



NKRFs styre i jubileumsåret (f.v.):
Tor Ole Holbek, Torgun M. Bakken,
Alexander Etsy Jensen, Per Olav Nilsen
og Inger Anne Fredriksen

Les mer om:

- ⦿ **Risikoen for at kommuner utsettes for svindel**
- ⦿ **Orden i eget hus – Kommunedirektørens internkontroll**
- ⦿ **Kronikk: Etske utfordringer i koronaens tid**

- | | |
|--|--|
| <p>2 25år siden ...
Bjørn Bråthen</p> <p>3 Ting tar tid - refleksjoner i jubileumsåret
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Risikoen for at kommuner utsettes for svindel
Advokat Erling Grimstad,
Advokatfirmaet Erling Grimstad AS</p> <p>6 Orden i eget hus - Kommunedirektørens internkontroll
Renate Borgmo, seniorrådgiver i NKRF</p> <p>10 Kronikk: Etske utfordringer i koronaens tid
Tora Aasland, leder av Kommunesektorens etikuttvalg</p> | <p>11 Konkurransedyktig revisjon
Didrik Hjort, daglig leder, Kommunerevisjon IKS</p> <p>15 Selskapskontroll i Vistamar
Regnskapsrevisor Anne-Margit Eide Schjølberg og forvaltningsrevisor Tale Baadsvik, Trondheim kommunerevisjon</p> <p>17 Bærekraft - måling og rapportering, hva er NKRF-medlemmenes rolle?
Av statsautorisert revisor Torjus Finstad Ledaal, Agder Kommunerevisjon IKS</p> <p>20 Hva skjer?</p> <p>23 Nytt om navn
Østre Viken kommunerevisjon IKS
Aust-Agder Revisjon IKS</p> |
|--|--|

25 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**


Lederartikkelen til styreleder Leif Aarebrot i nr. 5/1995 var viet til det forestående 50-årsjubileet. Han skriver at hvilke saker som har vært de viktigste er vanskelig å trekke fram, men noen er mer sentrale enn andre. Han nevner forbundets krav til større revisjonsvirksomheter og krav om at landets grunnutdanning til revisor må være den samme for privat og offentlig revisjon. Som ledd i den faglige oppdateringen av medlemmene, har forbundet også lagt ned et stort arbeid i sin kursvirksomhet. Videre nevnes at for å kvalitetssikre arbeidet har NKRF i den senere tid også utarbeidet normer/anbefalinger og en metodikk for så vel regnskapsrevisjon som forvaltningsrevisjon. Det skal heller ikke glemmes at NKRF nå i fem år har hatt et servicekontor, hvor alle revisjonsenhetene er medlem.

Aarebrot skriver videre at i likhet med våre medlemmer for 50 år siden, og med hjemmel i någjeldende kommunelov, har dagens medlemmer også ønsket å stille et høyt faglig krav til standen og ansvarlig kommunerevisor. Et krav som sammen med de øvrige tiltak forbundet er engasjert i, skal sikre en tilfredsstillende kvalitet på det arbeid vi er satt til å gjøre.

I den faste spalten «Innsyn» fra NKRF servicekontor ønsker direktør Øyvind Sunde velkommen til fagkonferansen «Kommunal revisjon mot år 2000»

og feiringen av 50-årsjubileet i Oslo 26. - 27. oktober. Han skriver at når vi vet at det kommer over 200 deltakere og gjester på de to konferansedagene og på jubileumsfesten, vil også forventningene være høye. Han lover at servicekontoret, som har fått i oppgave å tilrettelegge og gjennomføre hele arrangementet, skal gjøre alt for å innfri forventningene og lage et minneverdig arrangement.

Konferansen skal sette fokus på framtida, mens vi på festen skal se tilbake på de forgangne 50 år. Revisormiljø og en effektiv revisjonsprosess er konferansens to hovedtemaer. Sundes ønske er at deltakerne skal få øynene opp for at revisor må dyrke fram egenskaper hos seg selv og holdninger til sine omgivelser, som totalt sett gir revisjonen et positivt omdømme og at vi blir en ressurs å regne med. Han skriver videre at for i det hele tatt å få frigjort ressurser til forvaltningsrevisjon, må vi bli med effektive i utøvelsen av regnskapsrevisjon og vurdering av intern kontroll.

Det er ikke «hvem-som-helst» som er engasjert som foredragsholdere. Sunde er derfor sikker på at det skal bli en bra konferanse. Eller som en kollega sier: «Når du tar ut alle de store sirkushestene samtidig, må det bli bra!» Og slik ble det ... 



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Ting tar tid – refleksjoner i jubileumsåret

En sommer gir rom for refleksjoner. Og jeg har blant annet tenkt at ting tar tid.

Det gjelder i hvert fall lovarbeid! Kommune-lovutvalget ble nedsatt i juni 2013, dvs. for over sju år siden! Utvalget leverte sin innstilling i mars 2016, og i juni 2018 ble ny lov vedtatt!

Men så er spørsmålet: Er det positivt eller negativt? Her tror jeg vi skal være glade for den grundigheten som preger lovarbeidet i Norge. Det tar tid, men det er slik det må være i et demokratisk samfunn. Skal fagfolk, interesseorganisasjoner, enkeltmennesker, frivillige med flere få komme med sine synspunkt, tar det nødvendigvis tid. Og så skal Stortinget ha det siste ordet! Sånn må det være.

Vi skriver 2020, og fortsatt jobber NKRF med den loven som ble vedtatt i 2018 – i den forstand at vi nå er i en fase hvor våre egne veiledere blir oppdatert i henhold til den nye loven, og ikke minst: Nye standarder blir fastsatt! I 2020 har styret – etter et grundig arbeid fra en utvidet revisjonskomite med representanter fra Revisorforeningen og en omfattende høringsprosess internt og eksternt – fastsatt ny standard for forenklet etterlevelseskontroll (RSK 301). Og vi vet at den utvidede revisjonskomiteen jobber med standard som gjelder budsjettpremisses. I august ble to standarder til fastsatt av styret: Revidert standard for forvaltningsrevisjon (RSK 001) og en helt ny standard for eierskapskontroll RSK 002), og det etter like grundig jobb av forvaltningsrevisjonskomiteen og selskapskontrollkomiteen. Nå har de samme komiteene kastet seg over oppgaven med å lage en veileder til de to standardene. Kontrollutvalgskomiteen vår har gått gjennom veilederen for god skikk og praksis for kontrollutvalgssekretariatene, og kommet med forslag til endringer, blant annet som følge av ny lov og forskrift. Oppdatert veileder ble fastsatt av styret i juni. Alt dette har ett mål for øye: Stadig forbedring av revisjon og kontroll i kommunene og fylkeskommunene, som et bidrag til en bedre egenkontroll.

Det er godt å se at det er en slik aktivitet og produksjon i jubileumsåret. Vi skal ikke hvile på våre laurbær, men stadig ha blikket vendt framover mot nye mål i demokratiets tjeneste.

Vi har også blitt satt på prøve i jubileumsåret – på en måte vi aldri tidligere har opplevd! Det gjelder hele samfunnet, og kommune-Norge har måttet ta

sin del. Kommunene er leverandører av velferd til innbyggerne, men ikke bare det: De er demokratiske institusjoner som skal ivareta rettssikkerhet og deltagelse – også i en vanskelig tid. I slike situasjoner er det ekstra viktig at den kommunale egenkontrollen fungerer, og da er revisjon og kontroll et meget viktig bidrag. Det er mange spennende prosjekter på gang i ulike kommuner, blant annet forvaltningsrevisjoner i et koronaperspektiv.

Jeg har også i løpet av sommeren blitt overbevist om at koronasituasjonen ikke er over med det første. Også dette tar tid!

Blant annet derfor blir det en digital jubileumsmarkering i år. Vi skal markere at vi gir ut en jubileumsbok med streif gjennom 75 år, men med blikket vendt framover. Det sørger 10 artikkelforfattere for! De gir mye ros, men også utfordringer vi må ta på alvor. Og ikke minst: Refleksjoner som kan videreutvikle vårt fag.

Ved årets begynnelse skrev jeg at våren 2020 ville bli preget av forslaget til ny revisorlov, og Stortingets behandling av denne. Jeg fikk delvis rett, men det var koronaen som etter hvert tok all plass, og Stortinget så seg nødt til å utsette behandlingen av ny revisorlov til høstsessjonen. Vi fortsetter derfor dette arbeidet med full styrke. 🕒

Med ønske om en aktiv og meningsfull høst.

Ta vare på deg selv.

Hilsen sprek 75-åring.

Alt dette har ett mål for øye: Stadig forbedring av revisjon og kontroll i kommunene og fylkeskommunene, som et bidrag til en bedre egenkontroll.



Av advokat **Erling Grimstad**,
Advokatfirmaet Erling Grimstad AS

Risikoen for at kommuner utsettes for svindel

Sammen med Inyett AS utførte Advokatfirmaet Erling Grimstad AS en undersøkelse med bistand fra Opinion i mai 2020. Undersøkelsen gjaldt risikoen for misligheter, svindel og andre former for økonomisk kriminalitet i kommuner og fylkeskommuner her i landet.

Til sammen 101 respondenter ble intervjuet. Respondentene var personer på øverste administrative nivå, dvs. rådmenn, kommunaldirektører eller personer på økonomisjefnivå.

Hva gjør kommunens ledere for å beskytte kommunen mot svindel?

Undersøkelsen viser blant annet dette:

- Nær 50 prosent av kommunene hadde vært utsatt for svindelforsøk i 2019.
- Over halvparten av kommunene mangler program for å forebygge økonomisk kriminalitet og misligheter.
- 1/3 av kommunene har ikke kartlagt risikoen for økonomisk kriminalitet eller misligheter.
- Kun 1 av 4 har utarbeidet indikatorer for å identifisere om økonomisk kriminalitet/misligheter skjer i kommunen.
- Kun halvparten av mistankene om økonomisk kriminalitet/misligheter er politianmeldt.

Resultatet av undersøkelsen viser at det er høy risiko for at kommuner og fylkeskommuner ikke oppdager tap som følge av misligheter, svindel eller andre former for økonomisk kriminalitet. Undersøkelsen viser at det er risiko for at midler som skulle vært brukt på kommunale oppgaver som barnehager, skoler og helse, går tapt som følge av svindel mot både kommuner og fylkeskommuner.

Bakgrunnen for undersøkelsen

Formålet med undersøkelsen var å kartlegge hvilke tiltak kommunene og fylkeskommunene gjennomfører for å unngå ulike former for misligheter, svindel og andre former for økonomisk kriminalitet. Vi var

også spente på å se hva kommuner har lært av tidligere skandaler.

Dessuten ønsket vi å finne ut om kommunene og fylkeskommunene har iverksatt tiltak som gjør det mulig å avdekke om de er utsatt for svindel.

Hvorfor oppdages ikke misligheter og økonomisk kriminalitet?

Det høres ulogisk ut at kommuner ikke skal merke om det oppstår økonomiske tap som følge av misligheter, svindel eller andre former for økonomisk kriminalitet. Dersom du har kjennskap til hvordan disse handlingene skjer, er det likevel mulig å forstå hvorfor økonomiske tap ikke oppdages.

Utfordringen er i første rekke alle de tilfellene der penger lekker ut av kommunekassa i forbindelse med kjøp av varer og tjenester, uten at andre enn de kriminelle er klar over hva som skjer. Samarbeid mellom personer på innsiden i kommunen og eksterne leverandører, gjør det mulig å svindle kommunen over lang tid uten at det oppdages.

Eiendomsforvaltningen i daværende Bærum kommune ble tappet for store beløp som skulle gå til oppussing av blant annet skolebygg i kommunen. En utro medarbeider i kommunen inngikk kontrakter med foretak som mottok betaling for oppussing som aldri hadde funnet sted. Politiet avslørte en omfattende og velorganisert bande, men stanset sin etterforskning da rundt 20 personer var identifisert og tiltalt etter mafiaparagrafen i straffeloven. Kommunen selv ante ingenting om at de var tappet for store beløp, før kommunen ble gjort oppmerksom på hva som hadde skjedd.

Vannverksaken på Nedre Romerike ga eierkommunene tilbake ca. NOK 600 millioner som de

Resultatet av undersøkelsen viser at det er høy risiko for at kommuner og fylkeskommuner ikke oppdager tap som følge av misligheter, svindel eller andre former for økonomisk kriminalitet.

ikke ante var gått tapt før granskningen startet. Historien er en av de mest alvorlige korrupsjonssaker vi har hatt, dersom vi ser bort i fra Oslo-politiets Jensen-sak. I vannverksaken sørget ledelsen for at ingen budsjetter ble overskredet. Derfor var det ingen som hadde grunn til å reagere på kostnadene. Granskerne og senere politiet, avdekket at de aller fleste leverandørene til vannverket og renseanlegget hadde inngått avtale om bestikkelse for å få kontrakt om levering av varer og tjenester. Selv om budsjettene ble overholdt, rant det bokstavelig talt penger ut gjennom fiktive fakturaer og muntlige avtaler med en rekke leverandører som sørget for at de oppnådde leveranser mot å betale bestikkelse til ledende personer i de to kommunale virksomhetene. Dette pågikk i mer enn 20 år, uten at noen ante at kommunale midler havnet i feil hender.

Selvsagt vil kommuner oppdage det dersom de svindles for et stort beløp slik det ble kjent at Norfund var utsatt for. I mai 2020 ble det kjent at Norfund var svindlet for NOK 100 millioner på en måte som mange norske virksomheter har blitt utsatt for de siste årene.

Uten kunnskap om hvilke fremgangsmåter svindlerne benytter, kan det være vanskelig å stanse slike forsøk. Men slike hendelser fører til at feil mottaker mottar oppgjør. Derfor vil den parten som ikke mottar betaling, varsle kommunen og gjøre oppmerksom på det.

For å oppdage misligheter, svindel og andre former for økonomisk kriminalitet må kommunen ha kunnskap om trusler og de kriminelles fremgangsmåter. Risikovurderinger vil gjøre kommunen i stand til å identifisere indikatorer som slår ut som alarmer dersom noen forsøker seg. Kontroll med betaling av fakturaer i økonomisystemet er bare én av mange måter å sette opp slike alarmer på. Kontroll med anskaffelser og leverandører til kommunen er et annet område der riktig oppsett av alarmer vil slå ut dersom det er risiko for misligheter.


Beskyttelsestiltak handler om kompetanse og kunnskap om hvordan svindel skjer og hva som skal til for å beskytte kommunen mot slike uønskede hendelser.

Manglende kunnskap om risikoen, øker sannsynligheten for å bli utsatt for svindel.

Manglende politianmeldelse

Undersøkelsen viser at omkring halvparten av mistankene ledet til politianmeldelse. Dersom årsaken til at såpass få saker anmeldes, er at kommunene ikke har tillit til at politiet makter å etterforske eller oppklare svindel mot kommunen, oppfatter jeg det som en utfordring for rettsstaten.

Uansett hva som er årsaken til manglende politianmeldelse, er det et tankekors at mistanke ikke leder til etterforskning. Kun gjennom etterforskning får kommunen kjennskap til omfanget, tap, hvem som er involvert på innsiden og utenfor kommunen og annen kunnskap for å beskytte seg mot tilsvarende hendelser.

Vannverksaken på Nedre Romerike bestod av mange små tilfeller av overfakturering, fiktiv fakturering og avtaler om bestikkelse. Etterforskning av noen av disse mistankene på et tidlig stadium, kunne spart den interkommunale virksomheten for økonomiske tap og beskyttet mange av de involverte lederne, styremedlemmene og andre folkevalgte for mistillit og personlige kostnader. 

Advokat Erling Grimstad har vært ansvarlig for flere enn 1.000 varslingssaker og har erfaring fra en rekke omfattende granskingsaker i offentlige etater, kommuner, organisasjoner og private foretak. Han har bakgrunn som både politietterforsker og førstestatsadvokat i ØKOKRIM. Han har hele sitt yrkesliv arbeidet med bekjempelse av økonomisk kriminalitet og leder i dag eget advokatfirma – www.governance.no.



Av **Renate Borgmo**,
seniorrådgiver i NKRF

Orden i eget hus – Kommunedirektørens internkontroll

God kontroll er en viktig del av styringen og egenkontrollen for enhver virksomhet. For kommuner og fylkeskommuner er internkontroll gjerne omtalt som den administrative delen av egenkontrollen.

Forarbeidene til ny kommunelov er bakgrunnen og grunnlaget for ønsket om å endre måten internkontroll samlet sett er regulert på, behandlet relativt omfattende.

I NOU 2016: 4 Ny kommunelov er det en generell utredning av krav om internkontroll og en gjennomgang av tidligere undersøkelser og utredninger av spørsmål omkring internkontrollen i kommunene. Disse bakgrunnsdokumentene viste dels et behov for å styrke og spisse internkontrollen i kommunen, og dels at reguleringen var uoversiktlig og komplisert.

Ny kommunelov ble vedtatt av Stortinget i juni 2018 og inneholder dermed en langt mer omfattende regulering av internkontrollen enn kommuneloven av 1992. Ansvar for internkontrollen ligger hos kommunens ledelse, det vil si et overordnet ansvar hos kommunestyret og et gjennomføringsansvar hos kommunedirektøren.

Kommunelovens nye internkontrollbestemmelse skal erstatte særlovgivningens bestemmelser om internkontroll rettet mot kommunesektoren (kommuneplikter). Hensikten er å gi en bedre, mer helhetlig og samlet regulering av internkontroll for kommunene. Med lik regulering for ulike sektorer er målet at det skal bli lettere å ta et mer helhetlig grep om internkontrollen i kommunen, og at internkontrollen kan styrkes gjennom et mer målrettet internkontrollarbeid. Unntaket er forskrift om ledelse og kvalitetsforbedring i helse- og omsorgstjenesten, som fortsatt skal gjelde.

Målet for god internkontroll, som en del av kommunens samlede styring og ledelse, er å levere gode tjenester som er innenfor krav fastsatt i lover og forskrifter. Lovgiver har med den nye kommuneloven ønsket å forenkle og forbedre regelverket for internkontroll. Kommuneloven inneholder nå en

internkontrollbestemmelse som er mer detaljert enn internkontrollkravet i kommuneloven av 1992 var, og som inneholder de mest sentrale kravene for internkontroll. Krav som er viktige for å nå målene for god og effektiv internkontroll i kommunen er inkludert, og er i stor grad de samme kravene som kommer frem i lover og forskrifter for de enkelte sektorer. Det har imidlertid vært et mål å ikke ha for mange detaljerte krav i internkontrollbestemmelsen, men kun det som anses nødvendig. Kravet i den nye internkontrollbestemmelsen i § 25-1 gjelder i tråd med § 10-2 også for kommuner med parlamentarisk styreform.

Kommuneloven § 25-1 lyder:

Kommuner og fylkeskommuner skal ha internkontroll med administrasjonens virksomhet for å sikre at lover og forskrifter følges. Kommunedirektøren i kommunen og fylkeskommunen er ansvarlig for internkontrollen.

Internkontrollen skal være systematisk og tilpasses virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold.

Ved internkontroll etter denne paragrafen skal kommunedirektøren

- 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.*

Internkontrollen skal være systematisk, risiko-basert og tilpasset de konkrete forholdene og behovene i kommunen som helhet og i de ulike

Internkontrollen skal være systematisk, risikobasert og tilpasset de konkrete forholdene og behovene i kommunen som helhet og i de ulike delene av kommunens virksomhet.

delene av kommunens virksomhet. Med gode risikovurderinger og konkrete tilpasninger, vil internkontrollen bli spisset mot områder der det er størst behov slik at internkontrollen blir mest mulig effektiv. Det er ikke et mål i seg selv med mer internkontroll, men det er et mål med en god og effektiv internkontroll tilpasset det konkrete behov uten at den nødvendigvis blir mer omfangsrik og ressurskrevende totalt sett. Det vises til en nærmere omtale av dette i Prop. 46 L (2017–2018), punkt 23.4.1.1.

Kommuneloven § 25-1 lovfester minstekrav til en internkontroll. Bestemmelsen gir ikke en legaldefinisjon av internkontrollbegrepet, men beskrivelsen i lovteksten og forarbeidene av hvilke aktiviteter som skal gjøres som del av internkontrollansvaret, danner rammen for internkontrollbestemmelsen.

Kommuneloven § 25-1 inkluderer i stor grad de samme internkontrollkravene som man finner i særlovgivningen, men er enklere og mindre detaljfokusert. Elementer som er fjernet er blant annet krav til kvalitetsarbeid, krav om at kommunene benytter kvalifisert personell, sørger for opplæring og kompetanseutvikling, samt bestemmelser om ansattes tilgang til regelverk og kravet om å holde seg oppdatert på dette. Bakgrunnen for at disse ikke er tatt med i ny internkontrollbestemmelse er forklart i forarbeidene med at slike bestemmelser mer hører hjemme som en del av kommunens generelle styring og ledelse, og at slike føringer ikke bør inkluderes i et lovkrav om internkontroll i kommuneloven.

At kommunedirektøren er ansvarlig for internkontrollen innebærer en viktig tydeliggjøring av at det å ha en god internkontroll er et ledelsesansvar. Ved at ansvaret for internkontrollen ligger hos den øverste administrative lederen i kommunen, og med lik regulering for ulike sektorer, er målet at det skal bli lettere å ta et mer helhetlig grep om den helhetlige internkontrollen i kommunen. Som på de fleste andre områder må kommunedirektøren delegere ansvar for, og utførelse av, det nærmere internkontrollarbeidet nedover i administrasjonen. Ledere av ulike tjenesteområder i kommunen vil

typisk få dette ansvaret på sine områder og igjen delegere videre på hensiktsmessig måte. Samspillet mellom kommunedirektøren, den sentrale administrasjonen og de ulike tjenesteområdene er viktig for en helhetlig, risikobasert, tilpasset og systematisk internkontroll.

§ 25-1 andre og tredje ledd, presiserer kravene og innholdet til internkontrollen. I andre ledd stilles det krav om at internkontrollen skal være systematisk og tilpasses virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Dette er en sentral del av internkontrollkravet, og gjelder alle deler av internkontrollen. Med systematisk menes at arbeidet med internkontrollen ikke skal være tilfeldig, hendelsesbasert eller spontant. Internkontrollen skal videre tilpasses virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Kommunen må dermed gjøre vurderinger av risikoforhold og andre konkrete og lokale forhold, og tilpasse internkontrollens omfang og innhold ut fra forholdene i sin kommune. I tredje ledd, bokstav a til e, presiseres det nærmere innholdet i kommunedirektørens internkontrollansvar. Det konkrete innholdet i kravene må ses i sammenheng med både første og andre ledd.

Lovgiver satt som forutsetning for at den nye internkontrollbestemmelsen skal tre i kraft, at særlovgivningens bestemmelser har blitt gjennomgått med sikte på opphevelse. Dette gjelder internkontrollbestemmelser i sosialtjenesteloven, barnevernloven, krisesenterloven, folkehelseloven, introduksjonsloven og opplæringsloven. Kommuneloven er rammelov for all kommunal virksomhet og skal være det sentrale og naturlige stedet for en samlet bestemmelse om internkontroll.

For å sikre at det ikke gjelder et dobbelt sett med internkontrollkrav er det utarbeidet en overgangsbestemmelse i kommuneloven som vil gjelde frem til endringene i særlovgivningen trer i kraft. Overgangsbestemmelsen er regulert i § 31-3 og innebærer et krav om «betryggende kontroll», tilsvarende det som står i kommuneloven av 1992. Alle endringer i den nye internkontrollreguleringen skal tre i kraft på samme tidspunkt, også for eventuelle forskrifts- endringer. Kommunal- og moderniseringsdeparte-

Lovgiver satt som forutsetning for at den nye internkontrollbestemmelsen skal tre i kraft, at særlovgivningens bestemmelser har blitt gjennomgått med sikte på opphevelse.

mentet tar sikte på at felles ikrafttredelse kan skje 1. januar 2021.

Forholdet til private aktører

Kommunens bruk av private aktører til å utføre lovpålagte oppgaver, kan reise noen problemstillinger knyttet til hvor langt kommunens internkontrollplikt strekker seg i slike tilfeller. Dette er nærmere omtalt i Prop. 46 L (2017–2018) punkt 23.4.2. Internkontrollbestemmelsen i § 25-1 gir ikke kommunen noen særskilte internkontrollplikter knyttet til private aktører. I kommunedirektørens internkontrollansvar ligger det imidlertid en plikt til å følge opp private aktører som har oppdrag om å utføre oppgaver som er pålagt kommunene i lov. For slike oppgaver vil kommunen alltid ha ansvaret for at innbyggerne får de tjenestene de har krav på uansett om de utfører oppgaven selv eller gjennom private. Kommunen kan sette bort utføringen av oppgaven, men ikke ansvaret for den. Kommunen må uansett følge med på og sikre at innbyggerne får det de har krav på. Dette kan gjøres på ulike måter. Det kan for eksempel inngå i avtalen kommunen har med en privat aktør, at den private skal ha visse rutiner for oppfølging eller at visse lover eller forskrifter skal følges. Uansett vil det måtte inngå i kommunens internkontroll, etter ordinær risikovurdering, å ha rutiner, prosedyrer og lignende, for å sikre kommunens kontroll med at innbyggerne får det de har krav på selv om en privat aktør utfører oppgaven. Ny kommunelov forsterker ellers kommunens kontrollmulighet overfor private utførere, ved at kontrollutvalg og revisjon i § 23-6 og § 24-10 gis rett til innsyn og undersøkelser overfor andre virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunen. Retten er begrenset til det som er nødvendig for å undersøke om kontrakten blir oppfylt.

Internkontrollbestemmelsen § 25-1 gir ikke private aktører en plikt til å ha internkontroll på lik linje med kommunene. Men kommunene vil i forbindelse med avtaler med private aktører om utførelse av oppgaver, kunne stille krav om at de private gjennomfører internkontroll innad i sin virksomhet, dersom dette ikke allerede er et lovpålagt krav. I kommunens

internkontrollansvar etter § 25-1 vil det, som nevnt over, uansett ligge en plikt til å følge opp private aktører og de avtaler som er inngått.

Årlig rapportering av internkontrollen

Etter kommuneloven § 25-2, skal kommunedirektøren rapportere til kommunestyret og fylkestinget om internkontroll og om resultater fra statlig tilsyn minst én gang i året. Målgruppen er de folkevalgte, og hensikten er at kommunestyret/fylkestinget skal få tilstrekkelig informasjon for å ivareta sitt ansvar for egenkontrollen, altså kommunedirektørens bekreftelse og beskrivelse på hvordan internkontrollen er ivaretatt. Kommuneloven sier at det skal være årlig rapport, men det er kommunen selv som bestemmer form og innhold. Internkontrollen skal være systematisk og tilpasset virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Det samme kan gjelde rapportering om internkontroll. Internkontroll er en naturlig del av kommunens årsrapport, og i mange kommuner inneholder denne også årsberetningen. Kommuneloven krever at årsberetningen omtaler måloppnåelse, andre ikke-økonomiske forhold av vesentlig betydning, samt hvordan man arbeider for å sikre en høy etisk standard. Hvis kommunens årsberetning og årsrapport er samme dokument kan det være naturlig at rapporteringen på internkontroll tas inn her. Hvis kommunen ønsker en separat kommunestyresak om rapportering på internkontroll så er det naturlig at det lages en egen rapport¹.

«Orden i eget hus- Kommunedirektørens internkontroll»

KS utarbeidet i 2013 et idéhefte om rådmannens internkontroll med sikte på å gi kommunene og fylkeskommunene hjelp med å operasjonalisere «betryggende kontroll» i daværende kommunelov.

I ny og revidert versjon, ferdigstilt i april 2020, «Orden i eget hus - Kommunedirektørens internkontroll», er det lagt vekt på tilbakemeldinger og erfaringer fra nettverk og kommuner, samt hvilke

¹ KS, Orden i eget hus. Kommunedirektørens internkontroll 2020 (Kap. 10, s. 128)

Veilederen er utarbeidet med særlig tanke på kommunedirektører som målgruppe, men er også relevant for ledere på ulike nivåer og for medarbeidere som arbeider med helhetlig styring og kvalitetsarbeid.

grep som kan gjøres for å få helhet og sammenheng i internkontrollen. Veilederen har en praktisk tilnærming, og gir råd om konkrete fremgangsmåter for kommuner og fylkeskommuner som ønsker å forbedre sin internkontroll. Veilederen er utarbeidet med særlig tanke på kommunedirektører som målgruppe, men er også relevant for ledere på ulike nivåer og for medarbeidere som arbeider med helhetlig styring og kvalitetsarbeid.

Basert på tidligere rapporter, erfaringer og tilbakemelding fra kommunedirektører er KS' viktigste råd til kommuner og fylkeskommuner som vil forbedre sin internkontroll følgende:

- Mer formalisert internkontroll
- Mer risikobasert internkontroll
- Bedre sammenheng mellom internkontroll og øvrig ledelse og styring

Det siste rådet handler både om oppmerksomhet på internkontroll i daglig og faglig ledelse, og om å se helhet og sammenheng mellom internkontroll, styring og ledelse på et overordnet nivå. Styrking av internkontroll handler om endring, utvikling og læring som gir konkrete resultater og må tilpasses den enkelte virksomhet.

Det kommer frem av veilederen at KS' mener det langt på vei utføres bra arbeid i kommunesektoren. Mye av internkontrollen blir kanskje ikke oppfattet som internkontroll, men som hensiktsmessig arbeidsdeling, faglig baserte normer og arbeidsformer, sunn fornuft, rutine og erfaring. Veilederen er dermed å støtte opp om alt det gode arbeidet, og samtidig rettlede der det er forbedringspotensial. Formålet er å gi praktisk støtte til kommuner og fylkeskommuner som ønsker å styrke den administrative internkontrollen. Veilederen tar ikke sikte på å avklare det nærmere innholdet i lovens minstekrav, men ønsker å bidra til oppmerksomhet på betraktninger som også er relevante for å vurdere hva som følger av lovens minstekrav. God internkontroll handler i stor grad om systematisk arbeid, god organisering og dokumentasjon, arbeidsmetoder og samhandling som kan forebygge lovbrudd og uønskede hendelser. Internkontroll kan overlappes med virksomhetsstyring, men er i større grad risikobasert enn det

mål- og resultatstyringen er, som har oppmerksomheten på å realisere mål.

Kommunesektoren har ansvar for oppgaver som er viktige for innbyggerne og lokalsamfunnet, og leverer et mangfold av tjenester som har stor betydning for folks liv og livskvalitet. God internkontroll er derfor mer enn å unngå lovbrudd. God internkontroll bidrar til en utvikling i tråd med folkevalgte planer og vedtak, sikrer kvalitet og effektivitet i tjenesteyting og forvaltning, og bidrar til godt omdømme og legitimitet for kommunesektoren. Det er viktig for kommunene å ha orden i eget hus for å opprettholde tilliten og legitimiteten til kommunesektoren og lokaldemokratiet. Kommuner og fylkeskommuner har et selvstendig ansvar for å føre kontroll med egen virksomhet, og kommunedirektørens internkontroll er en viktig del av kommunens egenkontroll.

Digitalt kurs 14. september

Ønsker du mer informasjon om ny internkontrollbestemmelse, bli med på NKRFs digitale kurs, «Orden i eget hus - Kommunedirektørens internkontroll», 14. september fra klokken 09.00-13.00. Kursholdere vil være Jan Gabriel Gabriel, seniorrådgiver KMD, Åsbjørn Vetti, seniorrådgiver KS-konsulent, samt Linda Lier, internervisor i Horten kommune.


Formålet med kurset er å gi en innføring i kommunelovens kap. 25, med overordnede bestemmelser om internkontrollens hensikt, innhold og omfang, og hvor kommunedirektørens ansvar er utdypet og presisert. Videre blir det en presentasjon av KS' nye veileder som tar kommunedirektørens perspektiv og hvilke grep som kan gjøres for å få helhet og sammenheng i internkontrollen. Kurset gir også praktiske eksempler fra Horten kommune på hvordan de ser sammenhengen mellom styringsystem, internkontroll og utviklingsarbeid. 



Foto: Stig-Weston

Av **Tora Aasland**,

leder av Kommunesektorens etikkutvalg

Etiske utfordringer i koronaens tid

I Kommunelovens formålsparagraf finnes et viktig stikkord: *tillitsskapende*. Dette er rettesnoren for forvaltningen, og tillit er kjernen i tenkingen og veiledningen omkring de etiske utfordringene.

Selv om en rekke hendelser i offentlig forvaltning viser at både tilliten og etikken settes på prøve, har vi grunnleggende stor tillit til forvaltningen i Norge. Det er stort sett en lovregulert ansvars- og arbeidsdeling mellom staten og kommunene, og mellom offentlige og private aktører, og vi har ulike ordninger for å lette samarbeidet og beholde den gjensidige respekten for de vedtak som fattes. Ikke minst kontrollarbeidet og kommunerevisjonsarbeidet bidrar til en høy standard.

Etiklutvalgets hovedoppgave er å gi råd til kommuner, fylkeskommuner og kommunale virksomheter om å utvikle felles verdier og normer, å veilede i tema som korrupsjon, varsling og habilitet, å synliggjøre egenkontroll, å praktisere åpenhet og å kartlegge og snakke om risikoområdene. Beredskaps- og risikoanalyser er viktige forebyggende tiltak, ikke minst for å innarbeide gode rutiner og ansvarslinjer. Utvalget har også utarbeidet en *dilemmasamling* med konkrete eksempler til drøfting og refleksjon.

Koronapandemien er et tydelig eksempel på at ingen hendelse er lik den forrige. Tiltak og restriksjoner ble langt større enn noen tidligere hadde erfart. Den viktigste overordnede utfordringen ble å bevare tilliten til både sentrale og lokale myndigheter gjennom åpenhet, tydelighet og avklarte ansvarsforhold. Mye er lært underveis: ikke minst fordi åpenhet også handler om å synliggjøre usikkerhet og intern uenighet. Trygghet ble skapt gjennom et tydelig politisk ansvar hvor tiltakene hele tiden måtte være helhetlig vurdert og faglig begrunnet.

Både staten og kommunene er utfordret og satt på prøve. Og som det står i regjeringens veileder av 29. mars 2020: «Nasjonale og lokale smitteverntiltak skal virke sammen.»

Når det gjelder helse, har staten det overordnede ansvaret for sykehus og spesialisthelsetjeneste, mens kommunene har et viktig ansvar både for primærhelsetjeneste og for smitteverntiltak. Og fordi det ble nødvendig med strenge tiltak som berørte så å si alle deler av samfunnet, som nærings- og arbeidsliv, skoler og barnehager, så var det enda mer påkrevet «å virke sammen».

Koronapandemien ble raskt definert som en nasjonal krise, noe som krevde nasjonale retningslinjer. Mange av disse skulle håndheves lokalt, som hytteforbud og innreiseforbud. Her ble det kommunale

ansvaret og det kommunale selvstyret utfordret. Skoler, arbeidsplasser, hytter og reiselivsvirksomhet som er kjernen i mange kommuners inntekt og virksomhet, skulle håndteres etter temmelig strenge nasjonale virkemidler.

Kommunene kjenner de lokale forholdene best, og det er naturlig å ønske å ta et lokalt ansvar. Samtidig er det viktig med enhetlige nasjonale tiltak som er like for alle. Samtidig er folk redde for smitte, og kommunene ser begrensningene i sin egen helse- og omsorgskapasitet dersom antall smittede blir stort. Dette er etiske dilemma i seg selv. Her gjelder det å manøvrere slik at tilliten ikke går tapt. I kommunikasjonen mellom stat og kommune spiller fylkesmennene en avgjørende rolle. Igjen er tillit viktig for å få dette til å fungere.

Selv om nærhet og lokalt ansvar er viktige beredskapsprinsipper, blir det ekstra krevende når de nasjonale og internasjonale faglige råd slår inn med full tyngde. Her er samarbeid og felles forståelse et stikkord for å opprettholde tilliten. I koronapandemien er det enda mange ukjente faktorer. Åpenhet om det er avgjørende for tilliten. Og vet man nok til å kunne innføre sterke restriksjoner på folks frihet? For å oppnå lojalitet til disse restriksjonene, må folk forstå hvorfor de er innført. Medias rolle er interessant her: på den ene siden er myndighetene avhengige av media for å formidle forståelsen og begrunnelsen for strenge tiltak; på den annen side vil media gjerne tekkes sitt publikum og dermed framsnakke de aktivitetene alle lengter etter: reise, feste, holde store konserter og store idrettsarrangementer.

Hurtigruteeksemplet illustrerer svært konkret de etiske dilemmaene i koronaens tid: Hurtigruten har høy tillit i det norske samfunnet: det er noe vi er stolte av. Så viser det seg at smittevernregler synes å være brutt, og det kan se ut til å være svikt i varsling og kommunikasjon. Det gjør ikke saken bedre at kunnskap blir forsøkt holdt tilbake.

Mens lojale norske familier har oppdaget Norge som «nytt» ferieland, og kanskje gitt norsk reiselivsbransje noen nye ideer, kan det se ut som at et viktig symbol på vår kystkultur har misbrukt sin tillit. Når dette skrives er saken ikke avklart, og sikkert ikke helt opplyst. Men uansett: Dette gir lærdom for framtidig etikkarbeid! Og det belyser noe av det viktigste ved tillit: det tar tid å bygge opp, men kan raskt brytes ned. ©



Av **Didrik Hjort**,
daglig leder, Kommunerevisjon IKS

KONKURRANSEDYKTIG REVISJON

Kommunerevisjon IKS i Valdres og Hallingdal hadde 12 deltakerkommuner (eiere) og syv ansatte i 2019. Året medførte oppsigelser fra to deltakerkommuner (varslet i 2017) og fem ansatte. Forvitringen kom i kjølvannet av flere års strid rundt selskapet og skifte av daglig leder.

Ansattes oppsigelser hadde sammensatte årsaker – i sum sviktende tro på selskapet forsterket av en snøballeffekt. Virkningen av oppsigelsene ble at vi i 1. halvår 2020 måtte sette ut årsoppgjøret for kommuner, interkommunale selskaper (IKS), kirkelige fellesråd og legater. Vi leide inn bistand fra fire revisjonsselskaper og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF). Jeg drev et bestillerkontor og høstet mye erfaring – i tillegg til min arbeidserfaring fra tre revisjonsselskaper. Her følger 20 refleksjoner om å styrke konkurranseevnen i kommunalt eide revisjonsselskaper.

A. Konkurransestrategi

1 Sammenslutninger – kritisk masse

Kommunal revisjon har som bransje gjennomgått en kraftig strukturrasjonalisering:

- I **1995** var det ca. 105 kommunale revisjonsvirksomheter i kommuneNorge. (Kilde: Morten Alm Birkelid/Revisjon Øst IKS)
- I **2019** var antallet sunket til 33 revisjonsvirksomheter, hvorav 28 interkommunale revisjonsselskaper, fire enkeltstående revisjoner (Oslo, Trondheim og Bærum kommuner og Nordland fylkeskommune) og ett privat selskap (Deloitte AS). Ytterligere to private selskaper som ikke er bedriftsmedlemmer i NKRF, utfører revisjon i kommunal sektor (BDO AS og KPMG AS). (Kilde: Bjørn Bråthen/NKRF)
- Etter flere fusjoner med virkning fra **1.1.2020** er det nå 24 kommunale revisjonsvirksomheter i landet.

Fjerde minst blant disse er Kommunerevisjon IKS med normalt 6,3 årsverk. Små IKS er dobbelt sårbare: for deltakerkommuners oppsigelse og for ansattes oppsigelse. Dette er overhengende risikofaktorer i mikroselskaper.

Kravet til selskapsstørrelse har økt bare siden år 2000, fordi vårt samfunn blir stadig mer komplekst

med lover og regler for arbeidslivet, fagområder vokser i omfang og IT-teknologien blir mer avansert.

Kommunerevisjon IKS har hatt 1,4 årsverk i forvaltningsrevisjon. Ønsket om et større fagmiljø i forvaltningsrevisjon var én av grunnene til at to deltakerkommuner meldte oppsigelse i 2017.

15 årsverk er etter min vurdering kritisk masse for interkommunale revisjonsselskaper. Dette er minste-størrelse for å kunne ha profesjonelle fagmiljøer i regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll og for å være et bærekraftig selskap.

Jeg startet som daglig leder i Kommunerevisjon IKS i april 2019. Jeg gikk til stillingen med et slagord fra 1970-årenes gryende miljøbevegelse: «Small is beautiful». Trekvart år senere la jeg til: «Too small is terrible».

2 Langsiktig perspektiv – søk sammenslutning i tide

Å vedlikeholde og forbedre et selskaps konkurranseevne er langsiktig, strategisk arbeid som krever målsetting, tiltak og resultatmåling.

Særlig viktig er det å søke sammenslutning i tide, mens den minste enheten ennå har god forhandlingsposisjon. I Valdres/Hallingdal ventet vi for lenge. Det hastet for kommunene å få på plass en ny revisjonsordning, og dermed måtte vi akseptere at det ikke ble virksomhetsoverdragelse. Stillingsvernet i offentlig sektor er med andre ord svakere for ansatte i IKS. (Ansatte i små IKS bør sikre seg rettsstilling i deltakerkommuner.) Regionkontor for kommunal revisjon i dalførene er heller ikke sikret.

Å søke sammenslutning i tide er særlig viktig for daglig leder. Han risikerer å stå igjen som syndebygg for en krise som i grunnen har strukturell årsak.

3 Økt konkurranse framover

Svakere offentlige finanser i 2020-årene vil trolig presse kommunene til kostnadsutt. Heller enn å

15 årsverk er etter min vurdering kritisk masse for interkommunale revisjonsselskaper.

kutte i egen administrasjon og velferdstjenester vil kommunene peke på "perifere tjenester", som revisjon. Interkommunale revisjonsselskaper vil bli konkurrenter – i tillegg til å konkurrere med private revisjonsselskaper.

De nye storfylkene legger sterkere geografisk føring på interkommunalt samarbeid, men revisjons-IKS har ikke enerett på revisjon i "sitt område". Revisjonsselskaper som tar sine kommuner for gitt, sover i timen. Eierne bør jevnlig få bekreftet at de er i rett revisjonsselskap.

IKS-ers navn inneholder ofte et stedsnavn som signaliserer regional tilhørighet og bidrar til oppslutning fra kommunene. ("Kommunerevisjon IKS" er et unntak.) Selskapsnavnet bør imidlertid ikke legge snever geografisk begrensning på nedslagsfeltet. Hedmark Revisjon IKS skiftet derfor i juni navn til Revisjon Øst IKS.

4 Synliggjør konkurranseevnen

Like viktig som å være konkurransedyktig er det å *visе fram* at man er konkurransedyktig. Selskapets konkurranseevne bør vises med søkelys på tjenestekvalitet og kostnadseffektivitet (se nedenfor). Konkurranseevnen synliggjøres i selskapets årsmelding, nettsider og skriftlig selskapspresentasjon.

Etter noen måneder i stolen som daglig leder gikk det opp for meg at Kommunerevisjon IKS leverte billig revisjon, og at våre deltakerkommuner ikke var tilstrekkelig klar over det. I min selskapspresentasjon i 2019 understreket jeg derfor følgende: Ved fusjonen av kommunerevisjonene i Hallingdal og Valdres 1.1.2010 hadde selskapet 9,5 årsverk. Ni år senere er dette redusert til 6,3 årsverk (-34 prosent). Eierne har fått gleden av en betydelig fusjonsgevinst.

5 Sats på informasjonsarbeid

Konkurranseevne er vanskelig å måle og formidle på en overbevisende måte. Informasjonsarbeid er derfor en del av konkurransestrategien. En medarbeider bør ha strategi- og informasjonsarbeid som arbeidsoppgave – med ansvar for å utvikle og oppdatere den skriftlige selskapspresentasjonen.

Selskapspresentasjoner gis ofte av daglig leder. I viktige salgsmøter bør også styreleder delta, fordi en politisk utnevnt styreleder inngir tillit hos kommuner.

6 Pakketilbud

Noen kommuner ønsker å kjøpe regnskapsrevisjon rimelig fra et privat revisjonsselskap og så *shoppe* forvaltningsrevisjoner fra interkommunale revisjonsselskaper. Interkommunal revisjon er imidlertid revisjon i egen regi. De fleste IKS-er krever at kommunen går inn som deltaker i IKS-et og kjøper "hele pakka".

B. Revisjonstjenesters kvalitet

7 Flere oppdragsansvarlige revisorer

Revisjonsselskaper bør ha en håndfull oppdragsansvarlige regnskapsrevisorer og forvaltningsrevisorer. Oppdragsansvar motiverer ansatte, og flere nøkkelpersoner reduserer selskapets sårbarhet.

8 Vis fram kompetansen

Revisjonsmetodikken bør gjengis i korte trekk i selskapspresentasjonen. Revisjonsstandarder og interne kvalitetssikringsrutiner inngir tillit hos kommuner. Struktur i revisjonsarbeidet gir trygghet.

Kompetansebedrifter lever av å selge personellens kompetanse. Selskapspresentasjonen bør vise fram fagmiljøet:

- Faglig kvalitet henger sammen med *fagmiljøets størrelse*. Årsverk i regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon bør oppgis i organisasjonskart mv.
- Ansattes *utdanning* bør sammenfattes. Et stolpediagram kan vise at X ansatte har bachelor- eller mastergrad i regnskap og revisjon, Y ansatte har andre mastergrader og Z ansatte har bachelorgrader.
- Ansattes *arbeidserfaring* bør oppsummeres. Et stolpediagram kan vise hvor mange som har jobbet som kommunale ledere, i kommuneadministrasjon ellers, i privat revisjon, regnskapsbyrå og skatteetaten.
- Et *aktivt fagmiljø* indikeres av ukentlige faggruppemøter, årlig fagseminar og etterutdanning. Det samme gjelder verv i NKRF mv. og publisering av artikler i fagtidsskrifter.
- *Innovasjon* vitner om faglig engasjement. Kommunerevisjon IKS sine regnskapsrevisorer utviklet høsten 2018 en rapportmal med "trafikklys". De nye regnskapsrapportene ble mottatt med begeistring av kontrollutvalgene. NKRFs kvalitets-

kontroll ett år senere ga vår regnskapsrevisjon utmerket bedømming.

- *NKRFS kvalitetskontroll* i medlemsbedriftene utføres om lag hvert fjerde år. Siste kvalitetskontrollens resultat for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon hører med i selskapspresentasjonen.

9 Rolleforståelse og servicegrad

Striden rundt Kommunerevisjon IKS i 2017 handlet bl.a. om rolleforståelse. Jeg har derfor presisert at revisjonen normalt ikke skal spille hovedrollen på den kommunale scene.

Et revisjonsselskap der ansatte "har service midt i hjertet", er noe annet enn et selskap der kundene ikke er så viktige. Servicegrad omfatter flere aspekter: stabilt personell som kjenner kommunens problemstillinger (kontinuitet), hyppige kundebesøk og hurtig respons på e-post og telefon.

10 Regionkontor

Satser selskapet på regionkontorer med geografisk nærhet til kundene og lokalkunnskap? Ved årsoppgjøret våren 2020 satte vi åtte kirkelige fellestråd ut til et revisjonsselskap i Oslo. Kirkeregnskapene er ikke helt digitalisert, så jeg måtte sanke sammen bilagspermer og kjøre dem til Oslo. Et regionkontor i Valdres eller Hallingdal hadde jo vært en fordel.

Regionkontor medfører også regionale kompetansearbeidsplasser, noe distriktskommuner setter pris på.

11 Kundetilfredshet

Resultat av kundetilfredshetsundersøkelser hører med i selskapspresentasjoner. Andre former for tilbakemeldinger fra kunder kan også gjengis.

Ved framlegging av forvaltningsrevisjonsrapporter for kontrollutvalg kan revisor be om utvalgets vurdering av rapporten (karakter 1-6), samt en muntlig begrunnelse som revisor kan lære av. Forhåpentlig kan selskapet vise fram en god karakterstatistikk.

12 Leservennlige revisjonsrapporter

"Disse banale trafikklysene som private revisjons-selskaper driver med", tenkte jeg for fem år siden. Så feil kan man ta.

Revisjonsberetninger og løpende regnskapsrevisjon kan med fordel utdypes i revisjonsrapporter der forbedringspunkter markeres med fargekodene gult og rødt. Trafikklys tvinger revisor til å uttrykke seg konsist. Og et komplisert stoff formidles på en forståelig måte. Et litt utilgjengelig fagområde åpnes opp for kontrollutvalgets medlemmer.

Forvaltningsrevisjonsrapporter skal følge NKRFs standard når det gjelder begreper og struktur.

Rapportene bør dertil ha en leservennlig form:

- Et relevant *forsidefoto* innbyr leseren til å åpne forvaltningsrevisjonsrapporten.
- Et innledende *sammendrag* bør gjengi problemstillinger og hovedkonklusjoner markert med trafikklys i marginen.
- Korte *underkapitler* og *punktlist*er lokker leseren til å fordype seg.
- Tekst og tall suppleres med *grafisk framstilling* der det er mulig.
- *Klarspråk* med korte, aktive setninger kan være en utfordring for en bransje som gjerne skriver: "Det bemerkes at ...". Hvem bemerker - revisor eller informanter?
- *Konsistens* indikerer at skribenten vet hva han driver med. Dato og beløp bør skrives med samme format gjennom hele rapporten.
- *Forkortelser* bør skrives fullt ut første gang de forekommer, hvis man ikke vil irritere kontrollutvalgets medlemmer.

Når det gjelder viktigheten av sammendrag, fortelles det at Winston Churchill i 1940 innkalte sin marineminister, holdt et ark foran ham og sa: "På dette ene arket skal du skrive marinens strategi for å vinne krigen." Det gikk som kjent bra.

C. Kostnadseffektivitet

13 Timepriser

Utsetting av revisjonsoppdrag har gitt meg oversikt over prisstruktur og timepriser i revisjonsbransjen. Dette er konfidensiell informasjon; her nevnes bare følgende: Prisene for leie av regnskapsrevisorer (samlet for oppdragsansvarlige revisorer og revisor-medarbeidere) lå 1. halvår 2020 mellom 990 og 1300 kr/time (pluss mva.; i ett tilfelle lønnet vi revisorene direkte og betalte arbeidsgiveravgift). Gjennomsnittlig pris var 1130 kr per time.

Timepris er bare en del av kostnadsbildet (timepris x antall timer = revisjonskostnad). Medgått tid er minst like viktig, noe som bør påpekes overfor eiere/kunder.

14 Jobb kunderettet

De fleste kommunale revisjonsselskaper fakturerer kunden etter medgått tid. Effektivitet krever at revisorene arbeider kunderettet mesteparten av tiden. Ansatte bør fakturere minst 80 prosent av arbeidstiden. Som daglig leder i et lite revisjons-selskap har jeg selv et faktureringskrav på 60 prosent (oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor).

15 Differensierte forvaltningsrevisjoner

Et forvaltningsrevisjonsprosjekt tar normalt rundt 280 timer å gjennomføre (jf. Nordlandsforskning 2009 og Deloitte 2014). En effektiv forvaltningsrevisor får likevel gjort mye på halve tiden. For-

En framtidrettet løsning for kommunal revisjon i Valdres og Hallingdal kommer dermed på plass. En smertefull, men nødvendig omstilling er gjennomført på ett år.

valtningsrevisjon behøver ikke koste 300 000 kr. Problemstillingenes kompleksitet spiller inn, men kontrollutvalget bør få påvirke forvaltningsrevisjonens omfang når prosjektet bestilles.

16 Timeforbruk oppgis i rapport

Medgått tid bør oppgis i forvaltningsrevisjonsrapportens metodekapittel. Lesere som har lest andre forvaltningsrevisjonsrapporter, kan ellers gjøre urimelig sammenlikning, som mellom en dyr og en billig bil. Her er dessuten en anledning til å vise fram hvor kostnadseffektivt selskapet er.

17 Revisjonskostnader

Selskapspresentasjonen bør vise revisjonskostnader:

- Den enkelte *kommunes revisjonskostnader* (betalte revisjonshonorarer) over de siste tre årene bør vises f.eks. med stolpediagram. Revisjonskostnadene påvirkes også av kundens fristoverholdelse og responstid i regnskapsrevisjon og antall bestilte rapporter i forvaltningsrevisjon, noe som bør påpekes.
- *Revisjonsselskapets honorarinntekter* over de siste tre årene vises f.eks. med kurvediagram. Årlig kostnadsvekst (gjennomsnittlig) bør oppgis, da deltakerkommunene er opptatt av det.

18 Lønnsnivå

Daglig leders lønn/godtgjøring oppgis i årsregnskapet. I tillegg kan gjennomsnittlig lønn for alle ansatte oppgis. Lønnsnivået sier mye om selskapets kostnadsnivå, og opplysningen signaliserer åpenhet.

19 Kommunesammenlikning

Å sammenlikne kommuners revisjonskostnader er vanskelig. Selskapspresentasjonen kan gjengi to indikatorer:

- *NKRFs benchmarking for regnskapsrevisjon* (kostnader for revisjonsberetning), der selskapets kommuner merkes med navn i grafen. Forhåpentlig ligger deltakerkommunene i nedre halvdel av kostnadsbildet på aktuelle inntektsnivåer.
- *KOSTRA-funksjon 110 Kontroll og revisjon*

inkluderer både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon og gir dermed et helhetlig bilde. Indikatoren inkluderer både revisjonsutgifter (ca. 75 prosent) og utgifter til kontrollutvalg/sekretariat (ca. 25 prosent); den er dermed egentlig for vid for vårt formål.

Kommunerevisjon IKS sine ti kommuner har gjennomsnittlig 3200 innbyggere. Store kommuner har lavere utgifter til kontroll og revisjon per innbygger enn små kommuner. Ved å relatere funksjon 110 Kontroll og revisjon til kommunens KOSTRA-gruppe, får man mer sammenliknbare nøkkeltall, selv om ikke all smådriftsulempe elimineres. Tidsserie over tre år reduserer problemet med årlige variasjoner.

20 Omstilling går bra

Til slutt vil jeg takke fem virksomheter for bistand i omstillingen av kommunal revisjon i Valdres og Hallingdal: Norges Kommunerevisorforbund, Revisor Team AS, BDO AS, Innlandet Revisjon IKS og Viken kommunerevisjon IKS. De to sistnevnte blir varig tilstede i dalførene ved at kommunene tiltrer deres selskapsavtaler fra 1.1.2021.

En framtidrettet løsning for kommunal revisjon i Valdres og Hallingdal kommer dermed på plass. En smertefull, men nødvendig omstilling er gjennomført på ett år. ☺

Didrik Arup Seip Hjort er utdannet siviløkonom med tillegg av statsvitenskap og sosialøkonomi. Han har 22 års arbeidserfaring fra kommunesektoren, som økonomisjef, rådmann i to kommuner, forvaltningsrevisor i Hedmark Revisjon IKS (nå Revisjon Øst IKS), assisterende revisjonssjef i Follo distriktsrevisjon IKS (nå en del av Viken kommunerevisjon IKS) og daglig leder i Kommunerevisjon IKS. Didrikhjort@yahoo.no.



Av regnskapsrevisor **Anne-Margit Eide Schjølberg**
og forvaltningsrevisor **Tale Baadsvik**, Trondheim
kommunerevisjon

Selskapskontroll i Vistamar

Artikkelen omhandler et samarbeid mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon som følge av funn i en ordinær utvidet selskapskontroll.

Vistamar rehabiliteringssenter er et spansk aksjeselskap eid av Trondheim kommune. Senteret ligger i landsbyen Villajoyosa utenfor Alicante i Spania, og har siden 2010 blitt drevet som et senter for rehabilitering og helsefremmende opphold. Senteret ble i forbindelse med budsjettarbeidet for 2020 vedtatt nedlagt fra 31. juli i år.

Før den utvidete selskapskontrollen ble bestilt høsten 2017 var det kommet inn flere varsler fra de ansatte som omhandlet tidligere direktør, blant annet knyttet til økonomiske disponeringer og kontantsalg av Vistamars eiendeler. Styreleder for selskapet og kommunaldirektør for helse og velferd i kommunen ga direktøren mulighet til å tilbakevise påstandene, og kommunaldirektøren dro til Spania for å undersøke enkelte elementer av varslene. Konklusjonen var at det ikke var fremkommet forhold som understøttet det som ble tatt opp i varslene.

Kommunerevisjonens rapport

I forbindelse med undersøkelsen gjennomførte kommunerevisjonen tidlige intervju med daværende styreleder og direktør. Konfrontert med varslenes innhold var det ingenting som kom opp i disse møtene som tydet på at det var noe hold i dem. Forvaltningsrevisorene som opprinnelig jobbet med prosjektet reiste så til Vistamar, hvor vi avholdt intervju med nåværende og tidligere ansatte, konstituert direktør, Vistamars spanske advokat og brukere av senteret. På bakgrunn av varslene ønsket vi å se i bilagspermene for å se om det kom fram noe relevant der.

I permene fant vi mange bilag som understøttet det som hadde kommet fram i varslene. Dette var først og fremst knyttet til bruk av Vistamars midler til tilsynelatende private formål; som hotellopphold, drosjeturer, restaurantbesøk, og innbetalinger påført "forskudd på lønn". Videre så vi at det var mangelfull internkontroll ved at tidligere direktørs utgifter ikke var anvist. Siden vi var to forvaltningsrevisorer som var på prosjektet, ringte vi til en regnskapsrevisor i

Trondheim for å få hennes vurdering av funnene. Her fikk vi bekreftet at Trondheim kommune sitt regelverk for attestering og anvisning og representasjon også gjelder for selskap som eies av kommunen. Ingen av bilagene var både attestert og anvist ("fire-øyne"-prinsippet), og direktørens personlige utgifter var ikke anvist av styreleder. En del bilag hadde påskrift deltakere/formål, men ikke alle. Vi fant ingen tegn til innbetalinger av salg av Vistamars eiendeler, til tross for at tidligere direktør hadde fortalt oss at disse pengene var satt inn på konto da eiendelene ble solgt.

På bakgrunn av det vi fant i bilagspermene, og det ansatte fortalte om salg av Vistamars eiendeler, ønsket vi å gå nærmere inn i regnskapet til Vistamar. Vi fikk fraktet bilagspermene fra de fem siste årene til Trondheim. Videre hentet vi inn hovedbøker fra tre ulike regnskapsførere i Spania, og lønnsjournaler fra lønnsmedarbeideren til Vistamar.

Målet med denne gjennomgangen av regnskap var i utgangspunktet å finne innbetaling for de solgte eiendelene (møbler og vaskemaskiner), samt omfang av "forskudd på lønn" og doble lønnsutbetalinger. Her ble regnskapsrevisor koblet på for å bistå i gjennomgangen av regnskapet. På forespørsel fikk vi en oversikt fra tidligere direktør over alle hans forskudd på lønn og tilbakebetaling av disse. Dette fant vi igjen i regnskapene.

Vi hadde en del utfordringer ved gjennomgang av regnskapet, for eksempel var regnskapet på spansk, det var tre ulike format av hovedbøker fra tre regnskapsførere, bilagene var ikke nummerert¹ eller arkivert i datorekkefølge. Vi fikk opplyst at regnskapsførers nummererte kopier av bilagene var forsvunnet. Manglende sortering og nummerering av bilagene gjorde det vanskelig å finne sammenhengen mellom de og regnskapet. Vi måtte derfor i første omgang fokusere på de opplysningene vi kunne finne ut av det som var bokført i regnskapet. Revisjonens

¹ Unik nummerreferanse mellom bilag og bokført transaksjon i regnskapet



gjennomgang av regnskapene for perioden 2013 til 2017 avdekket følgende forhold:

- Flere år gamle fordringer i regnskapet som ikke var reelle, medførte at selskapets eiendeler var overvurdert med cirka tre millioner kroner.
- Manglende inntektsføring av oppgjør for salg av Vistamars møbler og vaskemaskiner.
- Flere forskudd på lønn til tidligere direktør i strid med styrevedtak og dobbel lønnsutbetaling til tidligere direktør ved to tilfeller.
- Utstrakt bruk av Vistamar sitt Mastercard til taxi, restaurantbesøk og hotellopphold, mange uten påført formål.
- Utgifter på 10 000 euro uten bilag og som var betalt med kort, var ompostert fra fordring på tidligere direktør², til konto for diverse utgifter i regnskapet uten dokumentasjon med bilag.

Funnene fra gjennomgangen av regnskapet ble beskrevet i kommunerevisjonens rapport og på grunnlag av denne rapporten ble tidligere direktør anmeldt til politiet av ny styreleder.

Samarbeid med politiet

På bakgrunn av anmeldelsen ønsket politiet å få en oversikt over alle transaksjoner knyttet til tidligere direktør spesifisert på om transaksjonene framsto som urettmessig eller ikke. I tillegg ønsket de en oversikt over alle tilbakebetalinger fra den tidligere direktøren. I denne fasen jobbet vi sammen, forvaltningsrevisor og regnskapsrevisor.

For å kunne vurdere omfanget av eventuelle urettmessige transaksjoner måtte vi innhente kredittkortutskrifter og bankutskrifter fra Spania. Forvaltningsrevisor, med spansk kunnskap og kontakter i Spania etter besøk ved Vistamar, jobbet med dette. Det tok tid å få fremskaffet denne dokumentasjonen, og det var mange runder med bank, kredittkortselskap, nåværende direktør og regnskapsfører. Bankkontoutskriftene og kredittkortutskriftene var nødvendige for å finne spesifikasjonene av de innkjøpene som var foretatt med debetkort og kredittkort. På grunn av at bilagene ikke var nummerert eller arkivert i datorekkefølge måtte vi sortere alle papirbilagene for hver kalendermåned. Mens vi sorterte merket vi alle bilagene som var betalt med betalingskort for lettere å kunne koble disse mot transaksjonene i kontoutskrifter for debetkort og kredittkort. Siden det kun var tidligere direktør som hadde brukt kreditt- og debetkort, visste vi at alle korttransaksjoner kunne knyttes til ham.

Ved gjennomgangen av bilagene var det viktig å sikre at vi hadde felles forståelse av oppgaven, felles

² Bokført som fordring på tidligere direktør i påvente av at direktøren skulle levere bilagene til regnskapsfører.

grunnlag for vurderinger opp mot gjeldende lover og regelverk, felles risikooppfatning og felles metode for gjennomgang og dokumentasjon av det utførte arbeidet. Vi jobbet med hver våre regnskapsår. Arbeidet ble løpende dokumentert i regneark per år med oversikt over alle korttransaksjoner der de ble klassifisert som urettmessige, tvilsomme eller i orden. For eksempel vurderte vi taxikvittering påført kjøring til sykehus med pasient som i orden, mens taxikvittering på kveldstid uten påført formål som urettmessig. Grunnlaget for klassifiseringene ble dokumentert i regnearket for hver transaksjon. Transaksjoner som vi fant i utskriftene, men der bilag manglet, ble også lagt inn i regnearket og klassifisert som udokumentert.

Vi fikk i undersøkelsen oversikt over den tidligere direktørens bruk av Vistamars midler som var betalt med kort. Noe av kortbruken var etter vår vurdering sannsynligvis legitim, men svært mye var etter vårt skjønn ikke legitim. Tidligere direktør har i ettertid betalt tilbake en del av de utgiftene han hadde belastet Vistamar.

Det var en stor fordel å være to om dette arbeidet, slik at vi kunne diskutere og avklare underveis. Fordelen med å jobbe sammen som forvaltningsrevisor og regnskapsrevisor var komplementær kompetanse og at vi hadde hatt forskjellige arbeidsoppgaver i det foregående arbeidet i prosjektet. Våre tidligere erfaringer fra prosjektet gjorde at vi utfylte hverandre i dette arbeidet. Til slutt avstemte vi arbeidet vårt for å sikre at vi begge var enige om de vurderingene vi hadde gjort, og at de var likt dokumentert. Vi laget samtidig en oversikt over innbetalinger som var gjort av tidligere direktør.

Vårt arbeid ble presentert for politiet i et møte, og de tok beslag i bilagspermene fra Vistamar. Saken er i dag under etterforskning. Vi synes samarbeidet mellom forvaltningsrevisor og regnskapsrevisor fungerte veldig bra, og at vi begge kom ut av samarbeidet med ny erfaring og kompetanse. ©

Anne-Margit Eide Schjøberg jobber som regnskapsrevisor i Trondheim kommunerevisjon. Hun er registrert revisor og diplomert internrevisor og har også utdanning i IT-revisjon.

Tale Baadsvik jobber som forvaltningsrevisor i Trondheim kommunerevisjon. Hun har hovedfag i statsvitenskap fra NTNU.



Av statsautorisert revisor **Torjus Finstad Ledaal**,
Agder Kommunerevisjon IKS

Bærekraft – måling og rapportering, hva er NKRF-medlemmenes rolle?

Carlo Aall reiser i en kronikk, i Kommunerevisoren nummer 4, spørsmålet om hva som egentlig ligger i begrepet bærekraftig utvikling. I forlengelsen av dette dukker det opp spørsmål om måling, rapportering og hva som er NKRF-medlemmenes rolle.

Et raskt søk (167 millisekunder) i databasen på www.forvaltningsrevisjon.no viser at det pr. 7.7.20 er:

- 338 treff på ordet bærekraft.
- 2 treff på ordet bærekraftsmål.
- 1 treff på ordene FNs bærekraftsmål.

Det kan derfor påstås at kommunerevisors kontroller, med utgangspunkt i bærekraft og bærekraft-målene, ikke har vært omfattende.

NKRF har som visjon «På vakt for fellesskapets verdier». Jeg vil påstå at bærekraft og en bærekraftig utvikling er absolutt en del av fellesskapets verdier som vi skal vokte.

I disse dager har mange revisjonsselskap levert, eller er i slutfasen med risiko og vesentlighetsvurderinger for sine kunder. Min påstand er at mange i større eller mindre grad har vurdert risikoen i kommunen i lys av FN sine 17 bærekraftsmål¹. Vi kan i løpet av inneværende valgperiode forvente å se flere gode og solide forvaltningsrevisjonsrapporter om bærekraft og det arbeidet som gjøres i kommuner i Norge. Vurdering av hvorvidt kommunene i dag publiserer revisorattestert bærekraftinformasjon bør være et moment i forvaltningsrevisjonen.

Revisorforeningen har i løpet av det siste året vært langt fremme i den offentlige debatten, om temaet bærekraftsrapportering og viktigheten av etableringen av en felles standard.

Store foretak og børsnoterte selskaper har i dag et krav om å rapportere på bærekraft². Bestemmelsen krever ingen egen uttalelse, men er omfattet av revisors vurdering av hvorvidt rapporteringen er

konsistent med øvrig informasjon. Flere av revisjonsselskapene leverer imidlertid i dag egen attestasjon av bærekraftsrapportering basert på standarden³ ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon.

Tilsvarende lovkrav om omtale i årsberetningen er ikke satt for kommuners rapportering på nåværende tidspunkt. Kommuneloven har imidlertid, i lovens formålsparagraf §1-1, fremhevet viktigheten av bærekraft: «*Videre skal loven bidra til at kommuner og fylkeskommuner er effektive, tillitskapende og bærekraftige*». Hva som legges i bærekraft er diskutert i lovens forarbeider. Det fremkommer med klarhet at det er snakk om bærekraft i vid forstand⁴.

I flere av de større kommuners og fylkeskommuners langsiktige planarbeid er FN sine bærekraftsmål implementert. Det vil i lys av dette være å forvente at de vil rapportere på oppfølgingene av bærekraftmålene. Her kommer viktigheten av vår rolle som revisor inn!

Som revisor vil jeg påstå at revidert bærekraftinformasjon gir bedre bærekraftinformasjon, og bidrar derfor til en økt effektivitet i kommunens oppfyllelse av sine bærekraftmålsetninger og kommuneloven § 1-1.

Selv om den enkelte revisjonsenhet ikke har fått forespørsler om attestasjoner enda, kan man allerede nå begynne å diskutere med de som er ansvarlige for rapporteringen av bærekraftsatsningen i kommunen.

³ <https://www.statkraft.no/globalassets/0/.no/barekraft/var-rapportering-om-barekraft/uavhengig-attestasjon/uavhengig-attestasjon-side-170-171-statkraft-as-arsrapport-2019.pdf>
⁴ NOU 2016: 4 s.43

¹ <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
² Regnskapsloven § 3-3c

Det er i dag flere standarder kommunene kan benytte for å utarbeide sin bærekraftsrapportering. De viktigste standardene for tiden er⁵:

- GRI (Global Reporting Initiative)
- TCFD (Task Force on Climate-related Disclosures)
- CDP (Carbon Disclosure Project)
- FNs bærekraftsmål

Rapportering i tråd med en anerkjent standard vil lette revisors arbeid med en attestasjon. Man bør utfordre kommunen på hvilken type og omfang av data som kan samles inn knyttet til målsetningene og hvorvidt de lar seg verifisere. Det er viktig at revisor unngår å havne i en situasjon der man «grønnvasker»⁶ kommunens bærekraftsatsning.

Hva er så NKRF-medlemmenes rolle i arbeidet med en bærekraftig utvikling? I presentasjonene jeg har holdt omkring arbeidet til digitaliseringsgruppen har jeg fremhevet NKRF sin største styrke. NKRF sin største styrke er over 500 offentlige revisorer og kontrollutvalgssekretærer som kjenner kommune-Norge aller best. Dette fortrinnet må vi ta med oss inn i vårt arbeid med å sikre en bærekraftig utvikling gjennom gode forvaltningsrevisjonsrapporter og attestasjoner.

Digitaliseringsgruppen har en definert målsetting om å bidra til å øke delingskulturen i NKRF. Revisjon av bærekraftsrapportering i offentlig sektor er et

⁵ <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/arsregnskap/barekraftsrapportering--ogsaa-for-de-smaa/>

⁶ <https://www.businessnewsdaily.com/10946-greenwashing.html>

utmerket område for å arbeide med delingskulturen. Dette gjelder like mye deling på tvers av profesjoner og fagretninger, som på tvers av revisjonsselskap.

Det 17. Bærekraftmålet er regnet som det viktigste «Samarbeid om å nå målene».

Revisjon av bærekraftsrapportering vil aldri bli kommunerevisjonens primæroppgave, men den vil kunne bli en viktig tjeneste som våre kunder kommer til å etterspørre.

Jeg har følgende tre utfordringer:

1. Til dere som jobber med attestasjon av bærekraftsrapportering, eller med en forvaltningsrevisjon om bærekraft. Del det med andre, gjennom Facebookgruppa eller www.NKRF.no sine medlemssider.
2. Jeg utfordrer revisjonskomiteen og forvaltningsrevisjonskomiteen til å starte et arbeid om hvordan vi skal utnytte vårt potensiale best mulig i arbeidet med revisjon av bærekraftsrapportering for kommunene.
3. Jeg utfordrer styret til å ta med seg bærekraft som et element inn i foreningens strategiarbeid. ☺

Torjus Finstad Ledaal er statsautorisert revisor og jobber til daglig i Agder Kommunerevisjon IKS. Han er også medlem av NKRF sitt digitaliseringsprosjekt, og holder innlegg om digitalisering og revisjon.

▶ Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

▶ Slik takler du mediene Nyhet!	10. september	Digitalt
▶ Orden i eget hus – Kommunedirektørens internkontroll Nyhet!	14. september	Digitalt
▶ B.1.0 Intro – kommuneregnskap	22. – 23. september	Lillestrøm
▶ Revisjon og kontroll av kommunale investeringsprosjekter Nyhet!	24. september	Digitalt
▶ Offentleglova Nyhet!	20. oktober	Digitalt
▶ A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	3. – 4. november	Lillestrøm
▶ A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon – hvorfor og hvordan	11. – 12. november	Lillestrøm
▶ Samling for kontrollutvalgssekretariater 2020	12. – 13. november	Lillestrøm
▶ Fagtreff for regnskapsrevisorer 2020	17. – 18. november	Gardermoen
▶ B.1.8 Hvordan utnytte KOSTRA-tallene i ulike analyser	24. – 25. november	Lillestrøm
▶ Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2021	11. mars	Lillestrøm
▶ NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2021	21. – 22. april	Gardermoen
▶ KOMØK21 - Kommuneøkonomikonferansen 2021	26. – 27. mai	Oslo

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



www.nkrf.no

Øyvind Sundes 8. utgave av **KOMMUNE REGNSKAPET**

i salg nå!



«Kommuneregnskapet» gir en oversikt over kommunenes regnskapssystem, innføring i rammeverk og grunn-leggende regnskapsprinsipper, kommunelovens og budsjett- og regnskapsforskriftens regnskapsbestemmelser, øvrige økonomiforskrifter til kommuneloven, innsikt kommunale regnskapsstandarder og god kommunal regnskapsskikk samt veiledning til rapportering av økonomisk informasjon til kommunale organer. Boka gir også dyp innsikt i regnskapsfaglige spørsmål samtidig som boka er et oppslagsverk for praktiske løsninger. Det gis grundige analyser og avstemminger av regnskapsmateriale slik at det avlagte regnskapet blir så korrekt som mulig.

Boka dekker kommunenes og fylkeskommunenes årsregnskap og konsoliderte regnskap, foretakenes regnskap, regnskap for interkommunalt samarbeid, regnskap for kirkelig fellesråd og menighetsråd samt KOSTRA-rapportering av økonomidata. I tillegg er en rekke spesielle tema behandlet, så som bokføringsregler, finansforvaltning, garantier, pensjon, selvkost og merverdiavgift.

Boka vil være en god lærebok og et godt oppslagsverk for studenter, økonomi- og regnskapsmedarbeidere, for revisjonen og andre med regnskap som fag eller ansvarsområde.



Øyvind Sunde

Bestill boken på
www.nkkf.no

NKK Kommunaløkonomisk forlag
Akersgata 41, 0158 OSLO

ISBN: 978-82-92438-08-4



Revidert RSK 001 – Standard for forvaltningsrevisjon og ny RSK 002 – Standard for eierskapskontroll, er vedtatt

Som følge av ny kommunelov, samt ny forskrift om kontrollutvalg og revisjon, har standard for forvaltningsrevisjon, RSK 001, blitt revidert og oppdatert. I ny kommunelov ble også eierskapskontroll definert som en revisjonsoppgave som skal utføres i tråd med god kommunal revisjons-skikk, og selskapskontrollkomiteen har i samme periode utarbeidet en ny standard for eierskapskontroll, RSK 002.

Det har vært bred involvering i prosessen, blant annet i form av en workshop i oktober 2019. NKRFs forvaltningsrevisjonskomite og selskapskontrollkomite ønsket faglige diskusjoner og erfaringsutveksling om dagens praksis, hva som eventuelt bør endres og hvilke endringer som bør foretas som følge av nye lov- og forskriftskrav m.m.

Begge standarder har vært på høring, høringsinnspillene er vurdert og det er foretatt enkelte endringer som følge av dette. Det har vært tett kontakt mellom de to komiteene under arbeidet. Standardene er samordnet og likelydende, både i språk, struktur og innhold, så langt det passer og er formålstjenlig.

Begge standarder ble behandlet og vedtatt i styremøte 12. august, og skal tre i kraft 1. oktober

2020, med virkning for prosjekter hvor oppstartsbrev blir sendt etter den dato. Komiteene fikk også «marsjordre» om å utarbeide veiledere til standardene så fort som mulig, med tilslutning til at veiledningen skal ha form av å være kommentarer til punktene i standardene.

Forvaltningsrevisjonskomiteen ønsker å understreke at revidert RSK 001 må forstås som de helt grunnleggende krav som skal tilfredsstilles for at arbeidet skal kunne betegnes som en forvaltningsrevisjon. Det har vært et vesentlig hensyn i komiteens arbeid, at etterlevelsen av standardens punkter i størst mulig grad skal være «målbare» og la seg kontrollere. Alle punktene i revidert standard angir obligatoriske minimumskrav.

Det er i standardens pkt. 1 presisert at oppdrags-

Den midlertidige fjernmøteforskriften forlenges ikke

Kontrollutvalg kan likevel fortsette med fjernmøter etter 1. august, forutsatt at kommunestyret eller fylkestinget beslutter det.

På bakgrunn av situasjonen og vedtatte tiltak for å hindre spredning av Covid-19 i begynnelsen av mars, fastsatte regjeringen 13. mars 2020 en midlertidig forskrift som skulle lette gjennomføringen av fjernmøter i kommuner og fylkeskommuner. Forskriften har en bestemmelse som sier at den oppheves 1. august 2020.

Landet har begynt å åpne opp, og det kan nå være forsamlinger på inntil 200 personer forutsatt at det er mulig å holde 1 meters avstand. Det betyr at folkevalgte organer igjen kan ha fysiske møter og allmennheten kan også være til stede. Videre mener Kommunal- og moderniseringsdepartementet at den vide adgangen til fjernmøter i kommuneloven § 11-7 er

tilstrekkelig for at kommunene og fylkeskommunene kan benytte seg av fjernmøter i tiden fremover selv om forskriften ikke forlenges.

Etter de vanlige bestemmelsene i kommuneloven kan nemlig alle organer, også kommunestyret og fylkestinget, ha fjernmøte i nesten alle saker. Departementet mener unntakene i den midlertidige forskriften ikke

ansvarlig revisor er ansvarlig for å påse at standardens krav er oppfylt. Komiteen er kjent med at det er ulik organisering av revisjonsenhetene og ulik grad av delegert oppdragsansvar. Oppdraget i forvaltningsrevisjon er å ivareta kontrollutvalgets vedtak om gjennomføring av den aktuelle forvaltningsrevisjonen. Rammene for oppdraget er definert av vedtaket i kontrollutvalget, inklusiv saksutredning og eventuelt vedtak av prosjektplan. Dersom kontrollutvalget ikke vedtar gjennomføring av forvaltningsrevisjon, så blir dette ikke utført. Ansvar for utpeking av oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor ligger til kommunens valgte revisor for forvaltningsrevisjon, dvs. revisjonsenheten ved leder. Komiteen mener at denne forståelsen er i tråd med gjeldende lov og forskrift, og må legges til grunn for å forstå oppdraget i forvaltningsrevisjon. Komiteen har drøftet ulike krav som kan bidra til faglig utvikling i forvaltningsrevisjon. Som et resultat av disse drøftingene er det blant annet innført krav til begrunnelse av metodevalg og krav til synliggjøring av svakheter i datamaterialet. Komiteen opplever at høringsprosessen har vært konstruktiv, og registrerer at flere etterlyser utdyping og eksempler. Dette er momenter som vil bli ivaretatt i veileder til standarden.

Høringsinstansene har vært delt i synet på om RSK 002 skal ligge nært opptil RSK 001 eller ikke. Enkelte høringsinstanser har uttrykt at forslaget til RSK 002 som ble sendt på høring var altfor omfattende. Det kom ønsker om å legge RSK 002 opptil standarden for forenklet etterlevelsesk kontroll, og

definere at kontrollen har moderat sikkerhet. Det kom også innspill som ønsker mer detaljert regulering og til dels mer arbeidskrevende krav. Selskapskontrollkomiteen er enig i at eierskapskontroll er en enklere kontrollform enn forvaltningsrevisjon. Det er imidlertid et krav i loven om at det skal avgis en rapport til uttalelse til den som utøver eierskap m.fl. Det er en forskjell fra forenklet etterlevelsesk kontroll, der det kun skal avgis en uttalelse. Komiteen er av den oppfatning at forslaget til standard gir rom for at eierskapskontroller er enklere enn forvaltningsrevisjon, samtidig som standardens krav er innenfor kommunelovens rammer for denne oppgaven. Tema og problemstillinger i en eierskapskontroll er mer enhetlig/ forhåndsgitt enn i forvaltningsrevisjon. Det er derfor særlig gjennom metodevalg at arbeidsomfanget bestemmes. Komiteen mener at standardens krav om metode er tilpasset dette behovet. Dette er også synlig ved at sammendrag ikke er obligatorisk innhold i rapporten – det kan være sammendrag eller hovedbudskap (fordi rapportene ofte kan være korte). For å imøtekomme høringsinnspillene, foreslo komiteen at dette presiseres innledningsvis, at eierskapskontrollen som regel er enklere, mer på overflaten og mindre ressurskrevende enn forvaltningsrevisjon.

+

Standardene vil om kort tid bli tilgjengelig på NKRFs nettside.

er nødvendige, og forskriften vil derfor ikke forlenges. Dersom smittesituasjonen endrer seg, og det innføres nye tiltak som vanskeliggjør mulighetene for fysiske møter, vil departementet vurdere om hele eller deler av forskriften skal gjeninnføres.

Forskrift om fjernmøter og skriftlig saksbehandling av 13. januar 1993 nr. 4035, som forbød kontrollutvalg å avholde fjernmøter, ble opphevet med forskrift av 13. mars 2020 nr. 278. Dette innebærer at kontrollutvalg kan fortsette med fjernmøter også etter 1. august 2020, forutsatt at kommunestyret eller fylkestinget beslutter det, jf. koml. § 11-7 første ledd.

KOMØK lanserer Fredinarer!

KOMØK'20 ble avlyst, men som et lite plaster på såret vil det bli gjennomført fire gratis webinar fire fredager denne høsten - derav "Fredinar".

Det starter fredag 4. september med et innlegg fra Håvard Moe, seniorrådgiver i KS Konsulent på teamet "10 konkrete råd for bedre balanse i budsjettet". Deretter fredag 9. oktober med Asbjørn Pedersen, generalsekretær i NKK, og fredag 6. november med Thorbjørn Eika, sjeføkonom i KS.

Alle disse dagene er det sending fra 08.30-09.30. Fredag 4. desember er det planlagt en litt lengre sending med flere aktuelle gjester. Noter deg datoene. Det er gratis å delta på

Fredinarene. Kommunalbanken (KBN) stiller velvillig opp og tar regningen.

KOMØK er en årlig konferanse med søkelys på temaer innenfor kommuneøkonomi, styring og finans og arrangeres i regi av KS, NKK, NKRF og KBN.

+

Fredinarene blir fortløpende publisert på www.facebook.com/komokkonferansen/

Vil åpne for å oppløse kommunale boligstiftelser

Regjeringen foreslår å endre stiftelsesloven for å åpne for å oppløse kommunale boligstiftelser.

Den foreslåtte lovendringen vil forbedre mulighetene kommunene har til å hjelpe vanskeligstilte på boligmarkedet. Lovforslaget er sendt på høring med frist 2. oktober 2020.

Det er i dag om lag 120 kommunale boligstiftelser. De fleste ble etablert på 80- og 90-tallet, da staten ga økonomiske insentiv til å skille ut dette arbeidet i stiftelser. Formålet til stiftelsene harmonerer langt på vei med den forpliktelsen kommunen har etter sosialtjenesteloven til å medvirke til å skaffe boliger til vanskeligstilte.

De økonomiske insentivene er falt bort, og stiftelsesloven setter i dag et strengere skille mellom

opprettet og stiftelsen enn da stiftelsene ble opprettet.

Muligheten til å oppløse stiftelser vil gi større kommunalt selvstyre. For de kommunene som velger å oppløse stiftelsene, vil forvaltningen av boligene bli en del av de ordinære prioriteringene til kommunen.



Høringssaken er tilgjengelig på www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--/id2715808/

Nytt fra Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Styret har oppdatert og tilpasset KRS nr. 7 *Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen* til ny kommunelov med forskrifter og fastsatt KRS nr. 14 *Konsolidert årsregnskap* som foreløpig standard. I tillegg er noen notater vedtatt opphevet.

De øvrige kommunale regnskapsstandardene ble oppdatert i 2019, mens det ble varslet at oppdateringen av KRS nr. 7 skulle avvente oppdatering av rammeverket for kommuneregnskapet. Videre arbeid med rammeverket er utsatt til i høst, og det er derfor gjort en oppdatering av KRS nr. 7. Etter at rammeverket er oppdatert, vil KRS nr. 7 bli vurdert på nytt.

Forarbeidene til kommuneloven drøfter regnskapsføring av flerårige tilskudd til andre, jf. NOU 2016: 4 kapittel 19.7.3.4. Utvalgets vurderinger er på generelt grunnlag innarbeidet i KRS nr. 7 gjennom et tillegg i punkt 3.1.2 nr. 6 om selvpålagte forpliktelser som følger av bevilgninger eller vedtak.

Krav til faste noteopplysninger er uttømmende regulert i budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-10 til

5-14. De punktene som omhandlet krav til noteopplysninger i KRS nr. 7 er derfor tatt ut. GKRS viser imidlertid til kravet i forskriften § 5-15 om noteopplysninger om andre forhold som er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen.

Den oppdaterte standarden gjøres gjeldende fra og med regnskapsåret 2020.

KRS nr. 14 omhandler utarbeidelse av konsolidert årsregnskap i kommuner og fylkeskommuner, og var på høring våren 2020. Innkomne høringsuttalelser er gjennomgått av GKRS.

Det konsoliderte årsregnskapet skal vise kommunen eller fylkeskommunen som én økonomisk enhet. For å ivareta dette er det i standarden lagt stor vekt på at resultatene i det konsoliderte

årsregnskapet, spesielt netto driftsresultat, skal være uavhengig av kommunens organisering.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet har nylig fastsatt endringer i budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd, slik at plikten til å eliminere interne transaksjoner skal fravikes når det følger av god kommunal regnskapsskikk. Denne endringen i forskriften åpner for elimineringsunntak som innebærer at KRS nr. 14 er harmonisert med KOSTRA-rapporteringen.

Den foreløpige standarden trer i kraft fra og med regnskapsåret 2020.

Som følge av ny kommunelov har foreningen også gjort en vurdering av behovet for å oppdatere notater utgitt av GKRS. Flere notater vil bli oppdatert,

mens enkelte vil bli innarbeidet i for eksempel rammeverket eller som vedlegg til standarder. Arbeidet med dette vil bli prioritert i 2021.

Følgende notater er imidlertid vurdert ikke lenger å være aktuelle, og er derfor vedtatt opphevet:

- Avdragsfond etter de tidligere regler
- Rente- og avdragsfrie utlån i kommunenes balanser
- Klargjøring av prinsipper i forbindelse med kommunenes gjennomgang og tilpasning av egne leieavtaler mv. til KRS 8 Leieavtaler.



Standardene og notatene er tilgjengelige på www.gkrs.no/

ØSTRE VIKEN KOMMUNEREVISJON IKS

Christer A. Jenson er ansatt som forvaltningsrevisor i 2020. Christer har en mastergrad i rettsvitenskap, og har tidligere jobbet som seniorskattejurist i Skatteetaten. Han har god kjennskap til offentlig forvaltning fra tidligere jobber og oppdrag som fast verge for fylkesmannen hvor han representerte klienter i klagesaker for ulike offentlige etater.

Monica Thunem er ansatt som forvaltningsrevisor i 2020. Monica har en bachelor i økonomi og administrasjon, og en master of management fra BI. Hun har lang erfaring som rådgiver i Skatteetaten.



AUST-AGDER REVISJON IKS



Marlene Kvåle (33) er ansatt som forvaltningsrevisor fra 23. mars 2020. Hun er utdannet sykepleier (bachelor) og har en master i helseøkonomi. Marlene har tidligere jobbet som rådgiver i Statens legemiddelverk, og kom nå fra stilling som rådgiver innen helse & velferd i Åmli kommune.



Eirin Jeanette Engenes (41) er ansatt som regnskapsrevisor fra 1. juni 2020. Hun har bachelor i revisjon og regnskap. Eirin har tidligere jobbet i Deloitte og Accountor Norge, og kom nå fra stilling som revisor i PWC.

Kommunerevisoren utgis av:
Norges Kommunerevisor-
forbund (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., 2.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 2.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 425 pr. år

Forsidebilde:
Knut Erik Lie

Annonsepriser:

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

Opplag: 1600
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:
Merkur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vik
0115 Oslo

4 nye digitale kurs med mulighet for interaksjon

Se våre nettsider for komplett kursbeskrivelse og påmelding

på nett

📅 10 sept. kl 13.00-15.00

Slik takler du mediene

Er du ansatt innen revisjon og kontroll i kommunal sektor, kan mediene ha interesse av saker du jobber med. Det samme kan være tilfellet hvis du er medlem av et kontrollutvalg. Derfor kan det være lurt å vite litt om hvordan mediene jobber.

Målsetting Gi kursdeltakerne innsikt i hvordan mediene jobber, og bidra til at du føler deg tryggere i møte med pressen, slik at du får formidlet det budskapet du ønsker kommunisere.

Målgruppe Alle som ønsker å lære mer om håndtering av mediene.

📅 14 sept. kl 09.00-13.00

Orden i eget hus – Kommunedirektørens internkontroll

Ny kommunelov ble vedtatt av Stortinget i juni 2018 og inneholder en ny og mer omfattende regulering av internkontrollen.

Målsetting Gi kursdeltakerne forståelse for kommunelovens nye internkontrollbestemmelse som erstatter særlovgivningens bestemmelser om internkontroll rettet mot kommunesektoren.

> Suksessfaktorene for god internkontroll i en kommune/fylkeskommune, og

> Hva som kjennetegner internkontroll som tilfredsstillende lov- og forskriftskrav

Målgruppe Alle som jobber innen kommunal revisjon og kontroll.

📅 24 sept. kl 09.00-13.00

Revisjon og kontroll av kommunale investeringsprosjekter

Kommunesektoren forvalter en betydelig del av de økonomiske ressursene i Norge, og kommunesektorens realinvesteringer utgjør en betydelig andel av de årlige investeringene som foretas på Fastlands-Norge. Mange kommuner har erfart at investeringsprosjekter er en krevende øvelse.

Målsetting Gi kursdeltakerne innblikk i de formelle rammene for kommunale investeringsprosjekter og anbefalte prosjektstyringsmodeller/-rutiner for overordnet styring av prosjekter basert på nasjonal og internasjonal forskning. Videre vil kursdeltakerne få forslag til revisjonskriterier som kan benyttes ved revisjon og kontroll av investeringsprosjekter.

Målgruppe Alle som jobber innen kommunal revisjon og kontroll.

📅 20 okt. kl 09.00-13.00

Offentleglova

Loven har betydning for kontrollorganene i kommunen på flere måter. Dels ligger det til kontrollorganenes rolle å føre kontroll med kommunens praktisering av regler om åpenhet og innsyn – dels er det et spørsmål om hvordan kontrollorganene selv blir berørt av regler om åpenhet og innsyn i sin konkrete virksomhet.

Målsetting Hovedformålet er å gi deltakerne en samlet oversikt over loven, og nærmere kjennskap til de enkelte bestemmelsene, samt forskriften til loven.

Målgruppe Kurset er særlig tilpasset personer som er kontrollutvalgsmedlemmer, sekretær for kontrollutvalg, eller revisor for kommuner, fylkeskommuner eller kommunale foretak.

NKRF
1945 – 2020



Norges Kommunerevisorforbund

www.nkrf.no | post@nkrf.no

