



Les mer om:

- ***Revisjon av bærekraftsarbeid i kommunene***
- ***Kulturrevisjon eller Kulturrevolusjon***
 - ***Revisjon av ytringskultur i Oslo kommune***
- ***Kronikk: Kontroll og revisjon mot velferdskriminalitet***

- | | |
|--|--|
| <p>2 25 år siden...
Bjørn Bråthen</p> <p>3 Planer for framtida
Per Olav Nilsen, styreleder i NKRF</p> <p>4 Revisjon av bærekraftsarbeid i kommunene
Øyvind Nordbrønd Grøndahl, avdelingsleder forvaltningsrevisjon i Romerike revisjon IKS</p> <p>10 Kulturrevisjon eller Kulturrevolusjon – Revisjon av ytringskultur i Oslo kommune
Terje Grønli, seniorrådgiver i Oslo kommune, Kommunerevisjonen</p> <p>13 Kontroll og revisjon mot velferdskriminalitet
Tor Dølvik, spesialrådgiver i Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg</p> <p>15 Trygghet, tillit og kontroll – ny som kontrollutvalgsleder
Ina Helen Pedersen, leder av kontrollutvalget i Trøndelag fylkeskommune</p> | <p>16 Hva skjer?
Register over reelle rettighetshavere er åpnet</p> <p>17 Momskompensasjon for helse og omsorgsboliger - særlig om rus- og psykiatriboliger
Advokatfullmektig Sofie Thorbjørnsen og advokat Gaute Corneliussen i Advokatfirmaet PwC</p> <p>20 Erfaringer med forenklet etterlevelseskonsroll med økonomiforvaltningen
Daglig leder Linn Therese Bekken og oppdragsansvarlig revisor Ingebjørg Nordby Vibeto i Vestfold og Telemark revisjon IKS</p> <p>23 Oversikt over fagartikler i kontroll & revisjon 2024</p> <p>26 Nytt om navn
Konsek Trøndelag IKS
Vestfold og Telemark revisjon IKS
Akershus og Østfold fylkesrevisjon KO
Rogaland Revisjon IKS</p> <p>27 Hva skjer?
Forskrift om beregning av minimumsavdrag er fastsatt</p> |
|--|--|

25 år siden...

Av **Bjørn Bråthen**

I den siste utgaven av Kommunerevisoren i 1999 var forsiden fylt med teksten «Godt nytt årtusen». Den forestående overgangen til det nye årtuset preger også lederartikkelen til styreleder Per-Martin Svendsen. Han dveler også ved den kommende julehøytiden og skriver blant annet:

De fleste av oss har vel enda så mye som skulle vært gjort før lysene slukkes og tennes igjen – at vi ser oss ikke tid til en liten stopp i hverdagen. En kan saktens lure på om vi mennesker er bygd for det tempoet som er på våre arbeidsplasser i dag – endringene skjer i stort tempo og har blitt dagligdagse. Arbeidsfleksibilitet, stressmestring og kreative strategier for omstilling setter stadig nye krav til oss.

Han skriver videre:

Norges Kommunerevisorforbund har gjennom sitt femtiårige virke fått til mye som har gagnet den kommunale forvaltning og vært til glede for våre medlemmer. Men korttidsminnet minner oss om revisorloven hvor vi ikke fikk det som vi ønsket. De kommunale revisjonsenhetene er ikke lenger valgbare som revisorer for kommunale aksjeselskaper. Flere aktører innen den kommunale forvaltning kjempet sammen i denne saken, men nådde ikke frem, selv om det fra politisk hold på Stortinget ble lagt til rette for det.

Jeg håper ikke vi lar dette overskygge alt det positive som har skjedd innen utviklingen av kommunal revisjon opp gjennom årene. Det har vært mange som har vært med å dra lasset og vi har grunn til å være stolte over det arbeidet som er gjort – vi er godt forberedt på å møte år 2000.

Han henvender seg også til de nye kontrollutvalgene og skriver blant annet:

Norges Kommunerevisorforbund utgir i disse dager en brosjyre i et opplag på nær 20.000 eksemplarer som bl.a. vil bli distribuert til samtlige medlemmer i kommunestyrene, kontrollutvalg og til andre med tilknytning til den kommunale forvaltning. Brosjyren gir en orientering om revisjonsordningen i kommuner og fylkeskommuner med fokus på oppgaver og ansvar. Vi håper den vil være til nytte for de folkevalgte og andre med interesse for tilsyns- og kontrollfunksjoner.

Resten av lederen og en god del av bladet ellers blir viet til omtale av styrets vedtak om utredningsarbeidet om organisering av kommunal og fylkeskommunal revisjon (Aure-rapporten), samt ulike synspunkter fra medlemmene på vedtaket. Ifølge Svendsen gir styrets vedtak rom for valgfrihet og få begrensninger i revisjonsenhetenes størrelse hvis kommunene ønsker endringer. ●

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

Planer for framtida

Et viktig grunnlag legges for kontroll og revisjon i kommunene i disse dager. Mange kommunestyre og fylkesting har allerede behandlet og vedtatt plan for forvaltningsrevisjon og plan for eierskapskontroll for de neste fire årene. Om to måneder skal alle kommunene og fylkeskommunene ha gjort det.

Så ved årsskiftet er planene klare i alle kommuner og fylkeskommuner – basert på grundige risiko- og vesentlighetsvurderinger. Det er et omfattende arbeid som er gjort av sekretariatsvirksomheter og revisjonsvirksomheter over hele landet – til beste for fellesskapets verdier. Og planene har vært til grundig behandling i kontrollutvalgene og kommunestyrene og fylkestingene.

Dette er viktig, for risikobildet blir ikke lysere de neste årene. Vi hører allerede om en anstrengt kommuneøkonomi. I Innlandet er det i skrivende stund store diskusjoner om skolestruktur, og vi ser lignende diskusjoner mange andre steder.

Dette er viktig, for risikobildet blir ikke lysere de neste årene.

Slike situasjoner endrer risikobildet. Politikerne skal prioritere innenfor strammere rammer, og administrasjonen i kommunene må også prioritere hardt – innenfor de rammene politikerne har gitt dem.

Da er det lett å prioritere ned kontroll og revisjon. Det som ikke haster mest der og da.

Det vil jeg advare mot. Selvsagt må budsjettene for kontroll og revisjon forholde seg til virkeligheten. Noe annet ville ikke blitt forstått, men de må også ta opp i seg det nye risikobildet.

Bruken av våre felles ressurser er ekstra viktig i trange tider. For – som jeg har sagt mange ganger før – vi er ikke der for å ta noen i feil, men for å bidra til bedre og mer effektive kommunale tjenester – til beste for innbyggerne. Vi vil at vi skal få mer igjen for hver krone – og da må kronene brukes riktig.

Dette vil være blant temaene på neste års kontrollutvalgskonferanse – som er onsdag 29. og torsdag 30. januar på Clarion Hotel & Congress Oslo Airport. Her vil vi komme inn på de vanskelige valgene politikerne må ta – og se det i sammenheng med det viktige arbeidet

kontrollutvalgene gjør. Hvilke forvaltningsrevisjoner skal bestilles fra revisor – og hvordan skal vi prioritere når kommunen har dårligere råd?

Bruken av våre felles ressurser er ekstra viktig i trange tider.

Vi vil selvsagt komme inn på andre tema også, blant annet kriminalitetsbekjempelse og arbeidet mot kriminelle nettverk. Vi får et blikk på dette fra Sverige. For kriminalitet og kriminelle nettverk tapper fellesskapets verdier i våre kommuner og fylkeskommuner. Og er velferdssamfunnet vårt på vei mot vippepunktet – og hva kan vi gjøre for å unngå det?

Samtidig som vi må være bevisst nye risikoer og trusler, må vi se på mulighetene. Hvilke ressurser har vi tilgjengelig i våre lokalsamfunn? Og kan den nye teknologien brukes til å effektivisere velferden, slik at de som har behov for den, faktisk får den hjelpen de trenger?

Og midt oppi alt dette skal vi holde vår etiske bevissthet ved like. Jeg oppfordrer deg til å melde deg på Kontrollutvalgskonferansen 2025 – for å ta del i kunnskapsdeling mellom kontrollutvalg over hele landet.

2025 er ennå ikke der. Det er fortsatt to måneder igjen av 2024 – og de skal vi bruke godt – til beste for fellesskapets verdier også i 2025! ●

Jeg oppfordrer deg til å melde deg på Kontrollutvalgskonferansen 2025 – for å ta del i kunnskapsdeling mellom kontrollutvalg over hele landet.



Av **Øyvind Nordbrønd Grøndahl**, avdelingsleder
forvaltningsrevisjon i Romerike revisjon IKS

Revisjon av bærekraftsarbeid i kommunene

NKRF har som visjon å være «På vakt for fellesskapets verdier». I en artikkel i Kommunerevisoren i 2020 peker Torjus Finstad Ledaal fra Agder kommunerevisjon på at bærekraft og en bærekraftig utvikling, absolutt er en del av fellesskapets verdier vi som revisorer skal vokte.¹

Ikke vanskelig å si seg enig. Men hva innebærer det egentlig? Hvordan kan revisorer bidra til at kommunene utvikler seg i bærekraftig retning? Hva er særegent med «bærekraft» som ansvarsområde i kommunene, og område for revisjon? Hvilke forutsetninger må på plass for at revisor skal ha en rolle? Hva kan forventningene til kommunene være? Og hvordan kan vi tilnærme oss?

FNs bærekraftsmål

En vanlig brukt definisjon av «bærekraft» er at det innebærer en utvikling som imøtekommer dagens behov, uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov.² Norge har forpliktet

seg til FNs bærekraftsmål, som er verdens felles arbeidsplan for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene. Det er i alt 17 bærekraftsmål, som reflekterer tre dimensjoner i bærekraftig utvikling: klima og miljø, økonomi og sosiale forhold.

Bærekraftig utvikling er et globalt mål. Men det er på lokale nivåer (i vid forstand) vi finner handlingene, løsningene og mange av virkemidlene som skal bidra til å realisere målene.³ I Stortingsmelding nr. 40 (2020-2021) pekes det på at ifølge FN kan to tredjedeler av delmålene kun nås gjennom lokal innsats.⁴

Med andre ord må også norske kommuner bidra hvis bærekraftsmålene skal nås. Kommunene er viktige bidragsyttere til realisering av flere mål som ivaretar den



¹ Torjus Finstad Ledaal: Bærekraft – måling og rapportering, hva er NKRF-medlemmenes rolle? Kommunerevisoren nr. 5, 2020.

² Vår felles framtid. Verdenskommisjonen for miljø og utvikling, 1987. Siteret etter NOU 2009: 16 Globale miljøutfordringer – norsk politikk, s. 9.

³ Erling Holden og Kristin Linnerud 2023: Bærekraftig utvikling. En idé om rettferdighet, kap. 9.

⁴ Meld. St. 40 (2020-2021) Mål med mening. Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030, kap. 4.1

I Stortingsmelding nr. 40 (2020-2021) pekes det på at ifølge FN kan to tredjedeler av delmålene kun nås gjennom lokal innsats.

sosiale bærekraftsdimensjonen, f.eks. mål om god helse og livskvalitet, og god utdanning. Når det gjelder reduksjon i klimagassutslipp, og kanskje særlig og mest akutt når det gjelder bevaring av natur, er kommunenes innsats avgjørende.

Bærekraft og kommunal revisjon

På NKRF sitt årsmøte 2021 ble det vedtatt å innarbeide revisjon av miljø- og bærekraftsrapportering som del av god kommunal revisjonsskikk. Nå er det slik at kommunene, eller kommunal virksomhet, ennå ikke er pålagt plikter etter nytt regelverk om bærekraftsrapportering. Det betyr at regnskapsrevisor i kommunene ennå ikke har fått som oppgave å bekrefte bærekraftsrapportering.

Hvis, eller når, det skjer vil revisjon av bærekraft bli en fast og løpende oppgave for regnskapsrevisjon i kommunene. For forvaltningsrevisjon i kommunene er dette annerledes. Forvaltningsrevisjon av bærekraft må, som på andre områder, prioriteres og bestilles.

Torjus fra Agder kommunerevisjon hadde i sin artikkel fra 2020 gjort et søk i NKRF sitt forvaltningsrevisjonsregister på ordene «bærekraft», «bærekraftsmål» og «FNs bærekraftsmål».⁵ Søket pr. 7.7.2020 viste:

- 338 treff på «bærekraft»
- 2 treff på «bærekraftsmål»
- 1 treff på «FNs bærekraftsmål»

Et tilsvarende søk i september 2024 viser at det av i alt 4897 rapporter er:

- 567 treff på «bærekraft»
- 41 treff på «bærekraftsmål»
- 35 treff på «FNs bærekraftsmål»

Vi skal ikke legge for mye i dette. Et generelt inntrykk er at «bærekraft» finnes igjen i forvaltningsrevisjoner på enkelte tjenesteområder og sektorer. Det er i mindre grad gjort forvaltningsrevisjoner av kommunens helhetlige arbeid med flere mål, eller målene samlet.⁶

Er det risiko og vesentlighet?

Det er noen forutsetninger for at bærekraft og bærekraftsmål skal bli gjenstand for forvaltningsrevisjon, eventuelt områder som er særlig viktige i et

bærekraftsperspektiv, som klima og miljø. En forutsetning for bestillinger er at området blir vurdert å ha høy «risiko og vesentlighet».

Flere revisjonsenheter har ansvaret for å utarbeide risiko- og vesentlighetsvurdering (ROV). Ansvaret for ROV gir oss en mulighet til å sette bærekraft på dagsorden, følge dette opp i kontrollutvalgenes arbeid med planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, og derfra videre inn i bestillingsdialoger.

Bærekraft kan gjøres til et hovedområde og gjennomgående perspektiv i ROV. Også mer avgrensede risikoområder kan knyttes til bærekraftsmål, i tillegg til klima og miljø kan det bl.a. være tiltak mot sosial ulikhet, boligsosialt arbeid og utenforskap barn og unge. For kommunens selskaper kan det være miljøtiltak, f.eks. i avfallssektoren, eller arbeidsmarkedsbedrifter mht. sosiale bærekraftsmål.

Bærekraft kan gjøres til et hovedområde og gjennomgående perspektiv i ROV.

Men det skal likevel bestilles. Også kontrollutvalgene må vurdere risiko og vesentlighet som høy. Det kan være vanskelig, i konkurranse med andre tjenesteområder der risiko og vesentlig også er høy. Bærekraft «leveres» ikke først og fremst, eller bare, til lokalsamfunnet og innbyggerne. Det skal også leveres bærekraft til oppfyllelse av nasjonale forpliktelser og til en bedre og mer rettferdig verden.

Bærekraft har ikke direkte betydning for innbyggerne, på samme måte som lovfestede rettigheter til tjenester. Bærekraftsmål knyttet til økonomi og sosiale forhold har betydning også lokalt og for egne innbyggere. Mål knyttet til klima og miljø krever en «tilleggsmotivasjon», som utfordrer både kommunenes og kontrollutvalgenes perspektiv på kommunens samfunnsansvar.

Konsekvenser av klimaendringer er lokale og angår kommunen og innbyggerne direkte. Tilpasning til klimaendringer er viktig som del av kommunens ansvar for beredskap og innbyggernes sikkerhet. De store utslippskildene derimot kan oppleves som «langt unna», de er nasjonale og globale. Det er også lokale utslippskilder kommunene i varierende grad har kontroll over og kan påvirke. Utslippskutt lokalt har også liten effekt alene. Og det er ingen direkte årsak-virkning mellom kutt i egne utslipp og behov for tilpasning til klimaendringer.

⁵ www.forvaltningsrevisjon.no

⁶ Agder kommunerevisjon er i gang med en bredt anlagt undersøkelse av bærekraftsarbeidet i Agder fylkeskommune.

Det er også risiko for at kommunene ikke i tilstrekkelig grad bidrar til nasjonale forpliktelser.

På bærekraftsområdet, og kanskje særlig når det gjelder klima og miljø, er det ikke bare risiko knyttet til at kommunene ikke når egne målsettinger. Manglende ivaretagelse av samfunnsansvar påvirker kommunenes omdømme, og kan bidra til å svekke allmennheten og innbyggernes tillit til kommunen.

Det er også risiko for at kommunene ikke i tilstrekkelig grad bidrar til nasjonale forpliktelser. Kanskje det vil bli tydeligere hvilke av kommunene som er foregangs-kommuner og særlig bidrar på viktige bærekraftsmål, og hvilke som ikke gjør det?

Hva kan legges til grunn?

En annen forutsetning for forvaltningsrevisjoner på bærekraftsområdet er *at det er stilt krav og forventninger til kommunene – at de er pålagt et ansvar*. Dette viktig for å kunne etablere revisjonskriterier. Det er flere kilder til kriterier. Et spørsmål kan likevel være hvor tydelig kommunens ansvar er definert og hvilke konkrete krav som egentlig kan stilles til kommunenes bærekrafts-arbeid. Dette får betydning for våre muligheter til å vurdere, anbefale og ansvarliggjøre kommunen.

At norske kommuner skal være «bærekraftige» er forutsatt i kommuneloven § 1, noe som ifølge forarbeidene innebærer bærekraft «i vid forstand». ⁷ I St. meld. 40 (2020-2021) pekes det på at regionale og lokale myndigheter har et særlig ansvar i oppfølgingen av 2030-agendaen for FNs bærekraftsmål. ⁸

Bærekraftig kommuner legges også til grunn i årlige forventningsbrev fra Statsforvaltere. I Statsforvalteren i Oslo og Viken sitt forventningsbrev til kommunene for 2023 pekes det på at kommunene er nøkkeltørere i arbeidet for å oppnå bærekraftsmålene, og at kommunene bør legge målene til grunn i sitt arbeid med tjeneste- og samfunnsutvikling.

Det er særlig som planmyndighet at kommunene er tillagt ansvar for en bærekraftig utvikling. Ansvaret er slått fast i plan- og bygningsloven § 1. I Nasjonale forventninger til kommunal planlegging 2023-2027 er regjeringens forventning at kommunene legger

bærekraftsmålene til grunn for samfunns- og areal-planleggingen.

Plan- og bygningsloven § 3-1 g krever at kommunene i planleggingen etter loven skal ta klimahensyn, redusere utslipp og tilpasse seg til endringer. I Ot. prp. nr. 32 (2007-2008) pekes det på at norske kommuner kan bidra betydelig til å redusere Norges utslipp av klimagasser, og at det er et stort potensial for at kommunene selv tar initiativ både til å redusere utslipp i egen drift, og til å stimulere andre aktører til å redusere sin utslipp. ⁹

Det er i tillegg fastsatt statlige planretningslinjer for arealbruk og mobilitet, og klima og energi. ¹⁰ Retningslinjene for klima og energi krever at kommunenes planverk bl.a. skal omfatte ambisiøse mål for utslipps-reduksjoner, beskrivelser av tiltak for reduksjon av utslipp og et handlingsprogram med tydelig ansvarsfordeling for oppfølging.

I tillegg til krav, forventninger og føringer fra nasjonalt hold, kan kommunene ta på seg ansvar, fatte egne vedtak og utnytte eget handlingsrom.

I tillegg til krav, forventninger og føringer fra nasjonalt hold, kan kommunene ta på seg ansvar, fatte egne vedtak og utnytte eget handlingsrom. Dette kan f.eks. skje ved at kommunestyret vedtar temaplaner, handlingsplaner og strategier på områder med betydning for bærekraft. Mange kommuner har vedtatt egne planer for klima og naturmangfold. Det kan også være vedtatt planer som kan knyttes til sosial bærekraft, f.eks. når det gjelder helsetjenester, rusomsorg, flyktninger og oppvekstsvilkår.

Kunnskap om utvikling og virkemidler

En forutsetning for et godt og målrettet bærekrafts-arbeid i kommunene, som også kan bidra til å utvide og konkretisere kriteriegrunnlaget i en forvaltningsrevisjon, er *kunnskap om bærekraftig utvikling og hva som kan være aktuelle tiltak og virkemidler*.

Her er det mye å hente fra både nasjonale myndigheter og ulike fagmiljøer. Miljødirektoratet er en god ressurs når det gjelder klima, miljø og natur. ¹¹ Direktoratet har bl.a. oversikter over status for klimagassutslipp

⁷ Prop. 46 L (2017-2018) Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven), s. 354

⁸ Meld. St. 40 (2020-2021), kap. 1.4. Regjeringen har begynt prosessen med en ny stortingsmelding om bærekraftsarbeidet i Norge.

⁹ Ot. prp. nr. 32 (2007-2008) Om lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og bygningsloven), kap. 3.1.1

¹⁰ Statlige planretningslinjer for arealbruk og mobilitet 2008, Statlige planretningslinjer for klima- og energiplanlegging og klimatilpasning 2018. Forslag til nye retningslinjer har vært ute på høring.

¹¹ <https://www.miljodirektoratet.no/tjenester/klimagassutslipp-kommuner/?area=571§or=-2>

Anbefalte tiltak og beskrivelser av god praksis fra KS og andre kan legges til grunn som revisjonskriterier i forvaltningsrevisjoner på bærekraftsområdet

lokalt og beskrivelser av aktuelle tiltak for reduksjon av utslipp innenfor alle kommunens tjenestoområder. Direktoratet administrerer også tilskuddsordninger for å ivareta naturmangfold i kommunenes planlegging.

For bærekraftsarbeidet i kommunene mer generelt er KS en ressurs. KS har gjort bærekraftsmålene til et eget fagområde.¹² KS sine aktiviteter på området omfatter bl.a. kurs, nettverk og arenaer for erfaringsutveksling, beskrivelser av gode eksempler, verktøy for å måle bærekraftig utvikling, og en rekke anbefalinger til kommunene om hvordan det kan arbeides med FNs bærekraftsmål.

Anbefalte tiltak og beskrivelser av god praksis fra KS og andre kan legges til grunn som revisjonskriterier i forvaltningsrevisjoner på bærekraftsområdet, slik f.eks. KS sine anbefalinger om eierskap ofte legges til grunn som kriterier i eierskapskontroller.

Til kunnskapsgrunnlaget hører også god kvalitet på data om resultater av kommunenes bærekraftsarbeid. Dette er viktig ikke bare for kommunene selv, men også for at vi som revisorer skal kunne beskrive og vurdere måloppnåelse og utvikling.

Hvordan undersøke?

Det er mange ulike måter en forvaltningsrevisjon av bærekraft kan innrettes på. Den kan ta for seg helheten i kommunens arbeid med FNs bærekraftsmål, eller enkelte av bærekraftsmålene. Den kan være systemorientert, og undersøke om det er lagt til rette for et godt bærekraftsarbeid. Eller den kan være resultatorientert og undersøke om arbeidet bærer frukter i form av resultater og god utvikling.

Et godt utgangspunkt er kommunenes planverk. Arbeidet med ROV i kommunene på Romerike viser at FNs bærekraftsmål gjennomgående er lagt til grunn i kommunenes planverk. Aktuelle bærekraftsmål kan være knyttet til kommunens hovedmål og satsingsområder, som igjen kan være brutt ned i delmål og knyttet til tjenestoområder.

Hvordan bærekraftsmålene er innlemmet i planverket, kan variere. Noen kommuner har lagt opp til et

planverk der alle 17 bærekraftsmål er med, mens andre kommuner har prioritert et utvalg bærekraftsmål som oppfattes som særlig relevante.¹³

Jeg vil tro at de fleste kommuner etter hvert har med FNs bærekraftsmål i sine planer, strategier o.l. Spørsmålet er om det betyr noe. Følges dette opp? I så fall hvordan? Hvorfor er noen av bærekraftsmålene prioritert foran andre? I hvilken grad er bærekraftsmål i overordnet planverk forankret i kommunens tjenestoområder og sektorer? Er målene konkretisert og mulig å jobbe etter? I hvilken grad utnyttes relevant kunnskap om bærekraftig utvikling, anbefalte tiltak, og indikatorer for å vurdere måloppnåelse? Hvordan håndteres konflikter mellom ulike bærekraftsdimensjoner og -mål?

Et tradisjonelt forvaltningsrevisjonsperspektiv er å forvente god internkontroll og virksomhetsstyring. Dette er velkjent tematikk, men vil være grunnleggende og viktig også når det gjelder kommunenes arbeid med bærekraftsmålene. Det handler om å fastsette mål, prioritere, planlegge og budsjettere ressurser. Det handler også om tydelig oppgave- og ansvarsfordeling, rapportering på resultater og ressursbruk, samt risikovurderinger og håndtering av avvik knyttet til oppfølgingen av mål.

Det innebærer at vi kan legge FNs bærekraftsmål til grunn i undersøkelser vi vanligvis gjør.

Samtidig er det viktig å huske på at kommunene jobber med bærekraft hele tiden, og at vi reviderer bærekraft i større omfang enn det som framkommer av NKRF sitt forvaltningsrevisjonsregister. Det er mye «bærekraft» i sektorlovgivningen på flere tjenestoområder i en kommune, f.eks. når det gjelder helse- og omsorgstjenester, folkehelse, oppvekst og opplæring, boligsosialt arbeid, sosialhjelp m.m. Det innebærer at vi kan legge FNs bærekraftsmål til grunn i undersøkelser vi vanligvis gjør. NKRF sitt forvaltningsrevisjonsregister viser nettopp at bærekraftsmål kan være lagt til grunn av revisor, som et overordnet revisjonskriterium sammen med formålsbestemmelser i relevant sektorlovgivning.

Så må vi også huske på at kommuner kan ha ulike utgangspunkter og forutsetninger for å innfri på bærekraft, og befinne seg på ulike «modenhetsnivåer» når det gjelder bærekraftsarbeid. Vi skal som revisorer selvsagt ha forventninger, men de må også være rimelige og realistiske gitt den lokale konteksten.

¹² <https://www.ks.no/fagomrader/barekraftsmalene/>

¹³ Dette tilsvarer skillet mellom «perfekt lokal bærekraft» (der alle 17 bærekraftsmål er inkludert) og «realistisk lokal bærekraft» (der det er gjort et utvalg av bærekraftsmål basert bl.a. på relevans og mulighet), jfr. Holden og Linnerud 2023, s. 143ff.

Eksemplene viser at FNs bærekraftsmål nr. 17 «Samarbeid for å nå målene» er avgjørende, herunder ansvar for helhet.

«Samarbeid for å nå målene»

Både for arbeidet med bærekraftsmålene samlet, eller for arbeid med enkeltmål, er det noen grunnleggende utfordringer for både stat og kommune. Gjennomførte forvaltningsrevisjoner på bærekraftsområdet peker på behovet for styrket koordinering og samhandling på tvers. Nedenfor er noen eksempler.

I Riksrevisjonens undersøkelse av styring og rapportering på den nasjonale oppfølgingen av FNs bærekraftsmål (2020)¹⁴ konkluderes det bl.a. med at:

- Den nasjonale oppfølgingen av bærekraftsmålene ikke har vært godt nok koordinert.
- Norge mangler en helhetlig plan for gjennomføringen av 2030-agendaen med bærekraftsmålene.
- Rapporteringen ikke gir god nok informasjon til Stortinget om status og framdrift for den nasjonale oppfølgingen av bærekraftsmålene.

I Riksrevisjonens undersøkelse av styring og samordning for å nå vedtatte klimamål (2024)¹⁵ er noen av konklusjonene at:

- Det gjenstår mye arbeid med å utvikle virkemidler for å nå klimamålene.
- Klimamålene er lite konkretiserte og forpliktende formulert i de enkelte departementenes styring.
- Et system for bedre styring og samordning er etablert, men at den reelle samordningen likevel er for svak.
- Rapporteringen ikke gir tilstrekkelig informasjon om framdriften og om hvordan Norge skal nå klimamålene.

Romerike revisjon har gjennomført en forvaltningsrevisjon av klimaarbeidet til Lørenskog kommune (2023), den første vi har gjort på klima- og miljøområdet i noen av våre kommuner.¹⁶ Undersøkelsen viste at:

- Det er i liten grad definert et overordnet ansvar for oppfølging av kommunens klimamål.
- Det har i stor grad vært opp til den enkelte sektor i kommunen å foreslå og gjennomføre klimatiltak.
- Det er ikke rapportert samlet på utvikling og status mht. måloppnåelse.

- Det er ikke gjennomført systematiske risiko-vurderinger knyttet til måloppnåelse.
- Det må settes i verk flere og langt mer målrettede tiltak mot store utslippskilder hvis kommunen skal nå sine klimamål.

Tilsvarende funn er gjort i forvaltningsrevisjoner av klimaarbeidet i andre kommuner.¹⁷

Eksemplene viser at FNs bærekraftsmål nr. 17 «Samarbeid for å nå målene» er avgjørende, herunder ansvar for helhet. Kristin Amundsen fra Riksrevisjonen peker i en artikkel i *kontroll & revisjon* på at en stor utfordring for realisering av den norske handlingsplanen for bærekraftsmålene, er å sikre samordning og politisk koordinering på tvers av myndigheter og sektorer.¹⁸ Hun peker også på at sektorprinsippet står sterkt i norsk forvaltning.

Tendensen til silotenkning, og mangel på helhet, er den samme i kommunal forvaltning. Bærekraftsarbeid generelt, og ikke minst innstas for klima og miljø, er utpreget tverrsektorielt og spenner over hele kommunens organisasjon, funksjoner og tjenesteområder. Arbeidet omfatter i tillegg både kommunen som virksomhet og som lokalsamfunn.

Tverrsektorielle utfordringer krever god overordnet styring, koordinering og oppfølging, et tydelig definert overordnet ansvar, ordninger for samordning på tvers og forpliktende tiltak på sektorer. Revisjon av bærekraftsarbeid blir slik også en test på hvor gode kommunene er til å jobbe målrettet på tvers. God og effektiv samhandling har relevans også for en rekke andre områder i kommunene, som f.eks. helhetlige og koordinerte helsetjenester og forebyggende arbeid for barn og unge.

Revisjon på vegne av en utålmodig stat?

Som nevnt er kommunenes innsats på bærekraftsområdet, og kanskje særlig på klima og miljø, avgjørende for at Norge skal kunne innfri sine forpliktelsener. En risiko hvis kommunene ikke leverer, kan også være svekket lokalt selvstyre.

Revisjon av bærekraftsarbeid blir slik også en test på hvor gode kommunene er til å jobbe målrettet på tvers.

¹⁴ Riksrevisjonens undersøkelse av styring av og rapportering på den nasjonale oppfølgingen av bærekraftsmålene. Dokument 3:3 (2020-2021).

¹⁵ Riksrevisjonens undersøkelse av myndighetenes styring og samordning for å nå Stortingets vedtatte klimamål. Dokument 3:15 (2023-2024).

¹⁶ Romerike revisjon. Kommunens arbeid med klima. Lørenskog kommune. Forvaltningsrevisjonsrapport nr. 14-2023.

¹⁷ F.eks. Viken kommunerevisjon: Bærekraftig utvikling i et klima og miljøperspektiv. Nesodden kommune 2021, Deloitte: Klima- og miljøtiltak. Forvaltningsrevisjon Bergen kommune 2022, Deloitte: Organisering av arbeid med klima og klimatilpasning. Forvaltningsrevisjon Asker kommune 2023, Vestfold og Telemark revisjon: Klimaarbeid i Skien kommune 2024.

¹⁸ Kristin Amundsen: Hvordan revidere og rapportere på bærekraftsmålene? *kontroll & revisjon* nr. 6, 2023.

Som forvaltningsrevisorer er vi en del av kommunenes «egenkontroll» og skal, sammen med en god og velfungerende internkontroll, bidra til å bygge opp under det lokale selvstyret.

Det har en stor verdi at tiltak for bærekraft og miljø har en forankring lokalt. Det er lokalt de beste løsningene ofte finnes, lokal forankring gir eierskap til løsninger og muligheter for utprøving og testing. Og ikke minst gir den lokale forankringen aksept, forståelse og legitimitet.¹⁹ Som revisorer kan vi bidra til at kommunene tar ansvar og til å synliggjøre god innsats, og slik også bidra til å styrke tilliten til at kommunene og kommunesektoren bidrar til noe utover egne innbyggere og kommunegrenser.

Samtidig er det en økende oppmerksomhet knyttet bl.a. til den omfattende nedbyggingen av natur som skjer i kommunene, og det kan stilles spørsmål ved om plan- og bygningsloven i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til natur i kommunenes arealplanlegging.

Klimakommisjonen etterlyser et tydeligere ansvar og klarere rammer for kommunene både når det gjelder bidrag til lavutslippssamfunnet og bevaring av natur, herunder en mer aktiv oppfølging og tilrettelegging fra statens side.²⁰

Forslag til nye statlige planretningslinjer for arealbruk og mobilitet, og klima og energi, har vært ute på høring. Ifølge en kommentar i Kommunal Rapport handler forslag til nye retningslinjer om hvem som skal bestemme mest i areal-, klima- og transportpolitikken: kommune eller stat?²¹ Det er ifølge kommentaren «åpenbart at det kommunale selvstyret vil bli utfordret i møte med det som kalles klima- og naturkrisen».

Hva kan dette bety for oss som forvaltningsrevisorer i kommunene? Hvis det kommer tydeligere krav og føringer fra nasjonalt hold på klima- og miljøområdet, kan vi selvsagt revidere like fullt. Vi reviderer allerede mye med utgangspunkt i «Stortingets vedtak og forutsetninger».

På områder som helse og omsorg, og oppvekst og opplæring, er det lovverk, nasjonale forskrifter og føringer som for en stor del legges til grunn som revisjonskriterier. En tydeligere stat mht. bærekraft, klima og miljø, vil ikke gjøre oss «arbeidsledige» (så lenge ansvar og oppgaver ikke tas fra kommunene).

Vi kan legge flere, og kanskje mer konkrete, forventninger til grunn i våre undersøkelser. Og vi vil som nå levere til kontrollutvalg og kommunestyre, og bidra til å ansvarliggjøre kommunens administrasjon. Også på den måten vil vi kunne bidra til at kommunene tar sin del av ansvaret for en bærekraftig utvikling. Og i det store bærekraftsperspektivet er vi er like mye «på vakt for fellesskapets verdier». ●

Øyvind Nordbrønd Grøndahl er utdannet historiker og har dr. grad i historie. Han har jobbet med forvaltningsrevisjon i Romerike revisjon IKS siden 2015 og vært avdelingsleder på området fra 2020. Øyvind har åtte års erfaring med forvaltningsrevisjon fra Riksrevisjonen. Før dette arbeidet han i flere år med forvaltningsforskning ved Stein Rokkan senter for flerfaglige samfunnsstudier i Bergen. Han er for tiden også leder av kvalitetskontrollkomiteen i NKRF.

¹⁹ Erling Holden og Kristin Linnerud 2023: Bærekraftig utvikling. En idé om rettferdighet, kap. 9.

²⁰ NOU 2023:25 Omstilling til lavutslipp. Veivalg for klimapolitikken mot 2050.

²¹ Agnar Kaarbø: Retningslinjer med politisk sprengkraft. Kommunal Rapport nr. 21/2024.

NKRFs konferansetilbud:

- NKRFs Lederkonferanse 2024 | 6. – 7. november, Lillestrøm
- Fagtreff for regnskapsrevisorer 2024 | 12. – 13. november, Gardermoen
- NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2025 | 29. – 30. januar, Gardermoen
- Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2025 | 19. – 20. mars, Lillestrøm
- Fagkonferansen 2025 | 17. – 18. juni 2025, Bergen
- Samling for kontrollutvalgssekretariater 2025 | 21. – 22. oktober, Oslo

Sett av datoene i kalenderen nå – vel møtt!



– kontroll og revisjon i kommunene

For nærmere informasjon og påmelding
→ nkrf.no/kurs

NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

– på vakt for fellesskapets verdier



Av **Terje Grønli**, seniorrådgiver
i Oslo kommune, Kommunerevisjonen

Kulturrevisjon eller Kulturrevolusjon – Revisjon av ytringskultur i Oslo kommune

«Vi vil ha en forvaltningsrevisjon av hvordan det står til med ytringsfriheten til de ansatte i Oslo kommune», fortalte kontrollutvalget oss en sen tirsdags ettermiddag høsten 2022. «Det kan nok bli litt vanskelig å gjennomføre en forvaltningsrevisjon av dette temaet ...», forsøkte vi oss litt forsiktig.

Temaet hadde vært oppe i kontrollutvalget tidligere, og vi hadde allerede diskutert det litt internt, uten å finne åpenbare angrepsvinkler. «Åh, dere får det nok til, bare dere prøver», fikk vi til svar.

Gjengivelsen av dialogen er neppe nevneverdig presis, jeg var ikke der engang, men innholdsmessig er det omtrent sånn det var. Vi var usikre på hvordan vi skulle angripe et slikt tema, men kontrollutvalget var tydelig på at de ønsket en forvaltningsrevisjon av temaet.

Innretning

Etter litt fundering kom vi fram til at følgende to problemstillinger ville være både gjennomførbart og forhåpentligvis interessante:

- Arbeider Oslo kommune og kommunale virksomheter systematisk med å legge til rette for god ytringskultur?
- Opplever ansatte i Oslo kommune at det er god ytringskultur på arbeidsplassen?

Den første problemstillingen ble gjennomført som en ordinær forvaltningsrevisjon. Når det sagt, var ikke ytringskultur et helt ordinært tema for oss, og vi var spente på hvor undersøkelsen ville føre oss.

Den andre problemstillingen ble utformet ut fra det vi oppfattet var ett av kontrollutvalgets ønsker med undersøkelsen. Signalene var at alle kommunens ansatte skulle få anledning til å si fra om sin opplevelse av egen ytringsfrihet. De ansattes opplevelse av ytringsfrihet og ytringskultur på egen arbeidsplass var imidlertid ikke noe vi kunne gi en vurdering av, slik at denne problemstillingen ble gjennomført som en deskriptiv undersøkelse.

Revisjonskriterier

Ytringsfriheten er hjemlet i grunnlovens § 100, og det er av stor betydning for allmennheten at ansatte kan

uttrykke seg om kritiske forhold om egen arbeidsplass, og bruke sin kompetanse til å delta i samfunnsdebatten.

Undersøkelsen hadde tre revisjonskriterier:

- Byrådsavdeling for finans bør sørge for at det er tilstrekkelige føringer som legger grunnlag for en god ytringskultur.
- Virksomhetene skal legge til rette for en god ytringskultur.
- Eventuelle inngrep i ytringsfriheten til kommunens ansatte som ikke følger av formell lov, skal være vurdert av virksomheten.

I Oslo er det Byrådsavdeling for finans som er delegert det overordnede arbeidsgiveransvaret, noe som er bakgrunnen for at byrådsavdelingen nevnes eksplisitt i første revisjonskriterium.

Revisjonskriteriene var få og overordnede, noe som ikke var tilfeldig. Det var uklart hva som ville møte oss, og det kunne være flere ulike måter å legge til rette for en god ytringskultur.

Vi hadde imidlertid også utarbeidet kontrollpunkter som operasjonaliserte kriteriene. Kontrollpunktene inkluderte blant annet:

- Hvilke føringer har virksomheten gitt for å legge til rette for en god ytringskultur?
- Er føringene egnet til å legge til rette for en god ytringskultur?
- Hvordan jobber ledelsen i det daglige med å bidra til en god ytringskultur (utover ev. skriftlige føringer)?
- Hvordan kommuniseres de skriftlige føringene?
- Hvordan opplever de ansatte sin ytringskultur?

Kildene vi benyttet for å utlede kriteriene var relativt vanlige og inkluderte:

- Grunnloven
- Arbeidsmiljøloven

Ett tema som møtte oss i utledningen av revisjonskriteriene var lojalitetsplikten, og hvordan arbeidstakers lojalitetsplikt står opp mot Grunnlovens rett til å ytre seg.

- Føringer i kommunen som Instruks for virksomhetsstyring
- Lojalitetsplikten

Ett tema som møtte oss i utledningen av revisjonskriteriene var lojalitetsplikten, og hvordan arbeidstakers lojalitetsplikt står opp mot Grunnlovens rett til å ytre seg. I den forbindelse så vi blant annet til saker fra Sivilombudet. På bakgrunn av det la vi til grunn at dette måtte vurderes i hvert enkelt tilfelle, men at det trolig vil være stor takhøyde for ansatte i Oslo kommune å ytre seg offentlig. Denne tolkningen opplevde vi at Byrådsavdelingen for finans var enige i, og skapte i så måte lite uenighet.

Metode

Vi benyttet i hovedsak tre metoder:

- Dokumentgjennomgang
- Intervjuer
- Spørreundersøkelse

Dokumentgjennomgang

Vi startet med å innhente det mest åpenbare av dokumenter på området. Det vil si, vi visste jo egentlig ikke hva dette «åpenbare» var. En viss ide hadde vi, vi visste eksempelvis at kommunen sentralt hadde en Vær Åpen plakat og et rundskriv om ansattes ytringsfrihet, men hva de underliggende virksomhetene hadde av rutiner og retningslinjer eller annet som kunne si noe om hvordan virksomheten ønsket at ytringskulturen skulle være, visste vi ikke.

Det viste seg at begge virksomhetene vi undersøkte hadde retningslinjer på området, men mengden dokumentasjon i undersøkelsen var svært overkommelig. Dokumentgjennomgangen ble gjennomført på helt ordinær måte, så jeg går ikke inn på det her.

Spørreundersøkelse

For å svare på problemstillingen om de ansatte i Oslo kommune opplever at det er god ytringskultur på arbeidsplassen, bestemte vi oss for å sende ut en spørreundersøkelse til alle ansatte i Oslo kommune.

God kvalitet på spørreundersøkelser er på generelt grunnlag viktig, og blir ikke noe mindre viktig når den skal sendes ut til om lag 60 000 respondenter. Heldigvis for oss hadde noen allerede interessert seg for temaet.

Særlig FAFO hadde gjennomført spørreundersøkelser på området, og de sendte velvillig over spørreundersøkelser de hadde benyttet, og ga oss nyttige råd på veien. I tillegg hadde KS og Deloitte gjort et arbeid vi kunne hente inspirasjon fra. Vi hadde også kontakt med Trondheim kommunerevisjon som delte nyttige erfaringer fra en spørreundersøkelse på annet område, men som de hadde sendt ut til alle ansatte i Trondheim kommune.

Når det kom til utforming av spørsmålene var det et poeng at de skulle være forståelige for alle i kommunen, fra byråkrater med kontorjobb til helsefagarbeidere i hjemmetjenesten. Det var naturlig nok ikke lett, og om vi lyktes er ikke godt å si.

Mange av spørsmålene var hentet direkte eller sterkt inspirert fra FAFO, slik at mange av spørsmålene var testet ut tidligere. Vi fikk også hjelp fra Kommune-revisjonen i Trondheim, kontaktpersonene i de reviderte virksomhetene og det sentrale hovedverneombudet i Oslo til å være pilot på undersøkelsen. Alle kom med nyttige innspill som gjorde spørreundersøkelsen bedre, og til slutt var den nervepirrende dagen kommet da vi skulle sende spørreundersøkelsen til rundt 60 000 personer. I tekstboksen nedenfor kan du finne eksempler på påstander og spørsmål som vi hadde i spørreundersøkelsen.

Eksempler på påstander/spørsmål i spørreundersøkelsen:

- Jeg tør ikke si det jeg mener fordi jeg er redd for hva som kan skje (fryktkultur).
- Jeg opplever at jeg som ansatt i Oslo kommune kan si det jeg vil, så lenge det ikke er taushetsbelagt?
- Har du i løpet av de siste par årene hatt et ønske om å uttale deg offentlig mens du har vært ansatt i Oslo kommune, men ikke gjort det på grunn av disse begrensningene fra jobben?
- Kjenner du til om arbeidsplassen din har skriftlige eller muntlige retningslinjer for hva du kan uttale deg om offentlig som privatperson?

For å få informasjon om hvordan ytringskulturen var i de ulike virksomhetene i kommunen og ikke bare kommunen totalt sett, valgte vi å sende ut en Questback-undersøkelse per virksomhet, totalt i overkant av 50 stykker.

Neste skritt var å få inn flest mulig svar. En uke før undersøkelsen ble sendt ut hadde vi sendt e-post til alle virksomhetslederne med informasjon om undersøkelsen. Vedlagt var også et informasjonsskriv som vi ba om at ble tilgjengeliggjort i virksomheten.

Et par dager etter at undersøkelsen var sendt ut, sendte vi en e-post til alle virksomhetslederne og HR-ansvarlig i virksomheter med høy andel ikke-

kontorarbeidere med informasjon om undersøkelsen. Vedlagt e-posten var et informasjonsskriv om undersøkelsen der vi hadde lagt inn en QR-kode generert i Questback.

Vi ba virksomheten henge opp informasjonsskrivet på egnede steder, for eksempel i felles pauseareal. På den måten kunne de ansatte bruke egen telefon til å skanne QR-koden for å svare på undersøkelsen.

Videre sendte vi ut to påminnelser til de som ikke hadde besvart. Vi sendte også ut en e-post til alle virksomhetslederne etter en uke, der vi orienterte om svarprosenten i virksomheten så langt.

Det var 21,7 prosent som fullførte undersøkelsen. Så er spørsmålet om dette var en bra, ok eller dårlig svarprosent? Det som er sikkert var at vi håpet på minst 30 prosent, og vi var derfor litt skuffet.

Det var stor variasjon mellom virksomhetene der virksomheten med lavest svarprosent hadde 8,2 prosent, mens de som var flinkest til å svare var Vann- og avløpsetaten med svarprosent på pene 85,5. Ikke overraskende var det virksomheter med mye kontorarbeid som gjennomgående hadde høyest svarprosent.

Det var 21,7 prosent som fullførte undersøkelsen.

Intervjuer

Vi gjennomførte totalt 13 intervjuer med ledere, tillitsvalgte og verneombud. Lederne ble intervjuet for å få informasjon om hvordan de arbeidet for å legge til rette for god ytringskultur. De tillitsvalgte og verneombudene ble intervjuet for å få informasjon om de ansatte opplevde at det var god ytringskultur på arbeidsplassen.

På dette tidspunktet hadde vi begynt å få inn resultater fra spørreundersøkelsen og hadde gjennomført dokumentgjennomgangen, slik at vi hadde en oppfatning om status på området før intervjuene.

Ytringskultur og ansattes ytringsfrihet er trolig et tema som mange ansatte og ledere ikke tenker på daglig. Vi opplevde, trolig som en følge av dette, at intervjuene fikk et større preg av samtaler der intervjuobjektet reflekterte underveis. Både om ytringskulturen i egen virksomhet og hva som kunne være årsakene til at svarene i spørreundersøkelsen var som de var.

Hva fant vi?

I rapportens hovedbudskap trakk vi fram at Byrådsavdeling for finans hadde utarbeidet overordnede føringer på områder som dekket og operasjonaliserte byråds føringer på en tilfredsstillende måte.

De to undersøkte virksomhetene hadde imidlertid ikke jobbet tilstrekkelig systematisk for å legge til rette for en god ytringskultur. Det var vårt inntrykk at

virksomhetslederne i all hovedsak hadde som utgangspunkt at virksomhetene skulle ha en åpen organisasjon og kultur. Vi stilte imidlertid spørsmål ved om dette i tilstrekkelig grad hadde blitt kommunisert ut i organisasjonen, siden et betydelig antall ansatte mente jobben la begrensninger for hva de kunne ytre seg om.

Videre hadde begge virksomheter prosedyrer eller retningslinjer som framsto som innskrenkende for ansattes ytringsfrihet, uten at dette var begrunnet. Det kan medføre at problemområder ikke blir kjent, verken for offentligheten eller for bydelen.

Hvis du vil lese mer om resultatene fra undersøkelsen ligger Rapport 12/2024 Ytringskultur i Oslo kommune tilgjengelig på Oslo kommunes hjemmesider.

Revisjon eller revolusjon?

Tittelen på artikkelen fikk jeg tildelt fra NKRF i forbindelse med at jeg holdt presentasjon av undersøkelsen på NKRFs fagkonferanse 2024 i Kristiansand. En artig tittel og som skapte litt refleksjon, hvert fall hos undertegnede.

Selv synes jeg det sitter langt inne å kalle undersøkelsen en revolusjon, men det er et par argumenter for at den har potensial til å skape større endring enn andre forvaltningsrevisjoner.

Jeg tror dette kan ha vært en undersøkelse som i større grad skaper refleksjon ute i virksomhetene underveis i undersøkelsen, siden dette trolig er noe verken ledere eller ansatte tenker over i det daglige. Det at vi sendte spørreundersøkelsen til alle kommunens ansatte kan potensielt ha bidratt til å skape samtaler og diskusjoner ute i virksomhetene om hva de ansatte kan ytre seg om og ikke.

Ytringskultur er et tema som alle virksomheter bør ha et forhold til. Jeg tror det er flere virksomheter i Oslo kommune som ville fått omtrent likelydende konklusjoner som de vi valgte ut. Det betyr i så fall at det er flere virksomheter i Oslo kommune som kan lære av rapporten og forbedre egen praksis.

I den forbindelse kjenner vi til at sentralt hovedverneombud i Oslo har sendt undersøkelsen til alle hovedverneombudene i virksomhetene i Oslo kommune. Han viste i oversendelsen til at undersøkelsen hadde interessante funn, tanker og meninger rundt ytringer, og anbefalte verneombudene å foreslå en egen sak i møte i arbeidsmiljøutvalget om hvordan ytringskulturen i egen virksomhet er.

Uavhengig av om det var revisjon eller revolusjon var det en morsom undersøkelse å jobbe med, og dersom du ønsker å høre mer om våre erfaringer er det bare hyggelig om du tar kontakt! ●

Terje Grønli er samfunnsøkonom og jobber med forvaltningsrevisjon i Kommunerevisjonen i Oslo. Han har tidligere jobbet med forvaltningsrevisjon i Riksrevisjonen og i Direktoratet for økonomistyring, der han jobbet med samfunnsøkonomiske analyser og gevinstrealisering. (terje.gronli@krv.oslo.kommune.no)

Foto: TI Norge



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

Kontroll og revisjon mot velferdskriminalitet

– Vi har hatt sorte svaner i mange år, sa programskaper Hilde Sandvik fra populære «Norsken, svensken og dansken» da hun nylig åpnet Norsk Økrimforenings årskonferanse om økonomisk kriminalitet.

Flere enn 300 medarbeidere fra en rekke offentlige etater og private virksomheter var samlet til to-dagers konferanse i Drammen i slutten av september. De fikk høre siste nytt om velferdskriminalitet, infiltrasjon og kriminelle nettverk som utnytter velferdsstatens tillitsbaserte ordninger.

Nordisk velferdsmodell under press

Hilde Sandvik siktet til TV-dokumentaren «Den sorte svane» som vakte stor oppmerksomhet på forsommeren. Hun manet til fellesnordisk innsats – «en nordisk revolusjon» for å bekjempe en kriminalitet som påfører enkeltmennesker, det offentlige og samfunnet tap og omkostninger i milliardklassen.

Kriminaliteten kan true selve den skandinaviske velferdsstatsmodellen. Sandvik fikk følge av en rad eksperter som forklarte hvilke metoder og smutthull de kriminelle utnytter og hva som kreves av innsats.

Kommunesektoren utsatt

Det var få deltakere fra kommunesektoren på konferansen. La oss håpe det ikke gjenspeiler kommunenes interesse for å lære om trusselbildet og hente inspirasjon til å forebygge. For det er liten tvil om at norske kommuner og fylkeskommuner forvalter ordninger og myndighet som det kan være lukrativt å stjele fra og misbruke. Kriminelle aktører med kapasitet, kunnskap og medhjelpere på innsiden kan tappe fellesskapet for store verdier.

I Sverige er velferdskriminalitet satt ettertrykkelig på dagsordenen. Den svenske regjeringen lanserte i sommer en nasjonal handlingsplan mot korrupsjon. Det

er lagt fram en rekke rapporter og analyser som beskriver trusselbildet og identifiserer forbedringsområder. Den svenske kunnskapen har overføringsverdi til Norge.

Ny kunnskap om risiko i kommunene

Kriminelle aktører har fått oppdrag som utgjør mer enn ni prosent av verdien i det samlede offentlige oppdragsmarkedet i Norge i perioden 2015-2020, ifølge Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter (NTAES).

Europol lanserte i april 2024 en rapport som viste at 71 prosent av de internasjonale, organiserte kriminelle nettverkene i Europa benytter korrupsjon som metode, også for å få innpass på de offentlige oppdragsmarkedene. Skandinavia er ikke unntatt.

I rapporten «Den sårbare staten» (2023) analyseres særlig den kommunale risikoen i Sverige. Store deler av velferdsstatens ressurser forvaltes av selvstyrte kommuner, mens revisjons- og kontrollsystemene til dels er begrensede. Dermed åpnes rommet for korrupsjon, misbruk og påvirkning. Kriminelle aktører har fått innpass på det offentlige oppdragsmarkedet i Sverige og gjennomfører bl.a. hvitvasking og grov utnyttelse av arbeidskraft via legale virksomheter og offentlige kontrakter. Omsorgstjenester og skoler er blitt utnyttet på denne måten.

Vold og trusler er de mest synlige formene for påvirkning, men mer subtile former for press er også vanlig, som tilgang til informasjon eller å påvirke beslutninger via sosiale nettverk. I tillegg er korrupsjon et problem som foregår skjult og dermed er vanskelig å oppdage.

Kriminelle kan også infiltrere offentlige etater gjennom insidere som gir tilgang til sensitiv informasjon eller manipulerer beslutninger.

Hva kan revisjonen bidra med?

I juni i år la Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) fram en rapport om revisjonens rolle i arbeidet for å motvirke velferdskriminalitet. Rapporten baserer seg på en gjennomgang av 93 revisjonsrapporter (2021-2023)

Kriminelle aktører med kapasitet, kunnskap og medhjelpere på innsiden kan tappe fellesskapet for store verdier.

og inneholdt en analyse av kommuner og regioners tiltak for å hindre, oppdage og bekjempe velferds-kriminalitet og korrupsjon.

Rapporten konkluderte med at revisjonen spiller en viktig rolle i arbeidet med å hindre velferds-kriminalitet, men at det er behov for mer omfattende granskninger og bedre kontrollrutiner.

Rapporten anbefalte også mer systematiske risiko-analyser som grunnlag for forebyggende tiltak og et tettere samarbeid mellom kommunene, statlige organer og private aktører.

Kommunenes kontroll- og revisjonsmiljøer i Norge har her en viktig oppgave å kaste seg over, «på vakt for fellesskapets verdier». ●

Øvrige kronikører:



Bidragstyttere fra KS
Kommunesektorens organisasjon



Karl Eirik Schjøtt-Pedersen
Riksrevisor



Agnar Kaarbø, politisk redaktør
i Kommunal Rapport



Karen Kvalevåg, administrerende
direktør i Revisorforeningen

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
6. – 7. nov.	NKRFs Lederkonferanse 2024	Lillestrøm
12. – 13. nov.	Fagtreff for regnskapsrevisorer 2024	Gardermoen
19. – 20. nov.	Finans- og gjeldsforvaltning i kommuner og fylkeskommuner	Digitalt
27. nov.	Offentleglova Nyhet!	Digitalt
27. – 28. nov.	A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	Gardermoen
5. des.	Revisjon og kontroll av kommunale investeringsprosjekter	Digitalt
9. des.	Kommuneloven Nyhet!	Digitalt
12. des.	Habilitet Nyhet!	Digitalt
14. – 16. jan.	Revisjon av årsregnskapet	Digitalt
29. – 30. jan.	NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2025	Gardermoen
Når	Hva	
eKurs	Intro - nyansatte Nyhet!	
eKurs	Kommuneregnskapet på 90 minutter Nyhet!	
eKurs	Intro – revisjonskriterier Nyhet!	
eKurs	Intro – juridisk metode Nyhet!	
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	Pensjon – en innføring	
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



Av **Ina Helen Pedersen**, leder av kontrollutvalget i Trøndelag fylkeskommune

Trygghet, tillit og kontroll – ny som kontrollutvalgsleder

Jeg har tenkt en del i det siste på hva det betyr å være leder og medlem av et kontrollutvalg. Selv fikk jeg tillit til å lede kontrollutvalget i Trøndelag fylkeskommune etter valget i 2023.

Jeg må innrømme at det ikke var den posisjonen jeg så for meg da vi gikk inn i valgkamp med mål om å danne et flertall i fylkestinget. Men når det er sagt, så kjenner jeg på en stolthet over å kunne si at «Hei. Jeg er leder i kontrollutvalget i Trøndelag fylkeskommune». Jeg bærer tittelen med rak rygg.

Trøndelag fylke er Norges tredje største i areal, og samtidig Norges femte største i antall innbyggere. Det er en stor organisasjon med ansvar for 32 videregående skoler, 22.000 elever og 5.000 læringer. Som fylkeskommune har vi ansvar for 6.400 km med fylkesveg, kollektivtrafikk i storbyen og på bygda, folkehelse, tannhelse og med flere tusen ansatte til stede i hele Trøndelag, er fylkeskommunen en viktig regional samfunnsutvikler. Fylkeskommunen har også mange eierskap i selskaper som yter tjenester og oppdrag i vår region.

Som kontrollutvalg har vi en stor oppgave i å føre løpende kontroll med fylkeskommunens virksomhet. Fylkestinget er vår oppdragsgiver, og det er viktig for vår troverdighet og tillit at vi følger opp føringer og signaler fra fylkestinget.

Samtidig vil integriteten til utvalget bli styrket når vi tar opp saker på eget initiativ, gjør fylkestinget oppmerksom på feil i vedtak og tar tak om vi oppdager noe som kan være feil, ulovlig eller har en uheldig praksis. Kontrollutvalgets uavhengighet er en grunnpilar for kontrollarbeidet, og et prinsipp vi setter høyt i vårt kontrollarbeid.

Som forholdsvis fersk i rollen, er det spesielt tre ting jeg har tenkt på i oppstarten av denne perioden, og som jeg gjerne reflekterer over sammen med dere som leser fagbladet vårt.

Jobbe for å finne en trygghet i utvalget

Det har ikke rykket automatisk i ryggmargsrefleksen min tidligere når jeg har hørt ord som risiko- og vesentlighetsanalyse, forvaltningsrevisjon, eierskapskontroll, kontrollperspektiv, forenkla etterlevelseskontroll, påse-ansvar osv. Det er på mange måter et nytt språk å forholde seg til som medlem i et kontrollutvalg, og en ny måte å tenke på, skrive på og snakke på.

Kontrollutvalgets uavhengighet er en grunnpilar for kontrollarbeidet, og et prinsipp vi setter høyt i vårt kontrollarbeid.

Vi er vel skrudd sammen slik som mennesker at når vi møter på noe nytt, så henger vi det på kjente knagger. Som helt fersk i kontrollutvalgssammenheng, opplevdes det litt som å bli sendt ut i en fotballkamp uten gode nok begrep om reglene for spillet.

For meg har det personlig vært veldig motiverende å ta fatt på denne oppgaven med den bakgrunnskunnskapen som jeg har. Ingenting er så givende som å lære seg noe nytt. Å støtte meg på de andre i utvalget, på sekretariatet og snakke med folk som har erfaringer, har gjort meg tryggere og utvidet både begrepsforståelse og rolleforståelse.

Vi søker alltid å være trygg i det vi holder på med, så å bruke tid på å sette seg godt inn i kontrollarbeidet, er vel verdt investeringen. Vi har et bredt og viktig mandat, og det er viktig at vi etablerer en trygghet i utvalget som gjør at vi kan møte og løse oppgavene vi er satt til, på best mulig måte.

I vårt utvalg har vi en holdning om at de såkalte dumme spørsmålene er velkomne, og at vi heller spør en gang for mye enn at vi sitter inne med spørsmål og undringer. Med ulike erfaringer og bakgrunn, har vi også ulik kunnskap og ulike kvaliteter. Det er viktig at vi spiller på hverandres styrker i utvalget. Være nysgjerrig, tørre å stille de kritiske og gode spørsmålene, være til stede og ta plass.

Relasjoner og tillit

Tillit for meg i kontrollarbeidet handler i stor grad om relasjoner. Vi jobber ofte best med folk vi har en relasjon til. Jeg kommer derfor til å bruke tid på å bli kjent med mine kollegaer i kontrollutvalget.



KONTROLLUTVALG

Det er også derfor vi prioriterer å ha hele utvalget med på kurs og konferanser, og motivere til å delta på skoleringer sammen. Da kan vi diskutere felles inntrykk, i stedet for at en av oss, skal forsøke å overføre inspirasjonen vi tar med oss i neste utvalgsmøte.

Det er ikke bare mine kollegaer i utvalget jeg skal skape en relasjon til. Å være en del av kontrollutvalget, setter oss i en helt ny rolle i det politiske systemet.

Sekretariatet blir en viktig støttespiller for oss. Jeg er så langt veldig imponert over den oversikten og kunnskapen de har, og er trygg på at vi blir fulgt opp på en veldig god måte, med god faglig støtte.

Det at vi er satt til å forvalte egenkontrollen, krever at vi jobber med relasjonene til hele organisasjonen. Det er mye formell kommunikasjon, og det skal det også være, men det er likevel viktig for meg at folk blir kjent med meg og utvalget, at de vet at vi er her for å bidra til læring og forbedring, og at vi skal spille på lag med hele organisasjonen.

Mitt utgangspunkt er at tillit mellom aktørene i kontrollarbeidet, også skaper trygghet og tillit hos befolkningen. Klarer vi å opparbeide trygghet og tillit, både mellom oss i utvalget og mellom utvalget og organisasjonen og aktørene ellers, blir vi best mulig rustet til å utøve kontrollarbeidet.

Uten trygghet og tillit, lite kontroll

En felles plattform, et felles utgangspunkt i at kontrollarbeidet er viktig, gjør at vi skaper tillit og legitimitet for det vi holder på med.

Vi tar ikke politiske omkamper i utvalget. Vi går ikke ut fra at ting blir gjort feil eller ulovlig. Men når vi avdekker risiko for at ting kan gå galt, så er det vår jobb å sørge for at det blir fulgt opp, at organisasjonen lærer av det og forbedrer måten det jobbes på.

Kort sagt, vi er til for å sikre innbyggerne våre gode tjenester. Det er en stor oppgave, men med god egenkontroll, gode systemer for oppfølging og godt samspill mellom aktørene i organisasjonen, så er jeg sikker på at vi står rustet for å gjennomføre den oppgaven.

Jeg er motivert. Som kontrollutvalg er vi på vakt for felleskapets verdier. Det er en viktig oppgave!

Jeg ønsker oss ei god vakt denne perioden, og lykke til. ●

Ina Helen Pedersen er fylkestingsrepresentant og leder i kontrollutvalget i Trøndelag fylkeskommune. Ina er også aktiv lokalpolitiker i hjemmkommunen Levanger. Hun er utdannet lærer.



HVA SKJER?

Register over reelle rettighetshavere er åpnet

Det nye registeret vil gi samfunnet viktig informasjon om hvem som står bak virksomheter i Norge, og på den måten bidra til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Registeret over reelle rettighetshavere skal gi oversikt over opplysninger om eierforhold og kontroll over virksomheter som driver aktivitet i Norge. Virksomheter kan nå legge inn sine opplysninger om reelle rettighetshavere.

Ved å identifisere de reelle rettighetshaverne i en virksomhet, vil offentlige myndigheter, rapporteringspliktige og andre aktører med tilgang til registeret få informasjon om hvem som egentlig står bak virksomheten. Målet er at større åpenhet skal motvirke misbruk av virksomheter til økonomisk kriminalitet. Dette vil også være med på å gi det seriøse næringslivet rettferdige konkurransevilkår, og være et nyttig virkemiddel i utøvelsen av myndighetskontroll over næringslivet.

Selskaper og andre juridiske enheter kan registrere opplysninger i det nye registeret fra 1. oktober, både via et skjema i Altinn og maskinell innrapportering. Plikten til å registrere trer samtidig i kraft. Virksomheter som ikke oppfyller rapporteringsplikten, innen 31. juli 2025, risikerer å få tvangsmulkt.

Ved åpningen av registeret vil det ikke ligge informasjon som er klar til å hentes ut. Det skjer først når virksom-

heter legger inn sine reelle rettighetshavere. Etter hvert som virksomheter oppfyller registreringsplikten, og senest innen 31. juli neste år, vil registeret bli en viktig kilde til informasjon om eierskap.

De som vil få tilgang til opplysningene i registeret er offentlige myndigheter, rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven, media, sivilsamfunnsorganisasjoner som jobber med økonomisk kriminalitet, og høyere utdanningsinstitusjoner.

Loven gir departementet vid hjemmel til å regulere innsyn, slik at det ved behov skal kunne utvides eller innskrenkes hvem som får innsyn. ●



Les mer om Registeret over reelle rettighetshavere på Brønnøysundregistrenes nettsider: brreg.no/reelle-rettighetshavere/



Av advokatfullmektig **Sofie Thorbjørnsen** og advokat **Gaute Corneliussen** i Advokatfirmaet PwC

Momskompensasjon for helse og omsorgsboliger - særlig om rus- og psykiatriboliger

En kommune vil som utgangspunkt ha rett til merverdiavgifts-kompensasjon for alle anskaffelser som er til bruk i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet.

Kommuner og fylkeskommuner er omfattet av kompensasjonsloven jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven (lov 12. desember 2003 nr. 108, kompl.) § 2 a.

1. Innledning

En kommune vil derfor som utgangspunkt ha rett til MVA-kompensasjon for alle anskaffelser som er til bruk i kommunens kompensasjonsberettigede virksomhet, jf. kompl. § 4 første ledd.

Etter samme prinsipp som avgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-11 for fast eiendom, følger det av kompl. § 4 andre ledd nr. 3 at det ikke ytes kompensasjon for anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for utleie.

“Unntaket fra unntaket” følger av kompl. § 4 tredje ledd, hvor det fremgår at kompensasjon likevel ytes for anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål. Nærmere om hva som menes med slike boliger fremgår av forskrift om merverdiavgiftskompensasjon til kommuner mv. (kompensasjonsforskriften) § 7:

“Som bolig med helseformål eller sosialt formål etter lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 4 tredje ledd anses boliger særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål, herunder boliger utformet etter Husbankens tilskuddsordning for omsorgsboliger.

Boliger som selges eller leies ut til andre enn beboerne anses ikke som boliger med helseformål eller sosiale formål. Det samme gjelder fellesanlegg i tilknytning til slike boliger. Det ytes likevel kompensasjon for utleie av personalbase når den er til bruk i kommunens heldøgns helse- og omsorgstjenester.”

Det kan ut fra ordlyden i lov og forskrift, forarbeider og rettspraksis utledes til vilkår som må være oppfylt for at kommunen skal være berettiget til kompensasjon for merverdiavgift:

1. Boligene må være særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål.
2. Boligene må leies ut til og benyttes av beboere som på grunn av en funksjonsnedsettelse har behov for en særskilt tilrettelagt bolig.

Kommunen må ved fremsettelse av kompensasjonskravet kunne dokumentere at vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon er oppfylt, jf. kompl. § 12. Regelen i kompl. § 12 har vært tolket og praktisert som et krav om at tildelingsvedtak for boligen kompensasjonskravet knytter seg til, må oppbevares i regnskapet og kunne fremlegges for Skatteetaten ved en kontroll.

Kommunen må ved fremsettelse av kompensasjonskravet kunne dokumentere at vilkårene for merverdiavgiftskompensasjon er oppfylt, jf. kompl. § 12.

Det fremgår videre av Merverdiavgiftshåndboken 20. utg. 2024 side 1068 at:

«Selve tildelingsvedtaket på boligen (og i tillegg eventuelt vedtak om hvilke typer tjenester beboer mottar i hjemmet dersom ikke boligen i seg selv er særskilt fysisk innrettet, men bare særskilt tilrettelagt i form av samlokalisering med sykehjem o.l. hvorfra det ytes hjemmehjelpstjenester) må være formulert slik at man kan ta stilling til om kriteriene som ligger i særskilt tilrettelagt er oppfylt. Beslutningsgrunnlaget/konklusjonen av behovsprøvingen må fremgå tydelig enten i selve tildelingsvedtaket eller i eget vedlegg tilhørende

tildelingsvedtaket (i kortform, avgiftsmyndighetene skal ikke måtte vurdere journaler o.l. for å kunne ta stilling til retten til kompensasjon for en bolig ved kontroll)»

Utgangspunktet om at tildelingsvedtakene må kunne fremlegges har vært strengt praktisert av Skatteetaten, men dette nyanseres noe i Finansdepartementets brev 13. oktober 2021, hvor det uttales:

«Departementet mener videre at det ikke er avgjørende om den nødvendige informasjonen fremkommer i form av kopier av tildelingsvedtakene eller på en annen måte, for eksempel i en skriftlig oppstilling som sammenstiller opplysningene fra tildelingsvedtakene. Vi understreker at en slik oppstilling må være utstedt av kommunen, og at oversikten må gi de opplysningene revisor trenger for å kunne kontrollere og attestere grunnlaget for kompensasjonskravet, jf. omtalen ovenfor. Det innebærer at oppstillingen må gi virksomheten en bekreftelse av hvert enkelt tildelingsvedtak, og at denne bekreftelsen inneholder de samme opplysningene som et vedtak som er sladdet».

Dette synspunktet følges opp i Skattedirektoratets uttalelse 8. april 2022. I uttalelsen utdypes det nærmere hva som bør fremgå av slik dokumentasjon, herunder vedtakets hjemmel, beskrivelse av tjenester og omfang, vedtaksperiode og bruker/klientinformasjon (f.eks. et klientnummer).

Det er imidlertid grunn til å merke seg at de to nevnte uttalelsene begge knytter seg til dokumentasjonskravet for private virksomheter som utfører lovpålagte tjenester og som omfattes av kompensasjonsloven etter kompl. § 2 første ledd bokstav c.

Dokumentasjonskravet vil i praksis være strengere for private kompensasjonssubjekter enn for kommuner, ettersom disse til forskjell fra kommunene, må dokumentere at det ytes lovpålagte helse- eller sosiale tjenester, ofte i form av heldøgns omsorgstjenester.

2. Hva menes med særskilt tilrettelagt bolig?

Skattedirektoratet har uttalt at en bolig er særskilt tilrettelagt når den er utformet for brukere som har behov for en bolig med livsløpsstandard eller når boligen er tilpasset hjemmebasert omsorg og har spesialinnredede bad og toalett, seng, brede dører, ingen terskler mv. I tillegg kan den særskilte tilretteleggingen bestå av andre forhold, f.eks. nærhet til personalbase, vaktjeneste el.

Når det gjelder rus- og psykiatriboliger oppstår det særlig spørsmål om nærheten til personalbolig, vaktjeneste mv. kan innebære at boligen anses som "særskilt tilrettelagt".

Det fremgår av Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 2. mars 2004 at:

"Den særskilte tilrettelegging kan også bestå i andre forhold, eksempelvis gjennom tilknyttet vaktjeneste eller særlig avstandsmessig nærhet til et lovpålagt pleie- eller servicetilbud."

Når det gjelder rus- og psykiatriboliger oppstår det særlig spørsmål om nærheten til personalbolig, vaktjeneste mv. kan innebære at boligen anses som "særskilt tilrettelagt".

Dette synspunktet er fulgt opp i Finansdepartementets uttalelser i Prop. 1 LS (2016-2017) punkt 9.3.5. Det uttales i forarbeidene at en særskilt tilrettelegging kan bestå i en tilknyttet vaktjeneste, ved at det i boligkomplekset er personalbase for omsorgspersonell eller nærhet og tilgang til personell som kan yte hjemmebaserte helse- og omsorgstjenester. Dette innebærer at en bolig i prinsippet kan anses som særskilt tilrettelagt til tross for at boligen i seg selv ikke er fysisk tilrettelagt med hjelpemidler eller lignende.

Det er verdt å merke seg at det ikke – slik den første uttalelsen fra Finansdepartementet kan gi inntrykk av, kan oppstilles et krav om at kommunen må yte lovpålagte helse- og omsorgstjenester, jf. Skattedirektoratets uttalelse 13. januar 2012 (USKD-2012-57).

Finansdepartementet har også i etterfølgende omtale av forvaltningspraksis knyttet til kompensasjonsforskriften § 7 utelatt ordet «lovpålagt», jf. Prop. 1 LS (2016-2017) punkt 9.3.5 og Prop. 1 LS (2017-2018) punkt 38.2. Dette tilsier at det ikke kan gjelde et krav om nærhet til *døgnbemannet* personalbase for kommunale boliger.

Problemstillingen kommer på spissen for ulike typer rus- og psykiatriboliger (disse kategoriseres og benevnes ulikt i kommunene). Typisk for slike boliger er at de kan fremstå som relativt normale boenheter, men hvor tilretteleggingen består i at beboer mottar en eller flere typer oppfølgingstjenester i boligen, og at boligen enten ligger i nærheten av en personalbase eller er tilknyttet et ambulerende tjenesteapparat som yter hjemmebaserte helse- og omsorgstjenester.

Skatteetaten har i flere vedtak nektet kompensasjon for denne typen boliger, med begrunnelsen at disse ikke kan anses som særskilt tilrettelagt for helse- eller sosialformål. Det har i den forbindelse vært vist til at hensynet bak kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridninger i utleiemarkedet.

Det er riktig at en eventuell kompensasjonsrett for ikke-tilrettelagte kommunale boliger vil medføre en konkurranseulempe for private utleiere i boligmarkedet. Realiteten er imidlertid at den aktuelle beboergruppen ikke har noen reell mulighet til å skaffe seg bolig i det private leiemarkedet. Vår oppfatning er at flere av kommunenes rus- og psykiatriboliger har en slik karakter, beliggenhet og tilrettelegging at de i praksis ikke er i konkurranse med private utleiere.

Typisk for beboerne i denne typen boliger er at de har et funksjonsnivå som gjør at de i utgangspunktet oppfyller vilkårene for heldøgns bemannede bofellesskap eller opphold i institusjon. Dette kan imidlertid ikke pålegges brukere som ikke ønsker det. Alternativet for disse er en bolig som er tilrettelagt for andre typer oppfølging fra kommunens tjenesteapparat. Hensynet til rehabiliteringen nødvendiggjør en bolig som er lokalisert slik at kommunens faste personell har nærhet og tilgang til boligen, ettersom oppfølging i boligen fortsatt står helt sentralt for at beboerne skal kunne bo i egen bolig.

Etter vår vurdering bør derfor denne typen boliger anses som særskilt tilrettelagte, men her synes skattemyndighetene å være av en annen oppfatning.

Vår oppfatning er at flere av kommunenes rus- og psykiatrilidelseboliger har en slik karakter, beliggenhet og tilrettelegging at de i praksis ikke er i konkurranse med private utleiere.

3. Boligene må benyttes av brukere som på grunn av en funksjonsnedsettelse har behov for en særskilt tilrettelagt bolig

Det fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) side 150 og 156 at det er utleie av særskilt tilrettelagte boliger for personer med funksjonsnedsettelser som er omfattet av kompensasjonsordningen. Finansdepartementet har presisert at også psykiske og kognitive funksjonsnedsettelser vil kunne omfattes, jf. Prop. 1 LS (2017-2018) punkt 38.2.

Skatteetaten har i flere saker hevdet at rus- og psykiatrilidelser ikke er funksjonsnedsettelser som kan omfattes av regelverket. Vi er kjent med at Skattedirektoratet i et nylig vedtak har uttalt at det i prinsippet er uten betydning for vurderingen av vilkårene for kompensasjon hvorvidt en funksjonsnedsettelse skyldes psykiske, fysiske eller kognitive vansker, ettersom alle typer funksjonsnedsettelser er omfattet.

Det må derfor anses som avklart at rus- og psykiatrilidelser kan anses som en funksjonsnedsettelse, og at boliger særskilt tilrettelagt for dette formålet etter forholdene kan være kompensasjonsberettiget.

Det er viktig å merke seg at skattemyndighetene oppstiller svært strenge krav til sannsynliggjøring og dokumentasjon, med utgangspunkt i dokumentasjonskravet i kompl. § 12. Kommunen må kunne fremlegge dokumentasjon (tildelingsvedtak mv.) som viser at det er foretatt en behovsvurdering hvor man har kommet til at brukeren på grunn av sin funksjonsnedsettelse, har behov for en slik bolig.

Et annet spørsmål er hvorvidt skattekontoret i kraft av dokumentasjonskravet skal foreta en vurdering av

kommunens behovsprøving for beboere, i tilknytning til gjennomgangen av tildelingsvedtakene. Enkelte vedtak vi har sett gir inntrykk av at Skatteetaten i stedet for å kontrollere om dokumentasjon foreligger, har foretatt en vurdering av hvorvidt behovet for bolig er til stede.

Vi mener imidlertid at Skatteetatens kompetanse begrenser seg til å kontrollere om det rent faktisk foreligger dokumentasjon for kompensasjonskravet, herunder om boligene brukes til kompensasjonsberettiget formål. Dokumentasjonsreglene gir ikke skattekontoret anledning til å foreta en nærmere vurdering av innholdet i denne dokumentasjonen.

4. Avslutning

Ut fra skattemyndighetenes uttalelser det siste året mener vi at det må kunne legges til grunn at rus- og psykiatrilidelser kan anses som en funksjonsnedsettelse, og at boliger som er særskilt tilrettelagt for dette formålet kan være kompensasjonsberettiget. Det er fortsatt uklart hvorvidt nærhet til personalbase/vakt-tjeneste el. kan innebære at boligen anses som særskilt tilrettelagt, når denne nærheten ikke er umiddelbar.

Det er svært viktig at kommuner som krever MVA-kompensasjon for utleie av særskilt tilrettelagte boliger, etablerer gode rutiner for å ivareta de strenge dokumentasjonskravene som skattemyndighetene oppstiller. Dette gjelder særlig kravene tilknyttet tildelingsvedtakene og innholdet i disse. ●

Det må derfor anses som avklart at rus- og psykiatrilidelser kan anses som en funksjonsnedsettelse, og at boliger særskilt tilrettelagt for dette formålet etter forholdene kan være kompensasjonsberettiget.

Sofie Thorbjørnsen er advokatfullmektig i Advokatfirmaet PwC hvor hun har jobbet siden januar 2022. Hun fullførte sin master i rettsvitenskap ved Universitetet i Aarhus, med særlig fokus på statsstøtteregelverket i EU i den avsluttende masteroppgaven. Sofie har særlig spesialkompetanse innen merverdiavgiftsrett og kompensasjonsrett knyttet til statsstøtteregelverket, og jobber hovedsakelig med avgiftsrettslig bistand overfor næringsdrivende og offentlige organer.

Gaute Corneliussen har arbeidet som advokat i PwC siden 2008. Han har også lang erfaring fra arbeid i Skatteetaten, og har opparbeidet seg bred og allsidig kompetanse innenfor skatt og merverdiavgift. Gaute har spesialkompetanse innenfor merverdiavgiftslovgivningen og arbeider hovedsakelig med avgiftsrådgivning og avgiftsrettslig bistand overfor næringsdrivende.



Av daglig leder **Linn Therese Bekken** og oppdragsansvarlig revisor **Ingebjørg Nordby Vibeto** i Vestfold og Telemark revisjon IKS

Erfaringer med forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen

Vestfold og Telemark revisjon IKS har gjennomført forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen for våre kommuner/fylkeskommuner i perioden 2019-2023. I denne artikkelen beskrives noen erfaringer selskapet har med kontrollen så langt.

Revisors oppgave med forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningene (FEK) kom inn i kommuneloven av 2018 (koml.), og skulle utføres første gang for regnskapsåret 2019.

1. Innledning

Kommuneloven § 24-9 *Forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen* gir revisor følgende oppgaver:

- Regnskapsrevisor skal se etter om kommunens eller fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak.
- Revisor skal basere oppgaven på en risiko- og vesentlighetsvurdering, som skal legges fram for kontrollutvalget.
- Revisor skal innhente tilstrekkelig informasjon til å vurdere om det foreligger brudd på lover, forskrifter eller vedtak, der bruddet er av vesentlig betydning for økonomiforvaltningen.
- Revisor skal senest 30. juni avgi en skriftlig uttalelse til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren, om resultatet av kontrollen.

Det er utarbeidet en egen revisjonsstandard for denne revisjonsoppgaven, *RSK 301 Forenklet etter-*

levelsesk kontroll med økonomiforvaltningen. Standarden beskriver god kommunal revisjonsskikk på området, og gir revisor veiledning til hvordan en skal gjennomføre denne kontrollen.

Vestfold og Telemark revisjon IKS har gjennomført forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen for våre kommuner/fylkeskommuner i perioden 2019-2023, og vil med denne artikkelen beskrive noen erfaringer vi har med kontrollen så langt.

2. Planlegging

Det er viktig å skille mellom forvaltningsrevisjon og FEK. FEK skal ikke omfatte vurderinger av produktivitet, kostnadseffektivitet, kvalitet, måloppnåelse eller virkninger. FEK skal gjennomføres med en begrenset ressursbruk. Kriteriene for FEK må være objektive, og forankret i lov, forskrift, kommunens egne reglement etc.

Revisor skal identifisere områder i økonomiforvaltningen der det er størst behov for at bestemmelser og vedtak følges, og vurdere hvilke konsekvenser brudd på bestemmelser og vedtak kan få, jf. RSK 301 pkt. 7.

Revisor skal utføre risikovurdering for hver enkelt kommune. Tabellen under er et eksempel på hvordan en slik risikovurderingsmatrise kan se ut.

Områder som vurderes kontrollert	Risiko for avvik	Vesentlighet (beløpsmessig)
Offentlige anskaffelser	Middels	Høy
Finansforvaltning	Middels	Høy
Justeringsregler (mva/-komp)	Middels	Middels
Selvkost	Middels	Middels
Kontraktsoppfølging	Middels	Middels
Beregning av tilskudd til private barnehager	Lav	Middels
Offentlig støtte	Middels	Lav
Pasientmidler	Middels	Lav

Tabell 1 - Risikovurdering FEK

RSK 301 punkt A13 viser til at revisor skal foreta en vurdering ut fra sin kunnskap om rutiner og internkontroll i den aktuelle kommunen.

RSK 301 punkt A13 viser til at revisor skal foreta en vurdering ut fra sin kunnskap om rutiner og internkontroll i den aktuelle kommunen. Innenfor disse temaene kan vi ha ulike problemstillinger basert på kunnskapen om rutiner og internkontroll i den enkelte kommune. Vi benytter også kunnskap vi får i samtaler med ledelsen, informasjon fra kontrollutvalget, eller gjennom saker som kommer opp i lokalpressen.

Vi presenterer denne risikovurderingen for kontrollutvalget (KU) sammen med en oversikt over tidligere gjennomførte FEK-er for kommunen. Det er revisor som velger tema, men vi inviterer både kontrollutvalget og kommunens ledelse til å komme med innspill.

Vi har valgt å presentere risikovurderingen for FEK for kontrollutvalget samtidig med at vi legger fram vår revisjonsplanen for regnskapsrevisjon for kommunen. Dette skjer i hovedsak i møte i september/oktober. Vi legger da fram forslag til FEK med revisjonskriterier, problemstillinger og avgrensninger for kontrollutvalget. Når vi legger frem plan for arbeid med FEK presiserer vi gjerne at denne planen kan endre seg noe underveis i arbeidet med kontrollen.

2.1 Tidspunkt for gjennomføring

Vår erfaring med denne kontrollen er at det er mest hensiktsmessig å gjennomføre FEK i forbindelse med løpende revisjon på høsten. Da har vi flest tilgjengelige ressurser til å gjennomføre kontrollen. Tidspunkt for gjennomføring av FEK må imidlertid tilpasses det temaet revisor har valgt for kontroll.

Noen ganger har arbeidet med FEK blitt gjennomført i forbindelse med årsoppgjørrevisjonen, som for eksempel kontroller på selvkostområdet. Men i hovedsak ønsker vi å unngå den hektiske årsoppgjørperioden, og få arbeidet gjort før 31.12.

2.2 Samarbeid med forvaltningsrevisor

Vi har erfaring med å få bistand fra forvaltningsrevisorene til å utlede revisjonskriterier og problemstillinger, samt å utarbeide intervjuguide vedrørende FEK. Dette ble en veldig god hjelp for regnskapsrevisor, og bidro til en god struktur på FEK. Det ble lettere å jobbe effektivt og målrettet, få strukturert resultatene og trekke konklusjoner.

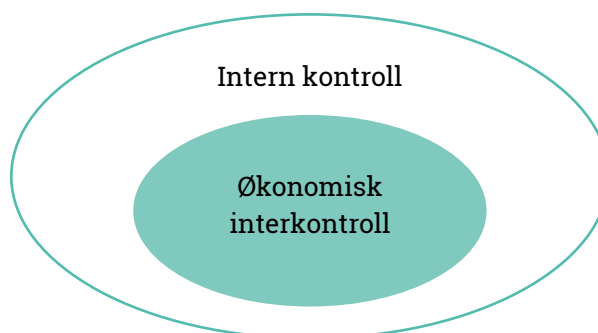
3. Konklusjoner og rapportering

FEK kan resultere i en ren uttalelse eller en uttalelse med modifikasjon. Modifisert uttalelse skal brukes når revisor har funnet vesentlige avvik i sin kontroll.

RSK 301 punkt 15 viser til at revisor skal avgi en skriftlig uttalelse til kontrollutvalget med kopi til kommunedirektøren om resultatet av kontrollen. Avvik som fører til en modifisert uttalelse, skal kommuniseres til kontrollutvalget i nummerert brev.

Hvis revisor forventer å avgi en modifisert uttalelse skal revisor kommunisere med kommunedirektøren om omstendighetene som har ført til den forventede modifikasjonen og modifikasjonens foreslåtte ordlyd.

Vår erfaring viser at slik rapportering om økonomiforvaltningen oppleves som nyttig for kontrollutvalget. I tillegg til en skriftlig rapportering, utdyper revisor ofte i kontrollutvalgsmøte revisors erfaringer med arbeidet med FEK. Dette gir kontrollutvalget en god beskrivelse av den økonomiske internkontrollen innenfor valgt tema.



Figur 1 – Økonomisk intern kontroll

I de tilfellene kontrollen fører til en modifisert uttalelse, er det viktig at revisor kommuniserer med kommunen i forkant av uttalelsen. Dette skaper en god forståelse av avviket for både revisor og administrasjonen.

Vi kommuniserer forholdet i nummerert brev til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren. Her beskriver revisor forholdene mer detaljert enn i selve uttalelsen, for å forklare avvikene som er avdekket i revisors kontroll. Vår erfaring viser at vi har hatt flere nummererte brev per kommune enn tidligere år, og som i hovedsak er knyttet opp mot FEK.

I de tilfellene kontrollen fører til en modifisert uttalelse, er det viktig at revisor kommuniserer med kommunen i forkant av uttalelsen.

Nummererte brev blir videre fulgt opp av kontrollutvalget og revisor. Ofte ber kontrollutvalget kommunedirektøren komme tilbake med en orientering om hvordan de arbeider med å rette opp forholdene som er omtalt.

Revisor skal årlig gi en skriftlig oppsummering til kontrollutvalget om nummeret brev som ikke er rettet opp eller som ikke er tilstrekkelig fulgt opp, jf. koml. § 24-7 (4. ledd). Dette gjør vi ved å rapportere en oversikt over alle nummererte brev for kommunen i perioden, med en beskrivelse av hvordan disse har blitt fulgt opp. Dette har vi valgt å gjøre samtidig med ordinær rapportering fra regnskapsrevisor etter ferdigstilt årsoppgjør-revisjon, vanligvis i kontrollutvalgsmøte på våren.

Vi forsøker også å gi en grundig tilbakemelding til administrasjonen i kommunen etter arbeidet med FEK – uansett om alt fungerer godt eller om det er områder for forbedring. Vi opplever at administrasjonen i kommunen syntes dette er nyttig, og at det gir rom for læringen. En slik tilbakemelding gjør vi ofte i møte med administrasjonen.

RSK 301 punkt 18 viser til at revisor skal kommunisere til kommunedirektøren svakheter og feil av betydning som er avdekket i arbeidet, men som ikke kommer til uttrykk i uttalelsen. Det kan være hensiktsmessig å orientere kontrollutvalget om slik kommunikasjon, men standarden sier ingenting om hvordan dette eventuelt skal legges frem for kontrollutvalget.

Vi har erfart at dette kan være en vanskelig balanse-gang, da kontrollutvalget ofte ønsker å følge opp alle forhold som blir rapportert, selv om forholdet ikke har ført til en modifisert uttalelse på FEK fra revisor.

4. Dokumentasjon

Vi har valgt å dokumentere arbeidet med FEK på kommuneoppdraget i Descartes, under Avsluttende

handlinger - Særattestasjon. I Descartes har vi bygd opp en egen handling for FEK med kilde, omfang og vurdering. Under «vurdering» har vi tatt inn en beskrivelse av risiko- og vesentlighetsvurderingen, og bakgrunn for valg av problemstillinger og avgrensninger.

Videre beskriver vi arbeid som er utført ved FEK og de funn vi har gjort. Til slutt har vi en vurdering av funnene, som bygger opp om konklusjonen.

5. Eksempler på kontroller

Vi har gjennomført 116 FEK-er i perioden 2019 - 2023. Av disse er 38 kontroller avsluttet med forbehold i revisors uttalelse, noe som utgjør 33 prosent av utførte kontroller. Dette viser at det er en stor andel av gjennomførte kontroller som har ført til modifisert uttalelse fra revisor.

Vi ser av figur 2 under at dette i stor grad knytter seg til kontroller på særskilte områdene som for eksempel offentlige anskaffelser og selvkost.

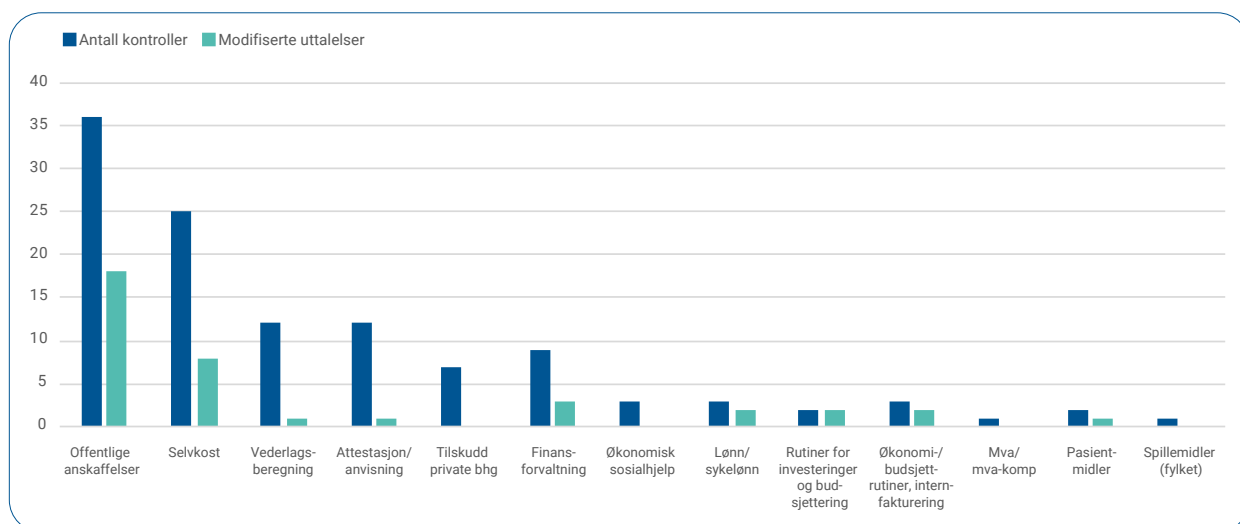
Noen ganger er tema valgt fordi vi har informasjon som indikerer at ting ikke fungerer helt som de skal. Da kan FEK være en fin mulighet til å se litt nærmere på hvilke lover eller interne bestemmelser som finnes på området, og sjekke etterlevelsen.

På slike prosjekter har andelen modifiserte uttalelser naturlig nok blitt høyere enn på tema som er valgt ut etter andre prinsipper.

Nedenfor beskriver vi nærmere noen utvalgte temaer, og deler litt av våre erfaringer med FEK frem til nå.

5.1 Offentlige anskaffelser

Offentlige anskaffelser er et stort tema som vi tenker vi bør komme tilbake til med jevne mellomrom og foreta nye kontroller, da området ofte er stort og har vesentlig risiko. Vi har blant annet sett på om det blir laget anskaffelsesprotokoller, om de bruker inngåtte ram-



Figur 2 – Områder for FEK i perioden 2019-2023

Vi har hatt flere kontroller av om rammeavtaler er inngått i tråd med anskaffelsesreglene.

meavtaler etter avtalen, og om kontrakter blir tildelt etter kriteriene som er satt opp i utlysningen.

I noen tilfeller har vi valgt ut en spesifikk varegruppe der vi har kontrollert om rutinene blir fulgt. Det kan være både mindre varegrupper i drift eller store anskaffelser i investeringsregnskapet. Vi har ofte valgt å gjennomføre slike kontroller på utvalgte kommunalområder, for å begrense vår kontroll.

Det første året med FEK så vi på innkjøp av matvarer i noen av kommunene. Vi gikk gjennom konto for matvareinnkjøp, og så etter om innkjøpene var foretatt hos rett avtalepart. Stort sett fant vi at avtalene var overholdt.

I kontroller av bruk av konkurranse ved anskaffelser, har vi avdekket tilfeller der det ikke er gjennomført konkurranse i samsvar med regelverket.

Ved kontroll av anskaffelsesprotokoll ved engangsanskaffelser av maskiner, avdekket vi manglende dokumentasjon, både av prosessen og valg av leverandør.

Vi har hatt flere kontroller av om rammeavtaler er inngått i tråd med anskaffelsesreglene. Her har fokuset vært å se på utlysning av rammeavtalen, om tildelingskriteriene var brukt korrekt, og om anskaffelsesprotokoll var skrevet. Her har vi funnet at det var utfordringer med tanke på rammeavtalens levetid, og det var tilfeller av at utgåtte rammeavtaler fortsatt var i bruk. Vi fant også tilfeller der beløpet for faktisk bruk av rammeavtaler var vesentlig høyere enn estimert beløp i utlysningen.

5.2 Selvkost

Innenfor selvkost har vi gjennomført kontroller både mot VAR-området og areal-områdene. Vi har kontrollert om de bruker selvkostfondene riktig, og om regnskapsførte kostnader er korrekt ført, jf. veilederen til selvkostforskriften.

Vi har funnet noen tilfeller der kommunen manglet lokal forskrift for å kunne skrive ut gebyr etter plan- og bygningsloven (PBL) og oppmålingsloven. Her har trolig kommunene ikke fanget opp at lokale forskrifter må kunngjøres for at de skal ha anledning til å fakturere disse tjenestene med forhåndsbestemte gebyrer. Dette ble de nå gjort oppmerksom på, og fikk ryddet opp i forholdet.

Vi har også funnet selvkostfond med vesentlig del av saldo som er eldre enn fem år, og vi har i ett tilfelle funnet at fastsetting av gebyr ikke er gjort i tråd med føringene i PBL.

5.3 Attestasjon og anvisning av inngående fakturaer

Ved kontroll av attestasjonsrutinene brukte vi intervju og observasjon som metode. Dette arbeidet ga oss mange fine og lærerike møter med ansatte i ulike deler av kommunenes organisasjon, og vi har tilegnet oss kunnskap som har gitt oss mye nytte i den ordinære revisjonen av disse kommunene.

Et gjennomgående funn ved kontroll av attestantenes utføring av oppgaven, var at attestantene mente at de ikke hadde fått god nok beskrivelse av ansvaret og oppgaven de hadde fått tildelt. Ofte manglet de en sjekkliste eller konkrete retningslinjer som beskriver forventet kontrollpunktene i rutinen i større grad.

Spesielt så vi at kontroll av priser på varer kjøpt innenfor en rammeavtale ofte ikke ble utført i noe ledd i prosessen. Dette kan være et utslag av at mange kommuner ikke ser seg i stand til å prioritere nok ressurser til internkontroll på dette nivået. Med dette funnet har vi kunnet tipse kommunen om mer bruk av stikkprøver på fakturaer for drivstoff, kontormateriell og andre anskaffelser av varer med relativt lav pris. For større anskaffelser som prosjektering og utføring av investeringsprosjekter så vi i større grad at kontroll med pris ble gjennomført.

5.4 Finansrapportering

Finansplasseringer er i de fleste kommuner et vesentlig område i balansen, og et område der det er viktig med god økonomisk internkontroll. Vi har for flere kommuner gjennomført FEK av kommunens finansrapportering til kommunestyret. Her fokuserte vi på å kontrollere om kommunens rapportering var i tråd med eget finansreglement og lov. Vi så også på om kommunens låneopptak var i tråd med kommunestyrets vedtak og retningslinjer gitt i finansreglementet.

I denne kontrollen fant vi at flere kommuner hadde finansreglement som stilte strengere krav til rapportering enn hva loven gjør. Flere kommuner hadde mindre avvik fra enkelte detaljerte krav til rapportering gitt i eget finansreglement. Vi så også at flere kommuner ikke har en egen finansrapportering, men at denne rapporteringen gjøres sammen med kommunens tertialrapportering eller årsrapport/note til årsregnskap. Finansrapporteringen bør være tydelig for kommunestyret, og kommunestyret bør fatte eget vedtakspunkt på denne rapporteringen.

Lånerapporteringen var stort sett i tråd med kommunestyrets vedtak, men vi fant noen avvik fra kommunens finansreglement. Blant annet var det avvik fra egne bestemmelser om nedbetalingstid og bestemmelser om å innhente tilbud fra flere långivere.

6. Avslutning

Vår erfaring så langt er at forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen har vært nyttig for revisor. Det gir revisor anledning til å gå litt mer i



dybden av økonomiforvaltningen i kommunen, og kan gi nyttig kunnskap til arbeidet med regnskapsrevisjonen.

Vi opplever at FEK er nyttig for kontrollutvalget, og at de sette pris på denne rapporteringen fra revisor. Kontrollen gir kontrollutvalget mulighet til å få en bedre forståelse av økonomiforvaltningen i kommunen. Videre erfarer vi at revisors tilbakemeldinger etter utført FEK også bidrar til læring for kommunens administrasjon. ●

Linn Therese Bekken er daglig leder i Vestfold og Telemark revisjon IKS. Hun er siviløkonom og statsautorisert revisor, med lang erfaring fra kommunal revisjon. Hun har tidligere også jobbet som revisor i EY.

Ingebjørg Nordby Vibeto er oppdragsansvarlig revisor i Vestfold og Telemark revisjon IKS. Hun er statsautorisert revisor med lang erfaring fra kommunal revisjon, og tidligere praksis fra BDO. Hun har også erfaring fra tidligere med regnskap og økonomi fra både privat og kommunal sektor.

Oversikt over fagartikler i *kontroll & revisjon* 2024

Tema	Forfatter	Side	Nr.
REVISJON Veiledning eller rådgivning – hvor går grensen? Revisjon av bærekraftarbeid i kommunene	Ellen Halsbog Lange Øyvind Nordbrønd Grøndahl	8 – 9 4 – 9	2 6
REGNSKAPSREVISJON Årsoppgjørrevisjonen 2023 Erfaringer med forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen Erfaringer med forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen	Knut Erik Lie Knut Erik Lie Linn Therese Bekken og Ingebjørg Nordby Vibeto	16 – 20 10 – 12 20 – 24	1 2 6
FORVALTNINGSREVISJON Kulturrevisjon eller Kulturrevolusjon – Revisjon av ytringskultur i Oslo kommune	Terje Grønli	10 – 12	6
REGNSKAP Reviderte regnskapsstandarder om interkommunalt samarbeid mv. på høring	Knut Erik Lie	15 – 17	2
KONTROLLUTVALG Ny planperiode, nye muligheter Kontrollutvalgsundersøkelsen 2024 – ved oppstarten av ny valgperiode Trygghet, tillit og kontroll – ny som kontrollutvalgsleder	Ellen Halsbog Lange Bjørn Bråthen Ina Helen Pedersen	10 – 13 4 – 7 15 – 16	1 2 6
DIVERSE Hvordan lykkes i arbeidet med informasjonssikkerhet? Kvalitetskontrollen 2023 Hvordan kan kommunen sikre seg mot cyberangrep? (intervju) Tillitsreformer – erfaringer fra Skandinavia Det offentlige som markedsaktør Klimakrisen, klimarisiko og innrammingen av norsk klimapolitikk Det handler om tillit Menneskerettighetene må kontrolleres – også i kommunene Ukom – en nasjonal whistleblower for helse- og omsorgstjenesten Gransking og kriser: En kompleks sammenheng Momskompensasjon for helse og omsorgsboliger - særlig om rus- og psykiatriboliger	Hanna Bjerkaker Skåden Øyvind Nordbrønd Grøndahl Maria Bartnes Åge Johnsen Kristian Jåtog Trygstad Simon Neby, Ole Andreas Engen, Claudia Morsut og Elisabeth Angell Tora Aasland Vidar Strømme og Eivind Digranes Synnøve Serigstad Ole Andre Bråten Sofie Thorbjørnsen og Gaute Corneliusen	4 – 9 13 – 14 4 – 7 10 – 15 16 – 17 4 – 7 4 – 6 7 – 9 13 – 17 20 – 21 17 – 19	1 2 3 3 3 4 5 5 5 5 6

Fra og med nr.1 – 2024

kontroll & revisjon i digital bla-vennlig utgave

Fra nr. 1/2024 tilbyr vi kontroll & revisjon i digital, bla-vennlig e-utgave for dem som ønsker det.

Du kan selv velge om du ønsker tilgang til bladet både på papir og digitalt, eller alternativt bare på papir eller bare digitalt. Abonnementsprisen påvirkes ikke av ditt valg.

Eksterne abonnenter som ønsker tilgang til digital e-utgave av bladet, må gi oss beskjed til post@nkrf.no

Du vil da få en e-post i retur med nærmere informasjon om hvordan du får tilgang til de digitale utgavene av kontroll & revisjon.

De som ikke lenger ønsker å motta bladet i papirversjon (gjelder både eksterne abonnenter og NKRFs medlemmer), må gi oss beskjed om dette til post@nkrf.no



KONSEK TRØNDELAG IKS

Line Thorsen Bratli (46) er ansatt som rådgiver på Steinkjer. Hun er opprinnelig lærer og har i tillegg lang erfaring som kulturbyråkrat. Hun har dessuten drevet kiosk og dyrebutikk. Hun har politisk erfaring fra Levanger kommune, der hun var medlem av kommunestyret i forrige valgperiode og medlem av kontrollutvalget i 6 år.



Audun Jarl Holte (68) er vikar på Os-kontoret inntil videre, etter en kort karriere som pensjonist. Han er opprinnelig lærer, og har i tillegg lang fartstid fra næringsutvikling og som konsulent. Han har vært sekretær for kontrollutvalget i Rendalen i en tiårsperiode, og vært medlem/leder av kontrollutvalget i Tolga kommune i to perioder.



VESTFOLD OG TELEMARKE REVISJON IKS

Inger Lise Døvre er ansatt som ny oppdragsansvarlig revisor. Inger Lise er statsautorisert revisor. Hun har lang erfaring fra privat revisjon, herunder flere års erfaring med revisjon av både kommuner og offentlig eide selskaper, i tillegg til revisjon av selskaper i privat sektor.



Malene Røed er ansatt som forvaltningsrevisor. Malene har bachelorgrad i internasjonale studier og komparativ politikk, og en fersk mastergrad i samfunnsanalyse fra Universitetet i Sørøst- Norge (USN). Hun skal arbeide ved kontoret i Horten.



Anja Kristin Salte Hjelseth er ansatt som forvaltningsrevisor. Anja er siviløkonom fra NHH. Hun kommer fra stilling som økonomisjef i Nome kommune, og har før det arbeidet som forsker i Telemarksforskning. Hun har politisk erfaring fra kommunalt og fylkeskommunalt nivå, og har vært politisk rådgiver i Kommunal- og regionaldepartementet.



AKERSHUS OG ØSTFOLD FYLKES-REVISJON KO

Kristin Rostad (47) begynte som forvaltningsrevisor i august 2024. Hun er utdannet cand. polit. fra NTNU, med hovedfag i sosiologi og mellomfag i psykologi. Kristin har tidligere vært ansatt i Brannvernforeningen, hvor hun arbeidet med prosjektledelse og rådgivning. Hun har også arbeidserfaring fra blant annet Klima- og forurensningsdirektoratet.



ROGALAND REVISJON IKS

Øystein Lundestad (43) begynte 4. mars 2024 som forvaltningsrevisor. Han kom fra stilling som spesialrådgiver i Stavanger kommune (oppvekst og utdanning). Han har en ph.d. i politisk filosofi fra NTNU, hvor han også har vært ansatt som instituttleder og som rådgiver i medisinsk forskningsetikk.



Heidi Stenevik (48) begynte 12. august 2024 som forvaltningsrevisor. Heidi har bachelor i vernepleie og grunnskolelærer, og er i gang med master i spesialpedagogikk ved Universitetet i Sørøst- Norge (USN). Hun har lang erfaring fra kommunesektoren, der hun har jobbet innen psykisk utviklingshemmede, psykisk helse og rus, barnevern og skole.



Håvard Aarvik-Hansen (25) begynte 8. januar 2024 som forvaltningsrevisor. Håvard er nyutdannet med master i statsvitenskap fra NTNU.



Forskrift om beregning av minimumsavdrag er fastsatt

Kommunal- og distriktsdepartementet har fastsatt ny forskrift om minimumsavdrag på lån. Forskriften, som er identisk med høringsutkastet, utdyper og supplerer reglene om minimumsavdrag i kommuneloven og IKS-loven.

Forskriften gjelder f.o.m. budsjett- og regnskapsåret 2025. Det vil si at forskriften må legges til grunn for utarbeidelsen av årsbudsjettet 2025 og økonomiplanen 2025-28.

Forskriften slår fast at budsjett- og regnskapsenheter i kommunene og interkommunale selskaper skal ha et driftsbudsjett som minst dekker minimumsavdrag beregnet etter forskriftens regler. Tilsvarende skal driftsregnskapet belastes med avdrag minst tilsvarende minimumsavdraget.

Kravet til budsjettmessig dekning og regnskapsmessig belastning av minimumsavdrag gjelder ikke for kommunale foretak (KF) og interkommunale selskaper (IKS) som følger regnskapsloven. De øvrige bestemmelsene i forskriften gjelder imidlertid også for disse.

Forskriften åpner likevel for at et KF kan belastes med mindre avdrag enn foretakets minimumsavdrag, dersom kommune-kassen, et annet eller andre KF i samme kommune til sammen har avdrag som er tilsvarende høyere. Forutsetningen er at kommunestyret selv har fastsatt at et KF kan ha avdrag som er lavere enn minimumsavdraget. Det skal også opplyses om i note til foretakets årsregnskap at unntaket er benyttet.

I reglene om beregning av minimumsavdraget er det åpnet for at lån til tomter og andre varige driftsmidler som ikke er avskrivbare, kan holdes utenfor beregningen av minimumsavdraget. Slike lån kan i stedet gis en særskilt avdragstid på 50 år. Tilsvarende vil gjelde dersom en budsjett- og regnskapsenhet har langsiktig gjeld, men ikke har avskrivninger og avskrivbare anleggsmidler.

Kravet til faktisk betaling av minimumsavdraget påhviler rettssubjektet, dvs. kommuner (bestående av kommune-kassa, KF, KO og IPR som ikke er egne rettssubjekt og lånefond) og hvert enkelt interkommunalt politisk råd (IPR) som er eget rettssubjekt, kommunalt oppgavefellesskap (KO) som er eget rettssubjekt og IKS. ●



En veileder til minimumsavdragsforskriften kan lastes ned fra nettsidene til KDD:

regjeringen.no/no/dokumenter/veileder-til-minimumsavdragsforskriften/id3056358/

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.twitter.com/nkrf](https://twitter.com/nkrf)
[www.twitter.com/kommunerevisor1](https://twitter.com/kommunerevisor1)
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., 1.3., 2.5., 1.7., 2.9. 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:

Foto: Tobias Weinhold/Unsplash

Annonsepriser:

1/1-side bakside 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



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

NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 29-30 januar 2025

Clarion Hotel & Congress Oslo Airport

Velkommen på konferanse!

2025

– på vakt for
*fellesskapets
verdier*



– kontroll og revisjon i kommunene

