Eksempelene er verken uttømmende eller pliktige å anvende (ut over de konkrete dokumentasjonskravene som følger av bokføringsforskriften kapittel 6).

Det presiseres også at balansen ikke kan dokumenteres med utskrifter fra regnskapssystemet som kun gjengir den bokføringen i balansen som skal dokumenteres.

Dokumentasjon av poster som er verdsatt etter vurdering skal minst omfatte opplysninger om beregningsmetode og de forutsetninger som beregningen

bygger på, jf. bokføringsforskriften § 6-4. Tidligere krevde NBS 5 kun dokumentasjon av vurderinger som faktisk medførte en endring i balanseført verdi. Dette er nå forandret, slik at kravet til dokumentasjon også gjelder for vurderinger der konklusjonen blir at bokført verdi skal videreføres. Det er videre føyd til nye eksempler på poster verdsatt etter vurdering og hva som kan utgjøre dokumentasjon i ulike tilfeller.

Tidligere har ikke standarden inneholdt tidsfrister for når dokumentasjonen av balansen må være ferdig utarbeidet. Nå er det tatt inn krav om at dokumentasjonen skal være ferdig utarbeidet før årsregnskapet behandles av styret og før skattemeldingen leveres.

Oppdatert NBS 5 får virkning for regnskapsår som begynner 1. januar 2025 eller senere, og må dermed legges til grunn når det på nyåret 2026 skal utføres årsoppgjør for regnskapsåret 2025.

Oppsummering

Norske bokføringspliktige har nå fått de første fem oppdaterte bokføringsstandardene, i samsvar med gjeldende lover og forskrifter pr. 2025. Dette er moderne standarder, med oppdatert språk, relevante eksempler og god struktur.

Bokføringsstandardstyret arbeider med gjennomgangen av resterende standarder og uttalelser. ●

Jan Terje Kaaby er siviløkonom, statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører. Han er fagansvarlig for områdene bokføring og ekstern regnskapsføring i fagavdelingen i BDO. Jan Terje har tidligere jobbet som revisor, men har også mange års erfaring fra fagavdelinger både i revisjonsselskaper og i Regnskap Norge. Han er leder av Bokføringsstandardstyret i Norsk RegnskapsStiftelse, hvor han har deltatt i utviklingen av god bokføringskikk siden 2007. Han har tidligere vært medlem og leder av Regnskapsstandardstyret. I tillegg har han vært sekretær i lovutvalget som utredet gjeldende revisor- og regnskapsførerlovgivning og i Bransjestandardutvalget for god regnskapsføringsskikk. Jan Terje er forfatter av juridiske kommentarutgaver til både bokførings- og regnskapsførerreglene, bl.a. «Bokføringsloven med kommentarer» (4. utgave, Fagbokforlaget 2025).

NKRFs konferansetilbud:

- Samling for kontrollutvalgssekretariater 2025 | 21. – 22. oktober, Oslo
- NKRFs Lederkonferanse 2025 | 5. – 6. november, Lillestrøm
- Fagtreffet for regnskapsrevisorer 2025 | 18. – 19. november, Gardermoen
- NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2026 | 27. – 28. januar, Gardermoen
- Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2026 | 18. – 19. mars, Oslo
- KOMØK 2026 | 28. – 29. mai | Gardermoen
- NKRFs fagkonferanse 2026 | 11. – 12. juni, Trondheim

nkrf – kontroll og revisjon i kommunene

– på vei til fellesskapets verdier

Sett av datoene i kalenderen nå – vel møtt!

nkrf

– kontroll og revisjon i kommunene

For nærmere informasjon og påmelding
→ nkrf.no/kurs



Av **Monica Smith-Tønnessen**, ass. revisjonsdirektør
i Agder Kommunerevisjon IKS

Revisjon av selvkostområder i årsregnskapet

Kommunens adgang til å kreve betaling for tjenester innen selvkostområdene er regulert av lov og forskrift, og begrenset til merkostnaden ved produksjon av tjenesten – altså kommunens selvkost.

Etterlevelse av regelverket på disse områdene kan være relevante temaer for forenklet etterlevelseskontroll, samtidig som selvkostområdene ofte har vesentlig betydning for kommunens årsregnskap.

I et nytt informasjonsskriv drøfter NKRFs revisjons- og regnskapskomite hvilke vurderinger og revisjonshandlinger som normalt inngår ved revisjon av selvkostområdene i årsregnskapet. Skrevet belyser også grensedragningen mellom revisjon av årsregnskapet og forenklet etterlevelseskontroll.

1. Selvkostområder i regnskapsrevisjon

Regnskapsrevisjon i kommunal sektor skal gjennomføres i henhold til kommuneloven og god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 24-5. Revisor skal vurdere om årsregnskapet er uten vesentlige feil og mangler, og konklusjonen skal avgis med høy sikkerhet.

Risiko- og vesentlighetsvurdering

Planlegging av revisjon på selvkostområdet tar utgangspunkt i en risiko- og vesentlighetsvurdering av selvkostområdet, jf. ISA 315¹. I denne risikovurdering inngår også en vurdering av ISA 250² pkt. 13, dvs. få forståelse for lov- og forskriftsmessig rammeverk på selvkostområdet, og hvordan kommunen etterlever dette.

Momenter som kan påvirke risikovurderingen:

- Erfaringer fra tidligere år
- Endringer i rammeverk eller fortolkning av rammeverk (f.eks. veileder selvkostforskrift)
- Skifte av system for å ivareta selvkostregnskap
- Vesentlige endringer i fordelingsnøkler for indirekte kostnader
- Intern fakturering – samsvar mellom regnskapsført utgift og reell utgift (dvs. at det ikke foreligger noe påslag).
- Utskifting av nøkkelpersonell

Andre relevante forhold for risiko- og vesentlighetsvurderingen kan være:

- Selvkostområdene, samlet sett, kan være vesentlige i regnskapet.
- Brukerne av regnskapet kan ha andre momenter de vektlegger ved vurdering av om det foreligger vesentlige feil på dette området, enn for regnskapet samlet sett.
- Kommunestyrets fastsettelse av gebyrer danner grunnlag for inntektene.
- Håndtering av over- og underskudd har betydning for bruk av og avsetning til bundne fond.
- Årsregnskapet skal gi opplysninger om vesentlige bundne fond og hvilket formål det er bundet til, og det skal gis opplysninger om hvert gebyrområde.
- Årsberetningen skal inneholde informasjon om årsak til ev. vesentlige budsjettavvik relatert til selvkostområdene.

I henhold til ISA 320³ pkt. 10 kan revisor fastsette en særskilt vesentlighetsgrense for enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger. Dette gjelder særlig der feilbeløp, selv om de er lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet som helhet, likevel kan forventes å påvirke brukernes økonomiske beslutninger.

På selvkostområdene kan slike vurderinger være spesielt relevante, ettersom brukerne har interesse av å sikre at gebyrene de betaler ikke overstiger kommunens faktiske utgifter. I slike tilfeller kan det være aktuelt å benytte en lavere vesentlighetsgrense.

Revisjons- og regnskapskomiteen i NKRF er imidlertid av den oppfatning at det normalt sett ikke vil være behov for en særskilt vesentlighetsgrense på disse områdene.

¹ ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon

² ISA 250 Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper

³ ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon

Revisjons- og regnskapskomiteen i NKRF er imidlertid av den oppfatning at det normalt sett ikke vil være behov for en særskilt vesentlighetsgrense på disse områdene. Likevel kan det være grunnlag for å utvise økt aktsomhet ved revisjon av disse områdene. Dette kan eksempelvis gjøres ved å benytte en lavere terskel for rapportering av feil til kontrollutvalget, slik at også mindre avvik blir synliggjort og vurdert.

Aktuelle revisjonshandlinger

Revisjonshandlingene knyttet til selvkostområdet har som formål å bekrefte at årsregnskapet, inkludert lovpålagte tilleggsopplysninger, ikke inneholder vesentlige feil.

Omfanget av revisjonshandlingene bestemmes ut fra revisors vurdering av risiko og vesentlighet, samt den fastsatte arbeidsvesentlighetsgrensen. Disse vurderingene legger grunnlaget for hvilke kontroller som skal gjennomføres, og i hvilket omfang, for å oppnå tilstrekkelig revisjonsbevis, slik at en kan konkludere.

Vann- og avløpsområdet (VA) utgjør i mange kommuner et betydelig volum, og revisor skal derfor vurdere om området er vesentlig i årsregnskapet.

Dersom området vurderes som vesentlig, må revisor gjennomføre revisjonshandlinger for å bekrefte at inntektene er fullstendige (dersom dette er satt som en relevant påstand), og at gebyrene er i samsvar med kommunestyrets vedtak. For utgiftssiden vil revisjonspåstanden typisk være knyttet til gyldighet og nøyaktighet, og vurderes ut fra risiko og vesentlighet.

Renovasjon, inkludert slam, er særskilte selvkostområder der regelverket stiller krav både til øvre og nedre grense for kommunens inntekter.

Dette innebærer at inntektene over tid skal samsvare med de regnskapsførte utgiftene, i henhold til femårsregelen⁴. Revisor må derfor vurdere om gebyrene kommunen har fastsatt er tilstrekkelige til å dekke utgiftene på området.

Videre må revisor identifisere eventuelle avvik fra selvkostregelverket, og vurdere hvordan disse er håndtert i selvkostregnskapet. En korrekt og dokumentert selvkostkalkyle er sentral for å kunne gjennomføre denne vurderingen på en tilfredsstillende måte.

Et sentralt grunnlag for revisors kontroll vedrørende fondsbruk og fondsavsetninger i regnskapet på selvkostområdene er de for- og etterkalkyler som administrasjonen har utarbeidet. Kalkylene omfatter direkte utgifter, indirekte kostnader og kapitalkostnader. Revisor vil normalt ta utgangspunkt i disse kalkylene ved vurderingen av om fondsbruk og fondsavsetninger er uten vesentlige feil.

Konklusjon og revisjonsberetning

Basert på resultatet av revisjonshandlingene må revisor, med utgangspunkt i profesjonelt skjønn, vurdere hvordan ulike funn skal behandles. Feil ved selvkost-

områdene kan blant annet omfatte uriktige gebyrer for brukerne, manglende etterkalkyler, brudd på femårsregelen, feil i noter og annen regnskapsrapportering.

Funnene kan typisk kategoriseres som:

- brudd på lov og forskrift
- skjønnsmessige vurderinger
- feilaktig presentasjon i regnskapet

Revisor må vurdere hvilken betydning disse funnene har for revisjonsberetningen. I noen tilfeller kan det være aktuelt å ta opp forholdene med kommunen på annen måte, for eksempel gjennom nummerert brev, orientering til kontrollutvalget eller dialog med administrasjonen.

Dersom kommunen for eksempel mangler etterkalkyler, vil revisor med stor sannsynlighet ikke kunne innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at selvkostområdet er korrekt behandlet i regnskapet.

2. Grensesnitt mellom revisjon av årsregnskapet og forenklet etterlevelsesk kontroll

Revisor skal årlig gjennomføre forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen. Denne kontrollen omfatter normalt ett eller et fåtall områder per år, og revisor uttaler seg med moderat sikkerhet.

Forenklet etterlevelsesk kontroll kan imidlertid ikke uten videre benyttes som grunnlag for revisjon av årsregnskapet. Dette skyldes at kontrollen bygger på revisjonsbevis som gir moderat sikkerhet, og at den ikke nødvendigvis gjennomføres årlig for alle relevante områder.

Det innebærer at områder som ikke er prioritert i revisjonen av årsregnskapet, basert på revisors risiko- og vesentlighetsvurdering, likevel kan være aktuelle for forenklet etterlevelsesk kontroll.

Kontrollen har også et annet utgangspunkt enn revisjon av årsregnskapet. Vesentlighetsvurderingen gjøres ut fra andre forhold, og på selvkostområdet vurderes vesentlighet blant annet ut fra hvilken del av regelverket som kontrolleres, samt betydningen for brukerne av tjenesten(e), jf. RSK 301⁵ pkt. 6 bokstav c.

Det innebærer at områder som ikke er prioritert i revisjonen av årsregnskapet, basert på revisors risiko- og vesentlighetsvurdering, likevel kan være aktuelle for forenklet etterlevelsesk kontroll. Selv om det kan være overlap i hvilke områder som kontrolleres, vil kontrollens fokus og formål være forskjellig. Det er derfor ikke mulig å trekke en klar grense mellom hva som dekkes

⁴ Selvkostforskriften § 8 annet og tredje ledd

⁵ RSK 301 Forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen

av revisjon av årsregnskapet og hva som er relevant for forenklet etterlevelseskonsroll på selvkostområdet.

Aktuelle områder å gjennomgå i forenklet etterlevelseskonsroll kan være:

- Etterlevelse av interne rutiner
- Oppfyllelse av formkrav fastsettelse regulativ/forskrift
- Utmåling av gebyr for den enkelte gebyrpliktige
- Gebyrbortfall iht. byggesaksforskriften § 7-6 er hensyntatt i selvkostkalkyle
- Interne kontroller for å ivareta etterlevelse av selvkostregelverket, f.eks.
 - o Dokumentasjon av at indirekte kostnader er til selvkost
 - o Grunnlag kapitalkostnader iht. krav
 - o Beregning og bruk av kalkulatoriske renter
 - o Beregning og bruk av kalkulatoriske avskrivninger
 - o Renteberegning fond
 - o Etterlevelse av 5 års regelen
 - o Forkalkyle (budsjett) og etterkalkyle

3. Avslutning

Revisjonshandlinger som gjennomføres på selvkostområdet i forbindelse med ordinær regnskapsrevisjon, skal gi betryggende sikkerhet for revisors konklusjon i

revisjonsberetningen. Omfanget og innretningen av disse handlingene bygger på revisors risiko- og vesentlighetsvurdering.

Ved forenklet etterlevelseskonsroll med økonomiforvaltningen benyttes imidlertid andre kriterier for vesentlighet. Her skal revisor også hensynta betydningen for brukerne av tjenesten. Dette kan føre til at risiko- og vesentlighetsvurderingen for etterlevelseskonsrollen konkluderer med behov for konsroll, selv om området ikke ble prioritert i revisjonen av årsregnskapet.

Det betyr at selvkostområder som ikke er vurdert som vesentlige i regnskapsrevisjonen, likevel kan være aktuelle for forenklet etterlevelseskonsroll. Dette understreker at de to konsrollformene har ulike formål og vurderingsgrunnlag, og at de utfyller hverandre i revisors samlede arbeid med å vurdere og kontrollere kommunens økonomiforvaltning. ●

Monica Smith-Tønnesen startet i Agder Kommunerevisjon IKS i 2012 og har vært assisterende revisjonsdirektør siden 2013. Monica er statsautorisert revisor med utdanning fra NHH. Hun har fra tidligere 17 års erfaring fra PwC og et par år i Skatt Sør og har vært medlem av NKRFs revisjons- og regnskapskomite siden 2023.

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
9. sept.	Kommuneloven	Digitalt
19. sept.	Skriv godt og jobb smart med KI Nyhet!	Digitalt
21. – 22. okt.	Samling for kontrollutvalgssekretariater 2025	Oslo
11. – 12. nov.	Offentlige anskaffelser	Gardermoen
Når	Hva	
eKurs	Forenklet etterlevelseskonsroll av økonomiforvaltningen – erfaringer og tips Nyhet!	
eKurs	Intro - nyansatte	
eKurs	Kommuneregnskapet på 90 minutter	
eKurs	Intro – revisjonskriterier	
eKurs	Intro – juridisk metode	
eKurs	Konsolidert årsregnskap	
eKurs	Revisjon av regnskap for kirkelige fellesråd og menighetsråd	
eKurs	Mislighetsrettet arbeid og hvitvasking ved revisjon av kommuner	
eKurs	Håndtering av henvendelser til kontrollutvalget	
eKurs	Eierskapskontroll	
eKurs	Innføring i merverdiavgift	
eKurs	Intro – kommuneregnskap	
eKurs	Intro – forvaltningsrevisjon	



Gå til nkrf.no/kurs eller bruk QR-koden for å lese mer om kursene og for å melde deg på.

...for faglig oppdatering

Eksempelmal i Descartes: Av revisorer – for revisorer

NKRF har utviklet en felles eksempelmal i Descartes for revisjon av kommuner og fylkeskommuner. Målet er klart: å bidra til mer enhetlig og effektiv praksis – der vi fortsatt ivaretar profesjonalitet i tråd med god kommunal revisjonsskikk.

Eksempelmalen gir et solid utgangspunkt, men den erstatter ikke revisors faglige skjønn. Hver kommune er unik, og malen må alltid tilpasses lokale forhold og risikobilde.

Forankret i fagmiljøet – utviklet i fellesskap

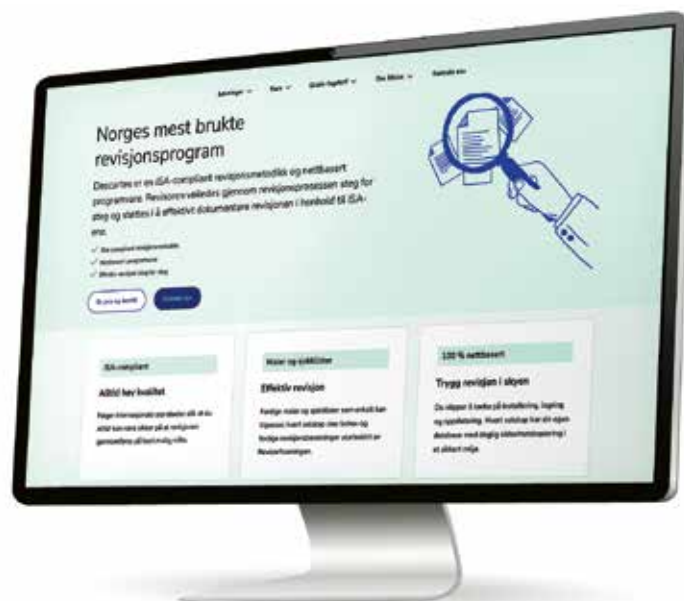
Arbeidet er initiert av fire revisjonssenheter og kvalitetssikret i samarbeid med NKRFs fagkomiteer og Sant revisjon AS. Resultatet er en gjennomarbeidet og praktisk mal – utviklet av og for profesjonelle revisorer.

Effektiv og risikobasert revisjon

Malen hjelper deg med å holde den røde tråden fra risikovurdering til revisjonshandlinger. Den legger til rette for presise vurderinger, fornuftig bruk av kontrolltesting og dokumentasjon av mislighetsrisiko

Et levende verktøy i utvikling

Dette er versjon 1.0 – og bare begynnelsen. NKRF vil videreutvikle malen i takt med endringer i fag og sektor. Vi ønsker innspill fra medlemmene for å gjøre verktøyet enda bedre.



For mer info, se NKRF.no

NKRFs revisjons- og regnskapskomite:

Flott at det kommer en mal eller et utgangspunkt for revisjon av kommuner. Tusen takk til de som har tatt initiativet! Vår komite har sett på malen og gitt innspill som er hensyntatt. Komiteen er opptatt av at alle leser brukerveiledningen og tar med seg at utgangspunktet for bruken av malen er at revisors skjønn og kunnskap om kommunen er det viktigste grunnlaget for å kunne bruke malen riktig.

Av **Ellen Halsbog Lange**, seniorrådgiver
i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

Forbedring og læring – også på Arendalsuka

Arendalsuka gikk av stabelen 11. – 15. august, med stort mangfold av arrangementer, stands og bidragsyttere.

NKRF var til stede for å synliggjøre våre medlemmers bidrag til forbedring og læring i kommunene – helt i tråd med den nye kommunikasjonsstrategien.

Hvordan bidrar kontroll og revisjon til forbedring?

Arbeidet med den nye kommunikasjonsstrategien til NKRF har gjort det tydelig at det er behov for å løfte frem at kontroll og revisjon også bidrar til forbedring og læring.

Arendalsuka ble første stopp på veien for å konkretisere kommunikasjonsstrategien.

NKRF satte sammen et panel som drøftet denne problemstillingen, hvordan medlemmenes jobb kan bidra til forbedring og utvikling i norske kommuner.

Bidragsyttere var **Per Kristian Vareide** (daglig leder, Sørlandet Kommunerevisjon IKS), **Line Bosnes Hegna** (daglig leder, Vestfold, Telemark og Agder kontrollutvalgssekretariat IKS), **Karl Eirik Schjøtt-Pedersen**

(riksrevisor, Riksrevisjonen) og **Knut Berg** (assisterende statsforvalter, Statsforvalteren i Agder). **Rune Tokle** i NKRF var ordstyrer.

Et gjennomgående tema var at kulturen i mottakerorganisasjonen er avgjørende for om revisjon bidrar til læring, eller om funn av feil bare resulterer i jakten på en «syndebukk». Panelet fremhevet at forvaltningsrevisjon gir kommunene et godt faktagrunnlag, og at regnskapsrevisjon bidrar til riktig styringsinformasjon.

Dette kan være viktige bidrag i utformingen av kommunens politikk, men det fordrer at kontrollutvalg og kommunestyre har et aktivt forhold til sine roller i kontrollarbeidet. Noen ganger er det en utfordring at det bare er en fra kontrollutvalget som sitter i kommunestyrene, og at kontakten med kommunestyret blir for svak. Her kan sekretariatene bidra for å bevisstgjøre kontrollutvalgene.



F.v.: Knut Berg, Line Bosnes Hegna, Karl Eirik Schjøtt-Pedersen og Per Kristian Vareide



F.v.: Dagfinn Høybråten, Per Kristian Vareide og Beate Skretting



Rune Tokle ledet debatten om etiske dilemma i kommunene

Kommuner fra mange sider

For første gang var NKRF med på å arrangere en hel kommunedag, i samarbeid med Kommunalbanken, Framsikt og Norsk Kommunedirektørforum. Her var det godt oppmøte og høyt engasjement hele dagen igjennom.

Kommunedagen startet med at **Iver B. Neumann**, direktør i Fridtjof Nansens Institutt, gjennomgikk dagens geopolitiske situasjon og hva dette betyr for kommunesektoren. Blant annet kan økt fattigdom som følge av økte toll og økt migrasjon, og flere asylsøkere i kommunene. Neumann pekte på at mulige internspenninger i innvandringsmiljøet kan skape utfordringer for kommunene. Ulike former for hybridkrig, som for eksempel dataangrep, kan også ramme kommunene.

I løpet av dagen fikk deltakerne presentert en kortversjon av mandatet for kommunekommisjonen som skal foreslå endringer som gjør at kommunen kan løse oppgavene mer effektivt.

Her ble det reflektert rundt at dette arbeidet er en god start, men at arbeidet med omstilling må gjøres hos kommunene selv. Mindre detaljstyring og sektorstyring stod høyt på ønskelista hos de fleste i panelet, og at styringen fra staten kan være mer helhetlig og samordnet.

Under bolken om status for generalistkommunen fortalte ordførerne Østre Toten, Vestre Toten og Gjøvik om sitt arbeid for frivillig sammenslåing av kommunene.

Programmet inneholdt også temaene helsereform, arealforvaltning og grønne lån, valg og demokrati samt en makroøkonomisk analyse av kommuneøkonomien fremover.

NKRF hadde hånd om bolken som handlet om etiske dilemma i kommunene. **Dagfinn Høybråten**, som leder

Kommunesektorens etikkutvalg, innledet dialogen. Etikkutvalget skal stimulere samtalen og ta opp de vanskelige samtalene. Etiske problemstillinger ligger i rommet mellom jus og moral, der man må veie for å finne ut hva som er gode beslutninger. Hva gjør man eksempelvis med gaver som innbyggerne kan ha glede av – og som binder kommunene på ulike måter?

I tillegg til Høybråten, deltok **Per Kristian Vareide** (daglig leder, Sørlandet Kommunerevisjon IKS) og **Beate Skretting** (ordfører i Grimstad) i samtalen. Panelet snakket blant annet om forventningsgapet (mellom det som i sum innbyggerne forventer av kommuner og fylkeskommuner og det som er mulig å yte med de ressursene som er tilgjengelig) i et etisk perspektiv, og hvor viktig det er at ledelsen tar ansvar for å vise hva dette betyr i praksis.

Kommunedagen som helhet var som en Arendalsuke i miniatyr – med stor bredde i temaer og bidragsytere. I tillegg til ringreiser blant både kommunedirektører og politikere, deltok både ungdomspolitikere, interesseorganisasjoner, forfattere og forskere.

Dagen ble avsluttet med forfatter og historiker **Jonas Bals**, under overskriften «Den som sover i et demokrati, våkner i et diktatur». Han stilte spørsmålet om hvordan vi kan bekjempe vår tids fascisme, og tegnet opp en historisk bakgrunn for å vise hva vi kan lære av historien.

For deg som har lyst til å se mer, så finnes alle arrangementene i opptak. ●



Lenker til alle opptakene er tilgjengelig på NKRFs nettsider: nkrf.no/nyheter/2025/08/20/forbedring-og-laering-ogsaa-pa-arendalsuka

NYE TILLITSVALGTE

Susanne Arntzen Langnes (35) er valgt som nytt medlem av *forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen* (FRESK-komiteen). Hun har jobbet som forvaltningsrevisor i KomRev NORD IKS siden 2020. Susanne er utdannet jurist fra UiT Norges arktiske universitet. Hun har tidligere jobbet i Tromsø kommune i ulike stillinger og har også både utdanning og erfaring fra forsvaret.



Margrete Haugum (59) er valgt som nytt medlem av *forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen* (FRESK-komiteen). Hun jobber som forvaltningsrevisor i Revisjon Midt-Norge på åttende året. Magrete er utdannet siviløkonom og har en doktorgrad innenfor organisasjonsfag. Tidligere har hun arbeidet med forskning og undervisning ved det som i dag er Nord Universitet og som oppdragsforsker ved Trøndelag Forskning og Utvikling AS, som i dag er en del av Sintef. Hun har også en lang karriere som bonde.



Iver Fiksdal (40) er valgt som nytt medlem av *forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen* (FRESK-komiteen). Han er utdannet statsviter med mastergrad i sammenliknende politikk fra Universitetet i Bergen. Han har arbeidet i Deloitte siden 2014, og er i dag tjenesteleder for selskapets arbeid med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Iver har mer enn 11 års erfaring fra arbeid med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll i en rekke ulike kommuner og fylkeskommuner, innenfor de fleste tjenesteområder og virksomhetsovergrepene tema. Som forvaltningsrevisor er han opptatt av at revisjonene skal bidra til å utvikle og styrke kommunenes arbeid og virksomhet der behovet er størst, til det beste for kommunenes innbyggere.



Inger Lise Døvre (50) er valgt som nytt medlem av *kvalitetskontrollkomiteen*. Hun er statsautorisert revisor og jobber som oppdragsansvarlig revisor i Vestfold og Telemark revisjon IKS, hvor hun har jobbet siden august 2024. Før dette jobbet hun over 17 år i KPMG



AS, hvor hun jobbet med revisjon av både kommuner og offentlig eide selskaper, i tillegg til revisjon av selskaper i privat sektor.

Anett Lauvland (41) er valgt som nytt medlem av *kvalitetskontrollkomiteen*. Hun har siden april 2024 jobbet i Sørlandet kommunerevisjon IKS. Anett er statsautorisert revisor med bachelor i regnskap og revisjon, og master i ledelse med spesialisering i IKT og innovasjon fra Universitetet i Agder. Tidligere har hun jobbet i Skatteetaten, National Oilwell Varco AS og EY.



Randi Blystad (62) er valgt som nytt medlem av *kontrollutvalgsekretariatskomiteen*. Hun er utdannet diplomøkonom fra BI og sosiolog fra Universitetet i Oslo, med videreutdanning innen praktisk pedagogikk, internrevisjon og IT-revisjon. De siste tre årene har hun vært sekretariatsleder for kontrollutvalget i Oslo. Hun kom den gang fra Byrådsavdeling for finans hvor hun ledet en avdeling med ansvar for IKT-styring, informasjonssikkerhet og personvern i kommunen. Randi har tidligere jobbet nesten 19 år med forvaltningsrevisjon i Oslo, både som utøvende forvaltningsrevisor og som leder.



Tore Kvisvik (57) er valgt som nytt medlem av *revisjons- og regnskapskomiteen*. Han er bachelor i revisjon fra Høgskolen i Molde (1993) og registrert revisor fra 1995. Tore har jobbet i privat revisjon, vært regnskapsansvarlig i TVNorge og jobbet i kommunal revisjon siden 2002 (Disktriksrevisjon Nordmøre IKS/Møre og Romsdal Revisjon SA (MRR)). Han er statsautorisert revisor og har siden 2021 vært fagansvarlig for regnskapsrevisjon hos MRR og er oppdragsansvarlig revisor for sju kommuner samt noen kommunale foretak og andre virksomheter.



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

www.nkrf.no
www.linkedin.com/company/nkrf
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:

2.1., 3.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 3.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:

Kr 575 pr. år

Forsidebilde:

Foto: Knut Erik Lie

Annonsepriser:

1/1-side baksider kr 6 250
1/1-side andre sider kr 5 700
3/4-side kr 5 050
1/2-side kr 4 400
1/4-side kr 3 250
1/8-side kr 1 950
Prisene er ekskl. mva.
Rabatt vurderes ved flere innrykk.
Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 1600
ISSN 2703-9692



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:
Merkur Grafisk AS

Returadresse:
NKRF
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



Skann QR-koden
for mer informasjon



Kommune- barometeret

Sjekk din kommune

Kommunebarometeret

Norges mest omfattende sjekk av Kommune-Norge

– Totalrangeringen 2025 er klar!

KommunalRapport