



Les mer om:

**Endringer i kommuneloven
– med vekt på regnskapsrevisjon**

Ressurskrevende tjenester – utviklingstrekk mm

KRONIKK: LØFT BLIKKET!

Årets kommunaløkonom 2018

- | | |
|---|--|
| <p>2 50 år siden
Bjørn Bråthen</p> <p>3 Et nytt år - nye muligheter
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Ressurskrevende tjenester - utviklingstrekk mm.
Morten Alm Birkelid, daglig leder, Hedmark Revisjon IKS</p> <p>9 Endringer i kommuneloven - med vekt på regnskapsrevisjon
Unn Helen Aarvold, leder av NKRFs revisjonskomite og kommunerevisor i Oslo kommune</p> <p>13 Kronikk: Løft blikket!
Utviklingsredaktør Ole Petter Pedersen, Kommunal Rapport</p> | <p>14 Overordnet analyse
Torkild Halvorsen, leder forvaltningsrevisjon og Frode Hegstad Christoffersen, forvaltningsrevisor, Buskerud kommunerevisjon IKS</p> <p>21 Årsoppgjørrevisjonen 2018
Knut Erik Lie, seniorrådgiver, NKRF</p> <p>24 Tiden er overmoden - offentlig sektor må fornyes
Elin Wikmark Darell, leder av Værnesregionen IT</p> <p>25 Hva skjer?
Årets kommunaløkonom 2018
Ny veileder i selskapskontroll - med vekt på eierskapskontroll
Tolgasaken - Tilbakemelding om regelforståelse
Ny standard for eiendoms-skattetaksering</p> |
|---|--|

50 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

nr. 1/1969 deler fylkesrevisor Bjarne Grimsrud i Telemark noen tanker om offentlig og privat revisjon. Han beskriver misnøyen med at kommunal revisjonspraksis ikke er godkjent for registrering som revisor. Dessuten tar han til orde for en egen utdanning for kommunale/statlige revisorer. Hørt det før?

Han tror det er på tide at den offentlige revisjonen og dens utøvere markeres langt sterke som eget fagområde og egen gruppe. For kommunal revisjon, og trolig også statlig, er et helt spesielt fagområde, som ikke kan sammenlignes med revisjon i det private næringsliv. Han avslutter innlegget med å uttrykke glede over at Kommunerevisorforbundet, sammen med Riksrevisjonen, har tatt opp arbeidet, eller rettere sagt fortsetter arbeidet med utdanningsspørsmålet for de offentlige revisorer.

I lederen følges dette opp med følgende betraktninger: *Rent overfladisk betraktes vel revisjon som revisjon og revisorer som poteter, som kan brukes til alt. Men er samfunnet tjent med dette i det lange løp? Med den meget omtalte strukturendring som har skjedd i de senere desennier er dette å kunne spesialisere seg blitt mer og mer påkrevet.*

Revisoren og EDB er et annet tema som dekkes av konsulent Bjørn Brønner i Bull General Electric.

Han nevner allerede innledningsvis at revisorene stilles ovenfor en rekke nye oppgaver og muligheter i revisorarbeidet ved innføring av EDB. For at en revisor skal kunne tilføre en fullverdig revisjon hos en EDB-bruker, må han besitte eller ha tilgang til visse kunnskaper om den teknikk som anvendes i denne sammenheng. Innføringen av EDB medfører at de arbeidsmetodene som revisjonen tidligere benyttet, ofte må gjennomgå en radikal omlegging, dersom revisjonen skal kunne påberope seg at den foregår på en rasjonell måte. I tillegg gjøres det i artikkelen oppmerksom på at de kontrollmomenter som skal kunne og bør innebygges i programmene, er både tids- og kostnads-krevende.

Til slutt i bladet annonserer Kurskomiteen for et kurs i systemanalyseteknikk. Kurset, som går over sju dager, holdes av rasjonaliseringssjef A. Eriksen i Oslo kommune sammen med organisasjonskonsulent K. Lehne og EDB-konsulent A. J. Kristiansen i Oslo kommunerevisjon. Kurset tar særlig sikte på revisorer i ledende stillinger, og for de som blir tatt ut til kurset er kursavgiften kr 500, inkl. opphold på Leangkollen og materiell. ☺



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Et nytt år – nye muligheter

Vi starter det nye året med Kontrollutvalgskonferansen – med stor «K»! En valgperiode er inne i sitt siste år. Kontrollutvalgene besitter mer erfaring enn ved periodens begynnelse – og mer kompetanse! Da kan det også være enda mer spennende og givende å delta på en slik konferanse.

I år er det dagsaktuelle og konkrete tema som er på programmet. Vi kan nevne «Tolgasaken» og Boligbygg-saken, men også boka «Skattepengene som forsvant». Den er skrevet av journalist Henning Carr Ekroll. Han kommer på Kontrollutvalgskonferansen, og skal ha en samtale med NRK-journalist Vegard Venli om blant annet bruk av kommunale midler. Å ta opp slike tema er helt i tråd med vårt slagord «På vakt for fellesskapets verdier».

Og 2019 skal by på mer: Vi som jobber med kommunal revisjon og kontroll, er opptatt av forskriftene til den nye kommuneloven. Det vil være en viktig oppgave for NKRF at forskriftene bidrar til styrket kommunal egenkontroll, der kontrollutvalgene har en sentral rolle. På Kontrollutvalgskonferansen får vi høre mer om hva dette vil bety i praksis for landets kontrollutvalg.

Men på begynnelsen av et nytt år, kan det også være på sin plass å rette blikket bakover til året som har gått. Mange sitter kanskje igjen med opplevelsen av et år med mange skandaler, og store medieoverskrifter. Hvordan er egentlig samspillet mellom kommunal egenkontroll og mediens undersøkende journalistikk? Det skal politisk redaktør i Adresseavisen, Tone Sofie Aglen, snakke om. Vi håper på en spennende konferanse der erfarne kontrollutvalg kan dele på synspunkter og erfaringer. Velkommen!

Ny lov og nye forskrifter vil påvirke måten vi jobber på, og her skal NKRF være standardsettende. Derfor har NKRF satt i gang et viktig arbeid med utvikling av god kommunal revisjonsskikk. Dette skal gjøres i vår egen revisjonskomite, i samarbeid med DnR, som har tiltrådt vår revisjonskomite med to medlemmer. Vi ønsker komiteen lykke til med arbeidet.

God kommunal revisjonsskikk omfatter også forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Også her skal vi gå foran – og sette standarder for det arbeidet som skal gjøres. Det må blant annet gjøres

gjennom justering av de veilederne som er gitt ut, og også ved at standard for forvaltningsrevisjon oppdateres i henhold til lov og forskrift.

NKRF fastsatte i høst en veileder for god skikk og praksis for kontrollutvalgssekretariatene. Denne må også utvikles i pakt med endring i lover og forskrifter. Vi står derfor foran et omfattende arbeid i 2019 på alle områder innen revisjon og kontroll i norske kommuner.

Det å være standardsettende innen kommunal revisjon og kontroll setter krav til oss som organisasjon: Vi må ha kompetanse og troverdighet som gjør at vi blir tatt på alvor og har innflytelse der vi ferdes. Derfor er jeg på NKRFs vegne veldig stolt da vår egen Knut Erik Lie nylig ble utnevnt til årets kommunaløkonom. Det er en heder til Knut Erik, og NKRF er veldig glad for at vi kan ha en slik dyktig fagperson i vår midte. Det gjør at vårt bidrag i det daglige arbeidet relatert til kommuneøkonomi holder høy faglig kvalitet – til beste for kommuner og NKRFs medlemmer.

I år er det kommunevalg. Kommunestyre skal velges – og kontrollutvalg skal velges. Det er et spennende år for den kommunale egenkontrollen. Vi skal følge med og være til stede for våre oppdragsgivere, uansett hvem de er – på vakt for fellesskapets verdier. ☉

Godt nytt år!

Ny lov og nye forskrifter vil påvirke måten vi jobber på, og her skal NKRF være standardsettende.



Av **Morten Alm Birkelid**, daglig leder,
Hedmark Revisjon IKS

Ressurskrevende tjenester – utviklingstrekk mm.

De siste to årene har både en arbeidsgruppe nedsatt av Helse- direktoratet og en arbeidsgruppe nedsatt av regjeringen vurdert refusjonsordningen for ressurskrevende helse- og omsorgstjenester i kommunene.

Arbeidsgruppen i regi av Helsedirektoratet så høsten 2017 på mulighetene for å kunne standardisere ordningen i større grad med hensyn på beregninger/kalkyler og komme med forslag til forbedringer i det årlige rundskrivet om ordningen. Arbeidsgruppen som ble nedsatt av regjeringen med medlemmer fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet, Finansdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Helsedirektoratet og KS, har i løpet av 2018 sett på behovet for mer overgripende endringer i selve refusjonsordningen.

Kommunens revisor er tillagt oppgave med å uttale seg om kravet som sendes Helsedirektoratet. Oppdraget skal utføres i samsvar med ISRS 4400 «Avtalte kontrollhandlinger».

Alle kommuner som yter særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester til enkeltmottakere kan søke om delvis refusjon av direkte lønnsutgifter knyttet til disse tjenestene. Tilskuddet forvaltes av Helsedirektoratet og er bevilget over Kommunal- og moderniseringsdepartementets budsjettkapittel 575, post 60.

I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2004 besluttet Stortinget at det skulle innføres en ny toppfinansieringsordning for ressurskrevende brukere. Av utgifter utover netto kr 700 000 per bruker fikk kommunene kompensert 80 prosent på landsbasis. Kommuner som hadde særlig høye utgifter i forhold til folketallet fikk en høyere kompensasjon enn 80 prosent, mens kommuner som hadde forholdsvis lavere utgifter per innbygger fikk en lavere dekningsgrad enn 80 prosent.

Stortinget vedtok i forbindelse med statsbudsjettet for 2008 å legge om ordningen.

Omleggingen innebar at en gikk fra å beregne egenandelen per innbygger til at den enkelte kommune fikk kompensert en fast andel av egne utgifter utover innslagspunktet.

Stortinget har i alle år forutsatt at utgifter til sterkt pleietrengende eldre over 67 år skal finansieres i skatt- og rammetilskuddsordningen, dvs. de frie inntektene til kommunene og ikke over denne særskilte tilskuddsordningen.

Utbetalingene som kommer fra staten knyttet til budsjettkapittel 575, post 60, står kommunene fritt til å benytte til hvilket som helst formål. Midlene er således ikke øremerkede, selv om mange i ulike sammenhenger hevder dette.

Tabellen på høyre side viser utviklingen i toppfinansieringsordningen for 2004 til 2018.

Veksten som vises i tabellen på høyre side antas å kunne forklares med flere forhold. Det er et større tjenestebehov blant eksisterende tjenestemottakere og det er flere tjenestemottakere. I tillegg har samhandlingsreformen bidratt til å øke kommunens direkte lønnsutgifter siden det er blitt lagt et større ansvar på kommunene. Dessuten har det kommet nye og utvidede brukerrettigheter.

Kommunene har også hatt en omfattende gjennomgang av sine egne rapporteringsrutiner som sikrer at vedtak som utløser kostnader utover det som er innslagspunkt mm. i ordningen, faktisk blir korrekt rapportert på individnivå.

I 2007 var det 306 919 mottakere av helse- og omsorgstjenester gjennom året, dvs. 6,5 prosent av landets befolkning. I 2016 var dette tallet steget til 355 635 mottakere, og 6,7 prosent av befolkningen i Norge.

Hovedtrekkene i refusjonsordningen

Helsedirektoratet forvalter ordningen på vegne av Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Helsedirektoratet utgir i januar hvert år et rundskriv, rundskriv IS-4, som sendes kommunene. Samtidig med dette sendes det er brev til kommunens revisor og kommunene om kontrollhandlingene som skal foretas i forbindelse med kommunens refusjonskrav. Kommunene har frist til månedsskiftet februar/mars med å oversende sitt refusjonskrav til revisor for kontroll. Kommunens refusjonskrav skal sammen med skjema for revisjonsuttalelse være oversendt til Helsedirektoratet i begynnelsen av april. Helse- direktoratet gjennomgår og godkjenner innkomne krav bl.a. på grunnlag av revisors uttalelse. Det foretas en samlet utbetaling til kommunene i månedsskiftet juni/juli.

Kommunen har ansvar for at de opplysninger som rapporteres, er korrekte. Revisor skal kontrollere og uttale seg om riktigheten av disse, mens det er Helsedirektoratet som har godkjenningsansvaret. Dette ansvaret kan ikke «delegeres» til kommunens revisor.

Kommunen har ansvar for, og skal kontrollere, at regelverket følges, at rapporteringen er korrekt utfylt og at underliggende dokumentasjon gjøres tilgjengelig for kommunens revisor. I rundskrevet til kommunene og brevet til kommunens revisor er det beskrevet nærmere hva revisor skal kontrollere. Kontrollene omfatter alle elementene i kommunenes rapportering (alder, direkte lønnsutgifter, funksjoner som skal inkluderes, tjenestetimer, fratrukk for

inntekter, etc.). Det har de siste årene vært lagt opp til at revisor skal kontrollere minimum 50 individkrav, eller alle dersom kommunen har færre enn 50 tjenestemottakere. For kommuner med flere enn 50 tjenestemottakere skal det gjøres et tilfeldig utvalg.

Det stilles krav om at lønnsutgiftene er ført på KOSTRA-funksjonene 232,233, 234, 241, 242, 243, 253, 254 og 267. I tillegg må de utgiftene være registrert på KOSTRA-artene 010-099, 270, eller ved eksternt tjenestekjøp på artene 300-380.

Utfordringer med ordningen

Hedmark Revisjon IKS rettet en henvendelse til Helsedirektoratet 25. april 2017. Her viste vi til at selskapet kontrollerer refusjonskravet for 16 kommuner, og at de fleste av våre kommuner hadde utviklet egne kalkyler/modeller for å beregne refusjonskravet. Videre viste vi til at det i 2016 var store variasjoner i den gjennomsnittlige timeprisen, som da svingte fra kr 397 til kr 561. Denne store variasjonen i timepris fremstod som unaturlig, all den tid de ansatte innenfor helse- og omsorgstjenestene er omfattet av de samme tariffavtalene. I tillegg virket det unaturlig at det skulle være så store forskjeller med hensyn på bruk av høyskole- utdannede, fagutdannet og støttekontakter i tjenestene, og som da skulle gi så store utslag i timeprisene.

Vi anbefalte Helsedirektoratet å etablere ett felles kalkyleoppsett for rapportering av utgifter til ordningen i 2018, samt at det ble utarbeidet en veileder som forklarte hvor dataene skulle hentes fra.

År	Utbetalinger i mill. kr	Antall mottakere	Kompensasjonsgrad (prosent)	Innslagspunkt (kr)	Endring i Innslagspunkt (kr)
2004	1506	3 398	80	700 000	0
2005	1852	3 766	80	725 000	0
2006	1700	3 676	70	745 000	0
2007	2018	4 013	70	770 000	0
2008	2966	4 505	85	800 000	0
2009	3998	5 299	85	835 000	0
2010	4160	5 527	80	865 000	0
2011	4655	5 742	80	895 000	0
2012	5330	6 118	80	935 000	0
2013	6361	6 667	80	975 000	0
2014	7271	7 125	80	1 010 000	0
2015	8264	7 517	80	1 043 000	0
2016	8642	7 781	80	1 081 000	+10 000
2017	9039	7 927	80	1 157 000	+50 000
2018 ¹	9326	8 418	80	1 235 000	+50 000
%vis-vekst	619 %	248 %		176 %	

Kilde: Rapport fra arbeidsgruppe med KMD mfl
1 Supplert med regnskapstall fra Prop 20 S (2018-2019)

... og arbeidsgruppen (...) foreslo en standardisert kalkylemodell for å beregne gjennomsnittlig vektet timepris på sykepleiere, hjelpepleiere og ufaglærte.

Vi la også ved et eksempel på et kalkyleoppsett som vi mente kunne være et godt utgangspunkt for å standardisere og effektivisere den beregningen som skulle gjøres i forhold til refusjonsordningen.

Ett felles kalkyleoppsett mente vi også at i større grad ville sikre likebehandling mellom kommunene med hensyn på å få refundert de samme direkte lønnsutgiftene.

Rapport fra arbeidsgruppe i regi av Helsedirektoratet høsten 2017

På sensommeren ble Hedmark Revisjon IKS, sammen med KOMREV3 IKS i Møre og Romsdal, samt representanter fra de 4 kommunene Lørenskog, Asker, Kongsberg og Grimstad, invitert til å være med i en arbeidsgruppe i regi av Helsedirektoratet. Helsedirektoratet stilte med 3 representanter i arbeidsgruppen. Arbeidsgruppen ble ledet av eksternt prosjektleder, og arbeidsgruppen endte i 2017 opp med en rapport som foreslo en standardisert kalkylemodell for å beregne gjennomsnittlig vektet timepris på sykepleiere, hjelpepleiere og ufaglærte. Arbeidsgruppen anbefalte at denne modellen burde pilot-testes på et par krav som var innsendt for regnskapsåret 2017, før modellen eventuelt ble rullet ut i refusjonskravet som skulle sendes Helsedirektoratet for 2019 i april 2020. Kommunene måtte også i god tid gis informasjon om endringen slik at kommunene kunne innrette seg på de endringer som ble foreslått.

Modellen la opp til å beregne i ett kalkyleoppsett en gjennomsnittlig vektet timepris samlet sett som innbefattet de tre stillingskategoriene sykepleiere, hjelpepleiere og ufaglærte. I kalkylen skulle i tillegg til direkte lønnsutgifter (bl.a. fast lønn, tariffestede tillegg og vikarlønn) også feriepengepåslag, pensjon og arbeidsgiveravgift kalkuleres. Videre skulle det gjøres fratrukk for sykepengerefusjoner. Timeprisen, som ble utledet i kalkylen, skulle deretter brukes ved å bli multiplisert med timer levert i direkte interaksjon med bruker. Modellen skulle brukes uavhengig av om vedkommende bodde i bofellesskap, på institusjon eller fikk tjenester levert av hjemmetjenesten.

IS-4/2018 fra Helsedirektoratet, som forelå 16. januar 2018, tok opp i seg noe av de presiseringer som arbeidsgruppen hadde sett for seg var

nødvendige for å tydeliggjøre skjønnsutøvelsen i ordningen. På bakgrunn av arbeidet i arbeidsgruppen ble det i rundskrivet for regnskapsåret 2017 gjort presiseringer knyttet til definisjoner av «direkte brukertid», føring av pensjonsutgifter, føring av utgifter og håndtering av egenbetaling fra mottakere. I tillegg kom Helsedirektoratet med egne presiseringer og tydeliggjøringer knyttet til håndtering av sykepengerefusjoner og arbeidsgiverperioden på 16 dager.

Anmodningsvedtak i Stortinget desember 2017

Omtrent samtidig som arbeidsgruppen i regi av Helsedirektoratet var ferdig med sitt arbeid, fattet Stortinget i Innst. 2 S (2017-2018) Finansinnstillingen – nasjonalbudsjettet og statsbudsjettet 2018, anmodningsvedtak 58:

Stortinget ber regjeringen utrede forslag til endringer i ordningen for ressurskrevende tjenester som skal ivareta brukeren av ressurskrevende tjenester best mulig og gi mer bærekraft og effektivitet i ordningen. Kommunens organisasjoner skal involveres i arbeidet.

Det ble med bakgrunn i dette vedtaket vinteren 2018 nedsatt en arbeidsgruppe bestående av to representanter fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet, to fra Finansdepartementet, en fra Helse- og omsorgsdepartementet, tre fra Helsedirektoratet og tre fra KS.

Rapport fra arbeidsgruppe høsten 2018

Resultatet av arbeidsgruppen som hadde fulgt opp anmodningsvedtaket til Stortinget ble offentliggjort 13. november 2018. Arbeidsgruppen konkluderte med følgende mulige endringer i ordningen (sitert fra rapporten):

1. Delvis innlemming av ordningen i rammetilskuddet Ved å bruke kompensasjonsgraden og/eller innslagspunktet som virkemiddel for å redusere bevilgningen til toppfinansieringsordningen, kan provenyet innlemmes i rammetilskuddet etter kostnadsnøkkelen. Omfordelingsvirkningene ved en innlemming avhenger av størrelsen på tilskuddet som innlemmes og om endringen skyldes økt innslagspunkt eller redusert kompensasjonsgrad.

Forslagene er i etterkant i media ikke i særlig grad bifalt av representanter fra kommunesektoren.

Virkningene (per innbygger) blir sannsynligvis mindre for de største kommunene. For de kommunene som har størst omfordelingsvirkninger, så vil effekten på kort sikt bli dempet gjennom inntektsgarantiordningen. Kommunene vil i større grad enn i dag ha insentiver til å prioritere mellom ulike grupper ut fra lokale behov. I tillegg vil kommunene få bedre insentiver til å yte kostnads-effektive tjenester overfor mottakerne. Her må det også foretas en avveining mellom statens behov for å kunne budsjettere sine utgifter og kommunenes behov for å kunne budsjettere sine inntekter.

- a) Høyere innslagspunkt vil innebære en omfordeling fra kommuner som har flere ressurskrevende tjenestemottakere per innbygger enn gjennomsnittet til kommuner som har færre ressurskrevende tjenestemottakere per innbygger enn gjennomsnittet. Økt innslagspunkt vil redusere antall mottakere i ordningen, noe som kan redusere de administrative utgiftene. Videre vil økt innslagspunkt gi større insentiver til kostnadseffektivitet for tjenestemottakerne under det nye innslagspunktet. Svakheten i insentivstrukturen ved at innslagspunktet er relativt lavt, er at kommuner kan prioritere tjenester til de gruppene som kommer over innslagspunktet på bekostning av de grupper som ligger under innslagspunktet eller ikke omfattes av toppfinansieringsordningen.
 - b) Lavere kompensasjonsgrad vil gi kommunene sterkere økonomiske insentiver til å redusere kostnadene til ressurskrevende tjenestemottakere, fordi de dekker en større andel av kostnadene selv og dermed også får en større gevinst ved å redusere kostnadene. Dette gir kommunene insentiver til å utnytte arbeidskraftressursene bedre. Sterkere insentiver til å holde kostnadene nede kan også innebære reduksjon i tjenestenivået og bidra til redusere uheldige vridningseffekter i prioriteringen.
2. Ved å gjøre om ordningen fra en overslagsbevilgning til en rammestyrte ordning, vil

finansieringen bli forutsigbar for staten og derfor bli en mer bærekraftig finansiering i den nasjonale økonomien. På den andre siden blir kommunenes inntekter mer usikre å budsjettere, særlig siden refusjonsbeløpet først er klart året etter at utgiftene har påløpt. Det vil også bli fordelingsvirkninger for kommunene. Den finansielle risikoen vil overføres til kommunesektoren. Dette kan igjen påvirke tilbudet til mottakerne, men alle mottakere er sikret et forsvarlig tilbud gjennom helse- og omsorgstjenesteloven. Det er vanskelig å anslå i hvor stor grad en slik omlegging vil bidra til kostnadseffektivitet.

3. Trinnvis innslagspunkt. En ordning hvor det kompenseres mindre enn dagens 80 pst. kompensasjon i et intervall rett over innslagspunktet og over 80 pst. i et nytt intervall over det første intervallet. Fordelen med en slik ordning er at en oppnår en bedre insentivstruktur for kommunenes utgifter til mottakere som har utgifter under det øverste innslagspunktet, samtidig som en reduserer risikoen til de kommunene som har de mest kostnads-krevende mottakere. Ulempen med dette alternativet er at ordningen blir mer komplisert, det vil bli en grad av fordelingsvirkninger for kommunene og at insentivene til kostnadseffektivitet reduseres for utgifter i det øvre intervallet.

Forslagene fra arbeidsgruppen er av overordnet karakter og vil først kunne få konsekvenser for ordningen på litt lengre sikt. Rapporten kommer ikke med konkrete forslag som får konsekvenser for någjeldende refusjonsordning.

Forslagene er i etterkant i media ikke i særlig grad bifalt av representanter fra kommunesektoren. Det anføres at forslagene i for stor grad legger vekt på å ivareta statens interesser i ordningen.

Hvordan bør revisorkontrollen innrettes

Utfordringene for kommunene med dagens ordning er at kommunene gjennom et helt år pådrar seg utgifter knyttet til ressurskrevende brukere. Først når året er tilbakelagt fastsettes de endelige kriteriene for hva kommunen kan søke om i refusjon av direkte lønnsutgifter foregående år. Kommunene må når

Kommunens revisor og administrasjon anbefales å ha en dialog om fastsettelsen av estimatet slik at man før årsregnskapet avlegges, har en felles forståelse av hva man er enige om å være enige/uenige om på dette området.

årsregnskapet avlegges innen 15. februar, anslå (estimere) hvilke refusjonsinntekter den forventer å få i det året man har lagt bak seg. Selv om kommunene har krav på seg helt fram til 1. april med hensyn på å sende kravet til Helsedirektoratet, blir det likevel nødvendig å ha mesteparten av grunnlaget for kravet klart når årsregnskapet avlegges. Slik sikrer kommunene seg et best mulig korrekt estimatgrunnlag. Kommunens revisor og administrasjon anbefales å ha en dialog om fastsettelsen av estimatet slik at man før årsregnskapet avlegges, har en felles forståelse av hva man er enige om å være enige/uenige om på dette området.

Vi ser også at egenkomponerte kalkyleoppsett i ett eller flere Excel-regneark ofte blir person-avhengige, og det er risiko for at disse regnearkene også er befengt med summerings- og formelfeil ol. I sin kontroll må revisor be om å få regneark tilsendt i Excel-format. Et omfattende og detaljert regneark levert i PDF-format er ikke godt nok grunnlag for vår kontroll. Revisor kan aldri stole på riktigheten av et regneark uten at det har vært underlagt revisors egenkontroll!

Kommunens revisor anbefales også å vurdere grundig nytt IS-4 rundskriv med hensyn på endringer, justeringer, presiseringer og tydeliggjøringer i forhold til tidligere års rundskriv. Tilsvarende fokus må også settes på det særskilte brevet til kommunens revisor. Revisor må sjekke ut at grunnlaget for og innholdet i årets kontrollhandlinger, ikke har endret seg i forhold til det som var nedfelt i fjorårets rundskriv mm.

For øvrig er det naturlig at ansvarlig for utarbeidelse av kravene i kommunene og kommunens revisor i god tid før et nytt rundskriv foreligger, har en god dialog om de problemstillinger som var oppe i forhold til fjorårets kontroll, slik at det kun er eventuelle endringer i årets rundskriv som er gjenstand for avklaringer vinteren 2019. Dersom kommunen

planlegger å legge om sine beregninger/kalkyler, noe som ikke er uvanlig, er det formålstjenlig at dette er gjort kjent for revisor i god tid før selve refusjonskravet skal underlegges kontroll i månedsskiftet februar/mars. Dette bør helst være kommunisert og avklart i god tid før 31. desember.

Til slutt: Revisors kontroller tar først og fremst for seg gyldigheten av refusjonskravet. Revisor har ingen oppgaver knyttet til å uttale seg om fullstendigheten. Det er kommunens ansvar å påse at alle relevante direkte lønnsutgifter medtas i refusjonskravet. ☺

Morten Alm Birkeid er daglig leder i Hedmark Revisjon IKS. Han har jobbet i offentlig revisjon siden 1988 etter å være ferdig utdannet som siviløkonom fra BI. Først i Riksrevisjonen i 6 år som regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor, og deretter som revisjonssjef, oppdragansvarlig revisor for forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon og daglig leder i kommunal revisjon. Morten var leder av NKRFs revisjonskomite i perioden 1999-2007. I dag er han medlem av NKRFs disiplinærkomite og leder av valgkomiteen. I tillegg har han siden 2012 vært timelærer og sensor på revisjonsstudiet ved Høgskolen Innlandet, avd. Rena i faget Kommunalt og statlig regnskap.



Av **Unn Helen Aarvold**, leder av NKRFs revisjonskomite og kommunerevisor i Oslo kommune

Endringer i kommuneloven – med vekt på regnskapsrevisjon

NKRF har startet arbeidet med å tilpasse innholdet i god kommunal revisjonsskikk til den nye kommuneloven med forskrifter.

Den nye kommuneloven ble vedtatt av Stortinget i vår. Nå er det forskriftene som står for tur. Dette vil påvirke arbeidet som NKRFs medlemmer gjør. NKRF ønsker å være i front og fortsatt være standardsettende når det gjelder utvikling av god kommunal revisjonsskikk.

Arbeidet med god kommunal revisjonsskikk på området regnskapsrevisjon, vil skje gjennom NKRFs revisjonskomite – i et samarbeid med Revisorforeningen, som stiller med to representanter i komiteen – hhv. Terje Tvedt (partner i BDO) og Rune Johansen (senior manager i KPMG). Samarbeidet vil bidra til god forankring og felles forståelse av god kommunal revisjonsskikk når det gjelder regnskapsrevisjon.

Bakgrunn

I desember 2009 leverte en arbeidsgruppe rapporten *85 tilrådingar for styrkt egenkontroll i kommunane*. Mange av disse anbefalingene ligger til grunn for bestemmelsene om egenkontroll i den nye kommuneloven. For regnskapsrevisjon innebærer den nye loven flere endringer, som det er viktig at regnskapsrevisorene er oppmerksomme på.

Med «kommune» og «kommunestyre» o.l. menes i det følgende også «fylkeskommune» og «fylkesting» o.l., med mindre annet fremgår av sammenhengen.

Antatt fremdrift

Revisjonskomiteen i NKRF skal bidra til utvikling av god kommunal revisjonsskikk.

Revisjonskomiteen vil samarbeide med de øvrige fagkomiteene i NKRF der det er naturlig.

Planen er at informasjon om forståelse av vesentlige endringer i kommuneloven med virkning på

regnskapsrevisjonen skal være tilgjengelig for medlemmene når revisors arbeid etter de nye bestemmelsene skal planlegges.

Endringer av betydning for regnskapsrevisjon

Kommunalt selvstyre

Det kommunale selvstyret var sentralt i lovarbeidet, og prinsippet er nå tatt inn i loven, jf. lovens formålsbestemmelse og § 2-1. Den vide organisasjonsfriheten som kommunene har i dag, videreføres i ny kommunelov. Lovutvalget har vurdert at dette er viktig for at den enkelte kommune selv skal kunne foreta lokale vurderinger og prioriteringer for å løse oppgavene sine.

Økonomibestemmelser

Økonomiforvaltningen, kapittel 14

Loven inneholder flere nye bestemmelser om økonomiforvaltningen i kommunene. Her nevnes noen av de mest sentrale:

- En ny generalbestemmelse – kommunen skal forvalte sin økonomi slik at den økonomiske handlfrihet blir ivaretatt over tid (§ 14-1).
- Det er nytt at kommunestyret selv skal vedta (§ 14-2)
 - Finansielle måltall for utviklingen av kommunens økonomi
 - Regler for økonomiforvaltningen (økonomireglement)
- Det blir standardiserte oppstillinger av inntekter og utgifter i økonomiplanen, herunder krav til å vise utviklingen i gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser (§ 14-4).
- Plikt til å utarbeide konsolidert(samlet)regnskap for kommunen som juridisk enhet for helhetlig styring

De områdene hvor det er størst endringer innenfor revisjonskomiteens arbeidsområde er:

Område og lovbestemmelse	Planlagt aktivitet i komiteen
Budsjett – beløpsmessige avvik, § 24-5, 2. ledd	Eksisterende informasjonsskriv oppdateres
Budsjett – premisser, §§ 24-5, 2. ledd og 24-6, 3. ledd	Komiteen vil utarbeide informasjonsskriv e.l.
Skriftlige påpekninger fra revisor, § 24-7	Komiteen vil utarbeide informasjonsskriv e.l. som særlig går på forståelsen av paragrafens siste ledd
Forenklet etterlevelseskontroll, § 24-9	Komiteen vil utarbeide informasjonsskriv e.l.

og kontroll med kommunens økonomi (§ 14-6) – dette skal rapporteres til SSB.

- Årsregnskapene skal avlegges innen 22. februar (§ 14-6). Fristen for å avgis revisjonsberetning er som tidligere 15. april.
- Årsberetningen skal inneholde forklaring på vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene (§ 14-7).
- Skillet mellom drift og investering i økonomiplan, årsbudsjett og årsregnskap tydeliggjøres i loven (§ 14-9).
- Endringer i reglene om inndekning av merforbruk (§ 14-11).
- Reglene om avslutning av regnskapet endres. Dette vil bli nærmere regulert i forskrift.
- Endringer i vilkårene til å ta opp lån, herunder en viss utvidelse i adgangen til å ta opp lån (§§ 14-14 til 14-17)
 - Lån til kjøp av alle aksjer i eiendomsselskaper («single purpose»)
 - Lån til tilskudd til investeringer i annen kommune eller egne selskaper, begrenset til lovpålagte oppgaver
- Den såkalte «forenkla formelen» for beregning av minste tillatte avdrag blir eneste tillatte modell – det er ingen overgangsordning i forbindelse med dette (§ 14-18).
- Kommuner kan ikke stille kausjon eller annen økonomisk garanti for virksomhet som drives av andre enn kommunen selv, hvis garantien innebærer en vesentlig økonomisk risiko eller er stilt for næringsvirksomhet (§ 14-19).

Selvkost, kapittel 15

Dagens kommunelov inneholder ingen regler om selvkost. Den nye kommuneloven fastsetter hovedprinsippene for beregning av selvkost. Disse prinsippene er basert på gjeldende retningslinjer, som dermed får en sterkere rettslig forankring. Hjemlene for å kreve kommunale gebyrer og brukerbetaling vil fremdeles være i særlov. Bestemmelsen vil bli utdypet i forskrift.

Interkommunalt samarbeid

Loven har en overordna bestemmelse som fastslår at kommuner har anledning til å samarbeide om utførelsen av felles oppgaver. De vanligste formene for samarbeid nevnes i loven.

Tre samarbeidsformer er nærmere regulert i den nye kommuneloven:

- Interkommunalt politisk råd (kapittel 18)
- Kommunalt oppgavefellesskap (kapittel 19)
- Vertskommunesamarbeid (kapittel 20)

Interkommunale samarbeid etter § 27 i dagens kommunelov opphører med ny lov, og erstattes av bestemmelsene om interkommunalt politisk råd og

kommunalt oppgavefellesskap. En viktig endring er at slike samarbeid ikke kan gis myndighet til å fatte enkeltvedtak. Interkommunalt samarbeid som er organisert som et interkommunalt styre etter § 27 må være omdannet senest fire år etter at kapittel 18 og 19 i loven trer i kraft.

Interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefellesskap skal utarbeide et eget årsbudsjett innenfor de rammene som er vedtatt av kommunestyret i deltakerkommunene. Det skal også utarbeides et eget årsregnskap og en egen årsberetning. Vedtak om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning skal treffes av representantskapet i rådet eller oppgavefellesskapet. Dette gjelder også for samarbeid som ikke er egne rettssubjekt.

Egenkontroll

Egenkontroll omhandles i lovens del 7, dvs. kapittel 22 til 26. I denne artikkelen omtales kapittel 24 Revisjon og kapittel 25 Intern kontroll. Temaene i de øvrige kapitler under del 7 oppfattes ikke å ligge direkte under revisjonskomiteens område.

§ 24-2 angir revisors oppgaver og har bestemmelser om revisors ansvar og myndighet. Lovgiver har valgt å beholde henvisningen til god kommunal revisjonsskikk som grunnlaget for revisjonsarbeidet. Bestemmelsen gir også overordnede bestemmelser om revisors innsynsrett og taushetsplikt. Det er gitt forskriftshjemmel til bestemmelsen.

Revisor skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid i samsvar med lov og forskrift og god kommunal revisjonsskikk. Revisjon skal altså i tillegg til å utføre sitt arbeid i samsvar med lov og forskrift, følge god kommunal revisjonsskikk. God kommunal revisjonsskikk er en rettslig standard som omfatter både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. En rettslig standard skal til enhver tid ha et innhold som svarer til den aktuelle rettsoppfatningen på området. God kommunal revisjonsskikk anses sammensatt av revisjonsstandardene (ISA-ene) og eventuelt uskrevne regler og oppfatninger som er alminnelig akseptert i bransjen og som eventuelt går lenger enn ISA-ene. Den nye kommuneloven medfører endringer i regnskapsrevisors oppgaver. Revisjonskomiteen vil arbeide med klargjøring av innholdet og konkretisering av god kommunal revisjonsskikk gjennom informasjonsskriv knyttet til den nye kommuneloven.

Revisors plikter ved utførelsen av regnskapsrevisjon mv.

Lovutvalget har hatt som intensjon å tydeliggjøre at ordinær regnskapsrevisjon av kommuner ligger tett opp til det som er ordinær regnskapsrevisjon av private virksomheter – hensyntatt kommunal sektors særegenheter (se bl.a. koml. §§ 24-5, 24-6 og 24-8). Det kommer også tydeligere frem i bestemmelsen om

revisors plikter at revisjonens angrepsvinkel skal være risikobasert.

Det er ulike sikkerhetsnivå på revisors konklusjoner om henholdsvis årsregnskapet og årsberetningen. Dette kommer til uttrykk gjennom bruk av begrepene «vurdere» for regnskapet (høy sikkerhet) og «se etter» for oppgaver knyttet til årsberetningen og økonomisk internkontroll (moderat sikkerhet).

Revisors oppgave knyttet til budsjett, koml. § 24-5

Bestemmelsen om revisors oppgaver knyttet til kommunens budsjett er endret. Nå viser lovbestemmelsen at revisor ikke alltid skal ta forbehold ved vesentlige avvik fra budsjett. Det er vesentlige avvik fra budsjett som ikke er forklart, eller hvor det er gitt mangelfull forklaring i årsberetningen, som skal lede til forbehold fra revisor i revisjonsberetningen. Komiteen vil oppdatere eksisterende informasjonsskriv med endringene.

Det er en ny bestemmelse om avvik fra budsjettpremisser. Regnskapsrevisors rolle når det gjelder bevilgningsregnskapet er tydeliggjort ved at revisor skal se etter at årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene. Kontrollen må rettes mot de budsjettpostene og premissene som er av størst betydning. Oppgaven skal ikke være en vurdering i etterkant av om budsjettet var bygd på realistiske forutsetninger. Innholdet i oppgaven vil utvikles gjennom god kommunal revisjonsskikk.

Skriftlig påpekning fra regnskapsrevisor, koml. § 24-7

Revisor skal gi skriftlig påpekning til kontrollutvalget med kopi til kommunedirektøren for de forhold som er opplistet i paragrafen. Kravet til skriftlig påpekning fra regnskapsrevisor i den nye loven følger langt på vei kravene fra gjeldende revisjonsforskrift, men den nye loven har trukket inn begrepet vesentlig. Revisor har bare plikt til å rapportere skriftlig til kontrollutvalget når forholdet er vesentlig. Et unntak fra vesentlighet er at enhver mislighet skal rapporteres.

Den nye loven inneholder et nytt punkt om at revisor årlig skal gi en skriftlig oppsummering til kontrollutvalget om forhold som er påpekt i nummerert brev som ikke er rettet opp, eller som ikke er tilstrekkelig fulgt opp.

Revisjonskomiteen vil i samarbeid med kontrollutvalgskomiteen i NKRF utarbeide et informasjonsskriv om skriftlig påpekning fra regnskapsrevisor.

Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen, koml. § 24-9

Lovutvalget har lagt en ny oppgave for regnskapsrevisor. Fra forarbeidene fremgår det at oppgaven er en måte å tydeliggjøre kontrollutvalgets

tilsyn med økonomiforvaltningen på. Regnskapsrevisors angrepsvinkel for dette arbeidet skal være basert på risiko- og vesentlighetsvurderinger. Innholdet i arbeidet vil formes og utvikles av god kommunal revisjonsskikk. Lovutvalget har i sin vurdering sagt at kontrollen må baseres på en bred tilnærming som i utgangspunktet dekker alle områdene innenfor økonomiforvaltningen, men de nærmere undersøkelsene må rettes mot områder der risikoen for vesentlige svakheter vurderes som størst. Det er pekt på at det vil være naturlig å vurdere områder som ligger tett opptil regnskapsrevisors oppgaver i forbindelse med revisjon av regnskapet. Dette fremkommer blant annet av lovutvalgets utredning (NOU 2016: 4) hvor områdene selvkost, finansreglement, anskaffelser og offentlig støtte nevnes.

Regnskapsrevisors risiko- og vesentlighetsvurdering skal legges fram for kontrollutvalget. Lovforarbeidene angir at kontrollutvalget ikke skal godkjenne vurderingen, men kan bruke denne og kunnskap om hvor regnskapsrevisor gjør noe ekstra arbeid, som en del av sitt grunnlag for vurdering av behov for forvaltningsrevisjon. God dialog mellom revisor og kontrollutvalg vil være viktig både i formidling av risiko- og vesentlighetsvurdering og resultater av kontrollen.

Det var en intensjon fra lovutvalget at den forenklete etterlevelseskontrollen var naturlig å gjennomføre parallelt med ordinær revisjon, og rapporteres til kontrollutvalget med kopi til kommunedirektøren. Loven har satt frist 30. juni for rapportering, slik at arbeidet ikke må ferdigstilles samtidig med revisjonsberetningen. Lovutvalget legger til god kommunal revisjonsskikk å omtale/vurdere behovet for eventuell rapportering i tillegg til den årlige rapporteringen.

Innsyn og undersøkelser i selskaper o.l., koml. § 24-10

Revisor kan kreve å få de opplysningene som er nødvendige for å gjennomføre sin kontroll fra interkommunale selskaper, interkommunale politiske råd, kommunale oppgavefellesskap og aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper direkte eller indirekte eier alle aksjene.

Revisor innsynsrett og rett til å foreta undersøkelser gjelder også overfor andre virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunen eller fylkeskommunen. Innsynet og undersøkelsen skal imidlertid bare omfatte det som er nødvendig for å undersøke om kontrakten blir oppfylt.

Retten til innsyn i virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunen eller fylkeskommunen er ny, og revisjonskomiteen vil komme tilbake til hvilken betydning denne paragrafen vil ha for regnskapsrevisjonen.

Internkontroll, kapittel 25

I gjeldende lov står det at administrasjonssjefen skal ha betryggende kontroll. I tillegg har mye av særlovgivningen internkontrollbestemmelser. Internkontrollbestemmelsene i særlovgivningen skal gjennomgås med mål om at det meste kan oppheves etter ikrafttredelse av ny kommunelov.

Den nye kommuneloven er mer utfyllende. Internkontrollen skal tilpasses virksomheten størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. For å ha en internkontroll i tråd med loven må kommunedirektøren oppfylle punktene a-e i § 25-1. Prop 46 L Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) fremhever at «Det er svært viktig at internkontrollen er omfattende på områder som er viktige for innbyggerne, der det er høy risiko for at det kan skje feil og der konsekvensene av feil er store.» Det er ikke gitt forskriftshjemmel til dette kapitlet.

Kommunedirektøren er ansvarlig for internkontroll med administrasjonens virksomhet, jf. § 25-1. Dette gjelder all kommunal aktivitet som ikke er en del av de folkevalgte roller og oppgaver. Internkontrollen skal være systematisk og vurderes ut fra risiko og vesentlighet.

Kommunedirektøren skal rapportere til kommunestyre/fylkesting om internkontroll og resultater fra statlig tilsyn minst en gang i året, jf. § 25-2. Denne rapporteringen erstatter plikten til å redegjøre for internkontroll i årsberetningen.

Kommunedirektøren skal:

- a) utarbeide en beskrivelse av virksomhetens hovedoppgaver, mål og organisering
- b) ha nødvendige rutiner og prosedyrer
- c) avdekke og følge opp avvik og risiko for avvik
- d) dokumentere internkontrollen i den formen og det omfanget som er nødvendig
- e) evaluere og ved behov forbedre skriftlige prosedyrer og andre tiltak for internkontroll.

Regnskapsrevisor er mest opptatt av den økonomiske internkontrollen. Revisjonskomiteen vurderer at regnskapsrevisor har en viktig rolle i å synliggjøre eventuelle mangler på etterlevelse av kravene til økonomisk internkontroll.

Når man etter punkt a) har en beskrivelse av virksomhetens hovedoppgaver, mål og organisering, etter punkt b) beskriver nødvendige rutiner og prosedyrer, og etter punkt d) dokumenterer internkontrollen, må en anta at dette vil bidra til at revisors jobb med kartlegging av rutiner og test av internkontroll blir mer effektiv. Kravet i punkt d) til dokumentasjon må også bety at det skal være kontrollspor etter internkontrollen som muliggjør kommunedirektørens overvåking av at internkontrollen faktisk blir utført og fungerer. Det er i forarbeidene presisert at kravet til dokumentasjon ikke skal være så omfattende at det går ut over

primæroppgavene. Punkt c) sier at internkontrollen skal være slik innrettet at den er egnet til å avdekke både avvik, og risiko for avvik, og at disse skal følges opp. Punkt e) viser til at internkontrollen skal evalueres og ved behov forbedre skriftlige prosedyrer og andre tiltak for internkontroll. Også i forarbeidene ble det presisert at det ikke bare gjaldt å avdekke feil, men at evaluering og læring var en viktig del.

Statlig kontroll og tilsyn

Statlig kontroll med kommuner og fylkeskommuner med økonomisk ubalanse, kapittel 28

Departementet skal som tidligere føre et register om betinget godkjenning og kontroll (ROBEK) over alle kommuner og fylkeskommuner med økonomisk ubalanse. Det er flere forhold som defineres som økonomisk ubalanse i den nye loven i forhold til eksisterende lov. Etter gjeldende lov er betingelsen knyttet til årsbudsjettet, økonomiplanen, og inndekking av regnskapsmessig underskudd. Etter den nye loven er det også gitt betingelser knyttet til balanseregnskapet (oppsamlet merforbruk) samt at årsbudsjett, økonomiplan eller årsregnskap ikke er vedtatt innen gitte frister.

Den nye loven inneholder også en bestemmelse om tredjepersons rettsstilling og en paragraf om kommunens plikt til orientering av avtalepart når kommunen står i registeret, jf. § 28-2.

Den inneholder også en ny paragraf om at departementet skal kontrollere lovligheten av vedtaket om årsregnskapet hvis det er avgitt en revisjonsberetning med negativ konklusjon om årsregnskapet og årsregnskapet ikke er endret for å rette opp det som er grunnlaget for denne konklusjonen, jf. § 28-6. Revisjonskomiteen anser det som et virkemiddel som kan bidra til å styrke revisjonsberetningens betydning. ☉

Unn Helen Aarvold er statsautorisert revisor og har erfaring både fra privat og kommunal revisjon. Hun har vært leder av NKRFs revisjonskomite siden 2010.



Av utviklingsredaktør **Ole Petter Pedersen**,
Kommunal Rapport

Løft blikket!

Djevelen kan ligge i detaljene, men det store perspektivet trengs når revisjon og kontrollutvalg skal granske kritiske saker på vegne av lokaldemokratiet.

Et spennende år i Kommune-Norge er omme. Det har verken vært mangel på skandaler eller suksesser. En rekke kommunale ledere har også i år måttet gå av på kort varsel, etter handlinger som ikke tålte offentlighetens lys.

Det er bra at betydelige feil får konsekvenser. En fordel og en ulempe ved å jobbe i eller være engasjert i Kommune-Norge, er at du får anledning til å disponere fellesskapets midler og ta beslutninger som kan påvirke alle innbyggere. Med de mulighetene må det også følge et ansvar.

Noen ganger ser vi at en kommune kommer skjevt ut. Få har fått så mye negativt søkelys på seg i 2018, som Tolga. VGs artikkel om brødrene som ble definert som psykisk utviklingshemmede, var spesiell. Saken utviklet seg videre, og handlet etter hvert mye mer om vergeinstituttet enn om kommunal praksis. Likevel – Tolga-saken førte til at mange kontrollutvalg bestilte utredninger fra revisjonen om praksis i egen kommune.

Jeg pleier å argumentere for at man skal være veldig, veldig varsom med å tolke hva som er folks motiv, når de handler. Mange dumme ting er gjort i beste mening.

For meg står imidlertid både det vi nå kan kalle vergesaken og en del andre saker som gode eksempler på hva som skjer når vi ikke løfter blikket, og tar inn over oss verden rundt oss. Særlig for kontrollutvalg og revisorer er det viktig å gjøre, hele tiden.

En viktig grunn til å løfte blikket, er for å få øye på hvem man faktisk jobber for. Kontrollutvalget er utnevnt av kommunestyret, revisjonen rapporterer til kontrollutvalget. Det er likevel verken kommunestyret eller ordføreren dere jobber for. Dere jobber for *innbyggerne*. At det ikke er innbyggerne direkte som har bestilt en gransking, er bare måten vi har innrettet demokratiet rent praktisk. Lojaliteten må ligge hos oppdragsgivers eiere.


Når en enhet i en kommune «glemmer» å invitere en person til et møte for å snakke om hva det vil si å bli

regnet som psykisk utviklingshemmet, eller en leder eller saksbehandler rett og slett tenker at «det er da ikke nødvendig, alle vet jo at Ole er ganske så treig», så glemmer man å løfte blikket. Opp fra millimeterjussen som selvsagt gir åpning i noen tilfeller for at man ikke *må* snakke med de som regnes som psykisk utviklingshemmet. Opp til det perspektivet der det viktigste er å spørre: «Behandler jeg Ole med respekt nå, hvis jeg klassifiserer ham som psykisk utviklingshemmet slik at kommunen får mer inntekter, og uten at jeg forklarer ham hvorfor i forkant?»

Så kan det selvsagt tenkes at noen saksbehandlere og ledere må ta noen samtaler som de selv tenker kanskje var unødvendige, fordi Ole uansett ville bli puttet i akkurat den båsen man hadde tenkt. Men av og til kan den samtalen, gjennomført med åpent sinn og uten forhåndsvedtatt konklusjon, faktisk føre til at man kommer til en annen slutning.

Å knytte det store perspektivet til de konkrete handlingene som skal granskes og disseseres i en revisjonsrapport eller en behandling i et kontrollutvalg, trenger vi rett og slett mer av. Når revisjonen blir bedt om å vurdere om varslingsrutinene fungerer, holder det ikke bare å se firkantet på om hver enkelt del av rutinen gjennomføres som den skal. Det hjelper ikke hvis ingen har tillit til rutinen i første omgang. Da kan du nemlig ende med konklusjonen: «Ja, rutinen fungerer isolert sett, men siden ingen har tillit til prosessen, hjelper det ingenting».

Når tilsynelatende kritikkverdige forhold skal granskes nærmere, ligger det mye makt i mandatet. Men: selv med et snevert mandat er det viktig at kontrollutvalg og revisjon husker hvem som er den egentlige bestilleren. Det er slett ikke ulovlig for granskerne å løfte fram andre elementer som er relevante, selv om det kanskje ikke lå direkte i mandatet. Man kan selvsagt ikke gå helt egne veier, men det er viktig ikke å la seg binde av oppdragsgivere som kanskje ikke ønsker at man skal diskutere hele bildet.

Men å løfte blikket er en viktig egenskap som kommer innbyggerne til gode. 

ØVRIGE KRONIKØRER:



Foto: TI Norge

Tor Dølvik, Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg



Bidragstere fra KS Kommunesektorens organisasjon



Foto: Riksrevisjonen

Per-Kristian Foss riksrevisor



Av **Torkild Halvorsen**, leder forvaltningsrevisjon
og **Frode Hegstad Christoffersen**, forvaltningsrevisor,
Buskerud kommunerevisjon IKS



Overordnet analyse

Hva er formålet med en overordnet analyse? En overordnet analyse skal danne grunnlag for at vi skal kunne gjøre våre vurderinger av risiko og vesentlighet. Den skal søke å identifisere områder og tema der det kan være behov for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

En kommune vil den da rette seg mot alle de ulike sektorene og virksomhetene. Og det aller viktigste – den skal danne grunnlag for planer for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

Bestillingsprosessen

Buskerud kommunerevisjon IKS (BKR) har siden etableringen av selskapet i 2003 utført overordnede analyser for alle våre eierkommuner. Vi har hatt en praksis hvor vi tilstreber å få de til enhver tid sittende kontrollutvalgene til å bestille analyser slik at disse er klare forholdsvis tidlig i de nye utvalgenes periode.

I praksis betyr dette at vi spør kontrollutvalgene om de ønsker at vi skal utføre den overordnede analysen. I henvendelsen viser vi til kontrollutvalgsforskriften §§ 10 og 13, hvor det fremgår at kontrollutvalget skal utarbeide en plan for forvaltningsrevisjon og plan for selskapskontroll minst én gang i valgperioden. Disse planene skal bygge på en overordnet analyse av kommunen, og den skal være ferdig senest innen utgangen av året etter at kommunestyret eller fylkestinget er konstituert.

Den overordnet analysen av kommunens virksomhet skal baseres på risiko- og vesentlighetsvurderinger av kommunens virksomhet og eierskap. Dette med sikte på å identifisere behovet for forvaltningsrevisjon innen ulike sektorer og virksomheter, samt behovet for selskapskontroll på de ulike sektorer og med de ulike selskapene. Analysen skal danne grunnlag for plan for forvaltningsrevisjon, som skal behandles av kontrollutvalget og vedtas av kommunestyret. Kommunestyret får dermed en aktiv og sentral rolle i planleggingsarbeidet av forvaltningsrevisjon, og det skal bidra til å knytte forvaltningsrevisjonsarbeidet nærmere dette organet. Bakgrunnen for denne behandlingsmåten er ifølge lovforarbeidene å styrke forvaltningsrevisjonen innen kommunene og fylkeskommunene.

Videre så beskriver bestillingen at vår tilnærming til analysen bygger på veileder til overordnet analyse

fra Norges Kommunerevisorforbund, samt på tilpasninger vi har gjort på bakgrunn av erfaringene vi har fått ved å utføre analysen for alle våre eierkommuner siden oppstarten. Vi vektlegger også at vi trekker kontrollutvalget, kommunestyret og kommunens administrasjon inn i analyseprosessen, for å kunne gjøre enda bedre vurderinger av risiko på de enkelte områder, virksomheter, tjenester, samt i selskaper med kommunale eierinteresser.

Avslutningsvis anmoder vi om at kontrollutvalget gir sin tilslutning til at vi kan igangsette overordnet analyse så snart som mulig. Vi forespeiler hvilken ressursbruk vi anslagsvis vil benytte, og når kontrollutvalget kan forvente at en analyse vil kunne foreligge til behandling. Dette danner grunnlag for at det nye kontrollutvalget forholdsvis tidlig i sin valgperiode kan behandle planer for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, og dermed starte sitt arbeid med å bestille og behandle forvaltningsrevisjoner og selskapskontroller.

Kontrollutvalgssekretariatene for kommunene og fylkeskommunen hvor vi er valgt revisor, utfører arbeidet med planene for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, på bakgrunn av analysen. Det er noe varierende praksis i forhold til hvorvidt områdene i planene er i prioritert eller uprioritert rekkefølge.

Kontrollutvalgene behandler analyse og planer, gjør eventuelt justeringer basert på utvalgets ønsker og videresender dette til fylkesting eller kommunestyret. Justeringene kan gjelde forhold som det har vært mye omtale om i media, tips og/eller henvendelser fra innbyggere eller andre interessenter. Fylkestinget eller kommunestyret gjør deretter vedtak av plan for forvaltningsrevisjon og plan for selskapskontroll.

I nesten alle våre kommuner har kommunestyret gitt kontrollutvalget fullmakt til å gjøre endringer, tilføyelser, prioritere og omprioritere mellom områdene, samt å velge å sette i gang forvaltningsrevisjoner på områder som ikke er prioritert i planen.

Vi ser en utfordring i at analysen følger med til kommunestyrebehandling i noen kommuner, men ikke

i alle. Av erfaring ser vi det som en klar fordel at analysene følger med planene frem til behandling, og vi vil fremover i sterkere grad anbefale at dette gjøres når vi rapporterer analysene i kontrollutvalgene. Dette mener vi vil tydeliggjøre forankringen mellom analysen og planene for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

For neste utvalgsperiode er rammebetingelsene for den overordnede analysen noe endret for enkelte kommuner. Vi står foran realiseringen av kommune- og regionsreformen, og hvilke konsekvenser dette vil ha for analysen. For kommuner og fylkeskommuner som skal fortsette som tidligere, vil prosessen være som før. Men for de kommuner og fylkeskommuner som skal slås sammen som følge av reformen er det enkelte spørsmål som det må tas stilling til. De to viktigste er antageligvis:

- Hvem skal bestille overordnet analyse?
- Hvilke kilder – dokumentasjon skal benyttes?

De nåværende kommunene som skal slås sammen med andre vil ikke være aktuelle for en ny analyse. Vi har som sagt hatt en praksis hvor vi prøver å få de nåværende kontrollutvalgene til å bestille analyser slik at disse er klare forholdsvis tidlig i de nye utvalgenes periode.

Når det gjelder de "nye" kommunene må det gjøres en avklaring av hvem og når overordnede analyser kan bestilles og utføres. Er dette noe fellesnemnda kan bestille? Kan de kontrollutvalgene i de nåværende kommunene bestille til de nye? Må det nye kontrollutvalget bestille?

Et annet dilemma er hvilke kilder som skal benyttes i en analyse. Hvilke plandokumenter skal vi benytte? Spørsmålene blir hvor langt vil de nye kommunene ha kommet i sitt planarbeid, og i hvor stor grad planer fra tidligere kommuner har noen relevans overfor de nye. Et annet spørsmål er bruk av tilgjengelig statistikk i offentlige kilder. I noen tilfeller kan man aggregere data fra de tidligere kommunene og få ganske gode data for hvordan situasjonen vil være i en ny kommune. Men all statistikk vil ikke beholde sin relevans med en slik operasjon. Vil KOSTRA komme til å lage en "historikk" for nye kommuner? Sandefjord, Andebu og Stokke slo seg sammen til nye Sandefjord kommune med virkning fra 1. januar 2017. KOSTRA har nøkkeltall for "nye" Sandefjord fra 2017, men ikke for de foregående årene.

Dette er nye kommuner som til dels har ny ledelse og til dels en ny struktur. Men hvor vil endringene som følger av reformen faktisk være størst? Vi tror de største endringene vil skje i sentraladministrasjon og i ledelsen. Virksomhetene som har tilhold utenfor sentraladministrasjon, "de ytre virksomhetene", og som er de som i størst grad leverer tjenester til innbyggerne, vil nok i mindre grad gå gjennom endringer. En skole vil fortsatt i de aller fleste tilfeller

fortsatt bestå som en skole for den samme skolekretsen etter reformen.

Det kan derfor tenkes at en analyse av de "nye" kommunene vil få en del strukturelle endringer. Men samtidig vil de brukerrettede tjenestene i varierende grad bli berørt av denne prosessen. Derfor antar vi at vi må gjøre noen tilpasninger i analysen av de nye kommunene, men at vi også her vil kunne ha en analyse med den samme strukturelle oppbyggingen som vi har fra tidligere.

Analysen

Når de respektive kontrollutvalgene har gjort vedtak om bestilling av analysen, sender vi et orienteringsbrev til rådmannen. Her vises det til at kontrollutvalget har gitt sin tilslutning til at vi skal gjennomføre overordnet analyse av kommunen, og vi anmoder om en kontaktperson å forholde oss til under prosessen med utarbeidelse av analysen.

Når man skal utarbeide en overordnet analyse er det forskjellige måter å strukturere denne på. Man kan tenke seg at man lager en struktur basert på kommunens organisering av sine avdelinger, enheter og støttefunksjoner. Det kan medføre at en overordnet analyse blir skreddersydd til den enkelte kommunes valg av struktur. Vi har valgt å legge en struktur på våre analyser basert på noen perspektiver samt hvilke støttefunksjoner og tjenester en kommune skal løse. Til en viss grad tilsvarende av hva KOSTRA gjør.

Vår rapport starter med en innledning som tar for seg bestillingen, sentrale bestemmelser innen forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, samt en "leseveiledning" hvor vi beskriver systematikken ved den overordnede analysen.

Rapporten fortsetter med en kort beskrivelse av kommunen. Her presenterer vi nøkkeltall for kommunen (demografi og lignende), hovedtrekkene fra økonomi (driftsregnskap og investeringsregnskap med finansiering), organisering og organisasjonskart, samt kommunens sentrale styringsdokumenter.

Hoveddelen av analysen er risikovurderingen. For å se på hvilke risikoer kommunen står overfor har vi valgt å dele analysen inn i fire perspektiver:

- Brukerperspektivet
- Organisasjonsperspektivet
- Samfunnsperspektivet
- Selskaper hvor kommunen har eierinteresser

Brukerperspektivet

Brukerperspektivet retter fokuset mot om brukerne får de tjenestene de har krav på, gjennom lov og forskrifter og vedtatte mål i kommunen.

I analysen har vi valgt å dele inn og omtale følgende brukertjenester:

- Barnehager

- Grunnskole
- Skolefritidsordning (SFO)
- Voksenopplæring
- Kultur og idrett
- Økonomisk sosialhjelp
- Boligosiale tjenester
- Flyktninger
- Barnevern
- Helsetjenester
- Omsorgstjenester
- Psykiatri/psykisk helsevern
- Rusomsorg
- Funksjonshemmede og psykisk utviklingshemmede
- Byggesak
- Vann og avløp
- Renovasjon
- Brann- og redningstjenester
- Veiløsning og idrettsanlegg
- Landbruk

Under dette perspektivet benytter vi en annen inndeling for fylkeskommunen enn for kommunene. Den fylkeskommunale analysen er inndelt i følgende brukertjenester:

- Videregående opplæring
- Lærlinger
- Voksenopplæring
- Spesialundervisning
- Kulturformidling
- Kulturminnevern
- Reiseliv
- Næringsutvikling
- Stedsutvikling
- Folkehelse
- Tannhelsetjenester
- Fylkesveier
- Trafikksikkerhet
- Kollektivtransport
- TT-transport
- Landbruk

Organisasjonsperspektivet

Organisasjonsperspektivet retter fokuset mot om tjenesteproduksjonen, og støttefunksjoner til disse, er effektiv og i tråd med lover og regler.

I analysen har vi valgt å dele inn og omtale følgende tema og områder:

- Organisering
- Økonomisk situasjon
- Budsjetteringsprosess/-oppfølging
- Økonomisk internkontroll
- Kommunens eiendeler
- Offentlige anskaffelser
- Internkontroll/kvalitetssikring
- Arbeidsgiverpolitikk/ledelse/kompetanse
- Helse, miljø og sikkerhet (HMS)

- Etikk og varsling
- Eiendomsforvaltning
- Saksbehandlingen i kommunen
- Informasjons- og kommunikasjonsteknologi (IKT) og digitalisering

Under dette perspektivet er inndelingen for fylkeskommunen lik inndelingen til kommunen.

Samfunnsperspektivet

Samfunnsperspektivet retter fokuset mot om kommunen som organisasjon, og i samhandling med andre offentlige og private organisasjoner ivaretar innbyggernes behov og andre generelle samfunnsinteresser.

I analysen har vi valgt å dele inn og omtale følgende tema og områder:

- Kommunen som aktør i samfunnsutviklingen
- Beredskapsplan/ROS-analyse
- Miljø og klima (energi)

Under dette perspektivet er inndelingen for fylkeskommunen lik inndelingen til kommunen, med ett tillegg. I analysen av fylkeskommunen har vi lagt til ett punkt for internasjonalt arbeid.

Selskaper hvor kommunen har eierinteresser

Noen kommuner har eierskap i mange selskaper, mens andre nær sagt ikke har noen eierskap. En av de største eierskapene i våre eierkommuner dreier seg om energisektoren. Mange kommuner har vesentlige eierinteresser i produksjon og distribusjon av strøm. I denne delen av analysen har vi med en oversikt over hvilke selskaper kommunen har eierandeler i, og hvor store disse er. I tillegg beskriver vi hvilke mål kommunen har med sitt eierskap, og hvilke "krav" kommunen har satt til dem.

Vi opplever ofte at kommunene har eierskap i selskaper av tre årsaker. En grunn er for å løse den kommunale tjenesteproduksjonen. Dette kan være til erstatning for, eller som bidrag til den kommunale tjenesteproduksjonen. Kommunen kan også ha eierskap i selskaper som gir nytte for lokalsamfunnet. Dette kan være som medeier i lokale vann- og avløps-selskaper, næringsutviklingsselskaper, selskaper som tilbyr fritidsaktiviteter osv. Enkelte kommunale eierskap er også rent kommersielle plasseringer, hvor kommunen kun har økonomiske motiver for å delta.

Hva kommunen ønsker med sine eierskap skal fremgå i eierskapsmeldingen. Gjennom denne viser en kommune i hvor stor grad de har et bevisst forhold til sin rolle som eier, og klare mål for sine eierskap i de enkelte selskapene. I tillegg har enkelte kommuner gitt klare føringer i forhold til styringsdialogen med selskapene. Ofte er også "krav" til rapportering en del av denne styringsdialogen. Dette kan være en utfordring for selskapene, siden de ofte har flere eiere og dermed må ta hensyn til forskjellige ønsker for

hvordan en slik dialog og rapportering skal gjennomføres. Det er derfor viktig at eierne kan enes om hvordan de ønsker at dette skal løses, så langt det er mulig.

Et annet forhold som kommunene bør ha et forhold til er sitt samfunns- og miljøansvar som eier. Vår erfaring viser at det her er betydelige variasjoner mellom kommunene. For å belyse dette ansvaret har vi tatt med noen formuleringer fra den nåværende analysen av en kommune som vi mener viser at kommunen er aktpågivende i forhold til sitt eierskap.

... i forhold til eierprinsippene har kommunen klare formuleringer om at alle selskapene tar samfunns- og miljøansvar. Samfunnsansvar handler om å ta sosiale og miljømessige hensyn ut over det som er pålagt ved lov. Det forventes at alle selskaper og foretak der NN kommune er eier tar samfunnsansvar og har utviklet egne holdninger til forhold som bl.a. etikk, forebygging av korrupsjon, miljø, likestilling og integrering. Bedrifter har en viktig samfunnsrolle og påvirker samfunnsutviklingen og nærmiljøet der de opererer og det er viktig at dette reflekteres i både styring og ledelse.

I 2018 har det vært mye fokus på NKRFs arbeid med en ny veileder for selskapskontroll. I veilederen ser det ut til at det blir mer fokus på planleggings- og bestillingsprosessen, ved å legge føringer for overordnet analyse og plan for selskapskontroll langs de samme linjene som gjelder for forvaltningsrevisjon.

Vi ser for oss at vi fortsatt vil levere en samlet overordnet analyse til de enkelte kommunene, og ikke lage en rettet mot forvaltningsrevisjon og en for selskapskontroll. Med ny og vedtatt veileder for selskapskontroll lagt til grunn, vil dette høyst sannsynlig medføre at vi må gjøre tilpasninger i vår analyse.

Vi er del av et kommunalt revisjonssamarbeid i Buskerud, Telemark og Vestfold. Her har vi et faglig samarbeid med Telemark kommunerevisjon IKS og Vestfold Kommunerevisjon. I forbindelse med forarbeidet til analysene i 2015 ble det i samarbeid med disse utarbeidet flere felles ledetekster som ble benyttet innen de respektive tema og områder i de tidligere omtalte perspektivene i analysen.

Informasjonskilder

Vi tar utgangspunkt i kommunens sentrale plan- og styringsdokumenter. Mange av dokumentene kan ha forskjellige benevnelser og forskjellig struktur i de enkelte kommunene, og de kan være overordnede og/eller nivådelte. Under følger en oppstilling av noen av de mest sentrale plan- og styringsdokumentene som vi søker å innhente fra kommunene. Vi presiserer at listen ikke er å anse som uttømmende.

- Kommuneplan, samfunns- og arealdel
- Handlingsprogram, økonomiplan og budsjett
- Årsberetning, årsrapport og årsregnskap

- Organisasjonskart
- Årshjul og beskrivelser av styringssystemer og styringsdialog
- ROS-analyser og beredskapsplaner – på flere nivåer
- Kommunikasjonsplan/kommunikasjonsstrategi/informasjonsplan
- Eierskapsmelding
- Gebyrvedtak/-reglement
- Sektor-, område- og fagplaner innenfor blant annet helse og sosial, PLO, psykiatri, rusmiddelpolitikk, boligsosial, oppvekst og utdanning, barnehage, skole, SFO/AKS, kultur, idrett og fysisk aktivitet, teknisk, brannvesen, VAR, trafiksikkerhet, landbruk energi og klima, næringsutvikling, HMS, kompetanseutvikling, IKT og digitalisering.
- Virksomhetsplaner
- SLA/TLA
- Brukerundersøkelser

KOMMUNE STAT RAPPORTERING (KOSTRA) ble utviklet som et sammenligningsverktøy på slutten av 90-tallet og har siden det ble obligatorisk for kommunene ved inngangen av 2000-tallet, stadig gitt et bedre sammenligningsgrunnlag. Det er flere faktorer som gjør at en direkte sammenligning ikke nødvendigvis gir svar på hvor godt en kommune drives, men det er en god indikasjon. Det er ikke uten videre alle kommuner som rapporterer likt inn på de forskjellige indikatorene. I tillegg kan forskjellig prioritering av tjenesteområder gi utslag på rapporteringen. Vi benytter i første rekke KOSTRA til å gi oss indikasjoner på områder der det kan være tegn på at en kommune har høy eller lav effektivitet og/eller kvalitet. Vi ser etter områder der rapporteringen er mangelfull, eller der den har relativt store positive eller negative avvik fra andre sammenlignbare kommuner og kommunegrupper.

I tillegg til KOSTRA har Statistisk sentralbyrå (SSB) forskjellig type statistikk som kan være aktuell for de enkelte områdene i analysen. Enkelte departement og direktorat har også egne statistikkbanker for utvalgte områder. Dette kan være barnevern, skole, samhandlingsreform med flere. Kommunal Rapport har i flere år laget "Kommunebarometeret", som er en sammenlikning av kommunene basert på over 120 nøkkeltall innen 12 ulike sektorer. Formålet har vært å gi lettforståelig og tilgjengelig oversikt over hvordan kommunen driver. Tallene er hentet fra offentlig statistikk, i hovedsak fra KOSTRA.

Vi benytter også tidligere gjennomførte forvaltningsrevisjoner, undersøkelser, selskapskontroller, samt eventuell oppfølging av disse som kilder til analysen. Her kommer det ofte frem momenter som det vil være interessant å ta med seg i nye risikovurderinger.

I tillegg er det flere tilsynsorgan som gjennomgår deler av kommunens tjenesteproduksjon. Dette kan være Fylkesmannen, Helsetilsynet, Mattilsynet, Arbeidstilsynet med flere. Deres gjennomganger resulterer i tilsynsrapporter som beskriver hvilke områder som er gjenstand for det enkelte tilsyn og hvilke regelverk som regulerer dette. Det er derimot stor variasjon mellom tilsynsmyndighetene og områdene om det beskriver hele gjennomgangen eller kun hvilke avvik og mangler som er funnet.

For å samordne og koordinere virksomheten mellom tilsyn, kontroll og revisjon er det opprettet et møtepunkt for tilsyn og kontroll. Her møtes revisjon, kontrollutvalgssekretariat og tilsynsorgan for å dele informasjon om planlagte tilsyn og revisjoner slik at vi prøver å unngå å komme inn på de samme områder samtidig. Dette samordnes i en tilsynskalender.

På de områder der det er et eksternt tilsynsorgan beskriver vi hvilke funn og vurderinger de har gjort, samt hvilke tiltak kommunen har gjort for å "lukke" eventuelle avvik og merknader. En annen faktor vi berører og retter fokus mot i våre analyser er de områdene der det ikke er noe eksternt tilsynsorgan. Dette kan bidra til å sette et sterkere fokus på de områdene som ikke er underlagt tilsyn.

Det utarbeides også ofte en del rapporter av andre som omtaler eller omhandler kommunen, eller der kommunen benyttes i scenarier. Som eksempel på dette kan vi nevne Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB), Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) og Norges Geotekniske Institutt (NGI) innenfor områder for beredskap, klima, miljø og energi.

En utfordring med tilsynsrapporter, og andre rapporter som omhandler kommunen er i hvilken utstrekning disse kommer til politikernes kunnskap. Må politikerne selv lete de opp, blir de lagt frem for politikerne, og på hvilket nivå blir de lagt frem?

Enkelte kommuner har i stor grad administrativ behandling av slike typer rapporter, mens andre kommuner legger disse frem som saker eller orienteringssaker i utvalg, formannskap og/eller kommunestyret. Fokuset på tilsynsrapporter har blitt større i mange kontrollutvalg, og i en del kontrollutvalg følger de opp tilsynsrapporter med tilbakemeldinger fra administrasjon.

Den dokumentasjonen vi samler inn kan i mange tilfeller utgjøre en stor mengde informasjon. Vi har ikke ubegrensede ressurser til rådighet. Det er ikke tid til å lese alt. Dermed må man i mange tilfeller benytte seg av noen teknikker for å få et best mulig overblikk på kortest mulig tid. Gode innholdsfortegnelser vil ofte kunne gi et godt inntrykk av hvordan informasjon man kan forvente å finne i et dokument. I tillegg kan den gi leseren nøkkelord som "oppsummering", "målsetninger", "fokusområder", "utfordringer",

"kritiske suksessfaktorer", osv. Dette kan gi mye god informasjon på relativt kort tid.

Risikovurderingen

En kommune vil i stor grad utsettes for risiko på bakgrunn av to faktorer;

- at kommunen skal levere en type tjeneste, eller et sett av tjenester.
- kommunens valg av måte å organisere, produsere og levere tjenestene på.

Vi har lagt til grunn en definisjon av risiko som en funksjon av sannsynlighet for at uønskede forhold inntreffer og konsekvenser dersom situasjonen oppstår.

Risiko = sannsynlighet x konsekvens

Sannsynligheten for at uønskede forhold inntreffer en situasjon skal oppstå avhenger av;

- kompleksitet på området (iboende risiko)
- risikoreduserende tiltak på området fra kommunen eller andre kontrollorgan

Konsekvensen av at et forhold inntreffer kan være vanskelig å beregne. Noen situasjoner vil ha store konsekvenser for de som blir berørt, men de vil berøre veldig få. Andre situasjoner vil berøre mange flere, og kanskje alle innbyggere, men kan ha mindre konsekvenser for hver enkelt. Vi søker å gjøre en vurdering hvor vi ser på konsekvenser dersom et forhold skulle inntreffe;

- Hvilke konsekvenser har en svakhet eller mangel på kvalitet ved området/tjenesten for innbyggerne. Hvor mange blir berørt og hvor alvorlige er konsekvensene.
- Hvilke konsekvenser har en svakhet eller mangel på kvalitet ved området/tjenesten for kommunen som organisasjon. Konsekvensene kan være relatert til økonomi, omdømme eller eksterne rammebetingelser.

I analysen vil denne risikovurderingen i stor grad basere seg på revisors vurdering. Vi prøver å involvere flere i disse vurderingene, både de som er involvert i den aktuelle analysen, og andre som regnskapsrevisorer med erfaring fra revisjon av kommunen.

I noen tilfeller har vi også hatt en gjennomgang av risiko med kommunens administrasjon (ledergruppe). Men i flere tilfeller har administrasjonen ikke ønsket å delta på dette. De har sett på den overordnede analysen som revisjonens vurdering av kommunen, og dermed ikke sett det naturlig at de skal påvirke vurderingene.

I forrige runde med analyser ønsket vi å utvide vår analyse med hvilke synspunkter politikerne har på hvor de største risikoene i en kommune ligger, og hvor de mener det er viktigst å gjennomføre forvaltningsrevisjon. Vi utviklet derfor en spørreundersøkelse, hvor de tar stilling til områdene som er beskrevet under de

Vurderingen av risiko kan fremstilles slik:

Konsekvens	Veldig alvorlig	Yellow	Orange	Red	Red	Red
	Alvorlig	Yellow	Yellow	Orange	Red	Red
	Moderat	Green	Yellow	Yellow	Orange	Red
	Liten	Green	Yellow	Yellow	Yellow	Orange
	Ubetydelig	Green	Green	Green	Yellow	Yellow
		Veldig lav	Lav	Moderat	Høy	Veldig høy

Sannsynlighet

fire perspektivene. Med utgangspunkt i disse skal politikerne besvare to spørsmål:

- Hvor "viktig" de anser de ulike områdene
- Hvilke fem områder de mener bør prioriteres for forvaltningsrevisjon
 - Årsaker til at de prioriterer disse områdene

Undersøkelsen sendes ut til medlemmer av kontrollutvalgene og kommunestyrene. Den sendes ut til de sittende (avtroppende) medlemmene mot slutten av valgperioden. Deltagelsen i forrige runde viste en svarprosent i snitt på 45 prosent på alle kommuner, og 43 prosent i fylkeskommunen. I neste runde ønsker vi å bevisstgjøre medlemmene i kontrollutvalgene og kommunestyrene i sterkere grad om betydningen av at de deltar og svarer på undersøkelsen. Vi håper dette vil bidra til en økt deltagelse (svarprosent).

Anbefaling av områder

Avslutningsvis i rapporten har vi en samlet risikovurdering. I denne starter vi med en oppstilling av alle forvaltningsrevisjoner, undersøkelser og selskapskontroller, samt eventuelle oppfølginger av disse som er gjennomført i de senere årene.

Vi har også med en tabellarisk og grafisk fremstilling av risiko. Denne tar for seg sannsynlighet og konsekvens innenfor hvert av områdene vi har listet opp under perspektivene. Det gir da en fremstilling av hvilke områder som ut fra risikovurderingene bør prioriteres. Dernest tar vi en avveining av områdene

mot hvilken vesentlighet de har for kommunen. Til sist gjør vi en avstemming mot hvilke områder politikerne har prioritert i spørreundersøkelsen.

Dette gir grunnlaget for vår anbefaling av hvilke områder som bør bli gjenstand for forvaltningsrevisjon og hvilke selskaper som bør bli gjenstand for selskapskontroll i valgperioden. Vi anbefaler også hvilke tidligere forvaltningsrevisjoner og selskapskontroller som eventuelt bør bli gjenstand for oppfølging. Vår anbefaling er i utgangspunktet en liste i uprioritert rekkefølge.

Før analysen oversendes kontrollutvalgene får rådmann og kommunens utnevnte kontaktperson utkast av analysen til gjennomlesning og verifikasjon av fakta. Analysen avsluttes med en referanseliste som består av en opplisting av relevante lover og forskrifter, veiledere, dokumenter fra kommunen og andre kilder som er benyttet. Vi har også utarbeidet tre standardvedlegg;

1. Detaljert fremstilling av sannsynlighet og konsekvens på de enkelte områder
2. KOSTRA Kommunegruppe som viser oversikt over de andre kommunene som den analyserte kommunen kan sammenlignes med samt en symbolforklaring KOSTRA
3. Resultater fra spørreundersøkelse rettet mot politikere i kontrollutvalg og fylkesting/kommunestyre

Veien videre ...

For hvert fjerde år, når vi skal sette i gang med en ny runde overordnede analyser, skjer det en utvikling av malen vår. Vår struktur så dagens lys i 2005, og har etter det blitt justert og forbedret, men ikke omfattende endret fra runde til runde. Det er en evolusjon, ingen revolusjon.

Hvordan den overordnede analysen vil bli i neste omgang, vil avhenge av flere faktorer. Noen av de faktorene vi vet vil spille inn i denne runden er erfaringer fra forrige runde, tilgang på kilder, kommune- og regionsreformen, samt ny veileder for selskapskontroll. Som følge av de etablerte samhandlingsrutinene og treffpunktene med fylkesmenn og andre tilsynsmyndigheter, vil vi øke fokuset på resultatene fra gjennomførte tilsyn i perioden, samt planene som eventuelt foreligger om nye tilsyn. Vi er imidlertid ganske sikre på at den overordnede strukturen gir kontrollutvalgene og andre brukere så mye nyttig informasjon om kommunen, at vi fortsatt kun snakker om justeringer og forbedringer.

Som nevnt tidligere vil de "nye" kommunene gi noen utfordringer som gjør at fokuset på organisasjonsendring vil bli et gjennomgående tema. I tillegg er det mange aktuelle tema som vil påvirke vurderingene. Et tema som er veldig aktuelt er kommunens arbeid rundt korrupsjon – antikorrupsjon. Dessverre har det gjennom mange år kommet frem mange korrupsjonsaker. Kommunens tilnærming til problematikken bør derfor belyses gjennom en overordnet analyse. En del kommuner er medlemmer av Transparency International (TI). I de tilfeller kan man også ta med i risikovurderingene om kommunene har et aktivt forhold til medlemskapet, hvor kommunene bør implementere og forankre intensjonen og forpliktelsene dette medlemskapet innebærer på alle nivåer og i alle ledd i sin organisasjon.

Andre tema som det er stort fokus på for tiden er digitalisering og personvern. Og disse vil ofte ha krysningspunkter i brukerrettede tjenester. I utdanningssektoren blir mer og mer av læringen digitalisert. Innbyggernes henvendelser og søknader til kommunen digitaliseres. Ny velferdsteknologi tas i bruk i et stadig økende tempo. Det blir her viktig å se på hvilke tiltak som er iverksatt for å sikre personvernet.

Etterbruk

Kontrollutvalgene og revisjonen benytter den overordnede analysen og forvaltningsrevisjonsplanen aktivt i hele utvalgsperioden. Den er alltid med som et oppslagsverk når det diskuteres mulige nye prosjekter. I tillegg benyttes analysen av nye kontrollutvalgsmedlemmer for å gjøre seg kjent med kommunen, og av erfarne medlemmer for å oppdatere seg om

kommunen. Analysen er dermed et høyst aktuelt og levende produkt gjennom hele utvalgsperioden.

Vi har også fått flere gode tilbakemeldinger fra administrativt nivå i kommunene som blant annet tilkjenner at man vurderer analysen som et godt verktøy for å sette inn tiltak der analysen peker på risikoutsatte tjenesteområder i kommunen. ☺

Fakta

Denne artikkelen er skrevet på grunnlag av gjeldende kommunelov med forskrifter, og tar utgangspunkt i vår presentasjon rundt emne på NKRFs fagkonferanse i juni 2018. I artikkelen omtaler vi kommuner, og det samme vil også gjelde for fylkeskommunen dersom ikke denne er omtalt særskilt.

Buskerud kommunerevisjon IKS ble etablert i 2003. Selskapet reviderer 13 kommuner og én fylkeskommune og har 21 ansatte, hvorav 6 forvaltningsrevisorer.

Frode Hegstad Christoffersen ble ansatt hos Fylkesrevisoren i Buskerud i 1998, og ble med over til Buskerud Kommunerevisjon IKS ved etableringen i 2003. Han er utdannet siviløkonom ved Handelshøyskolen i Bergen. Frode jobber som forvaltningsrevisor, og har også jobbet noe med IT-revisjon. Frode har vært med på arbeidet med overordnede analyser i BKR siden de første analysene ble gjennomført i 2005.

Torkild Halvorsen ble ansatt i Buskerud kommunerevisjon IKS i 2005. Han er utdannet revisor/bachelor ved Handelshøyskolen BI/Sandvika i 2005. Torkild jobbet som teamleder innenfor regnskapsrevisjon før han i mai 2015 tok over som leder for forvaltningsrevisjon. Torkild har fra 2010 deltatt på flere forvaltningsrevisjoner. Han har forut for BKR mange års yrkeserfaring fra blant annet privat prosessindustri samt statlig spesialskole for ungdom med atferdsvansker.



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

Årsoppgjørsrevisjonen 2018

Et år går fort unna, og det er tid for årsoppgjør igjen. I denne artikkelen omtales noen sentrale endringer i regnskapsstandarder og andre bestemmelser, som vil være nyttige å ha med seg inn i revisjonen av årsregnskapene for 2018.

En milepæl i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) ble nådd da KRS nr. 4 Avgrensingen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet, i mai 2017 ble fastsatt som endelig kommunal regnskapsstandard. Ikrafttredelsen er fra regnskapsåret 2018. Selv om standarden er behørig omtalt i Kommunerevisoren nr. 4/2017 og 1/2018, er det grunn til å minne om noen sentrale forhold også her.

Skillet mellom drift og investering

Skillet mellom drifts- og investeringsregnskapet er basert på et prinsipp om at driften skal finansieres av løpende inntekter. I den nye kommuneloven er dette prinsippet også lovfestet, jf. § 14-9. Skillet må praktiseres med dette prinsippet som utgangspunkt. Det blir derfor sentralt å påse at løpende utgifter, dvs. driftsutgifter, blir regnskapsført i driftsregnskapet.

Standarden slår fast at *«eiendeler som anskaffes som en naturlig del av nybygging eller påkostninger på en eksisterende eiendel, vurderes som en del av de totale utgiftene til den samlede investeringen»*, jf. punkt 3.2 nr. 7. Dette betyr at f.eks. inventar som er naturlig å anskaffe i forbindelse med bygging av en skole, er det ikke nødvendig å vurdere for seg opp mot kriteriene for vesentlighet og varighet. Det har blitt reist spørsmål om dette punktet også innebærer at slikt inventar mv. skal avskrives sammen med skolen. Til det er å bemerke at KRS nr. 4 ikke regulerer avskrivningsreglene. Disse er utelukkende regulert i regnskapsforskriften § 8. Inventar skal ifølge forskriften avskrives over maksimalt 10 år. Det er derfor vanskelig å se at det er grunnlag for å avskrive inventar og annet løsøre i kommunale bygg sammen med bygget, selv om det nok er praksis i en del kommuner.

Generelt er det grunn til å påpeke at det må gjøres en vurdering av avskrivninger og eventuelle nedskrivninger i forbindelse med påkostninger. Påkostninger avskrives iht. regnskapsforskriftens bestemmelser, men ikke lenger enn forventet levetid på påkostningen, jf. punkt 3.3 nr. 3. For eksempel er det derfor ikke gitt at en påkostning på et bygg skal avskrives over 40 år.

Noter og årsberetning

KRS nr. 6 Noter og årsberetning ble fastsatt som endelig standard i januar 2018, med virkning for regnskapsåret 2018. Sammenlignet med den foreløpige standarden er det gjort visse forenklinger i kravene til visse noter. Antall noter har likevel økt, først og fremst fordi noteopplysninger omtalt i notater er innarbeidet i standarden. Dette gjelder blant annet noteopplysninger knyttet til skatteplikt og kommunesammenslåinger.

Det skal gis noteopplysninger om forhold som er nødvendige for å bedømme kommunens resultat og finansielle stilling og som ikke fremgår av regnskapet for øvrig. Notene skal først og fremst være en utdyping og spesifisering av regnskapsinformasjonen. Fokus bør være på vesentlige forhold, med utgangspunkt i regnskapsbrukernes informasjonsbehov.

Det kan også være grunn til å vurdere hvilken informasjon som skal gis i noter opp mot informasjon i annen pliktig rapportering til kommunestyret, herunder årsberetning og finansrapportering. Informasjon som er naturlig å gi i slik rapportering, bør det normalt ikke være nødvendig å gi i noter, med mindre det er sentralt for å forstå årsregnskapet. Det kan også ha betydning hvorvidt de ulike dokumentene legges fram for kommunestyret i samme møte eller ikke.

Disse forskjellene vil kommunen måtte håndtere på en måte som ikke påvirker årsregnskapet eller KOSTRA-rapporteringen.

I vedlegg 2 til standarden er det tatt inn et eksempel som viser en oppstilling av de tallmessige opplysningene om pensjon. Dette er ikke et obligatorisk oppsett. Det kan også argumenteres med at det blir vel enkelt og har et par ulogiske sammenhenger. I noteoppstillingene i NKRFs Regnskapsmappe for kommuner og fylkeskommuner er det derfor tatt inn en noe utvidet oppstilling.

Kravene til opplysninger i note om fondsavsetninger er noe forenklet. Bl.a. er kravene til å ta med budsjettall tatt ut. I korte trekk skal fondsnoten gi følgende informasjon:

- Avsetninger og bruk av avsetninger samt IB og UB per fondstype og samlet
- Opplysninger om vesentlige grupper av bundne fond
- Samlede avsetninger til ubundne fond foretatt av henholdsvis kommunestyret og av underordnet organ
- Overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet fordelt på overføringer vedtatt av henholdsvis kommunestyret og underordnet organ

Det kan synes uklart hva som menes med «samlede avsetninger til ubundne fond». Menes her bare årets brutto avsetning, eller skal det også opplyses om bruk? Og hva med saldo på disse fondene? I noteoppstillingene i NKRFs regnskapsmappe er det foreslått at noten viser årets avsetninger og årets bruk, samt IB og UB.

I punkt 3.1.3 nr. 11 er det tatt inn anbefaling om at kommuner som er underlagt krav om separat regnskap for virksomhet med innhenting av husholdningsavfall, jf. avfallsforskriften § 15-4, viser regnskapsoppstillinger for avfallsvirksomheten i note til årsregnskapet. Det er ikke et krav om å vise slik note i regnskapet. Kravet til separat regnskap er knyttet til reglene for offentlig støtte. Det samme

formålet ligger bak de forskriftsbestemte note-kravene som pålegger fylkeskommunene å vise regnskapsoppstillinger for hhv. maritim sikkerhetsopplæring og tannhelsetjenesten i note.

Selvkost i kommuneregnskapet

Selvkostområdene er ofte gjenstand for oppmerksomhet og blir derfor også sentrale i kommuneregnskapet. På disse områdene setter kostnadene ved å produsere tjenesten, dvs. kommunens selvkost, en øvre grense for hva kommunen kan ta i gebyr for å utføre tjenesten. For noen tjenester er det også krav om at gebyrene skal dekke selvkost. GKRS' notat fra mai 2018 drøfter hvordan bestemmelsene om selvkost innvirker på kommunens årsregnskap, men ikke hvordan selvkost skal beregnes.

Selvkostbestemmelsene er sentrale for kommuneregnskapet da de har direkte innvirkning på inntektene i kommuneregnskapet. Videre har bestemmelsene innvirkning på regnskapet gjennom avsetning av overskudd på selvkostområdene til bundne driftsfond. Underskudd dekkes av selvkostfondet så lenge det er midler på fondet. Er det ikke tilstrekkelige midler på fondet vil underskudd påvirke kommunens regnskapsmessige mer-/mindreforbruk.

Selvkost er definert som den totale kostnadsøkningen kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste. Kommuneregnskapet på sin side viser kommunens utgifter. Det vil derfor være forskjeller mellom de kostnader som inngår i selvkostberegningene og kommuneregnskapets utgifter, slik at kommuneregnskapets tall ikke kan benyttes direkte i selvkostkalkylene. De viktigste forskjellene er knyttet til rentekostnader og avskrivninger (kapitalkostnader), og er oppsummert i tabellen nedenfor.

Disse forskjellene vil kommunen måtte håndtere på en måte som ikke påvirker årsregnskapet eller KOSTRA-rapporteringen. Det kan f.eks. gjøres ved hjelp av et

	Selvkost	Kommuneregnskapet
Rentekostnader	Alternativkost (kalkulatoriske rentekostnader)	Påløpte renteutgifter
Avskrivninger (ulikt avskrivningsgrunnlag)	Netto anskaffelseskost	Brutto anskaffelseskost

sidesystem. Alternativt ved bruk av f.eks. ansvar, funksjon og/eller arter som ikke påvirker årsregnskapet eller KOSTRA-rapporteringen, i kommunens internregnskap. Hvilken løsning som er den beste kan variere fra kommune til kommune.

Merverdiavgift og kommunesammenslåing

I forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2018 ble merverdiavgiftsloven § 9-2 endret slik at det gjøres unntak for justeringsplikt ved kommunesammenslåing. Unntaket gjelder kun for vann- og avløpsanlegg. For andre kapitalvarer, f.eks. utleiebygg, vil justeringsreglene gjelde fullt ut.

Det er også tatt inn en presisering som innebærer at den nye kommunen overtar den gamle kommunens justeringsrett og -plikt uendret. Samme presisering er også tatt inn i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16.

Kontantsalg – nye krav

Selv om det ikke har direkte betydning for årsoppgjørrevisjonen for 2018, gis her en omtale av de nye kravene som gjelder for kontantsalg. Fra 1.1.2019 blir det et krav om at alle som har kontantsalg og krav til å benytte kassasystem, må benytte et kassasystem med produkterklæring som tilfredsstiller kravene i kassasystemlova¹. Det blir innført nye og detaljerte regler i delkapittel 5-3 i bokføringsforskriften om bl.a. anvendelse av kassasystemet og dagsoppgjør.

Kontantsalg er definert som salg av varer og tjenester der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering, ved bruk av betalingskort (debetkort, kredittkort og faktureringskort) eller kontanter som betalingsmiddel. Kontanter er definert som andre betalingsmidler enn betalingskort. Betaling via apper, som f.eks. Vipps, vil være kontantsalg. Bruk av slike betalingsmidler erstatter derfor ikke kravet til kassasystem.

Det gjelder noen unntak fraplikten til å anvende kassasystem i delkapittel 5-4 i bokføringsforskriften. Et aktuelt unntak for virksomheter med både kredittsalg og kontantsalg, er muligheten til å dokumentere kontantsalg ved å utstede kontantfaktura, jf. § 5-4-1 tredje ledd.

For kommuner og fylkeskommuner gjelder også et særskilt unntak i regnskapsforskriften § 2 for kontantsalg under 3 G i den enkelte virksomhet. Det er ikke gitt hva som menes med virksomhet her, men forskriften må forstås slik at en kommune normalt må anses å ha flere virksomheter.

Revisjonsberetningen

Revisjonsberetningen er regnskapsrevisors viktigste rapportering. En gjennomgang av revisjonsberetninger for 2017, for til sammen 93 kommuner,

gir et visst inntrykk av praksis. Blant disse beretningene var det fire beretninger med forbehold til regnskapet. Ni beretninger har forbehold til budsjett, hvor vesentlige budsjettavvik er den hyppigste årsaken. En beretning hver har forbehold om henholdsvis årsberetningen og registrering og dokumentasjon. 22 beretninger inneholder presiseringer eller avsnitt om andre forhold. Den hyppigste grunnen til presisering er at revisjonsberetningen erstatter tidligere avgitt revisjonsberetning.

Det er fremdeles få som omtaler sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen.


Gjennomgangen viser også at det fremdeles er noe ulik praksis når det gjelder omtale av revisors oppgaver med «øvrig informasjon» i revisjonsberetningen, etter kravene i ISA 720 Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon». Siden dette avsnittet og revisors uttalelse om årsberetningen vil være delvis overlappende, kan det være vanskelig å kommunisere på en god måte. ISA 720 tillater at avsnittet om øvrig informasjon plasseres sammen med andre avsnitt om det samme, når revisor etter nasjonale krav e.l. skal uttale seg spesielt om et slikt forhold. Revisjonskomiteen i NKRF har ambisjon om å presentere et eksempel på hvordan en slik sammenslåing kan gjøres i praksis.

Avslutning

I denne artikkelen er det trukket fram noen områder hvor det er nyheter for 2018.

Foruten det som er nevnt ovenfor er det også grunn til å påpeke at det for de kommunene som slås sammen fra 2020, er 2018-regnskapet det nest siste for de gamle kommunene, og det siste som avlegges før kommunesammenslåingene er gjennomført. Det kan derfor være grunn til å ha et øye med hvordan kommunen er forberedt på den forestående sammenslåing.

Ny kommunelov er heller ikke nevnt ovenfor. Selv om endringene ikke blir så dramatiske, vil det nok bli noen endringer som innebærer behov for tilpasninger i regnskapssystemer og -rutiner. Siden mange kommuner begynner arbeid med økonomiplan og årsbudsjett for 2020 våren eller tidlig høst 2019, er det ikke alt for god tid til å tilrettelegge for ny lov. I tillegg trer jo kravet til å kunne rapportere i SAF-T format i kraft fra 2020, jf. bokføringsforskriften § 7-8.

Avslutningsvis vil jeg ønske lykke til med det forestående årsoppgjøret. 

¹ Oversikt over godkjente kassasystemer finnes på www.skatteetaten.no/kassasystemliste.



Av **Elin Wikmark Darell**,
leder av Værnesregionen IT

Tiden er overmoden – offentlig sektor må fornyes

Kommunal sektor er helt avhengig av å lykkes med digitalisering når trenden de nærmeste årene går mot høyere etterspørsel etter omsorgstjenester og lavere inntektsvekst.

Norske kommuner har vært vant til å tenke at det må utarbeides en strategi eller plan, en beskrivelse av en fremtidig situasjon. Slik tenker ikke de fremste digitale lederne, de fokuserer heller på kontinuerlig utvikling. Dette er en større endring enn det kan høres ut som, for det endrer grunnleggende vår tenking om planlegging, og det stiller helt nye krav til organisasjonen.

Skal kommunene være i stand til å levere lov- pålagte oppgaver med god kvalitet på en effektiv måte, må rådmenn, ordførere og kommunestyre ta innover seg at det gjenstår et betydelig arbeid med å innfri Stortingets krav om et digitalt førstevalg i offentlig sektor. Tiden er overmoden for norske kommuner til å ta et stort digitalt skritt videre.

Er norske kommuner digitale sinker?

Innbyggerne i Norge er digitalt modne og ønsker i stor grad å betjene seg selv, og mange hevder at kommune-Norge er IT-sinker.

Mitt inntrykk er at dette ikke stemmer.

Digitalisering står høyt på agendaen i mange norske kommuner. Det er imidlertid store forskjeller mellom kommuner når det gjelder digitale tjenester. Små kommuner sliter med å henge med i den teknologiske utviklingen. De kommunene som etter kommune-reformen fortsatt har valgt å være liten, må nå intensivere arbeidet med å digitalisere sine tjenester for ikke å sakke akterut. IKT er et viktig verktøy for å realisere nye tjenester, og det kreves ressurser og kompetanse for å utnytte dette på en effektiv måte. Det er i ferd med å skapes store digitale skiller mellom ulike kommuner.

Et annet alternativ er interkommunalt samarbeid. Værnesregionen er et godt etablert interkommunalt samarbeid og består av kommunene Stjørdal, Selbu, Frosta, Meråker og Tydal. Samarbeidet har ført til at kommunene har kommet lagt i å utnytte teknologi.

Tradisjonelle leverandører makter ikke å levere det kommunene etterspør

Offentlig sektor må tenke dobbelt i digitaliserings-arbeidet – det skal både gi en smartere og sømløs

forvaltning, og ikke minst gi en enklere offentlig sektor for innbyggere og næringsliv gjennom digital selvbetjening. Dette gir både lavere administrative kostnader og mer fornøyde brukere.

For å møte fremtiden må kommunene bli kvitt «steinaldersystemene». Værnesregionen benytter innovative anskaffelser og dialog med leverandør-markedet for å få morgendagens løsninger. Da har vi fokus på skytjenester, økt bruk av stordata (big data), flere sensorer som kobles sammen (IOT – Internet of Things), kunstig intelligens (AI – Artificial intelligence) og maskinlæring som vil bidra til å effektivisere kommunenes tjenestetilbud. Ofte opplever vi at leverandørmarkedet ikke makter å levere det vi etterspør. Tradisjonelle leverandører til kommunal sektor har snudd skuta for sent, og er rett og slett ikke de mest innovative. Offentlig sektor har behov for nye og flere leverandører som leverer løsninger som bidrar til at kommuner kan jobbe bedre og smartere.

Aksept at «i går» er veldig lenge siden

Digitalisering og riktig bruk av IKT som verktøy er sentrale virkemidler for å utvikle nye og bedre tjenester til samfunnets beste. De offentlige budsjettene vil bli strammere og tiden har kommet for omstilling. Arbeidsprosesser må endres og tjenester må leveres på en smartere måte, og gjennom det skape verdier og sikre velferden. Det stiller betydelig krav til sterke fagmiljøer og ikke minst til digital kompetanse, men kanskje først og fremst til evnen og viljen til å ta i bruk digitale løsninger. For å sette fart på digitaliseringsarbeidet må kommunene skape kultur for innovasjon. Det er lederne som må skape kultur for endring. Man må tørre å satse på det ukjente, og løfte fram endrings-agentene og ildsjelene – de som skaper morgendagen.

Offentlig sektor må fornyes, og det er ikke teknologien som er utfordringen, det er kultur som avgjør hvem som lykkes. ☺

Årets kommunaløkonom 2018

Det er med stolthet NKRF kan melde at vår gode kollega, Knut Erik Lie, er tildelt prisen Årets kommunaløkonom 2018.

- Jeg var totalt uforberedt og ble helt skjelven, sa den stolte prisvinneren etter tildelingen under middagen på NKKs Regnskapskonferanse 2018 på Gardermoen i desember.

Prisen er innstiftet for å hedre en person som særlig har utmerket seg innenfor fagområdet kommuneøkonomi. Den deles ut av Sticos og NKK (Norges Kemner- og Kommuneøkonomers forbund) og i år for 17. gang. Prisen består av et kunstverk, diplom og et beløp fastsatt av Sticos.

NKRFs medlemmer kjenner Knut Erik som en sterk fagmann og solid bidragsyter innenfor både økonomi-/regnskapsfaget og revisjonsfaget. Før han begynte i sin nåværende jobb i NKRF i 2005, var han ansatt i Oppland fylkesrevisjon i ca. 10 år, hvorav de siste to som konstituert fylkesrevisor.

Ved tildelingen av prisen var det nok likevel hans solide arbeid med god kommunal regnskapsskikk som veide tyngst. Knut Erik har



Foto: Geir-Ove Hauge

Knut Erik Lie mottok utmerkelsen av daglig leder Leif Arild Grytbakk og produksjef Hege Beck i Sticos. I bakgrunnen står styreleder Gerd Signe Eieland og leder fagutvalg økonomi Svein Henry Berdal i NKK.

vært utredningsleder i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) siden 2007. Han har også gjort seg bemerket som hyppig benyttet kurs-/foredragsholder innenfor sine fagområder. Videre er

han en verdsatt skribent i Kommune-revisoren.

Tildelingen er meget vel fortjent, og hele NKRF-familien stiller seg i køen av gratulanter! ☉

Ny veileder i selskapskontroll - med vekt på eierskapskontroll

Styret i NKRF har fastsatt en ny veileder i selskapskontroll. Veilederen, som er utarbeidet av forbundets selskapskontrollkomite, har vekt på eierskapskontroll.

Veilederen har vært gjenstand for en grundig behandling i forbundet, herunder en omfattende høringsrunde. Høringsutkastet ble for øvrig behørig omtalt i Kommune-revisoren nr. 4/2018.

Dette er den andre veilederen i selskapskontroll fra NKRF. Den skiller seg i det vesentlige fra den forrige veilederen. Dels skyldes dette endringer i det rettslige

rammeverket og dels erfaringer som er gjort siden den første veilederen ble gitt ut i 2010.

I den nye veilederen er det tatt hensyn til ny kommunelov, så langt det passer. Veilederen legger til grunn at eierskapskontroll vil bli definert som en revisjonsoppgave, og som skal utføres innenfor rammen av kravene til god kommunal revisjonsskikk. Den vil

bli gjenstand for en revisjon så snart ny kommunelov med forskrifter trer i kraft. ☉



Veilederen er fritt tilgjengelig for nedlasting på NKRFs nye nettsider
www.nkrf.no/publikasjoner/



Tolgasaken - Tilbakemelding om regelforståelse

NKRF har svart Fylkesmannen i Hordaland om regelforståelse mv. i kjølvannet av Tolgasaken.

Staten har besluttet å gjennomføre en helhetlig gjennomgang og vurdering av saksbehandlingen i den mye omtalte Tolgasaken.

Fylkesmannen i Hordaland skal, som settefylkesmann for Fylkesmannen i Hedmark, gjennomføre en lovlighetskontroll med bestemte vedtak Tolga kommune har fattet i medhold av helse- og omsorgstjenesteloven. Videre skal de undersøke alle avgjørelser om årsbudsjett og årsregnskap siden 2013, samt andre avgjørelser knyttet til oppfølgingen av en forvaltningsrevisjonsrapport om vedtak innen pleie-, rehabilitering- og omsorgsområdet.

I denne sammenhengen vil Fylkesmannen i Hordaland, som del av det rettslige grunnlaget, bl.a. vurdere ulike sider av Helsedirektoratets retningslinjer som fremkommer i rundskriv IS-3/2018 om registrering av tall på personer med psykisk utviklingshemming i kommunene. Kontrollutvalget i Tolga har gitt uttrykk for at vilkårene for utbetaling av tilskudd er vanskelig å forstå. NKRF er på denne bakgrunn bedt om å komme med sine synspunkter på en del forhold.

NKRF er av den oppfatning at rundskrivet fra Helsedirektoratet i hovedsak er enkelt å forstå, men at det er noen utfordringer:

- Rundskrivet er ikke entydig når det gjelder hvilke krav som stilles til en diagnose, hvem som kan stille diagnose og hvordan denne skal angis.
- Det kan i noen tilfeller være vanskelig å vite om en diagnose er innenfor kriteriene, hvis det ikke benyttes diagnosekode.
- Det kan være problemer med den skriftlige stadfestingen, hvor det mangler diagnosepapirer (gjelder spesielt eldre som ble diagnostisert for lang tid tilbake).

NKRF mener at forståelsen av revisors rolle og oppgaver i hovedsak er klar sett fra revisors ståsted. Rundskrivet fra Helsedirektoratet sier imidlertid ikke noe om hvilken form revisors kontroll skal ha, herunder hvilken revisjonsstandard som skal legges til grunn. Det sies heller ikke noe om hvilket kontrollomfang som forventes av revisor, herunder om kontrollen f.eks. kan baseres på stikkprøver eller avgrenses til kontroll av endringer fra året før.

Videre kan det nevnes at en ren underskrift fra revisors side på skjemaet er en utfordring for revisor da revisor avgir attestasjoner med ulike formål og sikkerhet. Revisors uttalelse og attestasjon må følge av dette. Da blir kun en underskrift ikke utfyllende nok.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	15. – 16. januar	Lillestrøm
► Hvordan oppdage korrupsjon, svindel og misligheter – raskt og tidlig?	17. januar	Oslo
► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2019	30. – 31. januar	Gardermoen
► Arena for forvaltningsrevisjon 2019	12. – 13. mars	Lillestrøm
► Møteplass for selskapskontroll 2019	14. mars	Lillestrøm



www.nkrf.no




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

NKRF har i et årlig informasjonsskriv fra forbundets revisjonskomite, lagt til grunn at revisor gjennomfører sin oppgave basert på standarden ISRS 4400 Avtalte kontrollhandlinger. Denne standarden legges også til grunn bl.a. ved kontroll vedrørende ressurskrevende helse- og omsorgstjenester. Oppfatningen er at det er en felles forståelse blant NKRFs medlemmer at ISRS 4400 skal legges til grunn, og at mange av medlemmene legger informasjonsskrivet fra revisjonskomiteen til grunn for rapporteringen. En spørreundersøkelse blant medlemmene tyder heller ikke på at det er ulik oppfatning av revisors roller og oppgaver i ulike kommuner. Dette gjelder også utførelsen av arbeidet.

Kontrollopplegget er lagt opp slik at revisors uttalelse kun legges fram for kommunen, og ikke blir sendt til Helsedirektoratet sammen med kommunens rapportering. NKRF mener revisors rapport bør sendes

Helsedirektoratet (via Altinn) sammen med kommunens eget rapporteringsskjema, og ikke kun til kommunen slik det er i dag. Kommunens revisor bør ikke skrive under på samme skjema som administrasjonssjefen i kommunen.

NKRF mener det bør være tydelige kriterier for hvem som kan stille diagnose, og hvordan den skal utformes. Det bør være tydeligere beskrivelse av diagnosen, da det i noen tilfeller kan være vanskelig å vite om diagnosen er psykisk utviklingshemming. Det kan være vanskelig for revisor å bekrefte diagnoser som er gamle og ikke forholder seg til definisjonene i rundskrivet. Kravet om at vedtak må foreligge pr. 1. januar kan reise tvil om det betyr at det må foreligge et nytt vedtak pr. 1. januar eller om det er nok at det foreligger et vedtak og at revisor får bekreftet at vedtaket fortsatt gjelde. 

Ny standard for eiendomsskattetaksering

KS har laget en standard for hvordan kommunene bør takserer eiendommene.


Kommunene bruker ulike metoder for å regne ut eiendomsskatten, og det kan føre til store variasjoner fra kommune til kommune. Derfor har KS laget en standard for hvordan kommunene bør takserer eiendommene.

Målet er å styrke kvaliteten i takseringsarbeidet og saksbehandlingen, og bidra til større likhet i takseringen kommunene imellom. Standarden, som

inneholder takseringsretningslinjer og veileder for taksering, skal være et verktøy for kommuner og takseringsfirmaer ved:

- forberedelse og gjennomføring av alminnelig taksering i kommunen
- taksering av nye eiendomsgrupper i forbindelse med endring av utskrivingsalternativ
- taksering av enkelteierdommer gjennom takstperioden

Veilederen og retningslinjene dekker foreløpig ikke nærings-

eiendom og energianlegg, men KS jobber med saken. Målet er at det skal foreligge anbefalte takseringsretningslinjer og veileder for all fast eiendom innen august 2019. 



Standarden er fritt tilgjengelig for nedlasting på nettsidene til KS www.ks.no/fagomrader/utvikling/fou/fou-rapporter/ny-standard-for-eiendomsskattetaksering/

Kommunerevisoren utgis av:

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

E-post: post@nkrf.no

www.nkrf.no
[www.twitter.com/nkrf](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

Kommunerevisoren 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 425 pr. år

Forsidebilde:
Geir-Ove Hauge

Annonsepriser:

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

Opplag: 2000
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:
Mercur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



NKRFS

Kontrollutvalgskonferanse

30-31 januar 2019

The Qube – Clarion Hotel & Congress Oslo Airport

Velkommen til konferanse!

2019



Følg konferansen på Twitter: #ku19nkrf



Norges Kommunerevisorforbund

– på vakt for fellesskapets verdier

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