

Offentlig revision

Juridisk-kritisk revision af de kommunale kontrolgrupper

English title
Public Sector Auditing
Compliance Auditing of the Municipal Control Groups



Tegning: Rasmus Sand Høyer

Forfatter: Abdullah Bayhan
Forfatter: Tanja Wendel Johansen

121087-XXXX
250172-XXXX

Vejleder: Rolf Elm-Larsen
Censor:

Afleveringsdato:

1. april 2016

Antal anslag:

272.116

Abstract

This thesis concerns the issue of how the citizen's constitutional rights are ensured by the compliance of the Municipality's audit. This is answered by applying The Expectation-Performance Gap Theory in analysing society's reasonable expectations to the auditor's existing duties. The thesis applies Agent Theory, where the State, the Municipality as a whole, and the Municipal control group is considered the agent, and the citizen that receives a social benefit is considered the principal. All theories applied are based on Trust Theory where the auditor's role as provider of strategic trust is emphasised.

There has been enormous public criticism of the method used by the Municipal control groups to stop or severely restrict citizen's social benefits based on a false accusation. This critique has been that the methods used are illegal, and that constitutional rights of the principal are being violated.

To answer what the auditor's existing duties are, the analysis is focused on the areas that are relevant in establishing whether there is a risk of the citizens' constitutional rights being violated and whether the auditor is legally and professionally obligated to consider such risks in planning the Municipality's audit. The latter is answered by analysing;

1. Whether the compliance audit include legal and professional responsibilities for the auditor to consider the constitutional rights of the social client.
2. The ethical demands Existing for the auditor.
3. The special circumstances existing on acceptance of an audit assignment from the Municipalities.
4. The inherent risks in the Municipality's political context and organisation.

To establish whether there are risks of constitutional rights being violated when a citizen is accused of social fraud, the analysis includes;

1. The working context of the control units and their authorities.
2. The constitutional rights in risk of being violated, considering the public critique, and the risk of fraud by the control units.
3. The risk of utility optimization by the State, the Municipalities, the control units and the auditor, and thereby possible violation of the citizen's constitutional rights.

From these conclusions, it is found that there is a risk of violation of the citizens' constitutional rights when accused of social fraud by the control unit. The conclusions also show that the auditor has an existing duty to consider this risk;

1. Before submitting a tender on an audit.

2. Planning their audit.
3. Include appropriate comments and recommendations therein.

The above conclusions are used in the analyses of auditor's perception of exiting duties when auditing the Municipalities control efforts on social fraud and in analysing audit reports.

These analyses conclude that the auditor's focus is to audit the Municipalities' effort to prevent social fraud. The risk of the citizen's constitutional rights being violated is not a part of the audit strategy or addressed in the audit reports. It also shows that the criticised procedures of the Municipality's control units are recommended by an audit house. These conclusions question the auditor's independence, considering the utility maximisation risk of the auditor existing when the Municipality is deciding the areas to be audited, and where a more lucrative consulting job is performed by the same audit house which is performing the Municipality's audits.

1. INDLEDNING	- 3 -
1.1 PROBLEMFELT	- 4 -
1.2 PROBLEMFORMULERING	- 4 -
1.3 AFGRÆNSNING	- 5 -
1.4 TEORI	- 6 -
1.4.1 Teoretisk fundament	- 8 -
1.4.2 Teoretiske analyseværktøjer	- 11 -
1.4.3 Teoretisk sammenfatning	- 18 -
1.5 PERSPEKTIV, METODE OG EMPIRI	- 19 -
1.5.1 Metode og empiri	- 19 -
1.6 ANALYSEMODEL	- 21 -
2. OFFENTLIG REVISION - JURIDISK-KRITISK REVISION	- 24 -
2.1 REGULERING AF REVISIONEN AF STATSREFUSIONER OG TILSKUD	- 26 -
2.3 GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK	- 27 -
2.4 RIGSREVISIONENS ANBEFALINGER TIL JURIDISK-KRITISK REVISION	- 28 -
2.5 ANALYSERENDE OPSUMMERING	- 31 -
3. REVISIONSETIK	- 33 -
3.1 ETISKE PRINCIPPER	- 35 -
3.1.1 Integritet	- 35 -
3.1.2 Objektivitet	- 36 -
3.1.3 Fortrolighed	- 37 -
3.1.4 Professionel adfærd	- 38 -
3.1.5 Professionel kompetence og fornøden omhu	- 38 -
3.2 OPSUMMERENDE ANALYSE	- 39 -
4. KUNDEACCEPT	- 43 -
4.1 FORSTÅELSE AF KOMMUNEN OG DENS OMGIVELSER	- 44 -
4.2 VURDERING AF INTEGRITETEN OG KOMMUNENS OMDØMME	- 44 -
4.3 VURDERING AF RISICI I REGNSKABET	- 44 -
4.4 VURDERING AF UAFHÆNGIGHED, RESSOURCER OG KOMPETENCER	- 45 -
4.5 SÆRLIGT OM KUNDEACCEPT I REVISION AF EN KOMMUNE	- 45 -
4.6 SAMMENFATNING	- 47 -
5. REVISIONEN OG DEN KOMMUNALE ORGANISERING OG STYRING	- 50 -
5.1 DEN OFFENTLIGE ORGANISERING, STYRINGSKÆDE OG INTERESSEENTER - MAKROMILJØ	- 51 -
5.2 OFFENTLIG LEDELSE	- 53 -
5.3 DEN KOMMUNALE ORGANISATION – MIKROMILJØ	- 53 -
5.4 ORGANISERING AF DE KOMMUNALE KONTROLGRUPPER	- 55 -
5.5 KOMPETENCER	- 58 -
5.6 OPGAVERNS NATUR OG UDFØRELSE	- 58 -
5.7 KONTROLHEDENS MYNDIGHED	- 59 -
5.8 RESULTATMÅL	- 60 -
5.9 ANALYSERENDE SAMMENFATNING	- 60 -
6. JURIDISK-KRITISK ANALYSE AF DE KOMMUNALE KONTROLHEDER	- 62 -
6.1 JURIDISK ANALYSE AF RETSSIKKERHEDSBEGREBET	- 63 -
6.1.1 Generelle retskilder der vedrører borgerens retssikkerhed	- 64 -
6.1.1.1 Fortolkning af de relevante artikler i den europæiske menneskerettighedskonvention	- 68 -
6.1.2 Ombudsmandens afgørelser på området	- 69 -
6.1.3 Det nære hjemmelgrundlag i sager om socialt bedrageri	- 70 -
6.2 KONTROLHEDERNES ØKONOMISKE KONSEKVENSER FOR DET OFFENTLIGES REPRÆSENTANTER OG BORGERNE ..	- 73 -
6.3 OFFENTLIG KRITIK AF DE KOMMUNALE KONTROLGRUPPER	- 75 -
6.4 INTEGRERET ANALYSE	- 80 -
7. BESVIGELSER	- 81 -
7.1 BESVIGELSESTREKANTEN	- 82 -
7.1.1 Incitament/Pres	- 83 -
7.1.2 Mulighed	- 83 -
7.1.3 Retfærdiggørelse	- 83 -
7.2 RISICI FOR BESVIGELSER I KONTROLHEDEN	- 84 -
7.3 FOREBYGGELSE, ANSVAR OG PLIGTER	- 86 -
7.4 SAMMENFATNING	- 87 -

8. ANALYSE AF REVISIONSBRANCHENS OPLEVELSE AF DE KOMMUNALE KONTROLENHEDER I REVISIONSMÆSSIG ØJEMED SAMT REVISIONSBRANCHENS AKTIVE DELTAGELSE I SKABELSEN AF KONTROLENHEDERNE.	- 90 -
8.1 ANALYSE AF DELOITTE CONSULTINGS "ANALYSE AF SOCIALT SNYD OG FEJLUDBETALINGER" (2012).....	- 92 -
8.2 ANALYSERENDE SAMMENFATNING	- 96 -
8.3 ANALYSE AF DELOITTE CONSULTING RAPPORT "EFFEKTIV SAGSBEHANDLING OG KONTROL – AFRAPPORTERING" .	- 97 -
8.4 ANALYSERENDE SAMMENFATNING	- 98 -
9. ANALYSE AF SLAGELSE OG ISHØJ KOMMUNES REVISIONSBERETNINGER I PERIODEN 2011-2013	- 99 -
9.1. ANALYSE AF SLAGELSE KOMMUNES REVISIONSBERETNINGER I PERIODEN 2011-2013	- 100 -
9.1.1. 2011 – BDO Kommunernes Revision	- 100 -
9.1.2. 2012 – KPMG.....	- 100 -
9.1.3. 2013 – EY.....	- 102 -
9.1.4 Analyserende sammenfatning af analyse af Slagelse Kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013.....	- 102 -
9.2 ANALYSE AF ISHØJ KOMMUNES REVISIONSBERETNINGER I PERIODEN 2011-2013	- 103 -
9.3 ANALYSERENDE SAMMENFATNING	- 105 -
10. KONKLUSION	- 108 -
11. LITTERATURLISTE	- 112 -
11.1 FAGLITTERATUR; BØGER OG PUBLIKATIONER.....	- 112 -
11.2 AVISARTIKLER	- 113 -
11.3 REVISIONSBERETNINGER.....	- 114 -
11.4 INTERNETTET, E-RESSOURCER MM.	- 115 -

1. Indledning

Den danske velfærdsstat er skattefinansieret, hvilket er en medvirkende årsag til et højt skattetryk i Danmark. Netop dette faktum har medført politiske diskussioner om, hvordan Danmark skal klare sig i den internationale konkurrence. De høje udgifter til velfærdsstaten har sat fokus på, om man bør gentænke de universelle velfærdsydelser, og på hvordan de offentlige midler bliver forvaltet.

I de senere år har der været et øget fokus på snyd med offentlige ydelser, og kommunerne har nedsat kontrolgrupper til systematisk at kontrollere, om ydelserne bliver udbetalt på et korrekt grundlag. Ca. 2/3 dele af de kommunale kontrolenheder er etableret efter VK-regeringens temarevision i 2009 om kommunernes indsats mod misbrug af sociale ydelser¹. Også i offentligheden har socialt bedrageri været et omdiskuteret emne. I forbindelse med etableringerne af de kommunale kontrolgrupper har der været en bred mediedækning af disses resultater samt en generel fortælling om snyd med offentlige midler som et markant samfundsøkonomisk problem. Den offentlige debat har skabt en mistro til udbetalingerne af sociale ydelser og har rykket befolkningens holdning til emnet i en sådan grad, at borgerne er blevet aktive medspillere i kontrolarbejdet. Således stammer langt størstedelen af kontrolgruppernes sager fra anonyme anmeldelser fra borgerne (Deloitte, 2012). Der er indført sladretjenester på kommunernes hjemmesider, og man opfordrer folk til at overvåge og melde sin nabo for socialt bedrageri. Kontrolindsatsen sparer kommunerne for millioner, og der indføres stadig flere beføjelser til kontrolgrupperne for at øge indsatsen mod socialt bedrageri.

IT-virksomheden KMD har i en rapport estimeret omfanget af socialt bedrageri i Danmark til at udgøre mellem 7 og 12 mia. kr. (KMD, 2011). Analysen viser, at kommunerne i 2010 standsede for omkring 350 mio. kr. socialt bedrageri, hvilket andrager mellem fire og syv procent af KMD's estimerede snyd med ydelser (ibid.). Kommunerne efterlyser flere muligheder for at kontrollere og overvåge borgere, da de føler sig begrænsede af lovgivningen på området. Deloitte udarbejdede i 2012 en analyse af socialt snyd og fejludbetalinger, hvor de blandt andet på baggrund af KMD's estimater beskriver potentialet ved en forbedret kontrolindsats samt fremadrettede løsninger. KMD's rapport har, sammen med kontrolgruppernes resultater, endvidere skabt politisk debat om, hvorvidt kontrolgruppernes beføjelser skal udvides, således at de får nemmere ved at afsløre socialt bedrageri.

Men i kølvandet på den aggressive kontrolindsats er der ligeledes kommet en skarp kritik fra forskellige eksperter af kontrolgruppernes arbejdsmetoder i relation til borgernes retssikkerhed og lovgivning på området og generelt. Kritikken stiller spørgsmålstejn ved

¹Deloitte(2012) - Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger, side 29

legitimiteten af kontrolgruppernes afgørelser. En del af kritikken bliver bakket op af afgørelser fra ombudsmanden. Noget af kritikken tegner blandt andet et billede af kontrolgrupperne som autonome enheder, der både efterforsker, afhører, dømmer og udmåler straf i en kontekst med kommunale budgetkrav til kontrolenhederne og (i visse kommuner) bonusser efter, hvor mange millioner de sparer kommunekasserne for (ibid.).

1.1 Problemfelt

Forvaltningen af offentlige midler kontrolleres af revisorer ved den offentlige revision.

Den kommunale revisionsopgave er reguleret i den kommunale styrelseslov § 42, hvori god offentlig revisionsskik defineres. Ud over den finansielle revision er det den kommunale revisions opgave at kontrollere, om de økonomiske dispositioner er foretaget i overensstemmelse med de bevillinger, kommunalbestyrelsen har givet til de enkelte forvaltninger, og om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, der er omfattet regnskabet. Revisor skal ligeledes efterprøve, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med love, forskrifter, indgåede aftaler og sædvanlig praksis, herunder en vurdering af om kommunens fortolkning af regler er rimelig. Dette henviser til den juridisk-kritiske revision, som revisor må udføre i henhold til god offentlig revisionsskik (GOR).

Denne afhandling ønsker at belyse, om revisionen af kommunerne tager behørig retssikkerhedshensyn, specifikt i forhold til den offentlige kritik der har været af de kommunale kontrolgrupper.

De eksisterende positioner blandt politiske magthavere, meningsdannere og befolkningen efterlader indtryk af, at problematikken vedrørende socialt bedrageri alene beskæftiger sig med fænomenet "socialt bedrageri" i den situation, hvor det er borgeren, der opfører sig opportunistisk. Denne afhandling vil på baggrund af den offentlige kritik af de kommunale kontrolgruppers organisering og arbejdsmetoder positionere sig i det undersøgelsesfelt, hvor risikoen for opportunisme hos stat, kommune og revisorer analyseres.

På denne baggrund ønskes det besvaret, om den juridisk-kritiske revision af kommunerne indebærer et ansvar for revisor om at tage højde for denne problemstilling i planlægningen, udførelsen og rapporteringen af revisionen.

1.2 Problemformulering

Nærværende afhandling vil svare på, om risikoen for, at de kommunale kontrolgrupper uberettiget fratager borgere deres ydelser, bør afspejle sig i revisionsstrategien ved den kommunale revision. I naturlig forlængelse heraf svares der på, om der i denne henseende er

taget retssikkerhedshensyn i revisionen. Dette gøres ved at dekomponere den overordnede problemstilling i følgende underspørgsmål:

- 1) Hvilke formelle krav er der til den juridisk-kritiske revision, og hvad kan offentligheden med god grund forvente af denne?
- 2) Hvilke etiske og faglige krav er der til revisor, der skal udføre den kommunale revision?
- 3) Hvilke risici er der for at stat, kommunalbestyrelse og kontrolgruppe, nytteoptimerer til skade for borgerens krav om retssikkerhed?
- 4) Hvilken rolle har den kommunale revisor i et agentteoretisk perspektiv, og hvilke risici medfører denne rolle i et nytteoptimerende teoretisk perspektiv, når det er kommunalbestyrelsen, der bestemmer revisionsopgaven?
- 5) Hvilke retssikkerhedsmæssige problemer er der i forbindelse med organiseringen af de kommunale kontrolgrupper?
- 6) Hvilken position indtager den kommunale revision til fænomenet ”socialt bedrageri”?
- 7) Hvordan er de retssikkerhedsmæssige problemer i de kommunale kontrolgrupper afspejlet i revisionsberetningerne?

1.3 Afgrænsning

For at koncentrere nærværende afhandling om problemstillingen vil der blive foretaget følgende afgrænsninger:

Juridisk-kritisk revision er en del af den offentlige revision, men denne afhandling vil ikke behandle alle dele af den offentlige revision. Offentlig revision vil alene behandles i så vidt omfang, det findes nødvendigt for at besvare problemstillingen. Ligeledes behandles kun de aspekter af juridisk-kritisk revision, der har direkte relevans for undersøgelsesfeltet.

Retssikkerhedsbegrebet er afgrænset til kun at omfatte de retssikkerhedsmæssige forhold, som der har været offentlig kritik af i forbindelse med de kommunale kontrolenheders arbejde. Analysen tager udgangspunkt i, at retssamfundet hviler på forudsætningen om, at man med rimelighed kender sin egen retsstilling.

For at besvare problemstillingen var det nødvendigt at se på revisors revisionsberetninger vedr. årsregnskab og sociale udgifter i kommunerne. Analysen gennemgår kun den del af den juridisk-kritiske revision, der vedrører borgerens krav om retssikkerhed. Andre dele af den juridisk-kritiske revision vil ikke blive analyseret, ligesom resultater vedrørende den finansielle revision og forvaltningsrevisionen ikke analyseres.

Denne afhandling vil afgrænse sig fra at undersøge revisionsberetninger for alle landets kommuner og således kun behandle to kommuner, henholdsvis Ishøj og Slagelse Kommune. Dette sker i overensstemmelse med afhandlingens videnskabsteoretiske perspektiv ud fra den

betragtning, at revisors revisionsstrategi på området i én kommune vil være i overensstemmelse med den revisionsstrategi, der anvendes i andre kommuner.

Der er valgt at undersøge beretninger fra regnskabsårene 2011-2013, da fænomenet ”socialt bedrageri” i denne periode har medført en øget offentlig kritik af kontrolenhedernes metoder.

Slagelse kommune er valgt, da der har været skarp offentlig kritik af netop Slagelse kommunes kontrolenhed. Det er derfor af interesse at undersøge, om denne kritik ligeledes er afspejlet i revisionsberetningerne. For Slagelse kommune gælder det endvidere, at de er revideret af tre forskellige revisionsfirmaer i henholdsvis 2011, 2012 og 2013 (BDO, KPMG og Ernst & Young), og dette giver et billede af, om revisionen på området adskiller sig afhængigt af hvilket revisionsfirma, der foretager revisionen. Ishøj kommune er valgt som ”kontrolkommune” for at undersøge, om revisionen af en anden kommune adskiller sig markant fra revisionen af Slagelse kommune. Derudover er Ishøj kommune valgt for at tilføje endnu et revisionsfirma i analysen (Deloitte).

Denne afhandling vil alene fokusere på, hvordan den kommunale revision skal forholde sig til risikoen for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket i mødet med kontrolenheden. Der vil således ikke fokuseres på risikoen for, at borgeren snyder med sociale ydelser.

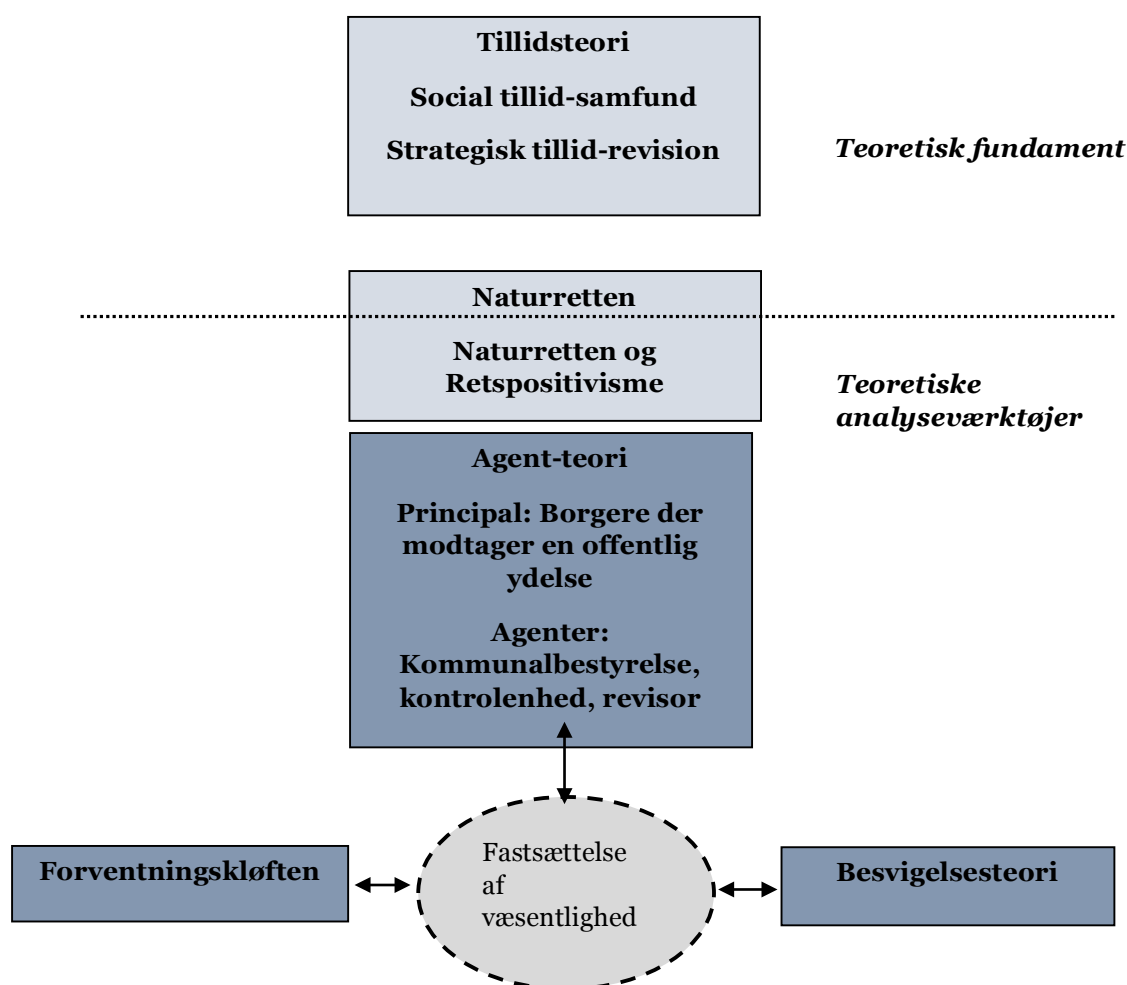
Denne afhandling vil ikke tage stilling til skyldsspørgsmål hverken i relation til socialt bedrageri eller i forhold til, om de kommunale kontrolenheder rent faktisk krænker borgernes retssikkerhed.

Afhandlingen vil alene koncentrere sig om **risikoen** for, at borgeren får sin retssikkerhed krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper, og hvad dette betyder for, hvordan revisionen bør tilrettelægges.

1.4 Teori

Til at svare på problemformuleringens spørgsmål, anvendes den teoretiske referenceramme, som er illustreret i nedenstående figur.

Figur 1.4.1
teoretisk model



Tillidsteorien og naturretten anvendes som teoretisk fundament for afhandlingens perspektiv og er dermed styrende for, hvordan agentteorien, besvigelsesteorien og forventningskløften anvendes som analyseværktøjer. Den er endvidere den teoretiske argumentation for, at afhandlingens problemformulering har samfundsmæssig relevans. Derudover anvendes naturretten aktivt som analyseværktøj i analysen af retssikkerhedsbegrebet, hvor retspositivismen ligeledes anvendes for at afgøre, hvordan gældende ret fortolker retssikkerhedsbegreberne, der undersøges i denne afhandling.

Strategisk tillid har mange lighedspunkter med agentteorien, da revisors rolle som udbyder af strategisk tillid skal indgyde tillid til, at agent og/eller principal ikke handler opportunistisk. Revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant er netop et udtryk for et ønske om at sikre strategisk tillid gennem kontrol. Denne tillid er afhængig af, hvorvidt revisionen møder offentlighedens forventninger, hvorfor anvendelsen af forventningskløften skal forstås i

relation til, hvorvidt den juridisk-kritiske revision af de kommunale kontrolgrupper tilbyder den strategiske tillid, som offentligheden med god grund kan forvente.

Besvigelsesteori er afgørende i skabelsen af strategisk tillid, da offentligheden med god grund kan forvente, at revisor betragter besvigelsesrisici som væsentlig og tilrettelægger revisionens kontroller i overensstemmelse med vurderede risici.

Revisors fastsættelse af væsentlighed er ligeledes illustreret i afhandlingens teoretiske referenceramme. Offentlighedens forventninger til revisors fastsættelse af væsentlighed er centralt for afhandlingens analyser og resultater. Revisors vurdering af, hvad der er væsentlighed, er afgørende for revisionens resultater og dermed katalysator for den endelige rapportering.

1.4.1 Teoretisk fundament

Det teoretiske fundament præciserer, hvad der ligger i begrebet tillid i relation til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er ligeledes styrende for fortolkningen og anvendelsen af de teoretiske analyseværktøjer.

1.4.1.1 Social Tillid – moralsk tillid

Danskerne er verdens mest tillidsfulde folk, hvilket bunder i en høj grad af moralsk tillid. Dette skyldes, at man i Danmark deler et sæt tillidsværdier, som medfører, at der skabes regulære forventninger om regulær adfærd. Moralsk tillid kan karikeres som en form for tillid til menneskeheden, en forventning om at folk opfører sig, som de ønsker, at andre skal opføre sig mod dem. Danmark er ligeledes et af de mest lige lande i verden, hvilket bidrager positivt til, at forventningen om, hvordan man bør agere som samfundsborger, bliver indfriet. Velfærdsstaten er en samfundsskabt konstruktion, der skal sikre landets borgere et politisk fastsat minimum af rettigheder uanset social status og derved bidrage til at skabe et mere lige samfund.

”Hele velfærdssystemet beror jo egentlig på tilliden til, at de fleste andre, og ikke kun én selv, bidrager til de fælles goder. Desuden skal borgere også kunne stole på, at de offentlige institutioner fungerer, og at skatteindtægterne investeres og omfordeles som lovet. Myndighederne skal rent faktisk levere varen og give smæk for skillingen.”²

Social tillid er tillid til fremmede, man ikke kender eller har mødt³. Den skandinaviske velfærdsmodel kan ses som en kollektiv forsikring, der afhænger af, at man har tillid til, at fremmede ikke udnytter systemet. Det er altså afgørende, at der er en høj grad af moralsk eller social tillid til, at forsikringen ikke udnyttes. Det er nedbrydende for den sociale tillid, hvis

² Svendsen, Gert Tinggaard, ”Tillid” (2012), Tænkepauser 4, Aarhus universitet, Ebogsproduktion Norayana Press, Gylling, side 11

³ Ibid., side 11

andre snyder sig til uberettigede fordele fra den fælles kasse, der finansierer velfærdssamfundet. Opbakningen til velfærdssystemet vil smuldre, hvis skatteborgerne oplever, at den norm, systemet bygger på, ikke respekteres. Det giver derfor god mening, at myndighederne udøver kontrol med socialt bedrageri og således styrker tilliden til, at de formelle institutioner effektivt bekæmper snyd med offentlige midler.

Den sociale tillid til institutioner i samfundet, herunder de kommunale forvaltninger, er meget høj i Danmark. 84 % af danskerne stoler på institutionerne i samfundet⁴. Årsagen til dette skal primært findes i fraværet af korruption hos offentlige myndighedspersoner. Opbakningen til velfærdsstaten vil således ligeledes smuldre, hvis de offentlige institutioner ikke omfordeler skatteindtægterne som lovet og i øvrigt ikke overholder loven.

Danmark har siden efterkrigstiden konstant befundet sig blandt de rigeste lande i verden⁵. Økonomer har haft svært ved at forklare, hvordan det kan lade sig gøre i et land med begrænsede naturressourcer, moderat uddannelsesniveau og høje offentlige udgifter. Den sociale sikring, som velfærdsstaten tilbyder, virker som et værn mod berigelseskriminalitet, da ingen i et velfærdssamfund behøver at stjæle for at overleve. Mindre kriminalitet øger den sociale tillid. Velfærdsstaten er således både afhængig af social tillid for at kunne eksistere og skaber af social tillid. Den sociale tillid kan således være forklaringen på, at Danmark befinder sig blandt de rigeste lande i verden. Det er veldokumenteret, at social tillid giver markante økonomiske fordele og dermed konkurrencefordele i forhold til lande med mindre social tillid. De ressourcebesparelser, den sociale tillid tilbyder i form af et mindre behov for udgifter til kontrol og beskyttelse, kan betragtes som en konkurrencefordel i forhold til lande med mindre grad af social tillid. Ud fra disse betragtninger kan velfærdsstaten opfattes som en komparativ fordel, hvilket gør den sociale tillid ønskværdig at opretholde og øge.

Omdrejningspunktet for den offentlige kritik af de kommunale kontrolenheder er, om borgernes retssikkerhed bliver krænket i mødet med kontrolgrupperne.

Hvis kritikken medfører, at den overvejende del af befolkningen får den opfattelse, at kommunerne ikke overholder lovgivningen og fratager folk de ydelser, som de er berettiget til, vil det bidrage til at erodere tilliden til samfundets formelle institutioner.

I forlængelse af den erkendelse har det samfundsmæssig relevans at undersøge, om den kommunale revision skal betragte risiko for krænkelse af borgerens retssikkerhed som væsentlig og dermed medtage den i revisionsstrategien, og om det sker i praksis.

⁴ Ibid., side 18

⁵ Ibid., side 19

1.4.1.2 Strategisk tillid

Strategisk tillid handler om at minimere transaktionsomkostninger ved at indhente yderligere information⁶. Samfundets medlemmer har behov for en vis grad af sikkerhed for, at skattekroneerne bliver omfordelt efter hensigten, da det trods en høj grad af social tillid ikke er muligt at have 100 % tillid til fremmede i så stort et fællesskab, som et samfund udgør.

Revisionen styrker den strategiske tillid, ved "... at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet" (ISA 200.3). Revisor fungerer således som offentlighedens tillidsrepræsentant ved gennem revisionen at kontrollere, at den revideredes oplysninger i al væsentlighed er retvisende. Transaktionsomkostningerne ville være uoverskuelige, hvis ejerne selv skulle kontrollere regnskaberne. Revisionen minimerer således samfundets transaktionsomkostninger til kontrol. Kommunernes årsregnskaber skal – ud over det finansielle regnskab - redegøre for, at omfordelingen af offentlige midler er sket omkostningseffektivt og i overensstemmelse med lovgivningen. Ved at revisionen begrænser kontrollen til at vedrøre poster og oplysninger, der er væsentlige for regnskabsbrugere, opnår man en strategisk tillid, hvor man minimerer omkostningerne til kontrol til et niveau, hvor revisor kan erklære, at regnskabet i al væsentlighed er retvisende. Den strategiske tillid vedrører tillid til specifikke områder, hvor den sociale tillid er en mere generel tillid til, at en given norm respekteres, og evnen til at samarbejde i grupper om fælles mål⁷. Strategisk tillid er således også en forudsætning for en høj grad af social tillid.

Den samfundsrolle, som revisionen har, stiller således høje krav til tillidsværdien af revisionen. Hvis regnskabsbrugeren ikke har tillid til revisors arbejde, mister revisionen sin mening og relevans.

Den kommunale revision spiller således en vigtig samfundsrollerolle i at styrke den sociale tillid i befolkningen ved både at kontrollere, om kommunerne har indført betryggende kontrolsystemer til at forhindre socialt bedrageri og ligeledes kontrollere, at kommunen ikke overtræder magtbeføjelser og bryder lovgivningen.

1.4.1.3 Naturretten

Eksistensen af velfærdsstaten afhænger af en social kontrakt mellem borgere og beslutningstagere. Den sociale kontrakt indebærer, at borgerne er villige til at opgive individuelle rettigheder for til gengæld at nyde godt af fællesskabets fordele. Denne afhandling skal læses i et naturretligt perspektiv, hvor det antages, at borgerne har et sæt uforanderlige frihedsrettigheder, som må accepteres og respekteres af staten, hvis den sociale kontrakt skal overholdes, og social orden i samfundet opretholdes. Det naturretlige perspektiv er således

⁶ Uslaner, Eric M., "The moral foundation of trust" (2002), Cambridge University Press, side 18

⁷ Svendsen, Gert Tinggaard, "Tillid" (2012), Tænkepauser 4, Aarhus universitet, Ebogsproduktion Norayana Press, Gylling, side 16

afgørende for, hvordan revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant bliver fortolket i denne afhandling.

Naturretten er dybt forankret i de europæiske menneskerettigheder, som sætter rammerne for, hvordan individets retssikkerhed skal fortolkes. Fortolkningen af retssikkerhedsbegrebet skal i denne afhandling læses i et naturretligt perspektiv.

Velfærdsstaten er finansieret af borgerne gennem direkte og indirekte skatter og er dermed i et naturretligt perspektiv et indgreb i individets frihed til selv at administrere alle sine midler. Legitimationen for at opkræve skatter af borgernes indkomst ligger primært i, at skatterne anvendes til at løse samfundets fællesopgaver. Hvad disse fællesopgaver indeholder, bestemmes fra politisk hold. Hvis store dele af befolkningen har den opfattelse, at skattemidlerne bliver brugt på løsning af opgaver, der ikke anses for naturlige fællesopgaver, mister skatteopkrævningen en del af sin legitimation⁸. Det samme gør sig gældende i den situation, hvor skatteborgerne har den almindelige opfattelse, at skattemidlerne ikke bliver anvendt til løsning af fællesopgaver, som anses som naturlige. Skattesystemets eksistensberettigelse afhænger af en psykologisk accept af skatteopkrævningen blandt den overvejende del af befolkningen.⁹

Borgernes direkte indflydelse på omfordelingen af de offentlige indtægter er begrænset til muligheden for hvert fjerde år at stemme på de politikere, som de deler synspunkt med. I den mellemliggende periode må borgerne have tillid til, at politikerne handler kompetent og inden for de rammer, der er defineret i en retsstat. Forholdet mellem vælgerne og politikerne vil ud fra et agentteoretisk perspektiv være således, at vælgerne er principalen (skatteborgerne), og politikerne er agenten (forvaltere af offentlige indtægter). I denne relation opfylder revisor en vigtig samfundsrolle i kraft af, at den offentlige revision har til hensigt at skabe tillid til, at omfordelingen af de offentlige midler er sket i overensstemmelse med det politiske mandat og i overensstemmelse med gældende lovgivning.

1.4.2 Teoretiske analyseværktøjer

1.4.2.1 Agentteori

Afhandlingens gennemgående teoretiske model tager udgangspunkt i Agent/Principal teorien. Agentteorien bygger på antagelsen om, at der er tale om rationelle aktører, der alle vil nytteoptimere og derved have modstridende interesser.

I agentteorien behandles forholdet mellem principalen (ejer) og agenten (den, der varetager principalens ejendom). Dette forhold vil være præget af asymmetrisk information, når

⁸ Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Liselotte Madsen, "Lærebog om indkomstskat" (2011), 14. udgave, 3. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 51

⁹ Ibid.; side 51 + side 60

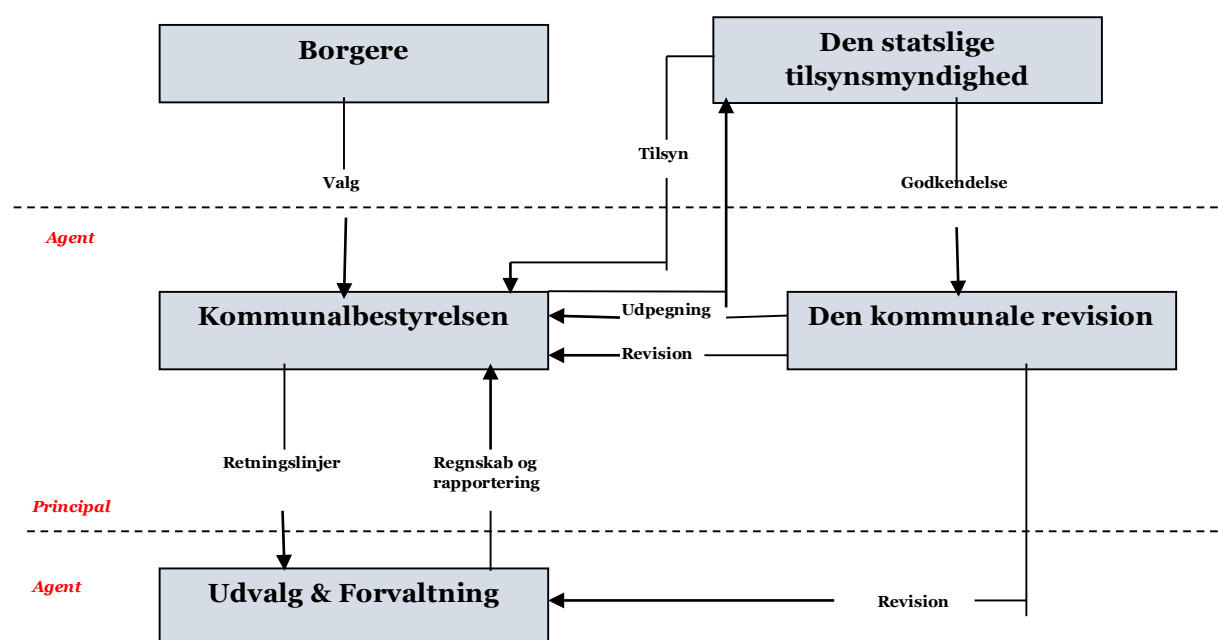
principal og agent ikke har samme information. Asymmetrisk information leder til risiko for *moral hazard*, som er den situation, hvor agenten tilgodeser egne interesser, der er i modstrid med principalens interesser. Derudover er der risiko for *adverse selection*, som er den situation, hvor den asymmetriske information mellem principalen og agenten medfører ”markedsfejl”. I nærværende afhandling, der vedrører den offentlige sektor, er *adverse selection* defineret ved den situation, hvor agenten ikke er kompetent og derved medfører en risiko for at krænke principalens rettigheder og som følge deraf – i denne afhandlings perspektiv - krænke borgerens krav om retssikkerhed.

Agentteori er et værktøj i den neoliberale værktøjskasse, hvor udgangspunktet er, at agenten vil optimere sin egen nytte, uanset at dette er til skade for principalen. Denne tankegang er i direkte modstrid med teori om moralsk tillid, men har flere lighedspunkter med strategisk tillidsteori, der i sin form anerkender, at et vist omfang af kontrol er nødvendig for at opretholde tilliden.

Risikoen for at Agent og/eller principal handler opportunistisk, skaber behovet for revision, som skal virke som en styrkelse af den strategiske tillid og dermed opretholde borgernes tillid til offentlige institutioner (i den offentlige revision).

Det kommunale revisionssystem i et agentteoretisk perspektiv er beskrevet i figur 1.4.2.

Figur 1.4.2



Kilde: Elm-Larsen, Rolf, "Offentlig Revision – Empiri og Teori" (2010), 2.Udgave/1. oplag, Thomson Reuters, figur 6. Det kommunale revisionssystem, side 157

Den kommunale revisionsopgave skal i offentligt udbud, da den er omfattet af EU's udbudsdirektiv¹⁰. Dvs. at kommunalbestyrelsen udstikker krav til revisionsopgaven, hvorefter revisionsfirmaer kan byde ind på opgaven. Kommunalbestyrelsen udpeger herefter et revisionsfirma som vinder af udbuddet, hvorefter Den statslige tilsynsmyndighed godkender det valgte revisionsfirma jf. styrelseslovens §§ 42, stk. 1 og 42a. Et revisionsfirma bliver valgt for en periode, der ikke er under to år og ikke over fem år. Typisk vælges revisionsfirma for en periode på tre år¹¹. Årsagen til dette skal findes i ønsket om at sikre revisionen en tilstrækkelig uafhængig stilling i forhold til kommunalbestyrelsen, samtidig med at EU's udbudsregler bliver overholdt.

Kommunens årsregnskab aflægges af økonomiudvalget til kommunalbestyrelsen, jf. styrelseslovens § 45, stk.1¹².

Kommunalbestyrelsen har rolle som agent i forholdet til borgerne og den statslige tilsynsmyndighed og som principal i forholdet til udvalg og forvaltning. Udvalg og forvaltning har agentrollen, da de er ansat til at varetage de kommunale opgaver efter kommunalbestyrelsens retningslinjer. Revisionsfirmaet indtager ligeledes en agentrolle i forholdet til kommunalbestyrelsen, men ligeledes i forhold til kommunens borgere og den statslige tilsynsmyndighed. For at sikre social orden er det en forudsætning, at der er tillid mellem individet (skatteborgerne) og dem, der er sat til at forvalte fællesskabets fordele (politikere). Revision er en institution, hvis opgave det er at sikre, at tilliden respekteres af agenten. Revisionen reducerer kompleksiteten og dermed risikoen for, at agenten udnytter den skjulte viden til at handle opportunistisk og i modstrid med principalens ønsker. Ud fra ovenstående betragtninger og i overensstemmelse med afhandlingens undersøgelsesfelt er det denne afhandlings postulat, at borgerne er de "sande principaler", og at revisor i den offentlige revision som følge heraf må betragte kommunens borgere som den tiltænkte bruger af regnskabsinformationen i samme udstrækning som kommunalbestyrelse og Stat bliver det.

Nærværende afhandling vil således alene have fokus på de risici, der er i spændingsfeltet mellem kommunens borgere på den ene side og kommunalbestyrelse, forvaltning og revisionsfirma på den anden side. Det antages, at kommunens borgere er den virkelige principal, således at forholdet mellem principalen og agenten overordnet vil være defineret som forholdet mellem henholdsvis borgerne som den sande principal og kommunalbestyrelsen, forvaltning og revisionsfirma som agent.

¹⁰ Europa - parlamentets og Rådetsdirektiv nr.2004/18/EF af 31 marts 2004

¹¹ Elm-Larsen, Rolf, "Offentlig Revision – Empiri og Teori" (2010), 2.Udgave/1. oplag, Thomson Reuters

¹² Ibid.; side 153

Principal

Kommunens borgere

vs.

Agent

Kommunalbestyrelsen

Kommunens borgere

vs.

Forvaltning

Kommunens borgere

vs.

Revisionsfirma

Helt specifikt vil afhandlingen med afsæt i agentteorien analysere risikoen for, at borgere, der modtager en offentlig ydelse, får krænket deres krav på retssikkerhed af de kommunale kontrolenheder, og om revisionen i givet fald bør inddrage det i revisionsstrategien, og om den faktiske kommunale revision lever op til de krav, opgaven kræver i den forbindelse.

Denne afhandling vil således alene fokusere på de risici, der er for, at agenten (kommunalbestyrelse, kontrolenhed og revisionsfirma) nytteoptimerer til skade for principalen (kommunens borgere, der modtager en offentlig ydelse) og på, hvordan disse risici skal behandles i den kommunale revision.

1.4.2.2 Væsentlighed

Behovet for revision opstår som følge af risikoen for, at asymmetrisk information vil medføre moral hazard, således at agenten nytteoptimerer til skade for principalen. Dette er formuleret i ISA 200.3, hvor formålet med revisionen er defineret som ”...at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet (ISA 200.3)”. Revisor fungerer således som offentlighedens tillidsrepræsentant (strategisk tillid) ved igennem revisionen at kontrollere, at oplysninger i årsrapporten er retvisende. Kontrollen tilrettelægges ud fra en betragtning om, hvad der er væsentligt for regnskabsbrugeren. Fastsættelse af væsentlighed i den kommunale revision defineres overordnet ud fra retslige principper, vejledninger og revisionsstandarder. Uanset at det er kommunalbestyrelsen, der sætter revisionsopgaven, skal revisor fastsætte væsentlighed, således at han/hun kan erklære, om regnskabet er retvisende uanset om dette betyder, at kontrollerne må udvides ud over det, kommunalbestyrelsen har bestemt. Revisionsstandarder, anbefalinger, lovgivning og lignende skal således stadig følges, også uanset om Den Statslige Tilsynsmyndighed ikke vurderer det som værende væsentligt.

I den juridisk-kritiske revision skal revisor betragte det som væsentligt, hvis der er risiko for, at forvaltningerne ikke har overholdt loven i deres afgørelser. I relation til retssikkerheden er det væsentligt, hvis der er risiko for, at fortolkningen af regler ikke har rimelig hjemmel i loven. Fastsættelse af væsentlighed er nødvendigt, da det ville være for omkostningsfyldt at kontrollere (revidere) alle dispositioner, transaktioner og informationer. Når revisor skal vurdere væsentlighed, skal det ske under hensyntagen til den reviderede enhed og de risici, der er forbundet med den branche, den reviderede enhed befinder sig i. Hvad der konstateres som værende væsentligt, afhænger ligeledes af, hvad der er væsentligt for regnskabsbrugeren. Der er således ikke nødvendigvis overensstemmelse mellem, hvad kommunalbestyrelsen

betrakter som væsentligt, og det som skatteborgerne betragter som væsentligt. Denne afhandling vil afdække risici for fejlinformation fra agenten (kommunalbestyrelsen), der vurderes at være væsentlig for principalen (kommunens borgere).

1.4.2.3 Forventningskløften

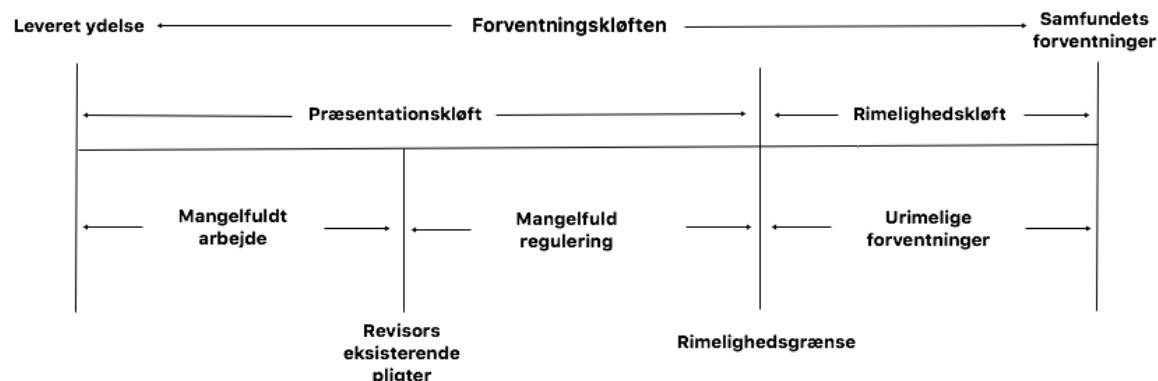
Revisionens formål som den er defineret ovenfor sætter krav til revisors uafhængighed og kompetencer. I et agentteoretisk perspektiv vil revisor ligeledes kunne betragtes som en agent og vil derfor have et ønske om at maksimere sin egen nytte. Såfremt det reviderende revisionsfirma ikke er uafhængige i relationen til den kommune, det skal revidere, vil der være en iboende risiko for, at revisor nytteoptimerer til skade for principalen, hvorved disse ikke modtager et retvisende billede af kommunens dispositioner. Derudover kan offentligheden have en opfattelse af, hvad revisors arbejde indebærer, der står i misforhold til, hvad revisionsopgaven egentlig indebærer af pligter for revisorerne. Der er dermed risiko for, at revisors fastsættelse af væsentlighed divergerer væsentligt fra, hvad principalen betragter som væsentligt. Denne situation, hvor revisionen ikke møder regnskabsbrugernes forventning, betegnes som forventningskløften. Her er således tale om risikoen for, at revisor ikke leverer den strategiske tillid, som offentligheden forventer.

Forventningskløften er problematisk og kan undergrave revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, også selvom revisor leverer en professionel ydelse¹³. Revisionsbranchen bør derfor have løbende dialog med regnskabsbrugere for at skabe en forståelse for, hvad offentligheden kan og ikke mindst ikke kan forvente af revisors arbejde. Sidstnævnte henviser til rimelighedskløften, altså den situation hvor offentlighedens forventninger ikke med rimelighed kan forventes indfriet af revisor. En anden komponent af forventningskløften er præstationskløften, som opstår, når revisor ikke præsterer som offentligheden forventer, enten pga. mangelfuld regulering eller pga. en utilstrækkelig præstation, hvor revisor ikke lever op til den kvalitet, som opgaven kræver.¹⁴ Forventningskløftens forskellige komponenter er illustreret i nedenstående figur.

¹³ Bøgg, Kjeld Chr., Lars Kiertzner, "Professionsetik for revisorer.", 1.udgave 1.oplag, foreningen af statsautoriserede revisorer, side 14-15

¹⁴ Ibid; side 14-15

Figur 1.4.3 · Komponenter i forventningskløften



Kilde: Porter, B. (1983) 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap', *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68, 1993

Revisors eksisterende pligter er i denne afhandling defineret ved juridisk regulering, revisionsstandards og vejledninger der regulerer og bidrager til at klarlægge, hvilke revisionspligter der følger i forbindelse med risiko for at borgernes krav om retssikkerhed bliver krænket. Rimelighedsgrænsen er defineret som det rimelige omfang revision af kontrolgrupperne, i relation til kravet i revisorlovens § 16, stk. 1 om at revisionen skal være omkostningseffektiv i den udstrækning at der kan leveres en professionel ydelse.

Hvis der opstår en forventningskløft mellem offentligheden og revisor, vil revisionen ikke skabe den strategiske tillid, som er hensigten. Præstationskløftens anvendes ligeledes til at undersøge, om der er risiko for, at revisor handler opportunistisk i sin agentrolle over for borgerne som principaler.

Denne afhandling vil analysere revisors ansvar i forhold til afhandlingens problemformulering med udgangspunkt i forventningskløftens forskellige komponenter.

1.4.2.4 Besvigelsteori

Revisionens formål er at påse, at årsregnskabet i al væsentlighed giver et retvisende billede. Revisor skal i den forbindelse "... udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader." Revisorloven § 16, stk. 1. Det følger, at revisionen skal være omkostningseffektiv, hvilket i praksis betyder, at revisor ikke kontrollerer alle regnskabets transaktioner. Det er derfor afgørende for kvaliteten af revisionen, at revisor kan identificere, hvilke områder der er væsentlige for regnskabsbrugerne at få kontrolleret. Denne opgave får revisor hjælp til gennem de internationale revisionsstandards (ISA) og vejledninger, der tilbyder retningslinjer for, hvad revisor skal betragte som væsentligt i revisionsopgaven og medtage i sin revisionsstrategi.

Risikoen for fejl som følge af besvigelser behandles som betydelige risici, hvilket indebærer, at revisor identificerer kontroller, der imødegår besvigelserisikoen, og påser, at kontrollerne er

udformet hensigtsmæssigt med henblik på at imødegå risikoen, samt at de er implementeret. Risiko for besvigelser skal således altid betragtes som væsentligt og medtages i revisionsstrategien.

ISA 240 definerer besvigelser således: "*Besvigelser - en bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den **daglige ledelse**, den **øverste ledelse**, **medarbejdere** eller **tredjeparter**, der benytter **vildledning** til at opnå en **uberettiget eller ulovlig fordel***".

Bevidst handling vil sige, at den, der besviger, er klar over, hvad han foretager sig.

Besvigelser falder ind under formueforbrydelser i straffeloven, og den bevidste handling er her defineret ved, at besvigeren *vidste* eller *burde have vidst*, at han foretog en ulovlig handling. Den, der besviger, kan således ikke erklære sig uvidende om en ulovlig handling, hvis *han burde have vidst*, at handlingen var ulovlig.

Der vil være en større risiko for besvigelser, hvis den reviderede enhed sætter den daglige ledelse under pres for at opnå et forventet og måske urealistisk indtjeningsmål eller økonomisk resultat, især fordi det kan få betydelige konsekvenser for den daglige ledelse, hvis de finansielle mål ikke nås.

Vildledning - uberettiget eller ulovlig fordel. Besvigelsen skal give anledning til væsentlig fejlinformation i regnskabet, før der er tale om en uberettiget og ulovlig fordel. En fordel behøver ikke nødvendigvis være af økonomisk karakter, men kan også være præget af social accept og prestige blandt medarbejderne.

1.4.2.5 Besvigelsestrekanten

Besvigelsestrekanten er et analyseværktøj, der hjælper revisor til at konstatere, om der er besvigelsesrisiko til stede.

Besvigelsestrekanten udspringer af sociolog Donald Cresseys hypotese om de respektable kriminelle, som er respektable personer med social status, der begår bedrageri. Cressey argumenterer, at rigide kontroller af betroede medarbejdere kan forhindre bedrageri, men at så omfattende en kontrol er ødelæggende for produktiviteten¹⁵.

Cressey fandt, at der er tre essentielle typer af psykologiske processer, der er gældende for personer, der begår bedrageri: ¹⁶

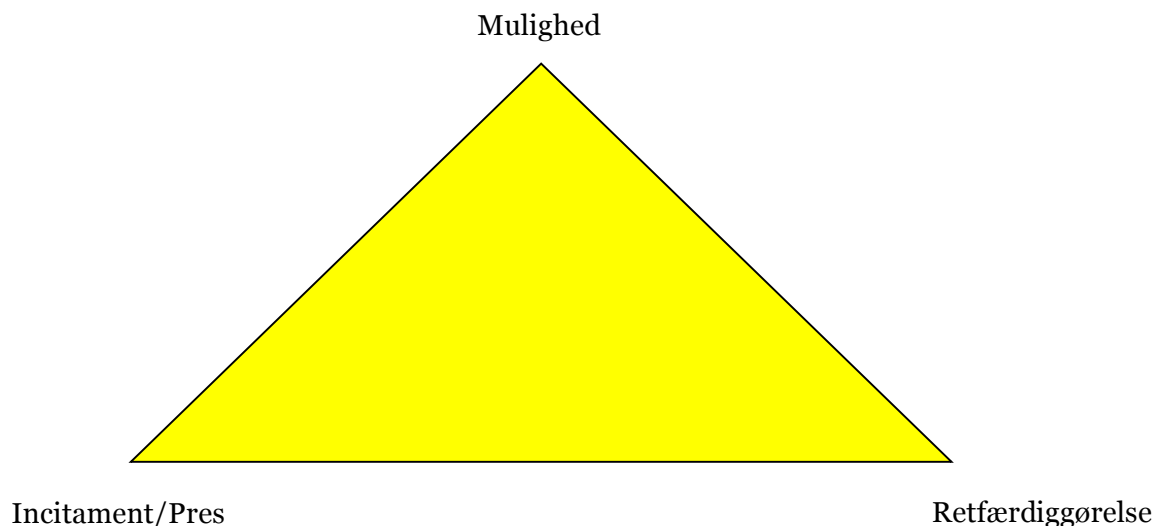
- 1) Følelsen af at have et økonomisk problem, man ikke kan dele med andre
- 2) Opmærksomhed om at problemet kan løses ved at misbruge sin betroede stilling
- 3) Retfærdiggørelse af bedrageriet, således at bedrageren finder en moralsk acceptabel undskyldning for bedrageriet, således at han stadig kan bevare sin selvforståelse som et ærligt og respektabelt menneske.

¹⁵ Cressey, Donald, "The respectable criminal" (1965), Trans-action, side 12-15, (Peer reviewed Tidsskrift)

¹⁶ Ibid.

Disse kendetegn på bedrageri er gengivet i besvigelsestrekanter, der anvendes i revisionen til at vurdere om, der er risiko for besvigelser.

Figur 1.4.4
Besvigelsestrekanter



Anerkendelse af at der er risiko for besvigelser i ethvert forhold, hvor den ene part kan handle opportunistisk til skade for den anden, er ligeledes en anerkendelse af, at indgydelse af tillid i nogle tilfælde kræver strategisk tillid. Principalen er villig til at betale en "forsikring" (revisionsomkostning) for at sikre sig, at agenten ikke laver besvigelser.

Besvigelsestrekanter vil i nærværende afhandling blive brugt som analyseredskab til at afdække, om der er risiko for, at de kommunale kontrolgrupper handler opportunistisk til skade for borgerens retssikkerhed.

1.4.3 Teoretisk sammenfatning

Overordnet er problemformuleringen forankret i overvejelser om vigtigheden af tilstedeværelse af tillid til samfundets institutioner samt tilstedeværelsen af tillid til revisors rolle i samfundet.

Afhandlingens analyser tager udgangspunkt i et naturretligt perspektiv, hvor der forudsættes, at der findes et sæt ufravigelige rettigheder, som må respekteres af statsmagten, hvis borgerne skal acceptere at opgive individuelle frihedsrettigheder for til gengæld at nyde godt af fællesskabets fordele. Det offentlige systems eksistensberettigelse afhænger af borgernes tillid til, at de offentlige midler bliver forvaltet efter hensigten. Hvis samfundets institutioner krænker borgernes retssikkerhed, vil det skabe mistillid til offentlige myndighedspersoner, hvilket vil true den demokratiske samfundsudvikling.

Da afhandlingens problemformulering fokuserer på revisionens opgave i forhold til kritikken af kontrolhedernes tilsidesættelse af borgernes retssikkerhed, anvendes agent-teorien, hvor den valgte principal og agentrolle begrundes i tillidsteoretiske og naturretlige overvejelser. Ud fra dette agentteoretiske perspektiv gennemgås, hvad revisor bør opfatte som væsentligt i relation til forventningskløften på den ene side og besvigelsteori på den anden side.

1.5 Perspektiv, metode og empiri

Afhandlingens videnskabsteoretiske perspektiv tager sit udgangspunkt i en ontologi om, at der kan findes en fortolkende "virkelighed", der er fælles for et sæt aktører med samme meningshorisont. Afhandlingen forsøger at afklare, hvordan den kommunale revision anskuer socialt bedrageri i planlægningen af revisionen ud fra betragtningen om, at revisorer har udgangspunkt i samme "common sense". Denne "common sense" skabes af standarder, lovgivning, vejledninger samt branchens egen forståelse af, hvilken position revisionen skal indtage i samfundet. Der er således tale om en subjektiv epistemologi i den forstand, at "virkeligheden" forstås fortolkende, men at revisionsbranchen antages at forstå "virkeligheden" på samme måde, da dens medlemmer deler meningshorisont.

En revisors oplevelse af fænomenet socialt bedrageri antages således at kunne give et billede af, hvordan revisionsbranchen som helhed oplever fænomenet. Ud fra dette perspektiv undersøges årsagssammenhænge mellem den kommunale revisionsopgaves beskaffenhed, kravet til den kommunale revision, revisionsbranchens egen forståelse af sin rolle på den ene side og den valgte revisionsstrategi på den anden side.

1.5.1 Metode og empiri

Afhandlingen kan således kategoriseres som en samfundsvidenskabelig analyse, hvilket har været afgørende for valget af kvalitative metoder. Casestudiet er anvendt som overordnet metode, til at illustrerer hvordan den kommunale revision fortolker revisionsopgavens krav til den juridisk-kritiske revision af risici for at borgerne får krænket deres retssikkerhed i mødet med den kommunale kontrolgruppe. Casestudiet er i overensstemmelse med det valgte videnskabelige perspektiv. Casestudiet kan således anvendes til at sige noget generelt om hvordan revisionsopgaven løftes. Bent Flyvbjerg (2006) argumenterer at samfundsvidenskaben kun kan forstås i den kontekst som aktørerne befinder sig i.¹⁷ Denne forståelse er i overensstemmelse med det videnskabsteoretiske "common sense" argument, hvor det er konteksten der er afgørende for om der kan konkluderes generelt på undersøgelsesfeltet. Et andet argument for valget af casestudiet er udfordringen der ligger i den store grad af fortolkning som er kendetegnet i forståelse af lovgivning. Den rigdom af

¹⁷ Bent Flyvbjerg, "Five Misunderstandings About Case-Study Research," *Qualitative Inquiry*, vol. 12, no. 2, April 2006, pp. 219-245.

information som casestudiet tilbyder, har været afgørende for at kunne konkludere på problemstillingen.

Det er analysens hensigt at undersøge, hvordan den kommunale revision behandler risikoen for, at borgerens krav om retssikkerhed bliver krænket af kontrolgruppernes sagsbehandling. Den hermeneutiske cirkel er fundament for analyserne af den kommunale revisors erkendelsesproces og anvendes aktivt og anvendes i fortolkningen af begrebet god offentlig revisionsskik for at illustrere hensigten med lovgivningen og som følge deraf definere en professionel ydelse i den offentlige revision.

Den juridiske metode anvendes til at identificere og beskrive de retskilder, der kan anvendes som juridisk argumentation for, revisors eksisterende pligter og i fortolkningen af om der er risiko for, at borgernes krav på retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper.

Dette kobles med analyser af de politiske, økonomiske og kulturelle makrosammenhænge for at finde årsagssammenhænge mellem revisors rapportering på den ene side og den overordnede kontekst, som revisor arbejder i, på den anden side.

Disse parametre afdækkes ved hjælp af dokumentstudier og uformelle interview, herunder:

- Avisartikler
- Hjemmesider
- Faglitteratur
- Analyser
- Interne kommunale arbejdsdokumenter
- Revisionsanbefalinger
- Revisionsstandarder
- Lovgivning
- Betænkninger
- Akademisk udkast
- Andre akademiske undersøgelser af de kommunale kontrolgrupper
- Revisionsberetninger

Disse metodiske valg er foretaget ud fra et ønske om at forstå handlingsrummet ud fra et borgerperspektiv. Det har ikke været muligt at få tilladelse til at lade interviews med relevante aktører indgå som empirisk grundlag. De uformelle interviews, der har været, har således alene tjent det formål at be- eller afkræfte analysens resultater. De er således ikke brugt i afhandlingen som egentlig empirisk bevis, men snarere som kvalitetssikring for afhandlingens analyseresultater.

Felt-noter fra tredjemand er anvendt til at beskrive de kommunale kontrolgrupper. Det har ikke været muligt at lave en tilsvarende etnografisk undersøgelse. Det vurderes dog, at de anvendte feltstudier er i tråd med denne afhandlings videnskabsteoretiske perspektiv og derfor meningsfuldt kan anvendes som empiri i denne afhandling. Kvaliteten af feltnoterne er vurderet på baggrund af, at den kandidatafhandling, hvorfra de stammer, er blevet bedømt til karakteren 12.

1.6 Analysemodel

For at besvare problemformuleringen undersøges det først, hvilke forventninger offentligheden med god ret kan have til den juridisk-kritiske af de kommunale kontrolgrupper. Endvidere undersøges det, om der rent faktisk er elementer i kontrolenhedernes organisation, der skaber en væsentlig risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket.

På denne baggrund foretages en analyse af revisionsbranchens oplevelse af fænomenet ”socialt bedrageri” og en analyse af revisionsberetninger fra henholdsvis Slagelse og Ishøj kommune, hvor konklusionerne af afhandlingens indledende analyser anvendes som parametre for analysearbejdet.

Afhandlingens underspørgsmål besvarer den overordnede problemstilling, på følgende måde:

- 1) *Hvilke formelle krav er der til den juridisk-kritiske revision og hvad kan offentligheden med rimelig forvente af denne?*

Dette undersøgelsesspørgsmål er besvaret for at kunne konkludere hvad revisors eksisterende revisionspligter er i relation til risikoen for at borgerens retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper.

- 2) *Hvilke etiske og faglige krav er der til revisor der skal udføre den kommunale revision?*

Dette er besvaret for at konkludere hvordan revisors generelle etiske pligter er afgørende i relation til revisors rolle som udbyder af strategisk tillid. Derudover besvarer spørgsmålet i hvilken udstrækning den kommunale revision er juridisk forpligtet til fortolke indholdet af den juridisk-kritiske revision i relation til det etiske regelsæt.

- 3) *Hvilke risici er der for at stat, kommunalbestyrelse og kontrolgruppe, nytteoptimerer til skade for borgerens krav om retssikkerhed?*

Dette spørgsmål er analyseret for at konkludere om der i et agent-teoretisk perspektiv er risiko for at borgerens krav om retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper. Konklusionen på denne analyse er afgørende for om den kommunale revisor

med rimelighed kan forventes at opdage eventuelle risici for at borgerens retssikkerhed bliver krænket.

- 4) *Hvilken rolle har den kommunale revisor i et agentteoretisk perspektiv og hvilke risici medfører denne rolle i et nytteoptimerende teoretisk perspektiv, når det er kommunalbestyrelsen der bestemmer revisionsopgaven?*

Revisors egen rolle som maksimerende økonomisk agent, er analyseret for at konkludere om der er risiko for at revisor nytteoptimerer til skade for den sociale klient, når det er kommunalbestyrelsen der sætter revisionsopgaven. Konklusionen bidrager til besvarelsen af den overordnede problemformulering, i relation til forståelsen af den kommunale revisors faktiske forståelse af hvad der er eksisterende revisionspligter.

- 5) *Hvilke retssikkerhedsmæssige problemer er der i forbindelse med organiseringen af de kommunale kontrolgrupper?*

Dette underspørgsmål besvarer hvorvidt der rent faktisk er retssikkerhedsmæssige risici i til stede. Eksistensen af retssikkerhedsmæssige risici, er afgørende for hvad samfundet med rimelighed kan forvente af revisionens eksisterende pligter i fastsættelse af væsentlige risici.

- 6) *Hvilken position indtager den kommunale revision til fænomenet "socialt bedrageri"?*

Den kommunale revisors oplevelse af hvad der er eksisterende revisionspligter i relation til fænomenet "socialt bedrageri", er afgørende for hvad revisor finder er væsentligt og dermed medtager i sin revisionsstrategi. Analysens konklusion fungerer som fortolkningsbidrag i analysen af revisionsberetninger fra de 2 case-kommuner.

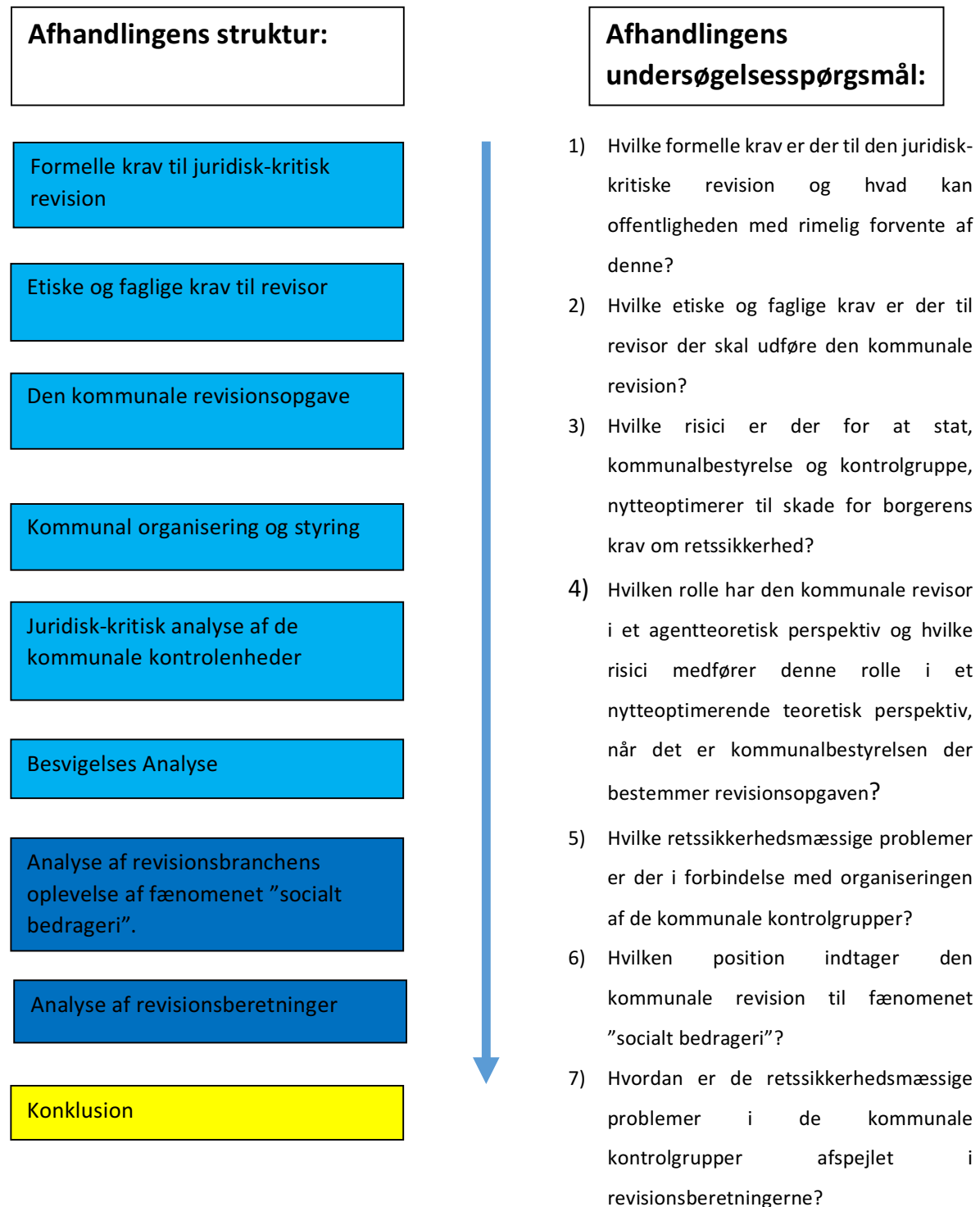
- 7) *Hvordan er de retssikkerhedsmæssige problemer i de kommunale kontrolgrupper afspejlet i revisionsberetningerne?*

Dette spørgsmål er analyseret for at besvare om der er overensstemmelse mellem de foregående analysers konklusioner om revisors eksisterende pligter og den kommunale revisors faktiske revisionsydelse.

De 7 underspørgsmål besvarer således den overordnede problemstilling der ønsker at undersøge om risikoen for, at de kommunale kontrolgrupper uberettiget fratager borgere deres ydelser, bør afspejle sig i revisionsstrategien ved den kommunale revision. I naturlig forlængelse heraf svares der på, om der i denne henseende er taget retssikkerhedshensyn i revisionen.

Afhandlingens analysemodel er illustreret i figur 1.6.1

Figur 1.6.1



2. Offentlig revision - Juridisk-Kritisk revision

Revisionen af offentligt finansierede aktiviteter skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. (Rigsrevisionen)

Revisionen af kommunerne er reguleret af God Offentlig Revisionsskik, som udvider den normale revision til ikke alene at indeholde den finansielle revision, men ligeledes kræver at revisor udfører forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision. Kravet om god offentlig revisionsskik er defineret i lov om kommunernes styrelse § 42 og findes ligeledes i Rigsrevisorlovens § 3, som gælder analogt på revisionen af kommunerne. Herefter er kommunalbestyrelsen retligt forpligtet til at leve op til det ansvar, GOR definerer, ligesom revisor har en retslig pligt til at udføre revisionen i overensstemmelse med GOR.

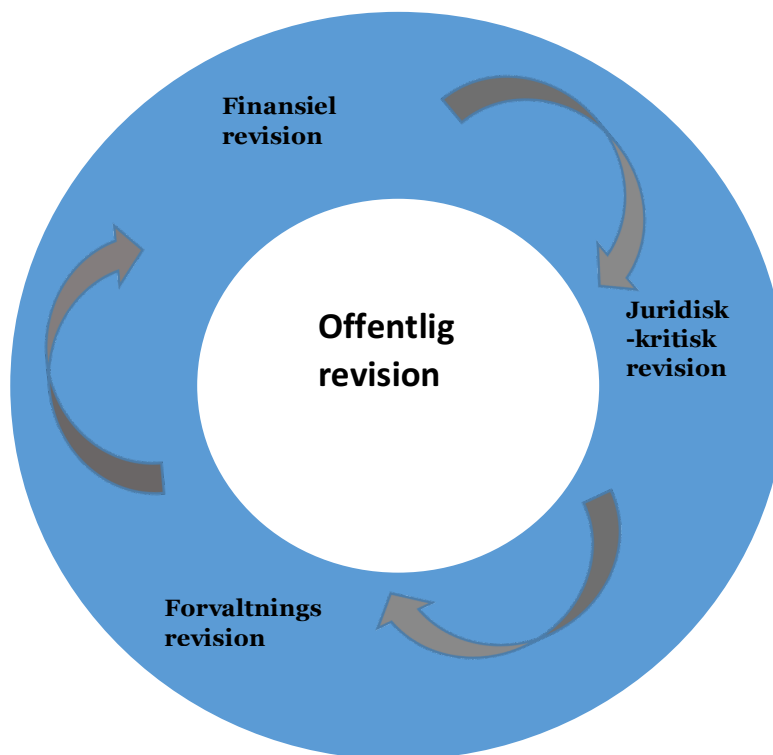
Den kommunale revision er opdelt i tre områder, hvilket er reguleret i lov om kommunens styrelse § 42;

- 1) Den finansielle revision – *Påse at årsregnskabet giver et retvisende billede*
- 2) **Den juridisk-kritiske revision – *Påse at love og regler er overholdt***
- 3) Forvaltningsrevision – *Påse at forvaltningen er udført under skyldig økonomisk hensyntagen*

Det fremgår af lovteksten, at den juridisk-kritiske revision er en selvstændig opgave, som revisor har retlig pligt til at udføre på lige fod med den finansielle revision og forvaltningsrevisionen. Revisor bør dog i praksis udføre alle tre revisionsområder samtidigt/integreret, hvor dette er relevant¹⁸. Ud fra denne fortolkning kan en forståelsesorienteret tilgang til offentlig revision forklares ved en hermeneutisk cirkel, illustreret på næste side:

¹⁸ Statsautoriseret revisor Bo Coble, Deloitte "Revision i regioner og kommuner", Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, Revisions Orientering, side 35

Figur 2.1 Hermeneutisk fortolkning af god offentlig revisionsskik



I en hermeneutisk forståelsesramme er det ikke muligt at anvende en hypotetisk-deduktiv metode, hvorfor det ikke er muligt at opliste generelle sandheder om, hvad den juridisk-kritiske revision skal indeholde. Denne betragtning læner sig op ad den faktiske revisionsopgave, som afhænger af den revideredes individuelle mikro- og makromiljø og den deraf følgende risikoprofil. Den faktiske udførelse af den kommunale revision afhænger derfor af, hvordan revisor oplever den reviderede enhed sammenholdt med de formelle krav, som revisor oplever, der er til udførelsen af revisionsopgaven.

Kravene til den offentlige revisionsopgave skal forstås som individuelle opgaver, der hver især defineres i erkendelsesprocesser. Den finansielle revision vil påvirke revisionsstrategien for den juridisk-kritiske revision, som påvirker revisionsstrategien for forvaltningsrevisionen, som påvirker den finansielle revision og så fremdeles, til revisor mener at kunne påtage regnskabet i overensstemmelse med kravene i GOR, således at kommunens regnskaber i al væsentlighed er retvisende, et udtryk for effektiv forvaltning af bevillinger og i overensstemmelse med loven.

Den revisionsmæssige udfordring i den juridisk-kritiske revision er fastlæggelsen af, hvad revisor skal betragte som væsentligt. Med udgangspunkt i lovteksten alene er der stor fortolkningsfrihed for revisor i relation til, hvad der skal betragtes som væsentligt i den juridisk-kritiske revision. Der er hermed en iboende risiko for, at der opstår en forventningskløft mellem, hvad offentligheden betragter som væsentligt, og hvad revisor betragter som væsentligt.

Den offentlige revision anses internationalt som et effektivt værn og middel mod korruption, misbrug af offentlige ressourcer, svig og sikring af borgernes rettigheder¹⁹. Denne forventning til den offentlige revision må præciseres af revisionsbranchen og kommunikeres effektivt ud til offentligheden, således at der skabes en fælles forståelse af, hvilke handlinger revisionen er forpligtet til at udføre. Der kan som beskrevet ovenfor opstå en præstationskløft ved utilstrækkelig regulering, hvor offentligheden vurderer, at revisors arbejde er utilstrækkeligt, selv hvis revisor lever op til gældende lovgivning og standarder. Præstationskløft kan ligeledes opstå ved utilstrækkelig præstation, hvor revisor ikke har levet op til den kvalitet, som opgaven kræver, og dermed har udført mangelfuldt arbejde. Rimelighedskløften opstår som følge af offentlighedens urimelige forventning, om at revisor giver absolut sikkerhed for, at der ikke er væsentlige fejl²⁰.

2.1 Regulering af revisionen af statsrefusioner og tilskud

Ud over det juridiske krav om god offentlig revisionsskik er den kommunale revision ligeledes reguleret af *Bekendtgørelse om statsrefusion og tilskud samt regnskabsaflæggelse og revision på visse områder inden for Ministeriet for Børn, Ligestilling, Integration og Sociale Forholds, Beskæftigelsesministeriets, Ministeriet for By, Bolig og Landdistrikters og Undervisningsministeriets ressortområder*. Denne bekendtgørelse specificerer opgaver, som revisor forventes at udføre i forbindelse med statsrefusioner og tilskud fra staten.

Bekendtgørelsens afsnit IV, som omhandler revisionens udførelse, fastslår, at den kommunale revision skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, som det er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber mm, jf. § 66, stk. 2.

Revisionen skal ved revisionsbesøg i løbet af året efterprøve, om kommunens administrative og regnskabsmæssige praksis, herunder forretningsgange, interne kontrolprocedurer samt procedurer for sagsbehandling, er hensigtsmæssige og fungerer på betryggende vis. Desuden skal der ved revisionsbesøgene i en kommune efterprøves af revisionen, om kommunen har hensigtsmæssige procedurer til at forebygge og afdække tilfælde af uberettiget modtagelse af ydelser mod bedre vidende, og om procedurerne fungerer på betryggende vis, jf. § 66, stk. 3, hvor procedurerne redegøres i revisionsberetningen, jf. § 71, stk. 4.

Af bekendtgørelsen fremgår det ikke, at der skal tages retssikkerhedshensyn i revisionen i relation til risikoen for, at borgeren får krænket sin retssikkerhed i mødet med de kommunale kontrolgrupper. I et agent-teoretisk perspektiv tilgodeser bekendtgørelsen alene fænomenet socialt bedrageri i den situation, hvor borgeren, der modtager en social ydelse, nytteoptimerer

¹⁹ Elm-Larsen, Rolf, "Offentlig Revision – Empiri og Teori" (2010), 2. Udgave/1. oplag, Thomson Reuters

²⁰ Bøgg, Kjeld Chr. & Lars Kiertzner, "Professionsetik for revisorer"(2007), 1. udgave, 1 oplag, Foreningen af statsautoriserede revisorer, side 14+15

til skade for skatteborgere, der ikke modtager en social ydelse, men derimod alene er bidragsydere til finansieringen af velfærdsydelser.

Der er derimod fokus på risikoen for at borgere modtager en ydelse uberettiget. Det er revisionens opgave at efterprøve, om kommunen har hensigtsmæssige procedurer til at forebygge disse. Revisionen har således ikke til opgave at efterprøve, om kommunen har procedurer til at forebygge og afdække tilfælde af fratagelse af ydelser, som borgeren rent faktisk har ret til. Fokus er på forvaltningsrevisionens krav om effektiv forvaltning af bevillinger og det juridisk-kritiske fokus på om ydelser bliver tilkendt i overensstemmelse med loven. Risikoen for at borgeren fejlagtigt får afslag på en ydelse eller fejlagtigt får frataget en ydelse de ifølge loven er berettiget til, reguleres ikke i bekendtgørelsen.

2.3 God Offentlig Revisionsskik

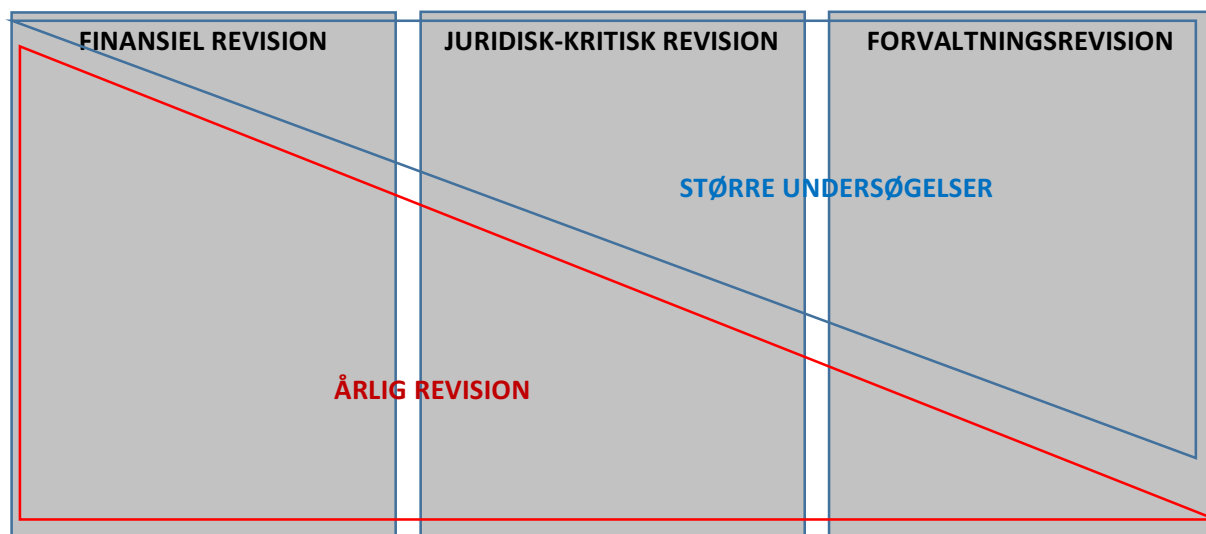
Der er en forventningskløft indeholdt i begrebet GOR, som Rigsrevisionen forsøgte at minimere med vejledningen "Begrebet God Offentlig Revisionsskik - en vejledning" (1998)²¹. Vejledninger kan således ses som retningslinjer for, hvordan revisor skal fortolke krav i lovgivning og standarder.

I januar 2013 udgav Rigsrevisionen en ny publikation af "God Offentlig Revisionsskik – normen for offentlig revision", der udtrykker hvad Rigsrevisionen opfatter som god offentlig revisionsskik. Publikationen henvender sig bl.a. til revisorer, der skal revidere efter denne norm, og formålet er en klarere forståelse af hvad man kan forvente af den offentlige revision.

Publikationen har på side 7 en illustration, der beskriver Rigsrevisionens opfattelse af hvad den offentlige revision indebærer, og hvordan skal vægtes i forhold til hinanden.

²¹ Elm-Larsen, Rolf, "Offentlig Revision – Empiri og Teori" (2010), 2.Udgave/1. oplag, Thomson Reuters

Figur 2.2: Rigsrevisionens fortolkning af god offentlig revisionsskik



Ovenstående figur giver et visuelt billede af, hvordan Rigsrevisionen tolker arbejdsfordelingen i GOR, hvor der især lægges vægt på den finansielle revision. Forvaltningsrevisionen er lagt op til større undersøgelser, hvis det findes nødvendigt af Rigsrevisionen, hvor den juridisk-kritiske revision vejer lige meget i den årlige revision som i større undersøgelser. Denne arbejdsdeling i GOR er hverken afspejlet i styrelseslovens § 42, stk. 2 eller rigsrevisorlovens § 3, som remser dem op som ligeværdige.

Publikationen giver oplysninger om, hvad GOR er for en størrelse. Der gives ikke en praktisk tilgang, men i stedet henvises til de grundlæggende revisionsprincipper:

"De grundlæggende revisionsprincipper (ISSAI 100 – 999) angiver retningslinjer for, hvordan opgaverne nærmere bør udføres, for at der er tale om en god faglig ydelse".

2.4 Rigsrevisionens anbefalinger til juridisk-kritisk revision

Ved den juridisk-kritiske revision skal revisor efterprøve, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Revisor skal herunder vurdere, om virksomhedens fortolkning af regler er rimelig, og om dispositionerne ligger inden for de økonomiske rammer²². Revisor må i den konkrete revisionssituation afgøre, hvilke elementer der bør indgå i efterprøvelsen, jf. styrelseslovens § 42.

²² Notat om omfanget af juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i den løbende revision i henhold til god offentlig revisionsskik
<http://www.rigsrevisionen.dk/bagved-revisionen/god-offentlig-revisionsskik/notat-om-omfanget-af-juridisk-kritisk-revision-og-forvaltningsrevision-i-den-loebende-revision-i-henhold-til-god-offentlig-revisionsskik/>
besøgt d. 2/12-2014

Juridisk-kritisk revision planlægges, udføres og rapporteres sammen med den finansielle revision og den løbende forvaltningsrevision, hvor dette er relevant. I forbindelse med revisionsplanlægningen skal revisor derfor vurdere, hvilke områder der især skal udføres juridisk-kritisk revision af.

Som det følger af lov om kommunernes styrelse § 42, er den juridisk-kritiske revision ikke alene en vurdering af lovovertrædelsen i forhold til det finansielle regnskab. Dette er fortolket i Rigsrevisionens Juridisk-kritisk revision, Anbefalinger til bedste praksis (2004):

*"Den tiltagende offentlige regulering har medført øgede krav til den politisk valgte ledelses – fx ministerens, borgmesterens, rådmandens/udvalgsformandens, regionsrådsformandens – indseende med, at dispositioner, som kommer til udtryk i offentlige regnskaber mv., er lovlige, **og at borgernes krav på retssikkerhed samtidig tilgodeses**. Ledelsen af underliggende institutioner (styrelser, skoler mv.) må nødvendigvis også have fokus på disse forhold. Der er derfor også et øget krav til udførelse af juridisk-kritisk revision inden for det offentlige område, som indebærer, at revisor vurderer og rapporterer om de nævnte forhold. Ved revisors rapportering sikres en yderligere ledelsesmæssig opmærksomhed på overholdelsen af lovgivningen og indgåede aftaler mv. **samt borgernes krav på retssikkerhed**".* (Side 1)

Som det ses af fremhævningerne i ovenstående citat, er en del af revisors opgave i den juridisk-kritiske revision at holde sig borgernes krav om retssikkerhed for øje. Denne del af revisionen stiller et stort krav til revisors indsigt i relevante love, regler og fortolkningsbidrag samt til revisors evne til at vurdere væsentlighed på dette område²³. Dette betyder, at væsentlighedskriteriet ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med væsentlighedskriteriet i den finansielle revision. Revisor skal således i forbindelse med udførelsen af juridisk-kritisk revision rapportere om overtrædelse af love og regler, selvom disse ikke har en betydning for det finansielle regnskab som helhed.

Baggrunden for denne del af den juridiske revision skal findes i betragtningen om, at fejladministration kan have store økonomiske konsekvenser for ressourcetsvage borgere og ligeledes udgøre et retssikkerhedsmæssigt problem, hvis disse bliver frataget den ydelse, som de har ret til ifølge lovgivningen.

Rigsrevisionens anbefalinger til juridisk-kritisk revision anskueliggør, at risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket, er en del af revisionsopgaven i kommunerne. I forlængelse af den erkendelse må offentligheden med rimelighed kunne forvente, at revisionen fungerer som et værn mod, at kommunerne nytteoptimerer til skade for borgernes retssikkerhed i mødet med de kommunale kontrolgrupper.

²³ Statsautoriseret revisor Bo Colbe, Deloitte "Revision i regioner og kommuner", Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, RevisionsOrientering, side 2

Denne forventning stiller udfordringer til revisors faglige kompetencer i forhold til at løfte opgaven på betryggende vis. Der stilles krav om, at den offentlige revision udføres af statsautoriserede revisorer. Dette krav sikrer dog ikke et dybere kendskab til offentlig organisering og den lovgivning, der regulerer det offentliges dispositioner, og der er ikke yderligere krav om uddannelse til revisorer, der reviderer kommunerne. Kommunalbestyrelsen kan dog selv stille krav til revisors kompetencer (jf. lov om kommunernes styring). Dette er dog ikke en garanti for, at kommunalbestyrelsen stiller krav om revisors faglige kompetencer til at vurdere, om borgerenes retssikkerhed bliver krænket. I et agentteoretisk perspektiv vil der være risiko for, at kommunalbestyrelsens agentrolle vil resultere i et ønske om at skjule information, der er til skade for borgeren, såfremt kommunalbestyrelsen (kommunen) kan nytteoptimere på denne baggrund (se afsnit 6.2 "Kontrolhedernes økonomiske konsekvenser for det offentliges repræsentanter og borgerne").

Denne del af den juridisk-kritiske revision tiltænker de borgere, som modtager en social ydelse som regnskabsbrugeren, i den udstrækning at revisor i sin rapportering i tilfælde af tvivl om retsgrundlaget, alene kan opfordre den reviderede til at få afklaret, men ikke selv kan fastlægge, hvad der er gældende ret²⁴.

Der kan ikke herske tvivl om, at revisor ifølge Rigsrevisionens anbefalinger skal rapportere, hvis han/hun finder, at borgernes krav på retssikkerhed bliver krænket.

*"Ved årsrevisionen vil den juridisk-kritiske revision typisk koncentrere sig om de nære regelsæt, dvs. revisor efterprøver, om bevillingsregler/-forudsætninger, regnskabsregler og disponeringsregler samt interne kompetenceregler er overholdt af den reviderede. **Herudover må det vurderes, om foretagne dispositioner i øvrigt savner hjemmel.**" (Side 5)*

Vurderingen af om foretagne dispositioner i øvrigt savner hjemmel stiller krav til den juridisk-kritiske revision, der rækker ud over indsigt i det nære regelsæt. Hjemmelgrundlaget for dispositioner, der vedrører tildeling/afslag/fratagelse af ydelser, kan være svært at konstatere, da der inden for den relevante lovgivning på ydelsesområdet er plads til fortolkninger. Hvorvidt en fortolkning af et nært regelsæt mangler hjemmel, kræver derfor kendskab til juridiske fortolkningsprincipper og retskilder (se afsnit 6.1 "Juridisk analyse af retssikkerhedsbegrebet"). Det medfører, at revisor bør have et fornødent bredt kendskab til ovenstående, således at revisor er kompetent til at vurdere, om der er en tvivl om retsgrundlaget på de foretagne dispositioner.

²⁴ Rigsrevisionen (2004), Juridisk-Kritisk revision, Anbefalinger til bedste praksis, side 4

Fejladministration på ydelsesområdet kan have store økonomiske konsekvenser for ressourcetsvage borgere, hvilket er et af de centrale argumenter for, at den juridisk-kritiske revision skal indebære en vurdering af, om borgerens retssikkerhed bliver tilgodeset.

2.5 Analyserende opsummering

Offentligheden kan med rimelighed forvente, at revisor tager retssikkerhedshensyn i revisionen af kommunerne. Borgere, der modtager en social ydelse, kan dermed med rimelighed antages at skulle betragtes som principal i et agent-teoretisk perspektiv i relation til nærværende afhandlings undersøgelsesposition.

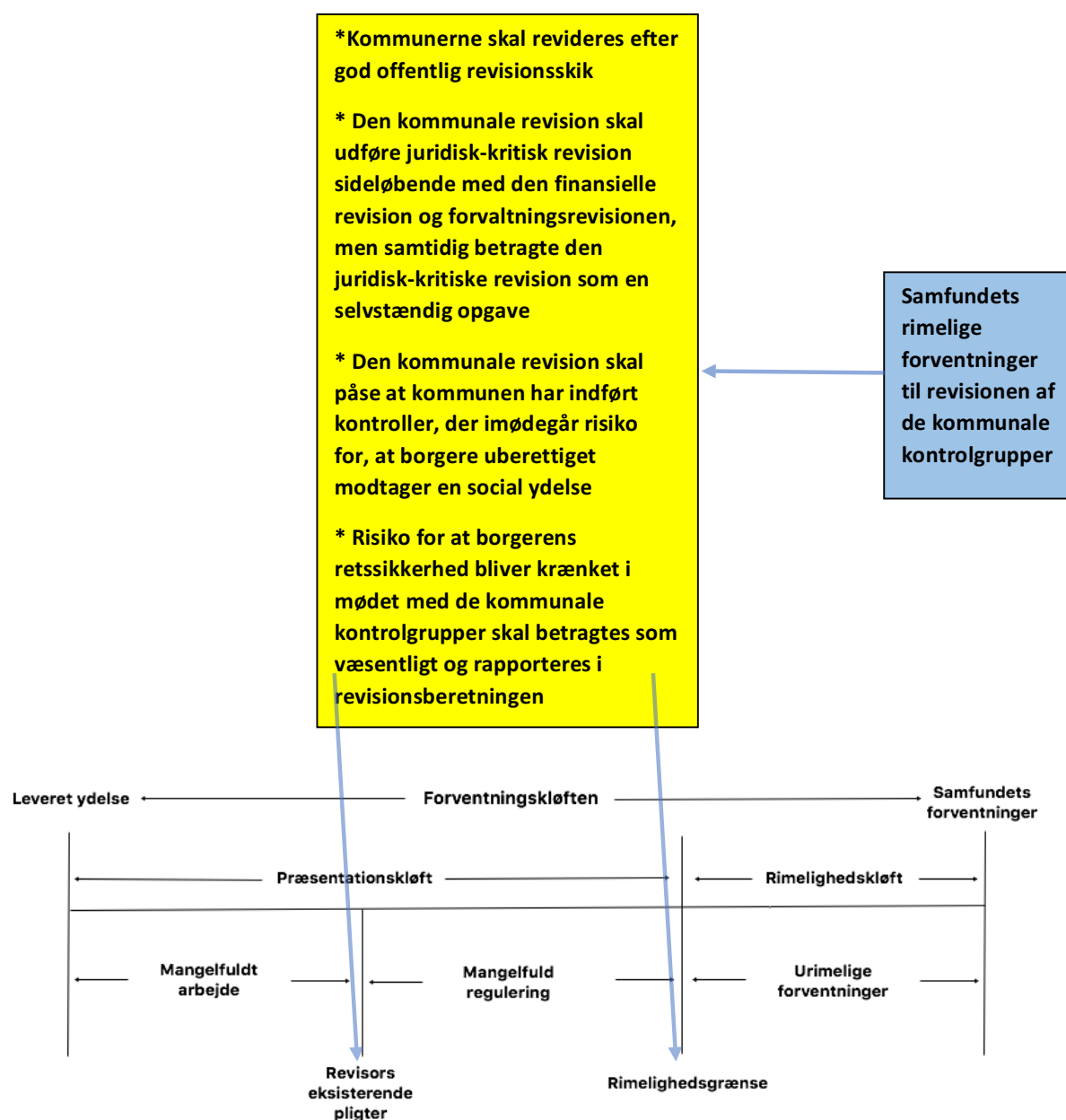
Forventningen opstår som følge af kravet om juridisk-kritisk revision i den kommunale revision, hvor revisor skal udføre den juridisk-kritiske revision sideløbende med den finansielle revision og forvaltningsrevisionen i en hermeneutisk erkendelsesopgave. Indholdet af den juridisk-kritiske revision er reguleret på området for statsrefusioner og tilskud, hvorefter den kommunale revision er retsligt forpligtet til at revidere, om kommunen har indført betryggende kontrolforanstaltninger til at forhindre fejludbetalinger af sociale ydelser og rapportere om dette. Denne del af den juridisk-kritiske revision lægger sig tæt op af forvaltningsrevisionens effektivitetsbetragtning. Den statslige tilsynsmyndigheds fokus er således ensidigt på at imødegå den risiko, der er for at borgere, der modtager en social ydelse, nytteoptimerer til skade for skatteborgere, der ikke modtager en social ydelse.

Kravet om at der skal være retssikkerhedshensyn i den kommunale revision specificeres i Rigsrevisionens vejledning om juridisk-kritisk revision. Vejledningen har til formål at mindske den forventningskløft, der er indbygget i det retslige krav om juridisk-kritisk revision. Vejledningen angiver indholdsmæssige krav til den juridisk-kritiske revision. Det må lægges til grund, at revisor forventes at følge vejledningen i udførelsen af den juridisk-kritiske revision, da lovgivningen på området ikke specificerer indholdsmæssige krav ud over de krav, der er specificeret i bekendtgørelsen vedrørende statsrefusioner og tilskud.

De formelle krav til den juridisk-kritiske revision kan herefter indsættes i modellen for forventningskløften²⁵ som pejlemærke for, hvad offentligheden med rimelighed kan forvente af revisionen af de kommunale kontrolgrupper:

²⁵ Porter, B. (1983) 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap', *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68, 1993

Figur 2.3: Samfundets rimelige forventninger til revisionen af de kommunale revisionsgrupper



Figur 2.3 illustrerer, at revisors eksisterende pligter tilsiger, at der skal udføres juridisk-kritisk revision, og at der i den forbindelse tages retssikkerhedshensyn. Herefter er det en del af revisors eksisterende pligter, at risici for at borgernes retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper, betragtes som væsentligt og rapporteres i revisionsberetningen.

Denne revisionsopgave er reguleret af lovgivning og specificeret i Rigsrevisionens anbefaling til juridisk-kritisk revision, hvorfor samfundet med rimelighed kan antage, at der tages højde for problemstillingen i revisionsstrategien.

3. Revisionsetik

Et af aspekterne i at fastsætte, hvad offentligheden med god grund kan forvente sig af revisionen, er de professionsetiske regelsæt, revisionsbranchen sætter til sig selv. Disse regelsæt udspringer af den omstændighed, at revision betragtes som en profession og i den forbindelse adskiller sig fra alene at være et fag ved blandt andet at udfylde en vigtig samfuntsfunktion. En profession kan defineres ved nedenstående punkter²⁶:

- 1) *Et "kald", typisk med udgangspunkt i en højere uddannelse*
- 2) *Et "kald", hvor viden kombineret med erfaring bruges til at løse vigtige samfundsproblemer og ikke kun ud fra egen nytte som for eksempel profit eller status*
- 3) *En profession med en fælles etisk kode, hvor egenkontrol sker gennem medlemskontrol, og hvor medlemmer, der bryder denne kode, kan blive ekskluderet.*

Professionsetikken er en vigtig brik i forståelsesrammen for, hvad denne afhandling forventer at finde i revisors rapportering i revisionen af kommunerne. Professionsetikken er ligeledes styrende for, hvilke forventninger samfundet med rimelighed kan forvente af revisor som udbyder af strategisk tillid.

Selve den juridisk-kritiske revision er, som beskrevet i foregående afsnit, reguleret af standarder, lovgivning og bekendtgørelser samt vejledninger, der skal hjælpe revisor med at udføre denne del af den offentlige revision i overensstemmelse med, hvad lovgiver og regnskabsbrugere med rimelighed kan forvente.

I feltet mellem den aktuelle revisionsopgave og den overordnede regulering af området skal revisor besidde evner og kompetencer til at fastsætte, hvad der er væsentligt for, at den juridisk-kritiske revision bliver udført tilfredsstillende. Evner, som revisor skal være i besiddelse af for at kunne løse denne opgave, er i den grundlæggende professionsetik beskrevet ved nedenstående karaktertræk:

"Revisor skal være i besiddelse af åndelig bevægelighed og kombinationsevne. Revisor skal kunne leve sig ind i andre mennesker og skal kunne sætte sig ind i nye forhold og tilegne sig nye kundskaber.

Revisor skal indtage en neutral og objektiv holdning. Revisor skal holde fast ved det rigtige og samtidig kunne se en sag fra flere sider. Revisor skal derfor besidde realitetssans og have et sundt omdømme.

²⁶ Bøgg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013, side 16

Revisor skal have en sådan personlig selvstændighed og uforfærdethed, at revisor ikke viger tilbage for at hævde sin mening, selvom han/hun mødes med modstand og trusler”.²⁷

De karaktertræk, som er beskrevet i ovenstående citat, er grundlæggende for revisors rolle som tillidsrepræsentant. Det er afgørende for revisionens eksistensberettigelse, at regnskabsbrugeren har **tillid** til, at revisor kontrollerer/reviderer de oplysninger, som er relevante i relation til, om regnskabet er retvisende. Overordnet er det væsentlige i den juridisk-kritiske revision at kontrollere, at bevillinger er i overensstemmelse med lovgivningen, og at forvaltningerne ligeledes forvalter disse i henhold til loven. En del af den juridisk-kritiske revision er, som beskrevet i foregående afsnit, at sikre, at der bliver taget retssikkerhedshensyn i revisionen.

Den kommunale revision har i et agentteoretisk perspektiv betragtet kommunalbestyrelse, den statslige tilsynsmyndighed og skatteborgerne som principalen. Sidstnævnte er denne afhandlings omdrejningspunkt, hvorfor en definition af begrebet skatteborger i en revisionskontekst er nødvendig. Det følger af statsskatteloven, at skattepligten påhviler enhver person bosat her i landet. Deraf følger det, at begrebet skatteborger skal forstås som enhver, der har en skattepligtig indkomst. Under skattepligtig indkomst betragtes ligeledes offentlig forsørgelse, hvorefter modtagere af sådanne ligeledes må betragtes som skatteborgere, uanset at de står uden for arbejdsmarkedet. Dertil kommer, at de ydelser, som de kommunale kontrolenheder kontrollerer berettigelsen af, inkluderer skattefrie ydelser, som er uafhængige af, om modtageren står uden for arbejdsmarkedet. Det er tilfældet med børnepenge til enlige forsørgere, boligsikring og friplads i daginstitution. Modtagere af skattefri offentlige ydelser vil således være at betragte som skatteborgere, hvis de ligeledes oppebærer en skattepligtig indkomst. Rigsrevisionens anbefalinger til juridisk-kritisk revision understøtter denne betragtning med kravet om, at revisor skal tage retssikkerhedshensyn i revisionen og dermed i et agentteoretisk perspektiv ligeledes skal betragte borgere, der modtager en social ydelse, som principal.

Skatteborgernes interesse i den juridisk-kritiske revision af den kommunale kontrolindsats mod socialt bedrageri må derfor betragtes som værende to-sidet. På den ene side bør revisionen påse, at kommunen har udviklet kontroller, der imødeser risikoen for, at borgere snyder eller uberettiget modtager sociale ydelser, og på den anden side har udviklet kontroller, der imødeser risikoen for, at borgerne får krænket deres retssikkerhed og ikke uretmæssigt får frataget deres ydelser.

Den juridisk-kritiske revision kræver, at revisor har kompetencer inden for lovgivning, der regulerer borgernes retssikkerhed. Denne del af lovgivningen er ikke en del af uddannelsen

²⁷ Ibid.; side 7

som statsautoriseret revisor, hvorfor den kommunale revisionsopgave kræver, at revisor *tilegner sig nye kundskaber* og er i stand til at *sætte sig ind i nye forhold*. Den kommunale revision har ligeledes flere forskellige primære interessenter med modsatrettede interesser (se afsnit 5 om offentlig organisering). I den private revision er det muligt at tilrettelægge revisionen således, at aktionærernes informationsbehov bliver opfyldt ud fra den betragtning, at denne information er tilstrækkelig til at tilgodese alle interessenters informationsbehov. Dette er ikke på samme måde muligt i den offentlige revision pga. de mange modsatrettede interesser blandt primære interessenter med forskellige grader af magt. Revisors rolle i den offentlige revision anskueliggør, hvorfor det er afgørende, at *revisor er neutral og objektiv, formår at holde fast i det rigtige og se en sag fra flere sider, har realitetssans, et sundt omdømme og ikke viger tilbage for at sige sin mening selvom det møder modstand*.

Professionsetikken er så afgørende for offentlighedens tillid til revisionsbranchen, at den ligeledes er afspejlet både i revisionsstandarder og lovgivning, hvorefter det er revisors pligt at leve op til de beskrevne karaktertræk.

Offentligheden kan med god grund forvente, at revisorer, der beskæftiger sig med revision i revisionsfirmaer, skal leve op til de samme etiske principper, når de beskæftiger sig med opgaver, der er underlagt de fælles regler.

3.1 Etiske principper

Professionsetikken er afspejlet i begrebet ”God revisionsskik”, som er reguleret ved definitionen i Revisorlovens § 16, stk. 1:

*”... Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise **integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu** ved udførelsen af opgaverne”.*

Kravet om god offentlig revisionsskik i den kommunale revision erstatter ikke kravet om, at revisor skal udvise god revisorskik.

Nedenfor gennemgås definitionerne af de begreber²⁸²⁹, som revisor skal udvise for at leve op til god revisorskik.

3.1.1 Integritet

”Revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser.”

²⁸ Bøgg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013, side 20 - 24

²⁹ <http://www.ifac.org/ethics/projects/revised-code-ethics-completed> besøgt d. 4/1-2014

Den kommunale revision udfører finansiel-, forvaltnings- og juridisk-kritisk revision i en kontekst, hvor der er mange forskellige interessenter med modsatrettede interesser og informationsbehov. Revisors rolle som samfundets tillidsrepræsentant i den kommunale revision sætter derfor særlig fokus på det professionsetiske karaktertræk, at *”... revisor er neutral og objektiv, formår at holde fast i det rigtige og se en sag fra flere sider, har realitetssans, et sundt omdømme og ikke viger tilbage for at sige sin mening selvom det møder modstand”*.

Således skal den kommunale revisions tre principaler; kommunalbestyrelsen, staten og skatteborgerne have tillid til, at revisionen udfører revisionsopgaven i henhold til, hvad lovgivning, standarder og vejledninger foreskriver og ikke lader sig påvirke af den ene principal til skade for de andre principaler.

3.1.2 Objektivitet

”Revisor må ikke være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.”

Revisors objektivitet er afgørende for regnskabsbrugernes tillid til den udførte revision. Kravet om objektivitet anskueliggøres i revisorlovens §24, hvor det specificeres, at revisor skal være uafhængig.

Det følger af RL § 24, at revisor skal være uafhængig. Det følger af RL § 24, stk. 2, at revisor ikke er uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk forhold vedrørende en opgave, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, som for velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det fremgår ligeledes af RL § 24, stk. 2, at denne regel ligeledes gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Det følger ligeledes af den kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed, at revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, som kan bringe revisors uafhængighed i fare.³⁰ Den gældende kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed fastslår, at revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revisor bringes i fare.

³⁰ Indenrigs- og sundhedsministeriet, Betænkning nr. 1487 - Kommunal og regional revision sagkundskab, uafhængighed og tilsyn hermed, kapitel 3 Udvalgets overvejelser http://budregn.im.dk/publikationer/kom_og_reg_rev/html/kap03.htm , hentet den 27-12-2014.

Der er dog umiddelbart ikke noget til hinder for, at revisionsfirmaet påtager sig rådgivningsopgaver for den kommune, de ligeledes reviderer, så længe det ikke kan skabe tvivl om revisors uafhængighed ved revisionen.

Reguleringen af revisors objektivitet/uafhængighed skal i et agent-teoretisk perspektiv forstås som en værnsregel, der skal forhindre, at moral hazard forekommer, således at revisor i sin agentrolle ikke nytteoptimerer til skade for principalen.

Den kommunale revision er karakteriseret ved, at flere forskellige aktører indtager en principalrolle, hvis informationsbehov skal tilgodeses, og som har mange og ofte modsatrettede interesser. Kommunalbestyrelsen er revisionens opdragsgiver og fungerer som principal i relation til forvaltningerne. Staten er principal på de områder, hvor der ydes tilskud og statsrefusion til kommunerne, hvor kommunalbestyrelsen indtager rollen som agenten, der skal revideres. Skatteborgerne er principaler, som har interesse i at vide, at kommunalbestyrelsen og forvaltningen forvalter skattekroneerne efter hensigten. Skatteborgerne kan i grove træk deles op i to grupper med modsatrettede interesser i relation til kommunernes indsats mod socialt bedrageri: På den ene side skatteborgere, der finansierer de sociale ydelser, og på den anden side skatteborgere, der modtager de sociale ydelser.

Revisor har ligeledes egne interesser i den position, den kommunale revisionen indtager i denne agentteoretiske kontekst, der ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med principalernes interesser. De risici, der heraf følger, peger tilbage på vigtigheden af de professionsetiske krav til revisionsbranchen og til nødvendigheden af regulering af revisors uafhængighed.

3.1.3 Fortrolighed

"Revisor skal respektere fortroligheden af informationer opnået som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser og må ikke videregive sådanne informationer til tredjemand uden en behørig og specifik tilladelse, medmindre der er en juridisk eller professionel pligt hertil."

Fortroligheden vedrører opdragsgiver, som i den kommunale revision udgøres af kommunalbestyrelsen. Som opdragsgiver indtager kommunalbestyrelsen en særlig principalrolle i forhold til revisors agentrolle. Dette faktum må dog ikke stå i vejen for revisors professionelle rolle som tillidsrepræsentant for skatteborgerne og staten, hvorfor fortroligheden er begrænset af hensynet til disse, hvis revisors juridiske og/eller professionelle pligt tilskriver det. Dette fører tilbage til de professionsetiske karaktertræk om at "... Revisor skal have en sådan personlig selvstændighed og -uforfærdethed, at revisor ikke viger tilbage for at hævde sin mening, selvom han/hun mødes med modstand og trusler".

3.1.4 Professionel adfærd

”Revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, som miskrediterer professionen.”

Professionel adfærd refererer til revisors pligt til at kende og følge relevant lovgivning i revisionen. Dette henviser ikke alene til lovgivning, der regulerer revisionsbranchen, men ligeledes til lovgivning og regulering, der er relevant for den reviderede enhed. For den private revision indebærer det et kendskab til erhvervsretlige love samt skatte- og momslovgivning. For den kommunale revision indebærer det endvidere et kendskab til lovgivning, der regulerer den offentlige sektor, socialområdet og for denne afhandlings undersøgelsesfelt et kendskab til lovgivning, der regulerer borgernes retssikkerhed.

Kravet om Professionel adfærd indebærer endvidere et krav om at *”.. undgå enhver form for adfærd, som miskrediterer professionen.”* Heri ligger kravet om, at revisor ligeledes følger relevante revisionsstandards, som er udformet for at sikre ensartethed i revisionen og dermed skaber en forventning fra samfundet om at revisionen har fulgt standarderne i den udstrækning, hvor det har været relevant i forhold til samfundets informationsbehov.

3.1.5 Professionel kompetence og fornøden omhu

”Revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og sine færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten eller arbejdsgiveren modtager en kvalificeret professionel ydelse baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder”.

I lov om kommunernes styrelse § 42 står der *”Enhver kommune skal lade sine regnskaber revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. Kommunens revision skal være sagkyndig og uafhængig”.*

Med virkning fra 1. januar 2012 er ”kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner” blevet omfattet af den gruppe af virksomheder, der, jf. revisorlovens § 21, stk. 3, er af særlig offentlig interesse (også kaldet PIE-virksomheder)³¹.

Heraf følger det, at der er de samme revisionsfaglige krav til revision, som hvis man reviderede et børsnoteret selskab³². Det betyder, at revisor skal være opmærksom på sine beslutninger

³¹

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Offentlig%20sektor/Juni%202013%20Endelig%20orientering%20til%20FSR%20medlemmer%20om%20uafhængighed%20off%20%20revision.ashx> – besøgt d. 29. december 2014

³² Elm-Larsen, Rolf: Den kommunale revision – en nødvendig debat, Kommunernes revision 26. maj

uden at gå på kompromis med ansvarlighed, da enhver beslutning har økonomiske, legale, etiske og omdømmerelaterede konsekvenser³³.

Kravet om professionel kompetence, som det skal forstås i revisorlovens § 16, stk.1, der definerer god revisorskik, strækker sig ud over kravet om, at revisor skal være statsautoriseret revisor. Ud over kravet om at revisor skal være statsautoriseret, findes der i lovgivningen ikke specifikke krav om ekstra uddannelse af de revisorer, der varetager den offentlige revision. I RL § 16, stk.1 ligger der implicit i kravet om, at revisor skal udføre en *professionel ydelse*, en juridisk forventning om, at revisor i overensstemmelse med god revisorskik må skaffe sig relevante faglige kompetencer. I den kommunale revision vil der herefter være en forventning om, at revisor har skaffet sig professionelle kompetencer inden for offentlig organisering og relevant lovgivning. Specifikt i relation til revisionen af de kommunale kontrolgrupper må den kommunale revisor have kendskab til lovgivning, der regulerer borgernes retssikkerhed for at kunne observere risici for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. Alternativt må den kommunale revision benytte sig af eksperthjælp, som de internationale revisionsstandarter foreskriver.

Kravet om professionelle kompetencer henfører til professionsetikkens krav om, at ”.. *Revisor skal være i besiddelse af åndelig bevægelighed og kombinationsevne. Revisor skal kunne leve sig ind i andre mennesker og skal kunne sætte sig ind i nye forhold og tilegne sig nye kundskaber.*”

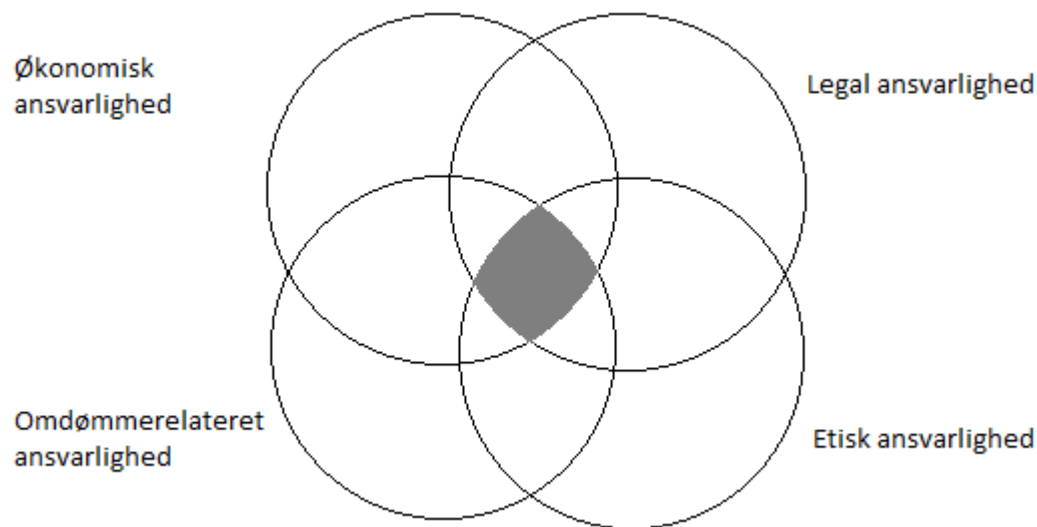
3.2 Opsummerende analyse

Figuren nedenfor³⁴ illustrerer det ”trade off” mellem økonomisk, legal og omdømmemæssig ansvarlighed ved etisk beslutningstagen, som revisionsbranchen er underlagt jf. de retningslinjer og regler, der gælder på området. Altså ingen kompromiser eller forhandlinger mellem dem. Det er også derfor, at det grå fællesområde er det orienteringspunkt, hvorfra etiske beslutninger skal træffes og etisk stedsans optrænes, og som derfor ligger i midten af de forskellige ansvarligheder.

³³ Bøgg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013, side 17

³⁴ Ibid.; side 17

Figur 3.1



Kilde: Bøg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013, side 17

Det illustrerede grå fællesområde, hvorfra revisorer skal træffe etiske beslutninger, illustrerer dermed det område, som offentligheden med rimelighed kan forvente, at revisor tilrettelægger sin revisionsstrategi ud fra.

Revisor skal udvise økonomisk ansvarlighed i fastsættelsen af sit honorar. Det følger af revisorlovens §26, stk.2, 1 og 2. at revisor ikke må betinge sig et højere vederlag, end der kan anses for rimeligt eller gøre sit vederlag afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde.

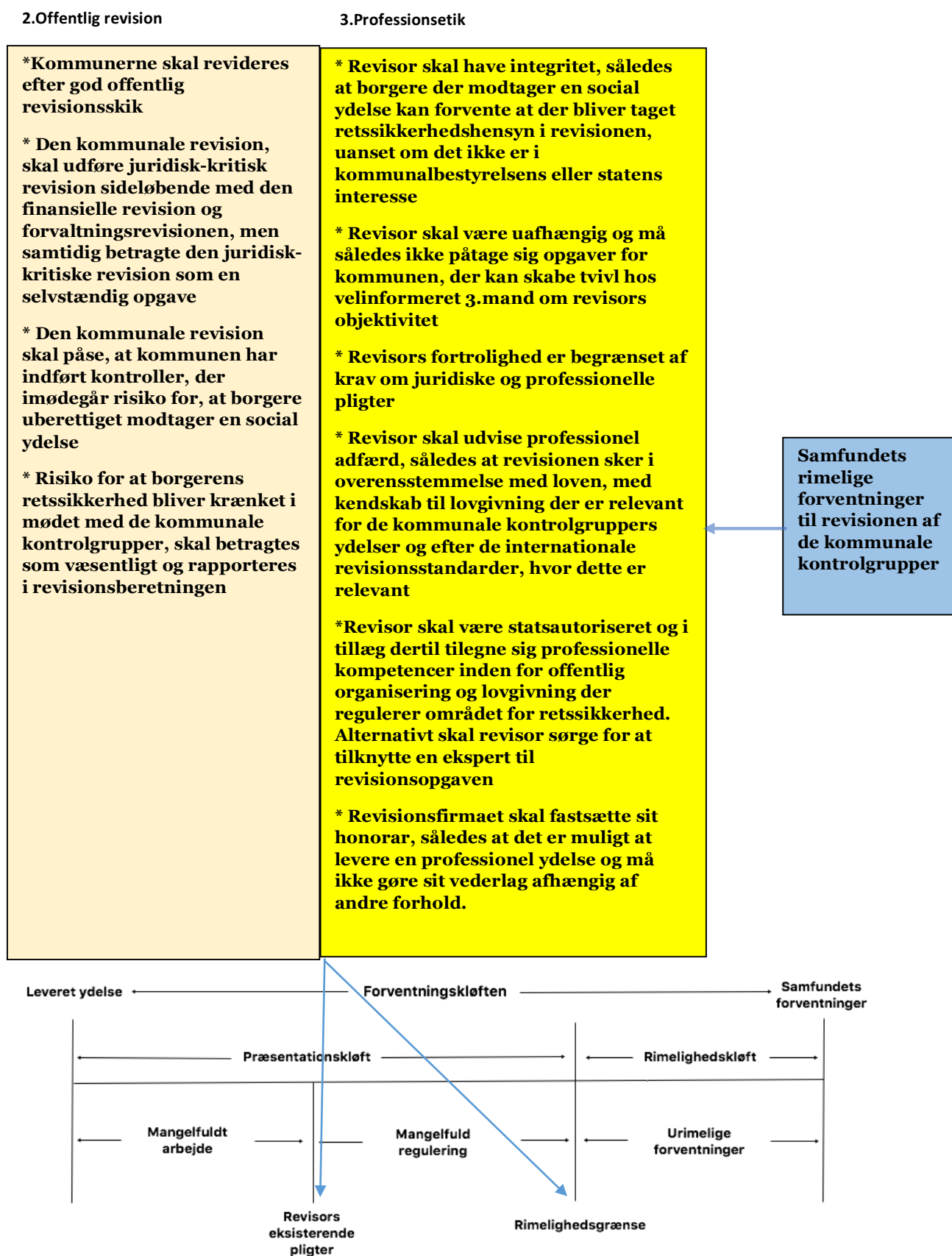
I relation til denne afhandlings konkrete undersøgelsesfelt betyder det, at revisor er juridisk forpligtet til at gøre revisionen af de kommunale kontrolgrupper omkostningseffektiv. Omvendt må honoraret ikke være så lavt, at revisor ikke kan udføre revisionsopgaven på betryggende vis. I så fald vil revisor ikke leve op til sin omdømmerelaterede ansvarlighed og dermed skade tilliden til branchen som helhed. Til at fremme revisionsbranchens omdømme og styrke revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, udarbejder revisorerhvervet – på foranledning af den internationale revisororganisation, IFAC - internationale revisionsstandards (ISA), som har til formål at skabe ensartethed og gennemsigtighed i revisionen og fremme værdien af professionel revision og dermed tjene offentlighedens interesse. Anvendelse af de internationale standard hviler på en forudsætning om, at disse er et udtryk for ”god revisorskik”. ISA’erne indeholder ikke specifikke standarder for, hvordan juridisk-kritisk revision skal udføres, og hvad begrebet dækker over. Der forefindes i det hele taget forsvindende lidt materiale om juridisk-kritisk revision, hvilket stiller store krav til revisors kompetencer og etiske karaktertræk. Rigsrevisionens anbefalinger til juridisk-kritisk revision tilbyder revisor en uddybning af de forventninger, der er til den juridisk-kritiske

revision, og mindsker den indbyggede forventningskløft, der ligger i begrebet. Det må forventes, at den kommunale revision følger disse anbefalinger som en del af den omdømmerelaterede ansvarlighed.

Offentligheden kan med rimelighed forvente, at den juridisk-kritiske revision betragter det som væsentligt, hvis der er risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper. Revisor skal leve op til sit omdømmerelaterede ansvar ved at følge standarder og vejledninger, hvor det er relevant. Det er ligeledes rimeligt at forvente, at revisor besidder faglige kompetencer til at identificere disse risici, er uafhængig og objektiv og ikke viger *tilbage for at sige sin mening selvom det møder modstand*.

Offentlighedens rimelige forventninger til revisionen af de kommunale kontrolgrupper, kan herefter opsummeres som i figur 3.2.

Figur 3.2: Samfundets rimelige forventninger til revisionen af de kommunale kontrolgrupper



Figur 3.2 illustrerer revisors eksisterende pligter og dermed samfundets rimelige forventninger til omfanget af revisionen. Disse indebærer, at den kommunale revisor skal udføre sin revision i overensstemmelse med de etiske principper i revisorlovens § 16, stk. 1. Fortolkningen af disse principper udspringer fra de professionsetiske krav, som revisionsbranchen sætter til sig selv.

Det må herefter ligges til grund, at det er revisors pligt at tage retssikkerhedshensyn i revisionen, uanset om dette er i opdragsgivers (kommunalbestyrelsens/ det statslige tilsynsråd) interesse. Det er ligeledes revisionshusets pligt ikke at påtage sig opgaver, der kan skabe tvivl om revisionens uafhængighed. Kravet om uafhængighed i denne afhandlings kontekst findes ligeledes i det retlige krav om, at revisionshusets vederlag ikke må være afhængig af andre forhold end revisionsopgaven.

Det hører under revisionens eksisterende pligter at revidere i overensstemmelse med lovgivning, revisionsstandarder og vejledninger, hvor dette er relevant for revisionsopgaven. Revisor har pligt til at følge fortolkningsbidrag til lovgivningen i form af rigsrevisionens vejledninger. Endelig følger det af revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor har pligt til at tilegne sig de fornødne faglige kompetencer for at levere en professionel ydelse eller antage eksperthjælp.

4. Kundeaccept

Der skal altid foretages en kundeaccept, førend revisor kan påtage sig en opgave for en kunde, hvad enten der er tale om en ny eller en eksisterende kunde. Formålet med en kundeaccept er, at revisor skal sikre, at kunden opfylder visse fastsatte betingelser og krav i henhold til revisorlovgivning og anden relevant lovgivning³⁵.

Der er enkelte specifikke opgaver og vurderinger, som revisor skal gennemføre i forbindelse med accept af en kunde, før revisor accepterer kunden og påbegynder levering af ydelser³⁶.

ISA 220.A8 har defineret en række opgaver/vurderinger i forbindelse med kundeaccept, som skal dokumenteres og opbevares som en del af revisionsdokumentationen. Disse er:

- Forståelse af virksomheden og dens omgivelser
- Indledende regnskabsanalyse
- Vurdering af integriteten hos den øverste ledelse (bestyrelse, direktion samt andre centrale ledelsesorganer) samt virksomhedens hovedejere
- Vurdering af virksomhedens omdømme og renommé
- Overordnet vurdering af risici i regnskabet

³⁵ Sudan, Sumit m.fl.: Revision i praksis - Planlægning - Udførelse - Konklusion. 1. udg. Karnov Group Denmark A/S, 2012, side 56

³⁶ Ibid., side 56

- Vurdering af uafhængighed, ressourcer og kompetencer
- Overholdelse af etiske regler (se afsnit ”etiske principper” ovenover)
- Vurdering af, om det er en virksomhed af særlig offentlig interesse i henhold til Revisorloven § 21, stk. 3, dvs. kommuner kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse
- Kontakt til tidligere revisor i henhold til Revisorloven § 18, stk. 2
- Vurdering af reglerne i Hvidvaskloven, herunder legitimationskravet.

De relevante områder i forbindelse med kundeaccept i relation til denne afhandlings undersøgelsesfelt er blevet understreget. Disse vil kort blive gennemgået i forhold til revision af kommuner.

4.1 Forståelse af kommunen og dens omgivelser

Revisor skal først og fremmest opnå en overordnet forståelse af kommunen, selve branchen, herunder dens omgivelser, samt relevante interne og eksterne faktorer³⁷. Afsnit 5 vil indeholde en uddybende analyse af kommunernes makro- og mikromiljø.

4.2 Vurdering af integriteten og kommunens omdømme

Revisor skal foretage en vurdering af kunden. Dette indebærer en vurdering af integriteten hos kommunalbestyrelsen såvel som hos den daglige ledelse, da disse personer er ansvarlige for regnskabsaflæggelsen og for overholdelsen af relevant lovgivning³⁸.

I den forbindelse bør revisor undersøge, om kommunalbestyrelsen har tilrettelagt en organisation og indført interne kontroller, der imødegår risici for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket.

Et af de forhold, som revisor skal være opmærksom på med hensyn til kundens integritet, er, om kunden er stærkt optaget af at holde revisionsfirmaets honorar så lavt som muligt.

4.3 Vurdering af risici i regnskabet

Indledende risikovurdering af den specifikke kommune skal foretages, inden revisor accepterer kommunen som kunde. Revisor skal i forbindelse med at få kendskab til kommunen og dens kontroller have fokus på de væsentligste regnskabsposter, herunder særligt komplekse poster. Komplekse poster i dette tilfælde vil være statsrefusioner og vurdering af, om besparelser på ydelsesområdet er sket med hjemmel i loven. Revisor bør desuden også gennemgå revisionsprotokollerne med henblik på identifikation af eventuelle

³⁷ Sudan, Sumit m.fl.: Revision i praksis - Planlægning - Udførelse - Konklusion. 1. udg. Karnov Group Denmark A/S, 2012, side 58

³⁸ Ibid., side 59

forbehold eller supplerende oplysninger og vurdering af, hvorledes sådanne forhold påvirker revisors egen erklæringsafgivelse³⁹.

4.4 Vurdering af uafhængighed, ressourcer og kompetencer

Revisor skal være uafhængig i forbindelse med afgivelse af erklæringer samt udtalelse om ledelsesberetningen. Derudover skal revisor også iagttage relevante etiske regler⁴⁰, som beskrevet i foregående afsnit om etiske principper.

Revisor skal herefter vurdere, om revisionsfirmaet overhovedet har tilstrækkelige ressourcer til at varetage opgaven. Vurdering af ressourcer omfatter blandt andet en vurdering af, hvorvidt revisionsfirmaet har de rette medarbejdere. Revisor skal også sikre, at teamet har de rette kompetencer og færdigheder, der er påkrævet for at levere en professionel ydelse og udføre revisionen i overensstemmelse med eventuelle faglige standarder og krav⁴¹. Især offentlige virksomheder, blandt andet kommuner, kræver særlovgivning, der skal iagttages.

Disse indledende øvelser, peger tilbage på de etiske principper i revisorlovens § 16, stk.1.

4.5 Særligt om kundeaccept i revision af en kommune

Revision af kommuner adskiller sig i kundeaccepten ved, at kommunerne sætter revisionsopgaven i udbud, hvorefter revisionsfirmaer kan byde ind på opgaven. I dette afsnit vil betydningen af dette blive gennemgået med udbudsmateriale fra Rudersdal kommune som reference.

Kommunerne sætter revisionsopgaven i udbud, hvorefter revisionsfirmaer byder ind på opgaven. Ved at give et bud accepterer revisor kommunen som kunde, da tilbuddet er bindende, jf. pkt. 1.6. Revisor skal altså forinden afgivning af tilbuddet udføre de punkter, der er beskrevet tidligere i kapitlet.

I udbudsmaterialet pkt. 2.4 står der: *”revisionen udføres i overensstemmelse med **god offentlig revisionsskik** og skal i henhold til den kommunale styrelseslov omfatte den finansielle (økonomisk/kritisk revision) og forvaltningsrevision”*.

Kommunen har altså et ønske om, at revisionsopgaven udføres efter de regler, der gælder for den kommunale virksomhed. Statsautoriseret revisor Bo Colbe fra Deloitte skriver:

³⁹ Ibid., side 60

⁴⁰ Ibid., side 60-61

⁴¹ Sudan, Sumit m.fl.: Revision i praksis - Planlægning - Udførelse - Konklusion. 1. udg. Karnov Group Denmark A/S, 2012, side 62

*”I regioner og kommuner skal revisionen udføres i overensstemmelse med GOR (god offentlig revisionsskik) – det vil sige inklusive en **udvidet juridisk-kritisk revision** samt forvaltningsrevision⁴²”.*

Man skal altså efter GOR inkludere en udvidet juridisk-kritisk revision samt forvaltningsrevision. Dette bør således fremgå i revisionsberetningerne, hvis revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

Nærværende afsnit beskriver, hvad man kan forvente af en statsautoriseret revisor/et statsautoriseret revisionsfirma. Offentligheden skal gerne kunne opleve, at revisor lever op til følgende adfærd⁴³.

En statsautoriseret revisor⁴⁴:

- *Påtager sig kun arbejde, man er kvalificeret til at løse.*

Hvis man altså på forhånd ved, at man ikke kan leve op til god offentlig revisionsskik, så skal man ikke påtage sig opgaven.

- *Er objektiv i udførelsen af revisions- og andre erklæringsopgaver og uafhængig af interesser, som kan påvirke resultatet af arbejdet.*

Hvis man skal leve op til Revisorlovens § 16, stk. 1 som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket er lovpligtigt, skal revisionen være objektiv i erklæringsopgaver. Revisor skal endvidere også være *uafhængig*, hvilket betyder, at revisor kan give en konklusion eller foretage en professionel bedømmelse uden at være påvirket af forhold, som drager uafhængigheden i tvivl. Desuden skal revisor undgå forhold og omstændigheder, som en velinformeret tredjemand med rimelighed ville kunne konkludere kompromitterer revisor i forhold til de etiske principper⁴⁵, jf. afsnittet om de fem etiske principper.

- *Udfører arbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav og faglige standarder samt dokumenterer arbejdet.*

Når revisor udfører arbejde, skal det dokumenteres, at det udførte arbejde er i overensstemmelse med lovgivningens krav og faglige standarder. Der skal altså leves op til god offentlig revisionsskik.

⁴² Statsautoriseret Revisor Bo Colbe, Deloitte ”Revision i regioner og kommuner”, Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, RevisionsOrientering, side 25

⁴³ Bøg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013, side 18

⁴⁴ Ibid.; side 18

⁴⁵ Ibid.; side 24

- *Beregner honoraret på et objektivt og dokumenteret grundlag, der ved erklæringsopgaver ikke må være betinget af resultatet.*

Når revisor sender tilbud på opgaver, skal honoraret beregnes på et objektivt og dokumenteret grundlag. Den må samtidig ikke være betinget af resultatet.

I den offentlige revision er der ikke noget til hinder for, at den reviderende revisor udfører andre rådgivningsopgaver for kommunen. Disse rådgivningsopgaver kan være en lukrativ forretning for revisionsfirmaet og være en medvirkende årsag til den stærke priskonkurrence, der er på de kommunale revisionsopgaver. Revisor bør dog ikke fastsætte sin pris lavere, end det er realistisk for at udføre en betryggende revision i håb om lukrative konsulentopgaver, der følger med, at revisionsfirmaet vinder udbuddet.

I et agent-teoretisk perspektiv danner den stærke priskonkurrence på de kommunale revisionsudbud og muligheden for mere lukrative konsulentopgaver, der kan følge af at vinde et kommunalt revisionsudbud, en risiko for, at revisor vil nytteoptimere til skade for skatteborgerne. Den kommunale revisionsopgave er udførligt beskrevet i udbudsmaterialet og retter sig alene mod kommunalbestyrelsens informationsbehov. Reguleringen af revisionen af statsrefusioner beskæftiger sig ikke med risikoen for, at borgere får deres retssikkerhed krænket, men tilgodeser alene informationsbehovet for, om kommunen har indført kontroller, der imødegår risikoen for, at borgere modtager sociale ydelser uberettiget.

Kommunalbestyrelsen og statens tilsynsråd har ikke nødvendigvis interesse i at få revideret, om borgernes retssikkerhed bliver krænket (se afsnit 6.2 "Kontrolenhedernes økonomiske konsekvenser for det offentliges repræsentanter og borgerne", for uddybende agent-teoretisk analyse).

Uanset indholdet af det kommunale udbudsmateriale og statens revisionskrav skal den statsautoriserede revisor være ansvarlig i sit arbejde og sin adfærd i henhold til blandt andet revisorlovgivningen⁴⁶ og leve op til den tillid, der er til revisor fra offentligheden.

Det betyder, at revisor skal udvide sin revision, hvis der er forhold, der skal betragtes som væsentlige, uagtet at dette ikke er krævet af kommunalbestyrelsen.

4.6 Sammenfatning

Revisor skal, inden han/hun byder ind på et kommunalt revisionsudbud, udføre en del opgaver og ud fra disse foretage en vurdering, som skal opbevares som revisionsdokumentation. Kommunen og omgivelserne skal først forstås, hvorefter

⁴⁶ Bøgg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013, side 18

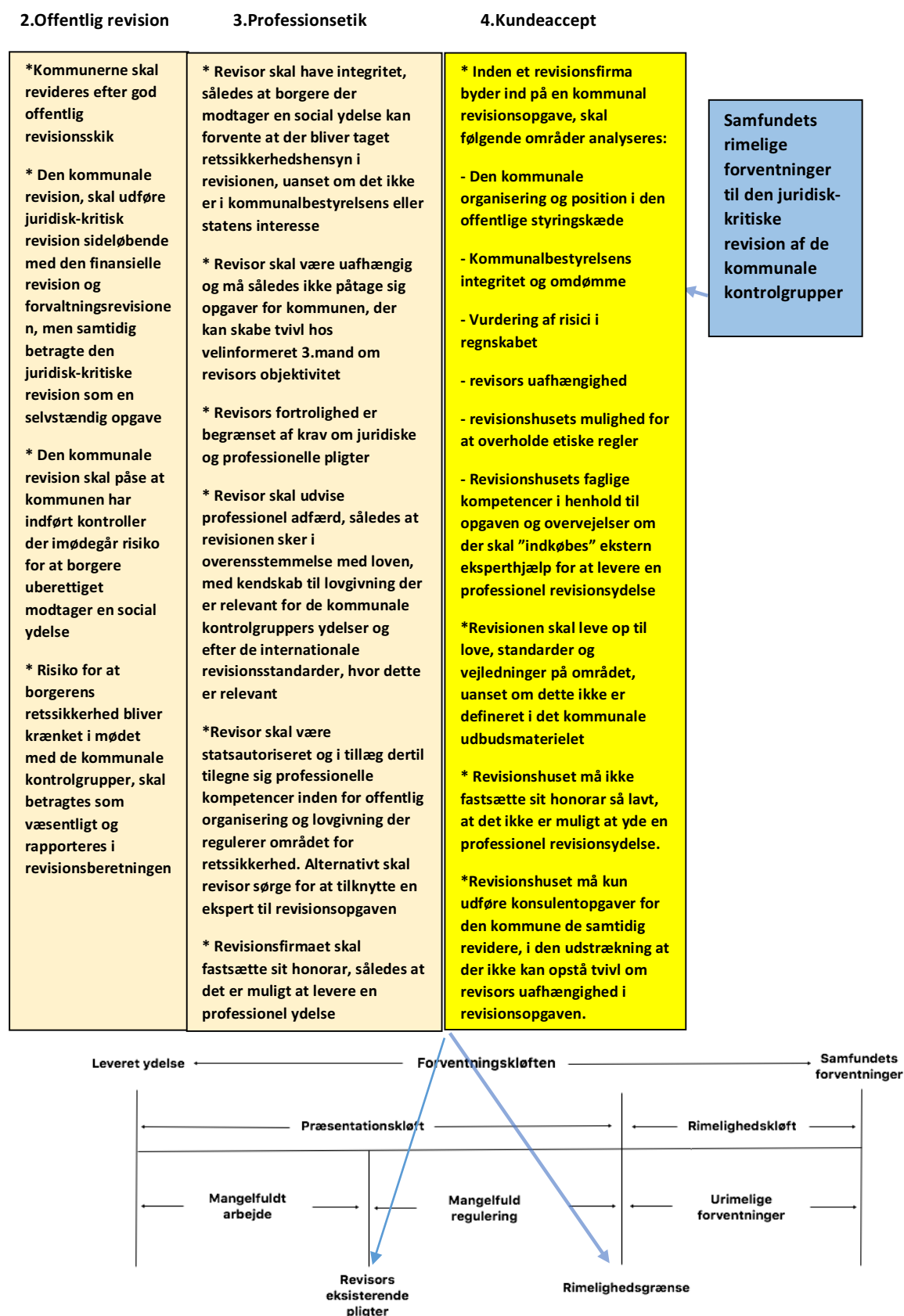
kommunens integritet og omdømme skal vurderes. Herefter skal der vurderes, om uafhængigheden er til stede, og om der er de fornødne ressourcer og kompetencer til at fuldføre opgaven i henhold til god offentlig revisionsskik, som defineret i afhandlingens afsnit 2 og 3.

Som det fremgår i afsnittet "offentlig revision", stiller den juridisk-kritiske revision særlige krav til revisors evne til at vurdere juridiske problemstillinger, der vedrører borgerens krav om retssikkerhed. Revisor skal i den forbindelse iagttage, om vedkommende har de fornødne kompetencer til at udføre denne del af revisionen på betryggende vis, eller om der i prisen er indregnet omkostninger til ekstern ekspertbistand.

Kommunen fremsætter i udbudsmaterialet en udførlig beskrivelse af de opgaver, som det forventes, at revisor løser. Selv om kommunen således har beskrevet den ønskede revisionsopgave, har revisor pligt til at vurdere, om der er yderligere opgaver, der skal udføres, for at revisionen er udført på betryggende vis. Der er en stærk priskonkurrence på revisionen af kommuner, hvilket kan skyldes, at det revisionsfirma, der vinder udbuddet, gør sig forhåbning om at få lukrative rådgivningsopgaver for kommunen. I forlængelse af den erkendelse er det særlig vigtigt, at revisor indregner alle de nødvendige omkostninger i den pris, der bliver budt ind med.

Figur 4.2 sammenfatter offentlighedens rimelige forventninger til revisor, inden der bliver budt på en kommunal revisionsopgave.

Figur 4.2: Samfundets rimelige forventninger til Juridisk-kritisk revision af de kommunale revisionsgrupper



Figur 4.2 opsummerer revisors eksisterende pligter i forbindelse med kundeaccept. De almindelige retningslinjer for kundeaccept skal følges, inden et revisionsfirma byder på en kommunal revisionsopgave. Disse opgaver indebærer blandt andet en analyse af den kommunale organisering og placering i den offentlige styringskæde, herunder en vurdering af kommunalbestyrelsens integritet og omdømme samt risici for at kommunen krænker borgernes retssikkerhed. Revisionshuset skal endvidere vurdere, om de kan efterleve de etiske regelsæt, som beskrevet i afsnit 3, herunder om uafhængighed er til stede samt at revisionshuset har de fornødne kompetencer til rådighed til at levere en professionel ydelse. Hvis revisionshuset vinder udbuddet, har revisor endvidere pligt til at begrænse konsulentopgaver for den reviderede kommune til opgaver, der ikke kan så tvivl om revisors uafhængighed, som den er reguleret i revisorloven. Revisor har pligt til at fastsætte sit honorar på baggrund af ovenstående analyser, således at revisionen kan gennemføres efter reglerne.

5. Revisionen og den kommunale organisering og styring

ISA 315 – identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser

Som fundet i foregående afsnit, skal revisor udføre en analyse af kommunens mikro- og makromiljø, inden der bydes ind på en kommunal revisions opgave.

Det følger af ISA 200.3, at formålet med revision er at styrke de *tiltænkte brugeres* tillid til regnskabet. Revisors opgave er at kunne udtrykke konklusion om, hvorvidt det finansielle regnskab i alle væsentlige henseender giver et *retvisende billede*.

I juridisk-kritisk revision skal et retvisende billede forstås som *dispositionernes lovlighed*, i denne afhandling fokuseret på borgernes krav om retssikkerhed, specifikt i forbindelse med om de kommunale kontrolgruppers fortolkning af relevant lovgivning er rimelig.

Revisor skal ved fastlæggelsen af den overordnede revisionsstrategi fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed. Revisor skal endvidere påse, at der bliver fastsat væsentlighedsniveauer for transaktioner, balanceposter eller oplysninger, hvor det vurderes, at oplysningerne vil påvirke økonomiske beslutninger på trods af, at væsentlighedsniveauet er lavere end det fastsatte for regnskabet som helhed. I samme ombæring skal revisor i forbindelse med den kritisk-juridiske revision vurdere risici for uoverensstemmelser mellem opgavernes udførelse og love og bekendtgørelser. Væsentlighed og risikovurdering fastsættes på baggrund af kendskab til den reviderede kommunes makro- og mikromiljø.

5.1 Den offentlige organisering, styringskæde og interessenter - makromiljø

Det fremgår af ISA 315, at revisor fastsætter væsentlighedsniveau på baggrund af identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i regnskaberne igennem en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder virksomhedens interne kontrol.

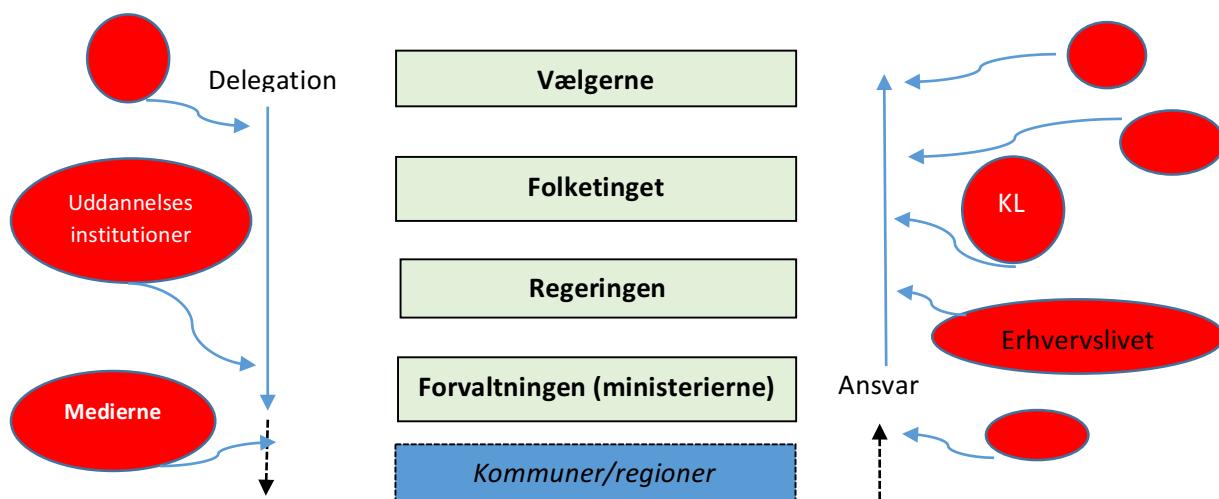
Denne forståelse er ligeledes relevant i forhold til udarbejdelse af den juridisk-kritiske revisionsstrategi.

Den kommunale revision adskiller sig markant fra den private revision ved, at den reviderede enhed er en politisk organisation.

I en privat virksomhed er det bestyrelsen, der træffer de langsigtede strategier og overordnede beslutninger, og det er herefter ledelsen, der skal sørge for, at beslutningerne bliver udført på en sådan måde, at virksomheden skaffer så stort et overskud til sine ejere som muligt.

Den offentlige sektors rammevilkår adskiller sig fra det private ved at have en styringskæde med mange forskellige og ofte modsatrettede mål, hvilket skaber en kompleks bundlinje for de offentlige institutioner. Denne styringskæde illustreres ved "Den parlamentariske styringskæde", som er en teoretisk model for, hvordan den offentlige sektor styres.

Figur 5.1. Den parlamentariske styringskæde



Kilde: Inspireret af "Kommunaløkonomi", Anne Heeager og Søren Jeremiin Olesen, 1.1.1 "Den parlamentariske styringskæde", figur 1.2. <http://kommunal.systime.dk/index.php?id=144>

Den parlamentariske styringskæde er illustreret i figur 5.1 ved de grønne tekstbokse. Som det ses, indgår kommuner og regioner ikke i styringskæden, men kan tænkes ind i den udstrækning, hvor staten uddelegerer opgaver til dem. Dette er illustreret ved den blå tekstboks i figur 5.1.

Den teoretiske model for styringen af den offentlige sektor forudsætter, at kommuner udøver deres virksomhed politisk neutralt og i overensstemmelse med de politiske intentioner. Disse

forudsætninger holder ikke, da der i praksis er mange forskellige interessenter, der har indflydelse på styringskæden, illustreret ved de røde tekstbobler i figur 5.1.

Implementeringslitteratur viser, at udførelsen af en given offentlig opgave ligeledes er påvirket af interessenterne egne ambitioner, økonomiske hensyn, deres fag og dertilhørende normer.

Det følger af Grundlovens § 82, at kommunerne har ret til selvstyre:

GL § 82: Kommunernes ret til under statens tilsyn selvstændigt at styre deres anliggender ordnes ved lov.

Kommunerne er dog stadig en del af den offentlige forvaltning og underlagt overordnede retningslinjer, love, regler, bekendtgørelser mm. Derved sker der en delegering af opgaver ned igennem den parlamentariske styringskæde, hvorved kommunerne er ansvarlige op gennem styringskæden. På nationalpolitisk plan kommer dette til udtryk ved blandt andet lovgivning, statsrefusioner, anlægsloft og skattestop.

Hertil kommer, at den offentlige sektor er et varmt politisk emne. Den offentlige debat har i mange år været præget af kritik af offentligt bureaukrati, effektiviteten og omfordelingen af skattekrone. Emner der giver politisk opmærksomhed og tiltrækker mediernes – og dermed vælgerne – opmærksomhed. Den offentlige sektor er blevet markant reformeret gennem de sidste ti år, hvor reformer er blevet den fortrukne måde at drive politik på⁴⁷. Det politiske fokus har været på at afbureaukratisere og regelforenkle inden for den offentlige sektor. Af store reformer med relevans for denne afhandling kan nævnes strukturreformen (2007), kvalitetsreformen (2007) og dagpengereformen (2010). Med Strukturreformen ændredes antallet af kommuner fra 271 til 98, de 13 amter blev nedlagt, og fem regioner kom i stedet. Opgavefordelingen mellem kommunerne og regionerne blev i samme ombæring ændret efter ”nærhedsprincippet”, som fastslår, at beslutninger/løsninger skal træffes så tæt på borgeren som muligt.

Kvalitetsreformen blev præsenteret af Fogh-regeringen i 2007 og var blevet til ud fra en antagelse om, at den offentlige trængte til modernisering og effektivisering⁴⁸. Den adresserede selve opgaveløsningen, og dens overordnede målsætning var, at den offentlige sektor skal levere service af høj kvalitet og samtidig være en attraktiv arbejdsplads⁴⁹.

Dagpengereformen halverede dagpengeperioden til to år og forlængede optjeningsperioden.

⁴⁷ Greve, Carsten, Copenhagen Business School, Niels Ejersbo, Syddansk Universitet, ”Udviklingen i styringen af den offentlige sektor – Baggrundspapir til Produktivitetskommissionen”(2013)

⁴⁸ <http://www.lederne.dk/lho/Nyheder/aktuelt/aktuelt2010/kvalitetsreformfaardumpekarakterafkommunaleledere.htm>

⁴⁹ http://www.fm.dk/publikationer/2008/1467_i-form-til-fremtiden-_finanslovforslaget-for-2009/3-kvalitetsreformen-bedre-velfaerd-og-attraktive-offentlige-arbejdspladser/

Disse og andre reformer har haft stor betydning for kommunernes arbejdsgange og har medført, at det administrative Danmarkskort er markant anderledes i dag end for ti år siden⁵⁰.

5.2 Offentlig ledelse

Ledelsesformen i den offentlige sektor udspringer fra et New Public Management-perspektiv om, at der er nytte ved at inddrage ledelseskoncepter fra den private sektor⁵¹. Det overordnede tankesæt har været, at den offentlige sektor kan effektiviseres ved at styre den som en privat virksomhed. Dette har medført et politisk ønske om kompetenceudvikling og forbedrede kvalifikationer hos offentlige ansatte, hvilket især kommer til udtryk i kvalitetsreformens fokus på lederuddannelse og HRM.

Performancemanagement er blevet anvendt i den offentlige sektor i en årrække⁵². Denne resultatorienterede indgangsvinkel til offentlig ledelse slog for alvor igennem i Danmark i 1980'erne som led i moderniseringen af den offentlige sektor. Performance management udmønter sig i praksis ved, at kommunerne aftaler overordnede performance-mål ved de årlige økonomiforhandlinger mellem Finansministeriet og KL. Disse udmøntes i egentlige resultatkontrakter, og resultaterne rapporteres i årsrapporterne⁵³. For at skabe overblik og gennemsigtighed i, hvad de offentlige finanser bliver brugt til, har man suppleret med økonomistyringsmodeller såsom Balanced Score Card og LEAN management⁵⁴.

I kølvandet på finanskrisen er der i de senere år kommet endnu større fokus på effektiviteten og omfordelingen af offentlige midler, hvilket stiller større krav til offentligt ansatte om at tilse, at de økonomiske midler bliver brugt på en hensigtsmæssig måde og i overensstemmelse med bevillinger.

5.3 Den kommunale organisation – mikromiljø

Den mest almindelige styrelsesform, hvormed kommunerne tilrettelægger sagsforberedelsen og forvaltningsansvaret, er udvalgsstyreform, som tager udgangspunkt i styrelsesloven⁵⁵.

⁵⁰ Greve, Carsten, Copenhagen Business School, Niels Ejersbo, Syddansk Universitet, "Udviklingen i styringen af den offentlige sektor – Baggrundspapir til Produktivitetskommissionen"(2013), side 69

⁵¹ Ibid.; side 43

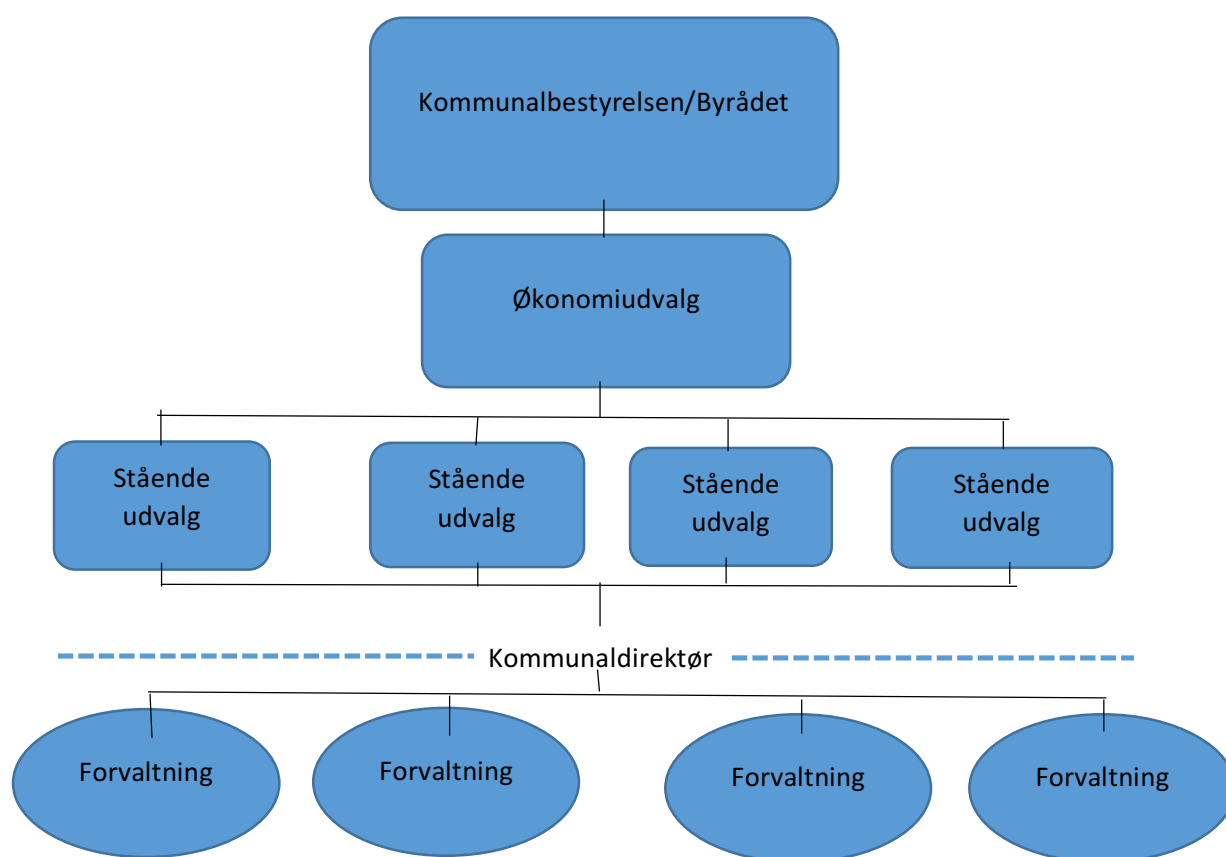
⁵² Ibid., side 35

⁵³ Ibid., side 39

⁵⁴ Ibid., side 38

⁵⁵ Statsautoriseret revisor Bo Cole, Deloitte "Revision i regioner og kommuner", Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, Revisions Orientering, side 8

Figur 5.2



Figuren viser et standardiseret organisationsdiagram for en kommune, der er organiseret i en udvalgsstyreform. Kommunalbestyrelsens øverste ledelse er borgmesteren og består i øvrigt af byrådets medlemmer. Det er i kommunalbestyrelsen, der bliver truffet beslutninger på strategisk niveau i forhold til skatteudskrivning, og hvordan kommunen skal forvalte og omfordele de kommunale indtægter. Kommunernes ret til selvstyre er dog begrænset af visse statslige påbud. Her er det værd at nævne, at staten har bestemt (ved den forrige regering), at kommunernes samlede skat under ét skal forblive uændret. Det betyder i praksis, at hvis en kommune hæver skatten, så bliver de resterende kommuner under ét nødt til at sænke skatten. Kommunerne er dermed begrænset i forhold til at hæve indtægterne og må tilrettelægge budgettering og bevillinger i overensstemmelse dermed. Derudover aftaler kommunerne (KL) og regeringen en rammeaftale for, hvor mange penge der samlet set må anvendes inden for serviceområdet. Det vil sige, at kommunerne er begrænset i forhold til deres frihed til at kunne forbedre et område, selv hvis der skulle være penge til det i kommunen. Disse statslige tiltag skal ses i lyset af det overordnede ønske om en mere effektiv offentlig sektor, som det er beskrevet i foregående afsnit. Staten har gennem statsrefusionerne ligeledes mulighed for at påvirke kommunerne til at handle ud fra den politiske dagsorden, der er bestemt på statsniveau. Kommunerne føler sig økonomisk pressede af de statslige krav og mener, at det

kommunale selvstyre er under pres af den øgede statslige regulering af kommunernes forhold⁵⁶.

Økonomiudvalget udarbejder budgetforslag og aflægger kommunens regnskab over for kommunalbestyrelsen. Økonomiudvalget fører blandt andet tilsyn med, at forvaltningen af de økonomiske midler sker i overensstemmelse med de beslutninger, der er truffet i kommunalbestyrelsen, og at dette er sket på en forsvarlig måde.⁵⁷ Udvalget har dermed indsigt i alle økonomiske og administrative forhold. Borgmesteren er ligeledes formand for økonomiudvalget.

De stående udvalg nedsættes for en valgperiode ad gangen og opdeler de kommunale funktioner i områder. Der er ikke krav om antal og typer af udvalg, men det er normalt, at man i hvert fald har et socialudvalg, et miljø- og teknikudvalg samt et undervisnings- og kulturudvalg. Det er medlemmer af byrådet, der får tildelt formandsskabet i de forskellige udvalg.

Under udvalgene ligger forvaltningerne, der varetager den administrative løsning af de kommunale opgaver. De forskellige forvaltninger hører under de respektive udvalg, der repræsenterer netop deres fagområde.

Kommunaldirektøren er ansat som et bindeled mellem forvaltningerne og de øvre lag i organisationen.

5.4 Organisering af de kommunale kontrolgrupper

De kommunale kontrolgrupper er autonome enheder "ansat" af kommunerne til at undersøge, om borgerne snyder eller på anden måde uberettiget modtager sociale ydelser. I den kontekst kan man godt argumentere for, at kontrolgrupperne skal forstås som en del af det interne kontrolmiljø, som COSO definerer vha. fem komponenter:

- 1) **Kontrol-miljøet** – *ledelsens attitude, opmærksomhed og politikker omkring intern kontrol i organisationsmiljøet*
- 2) **Selskabets risikovurderingsproces** – *processer til at identificere og reagere på business risk og resultatet af denne proces. Identifikation af risiko, sandsynlighed og reaktion på risici i forbindelse med forberedelse af årsrapporter*
- 3) **Informationssystemet og relevante forretningsgange, der er relevante for kommunikation og finansiell rapportering** – *informationssystemer relevante for finansiell rapportering, målsætninger og kommunikation. Forståelse af individuelle roller og ansvar for intern kontrol*

⁵⁶ Birch, Jens Christian, "KLs udfordringer – hvad venter i en ny valgperiode" (14 marts 2014), danske kommuner, hentet den 07-01-2015
<http://www.danskekommuner.dk/Blog/Jens-Christian-Birch/KLs-udfordringer--hvad-venter-i-en-ny-valgperiode/>

⁵⁷ Statsautoriseret revisor Bo Cole, Deloitte "Revision i regioner og kommuner", Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, Revisions Orientering, side 10

- 4) **Kontrolaktiviteter** – *politikker og procedurer, der hjælper med at sikre, at ledelsens direktiver udføres*
- 5) **Overvågning af kontrol** – *vurdering af den interne kontrol over tid. Vurdering af design og udførelse af kontroller i "rette tid" med de nødvendige ændringer.*

Det er COSO frameworkets hensigt, at ledelsen har mulighed for at give en fornuftig forsikring om den reviderede enheds målopfyldelse i kategorierne;

- Pålidelighed i den finansielle rapportering
- Effektivitet i arbejdsgange
- Overensstemmelse med revisionsstandards og love

Effektivitetskravet til kommunerne kommer ligeledes til udtryk i den del af den offentlige revision, der omfatter forvaltningsrevision, som skal påse, at bevillinger bliver brugt efter hensigter og love, og at skattekroneerne bliver forvaltet effektivt. COSO frameworket er skrevet ind i revisionsstandards, og det er revisors pligt – jf. god revisionsskik – at iagttage hvilke foranstaltninger, der er truffet i virksomheden for at minimere risiko for fejl og besvigelser.

De første kontrolenheder blev etableret i slutningen af 1990'erne, men den landsdækkende etablering tog først for alvor fart efter den kommunale temarevision i 2009 om kommunernes indsats mod misbrug af sociale ydelser, hvorefter to tredjedele af de kommunale kontrolenheder er etableret⁵⁸. Hovedparten af de kommunale kontrolgrupper var før overgangen til Udbetaling Danmark administrativt placeret under Borgerservice, hvor ydelsesområderne, der bliver kontrolleret, oftest er placeret⁵⁹. Dette skyldes et ønske om at sikre et tilstrækkeligt samarbejde mellem kontrolenhed og ydelseskantor. Kontrolgruppens opgave består i at kontrollere sager, hvor der er mistanke om socialt snyd og fejludbetalinger.

Gennemsnitligt bruger kontrolgrupperne størstedelen af deres tid på følgende fem ydelsesområder⁶⁰

- Boligsikring
- Børnetilskud
- Folkepension
- Kontanthjælp
- Sygedagpenge

De kommunale kontrolenheders arbejde består hovedsageligt i at afsløre snyd med sociale ydelser, hvor borgerservice primært kontrollerer, at sociale ydelser ikke bliver bevilget uretmæssigt, og at ydelserne stoppes, såfremt modtagernes forhold ændres. Mange

⁵⁸ Deloitte (2012), "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger", 24 september 2012, side 34-35.

⁵⁹ Ibid.; side 35.

⁶⁰ Ibid.; side 36

kommuner har valgt at tilrettelægge deres kontrolindsats primært med afsæt i behandlingen af anonyme anmeldelser. På kommunernes hjemmesider forefindes der mulighed for, at man kan anmelde mistanke om socialt bedrageri anonymt. Med afsæt i disse anmeldelser iværksætter kontrolgruppen en undersøgelse af mistanken, der blandt andet inkluderer observationer af den mistænkte bopæl, offentligt tilgængelige oplysninger samt informationer fra elselskaber, banker, daginstitutioner og lignende. De kommunale kontrolenheder var frem til 1. oktober 2012 autonome enheder tilknyttet kommunen med mandat til at efterforske og afgøre sager om socialt snyd. Efter 1. oktober 2012 overtog Udbetaling Danmark myndighedsansvaret for børnetilskud, børnebidrag, børne- og familieydelse og barselsdagpenge (1. december 2012). De resterende ydelsesområder (folkepension, boligstøtte og førtidspension) blev overdraget den 1. marts 2013⁶¹. Med udliciteringen af myndighedsansvaret for familieydelse overtog Udbetaling Danmark ligeledes ansvaret for kontrollen og eventuelle tilbagebetalingssager. De kommunale kontrolenheder eksisterer dog stadig og bidrager til oplysningen af kontrollsager, hvor der er mistanke om socialt snyd⁶², gennem f.eks. anmeldelser fra borgerne. Der foregår således stadig efterforskning af socialt bedrageri i de kommunale kontrolenheder, hvorimod selve afgørelsen nu ligger hos Udbetaling Danmark, som ligeledes har en kontrolenhed til at kontrollere og efterforske socialt bedrageri. Fordelingen af kontrolmedarbejdere i kontrolenhederne i hhv. kommuner og Udbetaling Danmarks fem centre er 290 årsværk i kommuner og 40 årsværk i Udbetaling Danmark⁶³. Selve afgørelsen af sagerne er 100 % udlagt til Udbetaling Danmark. Udgifterne ved udliciteringen af kontrolopgaven til Udbetaling Danmark betales af kommunerne gennem et administrationsbidrag. De økonomiske gevinster, der kommer som følge af tilbagebetalingskrav, tilfalder kommunerne.⁶⁴ I forbindelse med udarbejdelsen af denne kandidatafhandling er tre kommuner blevet kontaktet på mail med en forespørgsel om den kommunale kontrolenheds myndighedskompetencer, antal medarbejdere i kontrolenheden samt de samlede lønudgifter i kontrolenheden. Kun Høje Taastrup kommune har svaret på henvendelsen, hvori de oplyser, at de ikke har en egentlig kontrolenhed, men at kontrolarbejdet foregår på fagområder med to deltidsansatte konsulenter, der fungerer på tværs af områderne (se bilag A). I mailen står der videre, at kontrolindsatsen i forbindelse med overgangen af kontrolarbejdet til Udbetaling Danmark er ændret til at være mere proaktiv (forhindre fejludbetalinger). Af vedhæftede bilag i mailen (se bilag B) kan det dog konstateres, at der stadig forefindes en egentlig kontrolenhedsfunktion, i hvert fald på de områder der ikke

⁶¹ Digitaliseringsstyrelsen, Arbejdsmarkedsrekruttering, Beskæftigelses Ministeriet, Kommunernes Landsforening, Økonomi og Indenrigsministeriet, Ministeriet for børn, ligestilling, integration og sociale forhold, "Evalueringsrapport af Udbetaling Danmark – Udkast" (28 februar 2014), side 7

⁶² Ibid.; side 28

⁶³ Ibid.; side 28

⁶⁴ Ibid.; side 15

er overgået til Udbetaling Danmark. Dette er mere i overensstemmelse med, hvad der er beskrevet i "Evaluerings af Udbetaling Danmark - Udkast" omkring kommunernes fortsatte brug af kontrolmedarbejdere i den kontrolfunktion, der undersøger sager om socialt bedrageri. Hvad angår kontrolmedarbejderens uddannelsesbaggrund og bemyndigelse samt lønforhold, har vi ikke modtaget noget svar. Hvad disse spørgsmål angår, fremgår det af bilag A, at det på grund af organiseringen af kontrolarbejdet ikke er muligt at få akter vedrørende dette.

5.5 Kompetencer

Der er ikke et specifikt fagligt kompetencekrav til de ansatte i kontrolgrupperne. Der er ikke krav om forudgående kendskab til lovgivning ud over, hvad enhver er pligtig til at vide. Der er således intet krav til, om disse myndighedspersoner er jurister, socialrådgivere eller har anden relevant uddannelsesbaggrund. Stillingsbetegnelsen er kontrolmedarbejder/sagsbehandler. Ved gennemgang af forskellige kommunernes stillingsopslag fremgår det i nogle, at det er en fordel, hvis man har et kendskab til lovgivningen på området. Som sagsbehandler i kommunen kan man deltage i dagskurser, hvor man kan lære, hvad der er socialt bedrageri, om anonyme anmeldelser og om love og regler i kontrolsamarbejdet o.l.⁶⁵

5.6 Opgavens natur og udførelse

Kontrolenhederne behandler som beskrevet tidligere sager om socialt snyd, herunder det man kalder enlignsager. En sag opstår som oftest på baggrund af en anonym anmeldelse på kommunens hjemmeside⁶⁶. Efter kontrolenheden har modtaget en anmeldelse om mistanke om socialt bedrageri, begynder den at efterforske sagen. Denne efterforskning inkluderer blandt andet observationer af den mistænkte adresse, tjek af Facebookprofil, oplysninger fra elselskab, pengeinstitut, daginstitution ol.

I enlignsager skal kontrolmedarbejderen afdække, om en anmeldt person er reelt enlig. Afgørende for om man kan betragtes som reelt enlig og derved berettiget til de ydelser, der knytter sig til denne status, er, om man lever i et ægteskabslignende forhold.

Et ægteskabslignende forhold er her defineret ved, om man "*gennem kontante bidrag, arbejde i hjemmet eller på anden måde bidrager til den fælles husførelse*"⁶⁷. Det er således ikke afgørende for enligbegrebet, om man bor alene på adressen. Hvornår der er tale om et ægteskabslignende forhold ud fra de beskrevne kriterier, er op til en vurdering i det enkelte

⁶⁵ Liva Kurser, hentet den 28-12-2014

<http://www.livakurser.dk/konferencer/socialt-bedrageri-for-sagsbehandlere-i-jobcentre-ydelseskontorer-m-fl>

⁶⁶ Deloitte Consulting (24 september 2012), "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger".

⁶⁷ Den sociale retshjælp (juli 2012), "Nyhedsbrev", Socialudvalget 2011-12 SOU Alm.del. Bilag 373. Offentlig, side 8. Hentet den 28-12-2014

<http://www.ft.dk/samling/20111/almudel/sou/bilag/373/1147869/index.htm>

tilfælde. Der er ikke nogen klare regler for, hvor grænsen går mellem at være enlig og have et ægteskabslignende forhold.

Når kontrolenheden har samlet tilstrækkelig dokumentation, der kan rejse tvivl om, hvorvidt en borger er reelt enlig og dermed ikke berettiget til sin ydelse, indkaldes borgeren til et møde med kontrolgruppen, hvor de indsamlede beviser bliver fremlagt. Borgeren bliver partshørt og har på mødet mulighed for at modbevise kontrolenhedens mistanke. På baggrund af de fundne informationer og partshøringen træffer kontrolenheden beslutning om, hvorvidt borgeren har modtaget en ydelse uberettiget. Hvis kontrolmedarbejderen beslutter, at borgeren har modtaget en ydelse uberettiget, bliver ydelsen stoppet med omgående virkning. Hvis kontrolmedarbejderen finder, at ydelsen er modtaget uberettiget i ond tro, vil der ligeledes blive rejst tilbagebetalingskrav, og sagen skal herefter meldes til politiet.

I sager om socialt snyd skal kommunen blot sandsynliggøre, at der er tale om socialt snyd, og det er derefter op til borgeren at bevise sin uskyld⁶⁸. Afgørelserne bliver truffet på baggrund af en overordnet vurdering af den konkrete sag.

Dertil kommer, at enligbegrebet er meget løst defineret, og det derfor er op til kontrolmedarbejderen at vurdere, om der er tale om socialt snyd.

5.7 Kontrolenhedens myndighed

Den kommunale kontrolenhed har myndighed til at efterforske sager om socialt bedrageri, og op til september 2012 ligeledes at træffe afgørelser, stoppe ydelser og rejse tilbagebetalingskrav. Efter september 2012 er afgørelsen af sager om socialt snyd udliciteret til Udbetaling Danmarks kontrolenhed. Det forudsættes i denne afhandling, at funktionsadskillelse og myndighedsbeføjelser i Udbetaling Danmarks kontrolenhed er de samme, som de var i de kommunale kontrolenheder. Denne forudsætning er lagt på baggrund af argumentet for at centralisere ydelsesområderne og kontrolindsatsen i Udbetaling Danmarks fem enheder, om en mere effektiv (se omkostningseffektiv) løsning samt en mere objektiv sagsbehandling. Objektiv sagsbehandling dækker over, at der skal være 100 % ens sagsbehandling, uanset hvor man bor og hvilke personlige forhold, der gør sig gældende.⁶⁹ Der er ikke fundet oplysninger, der indikerer, at myndighedsbeføjelser er blevet anderledes.

⁶⁸ Den sociale retshjælp (juli 2012), "Nyhedsbrev", Socialudvalget 2011-12 SOU Alm.del. Bilag 373. Offentlig, side 8. Hentet den 28-12-2014
<http://www.ft.dk/samling/20111/almudel/sou/bilag/373/1147869/index.htm>

⁶⁹ KL, Udbetaling Danmark, Spørgsmål og svar om objektiv sagsbehandling" (03-09-2012), hentet den 06-01-2015
<http://www.kl.dk/Objektiv-sagsbehandling/Sporgsmal-og-svar-om-objektiv-sagsbehandling-id73987/>

Hvis en borger ikke er enig i kontrolenhedens afgørelse, kan sagen ankes i det sociale nævn. Hvis borgeren heller ikke får medhold her, kan sagen ankes til Ankestyrelsen, såfremt sagen er af principiel karakter. Hvis borgerens ankemuligheder er udtømt, er der mulighed for i sidste instans at rette henvendelse til Folketingets ombudsmand.

En sag kan nemt vare over et år, inden den endeligt er afgjort. Hvis borgeren får medhold i sin klage, vil ydelserne blive genoptaget, og de manglende ydelser vil blive udbetalt.

5.8 Resultatmål

Kommunerne opstiller budgetmål for de kommunale kontrolenheder. Det vil sige, at der i kommunerne budgetteres med, at kontrolenheden lukker sager og rejser tilbagebetalingskrav for et fastsat beløb. Nogle kommuner har endvidere indført bonusordninger, der udløser en kontant gevinst til kontrolmedarbejdere, der lukker sager for et på forhånd fastsat beløb.

Høje Taastrup kommune afviser, at der opstilles budgetmål for kontrolindsatsen (se bilag A), men af den medfølgende beskrivelse af kommunens kontrolindsats står der: *"For kontrolindsatsen generelt skal vi registrere sparet penge samt tilbagebetalingskrav, idet vores indsats skal forelægges direktion & Byråd"* (Bilag B, side 3), hvilket indikerer, at der er en form for forventning til kontrolindsatsens økonomiske resultater.

5.9 Analyserende sammenfatning

Når revisor skal revidere en kommune, skal han/hun være opmærksom på, at den offentlige sektor på mange områder adskiller sig markant fra den private sektor. Den private sektors hovedopgave er at skabe størst muligt overskud til sine ejere ved på alle måder at være så effektiv som mulig. I den offentlige sektor er opgaven at forvalte de offentlige indtægter i henhold til det politiske mandat (bevillinger) og i overensstemmelse med lovgivningen.

Derudover har den offentlige sektor en styringskæde med mange forskellige og ofte modsatrettede mål, ligesom forskellige interessenter kontinuerligt forsøger at påvirke de politiske beslutninger. Der uddelegeres ansvar fra magthaverne (regering/Folketing) ned gennem styringskæden. Dette afspejles i det faktum, at den offentlige revision har et bagudrettet fokus, hvor der bliver lagt vægt på ansvar.

Danske kommuner har en grundlovssikret ret til selvstyre. Det indebærer kommunernes ret til selv at udskrive skatter og til selv at administrere deres indtægter. Kommunerne kan tænkes ind i styringskæden i den udstrækning, at de er underlagt overordnede politiske retningslinjer, rammeaftaler, love, regler, bekendtgørelser mm. og på den måde ikke kan virke fuldstændig autonomt.

De sidste ti år er den offentlige sektor blevet markant reformeret mhp. at formindske offentligt bureaukrati gennem regelforenkling og effektivisering. Det har udmøntet sig i en ledelsesstil,

hvor man inddrager koncepter fra den private sektor. Ledelsesstilen har udviklet sig over tid og er i dag mest orienteret mod performance management (dog stadig med elementer af New Public Management og LEAN) som den foretrukne metode til at lede den offentlige sektor. Performance management udmønter sig i praksis ved, at der aftales resultatmål ved de årlige økonomiforhandlinger mellem Finansministeriet og KL, der udmunder i resultatkontrakter, som rapporteres i årsrapporterne.

I tiden efter finanskrisen og frem til i dag er kravet om effektivisering af den offentlige forvaltning blevet intensiveret. Det har lagt et stort pres på kommunernes økonomi og handlemuligheder. Kommunerne har efterlevet statens krav om økonomisk ansvarlighed gennem besparelser for milliarder. I den forbindelse har der været et stort fokus på, om sociale ydelser er blevet tildelt på de rigtige vilkår. I kølvandet på kommunernes temarevision i 2009 om kommunernes indsats mod socialt bedrageri blev kontrolindsatsen intensiveret, således at kommunale kontrolenheder blev en fast del af de kommunale organisationer. De kommunale kontrolenheder kan i en revisionsmæssig kontekst forstås som en del af kommunens interne kontrol med forbehold for de forskelle, der er mellem den private og den offentlige sektor.

Kontrolenhederne blev placeret under Borgerservice ud fra et ønske om at styrke et samarbejde mellem ydelseskantor og kontrolenhed. Kontrolindsatsen varetages af medarbejdere med forskellig faglig baggrund, da der ikke er særlige krav til kontrolmedarbejderens uddannelsesbaggrund.

Kontrolenhedernes kontrolindsats består i at undersøge mistanke om socialt snyd, hovedsageligt på baggrund af anonyme anmeldelser gennem de kommunale anmelderfunktioner. Kontrolenheden er organiseret på den måde, at kontrolmedarbejderen på baggrund af en mistanke om socialt bedrageri har ansvar for:

- Indsamling af information om borgerne (efterforskning),
- Vurdering af sagerne
- Afgørelse af sagerne
- Sanktion (stop af ydelser og evt. tilbagebetalingskrav)

Den hjemmel, kontrolgrupperne har for deres arbejde, er, at de blot skal sandsynliggøre, at der er tale om, at en borger uberettiget har modtaget en social ydelse. Kontrolmedarbejderen skal således ikke bevise, at der er modtaget en ydelse uberettiget. Borgeren står herefter i en situation, hvor vedkommende skal bevise sin uskyld. Faren ved denne arbejdsmetode er, at afgørelser bliver truffet på baggrund af kontrolenhedens opfattelse af god moral frem for en afgørelse, der baseres på lovgivning. Definitionen på, hvornår en borger uberettiget har modtaget en social ydelse, baseres på en samlet vurdering foretaget af personalet i kontrolgrupperne. I enligsager er der f.eks. ikke klare regler for, hvornår man er reelt enlig, og

en borger kan derfor uforvarende gøre sig skyldig i at modtage en ydelse uberettiget. Kontrolgruppens vurdering bygger blandt andet på information, der samles ved samkørsel af tilgængelig data (bankudskrifter, elforbrug o.l.), observationer af den mistænkte bopæl, gennemgang af Facebookprofiler og partshøring af den mistænkte borger på baggrund af de indsamlede informationer. Denne vurdering danner således grundlag for, hvorvidt en borger skal have frataget sine ydelser og mødes med et krav om tilbagebetaling.

Som en del af en målrettet indsats mod socialt bedrageri er kontrolindsatsen underlagt resultatmål udstukket af kommunalbestyrelsen. Disse resultatmål kan udmønte sig i, at der budgetteres med, at kontrolenheden lukker sager og anlægger tilbagebetalingskrav for et fastsat beløb. Det kan ligeledes udmønte sig i en ledelseskultur, hvor der forventes, at kontrolmedarbejderen tjener sin egen løn ind.

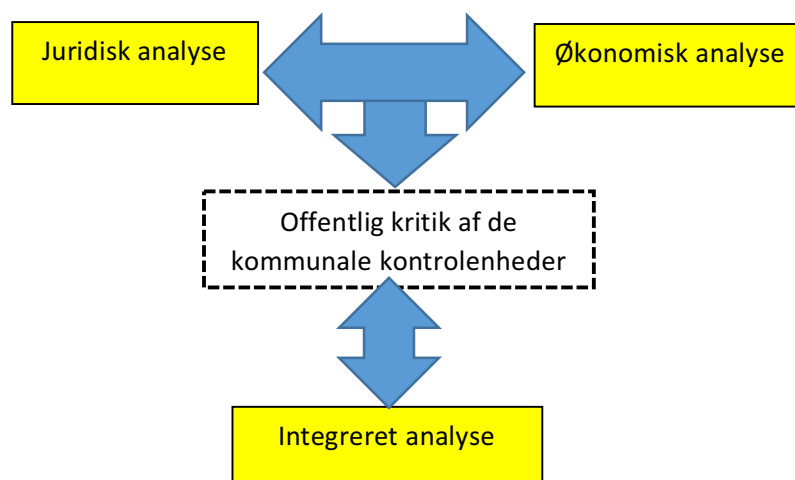
6. Juridisk-kritisk analyse af de kommunale kontrolenheder

Denne del af analysen indeholder en definition af retssikkerhed, som den må anskues ud fra afhandlingens teoretiske perspektiv. Afsnittet vil være inddelt i en juridisk analyse, der vil fremhæve, hvordan revisor bør forstå borgerens retssikkerhed, og dermed hvad vedkommende skal være opmærksom på i den juridisk-kritiske revision. Dernæst vil der følge en økonomisk analyse af de økonomiske konsekvenser, som kontrolgruppernes arbejde har for både agent og principal, jf. de nytteoptimerende risici der ligger i kommunernes organisering, som beskrevet i foregående afsnit.

Afsnittet vil ligeledes gennemgå offentlighedens behandling og kritik af de kommunale kontrolenheder.

Analysen vil følge nedenstående model:

Figur 6.1



Kilde: Inspireret af "Analysernes univers", Nielsen Ruth, Christina D. Tvarnø, "Retskilder & Retsteorier"(2011), jurist – og økonomforbundets forlag, 3.reviderede udgave, figur 3.A, side 37.

6.1 Juridisk analyse af retssikkerhedsbegrebet

Denne afhandling beskæftiger sig som beskrevet med den del af den juridisk-kritiske revision, der adresserer borgerens krav på retssikkerhed.

Bekendtgørelse af lov om retssikkerhed og administration på det sociale område regulerer borgerens rettigheder og pligter – herunder de rettigheder og pligter, der knytter sig til modtagelsen af sociale ydelser. Dertil anvendes lov om aktiv socialpolitik som hjemmelgrundlag i sager om socialt bedrageri.

Borgerens krav om retssikkerhed er dog ikke begrænset til disse bekendtgørelser, men kan findes reguleret mange steder i loven. Retssikkerhedsbegrebet er gældende for alle borgere og skal sikre retsstatens overordnede garanti om, at ”loven er lige for alle”, og at man som borger kan navigere i, hvad der er ulovligt.

Ved den juridisk-kritiske revision skal revisor vurdere, om der er risiko for, at borgerens krav om retssikkerhed er blevet krænket. Denne vurdering kræver et kendskab til retskilder, der knytter sig til borgerens retssikkerhed, samt en viden om de begrænsninger, der er for fortolkningen af retskilderne.

Når lovgivning skal fortolkes, sker det ved hjælp af retskilderne (love, bekendtgørelser, cirkulærer, retspraksis og forarbejder) og fortolkningsprincipper. I sidstnævnte tilfælde kan man være ude for en situation, hvor der foreligger modsigelser mellem to retsregler, hvortil der knytter sig uforenelige retsfølger⁷⁰. Disse fortolkningsspørgsmål tager udgangspunkt i tre fortolkningsprincipper:

Lex superior-princippet

Lex specialis-princippet

Lex posteriori-princippet

Lex superior-princippet fortolker, hvad der er gældende ret ud fra et krav om, at en bekendtgørelse skal have hjemmel i en lov, og at en lov ikke må være i strid med Grundloven. Der er således et hierarki mellem retskilderne, hvor Grundloven har forrang over almindelige love. Almindelige love har forrang over bekendtgørelser, og bekendtgørelser har forrang over anordninger og cirkulærer.⁷¹

⁷⁰ Nielsen, Ruth, Christina D. Tvarnø, ”Retskilder & Retsteorier” (2011), Jurist- og økonomforbundets Forlag, side 224

⁷¹ Ibid.; side 32

Derudover har adskillige domme fastslået, at EU-retten har forrang i forhold til de nationale regler, herunder ligeledes Grundloven.⁷² Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har ved medlemsstaternes ratificering af denne ligeledes samme forrang som EU-retten, da medlemslandene har forpligtet sig til at følge domstolens afgørelser.⁷³

Lex Specialis-princippet afgør gældende ret ud fra princippet om, at en speciel regel har forrang over en generel regel. Eksempler på dette kan være undtagelsesregler.

Lex posteriori-princippet afgør gældende ret ud fra princippet om, at en nyere retsregel har forrang over for en ældre retsregel.

Fortolkningen af retsregler har først retsvirkning, når den er blevet afgjort ved en domstol.

Det er ikke revisors pligt at fortolke og afgøre gældende ret. Det er alene revisors pligt at påpege, hvis han/hun i den juridisk-kritiske revision finder, at der er en risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. Denne vurdering kræver som nævnt en viden om den relevante lovgivning og fortolkningsprincipper. Hvis revisor ikke mener sig kompetent til dette, har vedkommende pligt til at indhente ekspertviden fra tredjemand.

6.1.1 Generelle retskilder der vedrører borgerens retssikkerhed

Kommunerne har ifølge Grundlovens §82 ret til selvstyre:

"Kommunernes ret til under statens tilsyn selvstændigt at styre deres anliggender ordnes ved lov."

Kommunalfuldmagten giver kommunerne ret til egen skatteudskrivning og til at selv at disponere over de kommunale indtægter. Selvstyret antages ifølge forfatningsretlig og kommunalretlig teori at omfatte rettigheder ud over dem, der er givet til kommunerne ved positiv ret⁷⁴.

Der er dog intet i dansk ret, der taler for, at kommunerne ikke skal indordne sig under lovgivningen, som den er bestemt for samfundet som hele. Kommunerne har ret til selvstyre, men skal forvalte sit selvstyre i overensstemmelse med dansk lovgivning.

Bedrageri hører under det strafferetlige område. Cand.jur. (1973) Ole Eriksen definerer retssikkerhedsbegrebet på følgende måde:

⁷² Eriksen Ole, "Dansk og International Erhvervsjura 1 (2008), Faustus, 7.udgave, 2.oplag, Internationale retskilder, EU-rettens forrang, side 38.

⁷³ Lov24DK, Den europæiske menneskerettighedsdomstol, hentet den 04-01-2015
<http://www.lov24.dk/a/den-europ%C3%A6iske-menneskerettighedsdomstol>

⁷⁴ Batstrup, Gerd, lektor i offentlig forvaltning, "Grundloven, kommunalreformen og regionerne" (2005), Roskilde Universitetscenter.

”Inden for det strafferetlige område, skal det være klart hvad der er ulovligt – det må ikke være beskrevet i vagt formulerede ”gummiparagraffer”, der kan anvendes vilkårligt”⁷⁵

Denne fortolkning er afspejlet i Straffelovens §1:

”Straf kan kun pålægges for et forhold, hvis strafbarhed er hjemlet ved lov eller som ganske må sidestilles med et sådant (...)”.

Legalitetsprincippet er ligeledes afspejlet i konvention om Europæiske Menneskerettigheder, artikel 7, stk. 1., ”Ingen straf uden retsregel”:

”1. Ingen kan kendes skyldig i strafbar lovovertrædelse på grund af en handling eller undladelse, der ikke udgjorde en strafbar overtrædelse af national eller international ret på den tid, da den blev begået. Ej heller må der pålægges en strengere straf end den, der var anvendelig på det tidspunkt, da den strafbare lovovertrædelse blev begået”⁷⁶

Retssikkerhedsbegrebet udspringer fra et retfærdighedsprincip, der udspringer af naturretens teoretiske fundament om, at der findes en højere magt, der er baseret på lighed og frihed. De naturretlige principper i loven hænger sammen med retssikkerhedsbegrebet og den retslige gyldighed, som ud fra dette perspektiv bør fortolkes ud fra normer med udgangspunkt i religion, moral eller etik og læner sig op af holdningen om, at individet har visse grundlæggende ufravigelige frihedsrettigheder. Dette perspektiv ses afspejlet i Præambel til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention:

*”(...) i betragtning af, at Europarådets formål er at tilvejebringe en nærmere forening mellem dets medlemmer, og at en af de måder, hvorpå dette formål skal nås, er opretholdelse og yderligere fremme af menneskerettighederne og **de grundlæggende frihedsrettigheder**; idet de bekræfter deres dybe tro på disse **grundlæggende frihedsrettigheder**, som er grundlaget for retfærdighed og fred i verden, og bedst håndhæves på den ene side af et virkeligt demokratisk regeringssystem og på den anden side af en fælles forståelse og en fælles respekt for de menneskerettigheder, hvortil de bekender sig (...)”⁷⁷*

I enevældets tid kunne en anklaget blive straffet ud fra et skøn på baggrund af, hvad Statsmagten (enevælden) bestemte var strafbart. Den anklagede kunne således befinde sig i en situation, hvor han ikke vidste, at han havde udført en strafbar handling, eller hvordan

⁷⁵ Eriksen Ole, ” Dansk og International Erhvervsjura 1 (2008), Faustus, 7.udgave, 2.oplag, retskilder, Ret og Retfærdighed, citatet stammer fra side 23.

⁷⁶ Portal om Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (14/05/2012), Afsnit 1, artikel 7,1, hentet den 04-01-2015.
<http://echr.dk/konventionen-og-tillaegsprotokoller/den-europaeiske-menneskerettighedskonvention/>

⁷⁷ Portal om Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (14/05/2012), Præambel, hentet den 04-01-2015.
<http://echr.dk/konventionen-og-tillaegsprotokoller/den-europaeiske-menneskerettighedskonvention/>

denne handling ville blive straffet.⁷⁸ Afskaffelsen af Enevældet skete ud fra naturretlige principper om individets frigørelse gennem umistelige friheds- og menneskerettigheder (Rousseau 1712-1778).

Da Kong Frederik VII frasagde sig enevældet og indførte Grundloven i 1849, skete det efter princippet om opdelingen af statens magt i den lovgivende, den udøvende og den dømmende magt (Montesquieu 1689-1755), som vi kender det fra Grundlovens § 3.⁷⁹

Legalitetsprincippet og magtens tredeling er således bærende elementer for demokratiet og retsstaten og afgørende for, hvordan borgernes krav om retssikkerhed skal fortolkes.

Af relevans for denne afhandlings problemformulering og definitionen af borgerens krav på retssikkerhed er ligeledes Den Europæiske Menneskerettighedskonvention artikel 6, der fastslår at:

*”1. Enhver skal, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse, være berettiget til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig tid for en ved lov oprettet uafhængig og upartisk domstol. (...)”*⁸⁰

Og;

*”2. Enhver, der anklages for en lovovertrædelse, skal anses for uskyldig, indtil hans skyld er bevist i overensstemmelse med loven”*⁸¹

Som det kan læses af ovenstående, er det at betragte som en ukrænkelig menneskeret at blive betragtet som uskyldig, indtil det modsatte er bevist ved en retfærdig og offentlig rettergang. Det må antages, at overtrædelse af dette ikke alene er i strid med de europæiske menneskerettigheder, men ligeledes må betragtes som en krænkelse af borgerens krav om retssikkerhed.

Retsplejelovens § 752, stk. 1 indeholder et selvinkrimineringsforbud, der fastslår, at personer, der er mistænkt for et kriminelt forhold, har ret til ikke at inkriminere sig selv. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har i praksis fastslået, at artikel 6, stk.1 skal fortolkes således, at forbuddet mod selvinkriminering ligeledes gælder for administrative myndigheder,

⁷⁸ Nielsen, Ruth, Christina D. Tvarnø, ”Retskilder & Retsteorier” (2011), Jurist- og økonomiforbundets Forlag, side 259.

⁷⁹ Ibid.; side 334.

⁸⁰ Portal om Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (14/05/2012), Afsnit 1, artikel 6,1, hentet den 04-01-2015.
<http://echr.dk/konventionen-og-tillaegsprotokoller/den-europaeiske-menneskerettighedskonvention/>

⁸¹ Portal om Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (14/05/2012), Afsnit 1, artikel 6,2, hentet den 04-01-2015.
<http://echr.dk/konventionen-og-tillaegsprotokoller/den-europaeiske-menneskerettighedskonvention/>

hvorefter krav om oplysningspligt, som den er defineret i Bekendtgørelse af lov om retssikkerhed og administration på det sociale område, må vige pladsen for selvinkrimineringsforbuddet.⁸² Selvinkriminering vedrører situationer, hvor en person, der er anklaget for et kriminelt forhold, der kan medføre, at der bliver rejst straffesag mod vedkommende, inkriminerer sig selv.

EMRK artikel 6, stk. 3, vedrører det, en anklaget i særdeleshed har ret til. Rettigheder, der har relevans for at kunne besvare denne afhandlings problemstilling, er retten til at få tilstrækkelig tid og lejlighed til at forberede sit forsvar (b), retten til at modtage gratis juridisk bistand, hvis man ikke selv har tilstrækkelige midler til at betale (c) samt retten til at føre vidner og afhøre vidner mod sig (d).

Endeligt vil denne juridiske analyse af borgerens retssikkerhed fremhæve Grundlovens § 72 om boligens ukrænkelighed:

"Boligen er ukrænkelig. Husundersøgelse, beslaglæggelse og undersøgelse af breve og andre papirer samt brud på post-, telegraf- og telefonhemmeligheden må, hvor ingen lov hjemler en særegen undtagelse, alene ske efter en retskendelse."

Grundlovens § 72 lægger i sin lovtekst op til, at der kan være undtagelser fra reglen om boligens ukrænkelighed, hvilket også er tilfældet. § 72 må derfor forstås og fortolkes efter Lex specialis-princippet, hvorefter man må skabe sig overblik over, om den relevante lovgivning i en given situation har undtagelser fra reglen, som den er udtrykt i Grundloven.

Reglen om boligens ukrænkelighed kan genkendes i EMRK artikel 8 "ret til respekt for privatliv og familieliv":

*"1. Enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin korrespondance.
2. Ingen offentlig myndighed kan gøre indgreb i udøvelsen af denne ret, undtagen for så vidt det sker i overensstemmelse med loven og er nødvendigt i et demokratisk samfund af hensyn til den nationale sikkerhed, den offentlige tryghed eller landets økonomiske velfærd, for at forebygge uro eller forbrydelse, for at beskytte sundheden eller sædeligheden eller for at beskytte andres ret og frihed."*

Som det ses af ovenstående afsnit, bygger retssikkerhedsbegrebet på en naturretlig antagelse om, at individet har et sæt ukrænkelige og uforanderlige frihedsrettigheder. I relation til

⁸² Valentiner-Branth, Anders (Advokat), Susie Stærk Ekstrand, Kristine Lilholdt Nilsson, "Ret & Indsigt – Selvinkriminering i Forvaltningsretten", side 12, hentet den 04-01-2015.
<http://www.google.dk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&ved=0CFkQFjAJ&url=http%3A%2F%2Fwww.horten.dk%2F~%2Fmedia%2FRet%2520og%2520Indsigt%2F022011%2FSelvinkriminering-i-forvaltningsretten.pdf&ei=AVOpVKGWAazW7Abx9oCYDg&usg=AFQjCNEagOlwrpEKy49X6JGA0KCZFbF-qw&sig2=aIPUcw3uQKZPP-Q5PINiXA>

fortolkningen af lovgivningen generelt er man gået bort fra at anvende naturretten som retsfilosofi, da det ikke er muligt at fastsætte et moralsk og etisk værdisæt, der er eviggyldig.

Dog er der i lovgivningen masser af eksempler på det naturretlige perspektiv, ligesom retssikkerhed i et retspositivistisk perspektiv læner sig op af naturretten.

6.1.1 Fortolkning af de relevante artikler i den europæiske menneskerettighedskonvention

De europæiske menneskerettigheder fortolkes ud fra praksis (læs: domme og afgørelser fra Domstolen), der præciserer indholdet og omfanget af de forpligtelser for staterne, der følger af konventionerne. Hvad angår artikel 6 i EMRK, så finder den blandt andet anvendelse på tvister med offentlige myndigheder "om ret til forskellige former for pension eller andre sociale ydelser"⁸³ og "om annullering af administrativ afgørelse, der pålægger en privat at betale et beløb"⁸⁴. Det er afgørende, at der er tale om et retskrav, dvs. at retten til ydelsen er hjemlet ved national lov, dvs. at den offentlige myndighed ikke frit kan vælge om ydelsen skal udbetales eller ej. I denne situation vil domstolen lægge vægt på de kriterier, som det offentlige har lagt til grund for udbetalingen af ydelsen⁸⁵.

Retten til at få sagen for en domstol jf. artikel 6 finder anvendelse, når der skal træffes afgørelse om en anklage for en forbrydelse. Dvs. at strafferetlige sager altid hører under artikel 6, hvorefter den anklagede har ret til at blive betragtet som uskyldig, indtil andet er bevist, og til at få sin sag for en offentlig domstol. Hvorvidt der er tale om en straffesag i konventionens forstand, afhænger af tre kriterier:⁸⁶

- Den retlige kvalificering efter national ret
- Overtrædelsens karakter
- Karakteren og intensiteten af sanktionen.

På det administrative område kan også administrativt pålagte sanktioner være en straf i denne forstand⁸⁷. Det vil sige, at en fratagelse af en lovbestemt ydelse kan opfattes som en straf ud

⁸³ Kjølbros, Jon Fridrik, "Den Europæiske menneskerettighedskonvention – for praktikere" (2010), 3. udgave, 1. oplag, Jurisk- og Økonomforbundets Forlag, side 356

⁸⁴ Ibid.; side 355

⁸⁵ Ibid.; side 357

⁸⁶ Kjølbros, Jon Fridrik, "Den Europæiske menneskerettighedskonvention – for praktikere" (2010), 3. udgave, 1. oplag, Jurisk- og Økonomforbundets Forlag, side 363

⁸⁷ Valentiner-Branth, Anders (Advokat), Susie Stærk Ekstrand, Kristine Lilholdt Nilsson, "Ret & Indsigt – Selvinkriminering i Forvaltningsretten", side 12, hentet den 04-01-2015.

<http://www.google.dk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&ved=0CFkQFjAJ&url=http%3A%2F%2Fwww.horten.dk%2F~%2Fmedia%2FRet%2520og%2520Indsigt%2F022011%2FSelvinkriminering-i-forvaltningsretten.pdf&ei=AVOpVKGWAazW7Abx9oCYDg&usq=AFQjCNEagOlwrpEKy49X6JGA0KCZFbF-qw&sig2=aIPUcw3uQKZPP-Q5PINiXA>

fra en vurdering af sanktionens intensitet.⁸⁸ I tilfælde, hvor ydelsen udgør en afgørende del af den anklagedes eksistensgrundlag, må det vurderes, at sanktionen har en sådan karakter og intensitet, at den administrative sanktion må betragtes som en regulær straf. Det er altså ikke afgørende, at kommunerne har bestemt, at sager om socialt bedrageri ikke altid skal betragtes som strafferetlige sager. Det afgørende er, om lovovertrædelsen hører under det strafferetlige område i national ret, dvs. *"om reglerne er analoge og sammenlignelige med klare strafbare forhold"*⁸⁹, og om sanktionen (straffen) er af sådan et omfang og intensitet, at det må betragtes som en egentlig straf.

Retten til en retfærdig rettergang indebærer blandt andet, at der ikke er tale om vilkårlige resultater, eller at domstolen klart har overskredet grænsen for en rimelig fortolkning i den pågældende sag, da divergerende praksis strider mod kravet om retssikkerhed⁹⁰. Denne fortolkning læner sig op af legalitetsprincippet, der fastslår, at det skal være klart og tydeligt, hvad der er ulovligt ifølge national ret. Et andet væsentligt element i en retfærdig retssag er, *"at den tiltalte har mulighed for at blive konfronteret med vidner under tilstedeværelse af den dommer der i sidste ende skal afgøre sagen"*⁹¹

Hvis noget er en straffesag i artikel 6-forstand, er det det ligeledes i artikel 7-forstand.⁹² Det følger herefter af praksis, at *en forbrydelse skal være tilstrækkeligt klart og præcist defineret i den relevante lovbestemmelse*⁹³. Dette betyder, at borgeren i praksis kan vide, hvilke handlinger og undladelser der medfører et strafansvar. Det følger ligeledes af praksis, at lovgrundlaget fandtes, da handlingen blev udført. I praksis vil det sige, at en senere lov ikke gælder for en tidligere handling.

6.1.2 Ombudsmandens afgørelser på området

Ombudsmanden har over de seneste år behandlet en række sager om socialt bedrageri⁹⁴. Ombudsmandens afgørelser har retsvirkning, således at kommuner skal følge disse afgørelser.

I spørgsmålet om *selvinkriminering* er ombudsmanden nået til den afgørelse, at borgeren ikke er omfattet af oplysningspligten, hvis kommunen mistænker borgeren for at have modtaget ydelser uberettiget og i ond tro. Kommunen har i det tilfælde pligt til at oplyse borgeren om

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Kjølbros, Jon Fridrik, "Den Europæiske menneskerettighedskonvention – for praktikere" (2010), 3. udgave, 1. oplag, Jurisk- og Økonomforbundets Forlag, side 364

⁹⁰ Ibid.; side 461

⁹¹ Ibid.; side 463

⁹² Kjølbros, Jon Fridrik, "Den Europæiske menneskerettighedskonvention – for praktikere" (2010), 3. udgave, 1. oplag, Jurisk- og Økonomforbundets Forlag, side 575

⁹³ Ibid.; side 579

⁹⁴ Folketingets ombudsmandsberetning 2012, "Retssikkerhed i sager om socialt bedrageri"

<http://beretning2012.ombudsmanden.dk/artikler/retssikkerhed/>

hentet den 24-01-2016

dennes ret til ikke at udtale sig. Afgørelsen er i overensstemmelse selvinkrimineringsforbuddet i retsplejeloven og retspraksis i den europæiske menneskerettighedsdomstol.

De sociale ydelser, der er afhængige af samlivsstatus, afgøres af, om modtageren af ydelsen er i et "ægteskabeligt forhold". Ombudsmanden har afgjort, at et ægteskabeligt forhold skal fortolkes som økonomiske og praktiske forhold, der må betragtes som et ægteskabeligt forhold. Seksuelt samliv eller om man fremstår som par udadtil, må ikke lægges til grund for om der er tale om et ægteskabeligt forhold.

Anonyme anmeldelser må ikke indgå som bevis i sagen, men må ifølge ombudsmanden gerne bruges til at indlede en undersøgelse om socialt bedrageri.

Endeligt skal kommunerne overholde undersøgelsesprincippet, der indebærer, at den kommunale kontrolgruppe har pligt til at skaffe fyldestgørende grundlag, før der træffes afgørelse, og at indsamling af oplysninger skal være objektiv.

6.1.3 Det nære hjemmelgrundlag i sager om socialt bedrageri

Det nære hjemmelgrundlag, som de kommunale kontrolgrupper skal behandle sager om socialt bedrageri efter, reguleres af de rettigheder og pligter, der følger af lovgivningen på det konkrete ydelsesområde.

Retssikkerhedsloven (læs; bekendtgørelse af lov om retssikkerhed og administration på det sociale område) samt Bekendtgørelse af lov om aktiv socialpolitik anvendes overordnet som hjemmelgrundlag, når sager om socialt bedrageri skal undersøges og afgøres.

Sager om ydelser, der er betinget af, at modtageren er reelt enlig, har udgjort en betydelig del af de sager, som de kommunale kontrolgrupper undersøger og har truffet afgørelser om i denne afhandlings undersøgelsesperiode. Der har i særdeleshed været stor opmærksomhed på enlige forsørgeres reelle ret til at modtage ordinært og ekstra børnetilskud.

Det fremgår af Børnetilskudsloven, at enlige forsørgere har et *retligt krav* på ordinært og ekstra børnetilskud. Enlige forsørgere skal årligt bekræfte deres fortsatte status som enlig forsørger, jf. Børnetilskudslovens § 22 a. Det fremgår ligeledes af loven, at ydelser, der er modtaget mod bedre vidende, skal tilbagebetales jf. Børnetilskudslovens §24, stk. 2.

Den retlige kvalifikation af samlivsbegrebet kan findes i Lov om aktiv socialpolitik § 2 b, stk. 3, hvori det fremgår, at kommunen kan betragte to personer for at være samlevende, når de har et samliv af ægteskabslignende karakter. Lov om aktiv socialpolitik regulerer kontanthjælps- og uddannelseshjælpsområdet, men kommunens ret til at afgøre, om en ydelsesmodtager er samlevende, må antages at gælde analogt i andre sager, hvor kommunen skal afgøre, om en ydelsesmodtager er reelt enlig. Lovens tekst afgrænser ikke konkret, hvilke kriterier der skal opfyldes, for at retten til at modtage ordinært- og ekstra børnetilskud er til

stede. Der efterlades derfor stort rum for kontrolenhedens fortolkning, hvilket jf. afsnit 6.1.1 og 6.1.2 skal ske i overensstemmelse med højere rangerende love og således ikke må fortolkes i strid med disse.

Det fremgår endvidere i lov om aktiv socialpolitik § 8, at ”*kommunen skal behandle ansøgning og spørgsmål om hjælp efter reglerne herom i lov om retssikkerhed og administration på det sociale område og regler fastsat i medfør heraf*”.

Det følger af retssikkerhedsloven, at kommunen i controlsager har hjemmel til uden samtykke at indhente oplysninger fra andre offentlige myndigheder samt arbejdsløshedskasser om den kontrolleredes økonomiske forhold, jf. §11 a, stk. 2. Samtykkekravet fraviges i sager om tilbagebetaling af sociale ydelser jf. § 11 c, nr. 4.

Alle de sociale love har regler om, at beløb, der er modtaget med urette, skal tilbagebetales under den forudsætning, at de er modtaget i ond tro.⁹⁵

Det afgørende er således, om ydelsesmodtageren *vidste eller burde have vidst*, at de modtog en ydelse uberettiget. Udtrykket ”*mod bedre vidende*”, som anvendes i Børnetilskudslovens § 24, stk. 2, skal forstås synonymt med begrebet ”*ond tro*”⁹⁶.

Retssikkerhedsloven fastslår, at myndighederne har pligt til skriftligt at oplyse, hvilke typer ændringer der har betydning for retten til at modtage en ydelse⁹⁷. Reglerne på det sociale område er mange og ofte komplicerede. For at kunne fastslå om en ydelsesmodtager *vidste eller burde have vidst* at de modtog en ydelse uberettiget, er det således et krav, at de er blevet gjort særskilt opmærksom på reglerne herom.

Det fremgår således også af det nære hjemmelgrundlag, at ydelsesmodtagerens pligter skal være klart og tydeligt oplyst af myndigheden. Myndighedens vejledning skal tilpasses efter emnets kompleksitet og modtagerens evne til at forstå den⁹⁸, hvis myndigheden efterfølgende skal kunne påberåbe ”*ond tro*” og kræve ydelsen tilbagebetalt. Inden for socialretten arbejder man med en *formodningsregel*. Det betyder i praksis, at når myndighedens oplysningspligt er opfyldt, så ligger formodningsreglen til grund for en formodning om, at ydelsen er modtaget mod bedre vidende, hvis ydelsesmodtageren har tilsidesat sin oplysningspligt.⁹⁹ Herefter vil der være dannet grundlag for en tilbagebetalingssag mod ydelsesmodtageren.

⁹⁵ Klausen, John, Trine Schultz, Nina von Hiemcrone, ”Socialret, forsørgelse og beskæftigelse”(2015), 1.udgave, 1 oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, side 412-413

⁹⁶ Ibid.; side 418

⁹⁷ Ibid.; side 419

⁹⁸ Ibid.; side 421

⁹⁹ Ibid.; side 419

I tilbagebetalingssager skal både den *objektive betingelse* og den *subjektive betingelse* være opfyldt. Det er således ikke tilstrækkeligt, at ydelsen objektivt set er modtaget med urette, den subjektive betingelse om, at ydelsesmodtageren har handlet i ond tro, skal ligeledes være opfyldt for at kræve tilbagebetaling af ydelser¹⁰⁰.

Såfremt en ydelsesmodtager har modtaget ydelser med urette i ond tro, er der ligeledes grundlag for bødestraf jf. retssikkerhedsloven § 12b. Hvis den subjektive betingelse om, at ydelsen er modtaget med urette mod bedre vidende er opfyldt, medfører det, at det må betragtes som bedrageri og herefter ifølge dansk ret høre under straffelovens betingelser, hvorefter sagen skal meldes til politiet. Det er derfor tvivlsomt, om kommunernes procedurer med at undlade at melde socialt bedrageri til politiet for selv at iværksætte tilbagebetalingssager, har hjemmel i loven. I sager om socialt bedrageri, der ikke bliver politianmeldt, betragter kommunerne afgørelserne for administrative afgørelser, hvorefter Ankestyrelsen er klageinstans jf. retssikkerhedslovens § 50. Det sociale nævn var frem til 1. juli 2013 første klageinstans og Ankestyrelsen anden klageinstans, hvor sagen kunne tages op, hvis den var af principiel karakter.¹⁰¹

Ankestyrelsens afgørelser træffes af styrelseschefen, vicedirektøren eller andre ansatte, der opfylder uddannelseskravet om bestået juridisk, statsvidenskabelig eller økonomisk eksamen jf. Retssikkerhedslovens §§ 51, stk. 1 nr. 1-2 og 51, stk.2 nr. 1-2.

Uddannelseskravet til afgørelsesmyndigheden i Ankestyrelsen adskiller sig herved fra uddannelseskravet til dommere, som kræver en juridisk uddannelse samt et treårigt grunduddannelsesforløb for at blive dommerfuldmægtig.¹⁰²

Når de kommunale kontrolgrupper træffer afgørelse om, at en ydelsesmodtager har modtaget ydelser med urette og i ond tro, stopper udbetalingen af ydelserne øjeblikkeligt, og tilbagebetalingskravet effektueres omgående. Klage til Ankestyrelsen har ikke opsættende virkning jf. Retssikkerhedslovens §72.

Konsekvensen ved at sager om socialt bedrageri ikke bliver meldt til politiet er, at ydelsesmodtageren ikke har adgang til fri advokatbistand og derved bliver afskåret fra juridisk assistance, hvis han/hun ikke selv har midler til at betale for en advokat.

¹⁰⁰ <http://beretning2012.ombudsmanden.dk/artikler/retssikkerhed/>

Hentet den 03-03-2016

¹⁰¹ Klausen, John, Trine Schultz, Nina von Hiemcrone, "Socialret, forsøgelse og beskæftigelse" (2015), 1. udgave, 1 oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, side 57

¹⁰² <https://www.ug.dk/job/erhverv-og-job/akademiskarbogledelse/juridiskarb/dommer>

Hentet den 03-03-2016

Da juraen på området er åben for en stor grad af fortolkning, har KL ligeledes udgivet en håndbog om fremgangsmåden i sager om socialt bedrageri (2008)¹⁰³. Af denne håndbog fremgår det, at kontrolgruppen kan iværksætte en tilbagebetalingssag, hvis ikke der er tale om svigagtig forsæt¹⁰⁴. Denne skelnen mellem ”mod bedre vidende” og svigagtig forsæt er i uoverensstemmelse med argumentet om at udtrykket ”mod bedre vidende” som anvendes i Børnetilskudslovens § 24, stk. 2, forstås synonymt med begrebet ”ond tro”¹⁰⁵.

Håndbogen indeholder ligeledes en række afgørelser fra Ankestyrelsen, der afgrænser, hvad kontrolgruppen kan klassificere som ”et ægteskabslignende forhold.”¹⁰⁶

Håndbogen kan ikke betragtes som juridisk hjemmel. Kontrolgrupperne skal foretage deres myndighedsopgave i overensstemmelse med lovgivningen, således at vejledninger skal forstås og fortolkes inden for de rammer, dansk ret sætter på området.

Kommunalbestyrelsen er ansvarlig for, at kontrolgrupperne udfører deres virksomhed efter den sociale lovgivning, jf. Retssikkerhedslovens § 15.

6.2 Kontrolhedernes økonomiske konsekvenser for det offentlige repræsentanter og borgerne

Dette afsnit indeholder en analyse af de økonomiske konsekvenser, de kommunale kontrolenheder har, i et agentteoretisk perspektiv, hvor økonomiske ligeledes kan forstås som andre fordele, agenter og principal kan opnå ved at nytteoptimere til ulempe for den anden part. Agentperspektivet er derved udvidet til i dette afsnit at omhandle de repræsentanter for offentligheden, som har indflydelse på kontrolhedens arbejdsmetoder.

Diskussionen om offentlige ydelser fylder meget i den offentlige debat. De statslige midler er presset af finanskrisen, da flere står uden for arbejdsmarkedet og der derved er færre tilbage på arbejdsmarkedet til at bekoste de offentlige udgifter. De folkevalgte politikere er ligeledes under pres af modsatrettede krav fra flere sider: Erhvervslivets repræsentanter kræver en mere lempelig beskatning, lønmodtagernes repræsentanter kræver ordentlige løn- og arbejdsforhold for deres medlemmer, og forskellige interesseorganisationer kræver, at netop deres område bliver økonomisk tilgodeset. Fælles for de interessenter, som politikerne skal forholde sig til, er, at de alle sammen er vælgere og dermed er dem, der afgør, hvilke partier der kan sætte sig på magten. Når der skal spares penge, er der ingen populære beslutninger.

http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_31156/cf_202/Fremgangsm-den_i_socialbedragerisager.PDF

hentet den 03-03-2016

¹⁰⁴ http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_31156/cf_202/Fremgangsm-den_i_socialbedragerisager.PDF, side 19

Hentet den 03-03-2016

¹⁰⁵ Klausen, John, Trine Schultz, Nina von Hiemcrone, ”Socialret, forsørgelse og beskæftigelse”(2015), 1.udgave, 1 oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, side 418

¹⁰⁶ <https://www.ug.dk/job/erhverv-og-job/akademiskarbogledelse/juridiskarb/dommer>, side 6-9

Hentet den 03-03-2016

Enhver oplever retfærdighed ud fra sin egen virkelighed, og uanset hvor der spares, vil det tære på popularitet.

De kommunale kontrolenheder er sat i verden for at spare offentlige midler ved at stoppe fejludbetalinger og snyd med sociale ydelser under et politisk mål om økonomisk ansvarlighed. Denne spareøvelse har ikke været lige så upopulær som reformer, der stiller en given vælgergruppe dårligt økonomisk. Tværtimod har indsatsen vundet stor opbakning i befolkningen, der sammen med politikere har været forargede over, hvor omfattende snyderiet synes at være. Opbakningen til den politiske indsats over for socialt bedrageri har været udtrykt i pressen, som har rapporteret om kommunernes økonomiske gevinster med kontrolindsatsen. Opbakningen er ligeledes kommet til udtryk i de mange anonyme anmeldelser, som kontrolenhederne for en stor del baserer deres sager på. I et agentteoretisk perspektiv kan man argumentere for, at der er chance for, at politikerne vil nytteoptimere til skade for retssikkerheden, da de opnår fordele i form af popularitet hos vælgerne samtidigt med, at de sparer på socialområdet. Kontrolindsats mod socialt bedrageri har vist sig at være en politisk vindingsag.

Kommunalpolitikere er under pres fra regeringen om at udvise økonomisk ansvarlighed og spare millioner af kroner. Rammeaftaler betyder, at der er et loft over, hvor meget kommunerne må bruge på det sociale område. Heller ikke byrådenes vælgere er begejstrede for besparelser, der rammer deres område. For kommunalbestyrelsen gælder det, at jo flere penge kontrolenheden sparer kommunen for, jo mindre indgribende bliver besparelserne på de områder, som kommunerne ønsker at profilere sig på. Kommunens indtægter afhænger af, hvor mange lønmodtagere der bor i kommunen, og hvor høje indkomster de har. Sociale ydelser vejer derimod tungt på de kommunale udgiftsposter og vil i et nytteoptimeringsperspektiv ikke være genstand for borgere, kommunen ønsker at have bosat i kommunen, udover i den udstrækning, hvor det er vigtigt for de vælgere, som tilfører kommunen indtægter. Der er derved en risiko for, at kommunalbestyrelsen vil nytteoptimere til skade for svage borgers retssikkerhed, hvis der ikke er effektive værnsregler mod dette.

Kontrolmedarbejdernes job afhænger af, at der er borgere, der snyder med sociale ydelser. Jo flere penge, de standser socialt bedrageri for, jo større er deres berettigelse. Hvis kontrolmedarbejderne ikke fremviser økonomiske resultater, underminerer de deres egen funktion og er dermed i fare for at miste deres arbejde. Kontrolmedarbejderne er derfor i fare for at ville nytteoptimere til skade for borgerens retssikkerhed, såfremt muligheden foreligger.

Den offentlige sektor adskiller sig fra den private sektor ved, at det er en politisk organisation. Det betyder, at langsigtede resultater ikke på samme måde som i det private har betydning. For politikerne handler det om de resultater, der opnås i den fireårige periode, de er valgt for,

og i forvaltningerne er fokus på det indeværende budgetår. Konsekvensen af at en borger uretmæssigt får frataget sin ydelse, vil i tilfældet hvor borgeren påklager beslutningen og får medhold af Ankestyrelsen, være at kommunen blot skal tilbagebetale de ydelser, som den uberettiget har frataget borgeren. Tidshorisonten for afgørelse af disse typer af sager betyder, at afgørelsen kan have effekt på det efterfølgende budgetår i stedet for det budgetår, hvor ydelsen skulle have været udbetalt. Endvidere vil der for de svageste sociale klienter ligeledes være mulighed for, at kommunen kan modregne det tilbagebetalte i fremtidige ydelser, hvorefter kommunen alligevel har sparet kommunekassen for de penge, den uretmæssigt har frataget den sociale klient.

Den kommunale revision er ligeledes udformet således, at kommunalbestyrelsen og den kommunale forvaltning selv vælger, hvilken forvaltning der skal være genstand for revisionen (se afsnit 4 om kundeaccept). I et agentteoretisk perspektiv vil dette faktum, sammenholdt med de lave revisionshonorar og muligheden for lukrative konsulentopgaver, udgøre en risiko for, at revisor som maksimerende økonomisk agent alene tilgodeser kommunalbestyrelsens (opdragsgivers) interesser.

Agentteorien er central i revisors risikovurdering. I agentteorien vil en økonomisk agent altid forsøge at optimere sin egen nytte. Det giver i denne kontekst ikke mening at tillægge pligtetiske værdier nogen betydning i risikovurderingen.

Den strategiske tillid, som revisionen skal udgøre, er i den beskrevne konstruktion ikke sikret i forhold til de sociale klienters retssikkerhed. Alle de økonomiske agenter kan nytteoptimere til skade for den sociale klients retssikkerhed. I et agentteoretisk perspektiv vil konklusionen være, at den rationelle maksimerende økonomiske agent altid vil øge sin egen nytte, uanset det moralske aspekt.

De økonomiske konsekvenser for borgere, der modtager sociale ydelser, kan være uoverskuelige, hvis dem, der bestemmer kontrolenhedernes arbejdsgange og myndighedsmandat, nytteoptimerer således, at borgeren uberettiget får frataget en ydelse, som vedkommende ifølge loven har ret til. Trods borgerens ret til at klage over kommunens afgørelse og dermed få medhold i sin sag vil det for resourcesvage borgere have uoverskuelige økonomiske konsekvenser ikke at modtage ydelsen i den periode, sagen kører. En sag om snyd med sociale ydelser kan fra den dag, ydelsen bliver stoppet, til den dag, sagen endeligt er afgjort, tage over et år.

6.3 Offentlig kritik af de kommunale kontrolgrupper

I dette afsnit præsenteres et udvalg af den offentlige kritik, der har været af de kommunale kontrolgruppers arbejde.

Socialt bedrageri har de seneste fire-fem år fyldt meget i den offentlige debat. Den omfattende debat om emnet er opstået i kølvandet på, at kommunale kontrolenheder i samme periode er blevet en fast del af den offentlige forvaltning i langt de fleste kommuner. Danskerne har kunnet læse og høre om, hvordan kommunernes kontrolenheder hvert år stopper socialt bedrageri for millioner. Emnet har ligeledes haft stor politisk bevågenhed, i særdeleshed efter KMD Analyse i 2011 udgav rapporten "Socialt bedrageri i Danmark – Omfang, adfærd og holdning". Denne rapport estimerede, at der begås bedrageri med sociale ydelser i Danmark for mellem 7 og 12 mia. kr. om året.¹⁰⁷ Kontrolenhedernes resultater samt KMD's estimering af omfanget af socialt bedrageri medførte et stemningsskift i befolkningen omkring snyd med sociale midler.

Både pressen og KMD har således givet udtryk for, at snyd med sociale ydelser udgør så stort et problem, at det i et tillidsteoretisk perspektiv er skadeligt for opbakningen til velfærdsstaten. Når skatteborgerne oplever, at deres skattekroner går til bedragere, vil det resultere i brud på den sociale tillid og medføre en øget efterspørgsel af kontrol. Blandt andre var Mette Frederiksen (Beskæftigelsesminister, S) ude i pressen med løfter om yderligere befojelser til kontrolenhederne¹⁰⁸ på baggrund af KMD's rapport.

I kølvandet på den omfattende debat om socialt bedrageri har der ligeledes været en del kritik af kontrolgruppernes arbejdsmetoder, som af flere eksperter er blevet vurderet til at være i strid med retssikkerheden. Der har ligeledes været en skarp kritik af analyseresultaterne fra KMD Analyse. Denne kritik har gået på, at KMD - i kraft af sin rolle som leverandør af de specifikke it-løsninger, kommunerne skal bruge i kontrolindsatsen - har en økonomisk interesse i at fremstille problemet med uopdagede fejludbetalinger af sociale ydelser som større, end det i virkeligheden er. Endvidere sås der tvivl om resultaternes validitet, da disse baseres på kommunernes eget skøn af omfanget af fejludbetalinger samt en spørgeskemaundersøgelse om danskernes holdning til socialt bedrageri.¹⁰⁹

Kritik, der vedrører krænkelse af borgerens retssikkerhed, omhandler kontrolenhedernes organisation og arbejdsgange, herunder en kritik af kommunernes anmelderfunktioner, hvor borgerne anonymt kan anmelde mistanke om socialt bedrageri. Den anmeldte borger har ret til at få indsigt i sin sag, herunder ret til at vide, hvem der står bag anmeldelsen jf. afsnit 6.1. Kommunerne omgår denne ret ved at give mulighed for, at anmeldelsen kan være anonym, da

¹⁰⁷ Beskæftigelsesudvalget 2013-14, BEU Alm. del Bilag 158. Offentlig (02), "Viden om socialt bedrageri og fejludbetalinger", februar 2014

¹⁰⁸ Vestergaard, Nikoline, "Minister om sociale bedrageri: Dybt anstødeligt" (11-12-2011), hentet den 08-12-2014

<http://www.dr.dk/Nyheder/Politik/2011/12/11/205824.htm>

¹⁰⁹ Gaardmand, Nola Grace, "Eksperter sår tvivl om nye tal for socialt bedrageri" (15-12-2011), Dagbladet Information, hentet den 09-01-2015.

<http://www.information.dk/287913>

anmeldelser fra borgerne er en indbringende forretning for kommunerne.¹¹⁰ Hermed krænkes borgerens ret til at få oplyst, hvem der har foretaget en anmeldelse, ligesom det afskærer den anmeldte fra retsligt at forfølge anmelderen i det tilfælde, hvor anmeldelsen er falsk.

Der har ligeledes været rejst kritik af kontrolhedernes metoder til at afklare, om en borger uberettiget modtager en social ydelse, herunder kontrolmedarbejdernes metoder til at indhente information om den mistænkte, som blandt andet inkluderer, at kontrolmedarbejderne tjekker den mistænkte borgers Facebookprofil og lægger oplysninger fra denne til grund for en afgørelse. Der har endvidere været kritik af, at kontrolmedarbejdere systematisk har overvåget en mistænkt. Det er ulovligt, fastslår lektor i socialret på Den Sociale Højskole, Simon Thorbek, og jurist og lektor i offentlig forvaltning ved Aalborg Universitet, Nina Von Hiemcrone¹¹¹.

Et andet område af kontrolmedarbejdernes arbejdsmetoder, der har været kritiseret, er den partshøring, som borgeren bliver indkaldt til, efter kontrolheden har indsamlet tilstrækkelig dokumentation til at understøtte en vurdering. Borgeren modtager et brev fra kommunen, hvori de indkalder til en samtale vedrørende den ydelse, borgeren modtager. Først når borgeren møder op til mødet, bliver det klart, at det vedrører en mistanke om socialt bedrageri. Her bliver borgeren præsenteret for de ”beviser”, kontrolheden har samlet, og bliver bedt om at forholde sig til anklagerne. Den mistænkte borger kommer til at opleve denne partshøring som et regulært forhør¹¹²¹¹³.

Den del af kontrolhedernes arbejdsgang, der vedrører *afgørelsen* af sager om socialt bedrageri, er ligeledes blevet kritiseret for, at kontrolhedens arbejdsmetoder ligner politiets og domstolens behandling af mistænkte kriminelle med den forskel, at kontrolheden i modsætning til politi og domstole ikke skal bevise den anklagedes skyld, men alene skal sandsynliggøre, at en ydelse er modtaget uberettiget¹¹⁴. Kommunerne kritiseres for ikke at være interesserede i at få dømt en borger for socialt bedrageri, da kontrolhedens beviser sjældent holder i retten. I enligsager er der ikke klare retningslinjer for enligbegrebet.

¹¹⁰ Lauritsen, Peter, ”Borger til borger-overvågning er gået for vidt” (21 februar 2014), Dagbladet Information, hentet den 09-01-2015-

<http://www.information.dk/protokol/488868>

¹¹¹ Gaardmand; Nola Grace, ”Kommunernes kontrolgrupper overvåger borgere ulovligt” (21 marts 2011), Dagbladet Information, hentet den 09-01-2015.

<http://www.information.dk/263005>

¹¹² Madsen, Line Britt, ”Socialt bedrageri – En empirisk undersøgelse af mødet mellem borgeren og den kommunale kontrolindsats” (August 2013), speciale ved kandidatuddannelsen i Socialt arbejde, Aalborg Universitet, side 83-88

¹¹³ Gaardmand, Nola Grace, Sebastian Gjerding, ”Skyldige indtil det modsatte er bevist” (12 november 2011), hentet den 09-01-2015.

<http://www.information.dk/284789>

¹¹⁴ Ibid.

Kritikken af dette går på, at en borger kan anklages for socialt bedrageri og imødese økonomiske sanktioner uden at borgeren har vidst, at hun/han ikke har været reelt enlig efter kontrolenhedens vurdering. Dette skyldes, at disse sager afgøres på baggrund af varierende skøn og vurderinger af den enkelte kontrolenhed.¹¹⁵

Professor i socialret ved Københavns Universitet, Kirsten Ketscher, mener, det er problematisk, at kontrolgrupperne ikke melder sager om socialt snyd til politiet, da de på grund af den manglende bevisbyrde så ikke kan rejse tilbagebetalingssager. Hun udtaler, at der hersker en "Wild West"-mentalitet i kommunerne, hvor man ordner sagerne selv.¹¹⁶

Lektor og sociolog ved Copenhagen Business School, Nanna Mik Meyer, mener, at forskellen i det sociale lag mellem kontrolmedarbejder og den mistænkte borger kan have indflydelse på sagsbehandlingen, da det bliver middelklassens normer og værdier for, hvad det vil sige at være enlig, der bliver afgørende for kontrolenhedens afgørelse¹¹⁷.

Kulturen i kontrolenhederne er ligeledes blevet kritiseret efter en kandidatafhandling¹¹⁸ om socialt bedrageri udarbejdet af Line Madsen (kandidat til kommunalvalget i Esbjerg). I forbindelse med det etnografiske feltarbejde i en kontrolenhed oplevede hun, hvordan kontrolmedarbejderne udførte deres arbejde:

*"Er I klar til at nakke hende,« sagde eksempelvis en medarbejder i den kontrolgruppe, Line Madsen fulgte, hvorefter medarbejderen stillede sig i James Bond-skydeposur med fingrene om en imaginær aftrækker, inden man skulle ud og tale med en borger, der var mistænkt for socialt bedrageri."*¹¹⁹

I kandidatens feltnoter anskueliggøres kontrolenhedens anvendelse af observationer og forhold til lovligheden af deres arbejde, hvilket blandt andet kommer til udtryk ved dette:

"Jesper giver udtryk for nogle gange at "trække den" (loven), idet han oplever det nødvendigt at udfordre denne for at vide, hvor grænserne går, idet disse ikke er entydigt defineret fra lovgivers side. Jesper fortæller, at de derfor: "... trækker den, til de får et rap over nalderne" (af Det Sociale Nævn). Jesper fortæller om en enkelt gang at være "gået ud over dét, man må", ved at "lure" ind af brevsprækken hos en borger. Dette blev dog ifølge Jesper ikke registreret nogen steder, men var "blot

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Sheikh, Jakob, "'Færre dømmes i retten for socialt bedrageri'" (26 oktober 2010), Politikken, hentet den 09-01-2015.

¹¹⁷ Gaardmand, Nola Grace, Sebastian Gjerding, "Skyldige indtil det modsatte er bevist" (12 november 2011), hentet den 09-01-2015.

<http://www.information.dk/284789>

¹¹⁸ Madsen, Line Britt, "Socialt bedrageri – En empirisk undersøgelse af mødet mellem borgeren og den kommunale kontrolindsats" (August 2013), speciale ved kandidatuddannelsen i Socialt arbejde, Aalborg Universitet.

¹¹⁹ Dahlin, Ulrik, "Hun har et smørret grin på læberne hele tiden" (24 september 2013), Dagbladet Information, hentet den 09-01-2015

<http://www.information.dk/473117>

til baggrundsviden". Jesper fortæller, at der er forskellige måder at tolke lovgivningen og henviser til en anden kommune, der ifølge Jesper er den eneste kommune, hvor kontrolmedarbejderne ikke besidder kompetence til at gennemføre stikprøvekontroller på virksomheder uden forudgående begrundet mistanke" (Note C).

Kontrolmedarbejderens motivation i den undersøgte kontrolenhed kommer til udtryk i denne feltnote:

"Jesper anvender et par gange udtrykket: "Det handler om kroner og ører" og viser mig en høj tabel på væggen, hvoraf kontrolgruppens resultater fremgår. Der er markeret fremadrettede besparelser med gult og tilbagebetalingskrav med grønt. Jesper forklarer, at de ikke oppefra mødes med krav om at indhente særlige beløb til kommunen, men at de jo gerne vil vise, at deres indsats betaler sig. Jeg får indtryk af, at det økonomiske rationale har betydning i gruppen. " (Note D).

Og

"Kathrine og Marianne diskuterer noget om Udbetaling Danmark og forklarer mig i denne sammenhæng om nogle af deres indbyrdes kontroverser. Marianne fortæller, at de lokale kontrolgrupper i kommunerne ikke modtager tilbagemeldinger fra UDK på deres underretninger, hvilket er frustrerende. Særligt fordi, de ikke får mulighed for at opgøre "gevinsten" af deres arbejde: "Man er heller ikke ligeså hooked på det (arbejdet), når man ikke selv registreres for gevinsten" fortæller hun. " (Note D)

Med hensyn til hvorvidt kontrolmedarbejdernes faglige kompetencer har indflydelse på, hvordan en sag bliver vurderet, udtrykker kontrolmedarbejder Jesper sig således:

"Jesper giver udtryk for, at der er forskel på kommunernes praksis afhængigt af de enkelte kontrolmedarbejderes baggrund som eksempelvis politibetjente, jurister eller kontormedarbejdere". (Note H)

Kontrolmedarbejderens oplevelse af, hvor langt kontrolindsatsen strækker sig, kommer til udtryk i denne feltnote:

"Imens vi kører, fortæller Kathrine om en hyggelig dag med nogle venner i weekenden. En af venindernes kæreste er dog i kontrolgruppens søgelys, og Kathrine fortæller, at hun derfor ikke kunne mødes med denne veninde. Kathrine fortæller videre, at kvindens datter besøger Kathrines barn en dag, og at Kathrine ikke kan lade være at spørge hende: "Nåh, har din mor fundet sig en ny kæreste?". Ifølge Kathrine svarer datteren prompte: "Nej. Det har hun ikke haft i lang tid." Jesper og Kathrine griner: Kathrine: "Hvor hurtigt kom dét lige..." Jesper: "Ja, hun blev da lige stillet i spotlightet" Kathrine: "Totalt indstuderet. Det havde hun da fået besked på, at hun skulle sige." (Jesper nikker). " (Note M)

Hele Danmark kunne ligeledes følge med i en kontrolenheds arbejde i DR's programrække "Aktion socialt bedrageri"¹²⁰. Programserien medførte en massiv debat og kritik af de kommunale kontrolenheds arbejdsmetoder og af DR.¹²¹ Professor i socialret ved Københavns Universitet, Kirsten Ketscher, og lektor i offentlig forvaltning ved Aalborg Universitet, Nina Von Hielmcrone, har sammen med DR P1 Orientering gennemgået programrækken og udtaler, at kontrolenhederne ulovligt stempler borgerne som sociale bedragere og i parthøringen tvinger falske tilståelser ud af den mistænkte¹²².

6.4 Integreret analyse

Som det er beskrevet i afsnittet "Juridisk analyse af retssikkerhedsbegrebet", så er legalitetsprincippet "ingen dom uden lov" en af grundstenene i retssikkerhedsbegrebet. Dette princip er ligeledes afspejlet i konvention om europæiske menneskerettigheder artikel 7, stk. 1 "Ingen straf uden retsregel". Revisor bør i den juridisk-kritiske revision rejse tvivl om, hvorvidt borgerens krav om retssikkerhed er truet ved det faktum, at der på enligområdet ikke er klare regler for, hvornår man er reelt enlig, og at afgørelsen sker ud fra et skøn. Selv om der i tilfældet, hvor det er den kommunale kontrolenhed, der afgør sager om socialt bedrageri, ikke er tale om en straffesag ved de almindelige domstole, så kan en administrativ sanktion som den, kommunen afgør, godt være en straf, som det skal forstås i legalitetsprincippet.

Den offentlige kritik af at kontrolenhederne ikke skal bevise snyd, men alene sandsynliggøre, at en borger har modtaget en ydelse uberettiget, krænker borgerens ret til at blive betragtet som uskyldig indtil det modsatte er bevist. Kommunernes manglende anmeldelse til politiet i sager om socialt snyd krænker endvidere den mistænkte ret til en retfærdig og offentlig rettergang af en uafhængig og upartisk domstol. Disse retssikkerhedsbegreber er hjemlet i Konvention om Europæiske menneskerettigheder artikel 6. Heraf følger det ligeledes, at en anklaget for en forbrydelse har ret til tilstrækkelig tid til at forberede sit forsvar, har ret til gratis advokatbistand og har ret til at afhøre vidner mod sig. Sidstnævnte mulighed bliver en borger, der er mistænkt for socialt bedrageri, afskåret fra ved kommunens brug af anonyme vidner. Den mistænkte har heller ikke ret til gratis advokatbistand, så længe sagen ikke kommer ud i den normale retssystem. Hvad angår retten til at forberede sit forsvar, så skal dette forstås som retten til ikke at inkriminere sig selv. Selvinkrimineringsforbuddet kan ligeledes findes i retsplejelovens § 752, stk.1. I sager om socialt bedrageri bliver den mistænkte

¹²⁰ DR, "aktion socialt bedrageri 9:9" (11 marts 2013), hentet den 09-01-2015.

<http://www.dr.dk/tv/se/aktion-socialt-bedrageri/aktion-socialt-bedrageri-2-10>

¹²¹ DR, Lytternes og seernes redaktør, "DR1 på risikabel social aktion" (07-02-2013), hentet den 09-01-2015
http://www.dr.dk/OmDR/Lytternes_og_seernes_redaktoer/Klummer/2013/0207155730.htm

¹²² DR P1 Orientering, "Aktion socialt bedrageri: Kommuner stempler ulovligt enlige forsørgere som sociale bedragere" (25 januar 2013), hentet den 09-01-2015.

<http://www.denmarkonline.dk/1/2013-05-aktion-socialt-bedrageri-kommuner-stempler-ulovligt-enlige-forsorgere-som-sociale>

indkaldt til en partshøring, hvor borgeren bliver forelagt sagen, hvorefter vedkommende på stedet skal forsvare sig mod anklagerne. Grundlovens § 72 om boligens ukrænkelighed og EMRK artikel 8 omhandler boligens ukrænkelighed og retten til privatliv og indeholdes ligeledes under retssikkerhedsbegrebet. I tilfældet, hvor kommunen laver systematiske observationer, krænkes den mistænktes retssikkerhed, da kommunens ret til denne indgriben i privatlivets fred ikke er hjemlet i nogen anden lov.

Revisor bør ligeledes inddrage den offentlige kritik af kontrolenhedernes integritet i sin risikovurdering af, om borgerens krav om retssikkerhed bliver krænket.

Som det her er redegjort for, er der risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. Denne risiko forstærkes af de nytteoptimerende incitamenter, som landspolitikere, kommunalpolitikere og kontrolmedarbejdere har i at tilsidesætte borgerens retssikkerhed. Dertil kommer, at problemets størrelse alene er anskueliggjort af aktører, der kan opnå en økonomisk fordel ved at beskrive problemet større, end det reelt er.

Dertil kommer kontrolenhedens mulighed for at fratage en borgers ydelser uberettiget. Kontrolenheden er organiseret således, at den samlede myndighed er samlet her (se afsnit 5 Kontrolenhedens organisering). Der er ingen funktionsadskillelse mellem efterforskning, vurdering og afgørelse. Dette set i sammenhæng med det manglende uddannelseskrav til kontrolarbejderen og kritikken af kontrolenhedens integritet udgør en risiko for afgørelser, der er truffet på et forkert grundlag. Der er ligeledes ingen alvorlig konsekvens ved at fratage en borger sine ydelser uberettiget. I nogle situationer vil kommunen spare pengene, uanset at det bliver afgjort, at borgeren har ret til at få ydelserne tilbagebetalt grundet deres ret til at modregne tilbagebetalingen i fremtidige ydelser.

Revisors rolle som udbyder af strategisk tillid i relation til de sociale klienters retssikkerhed er ligeledes truet af at revisor som maksimerende økonomisk agent. Den stærke priskonkurrence på de kommunale revisionsudbud sammenholdt med udsigten til lukrative konsulentopgaver til det revisionsfirma, der vinder udbuddet, udgør en risiko for, at revisionen af kommunen alene vil tilgodese kommunalbestyrelsens interesser og tilsidesætte sine pligtetiske forpligtelser og ikke se på helheden og dermed undlade at betragte risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket, som væsentligt.

7. Besvigelser

Når den kommunale revision skal planlægges, sker det ud fra en betragtning om, hvad der er væsentligt for regnskabsbrugeren, at revisionen kontrollerer og dermed bygger sin erklæring på. I forlængelse heraf vil dette afsnit behandle de risici for besvigelser, der følger af kontrolenhedens organisering, den kontekst kontrolenheden befinder sig i, vurderingen af kommunalbestyrelsens og kontrolenhedens integritet, den offentlige kritik af

kontrolenhederne samt de risici, der er fundet for, at stat, kommunalbestyrelse og kontrolenhed nytteoptimerer til skade for borgerens retssikkerhed.

Risici for besvigelser er afgørende for revisors fastsættelse af væsentlighed i den juridisk-kritiske revision og ligeledes afgørende for, hvorvidt revisor kan acceptere kommunen som kunde og i givet fald hvilke ressourcer, revidering af risici kræver. Sidstnævnte vil være afgørende for, hvilken pris revisor kan byde ind med i forhold til at vinde udbuddet af den kommunale revisionsopgave.

7.1 Besvigelsestrekanter

Besvigelsestrekanter er en praktisk model, der kan hjælpe med at identificere risiko for besvigelser.

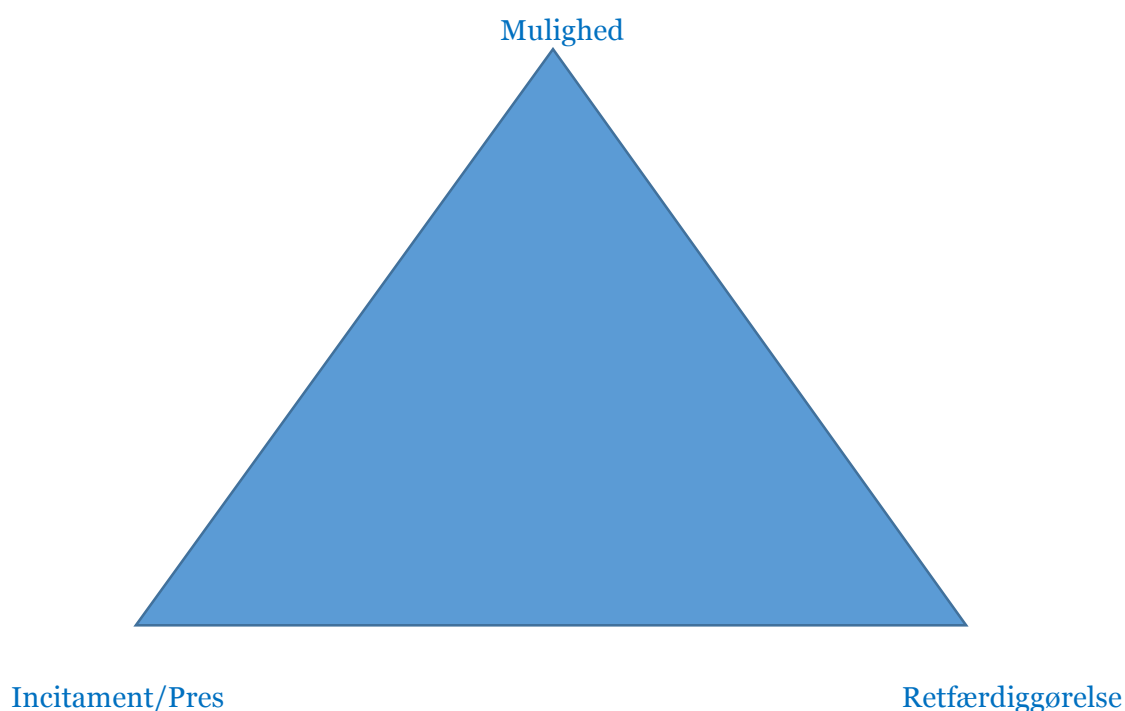
Besvigelsestrekanterens teoretiske baggrund beskæftiger sig primært med økonomisk kriminalitet, hvor besvigeren opnår en økonomisk gevinst ved besvigelsen. Den kan dog ligeledes anvendes på andre typer af kriminalitet. På baggrund af en undersøgelse om skoproducenters overtrædelse af ansattes lovbestemte rettigheder, konkluderer Cressey, at generaliseringen af den respektable bedrager kan anvendes på andre lovovertrædelser.¹²³ Denne afhandling vil anvende besvigelsestrekanter til at vurdere risikoen for, om de kommunale kontrolenheder krænker borgernes retssikkerhed ud fra den betragtning, at en direkte økonomisk fordel ligeledes kan være en anden personlig fordel, som kontrolenhedens medarbejdere kan opnå ved at krænke borgernes retssikkerhed. På baggrund af ovenstående teoretiske forståelse af besvigelser, er det denne afhandlings postulat, at risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolenheder, skal behandles som risiko for besvigelser og dermed som betydelig risiko, som skal afspejles i revisors rapportering.

Besvigelsestrekanter analyserer risici for besvigelser ud fra tre parametre. De tre parametre er incitament/pres til at udøve besvigelsen, mulighed for at udøve besvigelsen og retfærdiggørelse af besvigelsen, jf. ISA 240.A1.

Figuren på næste side viser de tre elementer i besvigelsestrekanter, der skal være til stede, for at besvigelsen kan forekomme.

¹²³ Cressey, Donald, "The respectable criminal" (1965), *Trans-action*, side 12-15, (Peer reviewed Tidsskrift)

Figur 7.1



Kilde: Inspireret af Sudan, Sumit m.fl.: Revision i praksis - Planlægning - Udførelse - Konklusion. 1. udg. Karnov Group Denmark A/S, 2012, side 399, figur 11.2.1: Besvigelsestrekanter

7.1.1 Incitament/Pres

Et incitament eller pres kan foreligge til at udøve regnskabsmanipulation, hvis den daglige ledelse i virksomheden sættes under pres for at nå et forventet og måske urealistisk indtjeningsmål eller økonomisk resultat. Det er især, hvis den daglige ledelse ikke når de finansielle mål, der vil forårsage betydelige konsekvenser.

7.1.2 Mulighed

Der skal foreligge en mulighed for besvigelsen og mulighed for ikke at blive opdaget. Motivet kan være forårsaget flere faktorer, dog vil større pres og incitament øge risikovilligheden, hvorfor større mulighed for at begå besvigelser eller en mindre risiko for, at besvigelsen opdages, eksempelvis grundet svage interne kontroller, vil medvirke til, at personen, der overvejer at begå besvigelser, netop gør det.

7.1.3 Retfærdiggørelse

Det sidste element i besvigelsestrekanter er retfærdiggørelse. Det betyder i besvigelser kontekst, at besvigelsen bliver retfærdiggjort. Det er en moralsk acceptabel undskyldning, og netop denne hjælper samvittigheden til at begå besvigelser, især for ellers "ærlige" personer.

7.2 Risici for besvigelser i kontrolenheden

Risici for besvigelser omfatter i et juridisk-kritisk revisionsmæssigt perspektiv besvigelser mod borgerne begået af kontrolenheden. Medarbejderne i kontrolgruppen kan være under pres eller have incitament til at nå præstationsmål, og hvis en mulighed dukker op, kan der være risiko for det.

Tabel 7.1 behandler den besvigelserisiko, der ligger i det forhold, at der er fastsat resultatmål for kontrolenheden. Et fastlagt resultatmål kan lægge et pres på kontrolmedarbejderen til uberettiget at lukke sager. Den manglende funktionsopdeling mellem vurdering, efterforskning og afgørelse af sager giver kontrolmedarbejderen mulighed for at udføre besvigelsen, som måske retfærdiggøres med, at den mistænkte nok er skyldig, selvom dette ikke kan bevises.

Tabel 7.1

Risiko	<u><i>Incitament/Pres</i></u>	<u><i>Mulighed</i></u>	<u><i>Retfærdiggørelse</i></u>
Medarbejderne i kontrolgruppen skal opnå fastsatte resultatmål.	Medarbejderne i kontrolgruppen kan have et incitament til at "lukke" sager, så de udviser resultater, som medfører, at kontrolmedarbejderne når fastsatte resultatmål	Den manglende funktionsadskillelse i kontrolenheden, der udmønter sig ved at fortolkning af lovlighed, efterforskning af den mistænkte samt afgørelse i sagen, alle bliver eksekveret at kontrolgruppens ansatte. Kontrolmedarbejderen skal blot sandsynliggøre (over for sig selv), at den mistænkte har modtaget ydelsen uberettiget. Derved er det den mistænkte, der har pligt til at bevise sin uskyld.	Medarbejdere i kontrolgruppen kan retfærdiggøre handlingerne ved, at de overbeviser sig selv om, at borgerne snyder med ydelser, selv hvis der ikke foreligger tilstrækkeligt bevis for det. I tilfælde, hvor resultatmål udmønter sig i kontante bonusser for at have opnået et bestemt antal lukkede sager, kan retfærdiggørelsen ligge i, at kontrolmedarbejderen mener at have fortjent bonus.

Nedenfor i tabel 7.2 beskrives risikoen for besvigelser i forhold til det udefrakommende pres, der uddelegeres fra landspolitisk hold og ned gennem styringskæden til kommunalbestyrelserne. Dette pres kan være de resultatkontrakter, KL har forhandlet med Finansministeriet. Kravet om økonomisk ansvarlighed vil sprede sig ned til kontrolenheden. Gode økonomiske resultater i kontrolenheden vil bistå kommunalbestyrelsen i opfyldelsen af resultatkontrakter indgået med Finansministeriet. Dette kan motivere kommunalbestyrelsen til ikke at undersøge, hvordan pengene fra kontrolenheden tilflyder kommunen. Dette forhold vil gøre, at kontrolenheden har mulighed for at træffe beslutninger på et løst grundlag og i den

forbindelse ligeledes høste anerkendelse fra den øverste ledelse. Dette kan øge risikoen for, at medarbejderne i kontrolgruppen suboptimerer ved ukritisk at lukke¹²⁴ så mange sager som muligt og dermed bringer borgerens retssikkerhed i fare.

Tabel 7.2

Risiko	<u><i>Incitament/Pres</i></u>	<u><i>Mulighed</i></u>	<u><i>Retfærdiggørelse</i></u>
Stærkt udefrakommende pres på kommunen for at spare på offentlige midler.	Presset udefra kan give kommunalbestyrelsen - og som følge heraf medarbejderne i kontrolgruppen - et incitament til ikke at følge lovgivningen på området, ved at lukke så mange sager som muligt.	Kan træffe urigtige afgørelser, der krænker den mistænkte retssikkerhed, uden at skulle stå til ansvar for det over for den øverste ledelse.	Kommunalbestyrelsen kan retfærdiggøre sig selv med, at de har indført et internt kontrolsystem, der udviser økonomisk ansvarlighed, der fremskaffer det resultat, som Finansministeriet har krævet. Kontrolmedarbejderne kan retfærdiggøre handlingen over for dem selv med, at de handler på bestyrelsens vegne og derved kun gør det, de bliver bedt om.

Tabel 7.3 behandler den besvigelserisiko, der foreligger i form af kontrolmedarbejderens manglende faglige kompetencer. Medarbejderen motiveres til at påtage sig en opgave, som han/hun ikke er faglig kompetent til at løfte på betryggende vis, gennem den anerkendelse han/hun modtager for at spare kommunen for penge, samt det pres der er for at spare penge til kommunen.

¹²⁴ Ved "lukke sager" menes at afslutte ydelser til de kommunale borgere.

Tabel 7.3

Risiko	<u><i>Incitament/Pres</i></u>	<u><i>Mulighed</i></u>	<u><i>Retfærdiggørelse</i></u>
Manglende faglige kompetencer	Kontrolmedarbejderen høster anerkendelse for fine resultater. Møder ligeledes et pres i form af kravet til resultater.	Der er ingen krav om særlig uddannelsesbaggrund for de ansatte i kontrolenheden. Der arbejdes med omvendt bevisbyrde.	Kontrolmedarbejderne kan få en oplevelse af, at de er særligt dygtige til deres arbejde, i kraft af at de skaber resultater, det etablerede retssystem (politi og domstole) ikke er kommet i nærheden af. Denne retfærdiggørelse forstærkes i takt med det beløb, de sparer kommunen for, stiger. De manglende faglige kompetencer gør, at loven fortolkes i strid med retslige principper og uden indsigt i anden lovgivning, der måske gør, at fortolkningen er i strid med loven. Der er fare for, at kontrolgruppen kan retfærdiggøre handlingen ved en subjektiv opfattelse af hvad der er god moral, når man modtager en offentlig ydelse.

7.3 Forebyggelse, ansvar og pligter

Forebyggelse af besvigelser betyder i bund og grund, at man decideret fjerner roden til problemet. Set i forhold til besvigelsestrekanten bliver det de tre elementer som beskrevet ovenfor. De kommunale kontrolgrupper ses som en del af kommunens interne kontrol, og de beskrevne risici i tabellerne ovenfor kan tilskrives organiseringen af kontrolarbejdet. Man kan altså stille spørgsmålstejn ved, om de interne kontroller er forsvarligt organiseret, når de tilbyder både mulighed, incitament og retfærdiggørelse til at krænke borgerens retssikkerhed.

Revisor er ikke og kan ikke blive gjort ansvarlig for forebyggelsen af besvigelser¹²⁵. Altså er det virksomheden, i dette tilfælde kommunen, dvs. kommunalbestyrelsen (den øverste) og den

¹²⁵ ISA 240, pkt. 5

daglige ledelse, der har ansvaret for at forebygge og opfange besvigelser. Disse skal gøres igennem¹²⁶:

- Tilrettelæggelse af en forsvarlig organisation.
- Tilfredsstillende bogføring og regnskabsaflæggelse.
 - Revisor skal her være opmærksom på særligt juridisk-kritisk revision med henblik på at påse, om love og regler er afholdt.
- Etablering af procedurer for risikostyring og interne kontroller¹²⁷.

Interne og eksterne forhold i kommunen er væsentligt i forhold til risikovurderingen, når der revideres i forbindelse med besvigelser.

Det er revisors professionelle pligt at kontrollere, at de interne kontroller er forsvarligt organiseret, således at kommunen ikke alene har indført kontroller til at imødegå risiko for, at borgere uberettiget modtager en offentlig ydelse, men ligeledes at disse kontroller ikke er tilrettelagt på en sådan måde, at der er risiko for at ydelsesmodtagerens retssikkerhed bliver krænket.

7.4 Sammenfatning

Der er ikke en decideret definition af besvigelser, men det er synonymt med ordet bedrageri. For at forstå besvigelser i revisionssammenhæng, anvendes definitionen i ISA 240, der definerer besvigelser som en bevidst handling, der er begået af enten ledelsen, medarbejdere eller tredjeparter, og som leder til vildledning og uberettiget eller ulovlig fordel. Der er tre kendetegn på besvigelser, som revisor skal være opmærksom på i sin risikovurdering. De tre kendetegn er incitament/pres, mulighed for at udøve besvigelsen og retfærdiggørelse af besvigelsen.

Der er identificeret tre risici for besvigelser hos kontrolenhederne.

Den første besvigelsesrisiko er, at der bliver fastlagt resultatmål for kontrolenhederne. Resultatmål i form af at der bliver budgetteret med stoppede ydelser, bonusordninger samt en ledelseskultur, der bevirker, at kontrolmedarbejderen føler, at vedkommende skal tjene sin egen løn ind, kan presse medarbejderen til at lave besvigelser. Manglende funktionsadskillelse i kontrolenhederne, samt det faktum at kontrolmedarbejderne ikke skal bevise, at ydelser er modtaget uberettiget, giver mulighed for uberettiget at stoppe en ydelse. Medarbejderen kan retfærdiggøre besvigelsen ved at indtage den holdning, at vedkommende føler sig overbevist om, at den mistænkte har snydt, selvom dette ikke kan bevises.

¹²⁶ ISA 240, pkt. 4

¹²⁷ Selskabslovens kapitel 7 om "Kapitalselskabets ledelse m.v." §§ 115 – 117

Den anden identificerede besvigelsesrisiko er det stærke udefrakommende pres fra staten om økonomisk ansvarlighed, der er udmøntet i resultatkontrakter indgået mellem Finansministeriet og KL. Dette pres kanaliseres ned i kontrolenheden, hvor der opstår en mulighed for besvigelser i form af forkerte afgørelser, som kommunalbestyrelsen ikke har incitament til at afsløre. Kontrolmedarbejderne kan retfærdiggøre besvigelsen med, at de handler på ordre fra kommunalbestyrelsen.

Den sidste identificerede besvigelsesrisiko er det manglende uddannelseskrav til kontrolmedarbejderne. Kontrolmedarbejderen presses i form af kravet om at levere resultater og motiveres af anerkendelsen ved mange lukkede sager. Kontrolmedarbejderen kan i denne situation retfærdiggøre ulovlige afgørelser ved en overforståelse af sine egne evner, afledt af resultater som er imponerende i forhold til det etablerede retssystems afgørelser (politi og domstole). Den manglende faglige indsigt i fortolkning af lovgivning sammenholdt med de manglende regler på området kan afstedkomme, at afgørelser sker på baggrund af kontrolenhedens moralbegreber og ikke på baggrund af gældende ret.

Ansvar for at opfange og forebygge besvigelser ligger hos den øverste og den daglige ledelse. Revisor er således ikke ansvarlig for at forebygge besvigelser. Det er kommunalbestyrelsens pligt at gøre dette. I nærværende problemstilling kan revisionsbranchens ansvar dog diskuteres al den stund, at Deloitte Consulting har haft en afgørende indflydelse på, hvordan kontrolindsatsen er organiseret i kommunerne (se afsnit 8 for uddybning heraf).

Ansvar for forebyggelse af besvigelser til side, har revisor pligt til at rapportere om risici for besvigelser også i de tilfælde, hvor der er risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. I forlængelse af den erkendelse må man forvente, at den juridisk-kritiske revision vil afspejle sig i kommunernes revisionsberetninger i forhold til de besvigelsesrisici, som resultatmål, manglende relevante kompetencer og det oppefra kommende pres udgør. Offentlighedens rimelige forventninger til den kommunale revision i relation til den fundne risiko for, at borgeren får sin retssikkerhed krænket, er sammenfattet i figur 7.2 på næste side.

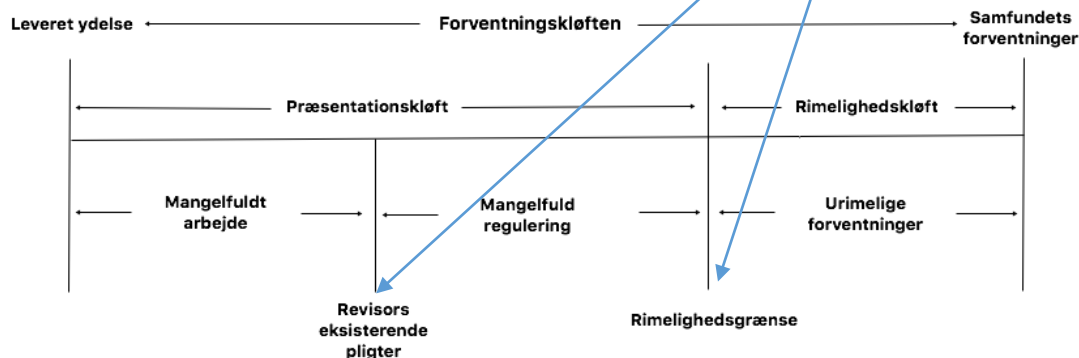
2. Offentlig revision

3. Professionsetik

4. Kundeaccept

5-6-7. risikovurdering/Besvigelser

* Kommunerne skal revideres efter god offentlig revisionsskik * Den kommunale revision, skal udføre juridisk-kritisk revision sideløbende med den finansielle revision og forvaltningsrevisionen, men samtidig betragte den juridisk-kritiske revision som en selvstændig opgave * Den kommunale revision skal påse at kommunen har indført kontroller der imødegår risiko for at borgere uberettiget modtager en social ydelse * Risiko for at borgerens retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper, skal betragtes som væsentligt og rapporteres i revisionsberetning en	* Revisor skal have integritet, således at borgere der modtager en social ydelse kan forvente at der bliver taget retssikkerhedshensyn i revisionen, uanset om det ikke er i kommunalbestyrelsens eller statens interesse * Revisor skal være uafhængig og må således ikke påtage sig opgaver for kommunen, der kan skabe tvivl hos velinformeret 3.mand om revisors objektivitet * Revisors fortrolighed er begrænset af krav om juridiske og professionelle pligter * Revisor skal udvise professionel adfærd, således at revisionen sker i overensstemmelse med loven, med kendskab til lovgivning der er relevant for de kommunale kontrolgruppers ydelser og efter de internationale revisionsstandarder, hvor dette er relevant * Revisor skal være statsautoriseret og i tillæg dertil tilegne sig professionelle kompetencer inden for offentlig organisering og lovgivning der regulerer området for retssikkerhed. Alternativt skal revisor sørge for at tilknytte en ekspert til revisionsopgaven * Revisionsfirmaet skal fastsætte sit honorar, således at det er muligt at levere en professionel ydelse	* Inden et revisionsfirma byder ind på en kommunal revisionsopgave, skal følgende områder analyseres: - Den kommunale organisering og position i den offentlige styringskæde - Kommunalbestyrelsens integritet og omdømme - Vurdering af risici i regnskabet - revisors uafhængighed - revisionshusets mulighed for at overholde etiske regler - Revisionshusets faglige kompetencer i henhold til opgaven og overvejelser om der skal "indkøbes" ekstern eksperthjælp for at levere en professionel revisionsydelse * Revisionen skal leve op til love, standarder og vejledninger på området, uanset om dette ikke er defineret i det kommunale udbudsmaterielet * Revisionshuset må ikke fastsætte sit honorar så lavt, at det ikke er muligt at yde en professionel revisionsydelse. * Revisionshuset må kun udføre konsulentopgaver for den kommune de samtidig reviderer, i den udstrækning at der ikke kan opstå tvivl om revisors uafhængighed i revisionsopgaven.	* Den kommunale revision skal medtage den offentlige kritik af de kommunale kontrolgrupper i sin vurdering af kommunens integritet og tilrettelægge den juridisk-kritiske revision derefter * Den kommunale revision skal påse at der er indført forsvarlige interne kontroller til at imødegå risiko for at borgeren modtager en ydelse uberettiget. * Påse at de interne kontroller ikke er organiseret på en sådan måde, at de giver mulighed, incitament og retfærdiggørelse til at krænke borgerens retssikkerhed * Den kommunale revision skal betragte risiko for at borgeren får krænket sit krav om retssikkerhed, som besvigelserisiko. * Den kommunale revision bør betragte organiseringen af de kommunale kontrol grupper, som en væsentlig risiko for at borgeren får sin retssikkerhed krænket. * Den kommunale revision skal rapportere om de fundne risici i revisionsberetningen
--	---	---	--



Figur 7.2 opsummerer revisors eksisterende pligter i relation til vurdering af væsentlige risici/besvigelser i den juridisk-kritiske revision af om borgerens krav om retssikkerhed bliver tilgodeset.

Samfundet kan med rimelighed forvente, at den kommunale revision i den indledende risikovurdering medtager risikoen for nytteoptimerende adfærd, der medfører risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. Herunder skal revisor nøje vurdere sin egen rolle som maksimerende økonomisk agent og hvilke risici, dette udgør i forhold til uafhængighedskravet i revisorloven. I forlængelse heraf er det revisors eksisterende pligt at vurdere kommunalbestyrelsens integritet gennem en analyse af organiseringen af det interne kontrolsystem og påse, at der er indført betryggende kontroller, der imødegår risikoen for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. Det er revisors eksisterende pligt at rapportere om de besvigelserisici, der ligger i organiseringen af kontrolgrupperne i revisionsberetningen, da analysen af besvigelserisikoen i de kommunale kontrolgrupper skal betragtes som væsentlig risiko for, at borgeren får sin retssikkerhed krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper.

8. Analyse af revisionsbranchens oplevelse af de kommunale kontrolenheder i revisionsmæssig øjemed samt revisionsbranchens aktive deltagelse i skabelsen af kontrolenhederne.

På baggrund af konklusionerne i analysens første seks afsnit, vil dette afsnit analysere hvordan revisionsbranchen oplever fænomenet socialt bedrageri.

Deloitte Consulting lavede i 2012 en analyse af socialt snyd og fejludbetalinger. Rapporten er blevet til på foranledning af en tværministeriel følgegruppe under styregruppen for digitaliseringsstrategien bestående af KL, Udbetaling Danmark, Social- og Integrationsministeriet, Beskæftigelsesministeriet, Ministeriet for Børn og Undervisning, Skatteministeriet, Økonomi- og Indenrigsministeriet og Finansministeriet. Digitaliseringsstyrelsen har varetaget formandskab og sekretariatsfunktion for følgegruppen og analysen¹²⁸. Rapporten er den tredje ud af fire undersøgelser om socialt bedrageri, der refereres til, når politiske beslutninger bliver truffet på området¹²⁹. Deloitte Consulting er ligeledes forfattere til den fjerde analyse, "Effektiv sagsbehandling og kontrol – afrapportering" (2013). De to andre analyser, der refereres til, er for det første "Socialt

¹²⁸ Deloitte, "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger", 24 september 2012, side 6.

¹²⁹ Beskæftigelsesudvalget 2013-14, BEU Alm. del Bilag 158. Offentlig (02), "Viden om socialt bedrageri og fejludbetalinger", februar 2014

bedrageri. Et litteraturstudie” (SFI 2011), som er en gennemgang af udenlandske erfaringer med socialt bedrageri. Denne rapport konkluderer, at hvis man overfører erfaringer fra udlandet til danske forhold, så overudbetales der sociale ydelser i Danmark på mellem 5 og 10 mia. kr. om året (2-4 % af de samlede udbetalte ydelser).¹³⁰ Den anden rapport i rækken er foretaget af KMD (leverandør af it-løsninger til kommunerne, herunder kontrolsystemer), som på baggrund af en spørgeskemaundersøgelse blandt de ansvarlige for kontrolenhederne og spørgeskemaundersøgelse om danskernes holdning til socialt bedrageri, estimerer, at der reelt begås socialt bedrageri for mellem 7 og 12 mia. kr. om året¹³¹.

Denne analysedel vil fokusere på Deloitte Consultings to rapporter.

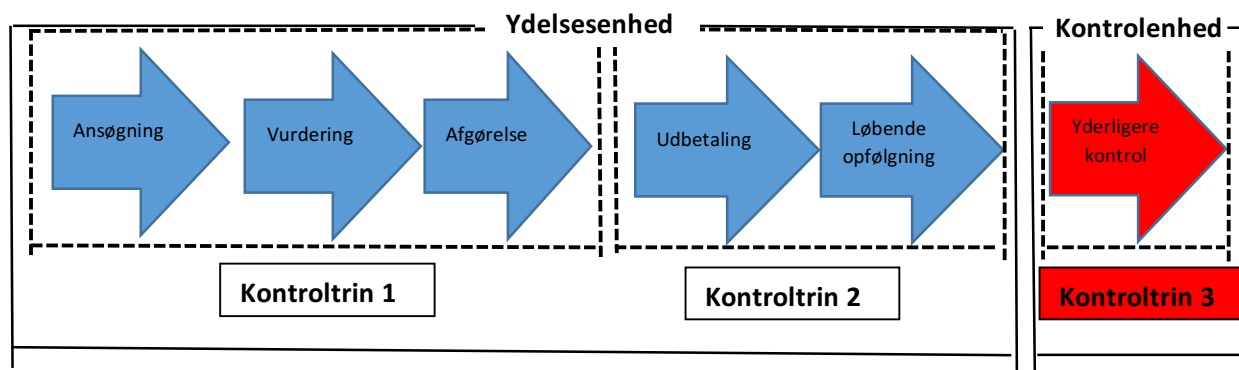
Motivationen for denne gennemgang udspringer af et ønske om at belyse, hvilke kriterier revisor lægger til grund for sin risikovurdering og fastsættelse af væsentlighed i den juridisk-kritiske revision af de kommunale kontrolenheder. Det er nærværende afhandlings postulat, at revisors forforståelse af de kommunale kontrolenheder vil påvirke den juridisk-kritiske del af revisionen. Det er ligeledes nærliggende at formode, at Deloitte Audit (som foretager revision af en del kommuner), har indgående kendskab til de to analyser, der er udarbejdet af kollegaer i Deloitte Consulting. I kraft af omfanget og det store datagrundlag, der ligger til grund for konklusionerne i Deloitte Consultings rapporter, samt det faktum, at der ikke findes lignende analyser på området, formodes det ligeså, at andre revisionselskaber, der varetager revision af kommuner, har kendskab til rapporternes indhold. Den analytiske gennemgang af de omtalte rapporter har interesse i forhold til at forstå revisors planlægning af revisionen af kommunen, herunder den juridisk-kritiske revision. Det er denne afhandlings påstand, at revisors interessenperspektiv har indflydelse på, hvad der medtages som væsentligt for revisionen.

Deloitte Consulting har opdelt genstanden for deres analyse (den kommunale kontrolindsats mod fejludbetalinger og snyd med sociale ydelser) i tre kontroltrin:

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Ibid.

Figur 8.1



Kilde: Deloitte, "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger", (24 september 2012), side 6.

Denne gennemgang vil alene fokusere på kontrolenheden (analysens kontroltrin 3) og vil således ikke komme ind på Deloitte Consultings resultater og anbefalinger til de foregående to kontroltrin, der vedrører ydelsesenhedernes kontrolindsats. Fokus vil endvidere alene være på de områder, som har mødt kritik i offentligheden i forhold til borgerens retssikkerhed, og som har relevans for muligheden for at besvare denne afhandlings overordnede spørgsmål.

Denne rapport skal forstås som en gennemgang af kommunens interne kontrol til at forebygge snyd og fejludbetalinger.

8.1 Analyse af Deloitte Consultings "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger" (2012)

"Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger" tager udgangspunkt i KMDs estimat om, at der bliver fejludbetalt mellem 7 og 12 mia. kr. i sociale ydelser. Forudsætningen bygger således på et analyseresultat, der er behæftet med stor usikkerhed og har været udsat for kritik vedrørende kvaliteten af resultaterne.

Som beskrevet indledningsvis i dette afsnit er interessenperspektivet i analysen afgørende, når konklusioner og anbefalinger skal analyseres. Denne analyse er en konsulentopgave udført på vegne af KL, Udbetaling Danmark, Social- og Integrationsministeriet, Beskæftigelsesministeriet, Ministeriet for Børn og Undervisning, Skatteministeriet, Økonomi- og Indenrigsministeriet og Finansministeriet. Analysen må nødvendigvis henvende sig til disse modtagere, da det er dem, der er opgavestillerne. Man kan derfor ikke forvente en fuldstændig objektiv behandling af emnet, da analysens vinkel sandsynligvis er givet på forhånd. Man kan derfor ikke læse analysen på samme måde, som man kan læse en revisionsberetning, da konsulentarbejde i modsætning til revision ikke er en erklæring med sikkerhed. Opgavestillernes problemstilling i forhold til fejludbetalinger og snyd med sociale ydelser bliver behandlet ud fra det perspektiv, man kan læse i følgende citat:

”Det er centralt for finansieringen af fremtidens velfærdssamfund, at sociale ydelser alene udbetales til de borgere, der er berettigede til at modtage dem. **På samme måde afhænger borgernes opbakning til velfærds- samfundet af, at der er tillid til, at de offentlige myndigheder udøver en korrekt sagsbehandling og sikrer, at der ikke kan snydes med velfærdsydelserne.** Derfor har bekæmpelse af socialt snyd og uberettigede udbetalinger igennem de senere år fået stigende administrativ og politisk bevågenhed. ” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11).

Denne fremstilling af problematikken omkring risici for besvigelser med sociale ydelser viser, at borgeren som principal alene tænkes ind i analysens risikovurdering i den udstrækning, hvor borgeren ikke modtager en social ydelse. Tilliden til de offentlige myndigheders dispositioner og den heraf følgende opbakning til velfærdsstaten bliver alene defineret til at afhænge af de offentlige myndigheders evne til at sikre, at der ikke snydes med velfærdsydelser, og at ydelserne bliver korrekt udbetalt.

Det overvejende fokus er på, hvorledes det kan lade sig gøre at optimere kontrolenhedernes arbejde og dermed effektivisere kontrollen med socialt bedrageri. Dette ses i følgende citat fra analysen:

”Opgørelsen af kommunernes nuværende indsats viser, at kommunernes kontrolenheder samlet set rejser tilbagebetalingskrav for i alt cirka 215 mio. kr. Endvidere stopper kommunerne ydelser for i alt cirka 1,4 mia. kr. Hvis indsatsen i alle kommuner forbedres svarende til gennemsnittet af de gode kommuner, kan der beregnes et økonomisk potentiale på henholdsvis cirka 510 mio. kr. for tilbagebetalingskrav og op til cirka 2 mia. kr. for stoppede ydelser. ”¹³²

Deloitte fremhæver i analysen blandt andet anmelderfunktion, politisk strategi og resultatmål som gode praksis-karakteristika ud fra en vurdering af, hvilke kommunale tiltag der har de største tilbagebetalingsgennemsnit. Anmelderfunktionen er en mulighed på kommunernes og Udbetaling Danmarks hjemmesider, hvor borgere anonymt kan anmelde mistanke om socialt bedrageri. Deloitte's analyse viser, at tilbagebetalingskravet gennemsnitligt er 11 kr. højere pr. indbygger i kommuner med anmelderfunktion på deres hjemmeside.

”Kommuner med anmelderfunktion på deres hjemmeside rejste i 2011 i gennemsnit tilbagebetalingskrav på cirka 41 kr. årligt per indbygger. Kommuner uden anmelderfunktion rejste derimod kun tilbagebetalingskrav på cirka 30 kr. per indbygger. Eksistensen af anmelderfunktion på kommunernes hjemmesider synes derfor, isoleret set, at have væsentlig betydning for, hvor stort et tilbagebetalingskrav kommunerne er i stand til at rejse. ” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og

¹³² Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 42.

fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11, side 51).

Årsagen til den højere tilbagebetalingsprocent i kommuner med anmelderfunktion på deres hjemmeside er ifølge analysen, at kontrolindsatsen er meget afhængig af de anonyme anmeldelser, da forhold som sort arbejde og socialt snyd er svært at afsløre. Analysen viser endvidere, at mange kontrolenheder primært tilrettelægger deres indsats på baggrund af anonyme anmeldelser.¹³³ Analysen finder således, at der er et proportionalt forhold mellem anmelderfunktionen og tilbagebetalingsgraden. Tilbagebetalingsgrad antages at kunne øges generelt, hvis flere kommuner får anmelderfunktion på deres hjemmeside.

”Jo nemmere adgang til anmeldelse og jo større synlighed om muligheden for at anmelde, jo flere anmeldelser kommer der.” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11, side 51).

Deloitte finder endvidere, at den politiske strategi er afgørende for den samlede størrelse af tilbagebetalingskrav:

”En mere overordnet politisk strategi for kommunernes kontrolarbejde har i høj grad betydning for størrelsen af det tilbagebetalingskrav, som kommunerne rejser. En politisk strategi kan for eksempel være målrettet bestemte målgrupper eller bestemte snydproblematikker på tværs af ydelsesområder. Kommuner med en vedtaget politisk strategi kunne i 2011 rejse et gennemsnitligt tilbagebetalingskrav på cirka 40 kr. per indbygger, hvorimod kommuner uden en vedtaget politisk strategi kun kunne rejse et gennemsnitligt tilbagebetalingskrav på cirka 28 kr. per indbygger.” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11, side 52).

Analysen finder således, at kommuner, hvori der er en politisk strategi for kontrolindsatsen på området, har en større tilbagebetalingsgrad end de kommuner, der ikke har fastlagt en strategi for, hvor og hvordan indsatsen skal målrettes.

Endeligt er også resultatmål karakteriseret som god praksis af Deloitte Consulting. Dette sker ud fra samme kriterium som anmelderfunktion og politisk strategi defineres som værende god praksis - størrelsen af tilbagebetalingsgraden.

”I dybdekortlægningskommunerne er kontrolmedarbejderne generelt meget opmærksomme på de fastsatte resultatmål, og under interviewene gav flere udtryk for, at det handlede om at ”tjene sin egen løn ind”. For hovedparten af kontrolenhederne er der således også opstillet konkrete økonomiske mål for indsatsen, hvilket betyder, at både stoppede udbetalinger og tilbagebetalingskrav er vigtige elementer i at opnå resultatmålet.” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger:

¹³³ Ibid.; side 39.

Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11, side 53).

Det er ifølge Deloitte's analyse en afgørende faktor for kontrolenhedernes økonomiske resultater, at kontrolenhedens ansatte har personlige økonomiske incitamenter til at ”lukke sager” og rejse krav om tilbagebetaling. Disse resultatmål kan udmønte sig i fastlagte budgetmål for kontrolenhederne – dvs. et politisk fastsat beløb, som man forventer, at kontrolenheden vil lukke sager for i budgetåret. Det kan også udmønte sig som egentlige bonusordninger for de ansatte, hvor kontrolmedarbejderen opnår en personlig økonomisk bonus efter, hvor mange sager pågældende har lukket¹³⁴.

På baggrund af analysens gennemgang af funden god praksis i kontrolenhederne konkluderes det at:

”Analysen viser, at antal årsværk, forekomst og anvendelse af udsøgningssystem, anmelder-funktion på hjemmeside, resultatmål og politisk strategi har en positiv statistisk effekt på tilbagebetalingskravet og vil i gennemsnit kunne øge kommunernes tilbagebetalingskrav med henholdsvis cirka 12, 11, 8, 9 og 8 kr. per indbygger. På tværs af kommunerne rejses der i dag et gennemsnitligt tilbagebetalingskrav på 38,45 kr. per indbygger. ” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11, side 55).

På baggrund af rapportens konklusion kommer Deloitte Consulting med følgende anbefalinger til de kommunale kontrolenheders fremtidige kontrolindsats:

”Tiltag og løsninger, der kan karakteriseres som god praksis for den nuværende indsats i kommunerne, og som kan gennemføres inden for de nuværende organisatoriske, lovgivningsmæssige og systemmæssige rammer og vilkår. Det anbefales, at udbredelsen af god praksis-tiltag igangsættes umiddelbart med henblik på at påbegynde realiseringen af de identificerede potentialer i denne analyse, og at udbredelsen af god praksis sker i sammenhæng med gennemførelsen af nye digitale løsninger, jf. punkt 2.” (Deloitte, ”Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger”, 24 september 2012, side 11, side 64).

Det er således Deloitte Consultings anbefaling, at alle kommuner tilrettelægger deres kontrolindsats på samme måde som de kommuner, der har de største tilbagebetalingsgrader. Anmelderfunktion, politiske tiltag og resultatmål er defineret som bedste praksis alene på baggrund af økonomiske betragtninger om, hvor mange penge kommunerne kan kræve tilbagebetalt fra borgerne. Analysens definition af bedste praksis indeholder ingen analyse af indsatsens lovlighed. De lovgivningsmæssige rammer for udbredelsen af god praksis, der

¹³⁴ <http://politiken.dk/indland/ECE1082657/kommuner-budgetterer-med-at-fange-sociale-bedragere/>

henvises til i det citerede, kan derfor ikke forstås som en henvisning til god praksis-indsatsens lovlighed.

Hvad angår dispositionernes lovlighed, nævnes det i analysen, at der i gennemgangen af sager, hvorpå man fastslår årsagerne til at kommuner rejser tilbagebetalingskrav, ikke er taget stilling til, om tilbagebetalingskravene er i overensstemmelse med lovgivningen, men alene baserer sig på kommunernes afgørelser:

*"I forbindelse med kategoriseringen af årsager i de enkelte sager er der taget udgangspunkt i de faktiske oplysninger i sagen. **Deloitte har eksempelvis ikke taget stilling til, om en borger har været reelt enlig eller ej, men har udelukkende lagt kommunens afgørelse i sagen til grund for kategoriseringen.**"* (Deloitte, "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger", 24 september 2012, side 11, side 16).

Tilbagebetalingsgraden er som vist blevet anvendt som parameter for definitionen af bedste praksis i kontrolenhederne, og kommunernes afgørelser har således haft en helt afgørende betydning for Deloitte Consultings anbefalinger til den fremtidige kontrolindsats.

Analysen har afslutningsvis et afsnit, der berører de juridiske problemstillinger, som kan øge risikoen for fejludbetalinger. Blandt andet nævnes det, at enligbegrebet defineres forskelligt på tværs af ydelsesområder, samt at lovgivningen fortolkes forskelligt på tværs af kommunerne. Der peges ligeledes på, at borgere og kontrolmedarbejdere har svært ved at bevare overblikket over de forskellige love og regler.

Deloitte Consulting anbefaler lovgivning, der er entydig både i forhold til krav om berettigelse til ydelse og i forhold til rammerne for kontrol af borgernes forhold, for at en effektiv kontrolindsats kan opnås.

8.2 Analyserende sammenfatning

"Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger" er udarbejdet af Deloitte Consulting som en konsulentopgave på vegne af stat og kommuner. Analysen bygger på en forudsætning om, at der fejludbetales sociale ydelser for mellem 7 og 12 mia. kr. pga. fejludbetalinger og socialt snyd. Denne forudsætning bunder i en tidligere analyse foretaget af KMD, som nåede frem til denne konklusion, dog med det forbehold at resultatet var behæftet med stor usikkerhed. KMD's resultater er blevet kritiseret i offentligheden, ligesom der er rejst tvivl om KMD's objektivitet al den stund, at de er kommunernes leverandør af it-løsninger, og virksomheden kan dermed tænkes at have en økonomisk interesse i, at kommunerne opruster deres kontrolindsats med nye it-løsninger.

Analysens indgangsvinkel er at finde ud af, hvordan kommunerne mest effektivt får stoppet fejludbetalinger og snyd med sociale ydelser. Analysens anbefalinger motiveres i holdningen om, at velfærdsstatens fremtidige finansiering og eksistensberettigelse afhænger af, at der ikke

sker fejludbetalinger og snyd med sociale ydelser. Analysen beskæftiger sig således ikke med problematikken omkring retssikkerheden, der er for de borgere, der modtager en social ydelse.

Dette fravalg tydeliggøres ved, at Deloitte Consultings gennemgang af kontrolsager alene lægger kommunens afgørelse til grund for kategoriseringen af årsagerne til socialt snyd. Analysen fremhæver direkte, at den ikke har taget stilling til, om en borger har været reelt enlig eller ej.

Analysens fokus er på, hvordan kontrolindsatsen kan effektiviseres. Effektivitet bliver i analysen defineret ved tilbagebetalingsgraden i sager om socialt snyd. Tilbagebetalingsgraden er det parameter, hvormed *best practice* bliver defineret. De åbenlyse problemer ved at bruge tilbagebetalingsgraden som parameter for, hvilke kommuner der har den bedste kontrolindsats, er, at der netop ikke tages stilling til, om kommunens afgørelser er korrekte. Med den offentlige kritik, der har været af de kommunale kontrolenheder, herunder lovligheden af kontrolgruppernes afgørelser, er der risiko for, at Deloitte Consulting laver anbefalinger uden hensyntagen til borgerens krav om retssikkerhed. Retssikkerhedsproblematikken omkring fortolkning af enligbegrebet og den forskellige praksis, dette medfører, er dog adresseret med en anbefaling til at ændre lovgivningen, så den er mere entydig i forhold til krav og berettigelse til en social ydelse.

De *best practice*-tiltag, som analysen når frem til, og som er relevante for denne afhandling, er følgende:

- Etablering af anmelderfunktioner på kommunernes hjemmesider
- Politisk strategi
- Resultatmål

På baggrund af denne analyse igangsatte regeringens økonomiudvalg et supplerende tværministerielt analysearbejde med henblik på at udarbejde forslag til en mere sammenhængende indsats¹³⁵.

8.3 Analyse af Deloitte Consulting rapport ”Effektiv sagsbehandling og kontrol – Afrapportering”

Denne analyse vil ligesom den foregående alene adressere de områder, hvor nærværende afhandling har fundet, at der er risiko for, at borgerens retssikkerhed bliver krænket. Analysen vil tage sig udgangspunkt i de problematikker, den fandt i analysen af ”Socialt snyd og fejludbetalinger” (2012). Størstedelen af Deloitte (2013) rapporten fokuserer på de forbedringer i effektivitet i kontrolindsatsen, der kan opnås med forbedrede it-systemer. Denne del vil ikke blive analyseret i større udstrækning end det vurderes at have relevans i

¹³⁵ Deloitte, ”Effektiv sagsbehandling og kontrol – Afrapportering” (7 august 2013)

forhold til de problemstillinger, der blev fundet i ovenstående analyse af Deloitte (2011) rapporten.

I forlængelse af rapporten ”Analyse af snyd og fejludbetalinger”¹³⁶ udarbejdede Deloitte i august 2013 endnu en rapport med anbefalinger til ”(...) en styrket og sammenhængende indsats for at sikre en mere effektiv sagsbehandling og kontrol af sociale ydelsesområder” (side 6).

Denne rapport tager sit udgangspunkt i de resultater, der er fundet i den foregående analyse om snyd og fejludbetalinger – herunder *best practice*¹³⁷.

Rapporten adresserer problemet omkring fejlagtig mistænkeliggørelse og kontrol af lovlige borgere ved at anbefale en mere målrettet og effektiv kontrol.¹³⁸ Som følge heraf anbefales det, at indsatsen skal prioriteres dér, hvor den har størst effekt.¹³⁹ Rapportens anbefalinger vedrører for den største part it-understøttelse og automatisering, herunder anbefales et system til en fælles udsøgningsstruktur.¹⁴⁰ Herudover anbefales udbredelse af god praksis fra de bedste kommuner.¹⁴¹

Rapporten adresserer ligeledes problematikken omkring forskelligartet praksis i tilrettelæggelsen af kontrolindsatsen, som vurderes at kunne have retssikkerhedsmæssige konsekvenser i forhold til at sikre ligebehandling af borgerne. Denne problematik anbefales løst ved mere objektive kriterier for tildeling af ydelser, da de nuværende lovgivningsmæssige rammer i forhold til rettigheder og pligter på det sociale område kan være svære at forstå for borgerne¹⁴².

Anbefalinger til en mere effektiv kontrol inkluderer ydelsesrettede kompetencer i forhold til regelgrundlaget og snydmønstre inden for ydelsesområdet¹⁴³.

8.4 Analyserende sammenfatning

Deloitte's anden rapport ”Effektiv sagsbehandling og kontrol”, der giver anbefalinger til en mere effektiv kontrolindsats, adresserer den juridiske problemstilling omkring de forskellige fortolkningsmuligheder, den nuværende lovgivning giver plads til på enligområdet, som ligeledes blev adresseret i Deloitte's første rapport. Anbefalingen er, at der skabes mere objektive regler for, hvornår man er berettiget til at modtage en social ydelse.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Ibid.; side 14-15 + 22

¹³⁸ Ibid.; side 9

¹³⁹ Ibid.; side 9

¹⁴⁰ Ibid.; side 12

¹⁴¹ Ibid.; side 14-15

¹⁴² Deloitte, ”Effektiv sagsbehandling og kontrol – Afrapportering” (7 august 2013), side 33

¹⁴³ Ibid.; side 102

Rapporten argumenterer for, at en mere målrettet kontrolindsats vil mindske risikoen for, at lovlydige borgere fejlagtigt bliver mistænkeliggjort og kontrolleret. Der foreslås udsøgningsprogrammer, der fokuserer på de områder, hvor der er størst risiko for snyd, i stedet for at fokusere kontrolindsatsen på baggrund af anonyme anmeldelser.¹⁴⁴ Her adresserer rapporten et problem, som har betydning for borgerens retssikkerhed, idet brug af anonyme anmeldelser ud fra et objektivi kriterium er i strid med retssikkerhedsrettigheder, som de er formuleret i loven. Rapporten går dog ikke så vidt som til at anbefale, at anonyme anmeldelser ikke bør være en mulighed. Dette er i tråd med, at *best practice* for kontrolarbejdet, som det er etableret i Deloitte's første rapport, bliver anvendt som en anbefaling i denne rapport også.

Et andet område, som nærværende afhandling adresserer i forbindelse med besvigelserisici, er det manglende krav om faglige kompetencer hos kontrolmedarbejderne. Deloitte (2013) anbefaler ydelsesrettede kompetencer i forhold til regelgrundlaget og snydmønstre inden for ydelsesområdet. Det er uklart, hvorvidt de kompetencer, der efterspørges, vedrører et ønske om at sikre borgerens retssikkerhed og dermed effektivt imødekommer dette problem i sagsbehandlingen.

På trods af at Deloitte's anden rapport i større omfang adresserer problemet med at nogle borgere som følge af sagsbehandlingen ikke får en ydelse, de er berettiget til, så står det tilbage, at de forslag til *best practice*, som Deloitte (2011) etablerede i første rapport, ikke bliver udfordret. Dette gør sig i særdeleshed gældende i forhold til de risici, der opstår som følge af resultatmål for kontrolenhederne. Hvad angår de kommunale anmelderfunktioner, så betragtes de stadig som god praksis med det forbehold, at der som udgangspunkt anbefales, at it-udsøgningssystemer i højere grad skal benyttes i prioriteringen af, hvilke sager der yderligere skal kontrolleres, frem for anonyme anmeldelser.

9. Analyse af Slagelse og Ishøj Kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013

Denne analyse vil gennemgå revisionsberetninger fra henholdsvis Slagelse og Ishøj Kommune i perioden 2011-2013 for at svare på afhandlingens problemformulering om, hvorledes juridiske problemstillinger vedrørende de kommunale kontrolgrupper er afspejlet i revisors rapportering. Deloitte har foretaget revisionen af kommunen i pågældende periode.

På baggrund af konklusionerne i forudgående analyser i afsnit 2-7 forventes det, at revisor har rapporteret om retssikkerhedsmæssige risici for borgerne på følgende punkter:

- Anonyme anmeldelser

¹⁴⁴ Ibid.; side 9

- Den omvendte bevisførelse
- Den store grad af skøn og fortolkning der følger af den uklare lovgivning på området
- Manglende politianmeldelse ved sager om socialt snyd
- Selvinkrimineringsforbuddet ved partshøringer
- Metoder til at afdække socialt snyd – herunder systematiske observationer
- Den manglende funktionsadskillelse samt resultatmål

Analysen af revisionsbranchens oplevelse af fænomenet socialt bedrageri i afsnit 8, peger omvendt i retning af, at revisor ikke betragter ovenstående punkter som retssikkerhedsstridige.

9.1. Analyse af Slagelse Kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013

Nærværende afsnit vil analysere revisionsberetninger vedr. årsregnskab og sociale udgifter for henholdsvis regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 for Slagelse Kommune med henblik på at afgøre, om revisionen har rapporteret om de juridiske problemstillinger, som afhandlingens 1. del har konkluderet bør afspejles i revisionsberetningerne.

9.1.1. 2011 – BDO Kommunernes Revision

Ved gennemgangen af revisionsberetningerne vedr. årsregnskab og sociale udgifter i Slagelse Kommune for regnskabsåret 2011 fremgår i revisionsberetningen vedr. årsregnskab punkt 1.5.1, at revisor har pligt til løbende at vurdere, om der skal skrives en revisionsbemærkning, hvis der er handlet i strid med gældende love og bestemmelser og konkluderer i punkt 1.5.2, at den udførte revision ikke har givet anledning til bemærkninger.

I beretningerne kan der ikke ses, at god offentlig revisionsskik er overholdt i den udstrækning, der vedrører kravet om, at borgerens retssikkerhed skal tilgodeses under den juridisk-kritiske revision. Der er således ikke dokumenteret en udvidet juridisk-kritisk revision på området. Kontrolgruppens resultater, herunder stop af ydelser og evt. krav om tilbagebetalinger af sociale ydelser, er ikke med i revisors betragtning, hvilket antyder, at der ikke er taget retssikkerhedshensyn i revisionen.

Når borgeren ikke har mulighed for at kontrollere og overvåge kommunalbestyrelsens dispositioner, er det revisors opgave at gøre dette ud fra en betragtning om, hvad der er væsentligt for regnskabsbrugeren, da formålet med revision er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet, jf. ISA 200.3.

Dette afspejles ikke i revisionsberetningerne for regnskabsåret 2011.

9.1.2. 2012 – KPMG

Ligeledes er revisionsberetningerne vedr. årsregnskab og sociale udgifter i Slagelse Kommune for regnskabsåret 2012, som er revideret af KPMG, gennemgået. I revisionsberetningen vedr.

årsregnskab fremgår det i punkt 1, at der er redegjort for ansvarsforhold for regnskabsaflæggelsen, og revisionens mål og omfang er i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder og god offentlig revisionsskik. Dette forventes afspejlet i revisionsberetningen, hvor der desuden også fremgår i punkt 2.2, at revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader.

I revisionsberetningen vedr. sociale udgifter, er der bemærkninger vedrørende kommunens kontrolindsats mod socialt bedrageri:

"I revisionsbekendtgørelsen er anført, at revisionen skal efterprøve, om kommunen har hensigtsmæssige procedurer til at forebygge og afdække tilfælde af uberettiget modtagelse af ydelser mod bedre vidende på områder omfattet af revisionsbekendtgørelsen, og om procedurerne fungerer på betryggende vis.

Med det formål at modvirke socialt bedrageri har Slagelse Kommune etableret en kontrolgruppe.

Gruppens formål er at sikre, at borgerne er berettiget til at modtage de ydelser, som det offentlige udbetaler.

Der er ikke altid aktive ydelser i de sager kontrolgruppen behandler. Gruppen kan også undersøge sager som for eksempel falsk identitet, fiktivt ægteskab, ophold uden opholdstilladelse etc.

Endvidere kan borgere anmelde socialt bedrageri ved at henvende sig til kontrolgruppen eller ved at anmelde socialt bedrageri anonymt.

I kontrolgruppens årsrapport for 2012 er følgende oplyst:

Slagelse Kommunes kontrolgruppe har i 2012 forhindret bevidst eller ubevidst misbrug af sociale ydelser for mere end 10 mio. kr. i 2012.

Besparelsen er opgjort til 5,6 mio. kr. for kommunen og 4,5 mio. kr. for staten.

Det oplyses endvidere, at kontrolgruppen i 2012 har gennemgået 716 sager, hvoraf 123 fortsat er aktive, og 589 sager er afsluttede. Af disse er 150 afsluttet med besparelser".

Der bliver i ovennævnte uddrag alene fokuseret på kommunens arbejde med at modvirke socialt bedrageri. Der bliver altså kun set på socialt bedrageri fra dét perspektiv, hvor det er borgeren, der nytteoptimerer til skade for kommunen.

Der er ikke rapporteret om de retssikkerhedsmæssige risici, som denne afhandling forventede at finde. Når medarbejdere i kontrolgruppen skal opnå fastsatte resultatmål, er der risiko for besvigelser, da der både kan være mulighed, incitament/pres og mulighed for at kontrolmedarbejderne lukker så mange sager som muligt uden hensyntagen til borgerens retssikkerhed (se afsnit 7). Desuden vil der også være mulighed for, at kontrolmedarbejderne sandsynliggør over for sig selv, at den mistænkte har modtaget ydelsen uberettiget. Den manglende funktionsadskillelse i kontrolenheden bør ligeledes adresseres i revisionsberetningen. I den anledning burde den juridisk-kritiske revision have medtaget kontrolgruppens resultater som væsentlige for revisionen. Det er denne afhandlings påstand,

at kontrolenhedens samlede besparelser på 10,1 mio.kr på baggrund af 150 afsluttede sager, er et væsentligt beløb, de kontrolgrupperelaterede risici taget i betragtning.

9.1.3. 2013 – EY

Revisionsberetningerne vedr. årsregnskab og sociale udgifter i Slagelse Kommune for regnskabsåret 2013, som er revideret af EY, er ligeledes gennemgået. Der fremgår således i revisionsberetning vedr. årsregnskab i punkt 1.2, at revisionen af årsregnskabet for 2013 er udført i overensstemmelse med de internationale standarder om revision og god offentlig revisionsskik.

Dog står der i punkt 5.5 i revisionsberetning vedr. revision af sociale udgifter, at i 2013 er kontrollen på de væsentligste områder overgået til Udbetaling Danmark, således at Slagelse Kommune ikke længere har ansvar for at træffe afgørelser på flere væsentlige udgiftsområder. Slagelse Kommune har af den grund ikke overgivet medarbejdere fra kontrolgruppen til Udbetaling Danmark, men gruppens medarbejdere fortsætter efter tidligere års praksis. Der konkluderes, at Slagelse Kommune generelt har hensigtsmæssige procedurer til at forebygge og afdække tilfælde af uberettiget modtagelse af sociale ydelser, og at procedurerne fungerer på betryggende vis.

Der fremgår således i dette regnskabsår heller ikke en bemærkning eller anbefaling omkring funktionsadskillelse og dermed heller ingen bemærkning omkring de risici, der er ved kontrolgruppens muligheder for tilsidesættelse af lovgivningen i den forbindelse (jf. afsnit 7). De identificerede retssikkerhedsmæssige problemstillinger er ligeledes ikke afspejlet i revisionsberetningerne.

9.1.4 Analyserende sammenfatning af analyse af Slagelse Kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013

I nærværende kapitel blev revisionsberetninger vedr. årsregnskab og sociale udgifter for henholdsvis regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 for Slagelse Kommune analyseret med henblik på, om revisor har rapporteret om risici for, om borgerens krav på retssikkerhed er blevet krænket.

Det kan således konkluderes, at de juridiske problemstillinger, der henvises til i nærværende afhandling, ikke er afspejlet i Slagelse kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013.

Det kan konstateres, at borgeren, der modtager en social ydelse, ikke er tænkt ind som modtager af revisionens resultater.

Når borgerens retssikkerhed ikke er tilgodeset, er der ikke taget det retssikkerhedshensyn, som denne afhandlings analyser har konkluderet, at samfundet med rimelighed kan forvente.

I afsnit 6.3 "Offentlig kritik af de kommunale kontrolgrupper" er der rejst kritik af Slagelse kommunens kontrolenhed på baggrund af DR's programrække "Aktion socialt bedrageri". Kritikken rejses af to eksperter i socialret, der fastslår at kontrolgruppens arbejdsmetoder til at fratage en borger en social ydelse er ulovlig, hvorved borgeren uberettiget får frataget sin ydelse. Herved tilsidesætter kontrolgruppen borgerens krav om retssikkerhed. Den omtalte kritik af kontrolgruppen burde have foranlediget den kommunale revision til at adressere risikoen i revisionsberetningen.

9.2 Analyse af Ishøj Kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013

Efter gennemgang af samtlige revisionsberetninger og sociale beretninger i den undersøgte periode kan det konstateres, at revisor ikke har haft bemærkninger, der vedrører de retssikkerhedsmæssige problemer, som denne afhandling ville have forventet at finde, hvis anbefalingerne til udførelsen af juridisk-kritisk revision var fulgt.

For alle årene gælder det, at revisionsstrategien har taget udgangspunkt i en forventning om, at der er tilrettelagt et velfungerende internt kontrolsystem.

Kontrolgruppen betragtes som en del af kommunens interne kontrol, hvilket fremgår af revisionsberetningen for 2013, hvor revisor på baggrund af en kritik om manglende redegørelse for, hvorledes kommunen har etableret procedurer til at forebygge fejludbetalinger af sociale ydelser, skriver:

"(...) og uddyber på baggrund heraf afsnittet om vores revision af kommunens interne kontrolsystem, så interne procedurer og vores vurdering af kommunens indsats mod uberettiget ydelse, mod bedre vidende fremgår tydeligere." (Ishøj kommune, revisionsberetning, 2013)

I Deloitte's rapportering vedrørende den anvendte revisionsstrategi for alle årene kan man læse, at revisionen er udført i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. Dette kommer til udtryk i det følgende:

*"Ved revisionen efterprøves det **om årsregnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, byrådets øvrige beslutninger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.** Endvidere vurderes det, om udførelsen af byrådets og udvalgenes beslutninger og det øvrige forvaltning af kommunen anliggender **er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde**"* (Revisionsberetning Ishøj kommune 2011, side 1, 2012 side 1, 2013 side 8)

Det bemærkes, at det juridisk-kritiske revision alene vedrører forhold, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen. For alle årene gælder det, at der ikke forefindes en beskrivelse af

revisionens udførelse af den del af den juridisk-kritiske revision, der vedrører forholdet omkring borgerens krav om retssikkerhed.

I Revisionsberetning for 2011 og 2013 vedrørende sociale og beskæftigelsesrettede udgifter, der er omfattet af statsrefusionen, kommer den juridisk-kritiske revision til udtryk i revisors kommentar til resultatet af den gennemførte revision ved, at forhold for områder med satsrevision, der er vurderet til at have økonomisk eller principiel betydning, og hvor fortolkning af gældende regler giver anledning til tvivl, er blevet fremdraget.

Dette har dog ikke givet anledning til, at revisionen har haft bemærkninger vedrørende risikoen for, at kontrolenhedernes arbejdsmetoder krænker borgerens retssikkerhed.

Revisionsstrategien for alle årerne er baseret på en forventning om, at der er tilrettelagt et velfungerende internt kontrolsystem¹⁴⁵. Dette udgangspunkt forklarer, hvorfor der ikke er rapporteret om retssikkerhedsmæssige problemstillinger i revisionsberetningerne.

I revisionsberetningen for 2012 vedrørende sociale og beskæftigelsesrettede udgifter, der er omfattet af statsrefusionen, fremgår det, at revisionen har foretaget en vurdering af, hvorvidt der har fundet en hensigtsmæssig sagsbehandling sted, og om der er taget hensyn til principielle afgørelser truffet af ankestyrelsen.¹⁴⁶ Her viser revisionen at have udvidet sin juridisk-kritiske revision til at omhandle sagsbehandlingen. Da der ikke er bemærkninger vedrørende den kommunale kontrolenhed, kan det ikke afgøres, om revisionen har gennemgået de retssikkerhedsmæssige problemer, denne afhandling har fundet.

Hvad angår Ishøj Kommunes kontrolindsats, så kan man i den sociale beretning for 2013 læse, at Ankestyrelsen har bemærket at:

"Revisor ikke i tilstrækkeligt omfang, har redegjort, for i hvilket omfang Ishøj kommune har etableret procedurer til at forebygge og afdække tilfælde af uberettiget modtagelse af ydelser mod bedre vidende og om procedurerne fungerer på betryggende vis" (Ishøj - Revisionsberetning for 2013 vedrørende sociale & beskæftigelsesrettede udgifter, der er omfattet af statsrefusionen)

Deloitte mener selv at have udført denne del af revisionen, men uddyber på denne baggrund revisionen til at omfatte afsnittet "Revision af internt kontrolsystem herunder indsats mod socialt snyd"¹⁴⁷. Hvad angår den kommunale kontrolgruppe, beskrives denne således:

"Kommunen har etableret en kontrolgruppe normeret til 1 medarbejder. Sager til kontrol opstår dels ud fra kontroloplysninger fra myndigheder som f.eks. Skat og politi. Der behandles endvidere

¹⁴⁵ Revisionsberetninger for Ishøj kommune 2011:side 1, 2012: side 1, 2013: side 7

¹⁴⁶ Deloitte, "Ishøj -Revisions Ishøj - Revisionsberetning for 2012 vedrørende sociale & beskæftigelsesrettede udgifter, der er omfattet af statsrefusionen" side 2

¹⁴⁷ Deloitte, "Ishøj - Revisionsberetning for 2013 vedrørende sociale & beskæftigelsesrettede udgifter, der er omfattet af statsrefusionen", side 3

anonyme og ikke anonyme anmeldelser, hvor der sættes fokus på borgere, der ellers ikke ville blive udsøgt til kontrol". (Ishøj - Revisionsberetning for 2013 vedrørende sociale & beskæftigelsesrettede udgifter, der er omfattet af statsrefusionen, side 4).

Konklusionen på denne udvidede revision er en bemærkning om, at der ikke foreligger skriftlige arbejdsgange for kontrolindsatsen, og det anbefales, at der etableres skriftlige forretningsgange for kontrolgruppens arbejdsgange og procedurer for kontrol med misbrug af sociale ydelser¹⁴⁸.

Gennemgangen af revisionsberetninger for Ishøj Kommune i perioden 2011-2013 efterlader det indtryk, at der ikke er taget særlige hensyn til den del af den juridisk-kritiske revision, der vedrører, at revisor skal påse, at borgerens krav om retssikkerhed skal tilgodeses. Den del af revisionen, der omhandler den kommunale kontrolgruppe, vedrører alene områder, hvor kommunen er i fare for at udbetale ydelser fejlagtigt. Det kan ikke konstateres, at borgeren, som modtager en socialydelse, er tænkt ind i revisionen som modtager.

Det ville være denne afhandlings forventning, at revisor havde haft bemærkninger vedrørende kommunens brug af anonyme anmeldelser, da disse er beskrevet i revisionen for 2013. Ligeledes ville det på baggrund af Deloitte Consultings arbejde med udarbejdelsen af den kommunale kontrolindsats forventes, at revisionsberetningen som minimum havde bemærkninger vedrørende de retssikkerhedsmæssige problemer, som er fremhævet i de to rapporter. Det er ikke tilstrækkeligt, at Deloitte har bemærkninger vedrørende dette i de omtalte to rapporter, da disse ikke er erklæringer med sikkerhed. Det er revisionen derimod, hvorved det burde fremgå i revisionsberetningen.

9.3 Analyserende sammenfatning

Konklusionen på gennemgangen af Slagelse og Ishøj Kommunes revisionsberetninger i perioden 2011-2013 er, at de juridiske problemstillinger vedrørende de kommunale kontrolgrupper ikke er afspejlet på en sådan måde, som offentligheden med rimelighed kan forvente af den juridisk-kritiske revision. Den manglende rapportering om de retssikkerhedsmæssige risici som denne afhandling har fundet, understøtter konklusionen i afsnit 8 vedrørende den kommunale revisors perspektiv på fænomenet socialt bedrageri.

Det er denne afhandlings påstand, at revisor ikke har opfyldt sin revisionspligt inden for den juridisk-kritiske revision i den udstrækning, som offentligheden med rimelighed kan forvente.

Det sætter spørgsmålstejn ved revisors integritet, kompetence og professionelle adfærd og sætter - i et tillidsteoretisk perspektiv - revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant under pres.

¹⁴⁸ Ibid.; side 4

Analysens konklusion rejser spørgsmålet om den kommunale revisors uafhængighed.

Det følger af RL (revisorlovens) § 24, at revisor skal være uafhængig. Det følger af RL § 24, stk. 2, at revisor ikke er uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk forhold vedrørende en opgave, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, som for velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det fremgår ligeledes af RL § 24, stk. 2, at denne regel ligeledes gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Det følger ligeledes af den kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed, at revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, som kan bringe revisors uafhængighed i fare¹⁴⁹. Den gældende kommunalretlige grundsætning om revisors uafhængighed fastslår, at revisor ikke må deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revisor bringes i fare.

Som det fremgår af afsnit 8, så har Deloitte Consulting haft en rådgivningsopgave, der havde til formål at komme med forslag til, hvordan kontrolindsatsen effektivt kan forbedres i kontrolgrupperne.

Det fremgår af denne afhandlings kritik af Deloitte's anbefalinger, at tilbagebetalingsgraden i kommunerne er lagt til grund for *best practice* og dermed de anbefalinger, Deloitte har til effektivisering af kontrolindsatsen. Denne kritik bunder i, at Deloitte Consulting alene har lagt kommunens afgørelser til grund for tilbagebetalingsgraderne i de enkelte kommuner og således – på trods af den offentlige kritik af kontrolgrupperne samt disses iboende risici – ikke har forholdt sig til, om sagerne er blevet afgjort på et forkert grundlag.

Der er dog umiddelbart ikke noget til hinder for, at revisionsfirmaet påtager sig rådgivningsopgaver for den kommune, de ligeledes reviderer, så længe det ikke kan skabe tvivl om revisors uafhængighed ved revisionen.

Det er almindelig kendt i revisionsbranchen, at der er stor priskonkurrence på de kommunale udbud af revisionsopgaven. Der er i den forbindelse en fare for, at revisionsfirmaer underbyder på revisionsopgaven i håb om at opnå mere lukrative rådgivningsaftaler fra kommunen til skade for kvaliteten af revisionsopgaven.

Som det fremgår af analyserne af revisionsberetningerne for Slagelse Kommune og Ishøj Kommune, antages det, at de interne kontroller fungerer hensigtsmæssigt. Hvad angår den

¹⁴⁹ Indenrigs og sundhedsministeriet, Betænkning nr. 1487 - Kommunal og regional revision sagkundskab, uafhængighed og tilsyn hermed, kapitel 3 Udvalgets overvejelser http://budregn.im.dk/publikationer/kom_og_reg_rev/html/kap03.htm , hentet den 27-12-2014.

del af kommunens interne kontrol, der vedrører kontrolgrupperne, kan det i denne afhandling konstateres, at for Slagelse Kommune har disse ikke fungeret hensigtsmæssigt i forbindelse med at sikre borgerens krav om retssikkerhed. Dette rejser tvivl om revisors objektivitet i revisionsopgaven.

For Deloitte kan man rejse tvivl, om der er tale om selvrevision, jf. revisorlovens § 24, stk. 4, i kraft af at Deloitte skal revidere kommunens interne kontrol, som Revisionshuset selv har været med til at udforme.

10. Konklusion

Nærværende afhandlings problemformulering er forsøgt besvaret ved at fastslå, hvad offentligheden med rimelighed kan forvente af revisors eksisterende pligter i relation til de juridiske problemstillinger, der rejses indledningsvist. Dette er gjort ved at dekomponere den overordnede problemformulering i 7 underspørgsmål. Disse er analyseret på baggrund af afhandlingens teoretiske forståelsesramme, hvor borgere, der modtager en social ydelse, antages at skulle tænkes ind som principaler, når den kommunale revisor udarbejder sin revisionsstrategi. Analyserne har ligeledes lagt vægt på revisors samfundsrolle i et tillidsteoretisk perspektiv, hvor den kommunale revision som udbyder af strategisk tillid indtager en vigtig position i relation til skatteborgernes opbakning til velfærdsstaten.

Den kommunale revision skal udføres i henhold til god offentlig revisionsskik. Det indebærer, at revisionen ud over den finansielle revision skal indeholde en juridisk-kritisk revision og en forvaltningsrevision. Den juridisk-kritiske revision oplistes i lov om kommunernes styrelse som en selvstændig opgave og skal udføres samtidig med den finansielle revision og forvaltningsrevisionen i en hermeneutisk erkendelsesproces.

Det følger af rigsrevisionens anbefalinger til juridisk-kritisk revision, at den kommunale revision skal tage retssikkerhedshensyn i revisionen. Således skal revisor, i tilfælde af tvivl om retsgrundlaget i kontrolgruppernes afgørelser, i sin rapportering opfordre den reviderede kommune til at få afklaret, hvad der er gældende ret. Den kommunale revision skal udføres af en statsautoriseret revisor.

Revisor udfylder en vigtig samfundsfunction som offentlighedens tillidsmand og er som sådan pligtig til at udvise professionsetik og udføre erklæringer med sikkerhed, med integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd. Sidstnævnte betyder, at revisor skal revidere kommunen i overensstemmelse med loven, med kendskab til lovgivning, der er relevant for at udføre en professionel ydelse og efter internationale revisionsstandards og vejledninger, hvor dette er relevant. Dette betyder, at revisor i tillæg til sine kompetencer som statsautoriseret revisor skal tillægge sig kompetencer inden for offentlig organisering og lovgivning, der regulerer området for retssikkerhed. De etiske principper er ligeledes at finde i revisorlovens § 16, stk. 1., hvorefter revisor er juridisk forpligtet til at udvise ”god skik”. Offentligheden kan med rimelighed forvente, at revisor udviser god skik, og at revisionen udføres i henhold til god offentlig revisionsskik. Inden et revisionsfirma byder på revisionsopgaver i kommunale udbud, skal der tages alle nødvendige hensyn som ved enhver anden kundeaccept, herunder lave analyser af; den kommunale organisering og position i den offentlige styringskæde, kommunalbestyrelsens integritet og omdømme, revisors uafhængighed samt mulighed for at overholde etiske regler. På denne baggrund skal revisor udføre en risikovurdering og tilrettelægge sin revisionsstrategi derefter. Revisionshuset skal fastsætte sit honorar, således

at det kan levere en professionel ydelse, uanset om dette kræver, at revisionen må udvides ud over det, som er defineret af kommunalbestyrelsen. Herunder skal revisor indregne omkostninger til revision af risiko for, at borgernes retssikkerhed bliver krænket i mødet med de kommunale kontrolgrupper. Revisor må ikke gøre sit revisionshonorar afhængig af andre forhold og skal således være varsom med at fastsætte sit vederlag lavere end revisionsopgaven kan bære, i håb om at revisionsopgaven vil medføre mere lukrative konsulentopgaver fra kommunen.

I fastsættelsen af væsentlighed skal revisor analysere de risici, der er i den pågældende kommunens mikro- og makromiljø. De kommunale kontrolgrupper befinder sig i en organisatorisk kontekst med mange modsatrettede mål og interesser. Deres kontrolindsats består i at undersøge mistanke om socialt snyd og fejludbetalinger. I denne funktion er de en vigtig del af kommunernes arbejde med at opfylde resultatkontrakter indgået med staten. Kontrolgrupperne er organiseret således, at kontrolmedarbejderne på baggrund af en konkret mistanke om socialt bedrageri selv varetager alle funktioner. Kontrolgruppen skal ikke løfte en bevisbyrde mod en borger, der er mistænkt for socialt bedrageri, men alene sandsynliggøre, at en borger uberettiget har modtaget en ydelse. I enligsager er der ikke en klar lovgivning, hvorved disse sager bliver afgjort ud fra et skøn. Afgørelserne baseres på baggrund af den information, kontrolgruppen indsamler, inden den mistænkte bliver indkaldt til partshøring og her bliver gjort bekendt med mistanken og kontrolgruppens indhentede informationer. På baggrund af den mistænktes svar på anklagerne, træffer kontrolgruppen sin afgørelse og bestemmer sanktionen.

I et agent-teoretisk perspektiv er der risiko for, at stat, kommune og kontrolgrupper vil nytteoptimere til skade for borgerens krav på retssikkerhed. Hård kurs over for socialt bedrageri har vist sig at være en politisk vindingsag, hvor der spares på de sociale ydelser uden at miste vælgeropbakning. I en politisk virkelighed, hvor der skal spares på de offentlige finanser, er der risiko for at borgerens retssikkerhed ikke tages med i betragtning, da dette vil mindske den politiske nytte, der er i at spare penge på et område, alle bakker op omkring. At kommunalbestyrelsen bliver mødt med resultatkontrakter, der kan gøre det svært at holde budgetterne og kontrolgruppernes besparelser på sociale ydelser, er nyttemaksimerende for kommunalbestyrelsen. Kontrolmedarbejderne vil som nyttemaksimerende agent have interesse i, at der forefindes socialt bedrageri, da deres job afhænger af, at problemet eksisterer. Den kommunale revisor skal være opmærksom på disse risici, og på hvad det kan have af betydning for risikoen for, om borgernes retssikkerhed bliver krænket. Revisionshuset skal ligeledes være opmærksom på sin egen rolle som maksimerende økonomisk agent, og hvilken risiko dette udgør i forhold til uafhængighedskravet i revisorloven. Den stærke priskonkurrence på den kommunale revisionsudbud sammenholdt

med muligheden for mere lukrative konsulentopgaver vil i et agent-teoretisk perspektiv udgøre en risiko for, at den kommunale revision kun tilgodeser kommunalbestyrelsens interesser i stedet for at udføre en helhedsorienteret revision, der ligeledes tilgodeser interessen hos de borgere, der modtager en social ydelse.

Når den kommunale revisor skal vurdere, om der er risiko for, at borgerens krav om retssikkerhed bliver krænket, kræver det en indsigt i juridiske fortolkningsprincipper. Det nære regelsæt, som de kommunale kontrolgrupper anvender som hjemmel i sager om socialt bedrageri, er åben for stor grad af fortolkning. Loven må ikke fortolkes i modstrid med højere rangerende lovgivning som Grundloven og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Menneskerettigheder/retssikkerhed er i deres natur forankret i et naturretligt perspektiv om, at mennesket har et sæt uforanderlige rettigheder. I et retspositivistisk perspektiv gælder de europæiske menneskerettigheder også i de tilfælde, hvor borgeren som følge af en administrativ dom får frataget en ydelse, som er hjemlet ved national ret.

De retssikkerhedsmæssige problemer, som denne afhandling har identificeret, er den store grad af fortolkning og skøn i enligsager, der strider mod legalitetsprincippet om "ingen straf uden retsregel". Den omvendte bevisbyrde, der strider mod borgerens ret til at blive betragtet som uskyldig, indtil det modsatte er bevist. Den manglende politianmeldelse krænker borgerens ret til en offentlig rettergang af en uafhængig og upartisk domstol. Partshøringen strider mod selvinkrimineringsforbuddet og krænker borgerens ret til at forberede sit forsvar. Brug af anonyme anmeldelser krænker borgerens ret til at afhøre vidner mod sig. Systematiske observationer krænker borgerens ret til privatliv.

På baggrund af ovenstående samt kontrolenhedens organisatoriske rammer, organisering, myndighed og arbejdsmetoder er der fundet tre besvigelsesrisici: der bliver fastsat resultatmål for kontrolgruppen, det økonomiske pres kommunalbestyrelsen er under fra staten, som vil kanalisere sig ned til kontrolgruppen, og det manglende krav om specifikke faglige kompetencer til kontrolmedarbejderen.

Ovenstående besvigelsesrisici afspejler sig ligeledes i den offentlige kritik af de kommunale kontrolgrupper, som ligeledes inkluderer kritik af kontrolgruppernes integritet.

På baggrund af ovenstående analyseresultater konkluderes det, at offentligheden med rimelighed kan forvente, at revisionsstrategien afspejler de retssikkerhedsmæssige risici, der er i kommunens interne kontrol. Det forventes ligeledes, at de afspejles i revisionsberetningen i form af bemærkninger og anbefalinger. Den manglende funktionsadskillelse og resultatmål forventes ligeledes adresseret ud fra helt almindelige risikovurderinger.

Med udgangspunkt i ovenstående analyseresultater er Deloitte Consultings anbefalinger til kontrolindsats mod fejludbetalinger og socialt bedrageri analyseret. Analysen viser, at Deloitte Consulting har anbefalet en række best practice-tiltag, som baserer sig på tilbagebetalingsgraden. På baggrund af denne afhandlings analyseresultater vedrørende risikoen for at borgerne uberettiget får frataget deres ydelse og bliver mødt af et tilbagebetalingskrav, er det problematisk, at Deloitte Consulting alene lægger kommunens afgørelser til grund for best practice-anbefalinger. Begge Deloitte Consultings rapporter adresserer de juridiske problemstillinger, der er i forbindelse med den uklare lovgivning på enligområdet. I Deloitte (2013) rapporten bliver flere retssikkerhedsmæssige problemer adresseret i form af anbefalinger til at anvende udsøgningsprogrammer til at afsløre socialt snyd frem for at fokusere kontrolindsatsen på anonyme anmeldelser, ligesom det anbefales at kontrolmedarbejderne har ydelsesrettede kompetencer i forhold til regelsættet inden for ydelsesområdet.

På baggrund af afhandlingens analyser og konklusioner svares der herefter på, hvordan de juridiske problemstillinger omkring de kommunale kontrolgrupper afspejler sig i den revisionsstrategi, revisor anlægger ved revisionen af kommunen.

Analysen af revisionsberetninger fra to kommuner i perioden 2011-2013 kan konkludere, at de juridiske problemstillinger omkring de kommunale kontrolgrupper ikke er afspejlet i revisionsstrategien, ej heller i form af bemærkninger eller anbefalinger. Analysen viser, at borgeren, der modtager en social ydelse, ikke er tænkt ind som modtager af revisionen. Det revisionsmæssige fokus, der er på kontrolgrupperne, vedrører risici for, at en borger uforvarende modtager en social ydelse. Den manglende juridiske-kritiske revision inden for området, der adresserer borgerens krav om retssikkerhed, sætter spørgsmålstegn ved revisors integritet, kompetence og professionelle adfærd. Samfundets rimelige forventninger til den kommunale revision, som de er konkluderet i denne afhandling, er ikke blevet indfriet. Afhandlingens konklusioner baserer sig på regulering i form af lovgivning, revisionsstandarder og anbefalinger, hvorfor forventningskløften ikke kan konkluderes at skyldes mangelfuld regulering, men mangelfuldt arbejde. Det mangelfulde arbejde rejser spørgsmålet om revisors uafhængighed, både i relation til muligheden for at den reviderende revisor må lave andet rådgivningsarbejde for kommunen i tillæg til revisionen og i relation til, at Deloitte Consulting har været med til at udarbejde best practice for de kontrolenheder, som Deloitte Audit reviderer.

Det kan overordnet konkluderes, at risikoen for de kommunale kontrolgrupper uberettiget fratager borgere deres ydelser skal afspejle i revisionsstrategien ved den kommunale revision. Analyse af revisionsberetningerne konkluderer, at der ikke er taget retssikkerhedshensyn i revisionen.

11. Litteraturliste

11.1 Faglitteratur; bøger og publikationer

Bøg, Kjeld Chr. og Lars Kiertzner: Professionsetik for revisorer. 1. udg. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2013.

Battrup, Gerd, lektor i offentlig forvaltning, "Grundloven, kommunalreformen og regionerne" (2005), Roskilde Universitetscenter

Cressey, Donald, "The respectable criminal" (1965), Trans-action

Elm-Larsen, Rolf: Forvaltningsrevision - begreb, teori og proces. 2. udg. Forlaget Samfundslitteratur, 2007.

Elm-Larsen, Rolf: Revision i agentteoretisk belysning. I Revision: Funktion og Vision (1994) s. 211-238

Eriksen Ole, "Dansk og International Erhvervsjura 1, Faustus, 7.udgave, 2.oplag, Internationale retskilder, EU-rettens forrang, 2008.

Flyvbjerg, Bent, "Five Misunderstandings About Case-Study Research," Qualitative Inquiry, vol. 12, no. 2, April 2006, pp. 219-245.

Kjølbro, Jon Fridrik, "Den Europæiske menneskerettighedskonvention – for praktikere" (2010), 3.udgave, 1. oplag, Jurisk- og Økonomforbundets Forlag

Klausen, John, Trine Schultz, Nina von Hielmcrone, "Socialret, forsørgelse og beskæftigelse" (2015), 1.udgave, 1 oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Michelsen, Aage, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Liselotte Madsen, "Lærebog om indkomstskat" (2011), 14.udgave, 3. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Nielsen, Ruth, Christina D. Tvarnø, "Retskilder & Retsteorier", Jurist- og økonomforbundets Forlag, 2011.

Elm-Larsen, Rolf, "Offentlig Revision – Empiri og Teori" (2010), 2.Udgave/1. oplag, Thomson Reuters

Europa - parlamentets og Rådetsdirektiv nr.2004/18/EF af 31 marts 2004

Statsautoriseret revisor Bo Coble, Deloitte "Revision i regioner og kommuner", Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, Revisions Orientering

Sudan, Sumit m.fl.: Revision i praksis - Planlægning - Udførelse - Konklusion. 1. udg. Karnov Group Denmark A/S, 2012.

Svendsen, Gert Tinggaard, "Tillid" (2012), Tænkepauser 4, Aarhus universitet, Ebogsproduktion Norayana Press, Gylling

Uslaner, Eric M., "The moral foundation of trust" (2002), Cambridge University Press

Wallace, Wanda A. The Economic Role of Audit in Free and Regulated Markets s. 7-23 og 28-37

Porter, B. (1983) 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap', Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68, 1993

11.2 Avisartikler

Birch, Jens Christian, "KLs udfordringer – hvad venter i en ny valgperiode" (14 marts 2014), danske kommuner

<http://www.danskekommuner.dk/Blog/Jens-Christian-Birch/KLs-udfordringer--hvad-venter-i-en-ny-valgperiode/>

Dahlin, Ulrik, "Hun har et smørret grin på læberne hele tiden" (24 september 2013), Dagbladet Information,

<http://www.information.dk/473117>

DR, "aktion socialt bedrageri 9:9" (11 marts 2013)

<http://www.dr.dk/tv/se/aktion-socialt-bedrageri/aktion-socialt-bedrageri-2-10>

DR, Lytternes og seernes redaktør, "DR1 på risikabel social aktion" (07-02-2013)

http://www.dr.dk/OmDR/Lytternes_og_seernes_redaktoer/Klummer/2013/0207155730.htm

DR P1 Orientering, "Aktion socialt bedrageri: Kommuner stempler ulovligt enlige forsørgere som sociale bedragere" (25 januar 2013)

<http://www.denmarkonline.dk/1/2013-05-aktion-socialt-bedrageri-kommuner-stempler-ulovligt-enlige-forsorgere-som-sociale>

Gaardmand, Nola Grace, "Eksperter sår tvivl om nye tal for socialt bedrageri"(15-12-2011), Dagbladet Information

<http://www.information.dk/287913>

Gaardmand; Nola Grace, "Kommunernes kontrolgrupper overvåger borgere ulovligt" (21 marts 2011), Dagbladet Information

<http://www.information.dk/263005>

Gaardmand, Nola Grace, Sebastian Gjerding, "Skyldige indtil det modsatte er bevist" (12 november 2011)

<http://www.information.dk/284789>

Lauritsen, Peter, "Borger til borger-overvågning er gået for vidt" (21 februar 2014), Dagbladet Information,

<http://www.information.dk/protokol/488868>

Vestergaard, Nikoline, "Minister om sociale bedrageri: Dybt anstødeligt" (11-12-2011)

<http://www.dr.dk/Nyheder/Politik/2011/12/11/205824.htm>

Sheikh, Jakob, "Færre dømmes i retten for socialt bedrageri" (26 oktober 2010), Politikken

<http://politiken.dk/indland/ECE1093101/faerre-doemmes-i-retten-for-socialt-bedrageri/>

Sheikh, Jakob, "Kommuner budgetterer med at fange sociale bedragere" (14 oktober 2010), Politikken

<http://politiken.dk/indland/ECE1082657/kommuner-budgetterer-med-at-fange-sociale-bedragere/>

Kvalitetsreform får dumpekarakter af kommunale ledere (15.12.2010), Lederne

<http://www.lederne.dk/lho/Nyheder/aktuelt/aktuelt2010/kvalitetsreformfaardumpekarakterafkommunaleledere.htm>

11.3 Revisionsberetninger

Links til revisionsberetninger for Ishøj Kommune:

2013

Revisionsberetning vedr. årsregnskab

http://www.ishoj.dk/sites/default/files/sbsys_ishoj/Publication100/Bilag/Revisionsberetning%20for%202013%20vedr%C3%B8rende%20%C3%A5rsregnskabet.pdf

Revisionsberetning vedr. sociale udgifter

http://www.ishoj.dk/sites/default/files/sbsys_ishoj/Publication100/Bilag/Rev.beretning%20for%202013%20vedr.%20Sociale%20og%20besk%C3%A6ftigelsesrettede%20udgifter.pdf

2012

Revisionsberetning vedr. årsregnskab

http://cms.ishoj.dk/dagsorden/34392_Revisionsberetning%20for%202012%20vedr%C3%B8rende%20%C3%A5rsregnskabet.pdf

Revisionsberetning vedr. sociale udgifter

http://cms.ishoj.dk/dagsorden/34393_Revisionsberetning%20for%202012%20vedr.%20Sociale%20og%20besk%C3%A6ftigelsesrettet%20udgifter.pdf

2011

Revisionsberetning vedr. årsregnskab

http://cms.ishoj.dk/dagsorden/29504_Revisionsberetning%20for%202011%20vedr.%20%C3%A5rsregnskabet.pdf

Revisionsberetning vedr. sociale udgifter

http://cms.ishoj.dk/dagsorden/29505_Revisionsberetning%20for%202011%20vedr.%20Sociale%20og%20besk%C3%A6ftigelsesrettede%20udgifter,%20der%20er%20omfattet%20af%20statsrefusion.pdf

Links til revisionsberetninger for Slagelse Kommune:

2013

Revisionsberetning vedr. årsregnskab

<http://polweb.nethotel.dk/Produkt/PolWeb/default.asp?p=slagelse&page=document&docId=75450&itemId=75456&attachmentId=75459>

Revisionsberetning vedr. sociale udgifter

<http://polweb.nethotel.dk/Produkt/PolWeb/default.asp?p=slagelse&page=document&docId=75450&itemId=75456&attachmentId=75458>

2012

Revisionsberetning vedr. årsregnskab

<http://polweb.nethotel.dk/Produkt/PolWeb/default.asp?p=slagelse&page=document&docId=58555&itemId=58559&attachmentId=58563>

Revisionsberetning vedr. sociale udgifter

<http://polweb.nethotel.dk/Produkt/PolWeb/default.asp?p=slagelse&page=document&docId=58555&itemId=58559&attachmentId=58562>

2011

Revisionsberetning vedr. årsregnskab og revisionsberetning vedr. sociale udgifter

<http://polweb.nethotel.dk/Produkt/PolWeb/default.asp?p=slagelse&page=document&docId=42438&itemId=42448&attachmentId=42450>

11.4 Internettet, e-ressourcer mm.

Battrup, Gerd, lektor i offentlig forvaltning, "Grundloven, kommunalreformen og regionerne" (2005), Roskilde Universitetscenter

Beskæftigelsesudvalget 2013-14, BEU Alm. del Bilag 158. Offentlig (02), "Viden om socialt bedrageri og fejludbetalinger", februar 2014

Deloitte (2012), "Analyse af socialt snyd og fejludbetalinger: Afrapportering – Opgørelse af kommunernes nuværende indsats samt fremadrettede løsninger", 24 september 2012

Deloitte, "Effektiv sagsbehandling og kontrol – Afrapportering" (7 august 2013)

Den sociale retshjælp (juli 2012), "Nyhedsbrev", Socialudvalget 2011-12 SOU Alm.del. Bilag 373. Offentlig

<http://www.ft.dk/samling/2011/almdel/sou/bilag/373/1147869/index.htm>

DEN STORE DANSKE, Gyldendals åbne encyklopædi, Samfundspagt, hentet den 22-12-2014.
[http://www.denstoredanske.dk/Samfund, jura og politik/Samfund/Statsl%C3%A6re og politisk videnskabsteori/samfundspagt](http://www.denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Samfund/Statsl%C3%A6re_og_politisk_videnskabsteori/samfundspagt)

DEN STORE DANSKE, Gyldendals åbne encyklopædi, Adam Smith, hentet den 22-12-2014
[http://www.denstoredanske.dk/Samfund%2c jura og politik/%c3%98konomi/%c3%98konomi%2c biografier/Adam Smith](http://www.denstoredanske.dk/Samfund%2c_jura_og_politik/%c3%98konomi/%c3%98konomi%2c_biografier/Adam_Smith)

Digitaliseringsstyrelsen, Arbejdsmarkedsrekruttering, Beskæftigelses Ministeriet, Kommunernes Landsforening, Økonomi og Indenrigsministeriet, Ministeriet for børn, ligestilling, integration og sociale forhold, "Evaluering af Udbetaling Danmark – Udkast" (28 februar 2014)

Elm-Larsen, Rolf: Den kommunale revision – en nødvendig debat, Kommunernes revision 26. maj

Greve, Carsten, Copenhagen Business School, Niels Ejersbo, Syddansk Universitet, "Udviklingen i styringen af den offentlige sektor – Baggrundspapir til Produktivitetskommissionen"(2013)

Indenrigs og sundhedsministeriet, Betænkning nr. 1487 - Kommunal og regional revision sakgundskab, uafhængighed og tilsyn hermed, kapitel 3 Udvalgets overvejelser
http://budregn.im.dk/publikationer/kom_og_reg_rev/html/kap03.htm

KL, Udbetaling Danmark, Spørgsmål og svar om objektiv sagsbehandling" (03-09-2012)
<http://www.kl.dk/Objektiv-sagsbehandling/Sporgsmal-og-svar-om-objektiv-sagsbehandling-id73987/>

[http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_31156/cf_202/Fremgangsm-den i socialbedragerisager.PDF](http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_31156/cf_202/Fremgangsm-den_i_socialbedragerisager.PDF)

Liva Kurser

<http://www.livakurser.dk/konferencer/socialt-bedrageri-for-sagsbehandlere-i-jobcentre-ydelseskontorer-m-fl>

Lov24DK, Den europæiske menneskerettighedsdomstol, hentet den 04-01-2015
<http://www.lov24.dk/a/den-europ%C3%A6iske-menneskerettighedsdomstol>

Madsen, Line Britt, "Socialt bedrageri – En empirisk undersøgelse af mødet mellem borgeren og den kommunale kontrolindsats" (August 2013), speciale ved kandidatuddannelsen i Socialt arbejde, Aalborg Universitet

Portal om Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (14/05/2012)

<http://echr.dk/konventionen-og-tillaegsprotokoller/den-europaeiske-menneskerettighedskonvention/>

Rigsrevisionen (2004), Juridisk-Kritisk revision, anbefalinger til bedste praksis

Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014, Revisions Orientering

http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/introduktion.ashx

Statsautoriseret revisor Bo Cole, Deloitte ”Revision i regioner og kommuner”, Danske Revisorer FSR Nr. A9.3, september 2014

Valentiner-Branth, Anders (Advokat), Susie Stærk Ekstrand, Kristine Lilholdt Nilsson, ”Ret & Indsigt – Selvinkriminering i Forvaltningsretten”

<http://www.ifac.org/ethics/projects/revised-code-ethics-completed>

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Offentlig%20sektor/Juni%202013%20Endelig%20orientering%20til%20FSR%20medlemmer%20om%20uafhængighed%20off%20revision.ashx>

<http://kommunal.systeme.dk/index.php?id=144>

http://www.fm.dk/publikationer/2008/1467_i-form-til-fremtiden--finanslovforslaget-for-2009/3-kvalitetsreformen-bedre-velfaerd-og-attraktive-offentlige-arbejdspladser/

<http://www.google.dk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&ved=0CFkQFjAJ&url=http%3A%2F%2Fwww.horten.dk%2F~%2Fmedia%2Fret%2520og%2520Indsigt%2F022011%2FSelvkriminering-i-forvaltningsretten.pdf&ei=AVOpVKGWAazW7Abx9oCYDg&usg=AFQjCNEagoIwrpEKy49X6JGAoKCZFbF-qw&sig2=aIPUcw3uQKZPP-Q5PINiXA>

<http://danmarkshistorien.dk/perioder/kold-krig-og-velfaerdsstat-1945-1973/velfaerdsstaten/>

<http://beretning2012.ombudsmanden.dk/artikler/retssikkerhed/>

<https://www.ug.dk/job/erhverv-og-job/akademiskarbogledning/juridiskarb/dommer>



Bilag A

Tanja Wendel Johansen <tanjawendeljohnsen@gmail.com>

Fwd: VS: SV: Aktindsigt i revisionsprotokollater

Abdullah Bayhan <ab@abdullahbayhan.com>

6. januar 2015 kl. 14.10

Til: Tanja Wendel Johansen <tanjawendeljohnsen@gmail.com>

Tjek lige denne ud! :)

Begin forwarded message:

From: Elsebeth Nielsen <ElsebethNi@htk.dk>

Date: 6 Jan 2015 13:36:17 CET

To: "'ab@abdullahbayhan.com'" <ab@abdullahbayhan.com>

Cc: Tina Nørregaard Larsen <TinaLar@htk.dk>, Lasse Michaelsen <LasseMi@htk.dk>

Subject: VS: SV: Aktindsigt i revisionsprotokollater

Hej Tanja og Abdullah

I forhold til jeres spørgsmål vedr. kontrolgruppen kan jeg ikke give jer akter vedr. lønudgifter, uddannelse mv., idet opgaven ikke varetages af en enhed men på tværs af fagområder.

I forbindelse med overdragelse af opgaver til Udbetaling Danmark, blev indsatsen vedr. socialt bedrageri omlagt. Det betyder, at vi i Høje-Taastrup Kommune har ændret indsatsen til, at være mere proaktiv i stedet for at vente til, at der er opstået socialt bedrageri. Denne omlægning betyder også, at vi har skulle oparbejde en ny organisering og nye arbejdsgange. Vi har således ikke længere en kontrolgruppe, men kontrolarbejde, som er forankret på fagområder og to tværgående konsulenter. Disse konsulenter er kun deltidsbeskæftiget med kontrolarbejde. Jeg vedhæfter et notat, som beskriver denne organisering og arbejdsgange.

Der er ikke formuleret krav om budget, idet indsatsen fokus er på penge man undlader at udbetale frem for regninger der udskrives. Regninger, som i øvrigt er svære at inddrive.

Denne strategi er valgt i samarbejde med revision og i dialog med direktionen.

Jeg varetager den daglige ledelse af den tværgående indsats.

Med venlig hilsen

Elsebeth Nielsen

Teamchef

Borgerservice
Bygaden 2
2630 Taastrup
Telefon: 4359 1000
Direkte: 4359 1860
www.htk.dk

Fra: Tina Nørregaard Larsen
Sendt: 5. januar 2015 14:30
Til: Elsebeth Nielsen
Emne: VS: SV: Aktindsigt i revisionsprotokollater

Hej Elsebeth

Der er kommet nedenstående svar – vil du tage det med i din besvarelse?!

Med venlig hilsen

Tina Nørregaard Larsen
Regnskabskonsulent

Økonomi og Digitaliseringscenter
Bygaden 2
3700 Taastrup
Telefon: 4359 1000
Direkte: 4359 1661
www.htk.dk

Fra: Abdullah Bayhan [<mailto:ab@abdullahbayhan.com>]
Sendt: 5. januar 2015 14:29
Til: Tina Nørregaard Larsen
Emne: Re: SV: Aktindsigt i revisionsprotokollater

Hej Tina

Tak for din mail. Vi vil gerne bede om lønudgifterne på kontrolgruppen samt antal

ansatte. Har vi også mulighed for at bede om de budgetkrav der er til kontrolenheden i samme regnskabsår som vi bad om? Tak på forhånd.

On 05 Jan 2015, at 13:39, Tina Nørregaard Larsen <TinaLar@htk.dk> wrote:

Hej Tanja og Abdullah

Som svar på jeres henvendelse om aktindsigt i revisionsprotokollaterne i Høje-Taastrup Kommune for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013 fremsender jeg hermed de relevante revisionsberetninger.

Spørgsmålene vedr. kontrolgruppen er sendt videre i organisationen og jeg sender svar herpå til jer hurtigst muligt.

Kan I uddybe, hvad I ønsker af materiale ift. "lønudgifterneantal" - tænker I på kommunens totale lønudgift eller kontrolgruppens lønudgift? Og for hvilken periode?

Med venlig hilsen

Tina Nørregaard Larsen
Regnskabskonsulent

<image002.jpg>

Økonomi og Digitaliseringscenter
Bygaden 2
3700 Taastrup
Telefon: 4359 1000
Direkte: 4359 1661
www.htk.dk

Fra: Abdullah Bayhan [<mailto:ab@abdullahbayhan.com>]
Sendt: 17. december 2014 23:02
Til: Byrådscenter
Emne: Aktindsigt i revisionsprotokollater

Til hvem det måtte vedrøre

Vi er to kandidatstuderende (cand.merc.aud) på Handelshøjskolen i København (CBS) som skriver speciale i revision. Vi har tidligere skrevet til jer på en anden mail adresse, men har desværre ikke fået svar, så vi håber at vi har fået fat i den korrekte mail adresse. Hvis ikke, ville I så være venlige at sende mailen videre til den rette i kommunen? Det ville være en kæmpe stor hjælp!

Som vi også skrev, er vi i gang med at skrive vores kandidataffhandling og har derfor brug for revisionsprotokollater for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013. Kan vi få aktindsigt i disse?

Vi vil også gerne bede om;

- lønudgifterneantal
- antal ansatte i kontrolgruppen
- uddannelsesbaggrund og bemyndigelse for de ansatte i kontrolgruppen
- nærmeste leder i kontrolgruppen

Vi vil takke enormt meget, hvis I kunne hjælpe med ovenstående.

Mvh.

Tanja og Abdullah

--

Med venlig hilsen/Best regards

Abdullah Bayhan

stud MSc in Business Economics and Auditing

Member Academic Council, CBS

Member Study Board CMA, CBS

+45 60 131370

ab@abdullahbayhan.com

<212310-12_v1_Revisionsberetning nr. 5 - Afsluttende revision 2011
(Årsre....pdf>

<212309-12_v1_Revisionsberetning nr. 4 - Socialrevision m.v. (løbende)
20....pdf>

<193992-13_v1_Revisionsberetninger 2012 - Revisionsberetning nr. 7 -
årsregnskab.pdf.PDF>

<193990-13_v1_Revisionsberetninger 2012 - Revisionsberetning nr. 6 -
sociale udgifter.pdf.PDF>

<123234-14_v1_Revisionsberetning nr. 9 (Endelig udgave).PDF>

<123233-14_v1_Revisionsberetning nr. 8 (Endelig udgave).PDF>

 **123023-13_v1_Kontrolarbejdet.DOCM**
50K

Bilag B

Mål for kontrolarbejdet

Etableringen af Udbetaling Danmark har betydet, at arbejdet med kontrol af, om borgerne får udbetalt ydelser på et korrekt grundlag, har ændret sig, idet Udbetaling Danmark har kontrolansvaret for de ydelser, de administrerer. Det vil sige for pensioner, boligstøtte, familieydelse og underholdsbidrag, mens kommunerne har kontrolansvaret for øvrige områder, fx økonomisk friplads og kontanthjælp.

Det inviterer til en retænkning af kommunens kontrolfunktion, hvor vægten fremover lægges på:

- En finmasket visitering, der sikrer at færre får tildelt sociale ydelser på et forkert grundlag
- Et godt samarbejde med Udbetaling Danmark om den samlede kontrolfunktion, så der handles på et tidligt tidspunkt, når der sker udbetaling på et forkert grundlag
- En systematisk håndtering af anmeldelser

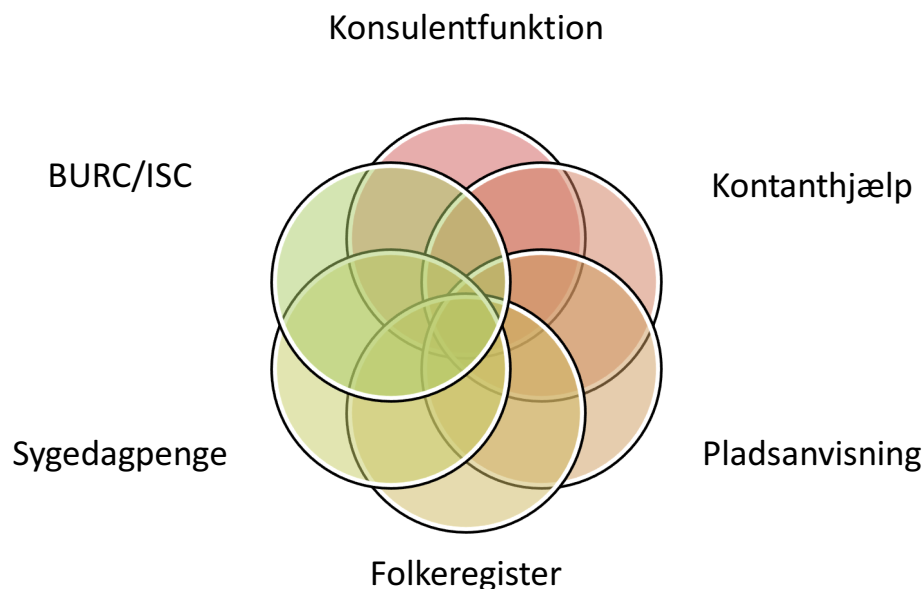
Kontrolfunktionerne i kommunerne har historisk lagt vægten på tunge sager, hvor det kræver en betydelig indsats at bygge en sag op, der kan tage lang tid at få afgjort og hvor der kan være stor usikkerhed om resultatet. Samlet set vil en ændret strategi sikre en højere grad af korrekte udbetalinger og dermed færre potentielle sager, der kræver dybere efterforskning.

Kontrolopgaver

Kontrolopgaver kan deles op i følgende hovedgrupper:

- Ansøgninger
- Anmeldelser
- Udveksling af oplysninger
- Samtaler/partshøring/afgørelser

Organisering



Kontrolarbejdet vil være forankret decentralt i de fagområder, hvor det er relevant. Det betyder, at kontrolfunktionen fremadrettet har en profil af koordination og vejledning, som skal understøtte en helhedsorienteret og ensartet indsats.

Kontrolarbejdet vil være en integreret del af sagsbehandlingen i de faglige områder. Områder som typisk vil være i spil er:

- Kontanthjælp
- Pladsanvisning
- Folkeregister
- Sygedagpenge
- BURC

Principper for visitering

- **Konsulentfunktion (Karin/Käthe)**
 - Tager sig af henvendelser, som umiddelbart ikke kan placeres i fagområderne
 - Tager sig af henvendelser fra SKAT, Politi og borgerrådgiver samt koordinerer med fagområder
 - Koordinerer/er tovholder på henvendelser fra UDK vedr. partshøring. Ved at sikre helhedsorienteret behandling i BSC og svar til UDK i samarbejde med fagområder¹
 - Varetager udveksling af oplysninger/anmeldelser til UDK i samarbejde med fagområder
 - I specielle sager, deltager i samtaler med borgeren. (det er ikke realistisk at deltage i samtlige samtaler)
 - Bistår med vejledning i en sagsbehandling samt krav til partshøring mm.
 - Deltager i ERFAmøder
- **Kontanthjælp**
- **Pladsanvisning**

¹ Da vi ikke kender omfanget vælges dette snit – eva. Løbende.

- **Folkeregister**
- **Sygedagpenge**
- **BURC**
 - Varetager selve sagsbehandlingen i forbindelse med henvendelser, ansøgninger og anmeldelser.
Fagområdet har, som udgangspunkt, ejerskab af opgaven.
 - Varetager udveksling af oplysninger/anmeldelser til øvrige fagområder i BSC og andre centre i HTK

Sagsbehandling

Ansøgninger og øvrige henvendelser

I ansøgningssituationen er det afgørende at fagområderne, vurderer forhold som enligstatus, bopælsforhold eller lign. Det er ikke tilstrækkeligt, at ansøgeren oplyser på tro og love. Det skal kunne dokumenteres ved fx separationspapirer, folkeregistrering mv.

Til hjælp er der udarbejdet en vejledning og tjekliste dok. 124037/13, sag 13/12533.

Eftersom det primære mål for kontrolindsatsen er den proaktive indsats, er det vigtigt, at vi registrerer ansøgninger og andre sager, hvor vi undlader at udbetale en ydelse. Gælder ikke for ydelser fra UDK.

Til det formål har vi oprettet en sag, hvor der indenfor hvert fagområde skal registrere sager.

Vejledning i dette kan ses i sag 13/12533.

For kontrolindsatsen generelt skal vi registrere sparet penge samt tilbagebetalingskrav, idet vores indsats skal forelægges direktion og Byråd.

Anmeldelser

Anmeldelser til HTK/BSC om enlige, ophold i udlandet/bopæls spørgsmål samt børn modtages og varetages, som beskrevet i fordeling af post og øvrige henvendelser.

Indledende sagsbehandling

Fagområdet foretager den indledende sagsbehandling jf. vejledning dok. 125087/13 (her beskrives trin for trin samt involvering af andre områder og UDK).

Ved en anmeldelse oprettes sag i KMD-sag/Acadre med det samme, så alle vil kunne se, at der er kommet en anmeldelse. Vejledning dok. 124037/13

Faste møder

Konsulentfunktionen (Käthe/Karin) vil holde faste møder 1 gang om måneden, hvor områderne kan drøfte specielle sager samt koordinere i forhold til hvem der gør hvad.

Forberedelse inden møder

Områderne foretager den indledende sagsbehandling inden møderne, jr. Vejledning. Det vil bl.a. sige, at der skrives i journalark inden mødet, således at Käthe og Karin kan forberede sig.

Mindst en uge inden mødet, giver fagområderne besked på mail til konsulentfunktionen, hvilke cpr. der skal drøftes.

Udveksling af oplysninger

Til UDK fra HTK/BSC, § 9 og § 10

Konsulentfunktionen vil i samarbejde med fagområderne varetage udveksling af oplysninger til UDK.

Fra UDK til HTK/BSC, § 11

Ved UDK § 11 forespørgsel skal konsulentfunktionen inddrages. Den vil sørge for at koordinere oplysninger og besvarelse til UDK.

Samtaler/partshøring/afgørelser

Samtaler i forbindelse med ansøgninger og anmeldelser, behøver ikke at adskille sig fra den almindelige sagsbehandling. Indledningsvis kan samtaler også foregå telefonisk. Der er flere forhold, som umiddelbart kan undersøges – se vejledning.

Vurderes det, at både fagområdet og konsulentfunktionen skal deltage, vil opgavefordelingen være således:

- Indkaldelse – faglig sagsbehandler
- Mødeleder – faglig sagsbehandler
- Referent – konsulent
- Brev til borger om, hvad vi har i sinde – faglig sagsbehandler
- Afgørelse – faglig sagsbehandler
- Efterfølgende sagsbehandling samt evt. udskrivning af regning - faglig sagsbehandler
- Kontakt til UDK – konsulent
- Politianmeldelse - konsulent

Fordeling af post og øvrige henvendelser

1. Ansøgninger, flyttemeddelelser eller lign. vedr. folkeregistrering

- Postfordeler af centerpostkassen fordeler til de relevante postkasser som hidtil

2. Skriftlige anmeldelser

- Anmeldelser som kommer til HTK sendes til centerpostkassen
- Postfordeler af centerpostkassen fordeler til en postkasse "anmeldelser i BSC" . Postkassen varetages af fronten, som fordeler efter disse retningslinjer:
 - Anmeldelse sendes til den/de områder, som har en aktiv sag
Fagområderne skal sikre koordinering med andre områder og UDK, hvis det er relevant.
Indeholder anmeldelse noget om børn, skal kopi altid tilgå BURC.
 - Er der ingen aktive sager i HTK, sendes den til kontrolpostkassen (Käthe/Karin).
Käthe og Karin skal foretage en vurdering af henvendelsen. Evt. vurdere om andre myndigheder (UDK, SKAT, politi) skal adviseres.
Indeholder anmeldelse noget om børn, skal kopi altid tilgå BURC.

3. Anden korrespondance, hvor der kan være spørgsmål om børn, bopælsforhold enligstatus og. lign.

- Postfordeler af centerpostkassen fordeler til de relevante postkasser som hidtil
- Det område, som får oplysningerne har pligt til at give det videre til andre relevante centre/områder.

4. Henvendelser personligt/telefonisk fra:

- **Borgere**
Henvendelser fra borgere, skal som udgangspunkt tilgå fagområdetⁱ. Vurderer fagområdet, at sagen er speciel kan den bringes op på de faste koordineringsmøder.
- **UDK**
Som udgangspunkt vil disse henvendelser tilgå konsulentfunktionen med mindre andet er aftalt.
- **SKAT/politi**
Som udgangspunkt vil disse henvendelser tilgå konsulentfunktionen med mindre andet er aftalt.
- **Borgerrådgiver**
Som udgangspunkt vil disse henvendelser tilgå konsulentfunktionen med mindre andet er aftalt.

- **Anden myndighed internt i HTK**

Som udgangspunkt vil disse henvendelser tilgå fagområdet med mindre andet er aftalt.

- **Anden myndighed eksternt**

Som udgangspunkt vil disse henvendelser tilgå konsulentfunktionen med mindre andet er aftalt.

ⁱ Straksafklares i call/omstilling ved. at henvise til hjemmesides information om skriftlige anmeldelser