

Les mer om:

Korrupsjon

**Samspeillet mellom revisor
og kontrollutvalget
– hvordan oppnå
gode forvaltningsrevisjoner?**

**Hvorfor er din kommune
dårligst på barnevern?**

- | | |
|---|---|
| <p>2 50 år siden
Torbjørn Olsen</p> <p>3 Forslag til ny kommunelov
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Korrupsjon
Tina Søreide, professor ved Norges Handelshøyskole (NHH)</p> <p>8 Samspillet mellom revisor og kontrollutvalget – hvordan oppnå gode forvaltningsrevisjoner?
Anders Svarholt, seksjonsleder forvaltningsrevisjon, Østfold kommunerevisjon IKS</p> <p>12 Kronikk: Hvorfor er din kommune dårligst på barnevern?
Ole Petter Pedersen, nyhetsredaktør, Kommunal Rapport</p> | <p>13 Foreldelse av krav om merverdiavgiftskompensasjon
Ola Fredriksen, Deloitte Advokatfirma AS</p> <p>16 MVA kompensasjon og EØS: Nye utfordringer for norske kommuner
Advokat Cecilie Aasprong Dyrnes og advokat Espen Bakken, Arntzen de Besche Advokatfirma</p> <p>18 Rapportering i granskingsaker
Erling Grimstad, partner, BDO compliance og granskning</p> <p>21 Utfordringer knyttet til organisering, produksjon og styring av helsetjenester i Norge
Kathrine Moen Bratteng, forvaltningsrevisor, Trondheim kommunerevisjon</p> |
|---|---|

50 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Det var i 1966 kommuneansatte utover landet for alvor begynte å innse at edb var på vei inn i det daglige arbeidet. «Kommunerevisoren» hadde i hvert nummer artikler og referater fra konferanser vedrørende edb. Det var foredrag av en direktør fra danske «Kommunernes Hullkortsentral», innlegg av en rasjonaliseringsdirektør fra statsforvaltningen, en første-revisor fra Oslo kommunerevisjon og til og med en regnskapssjef i Norges Brannkasse. Som om det ikke var nok, var det også et lengre klipp fra New York Times under tittelen «Mikroelementet revolusjonerer elektroteknikken».

Leverandører av regnskapsmaskiner reklamerte med at maskinen kunne tilkobles hullkortpunch eller hullbåndstanser, noe som kunne gi perfekt grunnlag for integrert databehandling. Med dette kunne en bl.a. få utført lønningsarbeid, bokføring, budsjettkontroll og remittering. –På banen kom også hullkortsentralene, i alt sju sentraler, med tilbud om å kunne utføre flere av de rutiner som var tillagt kommunale regnskapskontorer. Ved overgang til edb kunne også kommunerevisor frigjøres til de mer spesifikke revisjonsoppgaver.

Høsten 1965 var det blitt nedsatt et utvalg for å utarbeide nye budsjett- og regnskapsforskrifter for

kommunene. Komiteen besto av tre personer fra kommunesektoren og tre personer fra staten/SSB. – For en kommunekasserer, som jevnlig hadde innlegg i «Kommunerevisoren» vedrørende regnskaps-spørsmål, var det vanskelig å akseptere at staten skulle blande seg så sterkt inn i arbeidet. Han viste til at forskriftene av 1942 var utarbeidet av en mann, en kommunerevisor, alene. Hvorfor var det denne gang behov for seks personer og så sterk medvirkning fra statens side?

Kanskje fikk han bedre forståelse for oppnevningen da de nye forskriftene kom i 1971 og både store og små bokstaver samt romertall var fjernet fra kontostrengen? Hensynet til elektronisk databehandling og statistikk var de mest tungtveiende årsakene til at forskriftene måtte endres.

I et innlegg i bladet vedrørende begrepet «kritisk revisjon» skriver senere forbundsleder Annar Fængsrud: «*Selv om revisjonens arbeid på dette området fremstår som negativ kritikk, skal målsettingen allikevel være positiv, konstruktiv og fremtidsrettet. Målet må være at den kritikk som revisor fremsetter, må gi administrasjonen nyttige impulser til stadig bedre økonomi ved bruk av skattebetaler-nes midler*».



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Forslag til ny kommunelov

Da har kommunelovutvalget kommet med sin rapport, NOU 2016: 4, og Kommunal- og moderniseringsdepartementet har sendt den ut på høring med frist 6. oktober i år.

NKRF vil gjennomføre en forbundsintern høring før styret kommer med sin endelige uttalelse. Jeg vil imidlertid gi en kort kommentar til enkelte forhold som er tatt opp i NOU-en.

Kommunelovutvalget foreslår at kontrollutvalgene skal ha minst fem medlemmer. Dette har vært foreslått tidligere uten at det har blitt vedtatt. Jeg mener det er et godt forslag. I et utvalg med tre medlemmer, som er dagens minstenorm, vil en kunne få situasjoner der lederens dobbeltstemme vil være avgjørende i alle saker. Det er ikke heldig.

Valgbarhetsreglene foreslås strammet inn. Personer som har ledende stilling, eller er medlem/varamedlem av styret eller bedriftsforsamling i et selskap som kommunen eller fylkeskommunen har eierinteresser i, vil ikke bli valgbar til kontrollutvalget etter forslaget. Det samme gjelder for personer som har tilsvarende posisjon i interkommunalt samarbeid (regionråd eller kommunalt oppgavefelleskap). Med dagens regler håndteres dette gjennom habilitetsvurderinger. Den foreslåtte begrensningen i valgbarhet vil hindre en del spekulasjoner om inhabilitet.

Utvalget foreslår at det skal gis innsynsrett i de selskapene som utfører oppgaver for kommunen. Innsynsretten gjelder bare den delen av virksomheten som utøves på oppdrag fra kommunen. Den foreslåtte innsynsretten er lagt til kontrollutvalg og revisor. Dette er et spennende tiltak, så får vi se hvordan det blir mottatt i høringsrunden.

I lovtæksten foreslås en tydeliggjøring av oppgavene til kontrollutvalgssekretariatet og hvem som kan utføre sekretariatsoppgavene. Det samme gjelder sekretariatets uavhengige rolle. Sekretariatet er direkte underordnet kontrollutvalget. Dette er ikke noen endring i forhold til lov og forskrift i dag, men det er nytt at det går tydelig fram av den foreslåtte lovtæksten. Jeg tror det er en fordel. I NKRF får vi fra tid til annen forespørsel om sekretariatenes stilling. Det kan se ut som at det er enkelte administrasjonssjefer som har et ønske om å ha en styring med kontrollutvalgene via kontrollutvalgssekretariatene.

NKRF har i lengre tid jobbet med flere forhold som ble tatt opp i «85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane» (KRD 15.12.2009). De fleste forholdene er tidligere fulgt opp av departementet, men tre sentrale forhold knyttet til revisjon er nå vurdert av kommunelovutvalget. Dette gjelder for det første spørsmålet om revisjonsmandatet. I NKRF har vi hevdet at mandatet ved forrige lovrevisjon ble svekket og pekt på behovet for en klargjøring og styrking av revisjonsmandatet. Lovutvalget har gjort den samme vurderingen, og foreslår innføring av det som blir kalt etterlevelserevisjon. Jeg er tilfreds med forslaget om pliktig etterlevelserevisjon, men det blir antakelig behov for nærmere klargjøring om innholdet.

Spørsmålet om innføring av en statlig kvalitetskontroll av revisjon innenfor kommunal sektor er det andre forholdet som utvalget nå følger opp. NKRF har lenge jobbet for å få innført en statlig kvalitetskontroll. Kommunelovutvalget gir støtte til forslaget om innføring av statlig kvalitetskontroll men kommer ikke med et lovforslag. Utvalget foreslår imidlertid at departementet etablerer en slik ordning.

Det tredje forholdet fra rapporten «85 tilrådingar...» er etablering av en sertifiseringsordning. På dette punktet er lovutvalget klare i sin anbefaling. Utvalget foreslår ikke etablering av en sertifiseringsordning, men påpeker samtidig at dette ikke «står i veien for at bransjen selv etablerer frivillig sertifisering».

På økonomiområdet er det også foreslått noen endringer, blant annet at det skal utarbeides et konsolidert regnskap for kommunen/fylkeskommunen som rettssubjekt. Dette innebærer at det skal avlegges et felles regnskap for kommunen og de kommunale foretakene.

En NOU er ikke et lovforslag, og et lovforslag er ikke et lovvedtak. Det er med andre ord et stykke igjen før vi har en ny kommunelov. Jeg oppfordrer alle til å delta i høringsrunden! ☉



Av **Tina Søreide**, professor ved Norges Handelshøyskole (NHH),
Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap

KORRUPSJON¹

Byggesaker i Drammen, en ordfører under etterforskning i Bergen, vannverket på Romerike noen år tilbake, transport og sykehusbygg i hovedstaden – er noen av eksemplene som tilsier at korrupsjon er en reell risiko i norske kommuner.

I denne artikkelen diskuterer jeg hvorfor korrupsjon er et problem, hvordan vi håndterer risikoen, og hva vi kan gjøre bedre.

Korrupsjon er et problem som fører til at offentlige beslutninger blir annerledes enn de ellers ville ha vært. I stedet for å fremme samfunnets interesser, fremmes interessene til den som har betalt bestikkelse – i form av penger eller andre fordeler til beslutningstakeren. Problemet undergraver folks tillit til det offentlige og dets funksjon, og har så alvorlige konsekvenser at det er strafferettslig regulert. Vi skal ikke mistenke korrupsjon i alle situasjoner der risikoen er tilstede, men for å stå rustet mot problemet er det viktig å tenke gjennom korrupsjonens mekanismer. Hvor er det risiko? Hvordan kan det foregå? Hva er konsekvensene vi må være på vakt mot? Hvordan organiserer vi beslutningsprosesser for å redusere risikoen?

Korrupsjon som ulovlig handel

Når spørsmålet om korrupsjon er aktuelt oppfattes ofte forholdene å være i gråsonen mellom rett og galt. For å skjønne om noe er korrupsjon eller ikke, er det nyttig å vurdere hvorvidt det har vært en handel – eller forsøk på handel – med beslutninger som ikke skal være til salg.

For at en offentlig beslutningstaker skal kunne motta bestikklser må vedkommende «ha noe å selge». Beslutningstakeren må kunne kontrollere noe av verdi for den som bestikker, og kunne styre en fordel i vedkommendes retning, uten å bli hindret av prosedyrer og kontroll. Risikoen for korrupsjon må dermed forventes å være høyere jo mer alene beslutningstakeren er om å avgjøre tildeling av fordeler –

og jo mer innflytelse vedkommende har over den eller de som tar viktige beslutninger. For vedtak som innebærer skjønsmessige vurderinger – som kontrakter på kunstneriske bidrag, eller teknisk kompliserte arbeider, er kontroll ofte vanskelig, og dermed er risikoen for korrupsjon høyere fordi det er lavere sannsynlighet for at det kriminelle avsløres.

Bestikkelsens størrelse er «prisen» i handelen, og det er naturlig å anta at sannsynligheten for «salg» øker når prisen stiger. Jo mer risiko for å bli avslørt, desto høyere må bestikkelsen være for å kompensere den offentlig ansatte for risikoen og ubehaget ved å være korrupt. En høyere bestikkelse vil imidlertid også gjøre korrupsjonen mer fristende for den som er i posisjon til å «selge beslutninger».

Bestikkelsens størrelse vil være høyere jo mer et vedtak påvirker bedrifters markedsrett og *profitt* fordi slike konsekvenser styrker bedriftens betalingsvilje. Bestikkelsen vil også være høyere jo mer forhandlingsrett den offentlig ansatte har overfor motparten. Vedtak om fordeler det er *knapphet* på – som kontrakter om avfallshåndtering eller byggetillatelse, og situasjoner der en offentlig ansatt har avdekket kriminelle forhold – som bedrifters forurensning eller illegal bruk av arbeidskraft, vil også være utsatt. Hvis en bestikkelse er det som hindrer at ulovlige forhold rapporteres videre og fører til rettslige konsekvenser for bedriften, stiger viljen til å inngå en korrupt avtale.

Integritet og moral er de viktigste barrierene mot korrupsjon, og for de fleste statlige ansatte og folkevalgte er korrupsjon uaktuelt – uavhengig av størrelsen på en mulig bestikkelse. For dem som er «på vippen» vil pris og risiko likevel være faktorer som påvirker til mer eller mindre korrupsjon. Størrelsen på bestikkel-

1) Denne artikkelen bygger på foredrag holdt under Kontrollutvalgskonferansen 2016. E-post: tina.soreide@nhh.no.

«Korrupsjon er et problem fordi beslutninger påvirkes vekk fra det som er i samfunnets interesse; ikke fordi noen berikes på urettferdig vis.»

ser er imidlertid en dårlig indikator på problemets konsekvenser. En liten bestikkelse kan føre til store konsekvenser og motsatt. Korrupsjon er et problem fordi beslutninger påvirkes vekk fra det som er i samfunnets interesse; ikke fordi noen berikes på urettferdig vis.

Noe risiko vil det alltid være

Det er risiko for korrupsjon i alle byråkratiske systemer. Det offentlige fungerer ikke hvis ikke beslutningsprosesser kan delegeres. De ansatte i et byråkrati må kunne vises tillit. Fullstendig kontroll på alle beslutninger er dyrt, ineffektivt og demotiverende for dem som prøver å gjøre en god jobb. Tillit er dermed en forutsetning for et effektivt byråkrati, men den kan også misbrukes, og derfor vil det alltid være noe risiko for korrupsjon i et effektivt byråkrati.

Hvis kontrollfunksjoner fungerer, vil saker avsløres nå og da. Når en sak kommer opp, må den ikke umiddelbart tolkes som et tegn på ukultur; den er vel så gjerne et signal om at tiltak mot korrupsjon fungerer.

I Norge gjør vi mye for å holde risikoen for korrupsjon på et lavt nivå. Vi har prosedyrer og regler, og gjengs enighet om at kontroller er nødvendige for at folk skal ha tillit til det offentlige (kontroll impliserer ikke lav tillit). For dem som blir tatt for korrupsjon, er det alvorlige strafferettslige konsekvenser.

Internasjonalt har vi nå mye informasjon om lands styresett, politikk og rettssystem. I sammenligninger av land, kommer Norge godt ut på de aller fleste *good governance indicators*. Folk i Norge har høy tillit til politikere og det offentlige. Korrupsjon oppfattes å være på et svært lavt nivå, offentlige utgifter kontrolleres på kommunalt og statlig nivå, og rettssystemet er upartisk og effektivt. Vi har fri presse, et aktivt sivilt samfunn, tilgang til informasjon og ytringsfrihet. Integritetssystemene våre er blant de beste i verden.

Innenfor denne beskrivelsen er det imidlertid nyanser og data som tyder på at det er utfordringer også i Norge. Ser vi på data fra kommuneundersøkelser, er tilliten til valgte ledere betydelig lavere enn for rikspolitikken. I en rekke norske kommuner har befolkningen sterk mistanke om at særinteresser stadig

går på bekostning av fellesinteresser. Noen steder tror rundt halvparten av befolkningen at kommunens beslutninger påvirkes av vennskap, kjennskap og «smøring».

I denne sammenhengen må vi huske at det alltid vil være slik at noen tilgodesees av kommunale vedtak. Utilbørlige bindinger skjer i det skjulte, og mistenkes lett av dem som skulle ønske at et vedtak var blitt annerledes. Slike mistanker kan være grunnløse, eller det kan være noe i dem. Lav tillit til en kommune må tas alvorlig – man må finne grunnen til at folk tviler på at deres folkevalgte er tilliten verdig.

Hva mer kan vi gjøre?

Gode rangeringer på internasjonale *good governance* indekser må ikke bli en sovepute. Korrupsjon er skjult virksomhet, og vi har ikke fakta om problemets omfang. Norske folkevalgte fortjener tillit, og for at det skal fortsette å være slik, må vi være våken for korrupsjonsrisikoen.

Et første steg mot korrupsjon er å forsikre oss om at de reglene og prosedyrene vi har mot problemet faktisk blir respektert og brukt. Respekteres innsynsreglene? Reageres det på merkelige regnskapstall? Er inhabilitetsreglene i bruk – utover de opplagte situasjonene?

Bindinger og urettferdige fordeler trenger ikke være resultat av strafferettslig korrupsjon for at noe er galt. Bevisbyrden for korrupsjon er, og skal være, høy. Dermed må vi også vurdere hvilke regler vi har som kan unngå at fordeler tildeles urettmessig gjennom «gråsone-måter.» Konkurranseregler, prinsipper om «verdi for pengene», mulighet til å reagere mot avvik fra politisk vedtatte mål, innkjøpsregler og forvaltningsrettslige regler kan være vel så relevante i kampen mot korrupsjon som selve korrupsjonsbestemmelsene i straffeloven.

Kommunenes kontrollutvalg har mandat til å spille en avgjørende rolle i kampen mot korrupsjon. Dette utvalget kan kontrollere alle sider ved kommunens virksomhet, inkludert praktisering av reglene nevnt over og hensiktsmessigheten av reguleringsvedtak. Kontrollutvalget skal påse at kommunen har en forsvarelig revisjonsordning og at kommunestyrets ved-

«Ser vi på data fra kommuneundersøkelser, er tilliten til valgte ledere betydelig lavere enn for rikspolitikken.»

tak følges opp. Noen steder har kontrollutvalgene strevd med å finne sin rolle og innse hvilket ansvar de har. De siste årene har vi likevel sett en positiv utvikling i retning av at disse utvalgene i stadig større grad fremmer et maktfordelingsprinsipp på kommunalt nivå – og det som på engelsk kalles *checks and balances*.

En kommune som ønsker å bekjempe korrupsjon bør sikre at kontrollutvalget fungerer effektivt, har anerkjennelse for sitt arbeid. Partitilhørighet blant medlemmer i utvalget må ikke få hindre de forventede kontrollfunksjonene.

Videre bør man spørre seg om det er tilstrekkelig konkurranse om politiske verv. Tonen fra toppen er avgjørende for å fremme gode holdninger mot korrupsjon, og det er viktig med sterke kandidater til de øverste posisjonene i en kommune. De partipolitiske funksjonene på lokalt nivå kan imidlertid være svekket av mangel på partimedlemmer, eller de kan være kontrollert av individer med sterk uformell makt og bindinger til aktører i lokalt næringsliv. Slike svakheter ved rekrutteringsprosessene til politiske verv, kan hindre muligheten til å få frem ledere med høy integritet. Kommunesammenslåinger vil gjerne redusere slike utfordringer, men også i større kommuner kan partinterne maktkonstellasjoner hindre reell konkurranse om politiske verv. Partiene er sentrale demokratiske institusjoner, men deres indre liv kan fortone seg ganske lukket.

Avsløring av korrupsjon og strafferettslig reaksjon

Alvorlige korrupsjonsmistanker bør selvsagt etterforskes av politiet. De involverte i korrupsjon har imidlertid sterke incentiver til å hindre slik etterforskning, og der korrupsjonen involverer de øverste lederne i en kommune, er det risiko for at etterforskningen påvirkes formelt eller uformelt.

Denne risikoen er betydelig, og jeg syns vi burde etablere som vanlig praksis at politienheter utenfor den aktuelle kommunen etterforsker forholdene når ledere over et visst nivå er involvert, eventuelt begrenset til politisk valgte ledere. Selv om det lokale politiet ville kunne gjøre en solid og uavhengig jobb, ville slik praksis redusere eventuelle mistanker blant publikum om svekket eller partisk etterforskning.

For å få frem informasjon om at noe kan være galt, er det selvsagt viktig at de som er kjent med forholdene er villige til å informere om dem. Her kunne vi gå noe lenger i å utnytte økonomiske incentivmekanismer. Varslere kunne få økonomisk kompensasjon for å varsle. Slik det er i dag, føler mange varslere seg motarbeidet, og noen får store problemer både i jobbmarkedet og privat, til tross for det juridiske varslervernet. En betydelig kompensasjon kan lette på noe av dette, og ville være i samsvar med siste anbefalinger fra EU.

Videre kan det være hensiktsmessig med predikerbare asymmetriske straffereaksjoner overfor dem som er involvert. Det er alltid to eller flere parter involvert i korrupsjon, og avtalen er avhengig av gjensidig tillit. Hvis den av partene som først informerer politiet om forholdene kunne slippe straff, ville dette forstyrre tilliten mellom de involverte. Begge kunne se seg fristet til å gå til politiet først. Dersom vissheten om at motparten kunne komme til å avsløre avtalen for selv å unngå straff, kunne det hindret potensielt involverte i å inngå korruperte avtaler. Da ville ordningen kunne hatt en sterk preventiv effekt. Slike mekanismer utnyttes i forhold til kartellkriminalitet, og nesten alle karteller i EU blir nå avslørt ved at en av partene informerer konkurransetilsynet om forholdene. Jeg tror antikorrupsjon har noe å lære av slik praksis.

Noen ganger ser vi eksempler på at ikke bare enkeltindivider, men en hel enhet i offentlig forvaltning er preget av ukultur. Dette er noe vi sjelden hører om i Norge, men i mange land har det vært utfordringer med at for eksempel et politikontor eller skatteetat "er korrupert". Publikum møter gjerne krav om bestikkelser uansett hvem i enheten de henvender seg til, og de møter motstand fra ledelsen når de prøver å klage på problemet. Ukultur kan utvikle seg også i Norge – og særlig i situasjoner der offentlige ansatte dekker over hverandres feil, i stedet for å gjøre noe med problemet.

Jeg tror vi trenger klarere prinsipper for hvordan det skal reageres i situasjoner der korrupsjon er resultat av en utbredt ukultur. Offentlige instanser kan pålegges foretaksstraff i form av bot, men dette er en lite hensiktsmessig reaksjonsform overfor offentlige

«Hver kommune må vurdere hvor godt sikret dens beslutningsprosesser er mot ulike former for gråsonepåvirkning, bruke de reglene som er relevante, og fremme kontrollutvalgets funksjon. »

enheter. Hvis en slik bot var tilstrekkelig høy til å påvirke enhetens handlingsrom, ville den ramme de tjenestene enheten er ment å utføre. Å gi en stor bot til en barneskole, rammer barna mer enn det straffer de involverte. Er straffen svært lav, slik praksis er i Norge, er den basert på en høy, kanskje naiv, forventning om symboleffekter.

En strafferettslig bot er resultat av en etterforskning av forholdene i saken, typisk med mediedebatt, og vi skal selvsagt huske at den prosessen som leder frem til bot vil være en vel så viktig markering av at noe er uakseptabelt, som selve boten. Jeg tror likevel vi bør vurdere hva selve straffen skal være i slike situasjoner, og hvordan den kan gjøres tilstrekkelig predikerbar til at den kan fremme preventive effekter. Kanskje burde vi ha tydeligere prinsipper om at ledelsen i slike situasjoner skal byttes ut (de ansatte kunne få andre jobber i offentlig sektor på lavere nivå). Kanskje burde enheten fratras ansvar hvis en korrupt ukultur avsløres. Enheten kunne også bli idømt ekstern kontroll av interne beslutningsprosesser i en periode. Dette er reaksjonsformer som nok er

uønsket av dem som jobber i enheten, og kan oppfattes som straff, men som samtidig er fornuftige når tilliten til en offentlig instans er betydelig svekket. Hensynet til instansens funksjon i samfunnet er viktigere enn hensynet til de individene som har tatt del i utviklingen av en ukultur.

Konklusjon

Et effektivt byråkrati må være basert på tillit, og vi blir aldri helt kvitt risikoen for at denne tilliten misbrukes. Korrupsjonssaker avsløres selv i det som ellers må anses å være velfungerende byråkratier. Det er mye vi kan gjøre for å holde risikoen på et lavt nivå. I Norge har vi gode regler og verktøy, men vi må våge å bruke dem. Utilbørlig påvirkning har mange former, og urettferdige tildelinger av fordeler kan skje uten at det kommer inn under strafferettslige definisjoner og beviskrav. Hver kommune må vurdere hvor godt sikret dens beslutningsprosesser er mot ulike former for gråsonepåvirkning, bruke de reglene som er relevante, og fremme kontrollutvalgets funksjon. ☉

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► Forslag til ny kommunelov NYHET!	23. mai	Tromsø
► Forslag til ny kommunelov NYHET!	24. mai	Vænes
► KOMØK - Kommuneøkonomikonferansen 2016	26. – 27. mai	Gardermoen
► Forslag til ny kommunelov NYHET!	30. mai	Gardermoen
► Forslag til ny kommunelov NYHET!	31. mai	Kristiansand
► NKRFs Fagkonferanse 2016	13. – 14. juni	Bodø
► Samling for kontrollutvalgssekretærer 2016	13. – 14. sept.	Tromsø
► A.3.10 Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon	21. – 22. sept.	Gardermoen

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



www.nkrf.no





Av **Anders Svarholt**, seksjonsleder forvaltningsrevisjon, Østfold kommunerevisjon IKS

Samspeillet mellom revisor og kontrollutvalget

– hvordan oppnå gode forvaltningsrevisjoner?

Forvaltningsrevisjon er et særdeles godt egnet verktøy til å fremskaffe styringsinformasjon til politisk nivå, og til å fungere som rettesnor og idébank for rådmannen. Forutsetningen er imidlertid at den planlegges og gjennomføres på en kvalitativt god måte.

Som nyansatt forvaltningsrevisor, ble jeg sendt på kurset «Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon». En av foredragsholderne innledet kurset med å beskrive forvaltningsrevisjon som «hardcore revisjon» – altså en revisjonsform hvor revisor og kontrollutvalget virkelig dykker ned i kommunale virkeligheten. Utrykket «hardcore» kan sikkert diskuteres, men det var uten tvil en fantastisk måte å fange oppmerksomheten til kursdeltakerne. Hans poeng var at forvaltningsrevisjon antakelig er et av de viktigste verktøyene kontrollutvalget har. Forutsetningen er imidlertid at forvaltningsrevisjonen bygger på risikovurderinger, at den planlegges godt, og at den gjennomføres i tråd med «RSK 001 – Standard for forvaltningsrevisjon». I denne artikkelen vil jeg redegjøre for noen utvalgte suksesskriterier som kan bidra til å oppnå ovennevnte. Erfaringene bygger på hvordan samarbeidet og ansvarsfordelingen er mellom Østfold kommunerevisjon IKS og våre kontrollutvalg. Vår praksis representerer på ingen måte «fasiten», men er et eksempel på en samarbeidsform som er godt egnet til å få frem solide og grundige forvaltningsrevisjoner.

Overordnet analyse er grunnsteinen

Det er dårlig ressursutnyttelse å sette i gang en forvaltningsrevisjon uten at man har gjort en vurdering av risikobildet. Dette har også lovgiver tatt høyde for gjennom kontrollutvalgsforskriften § 10, 2. ledd. Her fremgår det at plan for forvaltningsrevisjon skal baseres på risiko- og vesentlighetsbetraktninger. Overordnet analyse er med andre ord selve fundamentet for planen, og en forutsetning for å kunne oppnå gode forvaltningsrevisjoner «i den andre enden».

Overordnet analyse kan gjennomføres på flere ulike måter, noe som også gjenspeiles i praksis. I noen kommuner er det revisor som foretar analysen, mens i andre kommuner er det sekretariatet som står for arbeidet. I noen kommuner utarbeider man analyser for fire år, og i andre kommuner utarbeider man analyser for to år. Det er også ulikheter når det gjelder innholdet i analysene. Ytterpunktene er særdeles omfattende analyser på den ene siden, og analyser som svært kort peker på noen utvalgte områder uten at disse begrunnes i særlig grad. I Østfold har vi forsøkt ulike tilnærminger, men har nå landet på en praksis som oppfattes som velfungerende.

«Vår praksis representerer på ingen måte «fasiten», men er et eksempel på en samarbeidsform som er godt egnet til å få frem solide og grundige forvaltningsrevisjoner. .»

For det første bør overordnede analyser utarbeides for maksimalt to år. Vi mener dette er en forutsetning for å kunne foreta en tilfredsstillende risikovurdering av virksomheten i kommunen. Risiko er ferskvare, og det er stor sannsynlighet for at analyser som løper over fire år blir utdatert i løpet av perioden. Analysen bør også utarbeides med utgangspunkt i den enkelte kommune først og fremst. Ved å knytte analysen opp mot organisatoriske, økonomiske og demografiske forhold, oppnår man kommunespesifikke analyser som tar hensyn til de særtrekkene som eksisterer i den aktuelle kommunen. Etter vår oppfatning er dette også intensjonen bak kontrollutvalgsforskriftens bestemmelser.

Kommunespesifikke analyser utelukker imidlertid ikke at det også kan være formålstjenlig å ha med generelle risikoområder. Det er en rekke områder innenfor kommunal virksomhet, som har høy iboende risiko uavhengig av forhold i kommunen. Som eksempler kan det vises til offentlige anskaffelser, dokument- og journalhåndtering og mislighetskontroller. Ved å ta inn noen slike områder, og oppfordre flere kontrollutvalg til å velge et eller to likelydende områder, så vil man kunne få til gode komparative forvaltningsrevisjoner mellom kommuner. Dette vil gi nyttig informasjon til kontrollutvalgene om hvordan situasjonen er i egen kommune, sammenlignet med andre kommuner – og som oftest vesentlig grundigere og mer nøyaktig enn hva man oppnår ved å bruke KOSTRA som sammenligningsgrunnlag.

I Østfold har vi også svært gode erfaringer med å inkludere kontrollutvalget og rådmannen i analysearbeidet. Kontrollutvalgsmedlemmene er folkevalgte ombudsmenn, som ofte har kunnskap om forhold som revisjonen ikke klarer å fange opp i sin analyse. Rådmannen er den som har absolutt best kjennskap til forholdene i egen organisasjon. Både kontrollutvalget og rådmannen bør derfor tidlig i prosessen inviteres til å gi innspill på risikoområder som de måtte kjenne til. Deretter kan revisjonen «tygge» videre på innspillene og vurderer disse opp mot øvrige forhold

i kommunen. Rådmannen bør også inviteres til å avgi høringsuttalelse til sluttproduktet på samme måte som i en vanlig forvaltningsrevisjon. Mange vil nok oppfatte dette som kontroversielt – er det riktig at kontrollobjektet skal få uttale seg om hva som skal underkastes kontroll? – men vi mener dette gir et bedre beslutningsgrunnlag for kontrollutvalget. Samtidig medfører det også at rådmannen opplever større eierskap til analysen, og derigjennom blir mer tilbøyelig til å se nytteverdien av forvaltningsrevisjon som verktøy. Man skal heller ikke undervurdere den positive effekten dette har på trekantforholdet kontrollutvalget – revisor – rådmann.

Det er kontrollutvalget og by-/kommunestyret som skal velge aktuelle områder for kontroll, og som skal prioritere i hvilken rekkefølge undersøkelsene skal gjennomføres. Dette er imidlertid ikke til hinder for at revisjonen bør gi anbefalinger knyttet til hvilke risikoområder som bør prioriteres. Etter vår oppfatning følger dette også av kontrollutvalgsforskriften. Dersom analysen skal bygge på risiko- og vesentlighetsvurderinger, må revisor nødvendigvis foreta en konkret vurdering. Denne vurderingen vil munne ut i ulikt risikonivå som følge av konsekvens og sannsynlighet. Dette bør synliggjøres for kontrollutvalget, eksempelvis gjennom å bruke risikomatriser som er kodet med farger. I Østfold vurderer vi sannsynlighet og konsekvens opp mot tre perspektiver – brukerperspektivet, organisasjonsperspektivet og økonomiperspektivet – før vi deretter foretar en samlet risikovurdering. Risikovurderingen illustreres med fargene rød, gul eller grønn. Røde områder bør underkastes forvaltningsrevisjoner, gule områder kan prioriteres og grønne områder bør antakelig ikke prioriteres. Opplevelsen i våre kontrollutvalg er at dette skaper oversiktlige analyser, som forenkler arbeidet med å fastsette forvaltningsrevisjonsplanen.

Nøkkelen til suksess ligger i en god prosjektplan

I henhold til RSK 001 skal det utarbeides prosjektplaner for alle forvaltningsrevisjoner. Standarden sier



imidlertid ikke noe om hvem som skal utarbeide planen, og det er nok også her litt ulik praksis. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at standarden også sier noe om hva prosjektplanene skal inneholde, og en del av de obligatoriske punktene representerer forhold hvor revisor har en selvstendig plikt til å vurdere hva som er forsvarlig – eksempelvis hva som er egnede revisjonskriterier eller om problemstillingene lar seg besvare. Som følge av dette bør planarbeidet overlates til revisor. I vårt revisjonsdistrikt bestiller kontrollutvalgene prosjektplaner fra revisjonen, og det er også avklart hvilke aktiviteter som skal gjennomføres i forkant og hva planen skal inneholde.

For det første ønsker våre kontrollutvalg at det avholdes et oppstartsmøte med rådmannen i forbindelse med utarbeidelsen av prosjektplanen. Sistnevnte opplever vi som et særlig viktig suksesskriterium av flere årsaker. For det første kan risikobildet ha endret seg siden forvaltningsrevisjonsplanen ble vedtatt, noe rådmannen er nærmest til å ha kunnskap om. Det kan også være at rådmannen har iverksatt omorganiseringer eller prosjekter, som kan bli skadelidende dersom man setter i gang en større revisjon. Det er også viktig å være klar over at en forvaltningsrevisjon kan være en forholdsvis krevende øvelse for administrasjonen. I motsetning til et tilsyn fra fylkesmannen pågår gjerne en forvaltningsrevisjon over et lengre tidsrom, og den forutsetter som oftest også stor innsats fra revidert enhet. I dette perspektivet er det derfor viktig med god forankring av prosjektet. Man oppnår helt enkelt en bedre revisjon dersom administrasjonen også ser nytteverdien, og selv ønsker å bidra aktivt inn i prosessen. God forankring og aktiv deltakelse kan også virke konfliktreducerende i prosjektgjennomføringen.

Kontrollutvalget bør også be om at revisors forslag til prosjektplan er forholdsvis detaljert. Våre planforslag angir grunnlaget for prosjektet, resultatet av oppstartsmøtet, forslag til problemstillinger og avgrensninger, forslag til kriterier, metodebeskrivelse og milepælsplan med beskrivelse av tidshorisont og ressursestimat. Dette gir et godt grunnlag for diskusjon, og man unngår risikoen for «venstrehåndspanlegging». Milepælsplan og ressursestimat skaper dessuten forutsigbarhet i prosessen, og forpliktelse for både revisor og revidert enhet. Revisor tvinges til å gjennomføre revisjonen slik at planen overholdes, og revidert enhet tvinges til å forholde seg til de frister revisjonen oppstiller. Dette skjerper revidert enhet og underbygger revisjonens rolle som kontrollinstans.

Vedtatt prosjektplan angir rammene for gjennomføringen av oppdraget. Dette innebærer også at det er på dette tidspunktet kontrollutvalget har mulighet

til å legge føringer for prosjektet. Jo lenger revisor kommer i gjennomføringen, jo vanskeligere og/eller mer kostnadskrevende vil det være å foreta endringer i mandatet. Dersom revisor eksempelvis er ferdig med faktainnsamlingen, vil en endring i mandatet i verste fall medføre at tilnærmet hele revisjonen må gjøres på nytt. Kontrollutvalget bør derfor bruke tid på å diskutere revisors forslag. Tenk gjennom hva som er formålet med revisjonen – hva er det utvalget ønsker belyst. Et godt tips i denne sammenhengen er å bruke forvaltningsrevisjonsregisteret, som finnes på NKRFs nettsider. Her ligger det flere tusen forvaltningsrevisjoner fra hele landet, som dekker nær sagt alle områder innen kommunal- og fylkeskommunal forvaltning. Tidligere rapporter om samme tema vil kunne gi svært nyttig bakgrunnsinformasjon, som utvalget kan ta med seg inn i prosjektplandiskusjonen.

I forbindelse med prosjektplandiskusjonen bør kontrollutvalget også være oppmerksomme på sammenhengen mellom ressursinnsats og resultat. Svært mye kan belyses gjennom en forvaltningsrevisjon, men jo flere problemstillinger eller jo mer omfattende problemstillingene er, desto flere timer er nødvendig for å oppnå et godt resultat. RSK 001 stiller dessuten krav til data i tilstrekkelig omfang. Dette betyr at revisor må gjennomføre et visst antall revisjonshandlinger for å kunne besvare de vedtatte problemstillingene. Kontrollutvalget bør derfor ha tillit til at revisors ressursanslag er riktig og nødvendig. Revisor er den som har best kjennskap til hvor lang tid ulike handlinger tar. Som eksempel kan det vises til gjennomføring av et intervju. Dette krever normalt fire til fem timer, og omfatter utarbeiding av intervjuguide, gjennomføring av intervjuet og referatskriving i etterkant. Et annet eksempel er spørreundersøkelser. Selve undersøkelsen lar seg raskt gjennomføre, men det er ikke uvanlig at det tar 25-50 timer å lage et spørreskjema, og det tar minst like lang tid å analysere dataene i etterkant. Samtidig bør kontrollutvalget stille krav til revisor. Dersom revisors forslag til prosjektplan eksempelvis fremstår som tynt rent metodemessig, men samtidig legger opp til omfattende tidsbruk, bør kontrollutvalget kreve en nærmere forklaring fra revisor på hva tidsbruken skal brukes til. Også her kan forvaltningsrevisjonsregisteret brukes for å sammenligne metodebruk i ulike prosjekter.

La revisor stå for prosjektgjennomføringen alene

Selve prosjektgjennomføringen bør overlates til revisor alene. Dette følger også av kommuneloven med forskrifter. Loven forutsetter en bestiller – utfører modell, der den praktiske gjennomføringen skal utføres av kommunens valgte revisor. Likevel finnes

det eksempler på at kontrollutvalget i for stor grad involverer seg i selve prosjektgjennomføringen. Dette er ikke heldig av flere årsaker. For det første er det revisor som er ansvarlig for at gjennomføringen er i samsvar med regelverk og RSK 001. Dersom kontrollutvalget samlet, eller enkeltmedlemmer hver for seg, gjennomfører intervjuer eller har samtaler med representanter fra revidert enhet, skaper dette uklarheter i rollefordelingen mellom revisor og utvalget. Det kan også skape forvirring for revidert enhet, som kan oppleve usikkerhet med henblikk på hvem man skal forholde seg til. For stor involvering i gjennomføringsfasen, kan også medføre at utvalget gjør seg selv inhabilt til å behandle sluttrapporten når den foreligger. Det er revisor som sitter på kjernekompetansen og som vet hvordan forvaltningsrevisjonen bør gjennomføres på en forsvarlig måte – ha tillit til det.

Samtidig bør det være en god dialog mellom utvalget og revisor også i gjennomføringsperioden. Dette gjelder særlig når revisjoner løper over et lenge tidsrom. RSK 001 stiller imidlertid ikke noen krav til hvordan en slik dialog skal være. Dette bør avklares i forbindelse med prosjektplanbehandlingen, hvor man avtaler hyppighet og form på rapportering underveis. Det er nyttig for utvalget å få informasjon om fremdrift, det virker skjerpene på revisjonen og det viser øvrig politisk nivå i kommunen, administrasjonen, innbyggere og media at man følger med og at kontrollarbeidet er viktig.

Be om leservennlige rapporter og presentasjon av hovedinnhold

I henhold til RSK 001 skal resultatet av en forvaltningsrevisjon publiseres i form av en sluttrapport, som oversendes kontrollutvalget for behandling. Standarden stiller også opp en del krav til hvordan rapporten skal utformes, og hva den skal inneholde. Noe av grunnen til dette, er at rapporteringen skal ivareta en rekke ulike hensyn. Kontrollutvalget ønsker kanskje først og fremst en kortfattet oppsummering av hvilke funn revisor har gjort og hva man bør gjøre videre, administrasjonen kan ofte være mest opptatt av revisors metodebruk og om kvaliteten medfører at man kan stole på rapporten, mens media ofte er mest interessert i selve faktabeskrivelsen og revisors hovedkonklusjon. Som følge av dette kan de ulike kravene medføre at rapportene oppleves som lange og tungleste. Et godt tips i første omgang er derfor at kontrollutvalget gjør seg kjent med standarden og hvilke krav den oppstiller. Dette kan redusere frustrasjonen, og det gjør også kontrollutvalget bedre rustet til å vurdere kvaliteten på sluttproduktet.

Samtidig så er ikke standarden til hinder for at revisor bestreber seg på å skrive i et lett tilgjengelig

språk, med minimal bruk av faguttrykk. Utvalget bør også be om at revisor lager et leservennlig sammenheng, som kan leses uavhengig av rapporten og som gir en rask innføring i hovedtrekkene. Begge tiltakene gjør også sluttproduktet mer tilgjengelig for andre enn kontrollutvalgets medlemmer. I tillegg bør revisor også presentere rapporten muntlig i kontrollutvalgsmøtet. På denne måten får utvalget en gjennomgang av rapporten i fellesskap, og det gjør det også enklere for et eventuelt publikum å følge kontrollutvalgets behandling av rapporten.

For ytterligere informasjon om samspillet mellom kontrollutvalget og revisjonen, anbefales «Kontrollutvalgsboken», utgitt av Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Boken gir en grundig innføring i kontrollutvalgsarbeid, og mye av det som har blitt omtalt ovenfor, samt en hel del annet nyttig stoff, vil man kunne lese om der. ☉

Anders Svarholt er utdannet i økonomi fra BI og er i ferd med å ferdigstille en mastergrad i rettsvitenskap ved UIO. Han ble ansatt som forvaltningsrevisor i Østfold kommunerevisjon i 2009, og tok over som seksjonsleder i februar 2011. Svarholt er også medlem av NKRFs forvaltningsrevisjonskomite, og i NKRFs prosjektgruppe for kommunereformen.

RSK 001 – Standard for forvaltningsrevisjon

Standarden baserer seg på internasjonale prinsipper og standarder fastsatt av «International Organization of Supreme Audit Institutions» (INTOSAI) og «Institute of Internal Auditors» (IIA), og angir hva som er god kommunal revisjons-skikk i forvaltningsrevisjon. Hensikten med standarden er å fastsette normer for og gi veiledning om planlegging, gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjonsprosjekter i kommuner og fylkeskommuner. Den består av 42 punkter som revisor enten må (markert med uthevet skrifttype) eller bør følge i sin gjennomføring.

Standarden kan lastes ned fra www.nkrf.no. I tillegg er det utarbeidet en «Veileder i forvaltningsrevisjon», som gir utfyllende informasjon knyttet til standardens ulike krav.

Denne veilederen er nylig revidert, og den kan fritt lastes ned fra www.nkrf.no



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

Hvorfor er din kommune dårligst på barnevern?

Med nye Kostra-tall har kommunerevisorer og kontrollutvalg et fantastisk verktøy for å stille kritiske spørsmål om kommunens virksomhet. Men spør dere om de rette tingene?

Jeg har de siste ukene jobbet fulltid med å sette sammen målingen Kommunebarometeret for Kommunal Rapport, som samler 124 ulike nøkkeltall på tvers av ulike sektorer. Det er mange metodiske utfordringer ved å publisere en slik måling bare to uker etter at hoveddelen av tallmaterialet foreligger. Samtidig er det liten tvil om at de fleste som leser barometeret og analysene vi skriver, tar det som et seriøst forsøk på å bidra til at Kommune-Norge driver bedre.

Vårt utgangspunkt er det kritiske: Brukes skattepengene godt nok? I tillegg vil vi bidra til å vise fram de kommunene statistikken tilsier at andre bør lære av. Vi journalister har våre metoder for å besvare disse spørsmålene. Revisorer og kontrollutvalg har andre muligheter – faktisk til dels flere. I motsetning til journalistene har kontrollutvalget fullt innsyn uten hinder av taushetsplikt i hva som har foregått.

Jeg savner imidlertid at både revisorer og kontrollutvalg stiller enklere og dermed i hovedsak bedre spørsmål. I journalistikken er hovedregelen at åpne spørsmål er bedre enn lukkede (typisk ja/nei-spørsmål) for å få informasjon, og at jo flere forutsetninger du legger i spørsmålet jo dårligere blir det.

Ett av områdene hvor Kommune-Norge har vært svake i veldig mange år, er saksbehandlingstiden innen barnevern. Her er en av de svakeste gruppene i samfunnet i verste fall utsatt for ekstra fysiske og psykiske belastninger fordi kommunen bruker lang tid. Nå blir statistikken litt bedre, men det er 36 kommuner hvor halvparten av sakene (eller mer) tar over 3 måneder å behandle.

Jeg skulle gjerne sett at revisjonen eller kontrollutvalget tok tak i et så enkelt nøkkeltall og i større grad brukte et så godt dokumentert – men også avgrenset – faktum som utgangspunkt for gransking. For hvordan kan kommunestyret være fornøyd med at halvparten av sakene tar mer tid enn loven normalt krever?

Forklaringene kan være mange på hvorfor det er slik. Tilfeldigheter spiller inn og kan ikke avvises som årsak –

men min lille erfaring er at nettopp den bortforklaringen ofte er den første det gripes til. Tilfeldigheter kan forklare ett dårlig år, ikke mange. At kommunen er liten, er heller ingen unnskyldning.

Men det er antakelig verken kommunestørrelse eller tilfeldigheter som avgjør. Godt drevne kommuner med få innbyggere har antakelig god statistikk også i år med ekstra vanskelige saker, for området er reelt prioritert. De som har dårlige tall over tid har antakelig en utfordring hva gjelder ledelse; det kan være hyppige utskiftninger eller at man i virkeligheten ikke er så interessert i resultatene på feltet før kommunen havner i avisa – enten det er Kommunal Rapport eller lokalavisa. Omdømmerisikoen er altså i realiteten viktigere for kommunestyret enn om barna får rett hjelp raskt.

Det er lett å finne tallene i Kostra for hvor mange saker som tok lang tid å behandle i barnevernet i fjor. Det er litt mer komplisert å sette de tallene inn i en nasjonal sammenheng. Er det bra eller dårlig at 32 prosent av sakene i Sarpsborg tok mer enn 3 måneder å behandle i fjor? Svaret – som man blant annet finner nettopp i våre artikler om Kommunebarometeret – er jo at det er ganske så dårlig. 315 kommuner har bedre tall enn Sarpsborg på dette punktet. Er det i tråd med kommunens egne mål? Hvis ikke, hvorfor blir ikke målene nådd?

Ser vi på tallene over tid viser det seg at Sarpsborg faktisk er i bedring; de fire siste årene har 47 prosent av sakene tatt mer enn 3 måneder å behandle. Spørsmålet blir jo da – hvilken konsekvens har det for barna at sakene tar så lang tid? Og hvor effektiv er egentlig da pengebruken?

Så skal jeg legge til at Sarpsborg er et tilfeldig valgt eksempel her, for å konkretisere det vi snakker om. Verken i journalistikken eller i revisjonen er abstraksjon noe å strebe etter – det er det konkrete som er interessant.

En måling gir ikke alle svar. Men det er en effektiv metode for å identifisere på hvilket felt det er grunn til å undersøke mer. Start spørringen! ☺

ØVRIGE KRONIKØRER:



Foto: Agenda Kaupang

Tor Dølvik, Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikuttvalg



Bidragstyttere fra KS Kommunesektorens organisasjon



Foto: Riksrevisjonen

Per-Kristian Foss riksrevisor



Av **Ola Fredriksen**,
Deloitte Advokatfirma AS

Foreldelse av krav om merverdiavgiftskompensasjon

I lov om kompensasjon for merverdiavgift (kompensasjonsloven) er det gitt en svært kort foreldelsesfrist for kommuner og fylkeskommuner. Utgangspunktet er at krav om kompensasjon for merverdiavgift skal fremsettes den termin faktura er utstedt.

Foreldelsesreglene innebærer at dersom kompensasjonskrav ikke er fremmet i kompensasjonsoppgave for påfølgende termin vil kompensasjonsretten være foreldet.

Avgiftsmyndighetene har gjennom uttalelser og avgjørelser i enkeltsaker utviklet en konservativ praktisering av denne strenge regelen. Imidlertid har Skattedirektoratet i to enkeltsaker fra 2015 gitt uttrykk for en mer liberal rettsoppfatning om forståelsen av foreldelsesreglene i kompensasjonsloven. Temaet her er en redegjørelse for disse uttalelsene. Avslutningsvis vil jeg knytte noen rettspolitiske betraktninger til dagens foreldelsesregler.

1. Skattedirektoratets uttalelse om foreldelse ved forsinket fakturering og uriktig fakturering

I et fellesskriv til landets skattekontorer av 15. oktober 2015 legger Skattedirektoratet til grunn en ny og mer liberal rettsoppfatning i spørsmål om foreldelse av kompensasjonskrav ved forsinket fakturering og ved uriktig fakturering.

Utgangspunktet etter kompensasjonsloven er at foreldelse av krav om kompensasjon av merverdiavgift starter å løpe den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle vært registrert i kommunens/fylkeskommunens regnskapssystem. Skattedirektoratets tilnærming har hittil vært at foreldelsesfristens start er den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert (bokført), og avgiftsmyndighetene har lagt til grunn at foreldelsen starter å løpe når merverdiavgiften skulle ha vært bokført dersom det hele ble gjort korrekt mellom partene. Med andre ord har Skattedirektoratet ment at man må se hen til når avgiften skulle vært fakturert ut fra leveringstidspunktet. Partene har derved ikke kunnet sette dette til side verken ved å foreta forsinket fakturering eller rettidig fakturering inklusive avgift med den følge at foreldelsesfristen skal anses å starte først når korrekt faktura med avgift er utstedt overfor kjøper.

Gjennom den nye uttalelsen gir Skattedirektoratet nå uttrykk for at i forsinkelsestilfellene begynner for-

eldelsesfristen å løpe fra fakturadato, og i tilfeller av uriktig fakturering uten merverdiavgift begynner foreldelsesfristen å løpe fra den dato korrekt faktura utstedes. Den strenge betraktningen om at foreldelsesfristen begynner å løpe når anskaffelsene skulle vært registrert i regnskapet er altså forlatt.

I uttalelsen har Skattedirektoratet gitt klart uttrykk for at denne rettsoppfatningen kun gjelder i tilfeller av forsinket fakturering eller uriktig fakturering uten merverdiavgift. Det er således viktig å være klar over at uttalelsen ikke innebærer andre endringer i avgiftsmyndighetenes syn på foreldelse av kompensasjonskrav.

2. Klagesak om foreldelsesfristens start ved overføring av justeringsrettighet

Kommuner kan med hjemmel i lov pålegge utbyggere av bygg og anlegg å besørge og bekoste kommunal infrastruktur. For utbyggere som ikke har fradragsrett for merverdiavgift representerer merverdiavgift på utbygging av slik infrastruktur en kostnad. Gjennom justeringsreglene kan kommunen oppnå en etterfølgende fradragsrett for den merverdiavgift utbygger ikke har fradragsrett for. Kommunen kan aldri kreve justering før den har mottatt en justeringsoppstilling fra utbygger.

Kompensasjonsloven oppstiller som nevnt en kort foreldelsesfrist for kommuner når det gjelder krav om kompensasjon av merverdiavgift. For kommuner er foreldelsesfristen sammenfallende med fristen for å sende inn kompensasjonsoppgaven for neste termin. Justeringsbeløp skal tas med i kompensasjonsoppgaven for 6. termin, senest i kompensasjonsoppgaven for første termin påfølgende år med forfall 10. april.

Frem til nå har avgiftsmyndighetene tolket kompensasjonslovens bestemmelser om foreldelse slik at foreldelse begynner å løpe i den termin kommunen overtar byggetiltaket, selv om kommunen ikke har mottatt justeringsoppstilling fra utbygger. Dette innebærer at hvis kommunen ikke har mottatt juster-



ingsoppstillingen fra utbygger senest innen 10. april året etter at kommunen har overtatt byggetiltaket, mister kommunen sin justeringsrett for overtakelsesåret.

Skattedirektoratet endrer nå denne lovforståelsen i en klagesak av 20. oktober 2015. Ifølge direktoratet starter ikke foreldelsesfristen å løpe før kommunen har mottatt justeringsoppstillingen fra utbygger. Dersom kommunen eksempelvis overtar infrastrukturtiltaket i år 1, og mottar justeringsoppstillingen fra utbygger i år 4, vil kommunen nå kunne kreve justering for årene 1 – 3, forutsatt at kravet tas med på kompensasjonsopp-gaven for sjette termin i år 4, senest i oppgaven for første termin i år 5.

Skattedirektoratets avgjørelse gjelder konkret overtakelse av justeringsrett etter kompensasjonsloven. Jeg antar at dette tilsvarende vil gjelde for overtakelse av justeringsrett etter reglene i merverdiavgiftsloven. Til forskjell fra kompensasjonslovens regler om foreldelse, gjelder det etter merverdiavgiftslovens bestemmelser en foreldelsesfrist på tre år.

3. Betrachninger om foreldelsesreglene i kompensasjonsloven

Prinsipputtalelsen og klagesaken vitner om at Skattedirektoratet har inntatt en mer liberal holdning til spørsmål om foreldelse av kompensasjonsrett for merverdiavgift. De nye uttalelsene fra Skattedirektoratet er av stor praktisk betydning, men de gjelder allikevel kun for utvalgte områder og begge sakene gjelder vurdering av når foreldelsesfristen starter å løpe. Den svært korte foreldelsesfristen i kompensasjonsloven er fortsatt innleveringsfristen for oppgaven påfølgende termin.

Årsaken til at kompensasjonsloven i det hele tatt er vedtatt av Stortinget, skyldes at omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven, og for å forhindre konkurransevridning mellom privat og offentlig sektor er kommuner og fylkeskommuner gitt en lovmessig rett til kompensasjon. Begge lovene inneholder regler om foreldelse, og det er påfallende at foreldelsesfristen etter kompensasjonsloven (teoretisk sett) er på maksimalt fem måneder og ti dager, mens den tilsva-

Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

Ny utgave!

Hovedinnholdet i boka består i kommentarer til kommunelovens regler om kommunestyrets og fylkestingets tilsynsansvar, om kontrollutvalg og om revisjon og kommentarer til forskriftene om kontrollutvalg og om revisjon.

Denne tredje utgaven er oppdatert med endringer og avklaringer som har kommet etter andre utgaven i 2011.

Boka er først og fremst skrevet med tanke på dem som arbeider med tilsyn og revisjon i kommunal sektor, herunder kontrollutvalgsmedlemmer, men vil også være nyttig for øvrige folkevalgte og tilsatte i kommuner, fylkeskommuner og kommunale, fylkeskommunale og interkommunale virksomheter.

Boka er skrevet av seniorrådgiver Bjørn Bråthen, juridisk rådgiver Bernt Frydenberg og daglig leder Ole Kristian Rogndokken i Norges Kommunerevisorforbund.



Innehaverne av boka vil få tilgang til en QR-kode som via en smarttelefon eller et lesebrett, gir tilgang til en egen nettside hvor forfatterne vil publisere vesentlige endringer etter at papirutgaven av boka gikk i trykken, og som er av betydning for innholdet i boka.



Pris (inkl. porto/eksp.): Kr 490 for medlemmer og studenter og kr 590 for andre.

Bestill boka på eget bestillingsskjema på NKRFs nettsider. QR-koden fører deg til mer info og bestilling.



- på vakt for fellesskapets verdier

ende foreldelsesfristen etter merverdiavgiftsloven er tre år.

Begrunnelsen for den korte foreldelsesfristen ble ved vedtakelsen av kompensasjonsloven begrunnet som følger i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) sidene 157-158:

«De strenge fristene for foreldelse når det gjelder de kompensasjonsberettigede i § 2 bokstav a [kommuner og fylkeskommuner] har bakgrunn i behovet for forutberegnelighet med hensyn til de kompensasjonskrav som fremsettes fra kommunesektoren. Denne sektoren vil representere de største kravene. For kommunene og fylkeskommunene vil kompensasjonsordningen implementeres i den løpende regnskapsføringen. Dersom det ved utgangen av et kalenderår ikke er klart hvor stort krav som er fremsatt vil dette skape vansker for revideringen av budsjettet det påfølgende år.»

Etter mitt skjønn er Finansdepartementets begrunnelse for den korte foreldelsesfristen ikke særlig overbevisende. Det bærende argumentet for at foreldelsesfristen skal være så kort er hensynet til forutberegnelighet. Staten skal altså kunne forutberegne hvor store kompensasjonskrav kommunene og fylkeskommunene vil kreve. Motargumentene til den korte foreldelsesfristen er flere.

For det første vil det ikke svekke forutberegneligheten i særlig grad dersom foreldelsesfristen forlenges. Utgangspunktet er at kommuner og fylkeskommuner regnskapsfører og krever kompensasjon for merverdiavgift etter hvert som anskaffelser mottas. En kommune eller fylkeskommune vil gjerne foreta tusenvis om ikke hundretusenvis av anskaffelser hvert år. At en del anskaffelser av ulike grunner ikke blir bokført i tide er fra et pragmatisk ståsted ikke til å unngå. Det kan vanskelig ses at en forlenget foreldelsesfrist vil svekke statens forutberegnelighet for omfanget av kompensasjonskrav, verken omfanget for den enkelte kommune eller det samlede omfanget for alle landets kommuner. Forutberegneligheten kan ivaretas på andre måter f.eks. ved at staten tar utgangspunkt i forrige års kompensasjonskrav ved beregning av påfølgende års totale kompensasjonskrav, noe jeg antar vil være en høyst overkommelig oppgave for Finansdepartementet.

For det andre må kommuner og fylkeskommuner – i motsetning til aktører innen privat sektor – forholde seg både til merverdiavgiftsloven og til kompensasjonsloven. Et slående eksempel på dette er kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, dvs. tjenester hvor utføring eller levering av tjenesten vanskelig kan knyttes til et fysisk sted. En kommune vil for slike anskaffelser være forpliktet til å foreta såkalt snudd avregning, noe som innebærer at kommunen som kjøper må beregne utgående merverdiavgift og innrapportere dette i omsetningsoppgaven post 7. Hvis tjenesten brukes i kompensasjonsberettiget del av kommunens virksomhet, kan det kreves kompensasjon for denne beregnede avgiften. Dersom merverdiavgiften i stedet kreves fradragsført i omsetningsoppgaven risikerer en kommune at kompen-

sasjonskravet er foreldet når denne feilen avdekkes enten ved intern kontroll eller kontroll fra f.eks. kommunerevisor. I disse tilfellene er kompensasjonslovens korte foreldelsesfrist i praksis en begrensning i kommunenes og fylkeskommunenes kompensasjonsrett.

For det tredje illustreres foreldelsesfristens betydning gjennom samarbeidsprosjekter mellom fylkeskommuner, kommuner og Statens vegvesen (SSV) om utbygging av vegger. Disse prosjektene organiseres ofte slik at Statens vegvesen opptre på vegne av fylkeskommunen eller kommunen og mottar faktura fra entreprenør. Skattdirektoratet har bl.a. i en uttalelse av 19. oktober 2010 lagt til grunn at fylkeskommunen har kompensasjonsrett i disse tilfellene selv om fakturaene som følge av samarbeidsformen er utstedt til SVV. I praksis tar det ofte tid før SVV får oversendt fakturagrunnlag og fylkesveiregnskap til fylkeskommunene. Den tiden som medgår til dette faktura- og regnskapsarbeidet kan medføre at fylkeskommunene kan miste kompensasjonsrett fordi foreldelsesfristen er utløpt på det tidspunktet fakturaene mottas av fylkeskommunen. Dette er nok et eksempel på at foreldelsesfristen innebærer en begrensning i fylkeskommunenes kompensasjonsrett, noe som ikke synes å ha vært lovgivers intensjon ved innføring av kompensasjonsloven.

Finansdepartementet arbeider for tiden med innføring av en ny skatteforvaltningslov. Denne loven, dersom den blir vedtatt, vil inneholde prosessuelle regler for kompensasjonskrav, herunder også foreldelsesregler. Det fremgår av Finansdepartementets høringsnotat til ny skatteforvaltningslov sidene 118 og 119 at foreldelsesfristen for kommuner og fylkeskommuner er foreslått videreført. Jeg er kjent med at NKRF i flere brev til Finansdepartementet har anmodet departementet om en oppmyking av foreldelsesfristen for kommuner og fylkeskommuner, og det er rart at Finansdepartementet ikke har vurdert dette i forbindelse med forslag om ny skatteforvaltningslov.

Kompensasjonslovens knappe foreldelsesfrist oppfattes på flere områder som krevende for kommuner og fylkeskommuner, og inntrykket er at aktører både i kommunal og fylkeskommunal sektor arbeider for at foreldelsesfristen bør oppmykes. Lars Saabye Christensen skrev i «Halvbroren» at «tiden var det svære viskelæret som strøk over mitt liv». Etter mitt skjønn taler de beste grunner for at foreldelsesfristen i kompensasjonsloven ikke bør være det svære viskelæret som stryker over kommunenes og fylkeskommunenes kompensasjonsrett. ©

Ola Fredriksen arbeider i Deloitte Advokatfirmas avgiftsavdeling og har lang erfaring med rådgivning om merverdiavgift for offentlige og private virksomheter, herunder moms kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner. Han er bl.a. fast foredragsholder om kompensasjonsordningen på vegne av Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK).



Av advokat **Cecilie Aasprong Dyrnes** og advokat **Espen Bakken**, Arntzen de Besche Advokatfirma



MVA kompensasjon og EØS: Nye utfordringer for norske kommuner

Selv om EØS-avtalen har vært gjeldende i Norge siden 1994 ble det først fra 1. januar 2008 innført en begrensning i kompensasjonsloven med utgangspunkt i EØS-avtalens forbud mot ulovlig statsstøtte.

2016 er det flere pågående saker med dette tema hvor betydelige beløp står på spill. Både Stavanger Konsert- hus og Kilden i Kristiansand har fått bred omtale i media. I tillegg er flere svømmehaller/badeland berørt. Siste sak er Luster kommune som ikke fikk medhold i sitt søksmål mot staten hva gjelder Lustrabadet.

Begynnelsen

Kompensasjonsloven har sin basis i NOU 2003: 3 *Merverdiavgift og kommunene* (Rattsutvalget). Utvalget anbefalte en generell kompensasjonsordning som omfattet merverdiavgift på både varer og tjenester. I kap. 9.3.9 drøftet utvalget forholdet til EØS-avtalens statsstøtteforbud. På generelt grunnlag uttalte utvalget følgende:

«Alle vilkårene som er satt opp i artikkel 61 (1) må være oppfylt for at støtten skal rammes av støtteforbudet. Dersom et av vilkårene ikke er oppfylt, vil støtten ikke komme i konflikt med statsstøttereguleringen.»

I dette ligger også det såkalte samhandelsvilkåret – det vil si at støtten først er ulovlig når den påvirker samhandelen innenfor EØS-området. I dette kriteriet ligger det et visst lokalt/regionalt spillerom, ved at støtte som har lokal/regional virkning ikke ansees å påvirke samhandelen. I forarbeidene til kompensasjonsloven¹ ble EØS-problematikken ikke nevnt med et eneste ord til tross for at Rattsutvalget hadde oppfordret til at dette burde vurderes. Det var først etter ESAs vedtak av 3. mai 2007 det ble fart i sakene. Denne saken dannet naturlig nok bakteppet da lovendringen ble innført². Det er ikke til å stikke under en stol at få forstod omfanget og betydningen av EØS-avtalens forbud mot statsstøtte i forhold til nasjonale avgiftsregler.

Gjelder samhandelsvilkåret etter kompensasjonsloven?

Avgiftsmyndighetene mener at samhandelsvilkåret ikke gjelder etter kompensasjonsloven. En slik lovforståelse medfører at begrensningen i kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 4 er snevrere enn EØS-avtalens statsstøtteforbud, men var dette egentlig lovgivers hensikt? Avgiftsmyndighetenes forståelse av kompensasjonsloven medfører at det ikke gis et lokalt/regionalt spillerom som tillates etter EØS-avtalen. Man kan stille spørsmål ved hva som er poenget med å bringe en EØS-rettslig tilnærming inn i kompensasjonsloven dersom man egentlig ønsket å oppnå noe annet enn samsvaret med statsstøttereglene. Dersom lovgiver hadde som ønske å innføre en snevrere begrensning ville det ikke vært nødvendig å bringe inn EØS-rettslige begreper med dertil omfattende rettskildemateriale.

I denne forbindelse kan nevnes at samhandelsvilkåret gjelder for en tilsvarende begrensning i kompensasjonsordningen for frivillig sektor, jf. Kulturdepartementets rundskriv V-14/B av 21. november 2014, og som har samme ordlyd som kompensasjonsloven §4 annet ledd nr. 4. Er det logisk at to kompensasjonsordninger som har en begrensning med samme ordlyd skal tolkes forskjellig?

Svømmehaller og badeland har blitt vurdert ved flere anledninger i forhold til statsstøtteforbudet, hvor de to mest kjente er Bømlabadet (ESAs vedtak av 5. desember 2012) og Dorsten (Kommisjonsavgjørelse N258/2000). I Bømlabadet kom ESA til at samhandelsvilkåret ikke var oppfylt utfra anleggets geografiske beliggenhet. I Dorsten-saken kom kommisjonen til at anlegget lå for langt unna grensen mot Nederland til at samhandelen kunne påvirkes. Dersom samhandelskriterier anses gjeldende etter kompensasjonsloven vil disse sakene være retningsgivende for vurderingen.

1 Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) kap. 20

2 Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 32

Oslo tingretts dom av 29. januar 2016 gjelder Lustrabadet KF i Luster kommune. Tingretten uttaler at samhandelsvilkåret ikke kan innfortolkes i kompensasjonsloven, og gav staten medhold. Tingretten uttalte at en naturlig forståelse av ordlyden tilsier at samhandelskriteriet ikke gjelder. Videre uttalte tingretten at forarbeidene ikke henviser til dette kriteriet. Tingretten uttalte også at hensynet til et praktikabelt regelverk tilsier at samhandelskriteriet ikke gjelder. Men tingretten går ikke inn i dokumentene rundt ESAs vedtak for 2007 eller den øvrige historikken for lovendringen. Tingretten går heller ikke inn på Finansdepartementets publiserte brev til Stavanger Konserthus av 7. juni 2013 hvor det uttales at aktiviteter rettet mot et «smalere publikum» eller «lokalt interesserte» vil kunne gå klar av begrensningen. Er ikke dette i realiteten en vurdering av samhandelskriteriet? Henvisningen til et praktikabelt regelverk synes merkelig i lys av kompleksiteten i den EØS-rettslige tilnærmingen som lovgiver har valgt. Ikke minst kan det synes som om tingretten har oversett uttalelsen i forarbeidene om at «ulovlig støtte» skulle kreves tilbakebetalt. Mente Finansdepartementet ulovlig statsstøtte fullt ut i samsvar med alle kriterier i EØS-avtalens artikkel 61 (1)? Eller mente man feilaktig utbetalt kompensasjon etter en snevrere forståelse?

Forståelsen av begrepet «økonomisk aktivitet»

Et annet spørsmål er avgiftsmyndighetenes forståelse av uttrykket «økonomisk aktivitet». Forarbeidene til lovendringen er tydelige på at dette uttrykket skal forstås i samsvar med EØS-rettens begrepsapparat. Det uttales bl.a.:

«Dersom formålet er sosialt, kulturelt eller utdannelsesmessig vil dette tale mot at det dreier seg om økonomisk aktivitet. Hvordan tjenesten finansieres er også av betydning. Dersom brukeren kun betaler en begrenset del av kostnadene relatert til tjenesten, vil dette bidra til å understreke karakteren av ikke-økonomisk aktivitet. Finansieringsformen kan kaste et lys over og understreke formålet med tjenesten. En begrenset egenandel for brukerne viser at tjenesten finansieres solidarisk av samfunnet, noe som er et typisk kjennetegn for de oppgaver som det offentlige påtar seg overfor sine borgere.»

Uttalelsene kan oppsummeres som følger:

- a) Formålet med aktiviteten har betydning
- b) Finansieringen av aktiviteten har betydning
- c) Brukerbetaling utelukker ikke kompensasjonsrett

Finansieringen av anlegget har en investeringsside og en driftsside. Selve oppføringen av et anlegg vil påføre kommunene betydelige beløp. I tillegg kommer årlige driftskostnader. Brukerbetalinger vil i svært begrenset grad dekke disse kostnadene, selv med flere års drift for øyet. Mange bygg og anlegg innen kultur og idrett er avhengig av tilskudd for å kunne realiseres.

I Luster-dommen foretar tingretten en vurdering av den delen av driftskostnadene som prosentvis gjelder publikumsbadingen, opp mot billettinntektene. Det

fremgår ikke av dommen hvilket grunnlag denne fordelingen er foretatt på. Tingretten konkluderer med at publikumsbadingen går med økonomisk overskudd ved isolert å se på en andel av driftskostnadene opp mot totale billettinntekter. Det fremstår som uklart hva som er bakgrunnen for at investeringskostnaden ikke er tatt med. Etter det vi kjenner til var byggekostnadene på omlag 100 millioner kroner. En investeringskostnad på 100 millioner kroner, samt en årlig driftskostnad på rundt 12 millioner kroner medfører at en betydelig del av den totale kostnaden dekkes av kommunen selv, ev. med annen støtte, selv om man isolerer publikumsbadingen.

Tingretten trekker ikke inn praksis fra ESA eller EFTA-domstolen i vurderingen av om det foreligger «økonomisk aktivitet». Dette er noe overraskende i lys av det omfattende kildemateriale som foreligger. Dette har bl.a. relevans i forhold til hvilket produktmarked som skal vurderes og kriteriene for hva som skal til for å anses å delta i et marked.

Hva var egentlig lovgivers hensikt?

Formålet med kompensasjonsloven er å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet mellom kommunal egenproduksjon og kommunenes kjøp av varer og tjenester fra privat sektor. Når kommunene får kompensert merverdiavgift på innkjøp, nøytraliseres merverdiavgiften. For å motvirke ytterligere konkurransevridninger innførte lovgiver også kompensasjonsrett for private aktører som utfører visse lovpålagte oppgaver. Det var et bevisst valg fra lovgivers side å la private aktører få kompensasjonsrett innen helse, sosial og undervisning da dette var de områdene som lovgiver mente var mest utsatt for konkurranse. Når det gjelder kultur og idrett ble det ikke sett et behov for å innføre kompensasjonsrett for private aktører. For det første betyr dette at lovgiver mente at det innen kultur og idrett ikke var potensielt stor konkurranse nasjonalt. For det andre betyr dette at lovgiver åpent gikk inn for at det kunne skje en mulig nasjonal konkurransevridning. Når ESA pålegger Norge å endre loven er det derfor nærliggende å tolke lovgivers hensikt dithen at man ønsket å oppnå samsvar med alle EØS-avtalens kriterier, og ikke primært hindre nasjonal konkurranse. ©

Cecilie Aasprong Dymes er partner i avdeling for skatterett i Arntzen de Besche Advokatfirma. Hun har 17 års erfaring fra arbeid med merverdiavgift og fikk møterett for Høyesterett i 2008.

Espen Bakken er partner og leder av avdeling for Europa- og konkurranserett i Arntzen de Besche Advokatfirma. Han har tidligere jobbet for bl.a. EFTAs overvåkingsorgan (ESA) og EFTA-domstolen.



Av **Erling Grimstad**, partner,
BDO compliance og gransking

Rapportering i granskingssaker

Det er vanlig at kommunerevisorer utfører granskingsoppdrag enten alene eller sammen med eksterne (f.eks. innleide granskere). Disse oppdragene skiller seg fra forvaltningsrevisjonsoppdrag eller spesialrevisjonsoppdrag blant annet når det gjelder rapporteringens form og innhold.

Nedenfor beskrives noen hensyn kommunerevisorene bør ta ved rapportering i granskingssaker. Fremstillingen gir ingen total gjennomgang av temaet, men tar sikte på å belyse noen problemstillinger ved rapportering i kommunale granskingsoppdrag.

Hvilket format bør rapporten ha?

Kontrollutvalget vil nok ofte foretrekke at granskerne avgir en rapport som er relativt fyldig med tekstlige beskrivelser av hvilke undersøkelser som er utført, hvilke funn som er gjort og hvilke vurderinger som er gjort av de som har foretatt undersøkelsene. I tillegg bør rapporten inneholde en konklusjon og anbefalinger om eventuelle tiltak som bør iverksettes med bakgrunn i de funn som er gjort. Det er først og fremst denne type rapporter som behandles i denne artikkelen. Men det er ikke opplagt at dette er den best egnede formen for rapportering.

Hva om det avdekkes straffbare forhold som leder til politianmeldelse eller det åpnes personalsak? Hva om granskingen ikke leder til noen entydige funn? Hva om omstendighetene medfører at granskerne ikke kan beskrive forhold de antar har skjedd i mangel på objektive holdepunkter? Og hva er riktig rapporteringsform dersom følsom informasjon blir fremlagt for kommunestyret til full offentlig debatt i kommunen? I noen tilfeller kan det derfor være hensiktsmessig at det ikke utarbeides noen rapport, men fremlegges et kort notat eller en presentasjon i «PowerPoint» format sammen med en muntlig fremstilling som beskriver stikkordsmessig en oppsummering av saken og status. Noen korte beskrivelser i kulepunkter, skjematisk beskrivelser av funn diagram eller visuelle oppstillinger kan i enkelte tilfeller være et

bedre alternativ enn å fremlegge en fullstendig rapport.

Kontrollutvalget kan enten bestille en slik alternativ rapporteringsform når mandatet gis, eller be om slik rapportering når utviklingen i saken viser at dette er et bedre alternativ enn å motta en fullstendig rapport.

Planlegging av rapportskrivning

Det er ofte vanskelig å planlegge omfanget av det arbeidet som er knyttet til rapportering i en granskingssak. Som regel settes det av for lite tid i prosjektplanen til rapportering. Mellom 1/4 eller 1/3 av den totale tiden som er til disposisjon for å utføre granskingen, bør settes av til rapportering. Nedenfor forklarer jeg noen av årsakene til det. Allerede ved oppstart av prosjektet bør prosjektlederen og den som ellers er ansvarlig for granskingen, danne seg en oppfatning om hvordan rapporten skal se ut, hvilke hovedkapitler som skal skrives og hvem som skal ha ansvar for hvilke deler av rapportskrivningen. Rapportskrivningen bør påbegynnes i starten av granskingen. Det er en god øvelse for tanken å beskrive mandatet, metodebruk og starte på formuleringen av de hovedspørsmålene og delspørsmålene som skal besvares. Ofte kan det lede til at planene endres eller at kjerne-spørsmålene i saken fremtrer klart og tydelig for de som deltar i arbeidet.

Det bør skrives på rapporten under hele granskingen. Dersom det tar for lang tid fra informasjonsinnhenting fant sted til rapporten utarbeides, er det risiko for at viktig informasjon utelates og ikke kan gjenskapes tilstrekkelig presist og korrekt. Rapportskrivning er ferskvare og må utføres mens man arbeider med problemstillingene.

«Mellom 1/4 eller 1/3 av den totale tiden som er til disposisjon for å utføre granskingen, bør settes av til rapportering.»

Ingen granskinger er like. Det gir ofte et dårlig utgangspunkt å benytte samme inndeling eller opplegg som er hentet fra en annen granskingsrapport. Planleggingen av rapporten bør starte med *blanke ark* og utvikles gjennom prosjektet. Bruk av kapitteloverskrifter, inndeling i tema mv. fra andre rapporter kan sette unødvendige begrensninger eller føre til feil fokus i det arbeidet som skal gjøres og kreve unødige tid til oppretting senere.

Rapportskriver bør ha i tankene hvem man rapporterer til, dvs. oppdragsgiver og hvem som ellers vil være mottaker av rapporten. Vil rapporten bli lest av politikere, verneombud, tillitsmannsapparatet, journalister eller enhver? Både form og innhold kan påvirkes av det. Også personvern hensyn kan begrunne måten rapporten skrives på og distribusjon av rapporten. Krav til anonymisering av opplysninger som er egnet til å identifisere enkeltpersoner kan ha stor betydning for hvordan rapporteringen skal skje i en granskingssak.

Rapporteringen skal baseres på informasjon som kan dokumenteres med bakgrunn i mest mulig objektive holdepunkter. Derfor må alle som deltar i rapporteringen ha klart for seg de krav som gjelder for dokumentasjon og etterprøvbarehet for alt som skrives.

Balansert, objektiv og nøytral rapport

Det forventes at granskerne kan skrive en balansert, objektiv og nøytral rapport. Rapporten skal baseres på det man vet, og ikke hva man tror eller antar. De fleste har nok en tendens til å beskrive et saksforhold med bakgrunn i det man tror med utgangspunkt fra egen yrkeserfaring, utdanning og kunnskap for øvrig. Utfordringen er derfor å beskrive fakta på en måte som gjør det mulig for andre som har en helt annen og dypere kunnskap og innsikt til å forstå det som beskrives. Granskeren må selv forstå det han eller hun skriver og bør kunne forklare relativt komplekse faguttrykk eller problemstillinger på en enkel måte.

Rapporten bør gi en mest mulig korrekt, detaljert og tilstrekkelig beskrivelse av sentrale funn. Beskrivelsen bør kunne overbevise leseren om at alle punktene i mandatet er besvart og gi en redegjørelse av fakta på en grundig måte som ikke etterlater for mange spørsmål til leseren. Det betyr at tvil og usikkerhet må komme tyde-

lig frem der det er på sin plass. Ulike oppfatninger eller forståelser av fakta bør beskrives. Beskrivelsene av fakta bør samtidig være kort, tydelig og enkelt. Leseren bør ikke sitte igjen med mange tolkningsmuligheter eller et uoversiktlig bilde av hva granskerne mener har skjedd.

En granskingsrapport skrives normalt av flere personer, og temaene fordeles dem imellom. Det kan være en utfordring at rapporten skrives på helt forskjellige måter, men det er ingen utfordring for granskingsteamet selv å se hvem som har skrevet hvilke deler av rapporten. En langt større utfordring er det at leseren blir forvirret eller usikker fordi det er ulike skrivestil fra et kapittel til det neste. Det samme gjelder om noe skrives i fortid og andre deler i nåtid.

Språket i rapporten bør være enkelt, klart og tydelig og uten faguttrykk eller fremmedord. Rapportskriver bør unngå forkortelser som må tolkes av leseren. Skrivefeil og svak grammatisk fremstilling, kan svekke tilliten til granskerens kompetanse og rapportens innhold. Så langt det er mulig bør rapporten unngå å navngi personer, men heller bruke stillingsbetegnelser eller andre uttrykksmåter.

Rapportskriver bør unngå å bruke adjektiver eller subjektive karakterisering av personer, hendelser eller funn. Det bør f.eks. ikke skrives at noe er illojalt, uakseptabelt, sterkt kritikkverdige eller straffbart. Selv om granskerne mener det, må de være tilbakeholdne med å beskrive noe med ord og vendinger som i ettertid kan vise seg å være feil. Granskerne kan identifisere mistanke om lovbrudd men bør likevel ikke bruke beskrivelser som underslag, økonomisk utroskap, korrupsjon, bestikkelse eller bedrageri. Lovbrudd krever at både subjektive og objektive vilkår for straff er oppfylt. De subjektive straffbarhetsvilkår er det kun etterforskning foretatt av politiet som er egnet til å avdekke, ikke en gransking foretatt på oppdrag av kontrollutvalget.

Rapporten skal være basert på fakta. Derfor skal det ikke lages spekulative forklaringer på hva som eventuelt kan ha skjedd eller hva som kan være motivet for en bestemt handling eller unnlatelse. Fakta skal snakke for seg selv. Leseren skal kunne følge beskrivelser og resonneringer på en logisk og ryddig måte.

Eventuelle faglige spørsmål skal forklares på en enkel måte som alle kan forstå. Det skal ikke brukes plass på

informasjon som granskerne selv kan mye om eller har brukt betydelig tid på å tilegne seg gjennom oppdraget, men som viser seg å være unødvendig for beskrivelsen av sakens kjernesporsmål. Leseren skal spares for irrelevant informasjon selv om granskerne ønsker å beskrive enkelttemaer som kan rettferdiggjøre tidsbruk og eventuelle forsinkelser med ferdigstillingen av rapporten.

Bevisvurderingen står helt sentralt i enhver gransking. Det kan det være nyttig å skille beskrivelsen av fakta fra vurderingsdelen. Klarer rapportskriveren det på en god måte, kan det være enklere for leseren å foreta sine egne vurderinger av fakta. Det forutsetter at fakta er beskrevet på en måte som gjør at leseren kan få øye på usikkerhetsmomenter og utilstrekkeligheter i granskingsarbeidet. Enhver beskrivelse av fakta er selv sagt basert på bevisbedømmelse. Rapportskriveren tar gjerne med de momentene som kan støtte opp under en bestemt oppfatning eller på annen måte ha relevans for oppfatningen. Andre omstendigheter eller momenter som kan gi grunnlag for en annen oppfatning eller skape usikkerhet om beskrivelsen, blir kanskje ikke berørt på samme måte. Granskerne bør beskrive hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved bevisbedømmelsen. I de fleste granskingsoppdrag er det naturlig å ta utgangspunkt i hva som er sannsynlig (med mer enn 50 prosent sannsynlighetsovervekt). Likevel bør funn som er ubestridt, beskrives slik. Det er ingen grunn til å skape tvil om de elementene i beskrivelsen av fakta, hvor det ikke er noe rom for tvil. Fakta bør ellers beskrives på en slik måte at leseren kan kontrollere at rapportskriveren har forstått de prinsippene som er lagt til grunn, og vurdere om disse er anvendt i praksis.

God praksis for granskingsoppdrag tilsier at granskerne skal ha et selvstendig ansvar for at oppdraget gjennomføres på en forsvarlig måte, og at saksforholdet som granskes, blir opplyst så godt som mulig (se til sammenligning Advokatforeningens retningslinjer om gransking, punkt 2.3). Derfor må granskerne sørge for at de får tilgang til relevant informasjon, og skaffer seg rammer i forhold til tid og ressurser til å gjennomføre oppdraget på betryggende måte. Dessuten må granskerens metodebruk være egnet til å kunne skaffe seg tilgang til fakta. Det innebærer bl.a. at granskerne bør ha kunnskap om intervjuetodikk, sikring og søk/analyse i elektronisk lagret informasjon og andre metoder for sikring, innhenting og analyse av informasjon der det kreves. Disse spørsmålene går jeg ikke nærmere inn på her, selv om dette er en forutsetning for et godt granskingsresultat og god rapport. Husk at det ikke er sjeldent at regnskap, dokumentgjennomgang, intervjureferat og funn i elektronisk lagret informasjon gir helt forskjellige oppfatninger av faktiske forhold eller hendelsesforløp. Dersom granskerne bare har innsikt i noe av dette, og mangler det fullstendige bil-

det, er det mulighet for at beskrivelsen av fakta kan bli uriktig.

Rapportutkastet

Før endelig rapport avgis, bør det utarbeides et rapportutkast som inneholder beskrivelsen av fakta slik granskerne har oppfattet det. Formålet er å kvalitetssikre utkastet blant de personer som forventes å ha best kjennskap til fakta i saken. Utkastet bør sendes til de enkeltpersoner som forventes å kunne kvalitetssikre det som er beskrevet som fakta. Granskerne må avgjøre om hele eller bare deler av beskrivelsen av fakta skal sendes til de enkelte personene som har bidratt med informasjon eller som kan forventes å kaste lys over saksforholdet eller kvalitetssikre det som er beskrevet i utkastet. De andre delene av rapporten kan skrives ferdig når tilbakemeldinger er gitt til utkastet.

Denne fremgangsmåten skal også ivareta de berørtes rettigheter til å kunne kommentere granskerens bevisvurdering og oppfattelse av fakta. Normalt gis det 14 dagers frist til å lese igjennom og avgi eventuelle kommentarer til rapportutkastet. Granskerne tar hensyn til relevante kommentarer til utkastet i sin endelige rapport. Eventuelle feil rettes opp. Eventuelle sentrale innvendinger kan f.eks. gjengis i sin helhet slik at disse blir kjent for leseren.

Hvilke hoveddeler bør rapporten inneholde?

Som nevnt er alle granskinger forskjellige og hver sak krever sin egen inndeling i temaer, kapitler og avsnitt hvor de sentrale spørsmålene i mandatet blir besvart. Stikkordsmessig er det naturlig at granskingsrapporten inneholder en eller flere av disse hoveddelene:

- Innledning med beskrivelse av hvem som har utført granskingen og hvem som er oppdragsgiver
- Mandat for utredningen
- Sammendrag
- Metodebeskrivelse - som beskriver hvordan utredningen er gjennomført
- Faktafremstilling med detaljert beskrivelse av de funnene som er mest relevant for å besvare mandatet
- Vurderinger - dersom det er en del av mandatet
- Konklusjon
- Anbefalinger - dersom dette er en del av mandatet

Erling Grimstad er partner i BDO compliance og gransking. Han har mer enn 30 års erfaring fra etterforskning som politietterforsker, førstestatsadvokat og assisterende ØKOKRIM-sjef før han begynte som gransker i 2004.



Av **Kathrine Moen Bratteng**,
forvaltningsrevisor, Trondheim kommunerevisjon

Utfordringer knyttet til organisering, produksjon og styring av helsetjenester i Norge

Kommuneloven slår fast at det skal gjennomføres systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger.

I samarbeid med Morten Nordberg og Tone Mjørud i Riksrevisjonen har undertegnede skrevet en masteroppgave der vi studerer utfordringer knyttet til organisering, produksjon og styring av helsetjenester i Norge.¹

Effektiv produksjon av helsetjenester i Norge

Helsetjenester omfatter all privat og offentlig virksomhet som har til formål å forebygge, diagnostisere og behandle sykdom, rehabilitere pasienter, samt yte pleie og omsorg til syke mennesker. Sektoren sysselsetter cirka 200 000 personer, og i 2013 utgjorde helseutgiftene i Norge omtrent 290 milliarder kroner, om lag 10 prosent av BNP. Helse- og omsorgstjenester utgjorde 32,8 prosent av kommunenes brutto driftsutgifter i 2013 (SSB 2013). Det forventes en ytterligere økning i fremtiden på grunn av befolkningsvekst og økt gjennomsnittsalder.

Størrelsen på sektoren betyr at små prosentvise endringer i kostnadene ved produksjon av disse tjenestene vil utgjøre store beløp. Knappe ressurser gjør det viktig å finne modeller som gir en effektiv produksjon av tjenestene. Samtidig kjennetegnes sektoren ved at kvaliteten på tjenestene har stor betydning for den enkelte innbyggers livskvalitet.

Formål og problemstillinger

Det overordnede spørsmålet i oppgaven var hvordan samfunnet best kan innrette seg for å produsere nødvendige helsetjenester til befolkningen til riktig tid og med riktig kvalitet. Formålet var å drøfte utfordringer knyttet til organisering, produksjon og styring av helsetjenester i Norge ut fra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Vi studerte hvordan myndighetene gjen-

¹ Oppgaven ble skrevet i forbindelse med MBA-studiet i offentlig revisjon ved Norges Handelshøyskole våren 2015.

nom samhandlingsreformen forsøker å endre organisering, produksjon og styring av helsesektoren, og drøftet blant annet hvordan en ansvarsoverføring av oppgaver fra stat til kommune kan ha betydning for styring og effektivitet i sektoren. Følgende problemstillinger ble belyst:

1. Hvordan finansiere og produsere helse- og omsorgstjenester i Norge?
2. Hvilke styringsutfordringer finnes i helsesektoren?
3. Hva er motivene for samhandlingsreformen, og hvor godt har den fungert i forhold til målsetningen?

Finansiering og produksjon av helse- og omsorgstjenester

Helse- og omsorgstjenester kan finansieres og produseres på flere måter, og ulike land har valgt ulike løsninger for dette. Hovedargumentet for privat produksjon av helsetjenester har vært at konkurranse gir mer effektiv produksjon av slike tjenester.² Andre argumenter som trekkes frem er knyttet til nødvendighet³, frihet⁴, avlastning⁵, rett til fri næringsvirksomhet og det historiske argumentet⁶. Selv om private virksomheter i dag står for en ikke ubetydelig del av produksjonen i helse- og omsorgssektoren, fører imidlertid markedssvikt i store deler av sektoren til at helsesektoren i liten grad fungerer som et effektivt marked.

² *Konkurransargumentet* fremhever at konkurranse vil føre til økt effektivitet, servicevilje og bedre metoder.

³ *Nødvendighetsargumentet* peker på betydningen av å fylle gapet mellom det som er mulig med ny teknologi og forskning, og det som kan finansieres av det offentlige.

⁴ *Frihetsargumentet* dreier seg om retten til å kunne bruke egne penger på den behandlingen man ønsker.

⁵ *Avlastningsargumentet* fremhever at ventetiden vil gå ned både for pasienter innenfor de privateide og offentlige delene av helsevesenet dersom en i større grad tillater private virksomheter i sektoren.

⁶ *Det historiske argumentet* går ut på at vi alltid har hatt private tilbud av helsetjenester i Norge. Dette henger nært sammen med argumentet om at man bør ha rett til fri næringsvirksomhet.

Argumentene for offentlig finansiering og produksjon av helsetjenester knytter seg til at intervensjon i markedet er viktig nettopp på grunn av markeds-svikten som oppstår i en konkurranseløsning. Det foreligger derfor velferdsteoretiske grunner til at det offentlige skal stå for finansieringen av helse- og omsorgstjenestene. I tillegg er det fordelingsmessige og kvalitetsmessige argumenter for et sterkt offentlig engasjement i sektoren. Videre kan myndighetene ha ønske om å beholde kontroll med produksjonen av tjenestene. Offentlig forsyningsansvar betinger imidlertid ikke offentlig *produksjon*, og myndighetene kan derfor velge å la private aktører stå for leveranse av ulike tjenester i sektoren. Flere undersøkelser har vist at dette kan gi kostnadsbesparelser.

Arbeidsdeling mellom det private og det offentlige

Spørsmålet om hva som er en hensiktsmessig inndeling av det offentlige og den private sektors ansvarsområde i økonomien reiser ifølge Hagen (2000) to problemstillinger. Det første gjelder hvor forsyningsansvaret for bestemte typer og oppgaver og tjenesteproduksjon skal plasseres. Det andre spørsmålet gjelder om selve produksjonsvirksomheten skal foregå i privat eller offentlig regi.

Gjennomgangen har vist at det er mulig å komme frem til en hensiktsmessig arbeidsdeling mellom det private og det offentlige som både tar hensyn til brukernes behov og myndighetenes behov for oversikt og kontroll med omfanget og kvaliteten på tjenestene. Noen deler av sektoren kan utgjøre effektive markeder, for eksempel enkle konsultasjoner, prøvetaking, enkle operasjoner, røntgentjenester og lignende. Tjenester som ikke utgjør virksomhetens kjerneområde kan også være aktuelle for produksjon av andre, etter en nærmere vurdering av risiko, sikkerhet med mer. Videre kan tjenester som lar seg tydelig definere og måle, egne seg for privat produksjon, mens komplekse tjenester og goder med aspekter av fellesgoder egner seg for offentlig produksjon.

Der det av ulike årsaker ikke er mulig å konkurranseutsette produksjonen kan myndighetene benytte konkurranse mellom ulike offentlige virksomheter eller andre virkemidler som gjør det mulig å kontrollere produksjon og kostnader i sektoren. Eksempler på dette er insentivbaserte ordninger som for eksempel innsatsstyrt finansiering, fritt sykehusvalg og reformer med et bredt sett av virkemidler, som samhandlingsreformen.

Særskilte styringsutfordringer

Undersøkelsen har vist at måten helsesektoren er organisert på, og ansvarsdelingen mellom staten og kommunene skaper særskilte styringsutfordringer. Resultatet av arbeidet med økonomi, innsatsfaktor-

ene, aktivitetene og tjenestene reflekteres i bruker-effekter, de tjenestene som faktisk leveres til brukerne. Det er de samlede resultatene av hele resultat-kjeden som legges til grunn når noen hevder at kvaliteten på helsetjenestene er for dårlig, eller at det offentlige burde få mer ut av ressursene i helsesektoren.

New Public Management (NPM) og prinsipal-agent-teorien viser styringsutfordringer helsesektoren står overfor, også når samhandlingsreformen er innført. NPM er en motsats til byråkratisk og fagstyrt ledelse, men kan skape økt fragmentering, kapasitets- og koordineringsutfordringer og utfordringer med horisontal samordning. Mål- og resultatstyring er et virkemiddel for politisk og administrativt lederskap som innebærer en betydelig delegering og økt fleksibilitet. På den annen side gir dette styringsprinsippet også økte kostnader i forbindelse med behovet for resultatrapportering og -kontroll. Vår gjennomgang viser at det i styringen av helsesektoren er viktig at systemene er tilpasset virksomhetens egenart og de utfordringer den står overfor.

Organisasjonskulturen i den enkelte virksomhet har betydning for hvordan reformer og andre oppskrifter blir utformet og implementert i de enkelte organisasjonene. Offentlige ledere skal ofte ivareta delvis motstridende hensyn, som må veies opp mot hverandre og er med på å gi offentlige ledere styringsutfordringer. Med mål- og resultatstyring som styringsform kan ledere oppleve at de får større rom til å velge, samtidig som de opplever økt press for å oppnå kostnadseffektivitet.

Samhandlingsreformen

Samhandlingsreformen beskrives som en retningsreform hvor første fase ble iverksatt 1. januar 2012. Målene er blant annet mer helhetlige og koordinerte helsetjenester og dempet vekst i bruk av sykehustjenester. Reformen innebærer en ansvars- og oppgaveoverføring fra sykehusene (staten) til kommunene, noe som medfører endret organisering og styring. For å nå målene med reformen ble det innført flere økonomiske virkemidler. Hensikten var å etablere insentiver slik at aktørene endrer adferd i tråd med intensjonene i reformen. En forutsetning for at man skal få til de ønskede endringene er at insentivene er utformet slik at aktørene faktisk endrer adferd. Videre er det en forutsetning at virkemidlene ikke gir utilsiktede effekter.

I oppgaven vurderer vi to økonomiske virkemidler. Det argumenteres for at kommunal medfinansiering var et svakt virkemiddel, mens betalingsplikt for utskrivningsklare pasienter fra første dag har vært et sterkt økonomisk virkemiddel. For at kommunal medfinansiering skulle virke, måtte kommunene iverksette forebyggende tiltak og/eller etablere egne tilbud for

«Med mål- og resultatstyring som styringsform kan ledere oppleve at de får større rom til å velge, samtidig som de opplever økt press for å oppnå kostnadseffektivitet. »

å erstatte innleggelse. Dette tilsier at kommunene ville hatt behov for å bruke tid til å tilpasse seg til dette virkemiddelet. Videre betalte kommunen bare for 20 prosent av sykehusets kostnad, slik at egne alternative tilbud måtte etableres til 20 prosent av gjennomsnittskostnaden ved sykehusbehandling for at man skulle tjene økonomisk på dette. I de tre årene hvor kommunal medfinansiering har virket, så man få indikasjoner på at færre ble innlagt i sykehus. Vi viser blant annet til Olsen (2014)⁷ og en undersøkelse gjennomført av Trondheim kommunerevisjon som viser at kommunen ikke er i stand til å behandle pasienter til 20 prosent av kostnadene ved en sykehusinnleggelse.⁸ Incentivet ved medfinansieringen var for svak.

Betaling for utskrivningsklare pasienter fra første dag er et sterkere virkemiddel, først og fremst fordi kommunene må betale hele kostnaden dersom de ikke tar imot en pasient. Offentlig statistikk gir indikasjoner på at sykehusene melder flere pasienter utskrivningsklare, og at kommunene tar imot utskrivningsklare pasienter raskere enn før. Det er grunn til

7 Olsen, S. (2014) Kommunal medfinansiering; gode intensjoner, svake incentiver? Universitetet i Oslo.

8 <http://trondheim.kommune.no/content/1117746669/Samhandlingsreformen>

å tro at dette bidrar til å frigjøre kapasitet ved sykehusene, og at virkemiddelet slik sett virker etter hensikten. Det kan imidlertid tenkes at dette har hatt andre utilsiktede konsekvenser, som nedprioritering av forebyggende arbeid og lavere kvalitet på tjenestene til grupper som ikke omfattes av de økonomiske virkemidlene.⊙

Kathrine Moen Bratteng har hovedfag i sosiologi fra NTNU og MBA i offentlig revisjon fra NHH. Bratteng har arbeidet som forvaltningsrevisor i Trondheim kommunerevisjon i seks år, og har tidligere arbeidet i analyseselskapet Sentio Research Norge, NAV Arbeidslivstjeneste og Møre og Romsdal fylkeskommune. Hun er medlem av NKRFs forvaltningsrevisjonskomite.

Kommunerevisoren utgis av:

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

E-post: post@nkrf.no

www.nkrf.no
[www.twitter.com/nkrf](https://twitter.com/nkrf)
[www.twitter.com/kommunerevisor1](https://twitter.com/kommunerevisor1)

Bankkontonr.: 1450.12.70424
Org.nr.: 975 450 694 MVA

Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året: 4.1., 1.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 400 pr. år

Forsidebilde:
Shutterstock.com

Annonsepriser:

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

Opplag: 2000
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:
Mercur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vik
0115 Oslo



NKRF fagkonferanse 2016

Velkommen på fagkonferansen

2016



Følg konferansen
på Twitter:
#fk16nkrf



Radisson Blu Hotel, Bodø, 13.–14. juni

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



Norges Kommunerevisorforbund

- på vakt for fellesskapets verdier