

Les mer om:

- **Hjelp – jeg er ny i kontrollutvalget!**
- **Regnskapsbestemmelser etter nye budsjett- og regnskapsforskrifter**
- **Kronikk: KS Folkevalgtprogram for perioden 2019-2023**

- 2 50 år siden ...**
Bjørn Bråthen
- 3 Fire nye år på vakt for fellesskapets verdier**
Styreleder Per Olav Nilsen
- 4 Hjelp - jeg er ny i kontrollutvalget!**
Bjørn Bråthen, seniorrådgiver, NKRF
- 10 Regnskapsbestemmelser etter nye budsjett- og regnskapsforskrifter**
Øyvind Sunde, director, BDO AS
- 14 KS Folkevalgprogram for perioden 2019-2023**
Dag-Henrik Sandbakken, fagsjef, KS Folkevalgprogram, medlemsservice, eierskap, KS
- 15 Klart språk del av god revisjon**
Agnar Kaarbø, forfatter og foredrags- og kursholder
- 17 Samordning mellom Fylkesmannen og kommunens egenkontroll i praksis**
Alexander Etsy Jensen, rådgiver i Temark og nestleder i NKRFs styre
- 20 Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2019**
- 21 Kvalitativ dataanalyse: Fallgruver og løsninger**
Sébastien M. Hille, forvaltningsrevisor, Kommunerevisjonen Vest, Vest-Agder IKS
- 25 Informasjonssikkerhet: Litt cybermagi, men mest hardt arbeid**
Gaute Wangen, Ph.D. Seniorrådgiver ved Seksjon for Digital Sikkerhet, NTNU
- 30 Hva skjer?**
- 31 Nytt om navn**

50 år siden ...

Av **Bjørn Bråthen**

Et PM fra utvalget oppnevnt til utredning av spørsmålet om dannelse av en sammenslutning av offentlige revisorer var gjengitt i nr. 6/1969. Utvalget konstaterte innledningsvis at den organisasjonsmessige bakgrunn for revisorer ansatt i Riksrevisjonen og for revisorer knyttet til fylkes- og primærkommunene er forskjellige. Kommunerevisorene har i mange år hatt en faglig organisasjon - NKRF. Dette forbund med sine fylkesforeninger og faglige utvalg har i alle år vært et aktivt forum for utveksling av tanker og erfaringer på det revisjonsfaglige plan. Forbundet samler de fleste kommunale revisorer i landet og har ca. 400 medlemmer. Dog har tilslutningen i Oslo vært forholdsvis svak - ca. 15 av 106 ansatte er medlemmer. Dette antar å ha bestemte årsaker som kan føres helt tilbake til stiftelsen av forbundet i 1945.

Utvalget har drøftet hvilket navn en slik sammenslutning skal ha. Utvalget er enig om at det vil være ønskelig om man fant et navn som klart vil skille sammenslutningen ut fra de eksisterende interesseorganisasjoner og tydelig markerer at det her dreier seg om en strengt faglig sammenslutning. Man har kommet til å ville foreslå: *Instituttet for offentlige revisorer (I.F.O.R.)*.

Riksrevisjonen stiller seg positivt til en sammenslutning av alle offentlige revisorer i en felles forening. Den videre behandlingsmåte av saken tas opp i et fellesmøte mellom arbeidsutvalget i NKRF og Riksrevisjonen. Konklusjonen på fellesmøtet ble å sende saken til de respektive foreninger for å lodde stemningen for en eventuell sammenslutning. Svarfrist 1. januar 1970.

Den årlige fylkesrevisorkonferansen ble i 1969 avholdt over tre dager i Kommunenes Hus i Oslo. I tillegg til 16 fylkesrevisorer deltok revisjonssjefene i Oslo og Bergen. På det faglige programmet sto bl.a. de nye budsjett- og regnskapsforskriftene, særtillegg mv. i lønnsoverenskomsten, det nye felles reiseregulativ for kommunene, den nye sykehusloven, felles regnskapsopplegg for helsesektoren, vinningsforbrytelser og revisors stilling og beregning av merverdiavgiften ved kommunale inntektsgivende bedrifter.

Sogn og Fjordane Kommunerevisorforening hadde årsmøte på Alexandra Hotell i Loen. Foreningen har 11 medlemmer, dvs. at alle kommunerevisorene i fylket er med. Ut over ordinære saker drøftet årsmøtet forskjellige revisjonsspørsmål, spesielt var kontroll vedrørende arbeidsgiveravgiften til Folketrygden oppe til diskusjon. ©



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Fire nye år på vakt for fellesskapets verdier

I disse dager har kommunestyre etter kommunestyre og fylkesting etter fylkesting blitt konstituert. Det har vært spennende å følge med på forhandlinger i de ulike kommunene: Hvem blir ordfører, hvem blir medlem av de ulike utvalgene – og hvem blir medlem av kontrollutvalget?

Mange nye politikere starter en viktig jobb for fellesskapet i disse dager, og de fleste gjør det på fritida. Når man leser om de ulike forhandlingene i kommune-Norge, blir man slått av hvor mange mennesker som er engasjert for vårt felles beste. Ja, de er uenige om løsningene, de kan diskutere så fillene fyker, men det er det som er demokratiet. Vi må gå ut fra at det store flertallet av dem har fellesskapets beste i tankene når de bruker time etter time av fritida til å lese dokumenter og sitte i møter.

KS er i gang med sitt folkevalgprogram, og mange kommunepolitikere vil nå utover være samlet for å ta del i dette. Slik vi opplever det er dette helt unikt sammenlignet med andre land. Det bidrar til at lokalpolitikere er godt rustet til den viktige gjerningen de skal ta fatt på i disse dager.

Også medlemmene av kontrollutvalgene inviteres de fleste steder med på folkevalgprogrammet, men det er viktig at kontrollutvalgene også har sitt eget opplegg. Norges Kommunerevisorforbund har utarbeidet et opplæringsopplegg for dette som benyttes av våre medlemmer i kommunikasjonen med de nye kontrollutvalgene. Det er et nytt opplegg sammenlignet med det som ble sendt ut for fire år siden. Dette skyldes blant annet ny kommunelov og nye forskrifter. Det er viktig med lokale tilpasninger, så derfor er det fullt mulig å vektlegge enkelte tema framfor andre. Vi ønsker lykke til med oppstarten og oppfordrer til en aktiv bruk av opplæringspakken.

NKRFS veileder for overordnet analyse oppdateres i disse dager, og vil bli tilpasset den nye kommuneloven. Det blir derfor en veileder i risiko- og vesentlighetsvurdering. Når den er ferdigstilt, vil den bli tilgjengeliggjort, for det er i løpet av dette og neste år at risiko- og vesentlighetsvurderingene skal gjennomføres.

Skal kontrollutvalgene kunne gjøre jobben sin, må de ta i bruk de verktøyene de har til rådighet. Forvaltningsrevisjon er et slikt verktøy. I lovens

forarbeider vektlegges risiko- og vesentlighetsvurderingens betydning for det arbeidet kontrollutvalget skal gjøre de neste fire årene, og da spesielt som et grunnlag for bestilling av forvaltningsrevisjoner.

Vi vil på det sterkeste oppfordre alle kontrollutvalgene til å vektlegge dette, og bruke forvaltningsrevisjon som det verktøyet det kan være i den kommunale egenkontrollen. En forvaltningsrevisjon skal bidra til å skaffe fram fakta og informasjon for både politikere og administrasjon. Den skal gi et beslutningsgrunnlag for kommunens forbedringsarbeid innen ulike tjenesteområder. Og det er nesten ingen grenser for hvilke områder eller tjenestefunksjoner forvaltningsrevisjon kan anvendes på. Her er det kun politikernes fantasi som setter begrensninger! Vi oppfordrer til å bruke fantasien, men selvfølgelig også fornuften. Da kan det ligge til rette for et planmessig forbedringsarbeid i kommuner og fylkeskommuner.

Så skal vi i NKRF bidra til et kontinuerlig utviklingsarbeid for å gjøre forvaltningsrevisjon til et enda bedre verktøy for kommunene framover. Dette gjøres blant annet ved en gjennomgang av standard for forvaltningsrevisjon og etter hvert også veilederen for dette. I skrivende stund er mange forvaltningsrevisorer samlet til workshop om standarden og hvordan den kan bli enda bedre. Er du nysgjerrig, ta en titt på standarden slik den er i dag på vår hjemmeside nkrf.no.

Et viktig ledd i opplæringstilbudet til kontrollutvalgene, er Kontrollutvalgskonferansen, som går av stabelen 29. og 30. januar 2020. Der vil vi gi tilbud om kurs både når det gjelder kommuneregnskap og rolleforståelse. Vi ønsker allerede nå velkommen til denne årlige samlinga av kontrollutvalgsmedlemmer fra hele landet.

Velkommen til fire nye år – på vakt for fellesskapets verdier. ©



Av **Bjørn Bråthen**,
seniorrådgiver, NKRF

Hjelp – jeg er ny i kontrollutvalget!

Denne artikkelen er ment som «førstehjelp» for nyvalgte kontrollutvalgsmedlemmer. Formålet er å redegjøre for utvalgets plass i det kommunale systemet samt gi en oversikt over utvalgets oppgaver, ansvar og arbeidsmåter.

I løpet av disse høstmånedene vil et betydelig antall folkevalgte møte i kommunenes kontrollutvalg for første gang. I mange kommuner har kontrollutvalget ofte en tilbaketrukket rolle med lite politisk fokus på dets ansvar og oppgaver. En del kommuner har imidlertid i forbindelse med avdekking av uheldige saker smertelig erfart viktigheten av utvalgets plass i den kommunale egenkontrollen. Mange er nok ikke klar over at kontrollutvalget står i en særstilling som ett av få politiske utvalg som er lovpålagt og regulert gjennom kommuneloven og tilhørende forskrift. Dette viser at kontrollutvalget er tiltenkt en sentral og viktig rolle i kommunene.

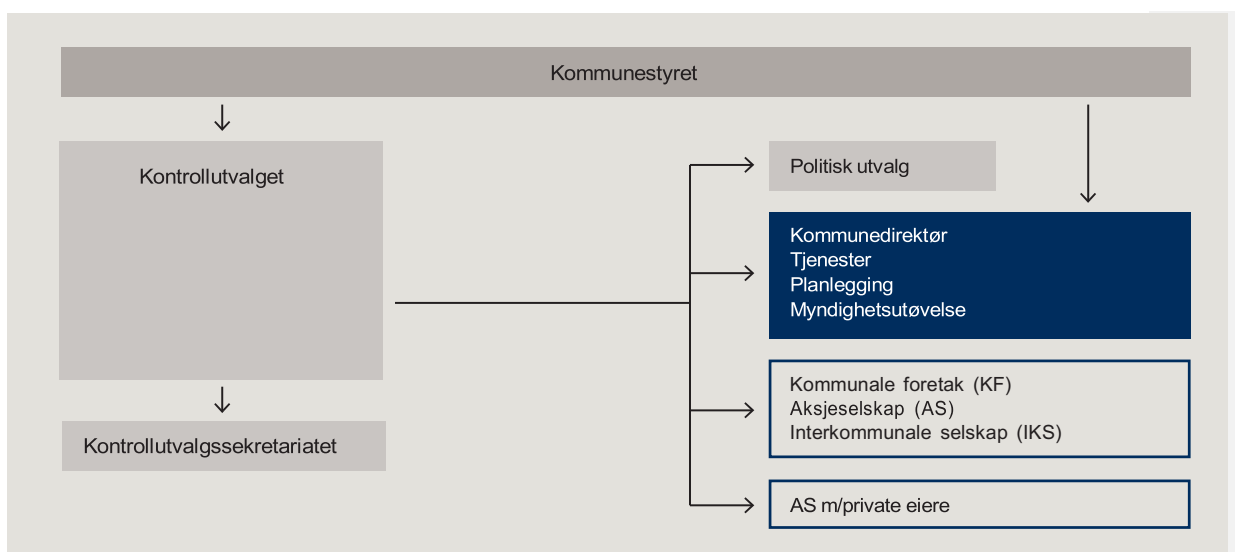
Kort fortalt er kontrollutvalget kommunestyrets eget redskap for demokratisk kontroll for å sikre at den kommunale virksomheten skjer i tråd med gjeldende lover og regler, kommunens egne planer og vedtak, samtidig som fokus settes på kvalitet og

effektivitet i myndighetsutøvelsen og produksjonen av velferd for kommunens innbyggere. Med andre ord ingen liten oppgave!

Kontrollutvalgets rolle i det kommunale styringssystemet

I Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder «Kontrollutvalgsboken» er kontrollutvalgets rolle illustrert i figur 1 nedenfor.

Figuren viser at det fra kommunestyret i prinsippet går to styringslinjer. Den ene går fra kommunestyret til kommunedirektøren som har ansvaret for gjennomføringen av kommunens tjenesteproduksjon, planlegging og myndighetsutøvelse. Det ligger til kommunedirektøren å sørge for at kommunestyrets vedtak blir iverksatt, at virksomheten drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den interne



Figur 1: Prinsippskisse som viser kontrollutvalgets plass i styringssystemet i kommunene (KMD, 2015)

kontrollen er systematisk og tilpasses virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Dette kan gjerne omtales som den interne styringslinjen.

Den andre styringslinjen representerer en uavhengig og ekstern kontroll som går gjennom kontrollutvalget. Denne styringslinjen er derfor en kontrollinje. Kontrollutvalgets kjerneoppgave er å forstå den løpende kontrollen med den kommunale forvaltningen på kommunestyrets vegne. Denne kontrollen retter seg primært mot kommune-direktøren og den kommunale virksomheten, men kontrollen retter seg også mot politiske utvalg under kommunestyret samt ordfører og kommunestyrets politiske sekretariat. Kontrollutvalget skal også føre kontroll med hvordan kommunen forvalter sine eierinteresser i kommunale foretak, heleide kommunale aksjeselskap og interkommunale selskap, og andre selskap der kommunen har eierinteresser. I hovedsak bygger kontrollutvalget sin kontroll på de kontrollaktivitetene som blir utført og rapportert av kommunens revisor. Enkelte undersøkelser kan også utføres av kontrollutvalgets eget sekretariat.

Begge de to styringslinjene inngår i kommunestyrets totale kontrollansvar for den kommunale virksomheten og omtales gjerne som den kommunale egenkontrollen.

Det er viktig å presisere at det ikke inngår i kontrollutvalgets kontrollansvar å overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens folkevalgte organer eller andre kommunale organer. Kontrollutvalget er verken stedet for å drive parti-politikk eller en arena for politiske omkamper. Kontrollansvaret omfatter heller ikke kommunestyret selv.

Det er strenge valgbarhetsregler for medlemmer til kontrollutvalget. Det eneste organet de kan sitte i utenom kontrollutvalget, er kommunestyret. Kontrollutvalget skal derfor velges i det nye kommunestyrets konstituerende møte etter at formannskapet, ordfører og varaordfører er valgt, men før det er foretatt valg til de øvrige politiske organene. Det skal ha minst fem medlemmer og minst ett av medlemmene i kontrollutvalget skal sitte i kommunestyret. Kontrollutvalget trer i funksjon fra kommunestyrets konstituerende møte.

Følgende forhold bør vektlegges når kommunestyret skal velge medlemmer til kontrollutvalget:

- Kontrollutvalget skal være et objektivt organ.
- Kontrollutvalget skal være et fritt og uavhengig organ.
- Kontrollutvalget må ha kunnskap og innsikt i kommunal virksomhet.
- Kontrollutvalget må ha autoritet.
- Kontrollutvalget skal selv initiere saker.

Hvordan arbeider kontrollutvalget

Kommuneloven gir kontrollutvalget et vidtgående mandat. Kontrollutvalget kan hos kommunen, uten

hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som det finner nødvendig for å gjennomføre sine oppgaver. Innsynsretten og retten til å foreta undersøkelser gjelder også interkommunale samarbeid, heleide kommunale og/eller fylkeskommunale selskaper, og aksjeselskap der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper direkte eller indirekte eier alle aksjer. Dette gjelder også på tilsvarende måte overfor andre virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunen. Innsynet og undersøkelsene skal imidlertid i slike tilfeller bare omfatte det som er nødvendig for å undersøke om kontrakten blir oppfylt.

Kontrollutvalget har også som hovedregel rett til å være til stede i lukkede møter i kommunens folkevalgte organer.

Det understrekes at kontrollutvalget er bundet av alminnelig taushetsplikt etter forvaltningslovens bestemmelser. Men alt skriftlig materiale som blir lagt fram for kontrollutvalget er som hovedregel offentlig, og kontrollutvalgets møter er som hovedregel åpne. Men dersom utvalget skal behandle en sak som er underlagt lovbestemt taushetsplikt eller en sak som gjelder en arbeidstakers tjenstlige forhold, skal møtet lukkes. Kontrollutvalget har dessuten mulighet til å lukke et møte når hensynet til personvern eller tungtveiende offentlige interesser tilsier det.

Det er et viktig prinsipp at kontrollutvalget utøver sin kontroll og sin innsynsrett som kollegium og ikke som enkeltpersoner.

Kontrollutvalget har ikke myndighet for egen del til å fatte vedtak som forplikter administrasjonen eller andre instanser. Men gjennom å legge fram sine rapporter om gjennomførte kontroller, kan kontrollutvalget gi tilrådning til kommunestyret om å fatte vedtak som instruerer kommunedirektøren om å rette opp avdekkede avvik og svakheter. I den forbindelse pålegges kontrollutvalget å påse at kommunestyrets vedtak om regnskapsrevisjoner, forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller blir fulgt opp, og utvalget skal rapportere til kommunestyret om vedtakene er fulgt opp.

Kontrollutvalget skal ha et eget sekretariat som er uavhengig av kommunens administrasjon, og som tilfredsstillende utvalgets behov. Etter innstilling fra kontrollutvalget velger kommunestyret selv sekretariatet for utvalget. Sekretariatet er kontrollutvalgets eget operative organ og er direkte underordnet utvalget og skal følge de retningslinjer og pålegg som utvalget gir. Sekretariatet har som hovedoppgave å påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet, og at utvalgets vedtak blir iverksatt. NKRF har utarbeidet en egen veileder for god skikk og praksis for kontrollutvalgssekretariatene.

Kontrollutvalgets saker bygger i stor grad på det arbeidet som utføres av revisjonen og sekretariatet, og utvalgets hovedaktivitet skjer gjennom de sakene som behandles i utvalgets møter. Dette betyr ikke at kontrollutvalget bare passivt skal motta og sende videre saker som de får til behandling. For at utvalget skal oppfylle lovens intensjon, må kontrollutvalget ha et aktivt forhold til sine kontrolloppgaver og selv ta initiativ gjennom å stille kritiske spørsmål og reise egne saker.

Kontrollutvalgets oppgaver

Vi har alt beskrevet kontrollutvalget som et redskap for kommunestyret til å få innsyn i og føre kontroll med hvordan kommunedirektøren løser sine oppgaver. Kontrollansvaret omfatter også politiske instanser under kommunestyret.

Kontroll kan defineres som et virkemiddel for at:

- kommunen når sine mål,
- regelverket etterleves,
- etiske hensyn ivaretas.

Kommunens virksomhet kontrolleres ved at det utføres:

- regnskapsrevisjon,
- forvaltningsrevisjon,
- eierskapskontroll.

Gjennom å påse at de tre kontrolloppgavene utføres, ivaretar kontrollutvalget sitt kontrollansvar. NKRF har utarbeidet egne veiledere for kontrollutvalgets påse-ansvar overfor hhv. regnskapsrevisor og forvaltningsrevisjon.

Den praktiske utføringen av kontrolloppgavene ivaretas hovedsakelig av revisjonen på oppdrag fra kontrollutvalget. Derfor må kontrollutvalget også ha kontroll med revisjonen og sitt eget sekretariat.

Det er kommunestyret selv som bestemmer hvilken revisjonsordning kommunen skal ha. Kommunestyret har følgende valg:

- ansette egne revisorer,
- delta i interkommunalt samarbeid om revisjon,
- inngå avtale med annen revisor.

Det er også kommunestyret selv som velger revisor. Men det er viktig å merke seg at kommunestyrets vedtak i saker som gjelder valg av revisjonsordning og valg av revisor, skal treffes på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget. Dette betyr at kontrollutvalget skal spille en aktiv og sentral rolle i saksforberedelsen.

Kontrollformer

Under følger en kort omtale av de ulike kontrollformene og kontrollutvalgets oppgaver i den forbindelse.

1. Regnskapsrevisjon

Det er vanlig å definere regnskapsrevisjon som en uavhengig bekreftelse av økonomisk informasjon. Kontrollutvalgets hovedoppgave i forbindelse med

regnskapsrevisjon er å påse at kommunens årsregnskaper blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalget skal dessuten avgi uttalelse om årsregnskapene og årsberetningene før formannskapet innstiller til vedtak og kommunestyret fatter vedtak.

Kontrollutvalget plikter å holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og sørge for at dette foregår i samsvar med lov og forskrift, god kommunal revisjonsskikk og kontrollutvalgets instruksjer og avtaler med revisor. Kommunen på sin side har plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger og en forsvarlig organisering av den økonomiske internkontrollen.

Revisor skal påpeke skriftlig overfor kontrollutvalget dersom det konstateres mangler ved disse forholdene. Det er kontrollutvalgets plikt å påse at revisors påpekninger blir rettet eller fulgt opp. Hvis dette ikke skjer skal utvalget rapportere det til kommunestyret. Dersom det avdekkes misligheter gjennom revisjonen eller på andre måter, skal revisor straks orientere kontrollutvalget. Når saksforholdet er nærmere klarlagt, skal revisor sende et nytt brev til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren.

Revisor skal avgi revisjonsberetning til kommunestyret senest 15. april med kopi til kontrollutvalget, formannskapet og kommunedirektøren. I tillegg inngår det i regnskapsrevisjonen å foreta en forenklet etterlevelseskontroll med kommunens økonomiforvaltning. Dette innebærer at revisor skal se etter om økonomiforvaltningen i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak. Revisor skal basere kontrollen på en risiko- og vesentlighetsvurdering, som skal legges fram for kontrollutvalget. Senest 30. juni skal revisor avgi en skriftlig uttalelse om resultatet av kontrollen til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren.

2. Forvaltningsrevisjon

I kommuneloven er forvaltningsrevisjon definert som systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak. Litt forenklet kan man si at vurderinger av økonomi og produktivitet gir svar på spørsmålet: *Gjør man tingene riktig?* mens vurderinger av måloppnåelse og virkninger gir svar på spørsmålet: *Gjør man de rette tingene?* Her inngår også vurderinger av om regelverket etterleves, om styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige, og om beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med krav til forsvarlig saksutredning. NKRF har utarbeidet en egen veileder i forvaltningsrevisjon.

De sentrale elementene i forvaltningsrevisjon kan illustreres ved hjelp av figur 2 for effektkjeden i den kommunale tjenesteproduksjonen.

Utgangspunktet for modellen er at innbyggerne har velferdsbehov som vi i vår samfunnsordning har valgt å la kommunene dekke gjennom sin tjenesteyting. Hvilke tjenester kommunen skal yte overfor sine innbyggere, følger dels av lover og regler og dels av kommunestyrets egne vedtak. Kommunestyret bevilger midler til å produsere de kommunale tjenestene. Disse tjenestene antas å ha direkte virkninger for innbyggerne i form av økt velferd. Innenfor modellens rammeverk kan kontrollutvalget utføre ulike undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger i forbindelse med den kommunale tjenesteproduksjonen. Økonomi fokuserer på at produksjonsfaktorene skaffes til veie

somhet og selskaper. Med risiko menes sannsynligheten for at ting går galt, for eksempel at mål ikke nås eller at lovverket brytes. Uttrykket vesentlighet henspeiler på hvor viktig eller betydningsfullt et forhold er. Kontrollutvalget bestemmer selv hvem som skal utføre risiko- og vesentlighetsvurderingen - kommunens revisor, sekretariatet eller andre.

Hensikten med risiko- og vesentlighetsvurderingen er å avdekke indikasjoner på avvik eller svakheter i forvaltningen, og på den måten danne grunnlag for å beslutte gjennomføring av mest mulig treffsikker forvaltningsrevisjon på ulike sektorer og virksomheter og i kommunens selskaper. Planen skal vedtas av kommunestyret, men kontrollutvalget kan



Figur 2: Modell som viser effektkjeden for den kommunale virksomheten (tilpasset etter Pollitt, 1999)

på en mest mulig økonomisk måte. Produktivitet fokuserer på resultatet av produksjonen sett i forhold til forbruk av innsatsfaktorer, det vil si at tjenesteproduksjonen blir størst mulig med de tilgjengelige midlene. Vurdering av måloppnåelse og virkninger skjer ved at resultatet av produksjonen holdes opp mot kommunens vedtatte målsettinger.

Det er kontrollutvalgets oppgave å påse at det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens virksomhet, og rapportere om dette til kommunestyret. For å sikre at man bruker knappe kontrollressurser på de forvaltningsrevisjonene som gir størst nytte, skal utvalget utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon med utgangspunkt i en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunens virk-

med fordel gis fullmakt til å foreta justeringer i løpet av perioden. Rapporter om gjennomførte forvaltningsrevisjoner og resultatet av dem legges fram for kommunestyret.

3. Eierskapskontroll

Den tredje kontrolloppgaven er eierskapskontroll. Dette er en viktig oppgave som følge av at kommunene i økende grad har tatt i bruk fristilte organisasjonsmodeller for deler av sin virksomhet. Eierskapskontrollen har som hovedfokus å få svar på spørsmålet om kommunen fører kontroll med sine eierinteresser. Dette innebærer å kontrollere om kommunen har etablert rutiner for oppfølging og evaluering av sine eierinteresser, og om disse rutinene er



gode nok, og om de blir de fulgt. I dette ligger også å vurdere om kommunens eierinteresser utøves i samsvar med kommunestyrets vedtak, aktuelle lovbestemmelser og anerkjente prinsipper for eierstyring. Et sentralt element blir å vurdere om den som utøver kommunens eierinteresser, gjør dette i samsvar med kommunestyrets vedtak. NKRF har utarbeidet en egen veileder i selskapskontroll – med vekt på eierskapskontroll.

Kontrollutvalget skal på samme måte som for forvaltningsrevisjon utarbeide en plan for gjennomføring av eierskapskontroll som skal vedtas av kommunestyret. Planen skal baseres på risiko- og vesentlighetsvurderinger av kommunens eierskap med sikte på å identifisere behovet for eierskapskontroll med de ulike selskapene. Planen skal vedtas av kommunestyret, men kontrollutvalget kan med fordel gis fullmakt til å foreta justeringer i løpet av perioden.. Rapporter om gjennomførte eierskapskontroller og resultatet av dem legges fram for kommunestyret.

Etikk på dagsorden

I årsberetningene til kommunestyret skal administrasjonen redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre en høy etisk standard. Høy etisk standard er et overordnet prinsipp for all kommunal virksomhet. Innbyggernes tillit til kommunens folkevalgte og de ansatte er en forutsetning for lokaldemokratiet. Offentlighet, innsyn og åpenhet utgjør viktige bærebjelker i et velfungerende demokrati.

Når pressen har oppslag om korrupsjon, juks, kameraderi og inhabilitet i kommunens beslutningsprosesser, eller når folk opplever at noen skaffer seg goder og fordeler på bekostning av fellesskapet, er det ofte lett i ettertid å påpeke hva som gikk galt. Men det må være et mål for kommunene å utvikle en praksis som hindrer feiltrinn og sikrer korrekt handlemåte i situasjoner der de etiske grensene kan være uklare, eller der det mangler bevissthet om at en handling kan føre til mistillit. Her kan kontrollutvalget spille en viktig rolle, både ved å være kommunestyrets «vaktbikkje», men også gjennom å sørge for å sette etikk, samfunnsansvar og antikorrupsjonsarbeid på dagsorden i forebyggende hensikt og på den måten bidra til å sikre gode, etiske holdninger og handlinger både blant kommunens folkevalgte og de ansatte.

Hvordan fange opp de viktige sakene

Risiko- og vesentlighetsanalyser kan gi indikasjoner på avvik i kommunens virksomhet, men det er også viktig at kontrollutvalget har åpne ører for mer uformelle, men etterrettelige signaler. Disse kan komme gjennom oppslag i media, kontakter i det politiske miljøet, henvendelser fra publikum eller varsling fra kommunens egne ansatte. Det er viktig at kontrollutvalget ikke bare passivt baserer sin virksomhet på den informasjonen som framkommer i saker som er til behandling.

Kontrollutvalgets medlemmer bør hver og en ha øyne og ører åpne, aktivt stille kritiske spørsmål og legge til grunn en sunn skepsis. Kontrollutvalget bør ta mål av seg å bli en god «vaktbikkje» som er godt synlig og ofte lar seg høre, uten dermed å bli en «gneldrebikkje».

Kontrollutvalget i et nøtteskall:

- Kontrollutvalget er kommunestyrets eget kontrollorgan.
- Kontrollutvalget bidrar til en best mulig kommune som når sine mål, samtidig som regelverket etterleves og etiske hensyn ivaretas.
- Kontrollutvalget sørger for å være godt synlig i det politiske landskap.
- Kontrollutvalget er uavhengig og objektivt.
- Kontrollutvalget har et våkent og kritisk blikk.
- Kontrollutvalget er aktivt og tar egne initiativ.
- Kontrollutvalget gjennomfører de undersøkelser de måtte ønske.
- Kontrollutvalget har en vidtgående innsynsrett i kommunens saker.
- Kontrollutvalget har taushetsplikt.
- Kontrollutvalget har fokus på etikk, samfunnsansvar og antikorrupsjonsarbeid.
- Kontrollutvalget støtter seg på sitt sekretariat og kommunens revisjon.

Litteratur:

- *Forskrift om kontrollutvalg og revisjon* av 17. juni 2019
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet (desember 2015): *Kontrollutvalgsboken*.
- *Lov om kommuner og fylkeskommuner* (kommuneloven) av 22. juni 2018
- NKRF (september 2018): *Veileder for god skikk og praksis for kontrollutvalgssekretariatene*
- NKRF (april 2016): *Veileder i forvaltningsrevisjon*
- NKRF (oktober 2018): *Veileder i selskapskontroll - med vekt på eierskapskontroll*
- NKRF (september 2011): *Veileder vedrørende kontrollutvalgets påse-ansvar for forvaltningsrevisjon*
- NKRF (oktober 2010): *Veileder vedrørende kontrollutvalgets påse-ansvar overfor regnskapsrevisor*
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale J., Mul, R., Summa, H., Waerness, M (1999) *Performance or compliance?* Oxford University Press

Kontrollutvalgsboken og NKRFs veiledere er for tiden gjenstand for oppdatering og ajourføring etter ny lov og forskrift.

Denne artikkelen er basert på en tilsvarende artikkel skrevet av Bodhild Laastad i *Kommunerevisoren* nr. 6/2015. Den er imidlertid omskrevet, utvidet og oppdatert med utgangspunkt i ny kommunelov og forskrifter.

Kontrollvettreglene

Fylkesmannen i Nordland har fått utarbeidet et hefte om hvordan lykkes med kontrollutvalgets arbeid (2015). Her formulerer de ni regler for kontrollutvalget (justert av forfatteren i tråd med begrepsbruken i ny kommunelov):

1. Ta ikke fatt på kontrollarbeidet uten opplæring

Det er avgjørende for et godt kontrollarbeid at medlemmene settes i stand til å utøve sitt verv på en god måte. Kommunestyret bør sørge for at det er tilstrekkelig budsjett til at kontrollutvalgsmedlemmene kan delta på kurs og konferanser. Siden kommunestyret har det overordnede kontrollansvaret, bør det også gis en innføring i kommunal egenkontroll til alle folkevalgte i kommunen.

2. Meld fra til kommunestyret om hva kontrollutvalget planlegger å gjøre

Planene for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal vedtas av kommunestyret. I den forbindelse bør kontrollutvalget framlegge gjennomførte risiko- og vesentlighetsvurderinger for å gi kommunestyret innsikt i hvilke forhold planene er tuftet på. Utvalget bør også be om mandat til å endre planene ved behov.

3. Vis respekt for kommunens administrasjon og ansatte

Selv om kontrollutvalget har vide fullmakter til å utføre de undersøkelser som en mener er nødvendig, er det viktig å vise respekt for kommunens administrasjon og ansatte. Kontrollutvalget har ikke selv myndighet til å pålegge administrasjonen tiltak. Kontrollutvalget og administrasjonen må begge bidra til et best mulig partnerskap i den kommunale egenkontrollen. Kontrollutvalget kan gjerne invitere kommunedirektøren til et møte tidlig i valgperioden der rolleforståelse og kjøreregler for samhandling er på agendaen.

4. Vær rustet for det som kommer

Sørg for å ha en revisjonsordning og et sekretariat som ivaretar kontrollutvalget og kommunen på en god måte. Avklar gjerne med sekretariatet og revisjonen hvilke forventninger utvalget har til bistand og samhandling.

5. Lytt til gode råd

Ved utskiftninger i kontrollutvalget etter kommunevalg utgjør sekretariatet i mange kommuner kontinuiteten i kontrollarbeidet. Sekretariatene har også typisk et regionalt nedslagsfelt med ansvar for flere kommuner, og besitter innsikt i hvordan kontrollarbeidet utføres i sammenlignbare kommuner. Det kan derfor ofte være verdifullt å rådføre seg med sekretæren om

hvordan saker bør behandles. Også revisor har kompetanse om kommunal egenkontroll som kan være nyttig for utvalget.

6. Bruk risiko- og vesentlighetsanalyser som kart og kompass

En god risiko- og vesentlighetsvurdering er en avgjørende forutsetning for et godt kontrollarbeid, og vurderingen kan nyttiggjøres til langt flere kontrollaktiviteter enn å utarbeide planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Til tross for knappe ressurser, bør kontrollutvalget prioritere dette arbeidet. Oppdater gjerne risiko- og vesentlighetsvurderingene og planene i løpet av perioden for å tilpasse arbeidet i utvalget til et eventuelt endret risikobilde.

7. Gå ikke alene

Kontrollutvalget er et kollegium, og enkeltrepresentanter bør være varsom med å uttale seg på kontrollutvalgets vegne i media, eller på eget initiativ ta kontakt med administrasjonen. Sørg for at utvalget lager kjøreregler for hvem som uttaler seg på vegne av utvalget i ulike situasjoner, og hvordan dette bør foregå.

8. Vend i tide

Det er ingen skam å ikke gjennomføre en planlagt forvaltningsrevisjon eller avslutte en kontrollsak dersom for eksempel administrasjonen gir betryggende orienteringer som endrer risikobildet.

9. Spar på kreftene, men grav videre i sakene om nødvendig

Kontrollutvalgene har ofte knappe ressurser selv om kontrollbehovet kan være stort. Kontrollutvalget må derfor gjøre en vurdering av hvilke saker en skal gå inn i, hvilke kontrollaktiviteter som skal gjennomføres og hvor mye ressurser som skal benyttes. Noen kontrollaktiviteter er mer ressurskrevende enn andre. I tilfeller der en er usikker på om en skal iverksette en revisjon, kan det være hensiktsmessig å starte med en mindre kontroll (for eksempel ved at kommunedirektøren orienterer), før en setter i gang en mer omfattende kontroll i form av en forvaltningsrevisjon.

Kilde: Hvordan lykkes med kontrollutvalgets arbeid? — eksempler fra Nordland (Fylkesmannen i Nordland, 2015)



Av Øyvind Sunde,
director, BDO AS

Regnskapsbestemmelser etter nye budsjett- og regnskapsforskrifter

Budsjett- og regnskapsforskriften (korttittel) ble fastsatt 7. juni 2019 og gjelder fra 1.1.2020.

Den endelige forskriften er ikke «langt unna» høringsforslaget, som tidligere er behørig dekket i Kommunerevisoren nr. 2/2019 og NKRFs høringsuttalelse i nr. 3/2019. Likevel er det noen endringer i den endelige forskriften som trekkes fram nedenfor. I tillegg redegjøres litt nærmere om GKRS' arbeid med regnskapsstandardene, rammeverket og god kommunal regnskapsskikk.

Skillet drift og investering

Driftsregnskapet skal inneholde «løpende inntekter» og «utgifter til drift», mens investeringsregnskapet omfatter utgifter og inntekter knyttet til anskaffelser av anleggsmidler og tilsvarende knyttet til salg av anleggsmidler. Videre er enkelte utgifter og inntekter konkret nevnt: tilskudd til andres investeringer (under gitte vilkår), avdrag på lån som finansieres av investeringsinntekter og utbytte og uttak av kapital fra selskaper (under gitte vilkår). Definisjonen av inntekter og utgifter i drift er vag, mens tilsvarende for investering er mer konkret. Eller sagt på en annen måte: Hvis inntekter og utgifter ikke faller inn under definisjonene av investering, er det drift. Konsekvensen av det er blant annet at bestemmelsen i KRS nr. 4 (skille drift og investering) om inntekter som er «ikke-løpende» dvs. uvanlige, uregelmessige og vesentlige, ikke er videreført. Dette blir enklere å forholde seg til, og kanskje også bedre den økonomiske driften?

Budsjett- og regnskapsforskriften bestemmer nå at sosiale utlån og næringsutlån skal føres i drift, altså i samsvar med gjeldende praksis, og for næringslånenes del når disse finansieres av løpende inntekter. (I høringsutkastet var dette klassifisert i investering.) Det

er ikke gjort endringer i artskontoplanen (KOSTRA-forskriften er på høring), så de «gamle artene» 520/920 brukes, men i oppstillingsplanene bevilgningsoversikt drift og økonomisk oversikt drift klassifiseres disse sammen med driftsinntekter og driftsutgifter. Hvilken post (som er betegnelsen på regnskapslinjene) slike utlån og mottatte avdrag skal knyttes til, er ikke konkretisert. Kanskje kommer det i veiledning til KOSTRA (hovedveileder)?

Avskrivninger

Allerede i høringsutkastet ble begrepet «utnyttbar levetid» introdusert som hovedregel for avskrivningstid for varige driftsmidler. Dette står. Også fem avskrivningsgrupper for maksimum avskrivningstid står. Vær likevel oppmerksom på noen endringer i gruppene, både fra dagens forskrift og fra utkastet til forskrift. Nå er «tekniske anlegg (VAR)» ikke nevnt under 20 år. Forbrenningsanlegg, renseanlegg og pumpestasjoner er flyttet til gruppen 40 år, men ledningsnett står fortsatt under 40 år. Dette må oppfattes at tekniske anlegg i sin helhet flyttes til 40 år med forbehold om hva som legges i «og lignende».

Brutto og netto driftsresultat

Høringsforslaget til budsjett- og regnskapsforskriften hadde fem oppstillingsplaner; to for investering, to for drift og én for balanse. I endelig forskrift er det fire, dvs. at økonomisk oversikt investering ble tatt bort. Denne og bevilgningsoversikt investering hadde jo svært mange sammenfallende poster, så endringen var fornuftig. Likevel har altså departementet beholdt to oppstillinger for drift. Også disse er i stor

grad overlappende, men et poeng med bevilgningsoversikt drift er å få vist «den politiske posten», nemlig bevilgninger til drift (post 6). Den skal spesifiseres i økonomiplanen og i budsjettet i samsvar med budsjettvedtaket, altså som en tilleggsoppstilling til oppstillingsplanen.

To oppstillinger for drift har begge resultatbegrepene brutto driftsresultat og netto driftsresultat. Det videreføres en adgang til å la bevilgningene til renter og avdrag inngå i bevilgningene til de enkelte budsjettområdene (jf. «gamle skjema 2B»). Konsekvensen av det, antagelig utilsiktet, er at det blir forskjell mellom brutto driftsresultat i bevilgningsoversikt drift og brutto driftsresultat i økonomisk oversikt drift. Renter og avdrag inngår i post 6 før brutto driftsresultat i bevilgningsoversikt drift, mens disse postene inngår i postene 20 og 21 etter brutto driftsresultat i økonomisk oversikt drift. Departementet opplyser at denne differansen i brutto driftsresultat mellom disse to oppstillingene ikke skal korrigeres. I økonomiplan og årsbudsjettet kan kommunene velge å utelate linjer i bevilgningsoversikt drift. Forskriftens § 5-4 første ledd tredje punktum åpner for å utelate

- post 7 Avskrivninger
- post 8 Sum netto driftsutgifter
- post 9 Brutto driftsresultat
- post 16 Motpost avskrivninger

I så fall vil en eventuell differanse, hvis bevilgningene til renter og avdrag legges til budsjettområdene, ikke bli synlig i brutto driftsresultat. Likevel skal også økonomisk oversikt drift framlegges ved behandling av økonomiplan og årsbudsjett, og dermed vil differansen likevel bli synlig. I mitt stille sinn tenker jeg at man burde kunne løse denne «floken» ved akkumulering til oppstillingsplanen. Renter og avdrag kunne inngå i bevilgningsmyndigheten på budsjettområdene, men akkumuleres til henholdsvis «sum bevilgninger drift, netto» (post 6), renter (post 13) og avdrag (post 14). Så kunne en «note» til «bevilgningene til de enkelte budsjettområder» forklare sammenhengen. Det ville jo ikke «frarøve» bevilgningsmyndigheten myndigheten, men gi en logisk sammenheng fra budsjettområdene til oppstillingsplanen.

Alternativt kunne man lokalt ikke gi budsjettmyndighet til underordnet organ for renter og avdrag. Finansforvaltning styres normalt sentralt i kommunen, eller i et lånefond, og påvirkning på disse postene gjøres gjennom sentrale avtaler. Da vil en eventuell lokal myndighet kunne ha lite påvirkning på disse postene og behovet for delegert myndighet være mindre. Hvis det er et poeng å vise hvilke budsjettområder som trekker på renter og avdrag, kunne det opplyses i en tertialrapport og årsrapport utenom selve oppstillingsplanen.

Når dette er sagt, kan det være en utfordring til: Hva med fondsdisposisjoner på budsjettområdene og sammenhengen til oppstillingsplanene? Fondsdisposisjoner har jo også vært praktisert av noen kommuner i «gamle skjema 1B». Nå skal «Sum bevilgninger drift, netto» (post 6) inneholde «utgiftsbevilgninger» og «inntektsbevilgninger» og ikke avsetninger til eller bruk av fond. Posten inneholder heller ikke overføring til investering. Dersom slike disposisjoner omfattes av bevilgningsmyndigheten på budsjettområdene, skal disse ikke inngå i post 6, men på sine respektive poster

- post 18 Overføring til investering
- post 19 Netto avsetninger til eller bruk av bundne fond
- post 20 Netto avsetninger til eller bruk av disposisjonsfond

Det kan være nyttig å vite at det er prinsipielle forskjeller mellom «gamle skjema 1A og 1B» og den nye bevilgningsoversikt drift. Det skilles på når det er kommunestyret som gjør bevilgningene, og når et underordnet organ har fått bevilgningsmyndighet (når vi her snakker om fondsdisposisjoner). Dette kan kort oppsummeres slik:

- Når kommunestyret har budsjettmyndighet, skal netto utgiftsbevilgning framkomme i post 6, mens avsetninger til eller bruk av fond skal framkomme enten i post 19 (netto bundne driftsfond) eller post 20 (netto disposisjonsfond). Dette er da forskjellig fra dagens skjema 1A og post «Til fordeling drift».
- Dersom et underordnet organ har fått budsjettmyndighet til anvendelse av «sitt» fond, skal dette ikke framkomme i post 19 eller post 20. Men netto utgiftsbevilgning skal framkomme i post 6.

Vær også oppmerksom på at vi her snakker om økonomiplan og årsbudsjett (bevilgningsoversikt drift). Når vi kommer til regnskapet, skal naturligvis avsetninger til og bruk av fond og overføringer til investering regnskapsføres som faktiske disposisjoner uavhengig av hvem som har budsjettmyndigheten.

Det skal ikke bli differanse mellom netto driftsresultat i de to oppstillingene for drift. Jeg tok ovenfor til orde for en «avstemming» av oversikten fra budsjettområdene (§ 5-4 annet ledd) når det gjaldt renter og avdrag for også å få brutto driftsresultat til å stemme i begge oversiktene (dette er altså ikke gjeldende jus). På samme måte kan det være nyttig med en tilleggsopplysning om fondsdisposisjoner i regnskapet (altså ikke i budsjettet): Hvilke fondsdisposisjoner er etter kommunestyrets vedtak og hvilke fondsdisposisjoner er etter delegert myndighet på budsjettområdene? Dette kunne også omfatte overføring til investering.

Jeg tror slike forhold må avgjøres av den enkelte kommune og ikke i en regnskapsstandard da «art og omfang» vil være kommunespesifikt.

Noter

Budsjett- og regnskapsforskriften er utfyllende på notekrav til årsregnskapet, og er gjort lettere tilgjengelig i endelig forskrift sammenlignet med høringsutkastet. Notene retter seg primært mot forklaring og utdyping av forholdet til omverdenen; aksjer, andeler, utlån, finansielle omløpsmidler, lån, leieforpliktelser, avdrag og garantier. De gamle «interne postene» er ikke lenger et notekrav, så som egenkapitaldisposisjoner, transaksjoner med foretak, interkommunalt samarbeid og samkommuner. Tidligere var de samlede notekravene dels krav i forskrift, dels i egen kommunal regnskapsstandard (KRS nr. 6) og dels i andre regnskapsstandarder.

Det må oppfattes slik at budsjett- og regnskapsforskriftens notekrav er de som skal omfattes av de «faste notene», og omfanget nå er utvidet sammenlignet med tidligere. Kravene har også tatt opp i seg mange av notekravene stilt i tidligere regnskapsstandarder. Dermed er det ikke lenger behov for, eller det er mindre behov for, egen regnskapsstandard om noter, som nå mest sannsynlig vil bli avvirket.

Det er imidlertid en «sekkepost» i budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15 om at det skal gis noteopplysninger om andre forhold enn det som er regulert ellers som notekrav, dersom det er forhold som ikke framgår av årsregnskapet, men som har betydning for vurdering av økonomisk utvikling og stilling. Jeg tror slike forhold må avgjøres av den enkelte kommune og ikke i en regnskapsstandard da «art og omfang» vil være kommunespesifikt.

Konsolidering

Konsolidering blir en ny og krevende oppgave med knappe tidsfrister. Det skal utarbeides et konsolidert regnskap for regnskapsenheter som inngår i kommunen som rettssubjekt

- kommunekassen
- kommunale foretak, herunder lånefond
- interkommunale politiske råd som ikke er eget rettssubjekt, men som fører eget regnskap (unntak for mindre økonomiske virksomheter), kontorkommunen
- kommunale oppgavefelleskap som ikke er eget

rettssubjekt, men som fører eget regnskap (unntak for mindre økonomiske enheter), kontorkommunen

Det konsoliderte regnskapet består av bevilgningsoversikt investering, økonomisk oversikt drift og balansen. Uten å lage for stort nummer av det her i denne artikkelen, vil det altså bli forskjell på konsolidert regnskap som del av årsregnskapet og konsernregnskap i KOSTRA som en del av tallgrunnlaget for nøkkeltall.

Det høres enkelt ut å utarbeide et konsolidert regnskap; summere regnskapslinjer og eliminere interne poster. Dette må gjøres automatisk i en rapport; interne poster som skal elimineres, må få entydige post-/kapittelnummer. I KOSTRA har vi noen interne poster (mellom kommune og kommunale foretak og interkommunale selskaper), men kan mangle interne poster i selve kommuneregnskapet. Hva når en virksomhet kjøper/selger interne tjenester innenfor kommunen som rettssubjekt, kanskje også mellom ulike «funksjoner»? Eksempelvis yter renovasjon tjenester til skolen, skal det være forskjell om renovasjon er kommunal virksomhet eller et kommunalt foretak? Kommunen blir jo ikke rikere/fattigere av det. Og hva nå som «fordelte utgifter» (art 690) antagelig går ut? Hvordan skal interne overføringer mellom virksomheter da elimineres? Skal slike interne poster innenfor en regnskapsenhet elimineres?

Vi får også en utfordring med interne utlån og interne avdrag (som begge elimineres) og hvordan skal vi håndtere finansieringen av disse, også når transaksjonene går i hvert sitt regnskap; drift og investering? (Bruk av internt lån og avdrag på internt lån.) Og kanskje går utlånet ett år og finansieringen et annet år, hva med memoriakonto for ubrukte lånemidler?

Som dere skjønner er det mange spørsmål hvor svarende enda ikke er klare. Da kan vi bare glede oss til resultatet av GKRS' arbeid med egen standard om konsolidert regnskap!

Kommunale regnskapsstandarder

I kjølvannet av ny kommunelov og ny budsjett- og regnskapsforskrift har det vært behov for å oppdatere

Jeg tror denne systematiske beskrivelsen av transaksjonstidspunktet for alle typer poster er unik i regnskapslitteraturen. Det er det all grunn til å være stolt over!

regnskapsstandardene. Internt i GKRS er dette omtalt som en «teknisk oppdatering». Likevel har foreningen benyttet anledningen til å gå noe inn på de faglige spørsmålene, samt en språkvask. Noen faglige vurderinger er likevel utsatt til et senere ajourhold.

Status for arbeidet med regnskapsstandardene er

- KRS nr. 1 til nr. 4 er ferdig oppdatert og fastsatt 19.9.2019 som endelige standarder
- KRS nr. 6 Noter og årsberetning går mest sannsynlig ut
- KRS nr. 7 Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen er satt på vent inntil videre
- KRS nr. 8 Leieavtaler er fastsatt 19.9.2019 som endelig standard
- KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser er fastsatt 20.6.2019 som endelig standard
- KRS nr. 5 til 13, unntatt de nevnt ovenfor, er under behandling for «teknisk oppdatering» og ventes ferdige før nyttår
- KRS om konsolidert regnskap er under utarbeidelse og ventes ferdig før nyttår

Det kan hende enkelte notater også må oppdateres i denne sammenheng, alternativt at de utgår eller blir lagt som vedlegg til relevante standarder. Dette er i tilfelle ikke prioritert oppgave i denne fasen.

Rammeverk og god kommunal regnskapsskikk

Gjeldende rammeverk er fra 2011. Det består av fire «notater», som tenkes omarbeidet og omstrukturert i ett rammeverk:

- Del A: Rammeverk og grunnleggende prinsipper (samme som tilsvarende notat tidligere).
- Del B: Den kommunale regnskapsmodellen (erstatte notatet om regnskapsmessige sammenhenger).
- Del C: Transaksjonstidspunktet (erstatte notatene om inntekter og utgifter mv.).


Også dette rammeverket må gjennom en betydelig oppdatering med hensyn til henvisninger til lov og forskrifter, men også eventuell ny forståelse av regelverket. Samtidig hadde de «gamle» notatene noen begrunnelser for kommunale regnskapsløsninger til forskjell fra regnskapsloven og god regnskapsskikk.

På det tidspunktet var det kanskje større behov for det. I dag er ikke behovet like stort; det kommunale regnskapssystemet og god kommunal regnskapsskikk er nå gjennomarbeidet.

Rammeverket er omfattende. Det gir en god forståelse av hvordan «regnskapsrelaterte emner» henger sammen

- formål med regnskapet
- grunnleggende regnskapsprinsipper
- kvalitetskrav
- god kommunal regnskapsskikk
- årsregnskapet (som gir nyttig økonomisk informasjon)

Særlig vil jeg framheve beskrivelsen av transaksjonstidspunktet i forståelsen av anordningsprinsippet («kjente» utgifter og inntekter). Ambisjonen her er å gi konkret veiledning til når en hendelse er inntruffet som grunnlag for regnskapsføring, også når det skal benyttes fremskutt regnskapsføring. For gjensidige transaksjoner er transaksjonstidspunktet når varer/tjenester er ytet/levert/påløpt, mens fremskutt regnskapsføring kan (ikke må) benyttes for ensidige transaksjoner. Likevel vil også de fleste ensidige transaksjoner regnskapsføres etter at økonomiske hendelser er inntruffet.

Jeg tror denne systematiske beskrivelsen av transaksjonstidspunktet for alle typer poster er unik i regnskapslitteraturen. Det er det all grunn til å være stolt over! 

Øyvind Sunde er director i BDO AS. Han er medlem av fagkomiteen i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS), hvor han siden 2018 har representert NKRF. Øyvind er forfatter av boka «Kommuneregnskapet» som snart kommer i ny, oppdatert utgave.



Foto: KS

Av **Dag-Henrik Sandbakken**,
fagsjef, KS Folkevalgtprogram, medlemservice, eierskap, KS

KS Folkevalgtprogram for perioden 2019-2023

De nye kommunestyrene og fylkestingene er nå konstituert, og de er allerede godt i gang med det politiske arbeidet.

Det å være folkevalgt kan være krevende med press fra mange hold; en sterk stat, bevisste innbyggere, en kritisk presse og komplekse prosesser. KS Folkevalgtprogram skal bidra til god rolleforståelse og hvordan man kan samspille til det beste for innbyggerne.

KS Folkevalgtprogram tilbys alle kommuner og fylkeskommuner, og finansieres gjennom medlemskontingenten. Målgruppen er de direkte valgte kommunestyre og fylkesting, samt de direkte valgte bydelsutvalgene i Oslo. Kommunedirektøren og dennes ledergruppe skal også delta i programmet. I tillegg anbefaler KS at kontrollutvalgets medlemmer inviteres til å være med.

Del en; basisprogrammet, tilbys tidlig etter valget. Basisprogrammet går vanligvis over to dager. Del to; folkevalgt dagene, er mer skreddersydde samlinger hvor man kan dykke dypere ned i et eller flere tema som de folkevalgte selv har ytret ønsker om. Det kan være alt fra samfunnsutvikling, kommuneøkonomi, etikk, innbyggermedvirkning, organisering av oppgaveløsningen osv. KS tilbyr inntil to slike folkevalgt dager i tillegg til basisprogrammet.

Programmet bygger på boka *Tillit - KS Folkevalgtprogram 2019-2023*. Boka følger til en viss grad logikken i den nye kommuneloven, og berører alle sentrale tema som folkevalgte og folkevalgte organer, den kommunale administrasjonen, parlamentarisme, kommuneøkonomi, innbyggermedvirkning, egenkontroll, interkommunalt samarbeid osv. Sentralt står hvordan man best kan samspille med hverandre, med administrasjonen og med innbyggerne for å løse utfordringer og skape muligheter. Boka søker å synliggjøre de folkevalgtes handlingsrom og gir praktiske råd for hvordan man kan innrette seg for å få gjennomført den politikken man gikk til valg på.

Boka er digital, noe som gjør det mulig å lenke til andre kilder og til mer utfyllende stoff. Ei digital bok er

også levende i den forstand at den kan endres i takt med eventuelle lovendringer, ny FoU-kunnskap med mer.

40 prosessveiledere er nå klare til å bistå folkevalgte og administrasjonene i å gjennomføre programmet. De har gjennomgått et opplæringsprogram hvor de har bidratt til utviklingen av programmet, men fremfor alt fått faglig påfyll og ikke minst øvd på bruken av refleksjonsopplegg, case og aktuelle dilemmaer som folkevalgte kommer opp i.

Programmet er ikke et opplæringsprogram, men et program som skal bidra til at folkevalgte kan utøve vervene til det beste for innbyggerne. Basert på kortere faglige innledninger legges det opp til at de folkevalgte selv skal reflektere og diskutere rolleforståelse, hva som er gode samspill og hvordan arbeidet kan innrettes for å løse utfordringene og skape muligheter. For å få gode og nyttige refleksjoner og diskusjoner, er det viktig at både erfarne og nye folkevalgte deltar.

Det er også produsert filmer som kan fungere som et oppspill til diskusjoner og refleksjoner. Blant annet møter vi den ferske folkevalgte Fredrik Petthersen i den fiktive kommunen Lillevik. Fredrik er ambisiøs og har lovet mye i valgkampen. Han er aktiv på sosiale medier, og til vanlig er han bedriftsleder og vant til korte og raske beslutningsprosesser ...

Samlingene planlegges i tett samarbeid med den politiske og administrative ledelsen, og innrettes i tråd med de lokale behovene og ønskene slik at man på en best mulig måte klarer å svare ut de forventinger og ønsker man har lokalt.

Hets og trusler mot folkevalgte truer mange steder det representative demokratiet, og dette blir løftet høyt i programmet. Her har KS innhentet ny kunnskap som formidles gjennom programmet.

Boka Tillit og mer informasjon om KS Folkevalgtprogram 2019-2023 finnes på ks.no.

ØVRIGE KRONIKØRER:



Foto: Kommunal Rapport

Ragnhild Sved, debattredaktør i Kommunal Rapport



Foto: Riksrevisjonen

Riksrevisor Per-Kristian Foss



Foto: TI Norge

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



Av **Agnar Kaarbø**,
forfatter og foredrags- og kursholder

Klart språk del av god revisjon

En kommunerevisor må beherske mange disipliner for å kunne skjønne sin jobb. Å kunne formulere en god og lesverdig rapport, er en av disse.

Likevel er det kanskje ikke språkføring vi trekker fram som en av de viktigste. Det er ikke så rart. Alle med høyere utdanning har skaffet seg den ved å beherske kunsten å lese og skrive gjennom lange studieår. Og når yrkeskarrieren starter, fortsetter lesingen og skrivingen. Vi tar det for gitt at dette er noe vi kan, men først og fremst som del av en fagprofesjon. Men uansett om du er jurist, samfunnsviter, revisor, økonom, ingeniør eller noe annet; du er også forfatter og leser av sakprosa. Tekst og tastatur preger arbeidshverdagen i forvaltning og styringsverk.

Derfor må du bruke tid på *hvordan*, *hvorfor* og *hva* som skrives til *hvem*. For det blir vanskelig å leve opp til kommunerevisorforbundets ambisiøse slagord om å være *på vakt for fellesskapets verdier* hvis ingen leser og forstår vaktrapporten.

Egne klarspråk-paragrafer

Arbeidet med klart språk har vokst fram som et omfattende satsingsområde de siste 10-15 årene. Stat og kommuner bruker tid og penger på å gjøre informasjon og kommunikasjon bedre. – Myndighetene må skrive slik at folk forstår det, har vært den gjennomgående tonen fra ulike statsråder med ansvar for klarspråk-satsingen. Begrunnelsen for klart språk handler blant annet om demokrati og rettssikkerhet, effektivitet, tillit og bedre kommunikasjon.

Nå har denne ambisjonen nådd lovverket. Både i forslagene til ny forvaltningslov og språklav er det egne paragrafer om at det offentlige skal skrive klart og presist med tanke på mottakeren.

Jeg stiftet kjennskap til klarspråkarbeidet som kommunikasjonsdirektør i Utlendingsdirektoratet (UDI) fra 2005 til 2009. Suksessfaktoren for et vellykket språkarbeid i UDI var kombinasjonen av klar beskjed fra daværende direktør Ida Børresen om å

forbedre kommunikasjonen med brukere og borgere og at jeg hadde dyktige medarbeidere i kommunikasjonsavdelingen. Så ble denne ambisjonen fulgt opp med nødvendige ressurser over tid.

Språkarbeid er kulturarbeid

Det er ikke til å legge skjul på at klarspråkarbeid – enten det er i en så stor organisasjon som UDI eller ved et mindre revisjonskontor – handler om å endre kultur, holdninger og til syvende og sist atferd. Slikt tar tid. Det tar vel egentlig aldri slutt.

Samtidig vet jeg, på bakgrunn av utallige språkkurs i ulike organisasjoner, at det også er mulig å drive klarspråkarbeid i det små, som avgrensede, klart definerte prosjekter. Men målene må være tydelige. Det må være vilje og en smule entusiasme i organisasjonen, og det må la seg gjøre å måle endring og forbedring. Heldigvis er dette mulig å starte i det små. De som er i tvil, kan be kollegaen lese gjennom utkast til rapport med et språkblikk. Eller du kan lese dine egne formuleringer høyt for deg selv. Da vil du raskt oppdage hvilke formuleringer som er for lange, for snirklete og i ferd med å kveles av fagspråk. Så kan språktiltakene og ambisjonene raffineres og utvikles etterhvert.

Det må være vilje og en smule entusiasme i organisasjonen, og det må la seg gjøre å måle endring og forbedring.

Det er i denne prosessen skribenten anstrenger seg for å kommunisere, både med seg selv og en tenkt leser.

Jeg vet også at alle – også de som ikke liker så godt å skrive – synes språkdiskusjoner er morsomme. Ytterligere en bonus er at dette ofte fører til fruktbare diskusjoner om andre sider ved arbeidsprosessen. Både praktiske rutiner, samarbeid og organisering av saksbehandlingen blir gjenstand for debatt i forbindelse med språkarbeidet.

Hva er så klart språk?

Fins det så en grei forklaring på hva klart språk er? Hvis vi tar utgangspunkt i den forklaringen som Språkrådet og Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi) har laget, dreier det seg om en tilnærming til kommunikasjon som

- setter leseren først
- fokuserer på handling
- sparer tid og penger
- gjør dokumentet mer etterrettelige og gjennomskinnelige
- gir en bedre opplevelse for mottakeren.

Det betyr at et dokument som er skrevet i klarspråk gjør at mottakeren

- finner det de trenger
- forstår det de finner
- kan bruke det til å gjøre det de skal.

(Kilde: Klar, men aldri ferdig. En praktisk veileder i klarspraksarbeid. Veilederen fins på klarspråkssidene til Språkrådet.)

Så vil mange kommunerevisorer si at det er vel og bra med slike ambisjoner for den innbyggerrettede kommunikasjonen. Men for revisjonsrapporter blir dette for enkelt. – Vi skal skrive omfattende og komplekse rapporter om innfløkte forhold.

Ja, sant nok. Klart språk betyr ikke å forenkle det som faktisk er komplisert eller å skrive så kort som mulig, selv om det meste kan skrives noe kortere. Klart språk betyr at det som skrives, blir forstått. Noen ganger betyr det at et saksforhold må forklares grundigere. Men grunnleggende sett dreier det seg alltid om å tenke på

- hvem som skal lese rapporten
- hva vedkommende skal få ut av den
- om teksten er formulert og strukturert slik at dette skjer.

Den banale innsikten her er at det å skrive er å tenke. Deretter må det som skrives skrives om. Det er i denne prosessen skribenten anstrenger seg for å kommunisere, både med seg selv og en tenkt leser. Den tenkte leseren kan for eksempel være et ferskt medlem av et kontrollutvalg.

Noen språkråd

Hva er så mine beste språkråd til revisorer med ambisjoner om å gjøre noe med språk og tekster? Det første rådet er å tenke på hvem som skal lese rapporten. Det enkleste rådet er å sette punktum oftere. En setning bør ikke ha mer enn 25 ord. Et tredje råd er å se kritisk på fagbegreper. Et fjerde er å være oppmerksom på struktur, oppbygging og bruk av mellomoverskrifter. Erfarne lesere skanner dokumenter. En oppsummerende og presis innledning, mellomoverskrifter med meningsinnhold og tydelige konklusjoner er til hjelp. (Ytterligere språkråd fins i nettutgaven av Kommunal Rapport.)

Å være opptatt av språk, hva slags tekster som skrives, er å være opptatt av kjernevirksomheten. I et styringssystem hvor sakprosaen både er råvare, maskin og produkt, som sakprosaprofessor Johan Tønnesson sier, er vi nødt til å være opptatt av hvordan vi bruker språket, hva slags virkning det har og hva vi vil med det. Og for en profesjon som skal passe på de verdiene dette styringssystemet forvalter, er den presise og gjennomtenkte språkbruken ekstra viktig. ©

Agnar Kaarbø er forfatter og foredrags- og kursholder. Han arbeider med språk, tekst og kommunikasjon og har bakgrunn som journalist, kommunikasjonsdirektør og taleskriver. Han ga i 2018 ut boka *Politisk lederskap – beretninger fra statsrådskontorene* og i 2013 *31 nøkler til godt kommunalt lederskap* sammen med Harald Stokkeland.



Av **Alexander Etsy Jensen**,
rådgiver i Temark og nestleder i NKRFs styre

Samordning mellom Fylkesmannen og kommunens egenkontroll i praksis

Fylkesmannen har etter kommuneloven av 1992 § 60e en lovfestet rett og plikt til å samordne statlige tilsyn med kommuner og fylkeskommuner. Lovbestemmelsen innebærer samtidig en plikt for øvrige statlige tilsynsmyndigheter til å delta i samordningen.

Samordningen skal bidra til at statens tilsyn med kommunene samlet sett er oversiktlige, enhetlige og forutsigbare. Dobbelttilsyn og at tilsyn på en sektor gir utilsiktede konsekvenser på andre sektorer, skal unngås. Fylkesmannen har også et embetsoppdrag fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet som forventer styrking av samordning og koordinering av statlig tilsynsvirksomhet og kommunenes egenkontroll.

Den nye kommuneloven legger opp til en styrket samordning av statlige tilsynsmyndigheter, jf. forarbeidene i Prop. 46 L (2017-2018) om samordning av det statlige tilsynet med kommunene, jf. §§ 30-6 og 30-7 i den nye loven. Det innebærer en utvidelse av Fylkesmannens verktøy for å samordne planlagte statlige tilsynsaktiviteter overfor kommuner, og Fylkesmannen skal drøfte prioriteringer og gjennomføring av planlagte tilsyn med kommunene. Tilsynsmyndigheten skal blant annet ta hensyn til det samlede statlige tilsynet og relevante forvaltningsrevisjonsrapporter. I tillegg til at tilsynsmyndigheter skal vurdere å utsette eller ikke gjennomføre tilsyn dersom det nylig er gjennomført en forvaltningsrevisjon innenfor samme tema.

Erfaringer tilsier at samordning mellom Fylkesmannen og kommunens egenkontroll har blitt praktisert og til dels fremdeles praktiseres svært ulikt rundt omkring i landet. Fylkesmannen i Vest-Agder (nå Fylkesmannen i Agder) etablerte tilbake i 2013 et tilsynsforum som er en felles møtearena for aktuelle statlige tilsynsetater, revisjonsenhetene, kontrollutvalgssekretariatene og KS Agder. Hovedmotivet bak etableringen av et eget tilsynsforum var å sikre en bedre samordning av tilsynsvirksomheten. I

praksis har Fylkesmannens tilsynsforum i Agder bidratt til en mer effektiv og rasjonell tilsynsvirksomhet, hvor man har lyktes med å bygge en arena for gjensidig informasjon, drøftinger og felles kompetanseutvikling. Prinsippet er at «alle deler alt»: tilsynsrapporter, revisjonsrapporter, kommunale egenkontrollrapporter og rapporter laget av andre eksterne instanser. Videre har en viktig del av arbeidet med tilsynsforumet vært å få frem en tilsynskalender som i størst mulig grad er informativ for kommunene. Kalenderen har som siktemål å vise alle planlagte tilsyn som de statlige etatene og de involverte revisjonsenhetene har satt for kommende år. En arbeidsgruppe bestående av medlemmer fra de ulike fylkesmannsembetene arbeider nå med å få på plass en ny nasjonal tilsynskalender, hvor målet med kalenderen er å skape en helhetlig elektronisk løsning for samordning av statlige tilsyn i kommunene etter styringskrav til fylkesmannsembetene fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Løsningen for drift av tilsynskalenderen skal være klar til bruk 1. januar 2020.

Videre var temaet «samordning» sentralt for pilotprosjekt om samarbeid mellom statlig tilsyn og kommunal egenkontroll, hvor Fylkesmannen i Aust- og Vest-Agder, Agder Kommunerevisjon IKS og KS Agder i 2012 gikk sammen om å søke midler fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet til et 3-årig pilotprosjekt. Bakgrunnen for søknaden var ønsket om å undersøke nærmere hvordan tilsynsaktivitetene som Fylkesmannen og kommune-revisjonen har ansvaret for, kan innrettes for at læringsutbyttet ute i kommunene skal bli størst

Resultatene av prosjektet viser at selv om tilsyn og egenkontroll har ulike formål, kan disse kontrollmekanismene ha god effekt når de utøves sammen.

mulig, samtidig som kontrollvirksomheten blir utført på en mest mulig effektiv måte. Aktørene bak søknaden ønsket med dette å se nærmere på forskjellige innfallsvinkler til det å drive kontrollvirksomhet, samt på hvordan man kan utvikle og styrke samarbeidet mellom kommunal revisjon, Fylkesmannen og KS på tilsynsområdet.

Resultatene av prosjektet viser at selv om tilsyn og egenkontroll har ulike formål, kan disse kontrollmekanismene ha god effekt når de utøves sammen. Rapporten viser at det er en glidende overgang mellom Fylkesmannens kontroll og veiledning, og at det er et potensial for økt læring for kommunene ved å utnytte dette spillerommet og i større grad vektlegge veiledningsdimensjonen.

Oppsummert har pilotprosjektet følgende tilrådninger som er relevant å ta med for dette prosjektet:

- For å i størst mulig grad gjenbruke data, bør Fylkesmannen konferere med andre tilsynsetater og kommunerevisjoner om det finnes aktuell dokumentasjon som kan inngå som grunnlagsdokumenter i et tilsyn.
- En bestillingsdialog mellom kommunene og fylkesmennene bør gjennomføres på årlig basis, det vil si også i de årene hvor kommunerevisjonen ikke gjennomfører overordnet analyse. Kommunerevisjonen bør delta i denne dialogen.
- Fylkesmannen bør delta i møtet hvor kommunerevisjonens overordnede analyse, det vil si kommunerevisjonens gjennomgang av kommunens virksomhet med vekt på risiko- og vesentlighetsvurderinger og på hvor behovet for forvaltningsrevisjon er størst, presenteres for og diskuteres med administrasjonssjefen.
- Vår erfaring er at det lønner seg for Fylkesmannen å sette av mye tid til planlegging og forberedelser før møter om overordnet analyse.

Med utgangspunkt i bestemmelsene i Kommune-loven, tilrådingene fra «pilotprosjektet» og erfaringer fra arbeidet gjennom Fylkesmannens tilsynsforum i Agder har Fylkesmannen i Agder i sammen med Agder og Telemark kontrollutvalgssekretariat IKS (Temark) tatt et initiativ overfor de aktørene som arbeider med egenkontroll i Agder

(revisjon og sekretariat). Hvorav to av revisjonsenhetene i Agder har sagt seg villig til å delta i prosjektet (Aust-Agder Revisjon IKS og Agder Kommunerevisjon IKS) om å få til en bedre samordning og erfaringsutveksling i forbindelse med utarbeidelse av risiko- og vesentlighetsvurderinger (tidligere benevnt overordnet analyse) for neste valgperiode (2019-2023). Gjennom en enda tettere samordning vil vi sikre en bedre dialog med Fylkesmannen om koordinering av forvaltningsrevisjoner og tilsyn, i tillegg til å få økt kunnskap om forholdet mellom kommunenes egenkontroll og statlig tilsyn. Den kommunale egenkontrollen skal som kjent bidra til at kommunestyrets politikk blir gjennomført, at innbyggerne får de tjenester de har krav på og at ressursene blir forvaltet på en effektiv måte. Statlig tilsyn er et virkemiddel som blant annet skal etterse at kommunene oppfyller sine lovpålagte plikter.

For å få til en bedre samordning innenfor dette området er det etter mitt syn behov for et samspill som bygger på god informasjon mellom kommunens egenkontroll og Fylkesmannen, og spesielt om risikovurderinger som ligger til grunn for tilsyn. Videre er det behov for å styrke Fylkesmannens og andre statlige tilsynsmyndigheters kjennskap til prosessene i den kommunale egenkontrollen.

Dette samarbeidsprosjektet er tenkt gjennomført som en «pilot» hvor de overnevnte aktørene deltar som likeverdige parter, og hvor Fylkesmannen inviteres inn i gjennomføringen av risiko- og vesentlighetsvurderingene for to utvalgte kommuner i Agder, henholdsvis Lillesand og Kristiansand kommune. Dermed er det valgt ut en pilotkommune fra hvert av de to revisjonsdistriktenes områder. Når det gjelder valg av kommuner har det blant annet blitt vektlagt å sikre en bredde i forhold til størrelse på kommune og geografi.

Det går frem av ny kommunelov § 23-3 at forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak.

Videre går det frem av samme lovbestemmelse at kontrollutvalget minst én gang i valgperioden, og senest innen utgangen av året etter at kommunestyret eller fylkestinget er konstituert, skal utarbeide en plan som viser på hvilke områder det skal

gjennomføres forvaltningsrevisjoner. Planen skal baseres på en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet og virksomheten i kommunens eller fylkeskommunens selskaper. Hensikten med risiko- og vesentlighetsvurderingen er å finne ut hvor det er størst behov for forvaltningsrevisjon.

Det går også frem av kommuneloven at planen skal vedtas av kommunestyret og fylkestinget selv. Kommunestyret og fylkestinget kan delegere til kontrollutvalget å gjøre endringer i planen.

Kontrollutvalget er tillagt ansvaret for å utarbeide risiko- og vesentlighetsvurderinger for forvaltningsrevisjon. Analysen skal fremskaffe relevant informasjon om kommunens virksomhetsområder og eierinteresser basert på risiko og vesentlighet. Hensikten er at kontrollutvalget skal ha mulighet til å prioritere arbeidet og til slutt ende opp med en vel begrunnet plan for forvaltningsrevisjon. Det er opp til det enkelte kontrollutvalg å organisere arbeidet med risiko- og vesentlighetsvurderinger og finne gode løsninger som utnytter kontrollutvalgets ressurser på best mulig måte. På bakgrunn av risiko- og vesentlighetsvurderingen skal det utarbeides plan for forvaltningsrevisjon.


Ledermøtet hos Fylkesmannen i Agder har gitt sin tilslutning til at de ønsker å delta i samarbeidet med egenkontrollen om risiko- og vesentlighetsvurderinger. Videre har det vært viktig for Fylkesmannen å konkretisere deres og egenkontrollens roller og formål, og hvordan man skal unngå at disse kommer i konflikt. Det har også vært nødvendig å foreta en nærmere avgrensning og konkretisering av hva Fylkesmannen skal bidra med og på hvilke fagområder. De nødvendige avklaringene og avgrensningene ble foretatt i oppstartsmøtet mellom de ulike aktørene i august 2019. For rolleavklaring ble det klart at hver av de to revisjonsenhetene eier analysearbeidet og står selvstendig ansvarlig for dette. Fylkesmannens rolle avgrenses i hovedsak til å dele relevant informasjon for å bidra til en bedre og mer fullstendig risiko- og vesentlighetsvurdering for de to utvalgte kommunene. I tillegg er det en verdi i seg selv at Fylkesmannen får inngående kunnskap om denne analyseprosessen og de vurderinger som går frem av prosessen. Sekretariatet utarbeider forslag til plan for forvaltningsrevisjon basert på risiko- og vesentlighetsvurderingene til revisjonsenhetene. Ut over det deltar sekretariatet som observatør og koordinator i analyseprosessen og samhandlingsprosjektet.

Når det kommer til hvilke fagområder hos Fylkesmannen som det er mest naturlig å samhandle rundt, er følgende trukket frem som mest aktuelt: utdanning og barnevern, helse og sosial, beredskap, kommuneøkonomi (spesielt risiko for ROBEK-

innmelding/økonomisk bærekraft, ref. ny kommunelov). Videre er det gjort nærmere avklaringer om prinsipper for informasjonsutvekslingen, og det er enighet om at det ikke er behov for store utgreiinger, men signaler om hvor «skoen trykker». Aktørene er enige om at løpende dialog mellom de involverte underveis i prosessen er viktig for å bygge ned terskelen for å ta kontakt med hverandre.

Fylkesmannens bidrag inn i prosjektet begrenses i hovedsak til å dele kommunebilledokumentet (eller tilsvarende dokument) for de aktuelle fagområdene som er utgangspunkt for samarbeidet. I tillegg til å dele aktuell og relevant informasjon knyttet til risikoområder for de to kommunene. Videre vil det fortsatt være viktig å dele tilsynsrapporter fra gjennomførte tilsyn fortløpende.

For å si noe om omfanget for praktisk samhandling knyttet til dette prosjektet, så kan vi nevne at det er lagt opp til totalt fire treffpunkter hvor alle involverte deltar, hvor det gjennomførte oppstartsmøte har vært første treffpunkt. Videre er det avtalt et innspillmøte med revisjonsenhetene i løpet av november 2019, hvor Fylkesmannen vil dele kommunebilledokumentet (eller tilsvarende dokument) for de aktuelle fagområdene som er utgangspunkt for samarbeidet. Fylkesmannen vil også delta i møtet med kommuneledelsen i løpet av januar 2020. I dette møtet vil revisjonsenhetene hver for seg presentere og diskutere risiko- og vesentlighetsvurderingene med kommunens ledelse, og kommuneledelsen vil få anledning til å komme med innspill til analysearbeidet. Her er det også avklart at Fylkesmannen må sette av mye tid til planlegging og forberedelser til dette møtet. Til slutt vil det bli gjennomført et evalueringsmøte i løpet av august 2020. De erfaringene som kommer frem av denne evalueringen vil bli oppsummert i en egen rapport. Denne rapporten vil Fylkesmannen og kommunens egenkontroll ta med seg videre til henholdsvis departementet og Norges Kommunerevisorforbund som igjen kan komme med en anbefaling for hvordan arbeidet med risiko- og vesentlighetsvurderinger bør gjøres i fremtiden. Og da med særlig vekt på samordning mellom Fylkesmannen og kommunens egenkontroll.

Avslutningsvis vil jeg oppfordre alle som arbeider med egenkontroll rettet mot kommunene og fylkeskommunene til å benytte mulighetene som ligger i kommuneloven til å sikre en god samordning av statlige tilsynsmyndigheter, og finne hensiktsmessige lokale ordninger for dette. Gjennom god samordning av arbeidet med risiko- og vesentlighetsvurderingene vil man sikre en bedre dialog med Fylkesmannen om koordinering av forvaltningsrevisjoner og tilsyn, i tillegg til å få økt kunnskap om forholdet mellom kommunenes egenkontroll og statlig tilsyn. 

Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2019

TEMA	FORFATTER	SIDE	NR.
REVISJON Ressurskrevende tjenester - utviklingstrekk mm. Endringer i kommuneloven - med vekt på regnskapsrevisjon Årsoppgjørsrevisjonen 2018 Revisjonsrapporter - hvem rådgis? Kvalitetssikring av regnskapsrevisjon	Morten Alm Birkelid Unn Helen Aarvold Knut Erik Lie Bjørn Ølberg Unn Helen Aarvold	4 - 8 9 - 12 21 - 23 11 - 14 19 - 20	1 1 1 3 3
FORVALTNINGSREVISJON Overordnet analyse Hvordan kan vi sikre mest mulig pålitelig og nøyaktig informasjonsinnsamling i en kontroll samtale Kvalitativ dataanalyse: fallgruver og løsninger	Torkild Halvorsen og Frode Hegstad Christoffersen Terje Ingstad Sébastien M. Hille	14 - 20 17 - 18 21 - 24	1 5 6
REGNSKAP Ny budsjett- og regnskapsforskrift på høring Ny budsjett- og regnskapsforskrift - NKRFs høringsuttalelse Regnskapsbestemmelser etter nye budsjett- og regnskapsforskrifter	Knut Erik Lie Knut Erik Lie Øyvind Sunde	11 - 13 7 - 9 10 - 13	2 3 6
KONTROLLUTVALG Ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift på høring Kvalitetssystem for sekretariat - hvorfor og hvordan Tolgasaken og kontrollutvalget Ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift - NKRFs høringsuttalelse Hjelp - jeg er ny i kontrollutvalget!	Bjørn Bråthen Mona Moengen og Ole Kristian Rogndokken Marit Gilleberg Bjørn Bråthen Bjørn Bråthen	15 - 17 29 - 30 4 - 6 6 - 7 4 - 9	2 2 3 4 6
SELSKAPSKONTROLL Eierskapskontroll - status og veien videre	Tom Øyvind Heitmann	7 - 10	5
KVALITETSKONTROLL Kvalitetskontrollen 2018	Cicel T. Aarrestad	21 - 24	3
DIVERSE Tiden er overmoden - offentlig sektor må fornyes Hva er selvkost for byggesaker? Sammenslåing av Trøndelagsfylkene Ny personvernlovgivning - hva nå? Et eksempel på den røde tråden mellom digitaliseringsmålsetninger og virksomhetsstyring - Undervisningsbyggs porteføljeplan Bedre samspill mellom tilsyn og kommunal egenkontroll Endringer av selskapsavtaler for interkommunale selskaper Norm for behandling av personopplysninger ved kommunal revisjon og kontrollutvalgsekretariat GDPR-status fra en kommune - hvordan har vi det med etterlevelsen i dag? Hva gir god konkurranse i investeringsprosjekter? Miljøkrav i byggeprosjekter - glemmer man en viktig faktor? Samordning mellom Fylkesmannen og kommunens egenkontroll i praksis Klart språk del av god revisjon Informasjonssikkerhet: Litt cybermagi, men mest hardt arbeid	Elin Wikmark Darell Oddny Ruud Nordvik Lauritz N. Løvaas Jessen Kathrine Moen Bratteng Maren Ormestad Christiansen og Aysé Nordal Hanne Reitan Øksnes og Sigrid Hynne Elisabeth Nilsen og Trygve Børsting Renate Borgmo Knut J. Eggen Bente Hagelien og Mari Vestre Aud Tennøy Alexander Etsy Jensen Agnar Kaarbø Gaute Wangen	24 4 - 10 18 19 - 21 15 - 18 4 - 5 10 - 11 12 - 14 4 - 6 11 - 14 15 - 16 17 - 19 15 - 16 25 - 29	1 2 2 2 3 4 4 4 5 5 5 6 6 6



Av **Sébastien M. Hille**, forvaltningsrevisor,
Kommunerevisjonen Vest, Vest-Agder IKS

Kvalitativ dataanalyse: Fallgruver og løsninger

Kvalitativ dataanalyse utgjør en av de største metodologiske utfordringene innenfor forvaltningsrevisjon. Flere fallgruver kan føre til feil slutninger og konklusjoner. Grunnleggende kunnskap om de vanligste fallgruvene er en viktig forutsetning for treffsikre analyser.

Datamaterialet som benyttes i de fleste forvaltningsrevisjonsprosjektene består gjerne av både kvantitative og kvalitative data. Kvantitative data benyttes som regel hver gang et bestemt forhold kan måles ved hjelp av tall og numeriske verdier. Eksempler på dette kan være inntekter, utgifter eller antall årsverk i kommunen.

Kvalitative data som ressurs og utfordring for forvaltningsrevisor

I motsetning brukes kvalitative data for å beskrive egenskaper som ikke kan måles med tall, som for eksempel komplekse handlinger, subjektive opplevelser og nedtegnelser av avvik i saksbehandling. Kvalitativ dataanalyse tillater dermed revisor å vurdere forhold som ellers ikke kan omtales med hjelp av målingsverktøy, statistikk, eller regneark.

Kvalitativ dataanalyse medfører imidlertid særskilte metodologiske utfordringer. Kvalitative data egner seg i liten grad til konkrete beregninger eller sammenligninger mellom ulike kommuner, enheter og tidsperioder. Meninger, oppfatninger og fortolkninger som uttrykkes av intervjuobjekter og i skriftlige dokumenter må dessuten tolkes i riktig kontekst. Videre bærer kvalitative data ofte preg av mangelfull dokumentasjon og tvetydig ordbruk. Dette medfører at kvalitative data som regel fremstår som mer uoversiktlig og vanskeligere å analysere enn kvantitative data.

Kvalitative data består sjeldent utelukkende av opplysninger som entydig støtter en bestemt vurdering eller konklusjon. Hvilken vekt som skal settes på enkelte motstridende opplysninger er ofte

vanskelig å avgjøre, blant annet fordi kvalitative data ikke egner seg til matematiske beregninger. Samtidig forventer oppdragsgiver et tydelig svar på problemstillingen som ligger til grunn for forvaltningsrevisjon prosjektet. Dette utgjør et dilemma for revisor og kan føre til at viktige opplysninger blir oversett til fordel for definitive og entydige konklusjoner. I det som følger beskrives fire vanlige fallgruver som kan ha en negativ påvirkning på kvalitativ dataanalyse. I tillegg drøftes aktuelle løsninger for å forebygge disse fallgruvene, samt noen enkle metoder for å kontrollere gyldigheten av gjennomførte analyser.

Bekreftelsestendensen

Bekreftelsestendensen beskriver menneskets iboende tilbøyelighet til å søke og legge merke til opplysninger som bekrefter ens første inntrykk eller vurdering av uoversiktlige situasjoner. Denne fallgruven bygger på prematur kognitiv lukking, hvor man holder fast på en vurdering som ble utformet før data ble innsamlet i tilstrekkelig omfang. Med andre ord virker bekreftelsestendensen som en ubevisst redigering av datamaterialet. Dette kan føre til at revisor overser viktig informasjon som tilsier at saken bør revurderes.

Foreliggende faglitteratur tyder på at bekreftelsestendensen er meget utbredt både i dagliglivet og i systematiske vurderinger som foretas innen forskning, finans, juridiske fag og lignende. Bekreftelsestendensen kan påvirke selv tilsynelatende enkle vurderinger, så lenge opplysningene er motstridende og ikke lar seg vekte mot hverandre på en opplagt måte. Figur 1 på neste side illustrerer dette problemet ved å avgi resultater fra et tankeeksperiment

gjennomført blant deltakere i NKRFs Arena for forvaltningsrevisjon 2019.

Bekreftelsestendensen kan utløses av flere forhold ved gjennomføring av en forvaltningsrevisjon. For det første kan revisor påvirkes av uformell forhåndskunnskap om den aktuelle kommunen. Revisor bør derfor være oppmerksom på inntrykket som dannes av ulike medieoppslag og avisartikler, samt informasjon som kontrollutvalget og andre formidler i forkant av forvaltningsrevisjon. I mindre kommuner kan rykter og uformelle samtaler også påvirke revisor på en ubevisst måte, særlig dersom disse pågår over lengre tidsperioder. Videre kan revisors vurdering av en sak, påvirkes av rekkefølgen som velges for å gjennomgå datamaterialet (jf. fig. 1 foran). Avslutningsvis bør revisor også være oppmerksom på hvordan personlige inntrykk av ulike situasjoner, personer og intervjuobjekter kan påvirke dataanalysen. Slike inntrykk utgjør en uformell og ubevisst kontekst som vil kunne endre resultatet av revisors vurderinger. Å unngå at personlige inntrykk fører til bekreftelsestendensen, krever altså både selvdisiplin og god selvinnsett hos revisor.

Kirsebærplukking

Bekreftelsestendensen kan i noen tilfeller oppstå ved at man *bevisst* utelukker data og opplysninger som kan svekke en foretrukket analyse, slutning eller konklusjon. Slik handling beskrives ofte som

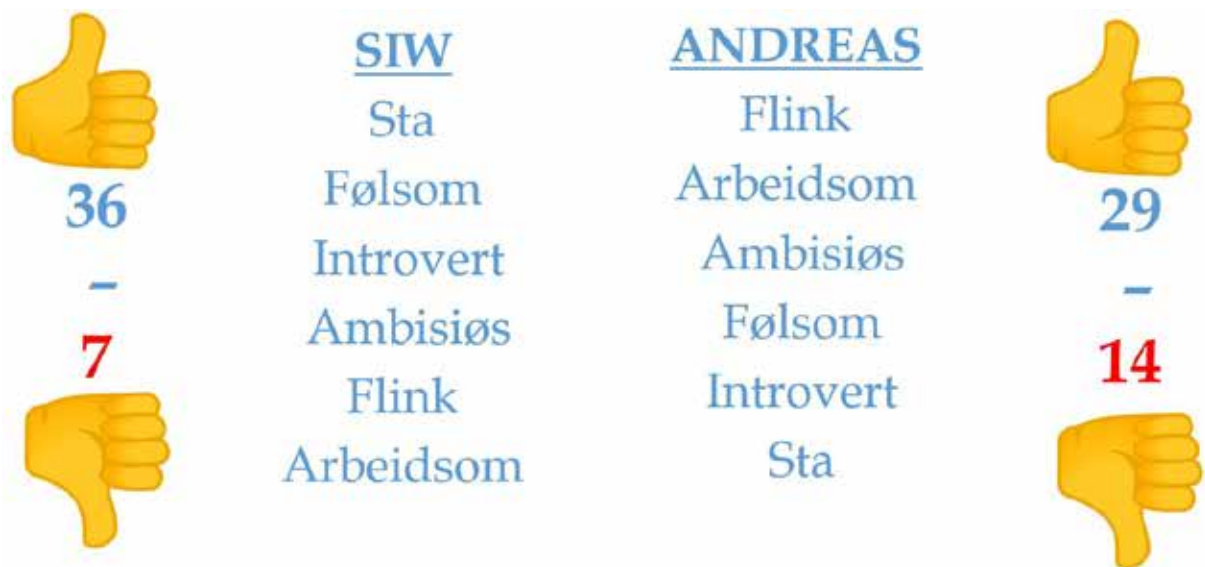
kirsebærplukking og er i utgangspunktet i strid med revisors forpliktelser. Denne utfordringen er imidlertid aktuell hver gang andre deltakere i en forvaltningsrevisjon kan ha en interesse i å skjule mangler, avvik og andre problematiske forhold.

Risikoen for kirsebærplukking er størst når revisor er avhengig av eksterne personer for å lokalisere, fremskaffe og tolke datamaterialet. Dessuten bør man være særlig oppmerksom dersom det brukes tvetydige, upresise eller vage begreper for å beskrive dokumentasjonen som legges frem for revisor. I begge tilfellene bør revisor vurdere om det er nødvendig å ta stikkprøver fra kommunens journalsystem for å sikre at utlevert dokumentasjon tegner et fullstendig bilde av forholdene som kan påvirke analysen.

En annen utfordring er såkalte «intervjuringer», hvor intervjuobjekter henviser revisor til nye informanter som vil bekrefte deres forklaring, i stedet for andre relevante kommunalt ansatte med kunnskap om problematiske forhold. I den forbindelse anbefales revisor å selv kartlegge aktuelle intervjuobjekter og å aktivt oppsøke informanter som kan ha kunnskap om avvik og mangler i den enkelte kommunen.

Misbruk av analogier

Analogier kan forstås som sammenligninger mellom flere lignende handlinger, saker eller prosjekter, med



Figur 1. Tankeeksperiment gjennomført blant deltakere i Arena for forvaltningsrevisjon 2019. 43 respondenter ble spurt om å gi sin mening om en ukjent person på bakgrunn av seks opplysninger som beskriver vedkommendes personlighet. Både «Siw» og «Andreas» ble beskrevet med samme egenskaper, men i ulik rekkefølge. 84 prosent av respondentene ga tommel opp til Siw, men bare 67 prosent til Andreas. Dobbel så mange respondenter ga tommel ned til Andreas i forhold til Siw. Dette tankeeksperimentet illustrerer bekreftelsestendensen, og hvordan rekkefølgen som velges for å gjennomgå kvalitative data kan påvirke revisors analyse.

Å unngå at personlige inntrykk fører til bekreftelsestendensen, krever altså både selvdisciplin og god selvinnsikt hos revisor.

hensyn til å finne fellestrekk mellom disse. Riktig bruk av analogier sikter på å sammenligne nye og komplekse forhold med velkjente hendelser, slik at en sak kan formidles på en enkel og appellerende måte. Selv om slike analogier sjeldent nevnes eksplisitt i forvaltningsrevisjonsrapporter, kan disse ofte høres i uformelle samtaler i revisjonsselskaper, mellom kommunalt ansatte, eller under møter i kontrollutvalg.

Analogier kan ved første blick også fremstå som en attraktiv fremgangsmåte for å organisere, tolke og analysere kvalitative data. Å stole på tidligere erfaringer kan virke som en intuitiv og tidsbesparende metode, særlig for revisorer med lang fartstid i bransjen. I tillegg kan mindre erfarne revisorer oppleve at egne analyser kan bekreftes ved å sammenligne datamaterialet og konklusjoner med andre forvaltningsrevisjonsprosjekter. En slik bruk av analogier er imidlertid dypt problematisk, fordi revisor ikke kan garantere med sikkerhet at tidligere analyser tar tilstrekkelig hensyn til ulikheter og andre særskilte forhold som kjennetegner nyere saker og prosjekter.

Misbruk av analogier fører således til flere grunnleggende utfordringer for en forsvarlig analyse av kvalitative data. For det første bygger denne metoden på tankegangen «*vi vet hva som skjedde sist*», og legger føringer for implikasjonene som utledes. Ved å overdrive likheten mellom ulike saker, kan analogier også skape skjeve sannsynlighetsvurderinger. Dette kan få revisor til å foreta ufor- svarlige vurderinger av årsakssammenhenger, særlig når datamaterialet er mangelfullt eller av begrenset omfang. Gjenbruk av tidligere gjennomførte prosjekter bidrar derved til å svekke revisors kritiske blick, og kan gjøre analysen mer sårbar for andre fallgruver, blant annet bekreftelsestendensen.

Generalisering

Generalisering forekommer når revisor uttaler seg utover det som datamaterialet gir grunnlag for. I de fleste tilfellene foregår generalisering ved at revisor foretar en helhetlig vurdering av kommunale enheter eller tjenester på bakgrunn av et begrenset antall

saker. Mens kvantitative data fra et representativt utvalg i visse tilfeller kan generaliseres ved hjelp av sampling og andre statistiske metoder, foreligger det ikke pålitelige fremgangsmåter for å oppnå det samme resultatet med kvalitative data. I tillegg egner kvalitative data seg i liten grad til direkte sammenligninger, noe som medfører at revisor ikke kan fastslå hvilke saker som er representative for et større utvalg på en objektiv måte.

Revisor advares dessuten mot å foreta vurderinger av årsakssammenheng på bakgrunn av kvalitative data alene. Slike vurderinger bygger som regel på at to fenomener korrelerer eller samvarierer. Treffsikre metoder for å bekrefte korrelasjon og samvariasjon (f. eks. regresjonsanalyse), benytter imidlertid statistikk og forutsetter dermed at kvantitative data er tilgjengelige. I de tilfellene hvor kun kvalitative data foreligger, vil det være umulig for revisor å fullstendig utelukke at andre udokumenterte forhold står bak endringene i de forholdene som samvarierer.

Med andre ord kan utfordringene knyttet til generalisering som regel ikke rettes ved å innhente mer omfattende kvalitative data, det vil si ved å gjennomføre flere intervjuer, observasjoner og dokumentanalyser. Dette innebærer at revisor utelukkende bør uttrykke seg om de sakene som faktisk ble vurdert, og bør unngå å uttale seg om årsakssammenhenger så lenge kvantitative data ikke er tilgjengelig i tilstrekkelig omfang.

Noen løsninger

Et godt utgangspunkt for å forebygge de fallgruvene som omtales i denne artikkelen, er å aktivt se etter mulige svakheter i problemstillingen som skal besvares. Dette er særlig viktig i tilfeller hvor problemstillingen og/eller prosjektplanen ble utformet av kontrollutvalget eller andre eksterne aktører uten formell kunnskap om metodologi som benyttes i samfunnsfag. Revisor bør for eksempel alltid vurdere om problemstillinger som sikter mot å undersøke mulige årsakssammenhenger, kan besvares på en forsvarlig måte. Det samme gjelder prosjektplaner som bygger på utvalgte saker for å

Misbruk av analogier fører således til flere grunnleggende utfordringer for en forsvarlig analyse av kvalitative data.

måle kommunens innsats på et bestemt område. Slike prosjekter vil som regel ikke kunne gjennomføres på bakgrunn av kvalitative data alene, uten å medføre en vesentlig fare for generalisering. Denne utfordringen kan løses ved å omformulere eller avgrense problemstillingen. Omfattende endringer krever imidlertid godkjenning fra kontrollutvalget. God dialog mellom revisor og kontrollutvalget, samt realistiske forventninger om hvilke problemstillinger som kan besvares på en forsvarlig måte, er derfor en sentral forutsetning for forsvarlige forvaltningsrevisjonsprosjekter.

I tillegg anbefales revisor å bruke flere innfallsvinkler for å samle inn, behandle og analysere kvalitative data. Denne metoden omtales ofte som «triangulering» og beskrives både i RSK 001 *Standard for forvaltningsrevisjon* pkt. 26 og NKRFs veileder i forvaltningsrevisjon. Triangulering kan gjennomføres på mangfoldige måter. For det første kan revisor benytte flere informanter og kilder for å belyse aktuelle forhold fra ulike synsvinkler. Videre kan revisor velge å benytte seg av flere metoder for å samle inn relevante data, f. eks. dokumentinnsamling, intervjuer, spørreundersøkelser, direkte observasjoner av ansatte o.l. Triangulering kan også gjennomføres ved å analysere innsamlet data fra ulike teoretiske innfallsvinkler. I tilfeller hvor det er stort rom for skjønnsmessige vurderinger, vil det dessuten være nyttig å involvere to eller flere revisorer, slik at deres analyse av datamaterialet kan sammenlignes og vurderes mot hverandre.

Dersom de ulike perspektivene som benyttes ved triangulering peker mot samme slutninger og konklusjoner, er det sannsynlig at disse er gyldige og treffsikre. Om de ulike perspektivene peker mot motstridende resultater er det derimot grunn til å påstå at enten datamaterialet eller analysen har alvorlige svakheter eller skjevheter. Triangulering anses dermed som et effektiv tiltak for å forebygge bekreftelsestendensen, kirsebærplukking og misbruk av analogier. Denne løsningen forutsetter imidlertid god kunnskap om metodologi i samfunnsfag og er som regel både tids- og ressurskrevende.

Avslutningsvis kan revisor også forebygge bekreftelsestendensen ved å bevisst søke etter data eller forklaringer som strider mot sin foreløpige

vurdering av saken. Til dette formålet anbefales revisor å utarbeide alternative hypoteser som kan motbevise den foreløpige vurderingen av saken, for så å prøve å innhente nye data som vil støtte disse hypotesene. Denne fremgangsmåten likner på en forenklet måte falsifikasjonsprinsippet, som er rådende i vitenskap og samfunnsfag. Metoden kan gjennomføres både fortløpende eller som kvalitetskontroll før rapporten ferdigstilles. I de fleste tilfellene vil det være en fordel å la en annen revisor gjennomføre testen, slik at alternative hypoteser og tilsvarende datainnsamling i minst mulig grad påvirkes av bekreftelsestendensen.

Konklusjon

Faglitteratur om kvalitativ dataanalyse er i rask utvikling. Samtidig som forvaltningsrevisjonsprosjekter bygger på stadig mer komplekse og avanserte metoder, avdekkes nye utfordringer og tilsvarende løsninger. I de fleste tilfellene kan imidlertid svakheter og mangler i analysearbeidet spores tilbake til de grunnleggende fallgruvene som er beskrevet i denne artikkelen. For å forebygge feilvurderinger og mangelfulle konklusjoner, bør revisor derfor alltid vurdere hvilke metodologiske fallgruver som følger av datamaterialet som analyseres. I tillegg bør det settes av ressurser og tid, ikke bare til å gjennomføre selve analysearbeidet, men også til å iverksette relevante kontroller og løsninger. Disse enkle grepene utgjør grunnleggende forutsetninger for en forsvarlig kvalitativ dataanalyse, uansett kompleksitet og omfanget av forvaltningsrevisjonsprosjektet som gjennomføres. ☺

Sébastien Miraglia Hille er forvaltningsrevisor ved Kommunerevisjonen Vest, Vest-Agder IKS. Han har tidligere erfaring som forsker og prosjektleder i Forsvaret. Hille er utdannet innenfor statsvitenskap, jus, økonomi og ledelse.



Av **Gaute Wangen**, Ph.D. Seniorrådgiver ved Seksjon for Digital Sikkerhet, NTNU

Informasjonssikkerhet: Litt cybermagi, men mest hardt arbeid

I skrivende stund ligger dokumentaren *Free Solo* tilgjengelig på NRK nett TV. *Free Solo* betyr å klatre fjell alene uten sikring. Filmen handler om friklatreren Alex Hannold som har sett seg ut fjellsiden *El Capitan* i Yosemite nasjonalpark.

El Capitan er med sine 914 meter en rimelig vertikal granittfjellside med svært vanskelige klatreforhold. På overflaten fremstår det som et helt sinnsykt foretak Hannold har satt seg fore: Den sikre død i vente for å gjøre en eneste liten feil. Uten tau er det ingen konsekvensreducerende tiltak på plass hvis ulykken skulle være ute. Det fremstår nesten litt ubegripelig når Hannold finner feste og grep på slette fjellsider. Det er fort gjort å dra den konklusjonen at det er magisk.

Innenfor informasjonssikkerhet er det nok mange som har samme forestillingen om faget: at det er noe hyperavansert, noe som vi ikke kan forstå, at noe magisk foregår... Men *Free Solo* er unik i at den også gir oss innblikk i livet til Alex Hannold og avmystifiserer hvordan han med upåklagelig dedikasjon og engasjement har blitt et beist av en fjellklatrer som faktisk kan beseire de mest utfordrende fjelltoppene uten å bruke tau. Hvordan han kalkulerer risiko og tar beslutninger med kirurgisk presisjon og utførelse.

Formålet med denne artikkelen er å avmystifisere informasjonssikkerhet som fagfelt, gi deg innsikt i nøkkelpromblemstillinger og hva som skal til for å øke informasjonssikkerheten.

Hvorfor informasjonssikkerhet?

Dette spørsmålet har blitt besvart mange ganger før, og du har sikkert hørt flere av argumentene før. Så jeg skal spare deg for de mest klisjetunge innsalgs-

argumentene, men noen slipper du ikke unna. Norsk Hydro ble i år rammet av et cyberangrep som er estimert å koste 450 millioner kroner i produksjonstap og opprydning.¹ Angriperne brukte en relativt kjent angrepsmetode som heter løsepengevirus. Viruset krypterte (gjorde uleselig) informasjonen som de automatiserte produksjonssystemer nyttiggjorde seg av og effektivt satte disse ut av spill. Kunnskap om manuell drift av systemene reddet produksjonen og gjorde at driften kunne opprettholdes. Vi drar ofte på med de verste eksemplene i sikkerhetsverdenen for å få tilhørere til å forstå alvoret, men iblant tror jeg dette også fører til distanse mellom oss i sikkerhetsmiljøet og andre. Det er fort gjort å tenke at «Dette gjelder ikke oss, vi er da ikke et mål!». I noen tilfeller er dette riktig, men du er et mål og du har verdier som andre vil ha. Du vet bare ikke alltid hva de er ute etter og verdiene du tror du har er ikke nødvendigvis de som *the bad guys* vil ha tak i. Har du for eksempel tenkt igjennom at brukerkontoen din med alle tilgangene er et lukrativt mål i seg selv?

Jeg har eid den private epostadressen min i snart 20 år, og det er litt overflødig å si at jeg får mye rart inn på den. Jeg prøver å være aktiv og markere ting som spam for å redusere mengden som slipper igjennom, men noe er det alltid. I dag har jeg fått

¹ <https://e24.no/boers-og-finans/norsk-hydro/cyberangrep-har-kostet-hydro-opptil-450-millioner/24612353>

Har du for eksempel tenkt igjennom at brukerkontoen din med alle tilgangene er et lukrativt mål i seg selv?

utallige fantastiske lånetilbud, jeg har blitt trukket ut til en eksklusiv belønning av Kiwi, og sist, men ikke minst har jeg fått pdf-kvitteringer fra både Amazon og Apple på betalinger jeg ikke har utført. Og dette var bare i dag. I tillegg er det ikke lenge siden «Microsoft Support» ringte meg og sa at PCen min var infisert med virus, men heldigvis måtte jeg bare laste ned og legge inn et ekstra program så kom de til å fikse problemet for meg. Helt topp med proaktiv support. Alle disse prøver å få kloa i våre verdier. Flere av disse angrepene har blitt så dagligdags at de blir en naturlig del av en ellers travel hverdag.

Informasjonssikkerhet for personlige verdier treffer alle som har en internettilkobling, men for Kommune-Norge blir trusselbildet mer komplisert. Problemet er at geografi ikke er en hindring på internett: En angriper kan fint sitte i Hammerfest og angripe noen i Lindesnes ved hjelp av noen tastetrykk. Det er selvsagt ingen grenser på internett, angriperen kan like gjerne sitte i Kina (og gjør ofte det), styre trafikken sin via Russland, for så å angripe mål i Norge. Alt som kreves for å få til det er litt Googling og vilje. Ved å angripe mål i utlandet med annet lovverk og helst et dårlig geopolitisk forhold med hjemnasjonen er det svært lav sannsynlighet for at et angrep vil få konsekvenser for angriperen. I tillegg er det vanskelig å etablere hvem som gjorde hva når det skjer fra en datamaskin. Dette gjør at terskelen for å gjennomføre cyberkriminalitet er svært lav.

For 20 år siden var konsekvensen av et dataangrep gjerne at vi fikk virus på PCen og at vi måtte reinstallere den. Nå skal alt kobles på internett fordi det er mulig. Vi må jo ha internett på smartklokker, TV, pacemakere og insulinpumper. WiFi med mikrofon på kosebamsen til ungene er et selvsagt. I tillegg kobles kritisk infrastruktur, slik som strømmettet og vannforsyning for å nevne noen, på internett. På denne måten øker vi den potensielle konsekvensen og viktigheten av cybersikkerheten hver dag. Hendelser kan ha ringvirkninger langt utover vår egen organisasjon, og det er ikke lenger slik at vi bare må reinstallere en PC for å løse problemet.

Informasjonssikkerhetens byggeklosser

Mange av oss har vært og kommer til å komme i følgende situasjoner:

- Kan jeg sende dette dokumentet på epost til en kollega?
- Kan jeg lagre dette dokumentet her?
- Kan jeg stole på innholdet i dokumentet?

Min påstand er at i de fleste tilfeller tar økt produksjon og beleilighet, presedens over sikkerheten. Hvis vi er usikre på svarene på spørsmålene over vil vi ofte velge det alternativet som gir økt produksjon, men disse spørsmålene adresserer fundamentet i informasjonssikkerhet. Det er en feiloppfatning at det er brannmurer, antivirus, logganalyse, intrusion detection og alt annet teknisk cybermagi som er kjernen i god informasjonssikkerhet. Alt det tekniske er en del av bildet ja, men det er selve verdiforståelsen av informasjonen vi håndterer som gjør at vi kan ta gode sikkerhetsbeslutninger. Når vi vurderer om vi kan sende et dokument på epost til en kollega, må vi først vite hvor hemmelig dokumentet er, eller med fagterminologi: hvilke krav til konfidensialitet som stilles. Deretter kan vi vurdere om epost er en skikket kanal til å sende dokumentet eller om et gitt lagringsområde er skikket til å oppbevare dokumentet. Viktigheten av konfidensialitet har vært anerkjent helt siden Julius Cæsars tid da romerne oppfant en av de første kjente krypteringsteknikkene for å skjule meldingsinnhold, kjent som *Cæsarschiffer*. Mange assosierer informasjonssikkerhet primært med hemmelighold av informasjon, men det er bare en av tre pilarer innenfor faget. Når vi først snakker om datalagring kan man spørre seg om hvorfor sky-lagringstjenester er så populære? Hvorfor er vi villige til å lagre alt fra sensitive arbeidsdokumenter til familiebilder på servere i utlandet? Det handler selvsagt om *tilgjengelighet* av informasjonen. Dropbox, OneDrive og mange andre leverandører lar oss synkronisere informasjonen på tvers av mange enheter og gir oss tilgang på de enhetene vi ønsker. Det er så beleilig i tillegg til at de gir oss backup.

Den siste pilaren i informasjonssikkerhet er *integritet* og er kanskje den som er vanskeligst å forholde seg til. Når noen på andre siden av dammen roper *fake news* er det dataintegritet det settes spørsmål ved. Menneskesamfunnet er basert på tillit, og som skandinaver får vi ofte høre at vi er for godtroende. Vi antar at det vi leser på internett er sant og at skribenten har ærlige intensjoner, men

Integritet er den som erfaringsmessig er mest krevende å forholde seg til og som krever mest arbeid å definere.

hvor mye kan vi stole på informasjonen vi får servert digitalt? Kildekritikk er et viktig verktøy, men det er for mye å forlange at hver og en av oss skal ettergå kildene til hver eneste artikkel som leses. Vi må innfinne oss med at noe av det vi leser har lav integritet og utøve kritisk tenkning. Når vi vurderer integriteten i informasjonen bør vi ta stilling til hvor korrekt, komplett og tidsriktig den er. Ekstremeksempelet er kirurgen som får servert feil informasjon om pasienten

av verdien. Hvis det skal settes monetær verdi kan en for eksempel bruke estimat på hvor lang tid det vil ta å reproducere informasjonen. Det er komplisert å sette kroner på informasjonsverdier, og i de fleste tilfeller mener jeg det vil holde med en vurdering av konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet. I eksemplet under er de fire nivåene vi bruker på NTNU beskrevet, i tillegg har vi utarbeidet en definisjon av hvert nivå.

Nivå	Konfidensialitet	Integritet	Tilgjengelighet
1	Offentlig	Ingen betydning	Ingen betydning
2	Intern	Forventet	2 dager
3	Fortrolig	Avhengig	4 timer
4	Strengt fortrolig	Kritisk	Umiddelbar

han skal operere. Da er det integritetsproblemer med livet som innsats.

Informasjonsklassifisering og verdivurderinger er kjernen

Konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet er pilarene i informasjonssikkerhet. Når vi skal operasjonalisere disse begrepene tar vi i bruk noe vi kaller informasjonsklassifisering. Klassifiseringen går ut på at vi definerer nivåer for hver enkelt av de tre pilarene basert på risikotoleransen til organisasjonen. Den enkleste å forholde seg til i så henseende er tilgjengelighet, for her kan vi bare stille spørsmålet: «Hvor lenge klarer vi oss uten denne tjenesten/informasjonen før det blir kritisk?» Hvor lenge kan for eksempel e-postsystemet være utilgjengelig før det begynner å brenne? 2 timer? 3 dager? En måned? Nivåer for konfidensialitet er ofte beskrevet i relevant lovverk, slik som for eksempel Sikkerhetsloven og Beskyttelsesinstruksen. Alle som har vært i militæret kan relatere til nivåer av hemmelighet og autorisasjon. Integritet er den som erfaringsmessig er mest krevende å forholde seg til og som krever mest arbeid å definere. Å sette monetær verdi på informasjon er ofte svært utfordrende, men gir den fordelen at det er enkelt å kommunisere viktigheten

Vil dere bli bedre på informasjonssikkerhet? Da er det informasjonsklassifisering dere må arbeide med. Ansatte må forstå verdien av informasjonen de produserer, benytter, lagrer og sender. Sikkerhet er alles ansvar.

Først når forståelsen av informasjonsverdier er på plass kan vi begynne å forstå risiko og snakke om å tilpasse sikkerheten til bedriften. Det viktigste og mest grunnleggende arbeidet i informasjonssikkerhet er å få oversikt over systemene sine, hvilke verdier som forvaltes og hvor kritiske de er. I en eventuell revisjon, er det her jeg ville ha begynt. Kommunene har en stor og mangfoldig tjenesteportefølje, noe som kompliserer sikkerhetsarbeidet og gjør arbeidet med systemkartlegging og vurdering av kritikalitet enda viktigere. Alex Hannold lærte seg hver eneste del av klatreruten så han kunne fokusere på de kritiske partiene. Jeg sier ikke at det dere må kjenne hver eneste lille bit og byte i nettverket, men dere må kjenne til de kritiske systemene og fokusere på disse i sikkerhetsarbeidet.

Hvem er trusselen?

Jeg var innom trusselbildet litt tidligere, først vil jeg starte med at det primært ikke er det dere hører om på nyhetene som utgjør majoriteten av trusselbildet.

Noe som betyr at stordelen av angrepene som blir gjennomført i cyberspace er bruk av kjente verktøy til utnyttelse av kjente feil med kjente løsninger.

Det er som regel det verste av det verste eller det mest avanserte som får publisitet. Det er ikke cutting edge, zerodays og NSA som utgjør stordelen av trusselbildet. Det er riktig at det eksisterer mange avanserte og statlig støttede aktører på internett. Disse gjør alt fra infiltrasjon og spionasje, til sabotasje og påvirkningsoperasjoner. Norge opplever angrep fra disse. Flere stater har oppdaget hvor lukrativt det er med cyberoperasjoner. Hvorfor bruke tid og penger på å trene agenter til å risikere livet ved å drive spionasje på fremmed jord, når det koster en brøkdell å trene noen nerder til å ta i bruk ferdige verktøy på nettet til å bryte seg inn via internett? I tillegg er risikoen på alle områder adskillig mindre. Dette er grupper som tar på seg dress (eller hettegenser), går på jobb kl. 8 om morgenen, begynner å hacke, og klokker ut kl. 16 når arbeidsdagen er over.

Det er en dynamikk og et skille på de eksterne cybertruslene som er viktig å forstå. For enkelhetens skyld kan vi dele de inn i to grupper: 1. De som velger mål basert på verktøy og 2. De som utvikler verktøy basert på mål. Dette er et viktig skille å forstå. For dynamikken er slik at det er sistnevnte som oppdager nye sårbarheter, produserer verktøyene til å utnytte sårbarhetene og benytter de til å oppnå sine mål. Når jobben er gjort lekkes eller selges verktøyene til mindre avanserte kriminelle grupperinger på nettet. Ofte er det slik at det er først når verktøyene er offentlig kjent at de forskjellige leverandørene blir gjort kjent med sårbarhetene som utnyttes og får mulighet til å rette opp (patche). Gruppe 2 med trusselaktører utgjør bare en ørliten brøkdell av alle trusselaktørene på nett. Majoriteten befinner seg i gruppe 1 som bruker kjente verktøy til å utnytte kjente sårbarheter. Dette er aktørene som du kjenner fra phishingeposter, tjenestenektangrep og vilkårlig distribusjon av løsepengevirus. For å overdrive litt, så er det de som skyter med hagle i mørket med håp om å treffe noe. Disse utvikler i liten grad sine egne verktøy, men anskaffer via andre kanaler og fasiliterer en verdikjede med kjøp og salg av angrepsverktøy. Noe som betyr at stordelen av angrepene som blir gjennomført i cyberspace er bruk av kjente verktøy til utnyttelse av kjente feil med kjente løsninger.

Innsidetrusselen blir også ofte diskutert og kan føre til både tilsiktede og utilsiktede handlinger.

Edward Snowden er fortsatt et kontroversielt navn etter at han gjennomførte et av de mest kjente innsideangrepene til dags dato. Det finnes mange årsaker til at ansatte kan bli misfornøyde og kan ønske å ta hevn. Man kan ikke gå rundt og mistenke alle sine ansatte. Tillit er viktig, men beste praksis sikkerhetstiltak som å minimalisere tilgang til det som er nødvendig for å utføre arbeidet, logging og prinsipper for *separation of duties*, kan redusere både sannsynligheten for angrep og konsekvensen hvis ulykken skulle være ute. Relatert til innsidetrusselen er det på sin plass å nevne leverandører i disse outsourcings-dager. De fleste organisasjoner har mange leverandører, og endringer fra disse i utide kan ha store konsekvenser. I tillegg er det ressurskrevende å ettergå alle leverandører og kontrakter for å sjekke at de har sikkerheten i orden. Dårlig sikkerhet hos leverandører kan være veien inn for andre trusselaktører.

Risikostyring til besvær

Risikostyring er den mest grunnleggende prosessen i alt sikkerhetsarbeid. For å forstå risiko må vi ha en forståelse for verdiene vi forvalter, truslene vi står overfor og mulige sårbarheter som kan utnyttes av truslene til å ramme verdiene. Først når denne grunnleggende forståelsen er på plass gir det mening å snakke om sikkerhetsprodukter. Risikostyring kan gå skeis på mange måter, og jeg skal ikke gå i dybden på hvordan ting kan gå galt. Jeg ønsker å flytte fokus over på essensen av risikostyring: *kontinuerlig forbedring av sikkerheten*. Det som er viktig i risikostyring er at risikoer blir identifisert, vurdert, håndtert, fulgt opp og rapportert. Fokus bør være på implementering av risikostyringsprosessen. Når prosessen er på plass og virker kan vi arbeide med å forbedre den. Til sammenligning kan vi bruke månedsvis på å utarbeide avanserte risikoanalyser med kirurgisk presisjon i estimatet, men hvis prosessen ikke er på plass og ingen følger opp tiltakene er arbeidet bortkastet. Det finnes nok av bortgjemte bunnsolide risikovurderinger rundt om i det ganske land. Prosessen kommer først.

Grunnsikring er viktig

Donald Rumsfeld brukte i en kjent tale som forsvars-



minister begrepet *ukjente ukjente* i betydningen ting *vi ikke vet at vi ikke vet*. Cybersikkerhet er fortsatt et ungt fagfelt med mange ukjente ukjente som medfører risiko vi dessverre ikke får gjort noe med, men vi kan allikevel ta tak i de områdene vi kjenner til. Man kommer langt i preventivt arbeid med helt grunnleggende cyberhygiene. Vi forstår intuitivt at å dra en *free solo* på El Capitan i Yosemite er ekstremt farlig, men vi har ikke samme intuisjonen når det kommer til cyberspace. Forstår vi for eksempel at det i verste fall kan koste liv å plugge medisinsk teknisk utstyr på internett? Risikoene og konsekvensene er ofte gjemt for oss i cyberspace, og det krever en mental innsats å identifisere alt som kan skje. Vi må forstå at mange hendelser oppstår bare fordi angriperen har mulighet, så jobben går ut på å redusere mulighetsrommet for angriperne og begrense skadene når ulykken er ute.

eForvatningsforskriften § 15 pålegger forvaltningsorganet en internkontroll på informasjonssikkerhetsområdet basert på anerkjente standarder. I begrepet grunnsikring ligger kjente løsninger til kjente problemer, og det er gjort mye arbeid på grunnsikring innenfor informasjonssikkerhet. Typisk er det ISO/IEC 27000-serien det refereres til når det refereres til standarder. Jeg foreslår å bruke NSM (Nasjonal Sikkerhetsmyndighet) sine Grunnprinsipper for IKT-Sikkerhet (nyeste versjon) i tillegg. NSM har lagt mye arbeid ned i dette dokumentet både ved sammenstilling av beste praksis, men også basert på erfaring de har samlet seg gjennom flere år med sikkerhetsarbeid i norske bedrifter. Grunnprinsippene er skrevet på forståelig norsk og er delt

inn i fire hovedområder som skal hjelpe med å få grunnsikringen på plass. Når det skal gjennomføres en revisjon av informasjonssikkerheten i kommunene er Grunnprinsippene et meget godt verktøy som kan brukes til å velge revisjonsområder og utarbeide revisjonsspørsmål. Med god grunnsikring på plass vil risikoen fra majoriteten av trusselaktører bli betydelig redusert.

For å oppsummere, så er fortsatt cybersikkerhet et eget fagfelt og håndverk som krever teknisk kompetanse, men mye av det grunnleggende sikkerhetsarbeidet krever ikke store tekniske ferdigheter. Kartlegging av systemer og verdivurdering er kjernen i sikkerhetsarbeid, for hvordan kan man forsvare noe man ikke vet hva er eller hvor befinner seg? Bortsett fra grunnsikring, er det først når man har opparbeidet kunnskap om verdier, trusler og sårbarheter det gir mening å snakke om risiko og tilpassede tiltak. NSM sine Grunnprinsipper vil hjelpe med å avmystifisere og stille gode spørsmål, men det vil fortsatt kreve kunnskap fra revisoren å kunne tolke svarene. ☺

Gaute Wangen er seniorrådgiver i seksjon for digital sikkerhet ved NTNU IT og spesialist i risikovurderinger av informasjonssikkerhet. Han har Ph.D. i informasjonssikkerhet fra NTNU i Gjøvik og CCIS (Center for Cyber and Information Security). Han underviser på bachelornivå i risikostyring og sikkerhetsledelse på NTNU.

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon – hvorfor og hvordan	13. – 14. november	Gardermoen
► Fagtreff for regnskapsrevisorer 2019	20. – 21. november	Gardermoen
► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	14. – 15. januar	Lillestrøm
► NKRFS Kontrollutvalgskonferanse 2020	29. – 30. januar	Gardermoen
► KOMØK20 - Kommuneøkonomikonferansen 2020	26. – 27. mai	Oslo
► NKRFS Jubileumskonferanse 2020	27. – 28. oktober	Oslo



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

Ha en innmari fin dag på jobb, og snakk med alle du møter!

Av **Renate Borgmo**, seniorrådgiver i NKRF

Forvaltningsrevisjonskomiteen og selskapskontrollkomiteen inviterte til workshop for læring og påvirkning 21. - 22. oktober i Lillestrøm, og det var rundt 40 revisorer som møtte opp til to dager med kreativ idemyldring.

Temaet for dagene var revisjon av standard for forvaltningsrevisjon (RSK 001) og hvorvidt det bør utvikles en egen standard for eierskapskontroll – eller om den skal være en del av RSK 001?

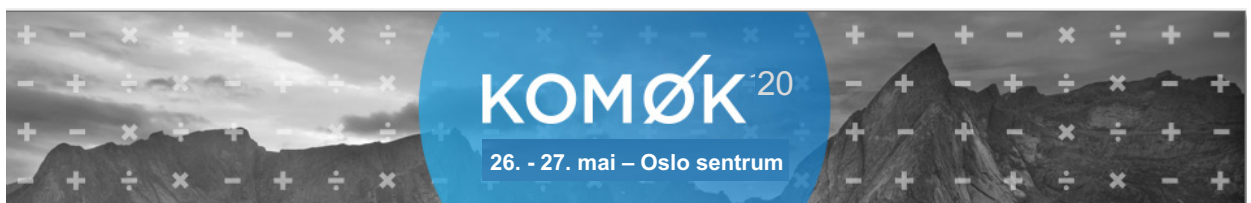
Ny kommunelov (22. juni 2018 nr. 83), med nye forskrifter, trer i kraft når de nye kommunestyrene og fylkestingene konstitueres nå i høst. Som følge av dette, og at eierskapskontroll nå har blitt en revisjonsoppgave, må standarden(e) for god kommunal revisjonsskikk, evalueres, justeres og oppdateres etter lov- og forskriftsendring og etter annen faglig utvikling.

Arbeidet under dagene tok utgangspunkt i deltagerens kunnskap og erfaringer og hvorvidt de opplever at standarden setter gode rammer for hvordan en forvaltningsrevisjon skal planlegges, gjennomføres og rapporteres. Kreative ideer trenger store tanker, og med mye humor og god stemning myldret deltakerne rundt bordene, brukte eksempler fra egen arbeidshverdag

og delte dette på tvers. Diskusjoner om hvordan, hvorfor og hva som skrives til hvem, hvordan vi formidler budskapet vårt, om rapporten er for omfattende og hvordan vi får den røde tråden, viser noe av hva som ble diskutert. At lovgiver har en tosidig forventning til forvaltningsrevisjon, var også tema som ble luftet. Hvordan kan vi være en god kontrollør samtidig som arbeidet vårt bidrar til læring og forbedring?

Komiteene vil arbeide videre med de innspill som kom fram i workshopen og utarbeide forslag til standard(er). Videre vil komiteenes utkast til standard(er) gå på høring til NKRFs medlemmer, og komiteene vil gjennomgå alle høringssvarene. Styret i NKRF vil deretter behandle og vedta standarden(e) når høringen er avsluttet.

Mathilde B. Mjønes fra Kybri, fasiliterte plenums-sesjonene og gruppearbeidet under dagene og det var hennes tre år gamle sønn som på morgenen hadde uttalt; «*ha en innmari fin dag på jobb, og snakk med alle du møter!*»! Kort oppsummert, det hadde vi, og det gjorde vi! Idéfase var himmelstormende, magebrusende morsom, denne arbeidsformen frister til gjentakelse. ☺



Datovarsling – KOMØK '20!

Målgruppe:

Økonomisjefer, økonomikonsulenter, revisorer, rådmenn, politikere og andre med interesse for økonomi i kommuner og fylkeskommuner.

Tradisjonen tro arrangeres Kommuneøkonomikonferansen – KOMØK – også i mai 2020 på Clarion The HUB Hotel i Oslo sentrum. Dette er den viktigste faglige og sosiale arenaen for alle som er opptatt av kommuner og kommuneøkonomi. Hovedtemaene på konferansen vil være politisk økonomi, fagøkonomi, styring og finansforvaltning.

Marker dagene **tirsdag 26. og onsdag 27. mai 2020** i din kalender allerede nå!

Nytt for 2020 vil blant annet være et eget "spor" for de største kommunene, grupperabatt slik at flere fra samme kommune skal kunne delta, mer workshops og praktisk læring og mulighet til kommunevise eksklusive møter med kompetansepersoner fra arrangørene. Invitasjoner sendes ut i begynnelsen av mars. I mellomtiden kan du følge oss på Facebook. Lik Facebook-siden og gruppa «KOMØK» og hold deg oppdatert og bidra med gode forslag til temaer som du mener bør på dagsorden.

For informasjon kontakt: Håvard Moe, Fagansvarlig KOMØK 2020, havard.moe@ks.no

26. – 27. mai 2020
Clarion The HUB Oslo Sentrum



SALTEN KOMMUNEREVISJON IKS



Jonny Riise er ansatt som avdelingsleder ved kontoret på Fauske. Jonny kommer fra stillingen som regnskapssjef hos Fauske kommune og har bachelor i revisjon fra Nord universitet, Bodø. Jonny har tidligere jobbet med kommunal revisjon både i Finnmark og i Salten.

ROMERIKE REVISJON IKS



Kari Tvedtbråten er ansatt som forvaltningsrevisor fra 18. mars 2019. Hun har mastergrad i statsvitenskap fra Universitetet i Oslo (UiO) med spesialisering innenfor offentlig politikk og administrasjon. Hun har over ti års erfaring som forsker ved Forsvarets forskningsinstitutt (FFI), der hun har blant annet har jobbet med forsvars-industripolitikk, forsvarsanskaffelser og forsvarsøkonomi.



Atle Nordby er ansatt som regnskapsrevisor fra 12. november 2018. Han er utdannet siviløkonom fra NHH. Han har tilleggsutdannelse innen revisjon samt en executive mastergrad i økonomisk styring og ledelse fra NHH. Arbeidserfaring fra privat revisjon og private bedrifter innenfor produksjon og shipping.



Karoline Hovstad er ansatt som forvaltningsrevisor fra 12. august 2019. Hun har master i statsvitenskap, med fordypning i politisk adferd. Karoline har erfaring med forvaltningsrevisjon fra Hedmark Revisjon IKS, der hun særlig jobbet med prosjekter innen oppvekst og utdanning.

Evalueringsprisen 2019

Norsk evalueringsforening har tildelt Evalueringsprisen 2019 til **Kommunerevisjonen i Oslo**. Kommunerevisjonen fikk prisen for forvaltningsrevisjonsrapport 16/2018 Ernæringsarbeidet i hjemmetjenesten. Revisjonen ser på om bydelene arbeider systematisk med å kartlegge og følge opp ernæringsstatus hos mottakere av hjemmetjenester.

Juryen sier: Rapporten gir solid inntrykk av å være grundig samt har et godt evalueringshåndverk. Evalueringen er innovativ i metodebruken. Jury ser på rapporten som inspirerende og håper den kan være forbilde for andre evalueringer. Rapporten er i tillegg lettlest og ryddig.

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
www.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:
stock.adobe.com

Annonsepriser:

1/1-side baksider 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 Kommunerevisoren direkte på smarttelefon eller nettbrett.



Grafisk design og trykk:
Mercur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



NKRFS

Kontrollutvalgskonferanse

29-30 januar 2020

The Qube – Clarion Hotel & Congress Oslo Airport

Velkommen til konferanse!

2020

#ku20nkrf

NKRF

1945 – 2020



Norges Kommunerevisorforbund

75 år på vakt for fellesskapets verdier

www.nkrf.no | post@nkrf.no

