

# **Dokument nr. 3:5**

(2001–2002)

## **Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll**

## **Til Stortinget**

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument nr. 3:5 (2001–2002) Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll.

Riksrevisjonen, 9. november 2001.

For Riksrevisorkollegiet

*Bjarne Mørk-Eidem*  
riksrevisor

## Innhold

	Side
<b>1 Innledning</b> .....	1
<b>2 Oppsummering av undersøkelsen</b> .....	1
<b>3 Finansdepartementets kommentarer</b> .....	3
<b>4 Riksrevisjonens bemerkninger</b> .....	4
<b>5 Finansdepartementets svar</b> .....	4
<b>6 Riksrevisjonens uttalelse</b> .....	4

# Finansdepartementet

## Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll

### 1 INNLEDNING

Med stedlig arbeidsgiverkontroll menes en gjennomgang av arbeidsgivers regnskaper med tilhørende bilag for å påse og sikre at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet og innberettet i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser. Skatteoppkreverne hører administrativt til kommunene, men er underlagt Finansdepartementets og skatteetatens (Skattedirektoratet og skattefogdene) faglige instruksjonsmyndighet for innkreving av skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift samt kontrollfunksjoner overfor arbeidsgivere.

Antall stedlige arbeidsgiverkontroller utført av skatteoppkreverne har på landsbasis blitt redusert fra 8 069 i 1990 til 6 219 i 2000, dvs. en reduksjon på 23 %. Fra 1999 til 2000 ble antall stedlige kontroller på landsbasis redusert med 515 kontroller (7,6 %). Riksrevisjonen har flere ganger tidligere påpekt at den stedlige arbeidsgiverkontrollen har hatt et betydelig mindre omfang enn forutsatt, og at rutiner og retningslinjer på området har vært mangelfulle. Forholdet har vært tatt opp som antegnelser til statsregnskapet og senest forelagt Stortinget i Dokument nr. 3:1 (2000–2001). Stortingets kontroll- og konstitusjonskomité uttalte bl.a., jf. Innst. S. nr. 106 (1999–2000), at det er uheldig at omfanget av kontrollvirksomheten totalt sett er lite tilfredsstillende, og komiteen anså det som svært lite tilfredsstillende at Riksrevisjonen gjentatte ganger har måttet etterlyse tiltak på området.

Formålet med undersøkelsen har vært å dokumentere og vurdere omfanget av den stedlige arbeidsgiverkontrollen ut fra kravet om forsvarlig kontrollvirksomhet. Ressursinnsatsen kommunene anvender til arbeidsgiverkontrollen, er kartlagt, og det er forsøkt påvist eventuelle årsaker til manglende prioriteringer. Likeledes er det undersøkt om retningslinjene vedrørende planlegging og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen er fulgt, og det er foretatt en vurdering av organiseringen av kontrollvirksomheten.

Riksrevisjonens rapport ble oversendt Finansdepartementet ved brev av 23. august 2001. Rapportens revisjonskriterier og faktadel har tidligere vært forelagt Skattedirektoratet til uttalelse. Finansdepartementet har i brev av 13. september 2001 kommentert rapporten. Departementets kommentarer til undersøkelsen er behandlet i punkt 3. Rapporten følger som trykt vedlegg.

### 2 OPPSUMMERING AV UNDERSØKELSEN

Undersøkelsen omfatter skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll i perioden 1998 til 2000 i fem fylker med til sammen 157 kommuner. I tillegg er det i rapporten benyttet tall for kontrollomfanget på landsbasis. Faktainnsamlingen har foregått ved dokumentanalyse, ved gjennomføring av en spørreundersøkelse hos skatteoppkreverne og rådmennene i samtlige av utvalgets kommuner og ved intervju av tre til fire skatteoppkrevere og skattefogdene i hvert av de fem fylkene. Samtlige kommuner i undersøkelsen ble i tillegg til den fylkesvise inndelingen også delt inn etter kommunestørrelse og etter hvorvidt kommunene var med i interkommunale kontrollordninger eller ikke.

Kontrolldekningen på landsbasis i 2000 innebar at gjennomsnittlig antall år mellom hver gang en arbeidsgiver kunne vente seg kontroll, var 30 år. Dette er langt under Skattedirektoratets anbefalte kontrollnivå som sier at det gjennomsnittlig ikke bør gå mer enn ti år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. Direktoratet har presisert at dette er et gjennomsnittsmål, og at lokale forhold i den enkelte kommune vil ha innvirkning på hva som er forsvarlig kontrollvirksomhet. I de undersøkte fylkene varierte kontrollfrekvensen fra 21 år i Hordaland til 43 år i Møre og Romsdal og Nordland. Den gjennomsnittlige kontrolldekningen på landsbasis og i de utvalgte fylkene vurderes derfor ikke å tilfredsstille kravet til en forsvarlig kontrollvirksomhet.

Kravene til kontrollomfang for 2000 ble satt på ulikt grunnlag i de enkelte fylkene og varierte mellom 3,2 % og 5,4 % av totalt antall arbeidsgivere i fylkene. Undersøkelsen viser at ingen av de fem fylkene oppnådde resultatkravene, og at måloppnåelsen lå mellom 58 % og 89 % i forhold til fastsatte krav. Undersøkelsen viser videre at 27 av 157 kommuner (17 %) ikke utførte noen stedlig arbeidsgiverkontroll i 2000, og at det var seks kommuner som ikke hadde

utført noen stedlige kontroller i løpet av treårsperioden 1998–2000. Dette kan gi signaler til arbeidsgiverne om at risikoen for kontroll er svært liten, og det kan derfor reises tvil om den tilsiktede preventive effekten av kontrollvirksomheten oppnås.

Det framgår av undersøkelsen at 25 % av kommunene ikke har utarbeidet kontrollplaner, og at 36 % av kommunene ikke har rutinebeskrivelser for den stedlige arbeidsgiverkontrollen slik de er pålagt i skatteoppkreverinstruksen. Videre har ca. halvparten av skatteoppkreverne ikke fulgt anbefalingen i retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen om å etablere faste kriterier for utvelgelse av kontrollobjekter. Dette kan ha negativ innvirkning på kvaliteten og effektiviteten i kontrollarbeidet.

I retningslinjene er det gitt uttrykk for at en viktig del av kontrollarbeidet er å velge kontrollobjekter slik at kontrollene i størst mulig grad avdekker skatte- og avgiftsunndragelser hos arbeidsgiverne. Ulik næringsstruktur vil likevel medføre at gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll vil variere mellom kommunene. Undersøkelsen viser imidlertid at det i 1998 og 1999 var ca. 25 % av skatteoppkreverne i de fem utvalgte fylkene som hadde gjennomført kontroller uten at noen av kontrollene resulterte i endringsforslag til ligningsmyndighetene. Disse skatteoppkreverne gjennomførte i 1998 og 1999 gjennomsnittlig ca. 3,5 stedlige kontroller per år. For kommuner som har gjennomført få kontroller per år, bør det stilles særlige krav til målrettethet ved utvelgelse av kontrollobjekter.

Det er store variasjoner mellom fylkene i undersøkelsen med hensyn til andelen kontrollerte arbeidsgivere. I 2000 varierte andelen fra 2,3 % i Møre og Romsdal og Nordland til 4,8 % i Hordaland, det vil si at kommunene i Hordaland kontrollerte mer enn dobbelt så stor andel av arbeidsgiverne som kommunene i Møre og Romsdal og Nordland. For 1998 og 1999 var variasjonene mellom fylkene større. Omfanget av kontrollvirksomheten har sammenheng med kommunenes ressursinnsats til den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsen viser at kommunene i Hordaland relativt sett hadde den største ressursinnsatsen i forhold til totalt antall arbeidsgivere. Kommunene i Nordland hadde i 1999 til sammenligning 39 % lavere ressursinnsats per arbeidsgiver. Selv om lokale forhold tilsier at kontrollomfanget og dermed ressursinnsatsen vil variere fra kommune til kommune, synes variasjonen i ressursinnsats å være for stor til at den bare kan forklares ut fra lokale forskjeller.

Undersøkelsen viser at store kommuner har kontrollert en større andel arbeidsgivere enn mellomstore og små kommuner, og at kommuner tilsluttet interkommunale ordninger i perioden 1998 til 2000 gjennomgående har høyere kontrolldekning enn kommuner som ikke var tilsluttet interkommunale kontrollordninger. Store kommuner hadde også

gjennomgående en relativt større ressursinnsats til stedlig kontrollvirksomhet enn mindre kommuner. Tilsvarende hadde kommuner tilsluttet interkommunale kontrollordninger en større ressursinnsats per arbeidsgiver enn kommuner som ikke var tilsluttet interkommunale kontrollordninger. Dette viser at større kontrollenheter makter å prioritere den stedlige arbeidsgiverkontrollen høyere enn mindre kommuner som ikke er tilknyttet kontrollordninger.

Det framgår av undersøkelsen at regnskapskontrollørstillingene i kommunene i stor grad blir stående vakante ved permisjoner og lignende. Dette forklares med at det er vanskelig å rekruttere vikarer med nødvendig kompetanse, og at det er ressurskrevende med opplæring av personer med liten kjennskap til området. Vakanse i kontrollørstillingene innebærer ofte at den stedlige kontrollvirksomheten opphører i kortere eller lengre perioder i kommuner med små kontrollenheter.

Undersøkelsen viser at 46 av 134 kommuner (34 %) har gitt uttrykk for at kommunenes inntektsystem har betydning for egen kommunes prioritering av arbeidsgiverkontrollen. De fleste av disse kommunene uttalte at økte ressurser til kontrollvirksomheten i liten grad medfører økte inntekter for kommunene. Manglende økonomiske incitament er dermed en av årsakene til at kommunene ikke prioriterer den stedlige arbeidsgiverkontrollen i tilstrekkelig grad.

Skattefogdene har det direkte ansvaret for oppfølging og kontroll av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Skattefogdkontoret driver selv ingen stedlig arbeidsgiverkontroll eller annen form for regnskapskontroll og mangler derfor i stor grad faglig kompetanse på området. På fylkesnivå er det fylkesskattekontorene som har den faglige kompetansen og hovedansvaret for å sikre samordningen av kontrolltiltakene i fylket. En faglig tilfredsstillende oppfølging av den stedlige arbeidsgiverkontrollen forutsetter derfor et nært samarbeid mellom skattefogdkontorene og fylkesskattekontorene. Det framkom i undersøkelsen at enkelte skattefogdkontorer og skatteoppkrevere mente at det var uheldig at den faglige oppfølgingen av kontrollvirksomheten på denne måten ble fordelt på to aktører. Uavklarte ansvarforhold i forbindelse med den faglige oppfølgingen av skatteoppkreverne kan virke negativt med hensyn til effektiv oppfølging og styring av den stedlige arbeidsgiverkontrollen hos skatteoppkreverne.

Gjennom prinsippene for mål- og resultatstyring skal skattefogdene søke å oppnå best mulig resultater for blant annet skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll. Kommunene bestemmer selv hvor mye ressurser de ønsker å bruke til kontrollvirksomheten, og hvordan arbeidet organiseres. Delt faglig og administrativt ansvar gjør det vanskelig for skattefogdkontorene å drive mål- og resultatstyring når de ikke kan påvirke ressursituasjonen hos

skatteoppkreverne, samtidig med at de mangler sanksjonsmuligheter overfor kommuner som ikke følger opp pålegg eller henstillinger.

### 3 FINANSDEPARTEMENTETS KOMMENTARER

Finansdepartementet har i brev av 13. september 2001 gitt kommentarer til rapporten om Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll.

#### *Kontrollomfang og resultatoppnåelse*

Etter Finansdepartementets oppfatning gir rapportens tallmateriale grunn til bekymring, både med tanke på dagens situasjon og når det gjelder hvordan arbeidsgiverkontrollen skal fungere i framtiden. Departementet påpeker at formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innberettet og innbetalt i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser. Kontrollvirksomheten er ifølge departementet viktig både for å avdekke feil og uregelmessigheter og for å oppnå en tilfredsstillende kvalitetssikring av fastsettelsene og innbetalingene vedrørende de enkelte skatte- og avgiftsartene. Departementet presiserer at betydningen av denne kontrollvirksomheten har økt etter innføringen av forhåndsutfylt selvangivelse, og at det er svært viktig at kontrollen holdes på et høyt kvalitativt og kvantitativt nivå.

Departementet presiserer at kommunene ved de lokale skatteoppkreverne har en lovpålagt plikt til å utføre stedlige arbeidsgiverkontroller på en slik måte og i et slikt omfang som framgår av gjeldende regelverk og pålegg. I denne sammenheng viser departementet til Riksrevisjonens tidligere undersøkelser på dette området, hvor det blant annet har framkommet behov for en sterkere faglig styring og oppfølging fra statens side.

Departementet opplyser at Skattedirektoratet de senere årene har lagt ned et betydelig arbeid for å bedre den faglige styring og oppfølging av skatteoppkreverne, og viser i den forbindelse til St.prp. nr. 1 (1999–2000) og St.prp. nr. 1 (2000–2001). Etter departementets mening er det derfor bekymringsfullt at antall stedlige kontroller per år er synkende på landsbasis, og at det dessuten er stor variasjon i kontrollhyppigheten mellom kommunene. Departementet har merket seg at undersøkelsen viser at faglige råd og veiledninger fra Skattedirektoratet ikke følges opp godt nok, for eksempel ved at det i mange kommuner ikke utarbeides kontrollplaner og heller ikke rutinebeskrivelser for den stedlige arbeidsgiverkontrollen, slik de er pålagt i skatteoppkreverinstruksen. Departementet har også merket seg at over halvparten av skatteoppkreverne i undersøkelsen ikke har fulgt anbefalte retningslinjer om å etablere faste kri-

terier for utvelgelse av kontrollobjekter. Departementet slutter seg derfor til Riksrevisjonens oppfatning om at det kan stilles spørsmål ved om planlegging og gjennomføring av kontrollarbeidet holder et kvalitetsmessig forsvarlig nivå i flere kommuner.

De tiltak Skattedirektoratet har satt i verk, med modernisering av instruksverk, klarere retningslinjer, faglige råd, anbefalinger og veiledninger, har etter departementets mening lagt til rette for at det kunne oppnås klare forbedringer på dette området. Ifølge departementet er andre og nye vesentlige tiltak lite tenkelige, gitt dagens organisatoriske løsning. Etter departementets oppfatning viser undersøkelsen at det er klare sammenhenger mellom resultat og ressursinnsats. Etter departementets vurdering viser erfaringene at det er vanskelig å få til kvalitetsheving og resultatforbedring innenfor nåværende organisering.

#### *Årsaker til manglende prioritering av kontrollarbeidet*

Departementet har merket seg at Riksrevisjonens undersøkelse viser at det er relativt store forskjeller med hensyn til hvor mye ressurser som benyttes til stedlig kontroll i de fem fylkene og de enkelte kommunene, og at variasjonen i ressursinnsatsen er for stor til at den bare kan forklares ut fra lokale forskjeller. Departementet slutter seg til Riksrevisjonens vurdering om at større kontrollenheter makter å prioritere den stedlige arbeidsgiverkontrollen høyere enn mindre kommuner som ikke er tilknyttet kontrollordninger. Departementet bemerker at erfaringer har vist at små kontrollenheter i de mindre kommunene er svært sårbare når det gjelder den kompetansen som er nødvendig på området. Skattedirektoratet har derfor ifølge departementet oppfordret kommuner til å etablere ordninger med interkommunale kontrollsamarbeid uten at dette ser ut til å ha blitt fulgt opp i tilstrekkelig omfang.

Departementet har også merket seg at hele 34 % av de undersøkte kommunene har gitt uttrykk for at kommunenes inntektssystem har betydning for egen kommunes prioritering av arbeidsgiverkontrollen, det vil si at økte ressurser til kontrollvirksomhet i liten grad medfører økte inntekter for kommunen. Departementet er enig i Riksrevisjonens vurdering om at det er lite tilfredsstillende at kommuner ikke prioriterer en lovpålagt oppgave som har stor betydning for landets totale skatte- og avgiftsinntekter.

#### *Styring og oppfølging av kontrollvirksomheten*

Etter departementets syn innebærer dagens ordning i forhold til faglig oppfølging av arbeidsgiverkontrollen store utfordringer med hensyn til samarbeid både innad i skatteetaten og mellom stat og kommune. Departementet peker imidlertid på at skatteoppkreverne også har ansvar for fellesinnkrevningen og føring i skatteregnskapet, hvor en faglig oppfølging fra

skattefogdens side er mest naturlig. Ifølge departementet anses det derfor som lite hensiktsmessig at den statlige oppfølgingen av skatteoppkreverne deles mellom fylkesskattekontorene og skattefogdkontorene.

Etter departementets oppfatning er dagens ordning hvor det faglige ansvaret for arbeidsgiverkontrollen tilligger staten og det administrative ansvaret tilligger kommunene, vanskelig og krevende når det gjelder å få til en forsvarlig kontrollvirksomhet. Departementet viser også til at dette er bakgrunnen for at det tidligere har foreslått overfor Stortinget at fastsettelsesdelen av arbeidsgiverkontrollen burde overføres til skatteetaten. Stortinget har ikke sluttet seg til dette.

Departementet viser videre til at det i de senere årene har vært satset på å få til forbedringer, både ved økt ressursinnsats knyttet til faglig styring og oppfølging av skatteoppkreverne og gjennomføringen av en rekke tiltak. Ifølge departementet tilsier imidlertid Skattedirektoratets erfaringer og Riksrevisjonens undersøkelse at situasjonen på dette området fortsatt ikke er tilfredsstillende, og at det er et klart behov for resultatforbedringer.

Departementet viser avslutningsvis til Oppgavefordelingsutvalgets innstilling, NOU 2000:22 Om oppgavefordeling mellom stat, region og kommune, hvor det etter en samlet vurdering ble anbefalt at det administrative ansvaret for skatteinnkrevingen, herunder arbeidsgiverkontrollen, ble overført fra kommunene til staten. Det ble lagt vekt på at dette er oppgaver som ikke skal la seg påvirke av lokalpolitiske oppfatninger og forhold, og som derfor i sin helhet bør være et statlig ansvar. Departementet viser videre til St.meld. nr. 31 (2000–2001) Om oppgavefordelingen mellom stat, region og kommune, hvor det står følgende om dette spørsmålet: «Regjeringen har behov for å vurdere enkelte sider av saken nærmere og vil komme tilbake med en redegjørelse for Stortinget.» Det blir opplyst at spørsmålet fortsatt er under utredning i departementet.

#### 4 RIKSREVISJONENS BEMERKNINGER

Riksrevisjonen ser det som bekymringsfullt at kontrolldekningen på landsbasis i 2000 var langt under Skattedirektoratets anbefalte kontrollnivå, og at det i mange kommuner overhodet ikke ble gjennomført stedlig arbeidsgiverkontroll i 2000. I tillegg hadde enkelte av disse ikke utført stedlig arbeidsgiverkontroll over flere år. Denne praksis gir etter Riksrevisjonens oppfatning signaler til arbeidsgiverne om at risikoen for kontroll er svært liten, og det kan derfor reises tvil om den tilsiktede preventive effekten av kontrollvirksomheten oppnås.

Undersøkelsen viser at det i mange kommuner ikke utarbeides kontrollplaner og rutinebeskrivelser, og at over halvparten av skatteoppkreverne ikke har

etablert faste kriterier for utvelgelse av kontrollobjekter. Undersøkelsen viser også at ca. 25 % av skatteoppkreverne i de undersøkte fylkene hadde gjennomført kontroller uten at noen av kontrollene resulterte i endringsforslag til ligningsmyndighetene. Riksrevisjonen vil stille spørsmål ved om planlegging og gjennomføring av kontrollarbeidet holder et kvalitetsmessig forsvarlig nivå i flere kommuner.

Det framgår av undersøkelsen at en av årsakene til at kommuner ikke prioriterer den stedlige arbeidsgiverkontrollen, er at økte ressurser til kontrollvirksomhet i liten grad medfører økte inntekter for kommunene. Etter Riksrevisjonens vurdering er det lite tilfredsstillende at kommuner ikke prioriterer en lov-pålagt oppgave som har stor betydning for landets totale skatte- og avgiftsinntekter, og variasjonen i kontrolldekning kan neppe forklares ut fra lokale forskjeller.

Riksrevisjonen vil peke på at ettersom lønn provenymessig er ett av de største skatte- og avgiftsgrunnlagene, beregnes en betydelig andel av landets skatter og avgifter med basis i grunnlagsdata gitt av arbeidsgiverne. Riksrevisjonen ser det derfor som viktig at kontrollen med arbeidsgiverne holdes på et høyt nivå når det gjelder omfang og kvalitet. Riksrevisjonen har også flere ganger tidligere påpekt at den stedlige arbeidsgiverkontrollen har hatt et betydelig mindre omfang enn forutsatt.

#### 5 FINANSDEPARTEMENTETS SVAR

Saken har vært forelagt Finansdepartementet som i brev av 5. oktober 2001 har svart:

*«Det vises til Riksrevisjonens brev av 24.09.01 vedlagt dokument til Stortinget om ovennevnte. Riksrevisjonen ber om Finansdepartementets uttalelse til dokumentets del om revisjonens bemerkninger.*

*Finansdepartementet har merket seg at Riksrevisjonen ser det som viktig at kontrollen med arbeidsgiverne holdes på et høyt nivå når det gjelder omfang og kvalitet. Departementet deler denne oppfatning, og vil i det videre arbeid legge vekt på at klare resultatforbedringer oppnås.*

*Det vises for øvrig til departementets brev av 13.09.01 om saken, gjengitt i pkt. 3 i Riksrevisjonens dokument.»*

#### 6 RIKSREVISJONENS UTTALELSE

Riksrevisjonen konstaterer at Finansdepartementet slutter seg til Riksrevisjonens funn og konklusjoner om at skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll på landsbasis ikke tilfredsstiller kravet til forsvarlig kontrollvirksomhet.

Riksrevisjonen har merket seg at Finansdepartementet i det videre arbeid vil legge vekt på at klare resultatforbedringer oppnås. Riksrevisjonen vil peke

på at departementet i sine kommentarer til undersøkelsen har uttalt at det vil være vanskelig å få til kvalitetsheving og resultatforbedring av den stedlige arbeidsgiverkontrollen innenfor nåværende organisering. Departementet har i den forbindelse vist til Oppgavefordelingsutvalgets innstilling, NOU 2000:22 Om oppgavefordeling mellom stat, region

og kommune, hvor det etter en samlet vurdering ble anbefalt at det administrative ansvaret for skatteinnkrevningen, herunder arbeidsgiverkontrollen ble overført fra kommunene til staten. Riksrevisjonen registrerer at spørsmålet om organiseringen fortsatt er under utredning i departementet.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 30. oktober 2001

**Bjarne Mørk-Eidem**

**Eivind Eckbo**

**Tore Haugen**

**Helga Haugen**

**Brit Hoel**

---

Therese Johnsen





Vedlegg

# Rapport

## Skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll

## Innhold

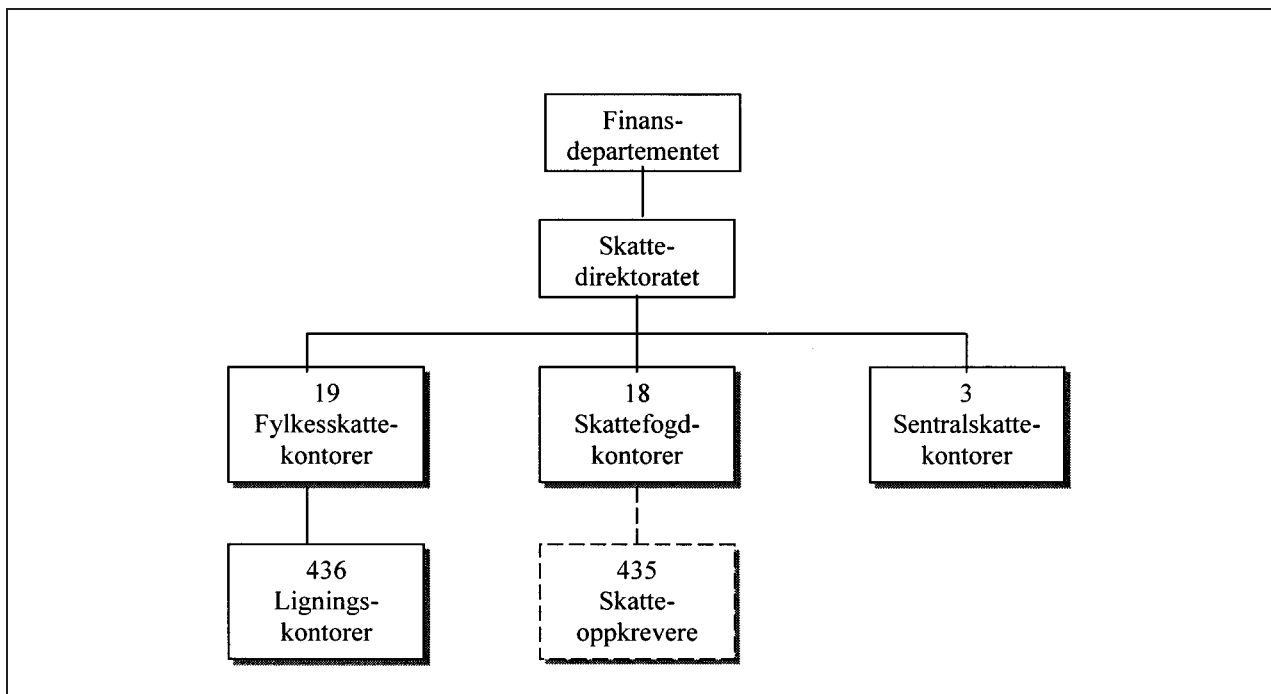
		Side
<b>1</b>	<b>Innledning</b> .....	9
1.1	Bakgrunn .....	9
1.2	Formål og problemstillinger .....	10
<b>2</b>	<b>Metoder og gjennomføring</b> .....	11
2.1	Innledning .....	11
2.2	Datainnsamling .....	11
2.2.1	Dokumentanalyse .....	11
2.2.2	Spørreundersøkelse .....	11
2.2.3	Intervjuer .....	11
2.3	Datakvalitet .....	12
2.4	Dataanalysen .....	12
<b>3</b>	<b>Revisjonskriterier</b> .....	13
3.1	Overordnede strategier, prioriteringer og lovgrunnlag .....	13
3.2	Skatteoppkreverens kontrollvirksomhet – resultatkrav .....	13
3.3	Skattefogdenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne .....	15
<b>4</b>	<b>Faktadel</b> .....	16
4.1	Kontrollomfang .....	16
4.2	Planlegging og gjennomføring av kontrollvirksomheten .....	18
4.2.1	Virksomhetsplaner .....	18
4.2.2	Kontrollplaner og utvelgelseskriterier .....	18
4.2.3	Rutinebeskrivelser .....	19
4.2.4	Kontrollrapporter og gjennomføring av stedlige kontroller .....	19
4.2.5	Avdekkede beløp ved stedlige kontroller .....	20
4.3	Ressurser .....	21
4.3.1	Årsverk til arbeidsgiverkontrollen .....	21
4.3.2	Skatteoppkrevernes prioriteringer .....	22
4.3.3	Kompetanse ved skatteoppkreverkontoret .....	23
4.3.4	Kommunens administrative ledelse .....	24
4.4	Samarbeid og samordning .....	25
4.4.1	Interkommunalt kontrollsamarbeid .....	25
4.4.2	Samarbeid med ligningskontorene og fylkesskattekontorene .....	26
4.5	Styring, oppfølging og organisering .....	28
4.5.1	Skattefogdkontorenes oppfølging av arbeidsgiverkontrollen .....	28
4.5.2	Styringsdialogen .....	29
4.5.3	Skatteoppkrevernes resultatrapportering .....	30
4.5.4	Utarbeidelse av felles kontrollplaner .....	30
<b>5</b>	<b>Vurderinger</b> .....	31
5.1	Kontrollomfang og resultatoppgivelse .....	31
5.2	Årsaker til manglende prioritering av kontrollarbeidet .....	32
5.3	Styring og oppfølging av kontrollvirksomheten .....	32

## 1 Innledning

### 1.1 BAKGRUNN

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltning av skatte- og avgiftssystemene. Dette omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og den administrative styringen av skatteetaten og tollvesenet. I henhold til skattebetalingsloven § 47 nr. 1 er det de kommunale skatteoppkreverne som i

første rekke<sup>1</sup> skal utføre arbeidsgiverkontroll. De kommunale skatteoppkreverne hører administrativt til kommunene, men er underlagt Finansdepartementets og skatteetatens (Skattedirektoratet og skattefogdene) faglige instruksjonsmyndighet for innkreving av skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift samt kontrollfunksjoner overfor arbeidsgivere.



Figur 1 Organisering av skatteetaten pr. 1. januar 2001<sup>2</sup>

Provenymessig er lønn ett av de største skatte- og avgiftsgrunnlagene. En betydelig andel av landets skatter og avgifter beregnes med basis i grunnlagsdata som er gitt av arbeidsgiverne. Samtidig utfører arbeidsgiverne innkreving av skattetrekk (forskuddstrekk og påleggstrekk) på vegne av det offentlige. Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innberettet og innbetalt i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser. Det er derfor viktig at kontrollen med arbeidsgiverne holdes på et høyt nivå når det gjelder omfang og kvalitet. Kontrollvirksomheten er viktig både for å avdekke feil

og uregelmessigheter og for å oppnå en tilfredsstillende kvalitetssikring av fastsettelsene og innbetalingene vedrørende de enkelte skatte- og avgiftsartene, herunder oppnå en tilfredsstillende preventiv virkning overfor arbeidsgiverne. Kontrollen skal dels gjennomføres på skatteoppkrevernes kontor (kontormessig kontroll), dels ved stedlig kontroll hos arbeidsgiverne (ettersyn).

Riksrevisjonen har flere ganger tidligere påpekt at den stedlige arbeidsgiverkontrollen har hatt et betydelig mindre omfang enn forutsatt, og at rutiner og retningslinjer på området har vært mangelfulle. Forholdet har vært tatt opp som antegnelser til statsregnskapet, sist i Dokument nr. 3:1 (2000–2001), hvor saken foreslås avsluttet med henvisning til at Riksrevisjonen vil følge opp forholdet gjennom det løpende revisjonsarbeidet.

<sup>1</sup> Også skattefogdene, kommunerevisjonen og Riksrevisjonen kan gjennomføre kontroller av arbeidsgiverne, jf. skattebetalingsloven § 47 nr. 1 siste punktum.

<sup>2</sup> St.prp. nr. 1 (2000–2001) Finansdepartementet.

## 1.2 FORMÅL OG PROBLEMSTILLINGER

Formålet med undersøkelsen har vært å dokumentere og vurdere omfanget av den stedlige arbeidsgiverkontrollen, sammenholdt med kravet til forsvarlig kontrollvirksomhet. Ressursinnsatsen kommunene anvender til arbeidsgiverkontrollen, er kartlagt, og en har forsøkt å påvise eventuelle årsaker til manglende prioriteringer. Likeledes har en undersøkt om retningslinjene vedrørende planlegging og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen er fulgt, og en har vurdert organiseringen og samordningen av kontrollvirksomheten.

- 1 Hvor stor andel av arbeidsgiverne<sup>3</sup> og lønns- og trekkoppgavene<sup>4</sup> blir kontrollert per år, og hvilken ettersynsfrekvens innebærer dette? Oppfyller kontrollomfanget kravet til forsvarlig kontrollvirksomhet?
- 2 Hvor mye ressurser (årsverk) benytter kommunene til arbeidsgiverkontrollen, målt i forhold til antall arbeidsgivere? Hvordan er denne ressurs-

innsatsen fordelt på veiledningsvirksomhet/kontormessig kontroll og stedlig kontroll?

- 3 I hvilken grad følger skatteoppkreverne retningslinjene<sup>5</sup> ved planlegging og gjennomføring av den stedlige kontrollvirksomheten?
- 4 Hvor store beløp blir avdekket og innrapportert til ligningsmyndighetene i gjennomsnitt per kontroll?
- 5 I hvilken grad er det forskjeller mellom ulike kommunegrupper<sup>6</sup> når det gjelder problemstillingene 1–4?
- 6 Hva er eventuelt årsaken(e) til at kommunene/skatteoppkreverne ikke prioriterer den stedlige kontrollvirksomheten i tilstrekkelig grad?
- 7 I hvilken grad foregår det samarbeid og/eller samordning av kontrollarbeidet mellom de ulike kontrollinstanser<sup>7</sup> vedrørende arbeidsgiverkontrollen og grunnlagsdatakontrollen?
- 8 Hvordan er den faglige styringen og oppfølgingen av arbeidsgiverkontrollen ivaretatt av Skattedirektoratet og skattefogdene?

<sup>3</sup> Resultatindikatoren SO-2.2.

<sup>4</sup> Resultatindikatoren SO-2.3.

<sup>5</sup> Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen utarbeidet av Skattedirektoratet april 1999.

<sup>6</sup> Kommuner gruppert fylkesvis, etter størrelse og etter deltakelse i interkommunale kontrollordninger.

<sup>7</sup> Fylkesskattekontoret, ligningskontoret og skatteoppkreveren.

## 2 Metoder og gjennomføring

### 2.1 INNLEDNING

Faktainnsamlingen har foregått ved dokumentanalyse, ved gjennomføring av en spørreundersøkelse hos skatteoppkreverne og rådmennene i samtlige kommuner i fem fylker og ved intervju av tre til fire skatteoppkreverne og skattefogdene i hvert av disse fylkene.

Foreløpige revisjonskriterier ble oversendt Skattedirektoratet i oktober 2000. Kriteriene ble diskutert i møte med Skattedirektoratet 28. oktober 2000, og det var ingen vesentlige merknader til dem. Rapporten, med unntak av vurderingene, ble oversendt Skattedirektoratet og berørte skattefogdkontorer i juni 2001 for eventuelle merknader til faktagrunnlaget som undersøkelsen bygger på. Direktoratet kunne i hovedsak slutte seg til Riksrevisjonens faktaframstilling.<sup>8</sup>

### 2.2 DATAINNSAMLING

#### 2.2.1 Dokumentanalyse

Dokumentanalysen har tatt utgangspunkt i stortingsproposisjoner, tildelingsbrev, prioriteringsmeldinger, instruks for de kommunale skatteoppkreverne, retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen og Skattedirektoratets/skattefogdenes resultatrapportering. Dokumentanalysen ble først og fremst benyttet ved utledning av revisjonskriteriene, men metoden er også brukt i forbindelse med innhenting av rapporttallene for 2000 og kvalitetssikring av data innhentet ved spørreundersøkelsen.

#### 2.2.2 Spørreundersøkelse

Det ble valgt ut fem fylker der alle kommunene fikk tilsendt to spørreskjemaer, ett til skatteoppkreveren og ett til rådmannen/administrasjonssjefen. Ved utvelgelse av fylker er det tatt hensyn til geografisk spredning, variasjon i resultatoppnåelse og varierende grad av interkommunale kontrollordninger. Fylkene Akershus, Telemark, Hordaland, Møre og Romsdal og Nordland ble valgt ut. For å få et mest mulig dekkende bilde av situasjonen for arbeidsgiverkontrollen i det enkelte fylket omfattet spørreundersøkelsen samtlige kommuner i de fem fylkene.

Spørreskjemaet til skatteoppkreverne ble i hovedsak strukturert etter problemstillingene i undersøkelsen. Spørsmålene gjaldt områdene omfang av

arbeidsgiverkontrollen, ressursinnsats, egen kompetanse på arbeidsgiverkontrollen, planlegging av kontrollarbeidet, deltakelse og eventuelle erfaringer med interkommunale kontrollordninger og samordning av kontrollarbeidet med ligningskontorene og fylkesskattekontorene. Spørsmålene var av følgende kategorier: kvantitative størrelser, ja/nei-spørsmål med mulighet for å gi kommentarer og noen få rene kommentarspørsmål. For spørsmålene som gikk på kontrollomfang og ressurser, var det data for 1998, 1999, 1. halvår 2000 og plantall for 2000 det ble spurt om.

Skjemaet til kommuneledelsen inneholdt blant annet spørsmål om hvilke forhold som har betydning for kommunens prioritering av arbeidsgiverkontrollen.

For å få erfaringer med spørreskjemaene ble det sendt ut en pilotversjon til én av kommunene i hvert av de fem fylkene. Både skatteoppkreverne og rådmennene ble gjort oppmerksomme på at spørreskjemaet var en pilotversjon, og de ble oppfordret til å gi kommentarer til utformingen av spørreskjemaet og til de enkelte spørsmål. På bakgrunn av svarene på spørsmålene, tilbakemeldingene og en ny gjennomgang av spørreskjemaet ble enkelte av spørsmålene endret før spørreskjemaet ble sendt til samtlige av de utvalgte kommunene.

Etter purringer både per brev og telefon ble svarprosenten for skatteoppkreverne på 97 % (153 av 157) og for rådmennene på 89 % (139 av 157).

#### 2.2.3 Intervjuer

Det ble gjennomført intervjuer med tre til fire skatteoppkreverne i hvert fylke (totalt 18 skatteoppkreverne). Utvelgelse av kommuner ble foretatt på bakgrunn av besvarte spørreskjemaer, kommunestørrelse og deltakelse i interkommunale kontrollordninger. I tillegg ble det avholdt intervju hos utenbyskontrollen ved Bergen kemnerkontor for å få fram erfaringene med denne ordningen (enheten er ansvarlig for å gjennomføre stedlige kontroller i de kommunene som er med i Hordaland interkommunale kontrollordning). Ved de fleste intervjuene var skatteoppkreveren selv til stede sammen med avdelingslederen for skatteområdet og/eller regnskapskontrolløren i kommunen. Spørsmålene i intervjuguiden for skatteoppkreverne gikk på følgende områder: skatteoppkreverens organisering, ressurser og kontrollvirksomhet, styring og kontrollsamarbeid. Det ble stilt oppklarende

<sup>8</sup> Jf. brev fra Skattedirektoratet av 20. juli 2001.

og oppfølgende spørsmål til svarene i spørreskjemaet.

Det ble også gjennomført intervju med representanter fra skattefogdkontorene i de fem utvalgte fylkene. Grunnen til det var blant annet for å undersøke skattefogdenes vurdering av situasjonen for arbeidsgiverkontrollen i fylket og hvordan de følger opp arbeidsgiverkontrollen hos skatteoppkreverne. Ved intervjuene var skattefogdkontorene representert med skattefogden og/eller kontorsjef samt en eller flere saksbehandlere. Intervjuguiden omhandlet følgende områder: organiseringen av skattefogdkontoret med hensyn til oppfølging av arbeidsgiverkontrollen, status for arbeidsgiverkontrollen i fylket, prosessen rundt fastsettelse av resultatkrav for arbeidsgiverkontrollen, skattefogdkontorets oppfølging av arbeidsgiverkontrollen og erfaringer med hensyn til styringsdialogen mellom skatteoppkreverne og skattefogdkontoret.

Intervjuguiden ble utlevert når møtene begynte, og intervjuene ble gjennomført med bruk av båndopptaker. Med unntak av kommunene i Akershus, Oslo og Akershus skattefogdkontor og Bergen kommune, der det deltok tre personer fra Riksrevisjonen, var det to personer som gjennomførte intervjuene. Det ble skrevet referat fra samtlige intervjuer, og disse ble verifisert av informantene.

### 2.3 DATAKVALITET

Skattedirektoratet gav i brev av 19. oktober 2000 tilbakemelding på Riksrevisjonens utkast til revisjonskriterier. Av brevet framgår at en del av rapporttallene i statistikkheftene fra skattefogdene kan være forbundet med noe usikkerhet, blant annet fordi det har vært noen uklarheter vedrørende definisjoner og tellemåter i forbindelse med innføringen av de nye resultatindikatorerne på arbeidsgiverkontrollen. Videre er tallene basert på manuelle rapporteringer som i seg selv gir rom for feilkilder. Skattedirektoratet påpeker derfor at det kan være behov for å kvalitetssikre de data som skal brukes, spesielt tallene for 1998.

Da spørreundersøkelsen ble gjennomført høsten 2000, var skatteoppkrevernes faktiske ressursbruk i 2000 ikke tilgjengelig. Det innebærer at dataene som gjelder ressursbruken i 2000, er skatteoppkrevernes plantall. For all informasjon som gjelder resultatindikatorerne SO-2.2<sup>9</sup> og SO-2.3<sup>10</sup> for 2000, er det skatteoppkrevernes innrapporteringer til skattefogdkontorene som er brukt. Tilsvarende er det også benyttet innrapporterte tall til skattefogdkontorene for 1998 og 1999 dersom disse tallene ikke var påført spørreskjemaet.

Kvantitative data fra spørreskjemaene til skatteoppkreverne vedrørende kontrollomfang og avdekket beløp har blitt kvalitetssikret ved at tallene er sammenholdt med innrapporterte tall til skattefogdkontorene for 1998 og 1999. Ved større uoverensstemmelser er skatteoppkreverne kontaktet for å avklare hvilke tall som er korrekte. I denne forbindelse ble ca. 20 skatteoppkreverne kontaktet av Riksrevisjonen. De kvantitative data i undersøkelsen vurderes etter dette å være av tilfredsstillende kvalitet, men det kan være knyttet noe usikkerhet til tall som gjelder skatteoppkrevernes ressursinnsats. Skattefogdkontorene bemerket også dette ved intervjuene. Denne usikkerheten medfører at undersøkelsen ikke foretar noen splitting av ressursinnsatsen som blir brukt til kontormessig kontroll og til informasjons- og veiledningsvirksomhet.

Enkelte av skatteoppkreverne og rådmennene/administrasjonssjefene har ikke besvart alle spørsmålene i spørreskjemaene. På bakgrunn av de relativt høye svarprosentene (97 % og 89 %) vurderes dette ikke å ha noen vesentlig innvirkning på resultatene.

### 2.4 DATAANALYSEN

Svarene fra skatteoppkreverne og rådmennene/administrasjonssjefene ble registrert i regnearket Excel og ble deretter kopiert over til SPSS (statistisk analyseprogram) for nærmere analyse.

Samtlige kommuner i undersøkelsen ble i tillegg til den fylkesvise inndelingen også delt inn etter kommunestørrelse og etter hvorvidt kommunene var med i interkommunale kontrollordninger eller ikke. Inndelingen etter kommunestørrelse ble foretatt på bakgrunn av innbyggertall per 1. januar 2000. Følgende tre grupperinger er benyttet i analysen: små kommuner (0–5 000 innbyggere, 85 kommuner), mellomstore kommuner (5 001–25 000 innbyggere, 61 kommuner) og store kommuner (mer enn 25 000 innbyggere, 11 kommuner). Når det gjelder interkommunale kontrollordninger, er kommunene medregnet som deltakere i kontrollordningene først året etter at kommunene ble tilsluttet ordningene (med unntak av tabell 15). Grunnen er at enkelte av kommunene i undersøkelsen ble tilsluttet interkommunale ordninger i løpet av året, og at det erfaringsmessig tar noe tid fra kontrollordninger blir etablert til de er operative.

<sup>9</sup> Andel av stedlig kontrollerte leverandører av lønns- og trekkoppgaver.

<sup>10</sup> Andel av stedlig kontrollerte lønns- og trekkoppgaver.

### 3 Revisjonskriterier

#### 3.1 OVERORDNEDE STRATEGIER, PRIORITERINGER OG LOVGRUNNLAG

Skatteetatens overordnede mål er å sikre at de skatter og avgifter som de politiske myndigheter vedtar, blir riktig fastsatt og innbetalt, jf. St.prp. nr. 1 for Finansdepartementet<sup>11</sup>. På bakgrunn av tidligere undersøkelser fra Riksrevisjonen, jf. blant annet Dokument nr. 3:2 (1996–97) og Innst. S. nr. 86 (1996–97), uttaler Finansdepartementet på side 46 i St.prp. nr. 1 (1999–2000) at en ser det som spesielt viktig å styrke ettersynsvirksomheten, det vil si den stedlige arbeidsgiverkontrollen. For å bedre kvaliteten på arbeidsgiverkontrollen vil Skattedirektoratet legge vekt på å styrke samarbeidet mellom de enkelte kontrollaktører i fylket. Stortinget har gitt sin tilslutning til dette ved budsjettbehandlingen for 2000.

Finansdepartementet uttaler i tildelingsbrevene til Skattedirektoratet for 1998, 1999 og 2000<sup>12</sup> at prioriterte tiltak blant annet skal være å videreføre samarbeidet med de kommunale skatteoppkreverne, og at kontrolletatene i alle fylker bør samordne sine kontrollplaner. Videre skal det prioriteres å styrke kvaliteten på den faglige styringen og oppfølgingen av de kommunale skatteoppkreverne, blant annet gjennom videreutvikling av mål- og resultatstyring. Mål og prioriteringer for skatteetatens virksomhet i 2000, utgitt av Skattedirektoratet 4. oktober 1999, angir at det skal utarbeides årlige kontrollplaner som omfatter kontrollvirksomheten ved fylkesskattekontoret, ligningskontorene og hos skatteoppkreverne.

I henhold til lov om betaling og innkreving av skatt av 28. juni 1952 nr. 3 (skattebetalingsloven) er det den kommunale skatteoppkreveren som er ansvarlig for å utøve kontrollvirksomhet overfor arbeidsgiverne. Skatteoppkrevernes plikt til å føre kontroll og hjemmel til å foreta ettersyn framgår av § 47 nr. 1 første og annet punktum. Lov om folketrygd av 28. februar 1997 (folketrygdloven) § 24-4, 6. ledd gir skatteoppkreveren tilsvarende plikt og hjemmel til kontrollvirksomhet vedrørende arbeidsgiveravgiften.

Stortingets kontroll- og konstitusjonskomité uttalte i merknader til Innst. S. nr. 106 (1999–2000), jf. Dokument nr. 3:1 (1999–2000), følgende vedrørende den stedlige arbeidsgiverkontrollen som utføres av de kommunale skatteoppkreverne:

*«Komiteen viser til Riksrevisjonens tidligere antegnelser vedrørende den stedlige arbeidsgiverkontrollen som kommunekassererne gjennomfører i forhold til arbeidsgiverne. Komiteen opprettholder den kritikk som fremkom i Innst. S. nr. 86 (1996–97) om at det er uheldig at omfanget av kontrollvirksomheten totalt sett er lite tilfredsstillende og det er svært lite tilfredsstillende at Riksrevisjonen gjentatte ganger har måttet etterlyse tiltak på området. Komiteen registrerer at tiltakene fortsatt synes å ha begrenset effekt på omfanget av kontrollen. Komiteen forventer en snarlig løsning av saken.»*

#### 3.2 SKATTEOPPKREVERENS KONTROLLVIRKSOMHET – RESULTATKRAV

I Instruks for skatteoppkrevere av 2. mai 2000, gitt med hjemmel i skattebetalingsloven § 56 nr. 1, er skatteoppkreverens plikter nærmere utdypet og presisert. Det materielle innholdet i den nye instruksjonen er når det gjelder arbeidsgiverkontrollen, videreført fra Instruks for skatteoppkrevere av 5. februar 1996. De viktigste bestemmelsene i den nye instruksjonen som vedrører arbeidsgiverkontrollen generelt og den stedlige kontrollen spesielt, er som følger:

##### *«§ 5-1 Arbeidsgiverkontrollen*

*Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere i kommunen er korrekt registrert, fører trekk- og avgiftspliktige utbetalinger og naturallytelser korrekt i regnskapet, gjennomfører forskuddstrekk og påleggstrekk, gir trekkoppgjør og oppgjør for arbeidsgiveravgift samt opplysninger og oppgaver i samsvar med skattebetalingsloven, folketrygdloven og forskrifter gitt med hjemmel i lov. Det skal også kontrolleres at arbeidsgiver overholder plikten til å levere lønns- og trekkoppgaver i henhold til ligningsloven § 6–2 og skattebetalingsloven § 12 nr. 2, og plikten til å levere årsoppgaver i henhold til folketrygden § 24–3 annet ledd.»*

##### *«§ 5-3 Stedlig kontroll*

*1. Skatteoppkreveren skal ved gjennomgang av regnskaper med tilhørende bilag hos arbeidsgivere som hører hjemme eller har sitt (hoved)kontor i kommunen, påse at trekk- og avgiftspliktige ytelser har blitt innberettet etter gjeldende regelverk. Kontrollen foretas av skatteoppkreveren selv eller av en kommunal eller interkommunal regnskapskontrollør som skatteoppkreveren bemyndiger.*

<sup>11</sup> St.prp. nr. 1 (1997–98) s. 58, St.prp. nr. 1 (1998–99) s. 59 og St.prp. nr. 1 (1999–2000) s. 54.

<sup>12</sup> Tildelingsbrev for 1998 s. 5, tildelingsbrev for 1999 s. 7 og tildelingsbrev for 2000 s. 8 og 9.



2. Skatteoppkreveren skal planlegge, gjennomføre og følge opp stedlige kontroller i samsvar med nærmere retningslinjer fastsatt av Skattedirektoratet.

3. Stedlige kontroller bør i alle tilfelle søkes foretatt snarest mulig hvor skatteoppkreveren har begrunnet mistanke om at arbeidsgiveren ikke har oppfylt sine plikter, og kontormessig kontroll ikke er tilstrekkelig.»

I Skattedirektoratets rundskriv nr. 38 av 10. april 1959 ble det fastsatt at skatteoppkreverne skulle avholde stedlige kontroller hos arbeidsgiverne hvert tredje år. Denne ettersynsfrekvensen har i praksis ikke vært gjort gjeldende som noe absolutt krav overfor skatteoppkreverne de siste årene<sup>13</sup>. Rundskriv nr. 38 av 10. april 1959 ble i april 1999 avløst av nye retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen<sup>14</sup> uten at det i disse retningslinjene ble videreført noe resultatkrav. For skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet har det de senere år, og med 1999, ikke vært satt konkrete resultatkrav.

I henhold til § 5-3 nr. 1 i Instruks for skatteoppkrevere av mai 2000 med merknader<sup>15</sup> og i retningslinjene for gjennomføring arbeidsgiverkontrollen av april 1999 skal skatteoppkreverne påse at det avsettes tilstrekkelig med ressurser til å gjennomføre en forsvarlig kontrollvirksomhet. Det er videre presisert at hyppigheten av stedlige kontroller må være så vidt høy at den enkelte arbeidsgiver oppfatter sannsynligheten for stedlig kontroll av sin virksomhet som tilstrekkelig nærliggende og påregnelig. Samtidig må kontrollvirksomheten være av en slik kvalitet at feil og mangler avdekkes.

I henhold til § 2-2 nr. 1 og 3 i Instruks for skatteoppkrevere av mai 2000<sup>16</sup> skal skatteoppkreveren utarbeide en virksomhetsplan og en rutinebeskrivelse for kontorets virksomhet. Virksomhetsplanen skal blant annet inneholde en vurdering av kontorets ressursituasjon og skatteoppkreverens egne tiltak for god resultatoppnåelse. Et av virksomhetsområdene skatteoppkreverne pålegges å utarbeide rutinebeskrivelser for, er arbeidsgiverkontrollen.

I henhold til § 5-3 nr. 2 i Instruks for skatteoppkrevere av mai 2000<sup>17</sup> skal skatteoppkreveren planlegge den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Dette er nærmere utdypet i rundskriv nr. 38 av 10. april 1959, revisjonsveiledning for arbeidsgiverkontrollen fra september 1996<sup>18</sup> og i retningslinjer for gjennomfø-

ring av arbeidsgiverkontrollen fra april 1999. Ut fra dette må det forstås at et minstekrav til planleggingen av den stedlige arbeidsgiverkontrollen er at skatteoppkreveren utarbeider årlige kontrollplaner, og at disse gjøres kjent for ligningskontoret, fylkesskattekontoret og skattefogdkontoret.

I Økonomireglementet for staten (§ 3)<sup>19</sup> er det stilt krav om at departementet skal fastsette mål og resultatkrav for sine ansvarsområder, samt rapportere oppnådde resultater på en hensiktsmessig måte, blant annet gjennom fastsatte resultatindikatorer. Skattedirektoratet har fra og med 1999 innført et mål- og resultatstyringssystem (styringsdialog) overfor skatteoppkreverne, herunder arbeidsgiverkontrollen. Det overordnede målet med styringsdialogen er å bidra til gode resultater og å forbedre resultatene der dette er nødvendig. Styringsdialogen skal legge til rette for en systematisk resultatoppfølging ved det enkelte skatteoppkreverkontor, i dialogen mellom skatteoppkreverne og skattefogdkontorene og i dialogen mellom skattefogdkontorene og Skattedirektoratet<sup>20</sup>.

For hvert virksomhetsområde er det fastsatt ett eller flere delmål som skal beskrive målsettingene på området. Delmålet vedrørende arbeidsgiverkontrollen (SO-2) er at veiledning og kontroll av arbeidsgiverne skal skje i riktig omfang og holde et fastsatt faglig nivå. Til dette delmålet er det fastsatt syv resultatindikatorer som til sammen skal si noe om oppfyllelsen av delmålet. På grunn av kvalitetsdimensjonen («... holde et fastsatt faglig nivå.») i delmålet gir resultatindikatorene ingen fullgod dekning med hensyn til i hvilken grad hele delmålet er oppfylt. En forutsetning for måloppnåelse er at skatteoppkreverne etterlever relevante lover, forskrifter, instruksjer og rutinebeskrivelser<sup>21</sup>.

Skattedirektoratet har bestemt at det skal fastsettes resultatkrav til to av resultatindikatorene for 2000. Dette gjelder indikatorene:

#### *SO-2.2 Stedlig kontrollerte leverandører av lønns- og trekkoppgaver*

Viser hvor stor andel av leverandører av lønns- og trekkoppgaver som har vært gjenstand for stedlig kontroll. Indikatoren sier med andre ord noe om sannsynligheten for at en arbeidsgiver får sine regnskaper kontrollert.

#### *SO-2.3 Stedlig kontrollerte lønns- og trekkoppgaver*

Viser hvor stor andel av lønns- og trekkoppgavene som har blitt kontrollert ved stedlig kontroll.

<sup>13</sup> Jf. bl.a. Finansdepartementets brev av 8. desember 1994 til Riksrevisjonen.

<sup>14</sup> Skattedirektoratets retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen av april 1999.

<sup>15</sup> Jf. § 4-3 nr.1 i Instruks for skatteoppkrevere av februar 1996 med merknader.

<sup>16</sup> Jf. § 1-2 nr.1 i Instruks for skatteoppkrevere av februar 1996.

<sup>17</sup> Jf. § 4-3 nr. 2 i Instruks for skatteoppkrevere av februar 1996.

<sup>18</sup> Skattedirektoratets revisjonsveiledning for arbeidsgiverkontrollen av september 1996.

<sup>19</sup> R-0564 B, Økonomireglement for staten, kgl. res. av 26. januar 1996, side 12.

<sup>20</sup> Jf. Veiledning til skatteoppkrevernes resultatindikatorer av 15. desember 1999, side 1.

<sup>21</sup> Jf. Veiledning til skatteoppkrevernes resultatindikatorer av 15. desember 1999, sidene 1 og 2.

Mens resultatindikatoren SO-2.2 isolert sett favoriserer kontroll av mange små leverandører, vil indikatoren SO-2.3 favorisere kontroll av få store leverandører. Skattedirektoratet har valgt å se disse to indikatorene i sammenheng. Ved å beregne kvadratroten av produktet (SO-2.2 multiplisert med SO-2.3) får man et uttrykk for de stedlige kontrollenes dekningsgrad. Selv om dekningsgraden ikke er en selvstendig resultatindikator, kan den være et hjelpemiddel for å måle omfanget av skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet.

Fra og med 2000 er det fastsatt resultatkrav til ovennevnte indikatorer, jf. brev fra Skattedirektoratet til samtlige skattefogdkontorer av 10. mars 2000. Det er satt som krav at hvert fylke oppnår en resultatforbedring på minst 30 %. Videre settes krav om at samtlige fylker skal ha en dekning på 4 %. For fylker som allerede har en måloppnåelse på 5 % eller bedre, settes resultatkravet lik måloppnåelsen for 1999. Det er skattefogdene som skal fastsette resultatkravet for den enkelte skatteoppkrever. Skattedirektoratet uttaler at på sikt bør ettersynsfrekvensen økes til et nivå der det gjennomsnittlig ikke går mer enn 10 år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. Dette må forstås slik at Skattedirektoratet definerer omfanget med hensyn til en forsvarlig kontrollvirksomhet til å være en kontrolldekning på gjennomsnittlig ca. 10 %.

Selv om det ikke er fastsatt resultatkrav til de øvrige fem resultatindikatorer<sup>22</sup>, vil resultatrapporteringen på flere av disse være relevante fakta for de vurderinger og sammenligninger som undersøkelsen omfatter.

### 3.3 SKATTEFOGDENES STYRING OG OPPFØLGING AV SKATTE-OPPKREVERNE

Skattefogdenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne er regulert i Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne og Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreverne, begge fastsatt av Skattedirektoratet 7. januar 1999.

Skattefogdene skal gjennom prinsippene for mål- og resultatstyring søke å oppnå best mulig resultater i forhold til skatteetatens mål for de oppgaver som utføres av skatteoppkreverne, jf. § 4-1 i Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne.

Skattefogdene skal påse at kvalitetssikrede tall fra skatteoppkreverne blir innrapportert til rett tid, og samtidig gi tilbakemelding til skatteoppkreverne vedrørende oppnådde resultater. Gjennom motivasjon, veiledning og bistand skal skattefogden søke å oppnå resultatforbedringer, jf. § 4-2 i Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne.

Oppfølging og kontroll med skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll skal blant annet skje ved ettersyn hos skatteoppkreverne. Ved vurdering av kvaliteten på arbeidsgiverkontrollen kan skattefogden søke bistand hos ligningskontorene eller fylkesskattekontorene, jf. § 6-5 i Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreverne.

<sup>22</sup> Jf. Veiledning til skatteoppkrevernes resultatindikatorer av 15. desember 1999, sidene 8 og 9.

## 4 Faktadel

Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innbetalt og innberettet i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser. Arbeidsgiverkontrollen skal utøves av skatteoppkreveren gjennom kontormessig kontroll og stedlig kontroll og ved informasjons- og veiledningsvirksomhet.

Skatteoppkreverens kontormessige kontroll innebærer blant annet kontroll med at arbeidsgiverne sender inn korrekte oppgaver til rett tid og avstemmer innbetalingene mot disse. Med stedlig kontroll menes en gjennomgang av arbeidsgivers regnskaper med tilhørende bilag.

### 4.1 KONTROLLOMFANG

Antall stedlige kontroller utført av skatteoppkreverne har på landsbasis i perioden 1990–2000 blitt redusert med 1 850 kontroller (23 %). I 1990 ble det gjennomført 8 069 kontroller, i 1995 7 613 kontroller og i 2000 6 219 kontroller<sup>23</sup>.

I tillegg til skatteoppkreverne utfører også ligningskontorene og fylkesskattekontorene kontroll av næringsdrivendes regnskaper mv. vedrørende lønnsområdet. For 2000 gjennomførte fylkesskattekontorene og ligningskontorene til sammen 2 255 kontroller av leverandører av lønns- og trekkoppgaver. Dette tilsvarer ca. 1,2 % av det totale antall leverandører av lønns- og trekkoppgaver.

Tabellen nedenfor viser den samlede stedlige kontrollaktiviteten utført av skatteoppkreverne i hvert av de fem utvalgte fylkene og landsresultatet for de siste tre årene.

Tabell 1 Andel stedlig kontrollerte arbeidsgivere<sup>24</sup> og lønns- og trekkoppgaver i 1998, 1999 og 2000, fylkesvis og landsresultat. Prosent

Fylke	SO-2.2 <sup>25</sup>			SO-2.3 <sup>26</sup>		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Akershus .....	3,3	3,4	2,8	1,1	1,4	1,8
Telemark .....	2,7	2,7	3,6	1,8	1,4	2,7
Hordaland .....	5,9	5,2	4,8	3,0	3,2	3,3
Møre og Romsdal .....	1,7	1,8	2,3	0,8	1,4	1,4
Nordland .....	2,3	2,1	2,3	1,7	1,2	1,4
Landsresultat .....	3,6	3,6	3,3	2,1	2,7	4,6

Andelen kontrollerte arbeidsgivere (SO-2.2) varierte i 2000 fra 4,8 % i Hordaland til 2,3 % i Møre og Romsdal og Nordland. For årene 1998 og 1999 er variasjonene mellom fylkene større, fra 1,7 % til 5,9 % i 1998 og fra 1,8 % til 5,2 % i 1999. For 2000 har tre av de utvalgte fylkene dårligere resultat enn landet som helhet, mens Hordaland overstiger landsresultatet med 45 %.

Kontrolldekningen på landsbasis i 2000 innebar at gjennomsnittlig antall år mellom hver gang en arbeidsgiver kunne vente seg kontroll (kontrollfrekvens), var 30 år. I de utvalgte fylkene varierte kon-

trollfrekvensen fra 21 år i Hordaland til 43 år i Møre og Romsdal og Nordland. Telemark og Akershus hadde en tilsvarende kontrollfrekvens på henholdsvis 28 og 36 år.

Andelen kontrollerte lønns- og trekkoppgaver (SO-2.3) har for fire av fem utvalgte fylker steget fra 1998 til 2000. Størst økning blant de utvalgte fylkene hadde Møre og Romsdal med 75 %, mens Nordland hadde en nedgang på 18 %. Møre og Romsdal hadde lavest andel kontrollerte lønns- og trekkoppgaver blant de utvalgte fylkene både i 1998 og 2000 (samme som Nordland i 2000).

Skattedirektoratet innførte resultatkrav vedrørende arbeidsgiverkontrollen fra og med 2000 for resultatindikatorerne SO-2.2 og SO-2.3. Det ble satt som krav at hvert fylke skulle oppnå en resultatforbedring på 30 %, dog skulle ingen resultatkrav settes under 4 %. For fylker som i 1999 hadde en målopp-

<sup>23</sup> I henhold til statistikk utarbeidet av Skattedirektoratet.

<sup>24</sup> Betegnelsen arbeidsgiver(e) vil videre i faktadelen bli benyttet i betydningen leverandør(er) av lønns- og trekkoppgaver.

<sup>25</sup> Andel stedlig kontrollerte arbeidsgivere.

<sup>26</sup> Andel stedlig kontrollerte lønns- og trekkoppgaver.

nåelse på minst 5 %, skulle kravet for 2000 settes lik måloppnåelsen for 1999. Resultatkravene ble formidlet til skattefogdkontorene i brev av 10. mars 2000. På dette tidspunktet hadde flere skattefogdkontorer allerede formidlet krav til arbeidsgiverkontrollen overfor skatteoppkreverkontorene. Kravene ble derfor satt på ulikt grunnlag i de enkelte fylkene.

Tabell 2 Resultatkrav for 2000 for resultatindikatorne SO-2.2 og SO-2.3, fylkesvis. Prosent

Fylke	SO-2.2	SO-2.3
Akershus .....	3,7	2,1
Telemark .....	4,2	3,0
Hordaland .....	5,4	3,5
Møre og Romsdal .....	4,0	4,0
Nordland .....	3,2	--- <sup>27</sup>

Med basis i oppgitte data fra skattefogdkontorene er de fem fylkenes resultatkrav oppsummert i tabell 2. Ingen fylker oppnådde resultatkravene fastsatt av Skattedirektoratet for 2000, jf. tabell 1. Det var heller ingen fylker som oppnådde kravene de selv hadde fastsatt for 2000. For landet som helhet ble resultatkravet til andel kontrollerte lønns- og trekkoppgaver nådd, mens kravet vedrørende andelen kontrollerte leverandører ikke ble oppnådd. Her var det også en resultatnedgang i forhold til 1999.

En måte å vurdere helheten av kontrollomfanget på er å sammenholde resultatindikatorne SO-2.2 og SO-2.3. Ved å beregne kvadratroten av (SO-2.2 multiplisert med SO-2.3) får man et uttrykk for den stedlige kontrollvirksomhetens dekningsgrad. For landet som helhet var dekningsgraden i 2000 på 3,9 %. Av fylkene i undersøkelsen er det Hordaland med 4 % som har den høyeste dekningsgraden i 2000, mens Møre og Romsdal og Nordland har den laveste med 1,8 %. Akershus og Telemark har en dekningsgrad på henholdsvis 2,2 % og 3,1 %.

Tabell 3 Andel stedlig kontrollerte arbeidsgivere og lønns- og trekkoppgaver i 1998, 1999 og 2000, kommunestørrelse og deltakelse i interkommunale kontrollordninger (IK). Prosent

Kommunestørrelse/IK kontrollordninger	SO-2.2 <sup>25</sup>			SO-2.3 <sup>26</sup>		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Små kommuner .....	2,5	2,5	2,7	4,6	3,9	2,1
Mellomstore kommuner .....	2,8	2,8	2,9	1,8	1,6	1,8
Store kommuner .....	4,5	4,1	3,8	1,2	1,8	2,6
Ikke deltaker i IK .....	2,6	2,6	2,7	1,4	1,3	1,8
Deltaker i IK .....	6,1	4,8	4,1	2,9	3,1	2,9

Tabell 3 viser at store kommuner i utvalget har kontrollert en større andel leverandører enn mellomstore og små kommuner. Andelen kontrollerte leverandører i de store kommunene har imidlertid sunket i perioden fra 1998 til 2000, mens det for de to andre kommunegruppene har vært en svak økning. Ser en på andelen kontrollerte lønns- og trekkoppgaver, er tendensen motsatt. Store kommuner har mer enn doblet andelen kontrollerte lønns- og trekkoppgaver i perioden, mens andelen for de små kommunene er redusert til under halvparten i 2000 i forhold til 1998. For 2000 er det de mellomstore kommunene som har lavest andel kontrollerte lønns- og trekkoppgaver.

Tabellen viser også kontrollaktiviteten fordelt på kommuner som er tilsluttet/ikke tilsluttet interkommunale kontrollordninger. Kommuner som er tilsluttet interkommunale ordninger, har i 2000 kontrollert 4,1 % av arbeidsgiverne, mens kommuner som ikke var tilsluttet interkommunale kontrollordninger, samme år kontrollerte 2,7 % av arbeidsgiverne.

Kontrolldekningen i kommuner som ikke er tilsluttet interkommunale ordninger, har holdt seg relativt stabil i perioden 1998–2000, mens den for kommuner som er med i interkommunale ordninger har gått ned fra 6,1 % i 1998 til 4,1 % i 2000. Det har i samme periode vært en tilvekst på kommuner i interkommunale kontrollordninger i de utvalgte fylkene fra 43 kommuner per 31. desember 1998 til 67 kommuner per 31. desember 2000 og en tilsvarende nedgang i kommuner utenfor interkommunale kontrollordninger.

Tabell 4 Antall kommuner gruppert etter prosentvis andel kontrollerte arbeidsgivere<sup>28</sup>

År	Antall kommuner			
	0	0,1–2,0	2,1–4,0	4,0–
1998 .....	19	45	56	37
1999 .....	19	50	48	40
2000 .....	27	38	45	47

<sup>27</sup> Resultatkrav ikke fastsatt.

<sup>28</sup> Resultatindikatoren SO-2.2.

Tabell 4 viser at i alt 27 kommuner (17 %) av utvalgets 157 kommuner ikke utførte noen stedlig arbeidsgiverkontroll i 2000. Antall kommuner uten stedlig arbeidsgiverkontroll steg med 42 % fra 1998/1999 til 2000. 38 andre kommuner (24 %) kontrollerte i 2000 mellom 0,1 % og 2,0 % av arbeidsgiverne i kommunen. Summen av antall kommuner med en kontrolldekning på 2,0 % eller lavere har vært relativt stabil i de tre siste årene. Av kommunene i utvalget var det 110 kommuner (70 %) som ikke oppnådde Skattedirektoratets krav på 4,0 % kontrolldekning for 2000.

Det var seks kommuner som ikke hadde utført noen stedlige arbeidsgiverkontroller i løpet av hele treårsperioden 1998–2000. Blant disse var en kommune i gruppen mellomstore kommuner og fem i gruppen små kommuner.

I brev til skattefogdkontorene av 10. mars 2000 uttaler Skattedirektoratet at frekvensen for de stedlige kontrollene på sikt bør økes til et nivå der det gjennomsnittlig ikke går mer enn 10 år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert, det vil si en gjennomsnittlig kontrolldekning på 10 %. Skatteoppkreverne har i sine svar på spørreundersøkelsen om hva som er en forsvarlig kontrollvirksomhet i deres kommune, vurdert denne fra 1,5 % til 33 % kontrolldekning av arbeidsgiverne per år. De 116 skatteoppkreverne som har vurdert en forsvarlig kontrolldekning i egen kommune, har i gjennomsnitt vurdert denne til 7,8 % kontrolldekning av leverandører. Tilsvarende har 108 skatteoppkreverne vurdert en forsvarlig kontrolldekning av lønns- og trekkoppgaver til 6,4 %.

Tabell 5 Antall og andel (prosent) skatteoppkreverer som har utarbeidet/ikke utarbeidet kontrollplaner, fylkesvis og kommunestørrelse

Fylke/kommunestørrelse	Har utarbeidet		Har ikke utarbeidet		Totalt antall
	Antall	%-andel	Antall	%-andel	
Akershus .....	17	77	5	23	22
Telemark .....	13	72	5	28	18
Hordaland .....	24	75	8	25	32
Møre og Romsdal .....	26	72	10	28	36
Nordland .....	32	76	10	24	42
Små kommuner .....	56	69	25	31	81
Mellomstore kommuner .....	46	79	12	21	58
Store kommuner .....	10	91	1	9	11
Totalt .....	112	75	38	25	150

Av 150 kommuner har 38 skatteoppkreverer (25 %) svart at de ikke har utarbeidet kontrollplaner for arbeidsgiverkontrollen. For fylkene i undersøkelsen varierer andelen kommuner med manglende utarbeidelse av kontrollplaner fra 23 % i Akershus til 28 % i Telemark og Møre og Romsdal. Andelen små kommuner med manglende kontrollplaner er 31 %. For de mellomstore og store kommuner er tilsvaren-

## 4.2 PLANLEGGING OG GJENNOMFØRING AV KONTROLLVIRKSOMHETEN

### 4.2.1 Virksomhetsplaner

Skatteoppkreverne skal i henhold til skatteoppkreverinstruksjonen utarbeide virksomhetsplaner for kontorenes totale virksomhet. Denne skal inneholde en oversikt over kontorenes hovedoppgaver, organisasjon og ressurser. Virksomhetsplanen skal også inneholde mål og resultatkrav som er gitt av Skattedirektoratet og skattefogden, samt de tiltak skatteoppkreveren har planlagt for å oppfylle disse.

Av 152 kommuner som har svart på spørsmålet i undersøkelsen, har 26 skatteoppkreverer (17 %) svart at de ikke har utarbeidet virksomhetsplan for kontoret. Det var Nordland og Telemark som hadde den største andelen av kommuner som manglet virksomhetsplaner, med henholdsvis 21 % og 22 %. Av de 26 kommunene som ikke har utarbeidet virksomhetsplaner, er det 20 små kommuner og 6 mellomstore kommuner. Dette utgjør henholdsvis 24 % og 10 % av det totale antall i hver av kommunegruppene.

### 4.2.2 Kontrollplaner og utvelgelseskriterier

Skatteoppkreverinstruksjonen og retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen pålegger skatteoppkreverne å utarbeide kontrollplaner.

de andel henholdsvis 21 % og 9 %. Sammenligner man kommuner som er deltakere i interkommunale kontrollordninger med kommuner som ikke er det, er andelen kommuner som ikke har utarbeidet kontrollplaner, henholdsvis 22 % og 33 %.

I retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen er kriterier for å velge ut kontrollobjekter ett av punktene som Skattedirektoratet anbefa-

ler at kontrollplanene bør inneholde. Av totalt 148 skatteoppkrevere har 77 skatteoppkrevere (52 %) svart at de ikke har etablert noen faste kriterier for å velge ut kontrollobjekter. Dette innebærer at over halvparten av de utarbeidede kontrollplanene ikke inneholder kriterier for å velge ut kontrollobjekter. For fylkene i undersøkelsen varierer andelen av skatteoppkrevere som ikke har etablert faste kriterier, mellom 71 % i Nordland og 32 % i Akershus. Andelen blant de små kommunene i undersøkelsen er 68 %. For de mellomstore og store kommunene er tilsvarende andeler henholdsvis 37 % og 18 %.

Av skatteoppkreverne som ble intervjuet i undersøkelsen, svarte de fleste at det var forhold som ble avdekket ved den kontormessige kontrollen og ved innfordringen, som var de viktigste grunnlagene for å velge ut kontrollobjekter. For flere av kommunene var tips og informasjon fra ligningskontorene også viktig for utvelgelsen. I tillegg svarte enkelte skatteoppkrevere, særlig fra de større kommunene, at prioriteringer fra de sentrale skattemyndighetene ble

vektlagt. Enkelte av de mindre kommunene påpekte også at lokalkunnskap og tips fra lokalsamfunnet hadde betydning for utvelgelsen. En av de intervjuede skatteoppkreverne uttalte at utplukket av kontrollobjekter var noe tilfeldig, og at: «*Det ses bl.a. på hvor lenge siden arbeidsgiveren sist ble kontrollert. På grunn av manglende kompetanse på kontrollvirksomhet blir de største arbeidsgiverne i kommunen ikke kontrollert.*»

#### 4.2.3 Rutinebeskrivelser

Skatteoppkreverinstruksjonen pålegger skatteoppkreveren å utarbeide rutinebeskrivelser for kontorets virksomhet. Rutinebeskrivelsens omfang og detaljeringsgrad er til en viss grad opp til skatteoppkreverens egen vurdering. I merknadene til skatteoppkreverinstruksjonen framgår det at arbeidsgiverkontrollen er ett av områdene hvor skatteoppkreverne skal utarbeide rutinebeskrivelser.

Tabell 6 Antall og andel (prosent) skatteoppkrevere som har utarbeidet/ikke utarbeidet rutinebeskrivelse for den stedlige arbeidsgiverkontrollen, fylkesvis og kommunestørrelse

Fylke/kommunestørrelse	Har utarbeidet		Har ikke utarbeidet		Totalt antall
	Antall	%-andel	Antall	%-andel	
Akershus .....	16	73	6	27	22
Telemark .....	10	59	7	41	17
Hordaland .....	22	67	11	33	33
Møre og Romsdal .....	29	83	6	17	35
Nordland .....	18	43	24	57	42
Små kommuner .....	43	54	36	46	79
Mellomstore kommuner .....	42	71	17	29	59
Store kommuner .....	10	91	1	9	11
Totalt .....	95	64	54	36	149

54 av totalt 149 skatteoppkrevere (36 %) svarte at de ikke har utarbeidet rutinebeskrivelse for den stedlige arbeidsgiverkontrollen. I Nordland har 57 % av skatteoppkreverne ikke utarbeidet rutinebeskrivelser for den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Møre og Romsdal er det fylket i undersøkelsen som har høyest andel av kommuner (83 %) med utarbeidede rutinebeskrivelser. Andelen av kommuner som ikke har utarbeidet rutinebeskrivelser vedrørende den stedlige arbeidsgiverkontrollen, er størst blant de små kommuner. Av totalt 79 små kommuner har 46 % ikke utarbeidet rutinebeskrivelser. For de mellomstore og store kommunene er tilsvarende andel henholdsvis 29 % og 9 %.

#### 4.2.4 Kontrollrapporter og gjennomføring av stedlige kontroller

I retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen blir skatteoppkreverne anbefalt å bruke

Skattedirektoratets rapportmal når de utarbeider kontrollrapporter. Anbefalt mal for kontrollrapporter er tatt inn som vedlegg til retningslinjene. Av 148 skatteoppkrevere svarte 142 (96 %) at de benyttet fast mal ved utarbeidelse av kontrollrapporter. De aller fleste av disse benyttet Skattedirektoratets mal eller en tilpasning til denne.

Av skatteoppkreverne som ble intervjuet i undersøkelsen, uttalte de fleste at stedlige kontroller omfattet både en formell og en materiell kontroll av arbeidsgivernes regnskaper. Det ble blant annet henvisning til punktene i Skattedirektoratets mal for gjennomføring av stedlige kontroller. En av skatteoppkreverne uttalte at kontrollene som gjennomføres, i stor grad er av formell karakter. En annen skatteoppkrever opplyste at kommunen ikke hadde noen bestemt plan eller strategi for hva en stedlig kontroll skal inneholde av formell og materiell kontroll. Denne kommunen benyttet heller ikke Skattedirektoratets rapportmal eller noen tilpasning til denne.

Når det gjelder gjennomføring av stedlige kontroller, uttalte seks av de besøkte skatteoppkreverne at de benyttet en vesentlighetsnorm med hensyn til hvilke beløp som ble tatt med i kontrollrapportene. De øvrige skatteoppkreverne uttalte at de ikke benyttet noen nedre beløpsgrense med hensyn til endringsforslag i kontrollrapportene.

Stedlige kontroller kan omfatte hele arbeidsgivers lønnsregnskap eller være avgrenset til bestemte områder av det. Av de intervjuede skatteoppkreverne opplyste åtte at de alltid utførte kontroller som omfattet hele lønnsregnskapet. Det var stort sett mindre kommuner som alltid gjennomførte slike kontroller. En av kommunene uttalte at bakgrunnen for dette var at de i hovedsak kontrollerte mindre arbeidsgivere. De resterende skatteoppkreverne uttalte at det ble gjennomført kontroller som både omfattet hele lønnsregnskapet og mer avgrensede kontroller. Flere av disse skatteoppkreverne uttalte at de vurderde å øke omfanget av avgrensede kontroller, blant annet for å kunne oppnå kravet til kontrollomfang. De fleste skatteoppkreverne som ble intervjuet, uttalte at det også ble gjennomført stikkprøvekontroller av regnskapskonti som er utenfor lønnsregnskapets konti, slik som lånekonti, bilkostnader, sosiale kostnader, representasjon mv. En av skatteoppkreverne uttalte at det ikke var så aktuelt å kontrollere denne typen konti hos store arbeidsgivere, men at dette var mest aktuelt i mindre virksomheter der daglig leder hadde en sterk posisjon i bedriften.

Skatteoppkrevernes kontrollrapporter er grunnlaget for den ligningsmessige behandlingen av eventuelle feil og mangler som avdekkes ved kontrollene. 51 av 142 skatteoppkreverne (36 %) svarte at det ikke ble gjennomført kvalitetssikring av kontrollrapportene. For fylkene som er med i undersøkelsen, varierer andelen av kommuner med manglende kvalitetssikring av rapportene fra 23 % i Akershus til 48 % i Nordland. Andelen av kommuner med manglende kvalitetssikring av kontrollrapportene blant de små kommunene er 45 %. Tilsvarende andel blant de mellomstore kommunene er 31 %. Hos samtlige av de 11 store kommunene i undersøkelsen blir det gjennomført kvalitetssikring av kontrollrapportene.

#### 4.2.5 Avdekkede beløp ved stedlige kontroller

Ett resultat av skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet er hvilke beløp som avdekkes og innrapporteres til ligningsmyndighetene. Skatteoppkreverne skulle for 1999 i tillegg til sine egne endringsforlag til ligningsmyndighetene også rapportere endringsoppgaver som arbeidsgiverne selv sender til ligningsmyndighetene på bakgrunn av utførte stedlige kontroller. For å få mest mulig sammenlignbare tall er beløp fra endringsoppgavene ikke tatt med i tabell 7 da tilsvarende beløp ikke ble rapportert for 1998. Skattedirektoratet har for 2000 gjennomført enkelte endringer med hensyn til hvilke opplysninger skatteopp-

kreverne skal innrapportere til skattefogdene. Avdekkede beløp ved stedlige kontroller var ett av de forholdene som ikke lenger skulle innrapporteres. Sammenlignbare tall for 2000 er derfor ikke tilgjengelige.

Tabell 7 Gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll (grunnlag arbeidsgiveravgift), fylkesvis og kommunestørrelse

Fylke/kommunestørrelse	Gj.snittlig avdekket beløp per kontroll	
	1998	1999
Akershus .....	74 987	83 649
Telemark .....	40 405	99 395
Hordaland .....	55 814	34 457
Møre og Romsdal .....	33 450	53 485
Nordland .....	25 227	34 549
Små kommuner .....	11 961	22 023
Mellomstore kommuner .	43 697	61 432
Store kommuner .....	69 724	61 165

Tabellen viser hva som gjennomsnittlig ble innrapportert til ligningsmyndighetene i endringsforslag på grunnlag arbeidsgiveravgift per stedlig kontroll for årene 1998 og 1999. Avhengig av lønnstakers skattekommune beregnes arbeidsgiveravgiften med satser fra 0 % til 14,1 % av grunnlaget. I tillegg blir det beregnet ekstra arbeidsgiveravgift med sats på 12,5 % av lønninger som overstiger 16G i folketrygden.<sup>29</sup>

Det er store variasjoner i gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll mellom fylkene i undersøkelsen. For 1999 er det Telemark som har det høyeste med 99 395 kroner og Nordland og Hordaland det laveste med henholdsvis 34 549 kroner og 34 457 kroner. Fire av fylkene i undersøkelsen hadde en økning i avdekket beløp per kontroll fra 1998 til 1999. Telemark var det fylket som både beløpsmessig og prosentvis hadde den største økningen fra 1998 til 1999. Hordaland var det eneste fylket i undersøkelsen hvor det var reduksjon i gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll fra 1998 til 1999. Gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll var høyest blant de store og mellomstore kommunene i undersøkelsen.

I tillegg til endringsforslag av grunnlag arbeidsgiveravgift fremmer skatteoppkreverne også forslag om endring av inntekt for aktuelle skattytere i sine kontrollrapporter til ligningsmyndighetene.

I retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen er det gitt uttrykk for at en viktig del av kontrollarbeidet er å velge kontrollobjekter slik at kontrollene i størst mulig grad kan avdekke skatte- og avgiftsunndragelser hos arbeidsgiverne.

<sup>29</sup> Satser for 2000.

Tabell 8 Antall kommuner som ikke har avdekket beløp ved stedlig kontroll i 1998 og 1999, samt antall kontroller disse har utført

Fylke/kommunestørrelse	1998		1999	
	Antall kommuner	Antall kontroller	Antall kommuner	Antall kontroller
Akershus .....	3	7	3	16
Telemark .....	4	20	5	17
Hordaland .....	6	33	7	25
Møre og Romsdal .....	11	27	14	44
Nordland .....	14	42	11	41
Små .....	31	107	32	108
Mellomstore .....	7	22	8	35
Store .....	0	–	0	–
<b>Totalt .....</b>	<b>38</b>	<b>129</b>	<b>40</b>	<b>143</b>

Tabellen viser antall kommuner hvor samtlige kontroller er utført uten at det ble avdekket og innrapportert beløp til ligningsmyndighetene, samt hvor mange kontroller disse kommunene har utført i 1998 og 1999. Totalt var det i 1998 og 1999 henholdsvis 38 og 40 skatteoppkrevere som hadde gjennomført kontroller uten at noen av kontrollene resulterte i endringsforslag til ligningsmyndighetene. Dette tilsvarer ca. 25 % av kommunene i undersøkelsen. Nordland og Møre og Romsdal er de to fylkene i undersøkelsen som i 1998 og 1999 hadde den høyeste an-

delen av kommuner med gjennomførte kontroller uten at det ble avdekket og innrapportert beløp. Antall og andel av kommuner som ikke har avdekket beløp, var høyest blant de små kommunene i undersøkelsen. I 1999 var det 32 små kommuner av totalt 85 (38 %) som ikke hadde avdekket beløp ved kontrollene. For de mellomstore kommunene var tilsvarende andel 13 %. I 1998 og 1999 gjennomførte disse skatteoppkreverne henholdsvis 129 og 143 kontroller. Dette tilsvarer et gjennomsnitt på 3,4 og 3,6 stedlige kontroller per skatteoppkrever.

### 4.3 RESSURSER

#### 4.3.1 Årsverk til arbeidsgiverkontrollen

Tabell 9 Antall årsverk brukt til arbeidsgiverkontrollen totalt og til stedlig kontroll i 1998, 1999 og plantall 2000, fylkesvis

Fylke	Arbeidsgiverkontroll totalt			Stedlig kontroll		
	1998	1999	2000P	1998	1999	2000P
Akershus .....	23,5	25,0	24,8	13,5	15,1	14,7
Telemark .....	11,6	9,6	11,7	5,6	5,0	6,8
Hordaland .....	30,9	31,1	31,6	16,2	16,9	17,4
Møre og Romsdal .....	22,5	22,2	22,4	8,6	9,7	10,7
Nordland .....	15,8	15,6	16,6	7,0	6,8	7,5
<b>Totalt .....</b>	<b>104,3</b>	<b>103,5</b>	<b>107,1</b>	<b>50,9</b>	<b>53,5</b>	<b>57,1</b>

Tabellen ovenfor viser benyttede ressurser til arbeidsgiverkontroll totalt og til den stedlige kontrollen i 1998 og 1999, samt planlagt ressursbruk i 2000. Det er i tabellen kun tatt med tall fra kommuner som har oppgitt fullstendige tall for begge kategoriene alle tre årene, det vil si 107 av 157 kommuner. For den totale arbeidsgiverkontrollen er antall årsverk tilnærmet uendret fra 1998 til 1999, mens det for 2000 var planlagt en liten økning. Når det gjelder benyttede årsverk til den stedlige arbeidsgiverkontrollen, er det en økning på 2,6 årsverk (5,1 %) fra 1998 til 1999. Det var videre planlagt en ytterligere økning på 3,6

årsverk (6,7 %) i 2000 i forhold til 1999.

Av den totale ressursinnsatsen til arbeidsgiverkontroll i 1998 brukte kommunene 49 % til stedlig kontrollvirksomhet og 51 % til kontormessig kontroll og informasjons- og veiledningsvirksomhet. For 1999 var disse andelene henholdsvis 52 % og 48 %. Det er store variasjoner mellom fylkene med hensyn til andelen av den totale ressursinnsatsen til arbeidsgiverkontroll som brukes til stedlig kontroll. I 1998 varierte denne andelen fra 38 % i Møre og Romsdal til 57 % i Akershus. For 1999 var forskjellen mellom høyeste og laveste andel noe mindre.



Tabell 10 Antall arbeidsgivere per årsverk brukt til arbeidsgiverkontrollen totalt og til stedlig kontroll i 1998, 1999 og plantall 2000, fylkesvis

Fylke	Arbeidsgiverkontroll totalt			Stedlig kontroll		
	1998	1999	2000P	1998	1999	2000P
Akershus .....	547	534	467	980	903	858
Telemark .....	467	589	486	974	1 218	918
Hordaland .....	444	441	437	838	796	802
Møre og Romsdal .....	441	445	419	1 210	1 052	916
Nordland .....	494	522	443	1 197	1 304	1 100

Tabell 10 viser antall arbeidsgivere per kontrollårsverk i hvert fylke fordelt på henholdsvis arbeidsgiverkontrollen totalt og stedlig kontroll (jo lavere tallverdi, jo større ressursinnsats per arbeidsgiver). For arbeidsgiverkontrollen totalt var det fra 1998 til 1999 en økning i antall arbeidsgivere per kontrollårsverk i tre fylker, mens det var en nedgang i to fylker. For 2000 var det planlagt en ressursbruk som tilsa en forbedring av situasjonen i samtlige fylker, det vil si en nedgang i antall arbeidsgivere per kontrollårsverk. Når det gjelder den stedlige kontrollen, var

det fra 1998 til 1999 en økning i antall arbeidsgivere per kontrollårsverk i to fylker, mens det er en nedgang (forbedring) i tre fylker. I fire av de utvalgte fylkene var det planlagt med en nedgang (forbedring) i antall arbeidsgivere per kontrollårsverk til stedlig kontroll i 2000. I 1999 var det lavest antall arbeidsgivere per kontrollårsverk til stedlig kontroll i Hordaland med 796. Høyest antall hadde Telemark og Nordland med henholdsvis 1 218 og 1 304. Nordland hadde i 1999 ca. 64 % flere arbeidsgivere per kontrollårsverk til stedlig kontroll enn Hordaland.

Tabell 11 Antall arbeidsgivere per årsverk brukt til arbeidsgiverkontrollen totalt og til stedlig kontroll i 1998, 1999 og plantall 2000, kommunestørrelse og interkommunale kontrollordninger

Kommunestørrelse/IK kontrollordning	Arbeidsgiverkontroll totalt			Stedlig kontroll		
	1998	1999	2000P	1998	1999	2000P
Små .....	454	463	426	1 575	1 365	1 182
Mellomstore .....	509	526	503	1 075	1 050	1 088
Store .....	465	475	438	838	825	723
Ikke deltaker i IK .....	497	526	476	1 075	1 089	1 005
Deltaker i IK .....	435	429	430	826	777	772

Det var relativt liten forskjell mellom små, mellomstore og store kommuner i utvalget med hensyn til hvor mange arbeidsgivere per kontrollårsverk som ble benyttet til den totale arbeidsgiverkontrollen i 1998 og 1999. I 1999 hadde de små kommunene 2,6 % færre arbeidsgivere å forholde seg til enn de store kommunene. Når det gjelder antall arbeidsgivere per kontrollårsverk til stedlig kontroll, er forskjellene større. I 1999 hadde de små kommunene 65 % og de mellomstore kommunene 27 % flere arbeidsgivere per kontrollårsverk enn de store kommunene. Alle tre kommunegrupper hadde en nedgang (forbedring) i antall arbeidsgivere per kontrollårsverk til stedlig kontroll fra 1998 til 1999.

Kommuner som er med i interkommunale kontrollordninger, har samlet sett et lavere antall arbeidsgivere per kontrollårsverk, både til arbeidsgiverkontrollen totalt og til stedlig kontroll, enn kommuner som ikke er med i interkommunale kontrollordninger. I 1999 hadde kommuner utenfor interkommunale kontrollordninger 40 % flere arbeidsgivere å forholde seg til per kontrollårsverk til den

stedlige kontrollen enn kommuner som var tilsluttet interkommunale kontrollordninger.

#### 4.3.2 Skatteoppkrevernes prioriteringer

Skatteoppkreverne i undersøkelsen brukte i 1998 og 1999 gjennomsnittlig henholdsvis 9,9 % og 10,1 % av de totale ressursene ved skatteoppkreverkontoret til stedlig arbeidsgiverkontroll. I 2000 var det planlagt å bruke en andel på 11 %. Av fylkene i undersøkelsen var det Nordland som både i 1998 og 1999 hadde den laveste andelen til stedlig kontroll, henholdsvis 9,5 % og 8,6 %. Tilsvarende var det Møre og Romsdal som hadde den høyeste andelen til stedlig kontroll både i 1998 og 1999, henholdsvis 10,5 % og 12,1 %. Når det gjelder variasjoner mellom kommuner gruppert etter størrelse, er disse mindre, men de små kommunene brukte i 1998 og 1999 gjennomgående noe mindre andel av de totale ressursene til stedlig kontroll enn de mellomstore og store kommunene.

Skatteoppkreverkontorer som er med i interkom-

munale kontrollordninger, brukte gjennomgående noe større andel av de totale ressursene ved skatteoppkreverkontoret til stedlig kontroll enn skatteoppkreverkontorer som ikke var tilsluttet slike kontrollordninger. I 1999 benyttet skatteoppkrevere som ikke var tilsluttet kontrollordninger, 9,3 % av ressursene til stedlig kontroll, mens tilsvarende andel for kontorene som var tilsluttet kontrollordninger, var 11,6 %. For kommuner utenfor kontrollordninger har det vært en nedgang fra 1998 til 1999 i andelen av totale ressurser ved skatteoppkreverkontoret som benyttes til stedlig kontroll, mens det i kommuner tilsluttet kontrollordninger har vært en økende andel til stedlig kontroll.

Skatteoppkreverne skal i henhold til Instruks for skatteoppkrevere påse at kontoret har tilstrekkelig med ressurser slik at arbeidsoppgavene kan bli gjennomført på en forsvarlig måte. Er skatteoppkreveren av den oppfatning at kontoret ikke har de nødvendige ressursene, skal dette tas opp med kommunens ledelse. Av skatteoppkreverne i undersøkelsen mente 45 % at de hadde tilstrekkelig ressurser til å gjennomføre en forsvarlig kontrollvirksomhet (ut fra skatteoppkreverens egen definisjon av forsvarlig kontrollvirksomhet), mens 55 % svarte at de ikke hadde tilstrekkelig med ressurser til dette. Av kommunene i undersøkelsen som hadde gjennomsnittlig andel av kontrollerte arbeidsgivere på 2 % eller lavere i perioden 1998–2000, hadde 19 % av skatteoppkreverne ikke henvendt seg til kommunens ledelse de siste tre årene vedrørende tiltak for blant annet å øke ressursene til arbeidsgiverkontrollen.

### 4.3.3 Kompetanse ved skatteoppkreverkontoret

Skatteoppkreverne som ble intervjuet i undersøkelsen, har opplyst at de fleste regnskapskontrollørene har god realkompetanse kombinert med skatteetatskolens kurs for regnskapskontrollører eller god formalkompetanse med minimum toårig høyskole. De fleste skatteoppkreverne opplyste at de ved nyansettelser av regnskapskontrollører stilte krav om toårig/treårig høyskoleutdanning, men at relevant erfaringsbakgrunn kunne kompensere for manglende

formell utdanning. Enkelte skatteoppkrevere opplyste at lavt lønnsnivå for regnskapskontrollørene begrenset kravene til kompetanse. De fleste skatteoppkreverne har i intervju opplyst at regnskapskontrollørstillingene er plassert innenfor lønnstrinnene 28–35. Flere skatteoppkrevere gav uttrykk for at lønnplasseringen for regnskapskontrollørstillingene var for lav, men lønn ble sjelden brukt aktivt for å rekruttere og beholde kontrollører.

Skatteoppkreverne uttalte generelt at regnskapskontrollørene har muligheter for å delta på aktuelle kurs og opplæringstilbud innenfor fagområdet. Enkelte skatteoppkrevere opplyste at de avsatte budsjettmidlene til opplæring satte klare begrensninger i mulighetene for regnskapskontrollørene til faglig oppdatering. Flere skatteoppkrevere gav uttrykk for at det var få opplæringstilbud for regnskapskontrollører. Det ble blant annet uttalt at de sentrale skattemyndighetene (Skattedirektoratet og skattefogdkontorene) har vært for lite aktive når det gjelder opplæringstilbud for regnskapskontrollørene.

De fleste av de intervjuede skatteoppkreverne opplyste at regnskapskontrollørstillingene blir stående vakante ved permisjoner og lignende. Dette forklares med at det er vanskelig å rekruttere vikarer med nødvendig kompetanse, og at det er ressurskrevende med opplæring av personer med liten kjennskap til området. Flere skatteoppkrevere uttalte at det er mindre sannsynlig at det blir tilsatt vikarer i regnskapskontrollørstillinger enn i andre stillinger ved kontoret.

En tredjedel av kommunene i spørreundersøkelsen svarte at de som arbeidet med stedlig arbeidsgiverkontroll, har dette som sitt eneste arbeidsområde. Andelen øker med kommunenes størrelse, fra 27 % i de små kommunene til 35 % i de mellomstore og 64 % i de store kommunene. Tilsvarende er det en større andel av kontrollørene i kommuner tilsluttet interkommunale kontrollordninger som hadde stedlig kontroll som sitt eneste arbeidsområde, (48 %) enn i kommuner utenfor kontrollordninger (21 %). Av skatteoppkreverne i undersøkelsen opplyste 17 % at det har vært stor gjennomtrekk blant regnskapskontrollørene.

Tabell 12 Skatteoppkrevernes egne vurderinger av kontorets kompetanse vedrørende stedlig kontrollvirksomhet (inkl. eventuell interkommunal kontrollordning). Antall kommuner

Kommunestørrelse/IK kontrollordning	Under tilfredsstillende	Tilfredsstillende	Over tilfredsstillende	Totalt
Små .....	19	31	30	80
Mellomstore .....	7	19	32	58
Store .....	0	2	9	11
Ikke deltaker i IK .....	21	30	34	85
Deltaker i IK .....	5	22	37	64
Totalt .....	26	52	71	149

Tabellen viser skatteoppkrevernes egne vurderinger av kontorets kompetanse vedrørende den stedlige arbeidsgiverkontrollen. For kommuner tilsluttet interkommunale kontrollordninger var det ordningens kompetanse som skulle vurderes. Av 149 kommuner svarte 26 skatteoppkrevere (17 %) at de hadde en kompetanse på området som var under tilfredsstillende. Av de små kommunene svarte 19 skatteoppkrevere (24 %) at de hadde en kompetanse som var under tilfredsstillende. For de mellomstore kommunene er tilsvarende antall syv kommuner (12 %), mens ingen av skatteoppkreverne i de store kommunene svarte at de ikke hadde tilfredsstillende kompetanse. For kommuner som ikke var tilsluttet interkommunale kontrollordninger, svarte 21 skatteoppkrevere (25 %) at kompetansen var under tilfredsstillende. Tilsvarende antall for kommuner som var tilsluttet interkommunale kontrollordning, var 5 kommuner (8 %).

#### 4.3.4 Kommunens administrative ledelse

*Hva kommunenes inntektssystem har å si for prioriteringen*

Hensikten med det kommunale inntektssystemet er å fordele midlene som blir tilført kommunene gjennom rammetilskuddet fra staten, på en mest mulig

rettferdig måte. Ett av elementene i det kommunale inntektssystemet er inntektsutjevningen. Det inntektsutjevneende tilskuddet har til hensikt å jevne ut de store forskjellene i skatteinntektene mellom kommunene. I 2000 ble kommuner kompensert med 91 % av forskjellen mellom egen skatt per innbygger og 108 % av landsgjennomsnittet. Dette innebærer at kommunene i praksis får beholde 9 % av en skatteøkning inntil kommunene har nådd 108 % av landsgjennomsnittet per innbygger. Kommuner som ligger mellom 108 % og 140 % av landsgjennomsnittet, får beholde all skatteøkning, mens kommuner som ligger over 140 % av landsgjennomsnittet, får beholde 50 % av en skatteøkning. Fra 2000 ble det innført løpende inntektsutjevning for kommunene. Dette innebærer at inntektsutjevningen for hver kommune beregnes fortløpende gjennom året når skatteinngangen for de enkelte månedene foreligger.

I 2000 var det på landsbasis 379 kommuner som hadde en gjennomsnittlig skatteinntekt per innbygger som var lavere enn 108 % av landsgjennomsnittet, og 56 kommuner som hadde en høyere gjennomsnittlig skatteinntekt per innbygger<sup>30</sup>. For de utvalgte fylkene i undersøkelsen var tilsvarende antall kommuner henholdsvis 131 og 26 kommuner. 13 av kommunene som oversteg 108 % av landsgjennomsnittet, lå i Akershus.

Tabell 13 Antall og andel (prosent) kommuner som mener at kommunenes inntektssystem (inntektsutjevningen) har betydning/ikke betydning for sin egen kommunes prioritering av arbeidsgiverkontrollen

Fylke/kommunestørrelse	Har ikke betydning		Har betydning		Totalt antall
	Antall	%-andel	Antall	%-andel	
Akershus .....	14	70	6	30	20
Telemark .....	12	71	5	29	17
Hordaland .....	17	63	10	37	27
Møre og Romsdal .....	19	61	12	39	31
Nordland .....	26	67	13	33	39
Totalt .....	88	66	46	34	134

Av totalt 134 kommuner har 46 rådmenn/administrasjonssjefer (34 %) svart at kommunenes inntektssystem (for eksempel inntektsutjevningen) har betydning for egen kommunes prioritering av arbeidsgiverkontrollen. 43 av disse kommunene var minsteinntektskommuner i 2000, det vil si at de hadde en gjennomsnittlig skatteinntekt lavere enn 108 % av landsgjennomsnittet. Den gjennomgående begrunnelsen til disse kommunene for ikke å prioritere arbeidsgiverkontrollen var at økte ressurser til kontrollvirksomheten i svært liten grad medførte økte inntekter for kommunene. Eksempler på begrunnelser fra kommunene var følgende: «Det ligger ingen gulrot i systemet for at kommunen skal kunne

påvirke dette arbeidet.» «Så lenge systemet for inntektsutjevning ikke premierer dette arbeidet, så er det ikke regningsvarende for kommunene å gjøre slikt arbeid.» «Det er liten eller ingen motivasjonseffekt i inntektssystemet.» Av fylkene i undersøkelsen var det Møre og Romsdal som hadde den største andelen av kommuner (39 %) hvor rådmenn/ administrasjonssjefer mente at kommunenes inntektssystem har betydning for egen kommunes prioritering av arbeidsgiverkontrollen.

I Akershus har seks av 20 kommuner svart at inntektssystemet har betydning for prioriteringen av arbeidsgiverkontrollen. Tre av disse kommunene hadde i 2000 en gjennomsnittlig skatteinntekt per innbygger som oversteg 108 % av landsgjennomsnittet. For disse kommunene ble det gitt uttrykk for at inntektssystemet virker motiverende med hensyn

<sup>30</sup> I henhold statistikk utarbeidet av Kommunal- og regionaldepartementet.

til å utøve arbeidsgiverkontroll, da avdekkede beløp ved kontrollene medførte økte inntekter for kommunene. Rådmannen i en av kommunene opplyste at det har vært enklere å få bevilget midler til arbeidsgiverkontrollen fordi kommunen ikke er en minsteinntektskommune.

#### *Ansvar for arbeidsgiverkontrollen*

Tabell 14 viser antall og andel av kommuner fra de fem fylkene i undersøkelsen som ønsker å beholde/ikke ønsker å beholde det administrative ansvaret for arbeidsgiverkontrollen.

*Tabell 14 Antall og andel (prosent) kommuner som ønsker å beholde/ikke ønsker å beholde ansvaret arbeidsgiverkontrollen, fylkesvis og kommunestørrelse*

Fylke/kommunestørrelse	Ønsker å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen		Ønsker ikke å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen		Totalt antall
	Antall	%-andel	Antall	%-andel	
Akershus .....	17	85	3	15	20
Telemark .....	9	60	6	40	15
Hordaland .....	18	69	8	31	26
Møre og Romsdal .....	21	68	10	32	31
Nordland .....	29	74	10	26	39
Små kommuner .....	53	75	18	25	71
Mellomstore kommuner .....	33	66	17	34	50
Store kommuner .....	8	80	2	20	10
Totalt .....	94	72	37	28	131

Av totalt 131 kommuner har 37 kommuner ved rådmenn/administrasjonssjefer svart at det ikke er ønskelig for kommunen å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen. 94 kommuner har svart at de ønsket å beholde ansvaret. Dette utgjør henholdsvis 28 % og 72 % av kommunene som har besvart spørsmålet.

For kommunene som fortsatt ønsket å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen, var den gjennomgående begrunnelsen at skatteoppkreverne hadde god lokalkunnskap om arbeidsgiverne, og at arbeidsgiverkontrollen var et viktig virkemiddel i tilknytning til skatteoppkrevernes øvrige arbeidsoppgaver, herunder innfordring av skatter og avgifter.

For de kommunene som ikke ønsket å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen, var hovedbegrunnelsen for de fleste kommunene at de manglet incitament til å bruke ressurser på en oppgave som gir ingen eller minimale økte inntekter for kommunene. Øvrige momenter som ble nevnt av rådmenn/administrasjonssjefer, var at kommunene ikke hadde tilfredsstillende kompetanse på området, at kontrolloppgavene burde samles i regi av for eksempel fylkesskattekontoret, og at kontrollvirksomheten ikke var en naturlig kommunal oppgave. Av fylkene i undersøkelsen var det Telemark og Akershus som hadde den høyeste og den laveste andelen av kommuner som ikke ønsket å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen. Andelene var på 40 % og 15 %. Av de mellomstore kommunene var det 34 % som ikke ønsket å beholde ansvaret for arbeidsgiverkontrollen. For de små og de store kommunene i undersøkelsen var tilsvarende andel henholdsvis 25 % og 20 %.

## 4.4 SAMARBEID OG SAMORDNING

### 4.4.1 Interkommunalt kontrollamarbeid

Siden det er kommunene som er tillagt det administrative ansvaret for skatteoppkreverfunksjonen, står kommunene fritt til å kunne organisere den praktiske utøvelsen av den stedlige arbeidsgiverkontrollen i interkommunale kontrollordninger. De deltakende kommunene i kontrollordningene avgjør selv hvordan de enkelte ordningene skal organiseres og administreres.

Felles for de fleste interkommunale ordningene er at en av de deltakende kommunene har arbeidsgiveransvaret for kontrollørene og er administrativt ansvarlig for ordningen. De ulike interkommunale ordningene finansieres noe forskjellig. En av finansieringsformene er at de øvrige deltakende kommuner kjøper kontrolltjenester av den administrativt ansvarlige kommunen etter nærmere fastsatte avtaler. Ett eksempel på det er Hordaland interkommunale regnskapskontroll, hvor Bergen er den administrativt ansvarlige kommunen og de øvrige deltakende kommuner kjøper kontrolltjenester. En annen finansieringsform er at kostnadene til kontrollordningene fordeles mellom de deltakende kommuner etter antall innbyggere i kommunene på et gitt tidspunkt. Eksempel på kontrollordninger med denne finansieringsformen er Salten interkommunale regnskapskontrollordning og kontrollordningen på Sunnmøre, hvor Ålesund er administrativt ansvarlig kommune.

I de fem fylkene som er med i undersøkelsen, var det ni interkommunale kontrollordninger per 31. desember 2000. Antall deltakende kommuner i de ulike ordningene varierte fra 27 kommuner til tre kom-

muner. En av disse kontrollordningene (Molderegionen) med seks deltakende kommuner opphørte fra 1. januar 2001. Årsaken til at flere av de deltakende kommunene trakk seg fra samarbeidet, var økonomiske innsparinger i kommunene. Molde kommune, som administrerte kontrollordningen, vurderte at ordningen etter dette ble for liten, og avvirket ordningen.

*Tabell 15 Antall kommuner med i interkommunale kontrollordninger per 31. desember i henholdsvis 1998, 1999 og 2000*

Fylke/kommunestørrelse	1998	1999	2000
Akershus .....	0	0	0
Telemark .....	0	0	3
Hordaland .....	28	28	28
Møre og Romsdal .....	15	27	27
Nordland .....	0	9	9
Små kommuner .....	26	38	41
Mellomstore kommuner .	16	24	24
Store kommuner .....	1	2	2
Landsoversikt .....	143	171	198

Tabellen viser utviklingen i antall kommuner som var med i interkommunale kontrollordninger fra 1998 til 2000. På landbasis har antall kommuner som var deltakere i interkommunale kontrollordninger, økt fra 143 i 1998 til 198 i 2000. Det er store variasjoner mellom fylkene med hensyn til andel av kommuner som er deltakere i interkommunale kontrollordninger. For fylkene som er med i undersøkelsen, var det Hordaland og Møre og Romsdal som hadde den største andelen av kommuner tilsluttet interkommunale kontrollordninger. Andelen for disse fylkene var per 31. desember 2000 henholdsvis 82 % og 71 %. For Telemark og Nordland var tilsvarende andeler henholdsvis 16 % og 20 %. Akershus er det eneste fylket i undersøkelsen hvor det ikke var etablert interkommunale kontrollordninger per 31. desember 2000. Av de små kommunene i undersøkelsen var 48 % av kommune tilsluttet interkommunale kontrollordninger. For de mellomstore og de store kommunene var tilsvarende andeler henholdsvis 39 % og 18 %.

#### *Skatteoppkrevernes erfaringer med interkommunale kontrollordninger*

Skatteoppkreverne i kommuner som er tilsluttet interkommunale kontrollordninger, har gjennomgående gode erfaringer med kontrollordningene. Av totalt 66 kommuner som var tilsluttet interkommunale kontrollordninger, svarte 58 skatteoppkrevere at ordningen fungerte tilfredsstillende. Det ble særlig framhevet som positivt at kontrollørene i ordningene har høy faglig kompetanse på området, og at denne

kompetansen kan opprettholdes ved at kontrollørene arbeider tilnærmet 100 % med stedlig arbeidsgiverkontroll.

Av negative forhold knyttet til interkommunale kontrollordninger har enkelte skatteoppkrevere nevnt at de har for liten kontakt med kontrollørene i ordningene. En av kommunene som administrerer en kontrollordning, gav uttrykk for at det gikk vel mye ressurser til å administrere ordningen.

#### *Kommuner med planer om deltakelse i interkommunale kontrollordninger*

Av totalt 87 kommuner i undersøkelsen som ikke var deltakere i interkommunale kontrollordninger, opplyste 29 skatteoppkrevere at det forelå planer om å bli deltakere i interkommunale kontrollordninger. Enkelte av planene var helt i startfasen, slik at de ennå ikke hadde vært til politisk behandling i kommunene, mens andre planer var i sluttfasen hvor etablering og oppstart av ordningen var nær forestående. Av de 29 kommunene som hadde planer om å etablere interkommunale ordninger, var det 19 små og ti mellomstore kommuner.

Kommunene som ikke var med i interkommunale kontrollordninger, og som heller ikke hadde planer om å bli deltakere, begrunnet dette noe forskjellig. Flere av de større kommunene opplyste at dagens kontrollvirksomhet fungerte tilfredsstillende, og at det ikke ville medføre noen gevinst for kommunen å bli deltaker i en kontrollordning. Enkelte andre kommuner opplyste at spørsmålet om hvorvidt kommunen skulle bli deltaker i en kontrollordning, allerede hadde vært behandlet av kommunale organer. I flere kommuner hadde den administrative ledelse innstilt for deltakelse, men dette hadde blitt avvist av de politiske organene i kommunene. Avslagene var i hovedsak begrunnet av økonomiske hensyn, men også hensynet til å opprettholde arbeidsplasser i egen kommune ble nevnt som begrunnelse. En av skatteoppkreverne uttrykte det slik: «*Begrunnelsen til kommunestyret var at de ikke ønsket å bruke ressurser til å opprette stillinger i en annen kommune.*» De fleste kommunene som verken var med i interkommunale kontrollordninger eller hadde planer om deltakelse i slike ordninger, opplyste at temaet ikke hadde vært drøftet, verken administrativt eller politisk i kommunen.

#### **4.4.2 Samarbeid med ligningskontorene og fylkesskattekontorene**

##### *Samarbeid om å velge ut kontrollobjekter*

Skatteoppkreverinstruksen og retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen pålegger skatteoppkreverne å samordne den stedlige arbeidsgiverkontrollen med skatteetatens kontrollvirksomhet for øvrig.

Tabell 16 Antall og andel (prosent) kommuner som i 1999 og 2000 har samarbeidet med ligningskontorene og/eller fylkesskattekontorene om å velge ut kontrollobjekter, fylkesvis og kommunestørrelse

Fylke/kommunestørrelse	Har ikke samarbeidet om utvelgelse		Har samarbeidet om utvelgelse		Totalt antall
	Antall	%-andel	Antall	%-andel	
Akershus .....	1	5	21	95	22
Telemark .....	1	6	17	94	18
Hordaland .....	8	24	26	76	34
Møre og Romsdal .....	8	22	28	78	36
Nordland .....	2	5	41	95	43
Små kommuner .....	13	16	69	84	82
Mellomstore kommuner .....	7	12	53	88	60
Store kommuner .....	0	0	11	100	11
Totalt .....	20	13	133	87	153

Tabellen viser antall skatteoppkrevere som har samarbeidet med ligningskontorene og/eller fylkesskattekontorene om utvelgelse av kontrollobjekter i årene 1999 og 2000. Av totalt 153 kommuner har 133 skatteoppkrevere (87 %) svart at de har samarbeidet med ligningskontoret og/eller fylkesskattekontoret ved utvelgelse av kontrollobjekter. 111 av skatteoppkreverne har kun samarbeidet med ligningskontoret, 16 har samarbeidet både med ligningskontoret og fylkesskattekontoret, mens seks skatteoppkrevere ikke har opplyst hvem de har samarbeidet med. For fylkene i undersøkelsen var det Møre og Romsdal (78 %) og Hordaland (76 %) som har den laveste andelen av kommuner som har samarbeidet om å velge ut kontrollobjekter. Samtlige av de store kommunene i undersøkelsen har samarbeidet

med ligningskontorene og/eller fylkesskattekontorene om å velge ut kontrollobjekter, hvorav fire av kommunene har samarbeidet både med ligningskontoret og fylkesskattekontoret. For de små og mellomstore kommunene har henholdsvis 84 % og 88 % samarbeidet om å velge ut kontrollobjekter.

Det er store forskjeller mellom de ulike kommunene med hensyn til omfang og i hvilken form samarbeidet foregikk. I enkelte kommuner foregikk samarbeidet mellom skatteoppkreverne og ligningskontorene etter fastsatte rutiner. Dette inkluderer blant annet møtevirksomhet og utarbeidelse av felles kontrollplaner. For andre kommuner skjedde samarbeidet mellom skatteoppkreverne og ligningskontorene ved mer uformell utveksling av informasjon om aktuelle kontrollobjekter.

#### Samarbeid om å gjennomføre stedlige kontroller

Tabell 17 Antall og andel (prosent) kommuner som i 1999 og 2000 har samarbeidet med ligningskontorene og/eller fylkesskattekontorene om å gjennomføre stedlige kontroller, fylkesvis og kommunestørrelse

Fylke/kommunestørrelse	Har ikke samarbeidet om gjennomføring		Har samarbeidet om gjennomføring		Totalt antall
	Antall	%-andel	Antall	%-andel	
Akershus .....	8	36	14	64	22
Telemark .....	11	65	6	35	17
Hordaland .....	15	45	18	55	33
Møre og Romsdal .....	27	75	9	25	36
Nordland .....	10	23	33	77	43
Små kommuner .....	42	52	39	48	81
Mellomstore kommuner .....	26	44	33	56	59
Store kommuner .....	3	27	8	73	11
Totalt .....	71	47	80	53	151

Tabellen viser antall skatteoppkrevere som har samarbeidet med ligningskontoret og/eller fylkesskattekontoret ved gjennomføring av stedlig kontrol-

ler i 1999 og 2000. Antallet og andelen kommuner som har samarbeidet om gjennomføring av kontroller, er langt lavere enn antallet og andelen kommu-

ner som har samarbeidet om å velge ut kontrollobjekter. Av totalt 151 kommuner har 80 skatteoppkrevere (53 %) gjennomført felleskontroller med ligningskontorene og/eller fylkesskattekontorene. 54 av skatteoppkreverne har samarbeidet kun med ligningskontoret, 15 har samarbeidet både med ligningskontoret og fylkesskattekontoret, to skatteoppkrevere har samarbeidet kun med fylkesskattekontoret, og ni skatteoppkrevere har ikke opplyst hvem de har samarbeidet med. Det var store variasjoner mellom fylkene med hensyn til andelen av skatteoppkrevere som har gjennomført felleskontroller med ligningskontoret og/eller fylkesskattekontoret. Størst er andelen i Nordland med 77 % og lavest i Møre og Romsdal med 25 %. Også når det gjelder gjennomføring av felleskontroller, er det de store kommunene i undersøkelsen som har den største andelen av skatteoppkrevere (73 %) som har samarbeidet med skatteetaten. For de små og de mellomstore kommunene i undersøkelsen var andelen henholdsvis 48 % og 56 %.

#### *Skatteoppkrevernes erfaringer med kontrollsamarbeid*

Skatteoppkreverne hadde gjennomgående et godt samarbeid med ligningskontoret vedrørende kontrollvirksomheten. Av kommunene som ble besøkt i undersøkelsen, var det kun en skatteoppkrever som gav uttrykk for at samarbeidet med ligningskontoret ikke fungerte tilfredsstillende. En annen kommune mente at samarbeidet fungerte godt, men at skatteoppkreveren ved enkelte anledninger hadde liten innflytelse på valg av kontrollobjekter. Samarbeidet med fylkesskattekontoret var for de fleste skatteoppkreverne av mindre omfang. Det var først og fremst de større skatteoppkreverkontorene som hadde et aktivt samarbeid med fylkesskattekontoret. Dette skjedde blant annet ved utarbeidelse av kontrollplaner og ved gjennomføring av felles kontrollaksjoner mot næringsdrivende.

## **4.5 STYRING, OPPFØLGING OG ORGANISERING**

### **4.5.1 Skattefogdkontorenes oppfølging av arbeidsgiverkontrollen**

Alle skattefogdkontorene gav i intervjuene uttrykk for at de hadde god kompetanse på mål- og resultatstyring, men at de ikke hadde den nødvendige kompetansen til å vurdere og følge opp den faglige siden ved kontrollvirksomheten. På fylkesnivå er det fylkesskattekontorene som har denne kompetansen, og en faglig tilfredsstillende oppfølging av arbeidsgiverkontrollen forutsetter et nærmere samarbeid med fylkesskattekontorene. De fleste skattefogdkontorene gav uttrykk for at dette fungerer tilfredsstillende, men at samarbeidet kan være noe sårbart, blant annet

på grunn av personavhengighet. Enkelte skattefogdkontorer og skatteoppkrevere mente at det var uheldig at den faglige oppfølgingen av arbeidsgiverkontrollen på denne måten ble fordelt på to aktører. Skattefogdkontoret i Møre og Romsdal viste blant annet til ett eksempel vedrørende kontroll og kvalitetsikring av rapporter der det i kontrollplanen stod følgende: «*For skatteoppkreverne vil ansvaret for kvalitetsikring ligge på det enkelte kontor. I den grad det er ønskelig/behov for bistand kan dette tas opp med SFK<sup>31</sup> eventuelt med FSK<sup>32</sup> etter samråd med SFK.*»

Skattefogdkontorenes oppfølging av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll skjer hovedsakelig ved stedlig ettersyn hos den enkelte skatteoppkrever, ved at en har regionmøter og fylkesmøter, og ved skriftlig og muntlig kommunikasjon med den enkelte kommune. To av skattefogdkontorene i undersøkelsen opplyste at de i forbindelse med enkelte av ettersynene hos skatteoppkreverne også avholdt møter med rådmenn/administrasjonssjefer i kommunene. Av skatteoppkreverne i undersøkelsen med en gjennomsnittlig kontrolldekning på 2 %<sup>33</sup> eller lavere i årene 1998–2000 svarte 40 av 53 skatteoppkrevere (75 %) at de har fått pålegg, henstillinger eller annen skriftlig henvendelse fra skattefogdkontoret de siste tre årene vedrørende arbeidsgiverkontrollen.

Ett av områdene som alle de besøkte skattefogdkontorene framhevet som et prioritert område vedrørende arbeidsgiverkontrollen, var utarbeidelse av felles kontrollplan på fylkesnivå og at disse planene skulle være forpliktende for kontrollvirksomheten. Oppfølging av kommuner med spesielt svake resultater vedrørende stedlig kontrollvirksomhet var også ett av områdene som skattefogdkontorene hadde prioritert i sitt arbeid. Dette arbeidet skjedde både ved ettersyn hos skatteoppkreverne, ved særskilte møter med skatteoppkreverne og rådmenn i kommunene og ved utsendelse av brev. Flere av skattefogdkontorene gav uttrykk for at disse tiltakene i mindre grad har hatt effekt på grunn av manglende sanksjonsmuligheter overfor kommuner som ikke følger opp pålegg eller henstillinger.

Fire av undersøkelsens fem skattefogdkontorer mottok kontrollrapporter fra skatteoppkreverne. Disse ble i liten grad benyttet i oppfølgingen av skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet. En av skattefogdene uttalte følgende: «*Skattefogdkontoret leser kontrollrapportene og arkiverer dem uten videre behandling. Gjenpart av kontrollrapportene sendes til fylkesskattekontoret som følger opp det faglige innholdet i rapportene. Skattefogdkontoret har ikke oversikt over hvor omfattende fylkesskattekontoret gjennomgår rapportene.*» Et annet skattefogdkontor opplyste at kontrollrapportene ikke ble brukt til opp-

<sup>31</sup> Skattefogdkontoret.

<sup>32</sup> Fylkesskattekontoret.

<sup>33</sup> Resultatindikator SO-2.2.

følging unntatt ved ettersyn hos skatteoppkreverne. De fem siste rapportene fra skatteoppkreveren oversendes da fylkesskattekontoret for en kvalitetsmessig gjennomgang.

Skattefogdkontorene opplyste at kommunerevisjonens beretninger i svært liten grad ble benyttet i oppfølgingen av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Det var kun ett av de besøkte skattefogdkontorene som hadde tatt opp forhold vedrørende arbeidsgiverkontrollen med bakgrunn i kommunerevisjonens beretninger.

Skattedirektoratet og skattefogdene har ved ulike anledninger oppfordret kommunene til å etablere interkommunale kontrollordninger. I retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen begrunnes dette med at interkommunale kontrollordninger vil medføre større fagmiljøer og dermed forutsynsvis kvalitativt bedre kontroller, samtidig med at kontrollvirksomheten blir mindre sårbar ved sykdom og annet fravær. Skattefogdkontoret i Telemark opplyste at det hadde vært aktivt i forbindelse med etablering av den interkommunale ordningen i Midt-Telemark. Dette skjedde blant annet ved møter med skatteoppkreverne og utarbeidelse av brev til formannskapene i kommunene. For Hordalands vedkommende har skattefogdkontorets rolle vært å få flest mulig kommuner med i den eksisterende kontrollordningen. Skattefogdkontoret i Møre og Romsdal gav uttrykk for at det hadde vært aktivt overfor syv kommuner på Sunnmøre, som ikke har hatt noen kontrollvirksomhet de senere år, for at de skulle etablere en interkommunal kontrollordning. Tilbakemeldingene fra skatteoppkreverne i Møre og Romsdal har vært at skattefogdkontoret ikke har gjort nok for å etablere eller opprettholde interkommunale ordninger i fylket. For Nordlands vedkommende var skattefogdkontoret involvert i etableringen av kontrollordningen i Salten, men ikke ved etableringen av kontrollordningen i Vesterålen.

Alle skattefogdkontorene som ble intervjuet, opplyste at det i regi av fylkesskattekontorene har vært gjennomført kompetansetiltak overfor skatteoppkreverne vedrørende kontrollvirksomhet i årene 1999 og/eller 2000. Omfanget av kompetansetiltak er noe varierende for de ulike fylkene. Skatteoppkreverne gav under intervjuene i stor grad uttrykk for at aktuelle kurstilbud på området savnes. Noen skatteoppkreverne bemerket spesielt manglende kurstilbud i regi av skattefogdkontorene og Skattedirektoratet. Bortfallet av regnskapskontrollørrolinjen ved skatteetatskolene ble nevnt i denne forbindelse.

#### 4.5.2 Styringsdialogen

Skattedirektoratet innførte resultatkrav vedrørende arbeidsgiverkontrollen fra og med 2000 for resultatindikatorne SO-2.2 og SO-2.3. Det ble satt som krav at hvert fylke skulle oppnå en resultatforbed-

ring på 30 %, dog skulle ingen resultatkrav settes under 4 %. For fylker som i 1999 hadde en måloppnåelse på minst 5 %, skulle kravet for 2000 settes lik måloppnåelsen for 1999. Resultatkravene ble formidlet fra Skattedirektoratet til skattefogdkontorene i brev av 10. mars 2000. På dette tidspunktet hadde flere skattefogdkontorer allerede formidlet resultatkrav om arbeidsgiverkontrollen til skatteoppkreverkontorene. Kravene ble derfor satt på ulikt grunnlag i de enkelte fylkene. For fire av fylkene ble resultatkravet fastsatt på grunnlag av fjorårets resultater og innsendte kontrollplaner, og kravene ble meddelt skatteoppkreverne høsten 1999 eller tidlig i 2000. I Hordalands tilfelle hadde Skattedirektoratets nye krav liten betydning fordi de lå under allerede fastsatte resultatkrav. For Møre og Romsdal ble resultatkravene for 2000 først fastsatt i april 2000, og følgelig ble Skattedirektoratets resultatkrav lagt til grunn.

I alle fylkene var det en dialog om fastsettelsen av resultatkravene gjennom fylkes- og regionmøter mv., og skatteoppkreverne ble gitt muligheter til å gi tilbakemelding på de foreslåtte resultatkravene. Svært få skatteoppkreverne hadde gitt noen tilbakemelding vedrørende fastsatte resultatkrav. De fleste skatteoppkreverne som ble intervjuet, uttalte at fastsatte resultatkrav fra overordnede faglige myndigheter ble lagt til grunn ved utarbeidelsen av kontrollplanene, eller at kravene på annen måte påvirket prioriteringen av arbeidsgiverkontrollen i positiv retning. Tre av skatteoppkreverne oppgav imidlertid at resultatkravene ikke har hatt noen særlig betydning for prioriteringen. En skatteoppkrever opplyste å ha hatt mål- og resultatstyring i mange år, og at oppnådde resultater lå over resultatkravene fra skattefogdkontoret. Flere skatteoppkreverne gav uttrykk for at innfordringen har hatt større prioritet enn kontrollvirksomheten.

For 2001 er resultatkravet satt til 5 % kontrolldekning for både antall leverandører og antall lønns- og trekkoppgaver i alle fylker. I intervjuet med skattefogdkontoret i Nordland framkom det at dette resultatkravet ikke var innarbeidet i den felles kontrollplanen for fylket. Grunnen til det var at ligningskontorene og fylkesskattekontorene ikke har de samme resultatkravene som skatteoppkreverne. Skattefogden gav uttrykk for at dette er en svakhet ved styringen av kontrollvirksomheten. Flere av skattefogdkontorene gav uttrykk for at det var vanskelig å drive mål- og resultatstyring når de ikke kunne påvirke ressursituasjonen. Alle skattefogdkontorene som ble intervjuet, hadde gitt informasjon til skatteoppkreverne om Skattedirektoratets langsiktige mål om en gjennomsnittlig kontrolldekning på 10 %. Målet ble presentert for skatteoppkreverne enten i form av brev eller ved informasjon på region- og fylkesmøter. Dette ble presentert som et langsiktig mål uten at det ble tidfestet når dette ville bli gjort gjeldende som resultatkrav.



#### **4.5.3 Skatteoppkrevernes resultatrapportering**

Skattedirektoratet har bemerket at en del av rapporteringen fra skatteoppkreverne kan være forbundet med noe usikkerhet, blant annet på grunn av uklare definisjoner av de størrelsene det rapporteres om, og manuelle registreringsrutiner, jf. også omtale av datakvalitet i kapitlet om metode. Kvaliteten på resultatrapporteringen fra skatteoppkreverne på arbeidsgiverkontrollen ble av skattefogdkontorene vurdert som tilfredsstillende, men med noen svakheter. Spesielt gjelder dette ressursbruk på grunn av manglende rutiner for tidsregistrering av arbeidsoppgaver. Alle fem skattefogdkontorer gjennomførte til en viss grad kvalitetssikring av innrapporterte data og da mest på rapporteringen av ressursbruk.

#### **4.5.4 Utarbeidelse av felles kontrollplaner**

Mål og prioriteringer for skatteetatens virksomhet i 2000, utgitt av Skattedirektoratet 4. oktober 1999, angir at det skal utarbeides årlige kontrollplaner som omfatter kontrollvirksomheten på fylkesskattekontoret, ligningskontorene og hos skatteoppkreverne. For 2000 ble det laget fylkesvise kontrollplaner i Møre og Romsdal, Hordaland og Nordland, mens Akershus og Telemark ikke har laget en felles kontrollplan. For 2001 er det utarbeidet slike planer i alle fylkene.

## 5 Vurderinger

### 5.1 KONTROLLOMFANG OG RESULTATOPPNÅELSE

Antall stedlige arbeidsgiverkontroller utført av skatteoppkreverne har på landsbasis blitt redusert fra 8 069 i 1990 til 6 219 i 2000, det vil si en reduksjon på 23 %. Fra 1999 til 2000 ble antall stedlige kontroller på landsbasis redusert med 515 kontroller (7,6 %). Riksrevisjonen har flere ganger tidligere påpekt at den stedlige arbeidsgiverkontrollen har hatt et betydelig mindre omfang enn forutsatt. Forholdet har vært tatt opp som antegnelser til statsregnskapet og ble senest lagt fram for Stortinget i Dokument nr. 3:1 (2000–2001). Kontrollomfanget på landsbasis har ikke bedret seg de siste årene, og det stilles derfor spørsmål om Skattedirektoratets tiltak for å bedre arbeidsgiverkontrollen, jf. Finansdepartementets St.prp. nr. 1 (1999–2000) og St.prp. nr. 1 (2000–2001), er tilstrekkelige til å oppnå en forsvarlig kontrollvirksomhet.

I merknadene til skatteoppkreverinstruksen har Skattedirektoratet uttrykt at en forsvarlig kontrollvirksomhet blant annet innebærer at hyppigheten av stedlige kontroller må være så vidt høy at den enkelte arbeidsgiver oppfatter sannsynligheten for stedlig kontroll som tilstrekkelig nærliggende og påregnelig. Skattedirektoratet har konkretisert dette ved å uttale at kontrollfrekvensen bør økes til et nivå der det gjennomsnittlig ikke går mer enn ti år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. Direktoratet har presisert at dette er et gjennomsnittsmål, og at lokale forhold i den enkelte kommune vil ha innvirkning på hva som er en forsvarlig kontrollvirksomhet. Kontrolldekningen på landsbasis i 2000 innebar at gjennomsnittlig antall år mellom hver gang en arbeidsgiver kunne vente seg kontroll, var 30 år. I de utvalgte fylkene varierte kontrollfrekvensen fra 21 år i Hordaland til 43 år i Møre og Romsdal og Nordland. Med den lave kontrollfrekvensen er det høyst usikkert om den tilsiktede preventive effekten av skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet oppnås. Den gjennomsnittlige kontrolldekningen på landsbasis og i de utvalgte fylkene for årene 1998–2000 vurderes derfor ikke å tilfredsstillende kravet til en forsvarlig kontrollvirksomhet.

Skattedirektoratet fastsatte konkrete resultatkrav for skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll fra og med 2000. Kravene til kontrollomfang ble satt på ulikt grunnlag i de enkelte fylkene og varierte mellom 3,2 % og 5,4 % av totalt antall arbeidsgivere i fylkene. Undersøkelsen viser at ingen av de fem

fylkene oppnådde kravene fastsatt av skattefogdkontorene. Måloppnåelsen lå mellom 58 % og 89 % i forhold til fastsatte krav for kontroll av arbeidsgivere. Av kommunene i undersøkelsen var det hele 110 kommuner (70 %) som ikke oppnådde en kontrolldekning på 4,0 % for 2000. Undersøkelsen viser også at i alt 27 av 157 kommuner (17 %) ikke utførte noen stedlig arbeidsgiverkontroll i 2000, og at det var seks kommuner som ikke hadde utført noen stedlige kontroller i løpet av treårsperioden 1998–2000. Antall kommuner i utvalget uten gjennomført stedlig arbeidsgiverkontroll økte med 42 % fra 1998/1999 til 2000. Det svake resultatet for den stedlige arbeidsgiverkontrollen bekreftes av at ingen av de fem utvalgte fylkene oppnådde resultatkravene for andelen kontrollerte lønns- og trekkoppgaver for 2000. Sett på bakgrunn av at de gjennomsnittlige resultatkravene for 2000 var vesentlig lavere enn direktoratets egen vurdering av en forsvarlig kontrollvirksomhet, er det lite tilfredsstillende at ingen av fylkene i undersøkelsen oppnådde resultatkravene. Det er også uheldig at mange kommuner ikke har gjennomført stedlig arbeidsgiverkontroll i 2000, og at flere av kommunene i utvalget ikke har utført stedlige kontroller over flere år. Dette kan gi signaler til arbeidsgiverne om at risikoen for kontroll er svært liten, og enkelte arbeidsgivere kan derfor lettere komme til å opptre i strid med regelverket.

Undersøkelsen viser at 25 % av kommunene ikke har utarbeidet kontrollplaner, og at 36 % av kommunene ikke har rutinebeskrivelser for den stedlige arbeidsgiverkontrollen slik de er pålagt i skatteoppkreverinstruksen. Videre har ca. halvparten av skatteoppkreverne ikke fulgt anbefalingen i retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen om å etablere faste kriterier for å velge ut kontrollobjekter. Ved å utarbeide kontrollplaner og faste kriterier for å velge ut kontrollobjekter vil mulighetene kunne øke for å avdekke unndragelser, samtidig som den preventive effekten av kontrollvirksomheten vil kunne bli større. Manglende rutinebeskrivelser vil kunne ha negativ innvirkning på kvaliteten og effektiviteten ved gjennomføringen av kontrollvirksomheten.

Høy kvalitet på kontrollrapportene er av vesentlig betydning som hjelp og støtte for arbeidsgiverne og som grunnlag for den ligningsmessige behandlingen av eventuelle feil og mangler som avdekkes ved kontrollene. Av skatteoppkreverne i undersøkelsen var det 36 % som ikke gjennomførte kvalitetssikring av kontrollrapportene. Manglende kvalitetssikring

av kontrollrapportene kan derfor medføre økt risiko for feil ved ligningsbehandlingen.

I retningslinjene er det gitt uttrykk for at en viktig del av kontrollarbeidet er å velge kontrollobjekter slik at kontrollene i størst mulig grad avdekker skatte- og avgiftsunndragelser hos arbeidsgiverne. Ulik næringsstruktur vil likevel medføre at gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll vil variere mellom kommunene. Undersøkelsen viser imidlertid at det i 1998 og 1999 var ca. 25 % av skatteoppkreverne i de fem utvalgte fylkene som hadde gjennomført kontroller uten at noen av kontrollene resulterte i endringsforslag til ligningsmyndighetene. Disse skatteoppkreverne gjennomførte i 1998 og 1999 gjennomsnittlig ca. 3,5 stedlige kontroller per år. Selv om avdekket beløp ikke er noen entydig måleparameter for kvaliteten og effektiviteten på kontrollvirksomheten, kan det stilles spørsmål om planlegging og gjennomføring av kontrollarbeidet holder et kvalitetsmessig forsvarlig nivå i flere av kommunene. For kommuner som har gjennomført få kontroller per år, bør det stilles særlige krav til målrettethet når de velger ut kontrollobjekter.

## **5.2 ÅRSAKER TIL MANGLENDE PRIORITERING AV KONTROLL- ARBEIDET**

Undersøkelsen viser at det er store variasjoner mellom fylkene med hensyn til andelen kontrollerte arbeidsgivere. I 2000 varierte andelen fra 2,3 % i Møre og Romsdal og Nordland til 4,8 % i Hordaland, det vil si en forskjell på 109 % fra laveste til høyeste andel kontrollerte arbeidsgivere. For 1998 og 1999 var variasjonene mellom fylkene større. Omfanget av kontrollvirksomheten har sammenheng med kommunenes ressursinnsats til den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsen viser at kommunene i Hordaland relativt sett hadde den største ressursinnsatsen i forhold til totalt antall arbeidsgivere. Kommunene i Nordland hadde i 1999 til sammenligning 39 % lavere ressursinnsats per arbeidsgiver. Skatteoppkreveren skal påse at kontoret har tilstrekkelige ressurser til at pålagte oppgaver kan utføres på en forsvarlig måte. Kommunene er administrativt ansvarlige for at skatteoppkreverkontorene får stilt nødvendige ressurser til disposisjon. Det konstateres at det relativt sett er store forskjeller vedrørende hvor mye ressurser som benyttes til stedlig arbeidsgiverkontroll i de fem fylkene og de enkelte kommunene. Selv om lokale forhold tilsier at kontrollomfanget og dermed ressursinnsatsen vil variere fra kommune til kommune, synes variasjonen i ressursinnsats å være for stor til at den bare kan forklares ut fra lokale forskjeller.

Undersøkelsen viser at de store kommunene har kontrollert en større andel arbeidsgivere enn mellomstore og små kommuner, og at kommuner tilslut-

tet interkommunale ordninger i perioden 1998 til 2000 gjennomgående har høyere kontrolldekning enn kommuner som ikke var tilsluttet interkommunale kontrollordninger. De store kommunene hadde også gjennomgående en relativt større ressursinnsats til stedlig kontrollvirksomhet enn de mindre kommunene. I 1999 hadde de små kommunene 40 % og de mellomstore kommunene 21 % lavere ressursinnsats per arbeidsgiver enn de store kommunene. Tilsvarende hadde kommuner utenfor interkommunale kontrollordninger 29 % lavere ressursinnsats per arbeidsgiver enn kommuner som var tilsluttet interkommunale kontrollordninger. Det konstateres at store kommuner og interkommunale kontrollordninger gjennomgående kontrollerer en større andel av arbeidsgiverne enn mindre kontrollenheter. Dette viser at større kontrollenheter makter å prioritere den stedlige arbeidsgiverkontrollen høyere enn mindre kommuner som ikke er tilknyttet kontrollordninger.

Det framgår av undersøkelsen at regnskapskontrollørstillingene i kommunene i stor grad blir stående vakante ved permisjoner og lignende. Dette forklares med at det er vanskelig å rekruttere vikarer med nødvendig kompetanse, og at det er ressurskrevende med opplæring av personer med liten kjennskap til området. Det vurderes som uheldig når dette innebærer at den stedlige kontrollvirksomheten opphører i kortere eller lengre perioder i kommuner med små kontrollenheter. Etablering av større miljøer for kontroll kan bidra til å avhjelpe denne sårbarheten. Større kontrollmiljøer kan også bidra til bedre kompetanse og fagmiljø for kontrollvirksomhet, slik at man blant annet kan ivareta behovene for planlegging og kvalitetssikring av kontrollarbeidet.

Undersøkelsen viser at 46 av 134 kommuner (34 %) har gitt uttrykk for at kommunenes inntektsystem har betydning for egen kommunes prioritering av arbeidsgiverkontrollen. De fleste av disse kommunene uttalte at økte ressurser til kontrollvirksomheten i liten grad medfører økte inntekter for kommunene. Undersøkelsen viser dermed at manglende økonomiske incitament er en av årsakene til at kommunene ikke prioriterer den stedlige arbeidsgiverkontrollen i tilstrekkelig grad. Det vurderes som lite tilfredsstillende at kommuner ikke prioriterer en lovpålagt oppgave som har stor betydning for landets totale skatte- og avgiftsinntekter.

## **5.3 STYRING OG OPPFØLGING AV KONTROLLVIRKSOMHETEN**

Skattefogdene har det direkte ansvaret for oppfølging og kontroll av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Skattefogdkontoret driver selv ingen stedlig arbeidsgiverkontroll eller annen form for regnskapskontroll og mangler derfor i stor grad faglig kompetanse på området. På fylkesnivå er det fylkeskattekontorene som har den faglige kompetansen

og hovedansvaret for å sikre samordningen av kontrolltiltakene i fylket. En faglig tilfredsstillende oppfølging av den stedlige arbeidsgiverkontrollen forutsetter derfor et nært samarbeid mellom skattefogdkontorene og fylkesskattekontorene. Det framkom i undersøkelsen at enkelte skattefogdkontorer og skatteoppkrevere mente at det var uheldig at den faglige oppfølgingen av kontrollvirksomheten på denne måten ble fordelt på to aktører. Uavklarte ansvarforhold i forbindelse med den faglige oppfølgingen av skatteoppkreverne kan være negativt, og det stilles derfor spørsmål ved om dagens ansvarsfordeling mellom skattefogdkontorene og fylkesskattekontorene er den mest hensiktsmessige når det gjelder effektiv oppfølging og styring av den stedlige arbeidsgiverkontrollen hos skatteoppkreverne.

Gjennom prinsippene for mål- og resultatstyring skal skattefogdene søke å oppnå best mulig resultater for blant annet skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll. Kommunene bestemmer selv hvor mye ressurser de ønsker å bruke til kontrollvirksomheten, og hvordan arbeidet organiseres. Flere av skattefogdkontorene gav uttrykk for at det er vanskelig å drive mål- og resultatstyring når de ikke kan påvirke ressurs situasjonen hos skatteoppkreverne, samtidig med at de mangler sanksjonsmuligheter overfor kommuner som ikke følger opp pålegg eller henstillinger. Det kan derfor stilles spørsmål ved om delingen av det faglige og det administrative ansvaret mellom staten og kommunene er den mest hensiktsmessige organiseringen av den stedlige arbeidsgiverkontrollen.