

## **Effektiv kontrol i et Public Governance perspektiv**

Jens Kristian Elkjær-Larsen og Lars Goldschmidt  
Center for Virksomhedsudvikling og Ledelse, CBS

Working Paper No. 106/2008  
ISBN 87-91757-05-3

# **Effektiv kontrol i et Public Governance perspektiv**

December 2006

# Indhold

<b>1. Indledning</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Introduktion</b> .....	<b>6</b>
2.1 Management summary .....	6
2.2 Problemstilling .....	14
2.3 Kort præsentation af kontrolmodel .....	15
<b>3. Risikoelementer</b> .....	<b>18</b>
3.1 Kontrolomgivelserne.....	18
3.1.1 Generelle faktorer på samfundsniveau.....	19
3.1.2 Samfundsmæssige værditrends .....	19
3.1.2.1 Tillid.....	19
3.1.2.2 Gennemsigtighed .....	20
3.1.2.3 Lighed .....	22
3.1.2.4 Magt .....	23
3.1.3 Teknologi og viden .....	25
3.1.3.1 Digitalisering.....	25
3.1.3.2 Videnudvikling.....	26
3.1.4 Refleksion .....	26
3.1.5 Forvaltningsparadigmer .....	27
3.1.6 Faktorer på forvaltningsniveau .....	35
3.1.6.1 Gældende love og bestemmelser.....	35
3.1.6.2 Forvaltningens kontrolbetingelser og tradition .....	36
3.1.7 Faktorer på operatørniveau .....	37
3.1.8 Kontrolformål.....	38
3.1.9 Opsummering .....	38
3.2 Risikoniveauer .....	40
3.3 Sikkerhedsniveauer .....	41
<b>4. Kontrolniveauer</b> .....	<b>42</b>
<b>5. Kontroldesign</b> .....	<b>44</b>
5.1 Kontrolprincipper.....	44
5.1.1 Struktur.....	45
5.1.1.1 Forhåndsgodkendelse.....	45
5.1.1.2 Tilsyn .....	45
5.1.1.3 Egenkontrol.....	45
5.1.1.4 Tredieparter .....	46
5.1.2 Dataopsamling og –anvendelse.....	46
5.1.2.1 Kontrolkæde.....	47
5.1.2.2 Læring .....	47
5.1.3 Tillid og differentiering.....	47
5.1.3.1 Funderet tillid.....	47
5.1.3.2 Klassificering og differentiering af virksomhederne .....	50
5.1.3.3 Væsentlighed.....	51
5.1.3.4 Risikobasering.....	51
5.1.4 Motivation.....	52
5.1.4.1 Pisk og gulerod.....	52

5.1.4.2 License to operate .....	52
5.2 Kontrolteknikker .....	53
5.3 Kontroltyper .....	53
5.4 Sammenhæng mellem fejl og kontroller .....	53
<b>6. Syv specifikke samspilsområder .....</b>	<b>55</b>
6.1 SKAT .....	56
6.2 Det finansielle regnskab .....	64
6.3 Den europæiske socialfond .....	73
6.4 Miljø .....	78
6.5 Fødevarer .....	87
6.6 Off-shore .....	96
6.7 Arbejdsmiljø .....	103
6.8 Tværgående analyse .....	109
<b>7. Kontrolmodellens etablering og anvendelse .....</b>	<b>115</b>
<b>8. Effektiviseringspotentiale .....</b>	<b>117</b>
<b>9. Afslutning .....</b>	<b>119</b>
<b>Litteratur .....</b>	<b>121</b>

# 1. Indledning

Trods vore meget forskellige faglige baggrunde som hhv. ingeniør og statsaut. revisor har vi begge løbende funderet over kontrolverdenens mangfoldighed i såvel det offentlige som det private regi. Vi har begge skrevet om det, Elkjær-Larsen (2002) og Goldschmidt (1993 og 1997) og ved et tilfælde fandt vi anledning til at definere et fælles projekt, som vi herefter har arbejdet med i et års tid. Vi har udvalgt syv områder, som vi kender bedst, og de har dannet et iterativt samspil med en opstillet kontrolmodel, som vi herefter har afprøvet og brugt på de syv forvaltningers kontrolstruktur.

Hovedtemaet for rapporten er at undersøge, om der kan etableres mere effektive kontrolstrukturer set i lyset af et Public Governance perspektiv. Afsnit 2.3 introducerer kort vores kontrolmodel, hvorefter vi i de efterfølgende afsnit 3, 4 og 5 går i detaljer med indholdet af modellen. Afsnit 6 præsenterer korte og kontrolfokuserede beskrivelser af syv forvaltningsområder i overensstemmelse med den opstillede kontrolmodel med henblik på at validere modellen, udfordre forvaltningens løsning og hente inspiration på tværs af casene. Samtidig har vi tilføjet en række refleksioner til slut i hver case. Punkterne er udtrykkeligt benævnt ”refleksioner”, fordi vi ikke har gennemgået tankerne med de enkelte forvaltninger og hørt deres eventuelle modargumenter. Gennemgangen af de syv cases afsluttes med en tværgående analyse, som på forskellig vis identificerer og forklarer fælles træk blandt casene. Afsnit 7 uddyber implementeringsdelen af modellen, altså hvilke overvejelser bør gøres i forbindelse med indførelse af modellen. Afsnit 8 drøfter et kardinalpunkt for rapporten, nemlig effektiviseringskonsekvensen ved at anvende modellen og dens indhold, hvorefter vi afslutter med en opsamling af de vigtigste konklusioner fra rapportens mange sider.

Vi håber, at rapporten må give anledning til en refleksion og inspiration for den enkelte forvaltnings kontrolstruktur og dennes samlede hensigtsmæssighed i samspillet med virksomhederne.

Copenhagen Business School/  
Center for Virksomhedsudvikling og Ledelse  
Frederiksberg, december 2006

Jens Kr. Elkjær-Larsen, phd  
Forskningsleder og lektor

Lars Goldschmidt, phd  
Direktør og adjungeret professor

## 2. Introduktion

### 2.1 *Management summary*

Samspillet mellem offentlige myndigheder og private virksomheder i et samfund som det danske indeholder kontrolrelationer på en meget lang række områder. Kontrolrelationer der er udviklet med udgangspunkt i den faglige substans, samfundet har en interesse i at kontrollere, og i de relationer, der traditionelt har været for samspil mellem myndighederne og de øvrige aktører på de forskellige områder. Det har betydet, at kontrolrelationerne er blevet meget forskellige dels indholdsmæssigt og dels for så vidt angår de omkostninger, de påfører de forskellige aktører. På en række områder er kontrolrelationerne under udvikling som følge af et større politisk fokus på effektiviteten og omkostningerne ved kontrollerne og på grund af nye teknologiske muligheder for en effektivisering af kontrollerne. Og sidst men ikke mindst er der en række træk i den almindelige samfundsudvikling, der aktualiserer spørgsmålet om hvordan kontrolrelationerne bør udformes. Der synes at være en spænding mellem de øgede teknologiske muligheder for kontrol, det danske samfunds relativt høje tillid mellem borgere og systemer, de kontrolrelaterede professioners interesse i at øge deres marked, enkeltsagers voldsomme gennemslag i den offentlige debat og en interesse i at gennemføre kontrollerne på en omkostningseffektiv måde. Vores påstand er, at der er udviklet en hurtigt voksende jungle af kontrolsubkulturer i Danmark, og at der er et potentiale for at gøre det bedre ved en mere systematisk tilgang til udvikling af kontrolrelationerne.

Det er baggrunden for de forskningsspørgsmål, der behandles i denne rapport:

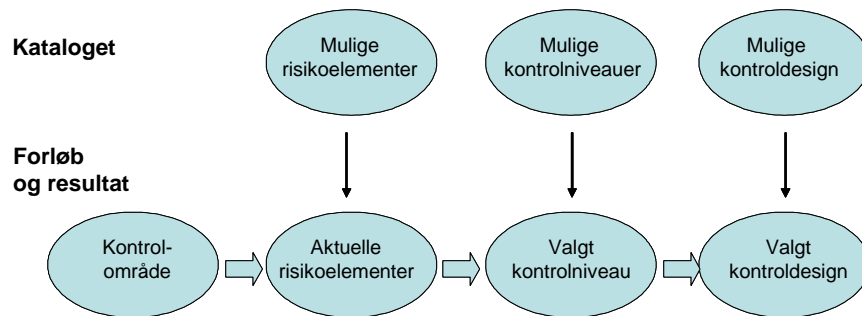
Kan der udvikles en model for design af kontrolrelationer, der gør det muligt at:

- differentiere kontrolindsatsen efter kontrolformålets betydning, risikoen ved den kontrollerede aktivitet og virksomhedernes adfærd.
- differentiere transaktionsomkostningerne for aktørerne således, at de sænkes for forvaltningerne og de ”gode” virksomheder og øges for de ”onde” virksomheder
- tilvejebringe en cost-effektiv kontrolstruktur for et givet ambitionsniveau for kontrolindsatsen under hensyn til det forvaltningsparadigme, som området er dækket af.

Modeludviklingen er foregået på basis af inspiration fra litteratur vedrørende finansielle og materielle kontrolsystemer og ved sammenligning af kontrolstrukturdesignet for 7 offentlige tilsynsområder. Den udviklede model er derefter anvendt som beskrivelsesramme for de 7 undersøgte tilsynsområder med henblik på en første undersøgelse af, hvilke ideer til udvikling af det enkelte tilsynsområde, der bliver synlige gennem anvendelse af denne metodik, og hvilke mere generelle anbefalinger, der kan gives til arbejde med kontrolstrukturdesign.

Den resulterende model er vist i figur 1.

# Kontrolmodel



Figur 1 Overordnet kontrolmodel

Modellen indeholder en hovedsondring mellem et katalogniveau (udfaldsrum) og et design/forløbsniveau (konkret udfald).

Katalogniveauet er en bruttoramme for en række forhold, som er mulige betingelser for og udformninger af en organisatorisk enheds kontrolstruktur. Der er identificeret tre mulighedsområder:

- Risikoelementerne er omgivelsesbetingelserne for udformningen af kontrollen og omfatter tre forhold: 1. De betingelser på samfunds, forvaltnings og virksomhedsniveau der har indflydelse på hvilket rum, forvaltningen kan udforme sit kontroldesign indenfor. 2. Risikoniveauet der betegner de risici, der ønsket begrænset af kontroltiltagene. 3. Sikkerhedsniveauet der betegner det niveau af risikoundgåelse, der ønsket opnået ved den gennemførte kontrol.
- Kontrolniveauer er designspecifikationer for kontrolsetuppet, der er et udtryk for intensiteten af den kontrolindsats, der skal til for at opnå det ønskede sikkerhedsniveau givet det risikobillede, der er for en given aktivitet.
- Kontroldesign er de mulige udformninger (kontrolværktøjskassen) af kontrolindsatsen. Indeholdende et katalog af konkrete kontrol principper og teknikker, der kan vælges imellem.

Forløb og resultat (Designniveauet) indeholder den konkrete udformning af en given kontrolrelations rammebetingelser og udformning. Det kan enten opfattes statisk deskriptivt som en beskrivelse af et eksisterende kontrolområde eller dynamisk som en designvejledning, der indeholder en række faktorer, som bør belyses under og en række valgmuligheder i udviklingen af

en kontrolstruktur for et område. Det er valg, den enkelte organisation tager med udgangspunkt i en beskrivelse af det kontrolområde, der er tale om. Hvad er det for aktiviteter der skal kontrolleres, hvem er interessenterne etc.

## **Del 1 Modeludvikling**

I den første del af rapporten gennemgås katalogdelens enkelte elementer.

### **Risikoelementerne:**

Som **faktorer på samfundsniveau** fremhæves:

At det danske samfund er kendetegnet ved stor tillid og lille magtdistance mellem befolkning og myndigheder. At der stigende krav til gennemsigtigheden af myndighedsaktiviteter og afgørelser. At det traditionelt stærke krav om ens behandling af alle bevæger sig over mod krav om, at der i større grad tages hensyn til kompetencer hos og vilkår for den enkelte. At de teknologiske muligheder for at understøtte en gennemsigtig og brugerdrevet interaktion i kontrollen øges. Og at den viden der skal til for at forstå og håndtere de ricisi der er forbundet med aktiviteterne øges meget voldsomt. Forhold der samlet set understøtter en antagelse om, at der er et potentiale for kontroloptimering

At der kan ses en udvikling i hvilke forvaltningsparadigmer der er dominerende i den offentlige forvaltning fra et klassisk bureaukratisk paradigme til meget mere sammensat billede af forvaltningsparadigmer omfattende elementer af: personlig autoritet, bureaukati, marked, netværk, corporate governance. Et paradigme patchwork, der med en rygrad i det bureaukratiske paradigme muliggør anvendelse af elementer af alle de øvrige som byggesten i det vi betegner som et public governance regime.

Som **forhold på forvaltningsniveau** fremhæves:

Det regelværk der sætter rammerne for den konkrete kontrolaktivitet og det formål der defineres med kontrollen, de traditioner, der er opbygget i den enkelte forvaltning for interaktionen med feltet og den kompetence der findes i forvaltningen.

På **operatørniveau** fremhæves:

Virksomhedernes størelse, kompetence og etik og adfærdstraditioner. Der sætter rammerne for, om virksomhederne kan forventes at kunne og ville gennemføre deres aktiviteter, så de lever op til de mål der sættes for kontrolindsatsen.

### **Risikoniveau**

Risikoniveauet bestemmes af de aktiviteter og de aktører, som er kontrollens genstandsfelt.

Hvilke aktiviteter foregår der. Hvad kan gå galt og hvad er årsagen hertil (Fejltyper og fejlårsager i forløbet). Hvad er sandsynligheden for at det sker. Hvad er konsekvensen af at det sker. Hvad er derfor den samvejede risiko for at det man ønsker at undgå, finder sted. Det er på dette område, at den stigende teknologiske og sociale kompleksitet af aktiviteterne i det moderne samfund slår klare igennem. Der er mere, der kan gå galt, og sammenhængene er mere komplekse. Der er her tale om såvel ricisi der følger af aktiviteterernes art og af aktørernes intentioner og kompetencer i relation til at gennemføre aktiviteterne.



## Sikkerhedsniveau

Sikkerhedsniveauet er et udtryk for de kravstillende interessenters ambitionsniveau for gennemførelsen af de kontrollerede aktiviteter. Et udtryk for hvor tit det må gå galt med hvilke konsekvenser. Hvis der er tale om et materielt kontrolområde, kan niveauerne se ud som følger:

- Hændelsen må ikke forekomme
- Hændelsen forekommer uhyre sjældent eks 1 gang per 10.000 år
- Hændelsen er sjælden men forekommer i almindelige virksomheder
- Hændelsen forekommer nu og da
- Hændelsen er almindeligt forekommende

## Kontrolniveau

Kontrolniveauet er den kontrolindsats, der kan tilfredsstille sikkerhedsniveauet, givet risikoniveauet og de samfundsmæssige rammebetingelser. På et givet tidspunkt kan kontrolniveauet ses som en funktion af kontrolomgivelserne, risikoniveauet og sikkerhedsniveauet:

**Kontrolniveau =  $f$ ( kontrolomgivelser, risikoniveau, sikkerhedsniveau)**

Betragtet over længere tid vil alle fire variable påvirke hinanden. Eksempelvis vil en given kontrolindsats over længere tid påvirke befolkningens tillid til kontrolmyndigheder og virksomheder.

I en konkret kontrolrelation kan relationen forenklet (liniarisering af funktionen) udtrykkes som:

**Kontrolniveau = Risikoniveau x Sikkerhedsniveau**

En relation der illustrerer, at eksempelvis en stigning i enten risikoniveauet eller sikkerhedsniveauet vil udløse en stigning i designkravene til kontrolstrukturen (kontrolniveauet).

Der findes kun i meget begrænset omfang data, der muliggør en kvantitativ fastlæggelse af disse relationer, og overvejelserne i nærværende rapport er derfor udelukkende kvalitative.

## Kontrol design

Som byggesten til konstruktionen af et kontroldesign beskrives en række i praksis anvendte kontrolprincipper. Listen er udtømmende i den forstand, at de dækker de væsentligste af de kontrolprincipper, vi har identificeret i de bearbejdede cases og i litteraturen. Listen indeholder en beskrivelse af de forskellige principper og en vurdering af deres anvendelsesområde. Principperne vedrører:

### Kontrolstrukturen

- Forhåndsgodkendelse af aktiviteter og anlæg
- Tilsyn udført af myndighedspersoner på transaktions- eller systemniveau
- Egenkontrol udført af operatøren
- Tredjepartstilsyn på transaktions eller systemniveau

### Dataopsamling og anvendelse

- Kontrolkæde – genanvendelse af data mellem de forskellige kontrolaktører
- Læring af erfaringer med hensyn til aktør adfærd og kontroleffektivitet

Tillid og differentiering på basis af:

- Funderet tillid opbygget gennem erfaringer med interaktionen mellem aktørerne
- Klassificering af virksomhederne på basis af myndighedernes eller virksomhedernes egen vurdering af vilje og evne til at opfylde kontrolmålsætningen
- Væsentlighed af aktiviteten sammenholdt med kontrolmålsætningen
- Risiko knyttet til aktivitet eller proces

Motivation for at overholde kontrolmålsætninger.

- Pisk og gulerod i myndighedernes relation til virksomhederne
- License to operate. Tilladelse til at udføre bestemte aktiviteter på grundlag af godkendelse af operatøren.

### **Kontroldesignopgaven**

Kontroldesignarbejdet med et konkret kontrolområde består for det første i at fastlægge, hvad der er kontrolobjektet, og hvilke interessenter der berøres af de kontrollerede aktiviteter, og som derfor kan formodes at have interesse i aktiviteterne. Dernæst at gennemgå de felter der udfoldes af katalogets elementer. En afdækning af hvordan de samfundsmæssige faktorer sætter sig igennem i den konkrete forvaltning og kontrolopgave. En beskrivelse af hvilke risici der er forbundet med den aktivitet, der skal kontrolleres, og af hvem, der er påvirket af denne risiko og dermed er interessenter i bestemmelsen af hvilket sikkerhedsniveau, der skal stræbes imod. For det andet på denne baggrund at bestemme kontrolniveauet og designe en optimal kombination af kontrolprincipper der imødekommer dette kontrolniveau.

Optimeringsopgaven er indenfor disse rammebetingelser at finde det design, der minimerer omkostningsfunktionen for de involverede aktører. Hvor omkostninger for de ”onde” vægtes lavt og for ”de gode” vægtes højt.

## **Del 2 Modelanvendelse på eksisterende kontrolområder**

Rapportens anden del indeholder en gennemgang af kontrolstrukturen i 7 forskellige kontrolområder med udgangspunkt i ovenstående modelapparat. De syv præsenterede cases viser et virkelig differentieret billede af kontrolstrukturer. Generelt har vi fundet kontrolmodellens struktur relevant og dækkende for beskrivelsen af den enkelte case. Materialet omfatter tre finansielle cases og fire materielle cases. Skat, Erhvervs og Selskabsstyrelsen (E&S), Socialfonden, Levnedsmiddel området, Offshore aktivitet, Arbejdsmiljø og Ydremiljø. De syv cases er valgt, fordi vi har en forhåndsviden om disse områder, og fordi de er væsentlige kontrolområder i den danske forvaltning.

Ser vi på de finansielle områder er de karakteriseret ved en risikomæssig relativt enkel konstruktion. Kompetencekravet er specialiseret og kun lidt tværgående og risikobillederne er stabile. På den anden side må vi også konstatere, at de tre områder behandles kontrolmæssigt vidt forskelligt. E&S har valgt en betydelig vægt på tredjepartsinvolvering, mens SKAT nærmest gør det modsatte og i en sådan grad, at samspillet med revisor er meget lille. Socialfonden er et eksempel på involvering af et europæisk centralistisk kontrolparadigme. Alle tre områder er i øvrigt karakteriserede ved, at kun få personer ud over de direkte involverede har interesse i området og derfor overhovedet har et aktivt forhold til sikkerhedsniveauet, som jo skulle være et interessantliggende. Men kontrolstrukturen synes meget forskellig, formentlig af historiske årsager.

De fire materielle caseområder (Off-shore, Arbejdstilsyn, Miljø og Fødevarer) er kendetegnet ved en langt højere grad af risikomæssig kompleksitet. Områderne håndteres forskelligt, men vi finder alligevel nogle overordnede fælles træk. Samspillet er afgørende for myndighedsområdets succes, og derfor er der en stigende erkendelse af, at dette samspil er nøglen til en succesfuldt kontrolstruktur. Funderet tillid bliver et nøgleord. Off-shore har udviklet sig fra et bureaukratisk internationalt udgangspunkt frem mod et stadig mere tillidsbaseret samspil i erkendelse af, at parterne for en stor del har sammenfaldende interesser og fordi myndighederne ikke kan tvinge informationer frem, som virksomhederne ikke vil afgive. Off-shore er i øvrigt også interessant, fordi den er det eneste eksempel på en koordineret myndighedsrelation til virksomheden, idet Energistyrelsen blev etableret på det grundlag som ”one stop shopping” service der skulle understøtte udbygningsaktiviteterne. De tre øvrige materielle områder har mange lighedspunkter på valget af kontrolprincipper om end udgangspunktet historisk er noget forskellig med Fødevarestyrelsen er som det yngste kontrolområde baseret på en EU kontrolmodel.

Alle syv kontrolområder har udgangspunkt i et bureaukratisk forvaltningsparadigme med elementer af de øvrige forvaltningsregimer tilstede i større eller mindre grad. Netværk og marked er de to stærkest repræsenterede af de øvrige forvaltningsparadigmer. Dette ses tydeligst på Ydremiljøområdet der forvaltningsparadigmatisk er tættest på den reflektive paradigme- og kontrolprinciptilgang som vi betegner som Public Governance.

I nedenstående figur ses der på, hvor mange af de tolv kontrolprincipper der er anvendt i de forskellige cases og i hvilket omfang. Anvendelsen af det enkelte princip er angivet på en skala fra 0 til 3, hvor 0 betyder ”ingen anvendelse” og 3 betyder ”fuld anvendelse”. Indplaceringerne må tages med det forbehold, at de rummer en væsentlig grad af skøn.

	SKAT	Finans regnskab	Europæisk socialfond	Miljø	Fødevarer	Off-shore	Arbejds-miljø
<b>Forhåndsgodk.</b>	1	0	3	2	2	3	1
<b>Tilsyn</b>	1	0	0	2	3	1	2
<b>Egenkontrol</b>	0	0	2	1	3	3	0-2*
<b>Tredieparter</b>	1	3	3	1	1	3	0
<b>Kontrolkæde</b>	1	2	0	2	2	1	2
<b>Læring</b>	0	1	0	3	1	1	2
<b>Funderet tillid</b>	2	0	0	3	0	2	2
<b>Differentiering</b>	2	1	2	1	1	1	2
<b>Væsentlighed</b>	2	1	2	2	2	3	1
<b>Risikobasering</b>	2	2	3	1	3	3	1
<b>Pisk og gulerod</b>	2	1	0	3	1	3	3
<b>Autorisation</b>	0	2	0	0	2	0	0

Figur 2: De syv cases' anvendelse af de tolv kontrolprincipper

\*Der er krav til virksomhedernes organisering af sikkerhedsarbejdet mm. Der er ikke krav til - eller samspil med - egentlige egenkontrollsystemer

Som det fremgår af figuren, er alle tolv kontrolprincipper kendte og anvendte i et eller omfang, og at de syv cases har en meget forskellig kontrolstruktur, som ikke kan begrundes i risikobilledet men snarere er betinget historiske udviklinger.

Ser vi på fælles træk for alle syv cases hvad angår kontrolprincipper, kan vi konstatere tre ligheder:

- Alle kontrolstrukturer er risikobaserede i et eller andet metodisk omfang.
- Alle arbejder med væsentlighedsbegrebet som konsekvens af risikofokus. Nogle har endda sat tal på. Men ingen har kommunikeret det, hverken i tal eller bogstaver. Og det er typisk heller ikke en del af en resultatkontrakt.
- Differentiering, dvs. kontrolmæssig fokusering og prioritering er ligeledes blevet en del af den kontrolmæssige hverdag. Men det sker på mange forskellige måder: Baseret på branche, størrelse og historisk adfærd. Hertil kommer overvejsen om en klassifikation, hvor virksomheden selv kunne vælge ambitionsniveau.

Ser vi på de tre finansielle cases for sig, rummer de herudover en enkelt fælles egenskab: Der indgår tredjeparter (i form af revisorer) i alle tre områder.

Ser vi tilsvarende på de materielle cases, er antallet af supplerende fælles kontrolprincipper noget større:

- Egenkontrol i forskelligt forpligtende udformning. Princippet er spændende, fordi det er dynamisk, hvis myndigheden ønsker det, således at egenkontrolprogrammet kan tilpasses løbende.
- Tilsyn i form af aperiodiske besøg i virksomheden. Da ingen af de materielle områder er udlagt til tredjeparter (med undtagelse af off-shore's anvendelse af specialkompetencer), er det myndigheden selv, der foretager tilsynene.
- Virksomhederne skal autoriseres for at håndtere de fire materielle områder.
- Da egenkontrollen er gennemgående og der ikke anvendes tredjeparter i kontrolarbejdet, er genanvendelse af data i kontrolkæden til stede hos alle fire kontrolområder
- Endelig er det almindeligt, at myndigheden kræver en forhåndsgodkendelse af en aktivitet inden for de fire områder for at virksomheden kan sætte det i gang.

Kan man tale om kontrolmæssige grundmodeller eller arketyper? Gennemgangen af de syv cases giver anledning til en opdeling baseret på de deltagende tre parter: Myndighed, Virksomhed og Tredjepart. Vi har i alle modellerne kredset om disse tre aktørers forskellige roller og vi kan konstatere en vis grundopdeling med udgangspunkt i involveringen af disse tre aktører. Omdrejningspunktet er imidlertid snarere tre forskellige forvaltningsparadigmer, som indeholder ganske forskellige aktørinvolveringer. Vi sonder mellem tre grundmodeller i kontrolarbejdet, idet vi skal erindre os, at regelsætningen og –opfølgningen (herunder motivationsdelen) i alle tilfælde ligger hos myndigheden:

- **Den bureaukratiske**, hvor myndigheden spiller en meget aktiv rolle uden at forvente noget særligt fra hverken virksomhed eller tredjeparter. SKAT har traditionelt befundet sig i denne model og den nye kontrolstrategi flytter ikke grundmodellen i den henseende. Arbejdsmiljø er et andet eksempel, som måske nok flytter sig, men bibeholder sin grundposition
- **Den markedsorienterede**, hvor myndigheden anvender eller etablerer mulige markedskræfter for at skabe en effektiv kontrolstruktur med tredjeparten i den praktiske hovedrolle.. E&S med det finansielle regnskab er et eksempel herpå og den Europæiske Socialfond til dels også, om end samspilsformen fremtræder noget uafklaret.
- **Den netværksorienterede**, hvor parterne indgår i et fælles forpligtende kontrolarbejde med en relativt ligelig fordeling af rollerne i kontrolarbejdet. De fire materielle cases er alle eksempler herpå i forskelligt omfang.

## Refleksioner og anbefalinger

I hver enkelt af casebeskrivelserne indgår overvejelser over udviklingsperspektiver for kontrolområdet, der er blevet tydeliggjort gennem anvendelse af modelstrukturen som grundlag for beskrivelsen og ved sammenligning af kontrolstrukturene i de forskellige cases. Set på tværs af disse refleksioner kommer vi frem til følgende anbefalinger:

Metode effektiviserer og professionaliserer. Ved at tage udgangspunkt i en klar metode sikrer man sammenhæng og anvendelsesmæssig forståelighed (og forhåbentlig accept) hos interessenterne. Ressourceoptimering er lettere at håndtere i en klar kontrolstruktur.

Interessant inddragelse gennem interessentanalysen kan afdække evt. forventningsgap mellem opgaver og ressourcer. Dels får interessenterne illustreret konsekvensen af en givet forventning om sikkerhedsniveau og dels får man afvejet den sikkerhedsmæssige ambition i forhold til de til rådighed værende ressourcer, en øvelse interessenterne sjældent bryder sig om, men som er nødvendig for at skabe denne balance

Effektive kontrol design indeholder:

- Kontrolteknikker tilpasset risikoens art og observerbarhed
- Differentiering efter risiko og adfærd
- Egenkontrol hvor der er vilje og evne hos virksomhederne til at opfylde kontrolformålet
- Datagenbrug i kontrolkæden således at data kun skal etableret en gang.
- Tredjepart inddragelse hvor det er begrundet i behov for speciel viden eller stort arbejdsomfang
- Læring sammen med effektmåling.

Konsistente og ikke-redundante kontrolkæder sikrer, at kontrolopgaven løses med mindst muligt overlap (spild). Dette fordrer naturligvis også, at parternes informatoriske og kommunikative snitflader er så ”sømløse” og tillidsfulde som realistisk muligt.

Funderet tillid er omdrejningspunktet for en stor del af effektiviseringspotentialen. Mistillid skaber siloer, redundans, konflikt og unødvendige interessemodsætninger, alt sammen med omkostningskrævende indsatser og kampe til følge. De fleste af casene viser også en udviklingsmæssig ambition i den henseende. Men som nævnt: Tillid skal være funderet.

Kontrolmæssig differentiering skaber mulighed for at indsætte kontrolindsatsen, hvor den gør mest nytte. Opgaven er så at kende virksomhederne godt nok til at foretage differentieringen. Alle cases rummer en differentiering under en eller anden form (størrelse, branche, adfærd, kompetence). Derfor ligger diskussionen mere i valget af form og den kontrolmæssige konsekvens, herunder ressourceindsats.

En nuanceret motivationsstrategi med hensigtsmæssigt graduerede belønnings- og strafelementer kan skabe parathed til regelefterlevelse hos virksomhederne, hvilket alt andet lige nedsætter behovet for kontrol.

## **Effektiviseringspotentiale**

Hvilke fordele kan det give at investere kræfter i at indarbejde en struktureret ramme for kontrolarbejdet? Vores kvantitative viden om kontrollers effekt er meget begrænset. Vi ved, at de forskellige kontroltyper har forskellige egenskaber og at forskellige fejlsituationer kalder på forskellige kontrolteknikker. Men doseringen af de enkelte kontrolteknikker kræver læring i den konkrete implementering. Men det er vores samlede vurdering, at der er et effektiviseringspotentiale i alle de betragtede kontrolområder ved en revision af kontrolstrukturen baseret på en systematisk anvendelse af den foreslåede metode.

## **2.2 Problemstilling**

Historisk er det bureaukratiske forvaltningsparadigme grundlaget for det kontrolparadigme, der i det seneste århundrede har dannet fundamentet for tankesættet i de kontrolstrukturer, der er blevet anvendt af de danske myndigheder. Med denne grundmodel afskaffedes principielt vilkårlighed, nepotisme, personers eller embeders indbyggede autoritet og klassetyranni. Faglighed, sagskonsistens, uafhængighed og gennemsigtighed blev nøgleord. Dansk aktuel forvaltningspraksis er sine begrænsninger til trods nået langt i retning af disse idealer sammenlignet med de fleste andre nationer, hvilket formentlig er en af grundene til, at tillidsforholdet mellem borger og forvalter (og borgerne imellem) også globalt er enestående.

Der er imidlertid en række udviklingstendenser, der sætter dette forvaltningsparadigme under pres. Dels er der stadig større fokus på de omkostninger, der er for såvel forvaltninger som virksomheder ved gennemførelsen af kontrollerne. Dels rejses der fra tid til anden tvivl om kontrollerne overhovedet er i stand til at opfylde de kontrolformål, som de er sat i verden for at opfylde og dels er der mere overordnet en række tendenser i samfundsudviklingen, der skubber på samspillet mellem forvaltning og omverden, der gør det væsentligt at overveje, hvilke konsekvenser der kan og bør drages for den fremtidige forvaltningsform. Er der mulige nationale konkurrencefordele forbundet med at udvikle forvaltnings- og kontrolstrukturerne og er der særlige danske forudsætninger for at fremstå som "verdens bedste forvaltning" i forholdet til såvel borger som virksomhed. Med andre ord er der grund til at stille spørgsmålet:

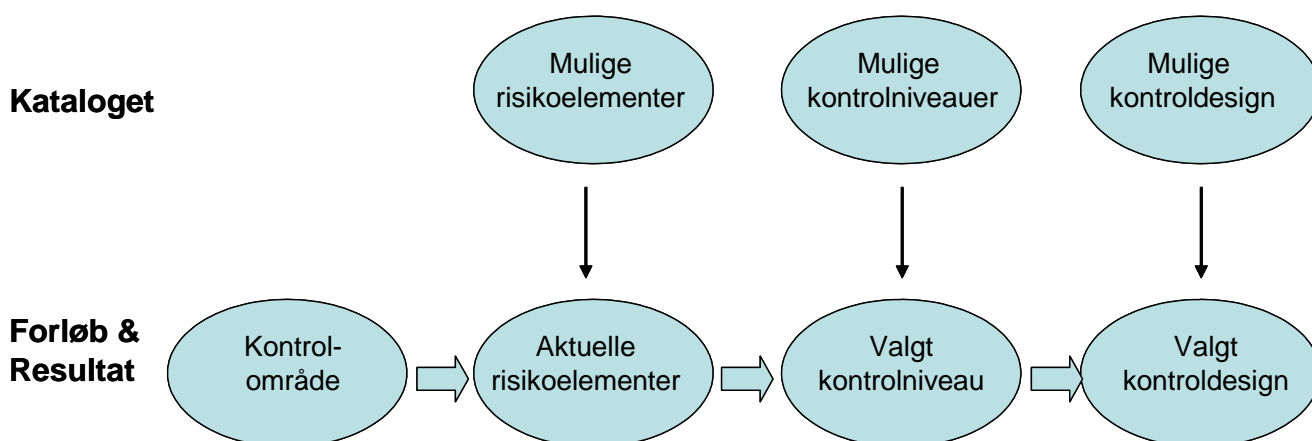
**Er det muligt at tilvejebringe en mere cost-effektiv kontrolstruktur med uændret ambitionsniveau for kontrolindsatsen set i lyset af et Public Governance perspektiv?**

Mere specifikt vil vi undersøge, om det er muligt:

- **At sænke transaktionsomkostningerne for forvaltningerne og "de gode" virksomheder og øge transaktionsomkostningerne for "de onde" virksomheder.**
- **At etablere en kontrolstruktur, hvor indsatsen kan differentieres efter kontrolformålets betydning og virksomhedernes adfærd**
- **At undersøge hvordan – og i hvilket omfang – en række kontrolprincipper kan understøtte disse formål**

## 2.3 Kort præsentation af kontrolmodel

Det primære middel til en bevidst optimering af det kontrolmæssige samspil mellem virksomhed og myndighed er at skabe en ramme for kontrollen og de enkelte komponenter, der bør indgå i et denne ramme. Vi til beskrivelse af denne ramme udviklet den model der er skematisk afbilledet i figur 1.:



Figur 1: En overordnet kontrolmodel

Som det fremgår, har vi valgt en hovedsondring mellem kataloget og forløbet. I begrebet katalog lægger vi, at modellen viser en bruttoramme for en række forhold, som er mulige udfaldsrum for en konkret organisatorisk enheds risikostruktur. Derfor er hver af skufferne i katalogdelen af kontrolmodellen benævnt ”Mulige”. Vi har valgt at etablere tre kasser med muligheder:

- Risikoelementer der omfatter tre forhold: 1. De betingelser på samfunds, forvaltnings og virksomhedsniveau der har indflydelse på hvilket udfaldsrum forvaltningen kan udforme sit kontroldesign indenfor. 2. Risikoniveauet der betegner de risici der ønsket begrænset af kontroltiltagene. 3. Sikkerhedsniveauet der betegner det niveau af risikoundgåelse der ønsket opnået ved den gennemførte kontrol.
- Kontrolniveauer der er et udtryk for intentensiteten af den kontrolindsats der skal til for at opnå det ønskede sikkerhedsniveau givet det risikobillede der er for en given aktivitet.
- Kontroldesign der er udformningen af kontrolindsatsen således at der opnås det ønskede kontrolniveau

Ideen i forløbs linien er, at den enkelte organisation kan identificere sig og eller vælge at placere sin kontrolpraksis på den række områder og mulige indplaceringer, som kataloget giver. Valg den enkelte organisation tager med udgangspunkt i en beskrivelse af det kontrolområde, der er tale om. Hvad er det for aktiviteter, der skal kontrolleres, hvem er interessenterne etc.

Inholdet af hver af katalogkasserne er beskrevet udførligt i afsnit 3,4 og 5. Mens fremgangsmåden i forløbslinien er beskrevet i afsnit 7.

I udviklingen af modellen har vi taget udgangspunkt i COSO's (2004) Enterprise Risk Management Model og i GAO's (1999 og 2001) standarder og anbefalinger. I specielt den norske debat om egenkontrol (Det norske Oljedirektorat 1985) og egne erfaringer fra de forskellige forvaltningsområder.

COSO har indgangsvinklen i en kommerciel risikotilgang, hvor det drejer sig om at optimere risikotagningen i forhold til de forretningsmæssige muligheder, fremtiden muliggør. Risikoen skal derfor i høj grad ses som bagsiden af en business plan og kontroller bliver derfor tilsvarende mere et resultat og en kompensering, når den forretningsmæssige beslutning er truffet. Men det afgørende er altså, at risikoledeelse i systematiseret form bliver et nøgleord for virksomhedens ledelser og derfor også i samspillet med såvel myndigheder som 3' parter.

Det skal også nævnes at Hood et al (2001) foreslår en risikomodel, som netop fokuserer på det offentlige sektor myndighedsrolle og i den forbindelse især diskuterer typer af risikofaktorer. Modellen har som primært fokus samspillet mellem risiko og kontrol ligesom alle andre modeller på området men i mindre grad på samspillet mellem aktørerne.

GAO (United States Government Accountability Office, som det skiftede navn til i 2004) er den amerikanske Rigsrevision og udsender forskellige standarder og anbefalinger til de amerikanske offentlige myndigheder, således også vedr. intern kontrol (hhv. 1999 og 2001). Fokus er således rettet mod forvaltningens kontrolrolle og ikke mod samspillet med virksomhederne. Og interessen samler sig primært om myndighedens finansielle interne rolle i stedet for at se på den helhed af aktiviteter, myndigheden udfører. Samtidig fokuserer GAO i højere grad på formålet med korrekte informationer end hvordan disse sikres. GAO definerer således intern kontrol således:

” An integral component of an organization's management that provides reasonable assurance that the following objectives are being achieved:

- Effectiveness and efficiency of operations
- Reliability of financial reporting, and
- Compliance with applicable laws and regulations

I denne rapportsammenhæng ser vi bort fra anvendelsen af informationer og handlinger, dvs. den efterfølgende koordinations-, rapporterings-, og opfølgingsproces i det omfang, det ikke retter sig mod at optimere kontrolindsatsen. GAO har i sin definition altså inkluderet styringsaspektet, som på dansk er en selvstændig (og foranliggende) overvejelse og svarer til control på engelsk. Dog må vi også konstatere, at der alligevel hersker nogen usikkerhed om indholdet af intern kontrol. Det norske Oljedirektorat (1985) definerer f.eks. intern kontrol således:



”Alle *systematiske* tiltak som rettighetshaver *skal* iverksette for å sikre virksomheten planlegges, organiseres, utføres og vedlikeholdes i samsvar med krav fastsatt i og i medhold av lov eller forskrifter”.

Som Jensen (1989) påpeger, er det interessante i definitionen, at der oppstilles krav til organisering, utførelse og dokumentation. Den interne kontrol har altså til opgave at sikre denne formalisering og Olieinspektoratet fører tilsyn hermed. I begrebet intern kontrol ligger således et systemiseringskrav, som den rene transaktionsbaserte virksomhedskontrol ikke oppfyller. Vi velger derfor en lidt bredere ramme for intern kontrol og fjerner ordet ”systematisk”. Herudover er intern kontrol etter vores opfattelse alle tiltak, som virksomheden rent faktisk iværksætter, uanset om de følger en bestemt oppskrift eller ej.

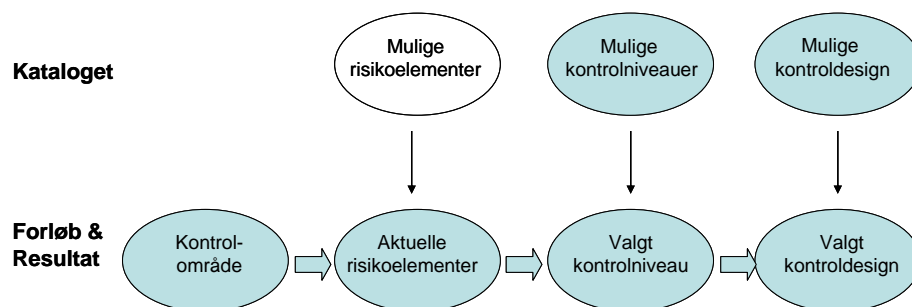
Vores modificerede forslag til intern kontrol definition lyder derfor:

**Alle tiltak som en virksomhet iværksætter for at sikre, at en given aktivitet planlægges, organiseres, udføres og vedligeholdes i overensstemmelse med krav fastsat i autoriserede anvisninger og væsentlige interessenters forventninger.**

Ser vi på GAO’s forslag til struktur for anbefaling af intern kontrol må det naturligvis ses i det ovenfor nævnte perspektiv. Men grundmodellens fem faser giver god mening, også i en samspilsmodel:

- Control Environment (*management and employees should establish and maintain an environment throughout the organization that sets a positive and supportive attitude toward internal control and conscientious management*)
- Risk Assessment (*Internal control should provide for an assessment of the risks the agency faces from both external and internal sources*)
- Control Activities (*Internal control activities help ensure that management’s directives are carried out. The control activities should be effective and efficient in accomplishing the agency’s control objectives*)
- Information and communication. (*Information should be recorded and communicated to management and others within the entity who need it and in a form and within a time frame that enables them to carry out their internal control and other responsibilities*)
- Monitoring. (*internal control monitoring should assess the quality of performance over time and ensure that the findings of audits and other reviews are promptly resolved*)

Disse fem faktorer finder vi på mange måder dækkende men de skal ses i lyset af de ovenstående kommentarer. Det gælder således, at vi primært ser på de tre første af de fem faser, hvortil kommer en lidt stærkere understregning af læringselementet i modellen. Men samlet set kan vores forslag til kontrolmodel udmærket sameksistere med de fem faser.



### 3. Risikoelementer

Dette afsnit behandler et katalog over risikoelementer, som tilsammen identificerer det kontrolbehov, vi har. Som foran nævnt er det således tænkt som en slags bruttoliste over mulige risikoelementer, hvori den enkelte organisation kan finde sig selv. Identifikationen kan foregå på to niveauer: Hvor er vi og hvor vil vi gerne hen? Bruttolisten giver en sådan hjælp. Risikoelementerne består af tre faktorer: Kontrolomgivelser, risikoniveau og sikkerhedsniveau. Disse tre faktorer udgør tilsammen det mulige kontrolbehov, en organisation kan stå overfor. Næste afsnit behandler kontrolomgivelserne.

#### 3.1 Kontrolomgivelserne

Vi peger på fem kategorier af faktorer som konstituerende for kontrolomgivelserne: Generelle faktorer på samfundsniveau, fremherskende forvaltningsparadigmer, faktorer på forvaltningsniveau (den kontrollerende myndighed), faktorer på operatørniveau (den kontrollerede organisation eller virksomhed) samt kontrolformålet.

Disse faktorer vil hver for sig tegne og afgrænse de muligheder, forvaltningen i den konkrete situation har at vælge imellem. Nogle faktorer har såvel et generisk/normativt og et specifikt indhold. Lad os tage tillid som eksempel. Det overordnede generiske og normative udgangspunkt kan være, at forvaltningssamspillet skal baseres på tillid fra myndighedens side. Samtidig kan den specifikke situation (f.eks. olieudslip) være sådan, at kontrollen baseres på en omfattende stikprøve i en mistillidskonstruktion.

Det er ikke muligt at opstille en entydig sammenhæng mellem disse faktorer og kontrolniveauet. Men det er væsentligt at forsøge at vurdere deres indflydelse på det rum af valgmuligheder der foreligger når forvaltningen skal udforme sin kontrolstruktur samlet. I det omfang, forvaltningen f.eks. ønsker at påvirke adfærden gennem kontrollen, vil kontrolteknikkerne og –sanktionerne typisk se anderledes ud end en mere fiskal tilgang (klip vs. bøder).

Vi vil nu se lidt nærmere på hver enkelt af disse fem faktorer.

### 3.1.1 Generelle faktorer på samfundsniveau

I dette afsnit vil vi redegøre for de konstituerende faktorer på samfunds-niveau, som ifølge vores vurdering har afgørende betydning for valget af og opbygningen af en given kontrol-struktur. Tanken er, at en række faktorer på samfundsniveau dels spiller ind på de forvaltningsparadigmer, der udvikles i samfundet, dels spiller ind på de mere konkrete faktorer på forvaltnings- og organisationsniveau, som har betydning for den måde, man så at sige tænker kontrol på både på det kontrollerende niveau og på det kontrollerede niveau.

### 3.1.2 Samfundsmæssige værditrends

Den konkrete udformning af kontrollerne afhænger af det samfund, de opererer i, herunder især de værdier, der generelt præger samfundet. Værdierne i samfundet vil have betydning for, hvilket forvaltningsparadigme og hvilken kontrolstruktur, man vælger i en given situation, ligesom det også vil have betydning for, hvordan kontrolstrukturer udformes. Endelig vil værdierne have betydning for selve kontrol-processen, dvs. for hvordan de kontrollerende myndigheder møder den virksomhed, der skal kontrolleres.

I det følgende tages fire værdier op, som vi mener er af særlig betydning i forhold til kontrol, nemlig tillid, gennemsigtighed, lighed og magt.

#### 3.1.2.1 Tillid

Tillid er et kulturelt fænomen. For det første betyder tillid noget forskelligt i forskellige kulturer, for det andet vil kulturen have betydning for graden af tillid, der udvises, herunder graden af tillid, der udvises til samfundsinstitutioner. Desuden er der en tæt sammenhæng mellem tillid og legitimitet, når det gælder samfundsinstitutioner, idet tilliden til samfundsinstitutioner korrelerer positivt med den legitimitet, samfundsinstitutionerne har i det omkringliggende samfund. Er legitimiteten stor, vil kontroller fra institutionernes side i højere grad blive accepteret, ligesom eventuelle negative sanktioner også lettere kan accepteres, end hvis det modsatte var tilfældet. I Danmark er samfundsinstitutionernes legitimitet stor.

Mest fundamentalt i mødet mellem den kontrollerende og den kontrollerede part er, hvordan de to parter betragter hinanden. Mens den kontrollerende myndighed som fundament har det danske samfunds århundredgamle værdier, kan den kontrollerede virksomheds værdier dels være baseret på dansk kultur, dels på mere globale eller fremmede værdier (f.eks. virksomhedens hjemlands værdier). Med den stigende globalisering må man imødesee dels en hyppigere konflikt mellem den danske kontrollerende myndigheds værdier og den udenlandske virksomheds værdier. Samtidig vil danske kontrolmyndigheder blive stillet over for stigende internationale krav til kontroller og kontrolprocedurer med deraf følgende mulige konfliktende krav.

I forhold til den øvrige verden viser undersøgelser, at danskeres indstilling til andre mennesker adskiller sig ved, at danskere er mere tillidsfulde end andre nationaliteter. Iflg. The World Values Survey og senere forskeres undersøgelser, f.eks. Svendsen (2006) fokuserer på den sociale kapital, der omfatter sociale netværk, samarbejdsnormer og tillid, økonomisk og social udvikling. Det medfører også bedre retsvæsen, mere effektivt, offentligt bureaukrati, bedre regeringsførelse og også bedre forhold for erhvervslivet – tillid og økonomisk vækst hører sammen. Endvidere er der

også en omvendt sammenhæng mellem gensidig tillid og korruption. Mens de bagved liggende forklaringer på effekten af social kapital og økonomisk udvikling er stadig ikke gjort eksplicitte.

Tillidsfuldheden gælder også til erhvervsledere og politikere. I en undersøgelse dækkende mange lande om folks tillid til bl.a. erhvervsledere markerer Danmark sig med stor grad af tillidsfuldhed.

I en anden international undersøgelse fra Gallup er den generelle tillid udbygget med tilliden til en række samfundsinstitutioner, f.eks. retssystem, politi, regering, uddannelsessystem og til f.eks. multinationale virksomheder. Sammenligningen gælder en række ”vestlige” økonomier. Både generelt og i forhold til samfundsinstitutionerne er danskerne tillidsfulde. Man stoler på hinanden (2/3 af de spurgte) i Danmark. I Sydeuropa mener 3/4, at man skal være forsigtig med at stole på andre. Med hensyn til samfundsinstitutionerne mener mellem 80 og 90% af danskerne, at institutionerne arbejder til bedste for landet. Ifølge undersøgelsen har danskerne af alle de medvirkende lande størst tillid til 13 af de 17 samfundsinstitutioner, der er blevet undersøgt. Og hvor der ikke er stor tillid, ligger danskerne i midterfeltet. Det drejer sig om fagforeninger, kirker og religiøse grupper, NGO’er og militæret. Tilliden til fagforeninger ligger på linie med tilliden til multinationale selskaber. Endelig har danskerne stor tillid til store nationale virksomheder.

Man kunne spørge, hvoraf denne udbredte tillid kommer? Dels mellem mennesker og dels til myndigheder. Kunne det skyldes en række omgivelser, der rendyrker tillidsdimensionen, såsom lige behandling af alle med samme problem, økonomisk relativ stor homogenitet eller ligestilling, regler og kontrol og en materiel høj standard? I givet fald kan vi konstatere, at regler og kontrol i et dynamisk perspektiv fremmer tilliden, således at vi kunne udnytte denne situation i et internationalt perspektiv på et givet tidspunkt (f.eks. nu), men at vi måske herved gradvist eroderer selv samme konkurrencefordel gennem dereguleringen.

I forhold til ovennævnte undersøgelser er tillid således et nøglebegreb mellem de to parter i et kontrolforløb/en kontrol, og et begreb der i en undersøgelse af danske forhold mellem forvaltninger og virksomheder kan betragtes som den hovedkonstituerende faktor.

Danmarks aktuelt meget høje tillidsniveau giver anledning til en overvejelse om forvaltningsparadigmernes indretning. Lidt firkantet kunne man måske sige, at det bureaukratiske regime i stort omfang videreføres, selv om den danske tillid muliggør noget ganske andet.

### **3.1.2.2 Gennemsigtighed**

En anden værdi i det danske samfund er kravet om gennemsigtighed. I takt med, at samfundsinstitutionerne bliver en integreret del af samfundet, opstår der krav om, at det også skal være muligt i et eller andet omfang at kontrollere dem. Og kravet gælder ikke blot institutionerne. Også virksomheder bliver mødt med krav om at give offentligheden mulighed for kontrol. Kravet om gennemsigtighed øges på en række samfundsområder – også med hensyn til kontrol. Den frie, ligeværdige borger skal have adgang til oplysninger, som han eller hun ikke tidligere har haft adgang til. Også krav om den gode samfundsborgeradfærd og virksomhedernes etiske og moralske ansvar inden for f.eks. miljø, arbejdsforhold, medarbejderudvikling og forbrugssikkerhed medfører en række ændringer og udvidelser i institutionernes og virksomhedernes oplysninger til omverdenen.

Et eksempel er de regnskaber, virksomheder og organisationer offentliggør. Det er ikke længere nok at offentliggøre et traditionelt regnskab med finansielle informationer – der ses en stigende tendens

til, at der f.eks. også offentliggøres grønne regnskaber, etiske regnskaber, kompetenceregnskaber, videnregnskaber osv. Det betyder for det første, at der ikke længere kun offentliggøres kvantitative data, men at virksomheder og organisationer i langt højere grad også benytter sig af kvalitative data, når de skal formidle deres resultater og forskellige former for kapital til eksterne interessenter. For det andet betyder det også, at de eksterne interessenter får et langt mere detaljeret billede af, hvad der foregår i virksomheden, end tidligere.

Kravet om gennemsigtighed findes ikke kun på samfundsplan. Også inden for forskellige brancher stilles der krav om, at virksomheder og organisationer skal gøre oplysninger tilgængelige for borgerne, som ikke tidligere har været tilgængelig. Ud fra devisen "the right to choose" er f.eks. hospitaler blevet pålagt at offentliggøre informationer om ventelister, H:S har udarbejdet en række standarder, som hospitalerne bliver målt på, og hvor resultaterne af disse målinger offentliggøres. Inden for fødevarerbranchen er Smiley-ordningen et eksempel på, at borgerne får adgang til oplysninger om hygiejne etc. – oplysninger, som ikke tidligere har været tilgængelige. Selv på politisk niveau ses denne tendens tydeligt, f.eks. da statsminister Anders Fogh Rasmussen krævede, at alle ministre og deres ægtefæller offentliggjorde data omkring deres økonomiske interesser mv.

Denne gennemsigtighedstrend har indflydelse på kontrolprocessen på en række områder.

Det, at man i højere grad går over til at gøre brug af kvalitative data end tidligere, har selvsagt betydning for kontrolprincipper og kontrolteknikker. En øget brug af kvalitative data vil også på nogle områder medføre større kontakt mellem den kontrollerende myndighed og virksomheder og organisationer, hvorved der bliver bedre forståelse for de to parter's samfundsopgave. Denne forståelse vil alt andet lige betyde bedre og mere retvisende data.

Kravet om gennemsigtighed har også betydning for kommunikationen mellem den kontrollerende myndighed og den kontrollerede organisation, dels på grund af en større kontakt, dels fordi ligeværdigheden parterne imellem hindrer brug af diktat fra kontrolmyndighedens side. I stedet vinder argumentationen frem.

Gennemsigtighedskravet gælder også for selve processen, idet kontrollen ikke mere kan udføres "skjult", men skal foregå i "det offentlige rum". Fra at kontrollen var en sag mellem den kontrollerende myndighed og den kontrollerede organisation, kommer der nu en tredje part ind, de eksterne interessenter. Den offentlige kontrol bevirker, at såvel den kontrollerende myndighed som den kontrollerede part begge skal handle åbent og synligt. Der er ikke mulighed for "aftaler", og adfærden skal fra begge parter's side være acceptabel. Der er således sket et skred i magtstrukturen.

Forudsætningen for, at gennemsigtighedskravet kan efterleves, er imidlertid, at der såvel fra forvaltningens side som fra virksomhedens side er klare, gennemsigtige positive som negative sanktioner på handlinger og informationer. Det er især nødvendigt, hvis samarbejdets fundament udover teknologi også skal hvile på skøn. Kriterierne for skønnene skal være kendte og formulerede for begge parter, ligesom konsekvenser for ændringer i f.eks. produktionsprocesser tidligt skal stå klart for virksomheden. Der vil derfor være tale om en kontinuert opfølgning i ændringsfasen.

Ligeledes vil gennemsigtighed tjene til at begrænse forvaltningernes indbyggede inertie. Kendskabet til ændringer i virksomhedernes processer vil sætte pågældende forvaltning i stand til hurtigere at erkende krav om ændringer i IT-systemerne og i de øvrige kontrolprocedurer.

### 3.1.2.3 Lighed

Lighed for loven, lighed i forvaltningsmæssig behandling og deraf følgende standardisering har i det 20. århundrede været en stadig mere grundfæstet forvaltningsforudsætning. Men på flere områder synes denne tendens at være under angreb. Ressourcerne er knappe i forhold til befolkningens ønsker, og teknologien har for længst overhalet de ressourcemæssige muligheder for total anvendelse. Prioritering bliver derfor i stigende grad en nødvendighed. Og med prioritering følger differentiering, både i valget af ydelser og dækningen af disse ydelser.

#### **Lige behandling – prioriteret behandling**

Til bureaukrati hører lige behandling for alle i samme situation. Vi har ikke betingelsesløst ret til alle mulige helbredelser, men vi har samme ret som enhver anden. I takt med teknologiens vækst sker der imidlertid et skred i dette demokratiske aksiom. Når en teknologi er mulig, vil vores egen økonomiske, intellektuelle og fysiske formåen være forskellig i vores muligheder for at tilvælge og fravælge behandlinger. Dette gælder ikke mindst på sundhedsområdet (alternative behandlinger, privathospitaler, udenlandske specialister), men også informationsteknologien udvikler forskellighed i behandlingspotentialet. Det er meget enklere, hurtigere og tidsuafhængigt at indrapportere sin selvangivelse kl. 23 aftenen før fristens udløb end at skulle anvende traditionelle veje. Alle har principielt samme mulighed, men ikke i praksis. Lighedsaksiomet er under erodering. Eftersom teknologivæksten er global, uafvendelig og eksponentiel, er løsningen næppe en isolering fra disse tendenser. Informationsteknologisk kan til dels kompenseres ved såkaldte flerkanal løsninger, dvs. alt lige fra papir, telefon til Internettet er anvendelige indberetningsløsninger. Ligesom banksektoren oplever, at det personlige møde mellem kunde og bankmedarbejder erstattes af hurtigere og enklere ekspeditionsformer, udvikler den offentlige forvaltning sig tilsvarende. Forvaltningen får samme ambition om - og nødvendighed af - det professionelle virke, og dermed om det prioriterende samfund. Danmark er lykkeligvis et relativt homogent land, hvor B-holdet i denne henseende - i det mindste på virksomhedsniveau - er relativt beskedent i antal. Men den folkeoplysende opgave i teknologisk henseende er væsentlig. Der er brug for en effektiv forvaltning til at allokere ressourcer til de primærområder, forvaltningen varetager.

#### **Standardisering – differentiering**

Som en traditionelt set naturlig følge af lighedsaksiomet har standardiseringselementet haft en naturlig værdi for den offentlige forvaltning. "One size fits all" har været det bærende fundament i såvel lovgivning som forvaltning, med mindre man har valgt en rent skønmæssig tilgang. Synspunktet har været, at ensartede regler eller skøn har været de bedste garantier for borgerens oplevelse af retssikkerhed.

I sammenhængen her vil vi se på mulighederne og udviklingen i differentiering, dvs. mulighederne for at tilpasse en lovgivning og tilhørende forvaltning til forskellige situationer. Kunne man forestille sig, at reglerne på den ene side var klare og på den anden side mangfoldige? Vi ser eksempler på det i dagens lovgivning. Årsregnskabsloven har opdelt virksomhederne i fire klasser. Miljølovgivningen skelner ligeledes mellem virksomhederne. Hver gang giver det anledning til at trække grænser mellem de personer, for hvem et sæt bestemmelser gælder og de personer, for hvem et andet sæt gælder. Herved medvirker lovgiver og forvaltning til at skabe et behov for professionalisme i betydningen kompetencen til at udføre metodiske, systematiske og konsekvente vurderinger henover en mangfoldighed af udtryksformer. Rådata ligger med andre ord ikke klart placeret i hver sin kasse, men skal sorteres - professionelt.

### **Balance – prioritering**

Et tredje bærende princip for den offentlige forvaltning har været en total harmonisering af fordelingen af offentlige goder i Danmark. Konsekvensen heraf er, at usammenlignelige størrelser modregnes (studehandles) i et offentligt system uden prioriteret retningsangivelse. Det er i sig selv legitimt at kræve samme ret og andel som andre, uanset behov. Via medlemskabet af ”foreningen Danmark” abonnerer vi på en række services og forsikringer, som oprindeligt var transbestemte, men efterhånden er blevet en generel medlemsrettighed (efterløn, orlov, mv.)

Det professionelle samfund forudsætter en ledelsesmæssig vilje til at sætte mål og prioriteringer og overholde dem. Prioritering (og dermed også vision) bliver i denne forbindelse et nøgleord, hvilket er en af de vanskeligste ledelsesmæssige og politiske opgaver. I det omfang, demokratibegrebet rummer et vist mål af konsensus, er prioritering på forhånd opfattet som udemokratisk. Men dermed bliver forandringer i sig selv også udemokratiske, og det er jo lige så givet, at forandringernes antal og omfang netop i disse år hober sig op, både nationalt med velfærdsstaten som samletema og internationalt med globalisering som samletema.

Skismaet ligger også indbygget i den politiske sjæl. Evolutioner giver færre sammenbrud end revolutioner. Behovet for prioritering er åbenbart, også på e-Governance området, men vi skal erkende, at det er vanskeligt at finde mange eksempler herpå.

### **Lighed – ressourcerne taler**

Lighed for loven og forvaltningen har været et ubrydeligt aksiom for den danske offentlige sektor siden grundlovens vedtagelse. Som et af verdens mindst korrumpere lande forekommer Danmark og den offentlige forvaltning at være en fortsat garant for dette fundament. Men i disse år udfordres forudsætningerne for lighed. Den stigende kompleksitet i såvel lovgivning og teknologianvendelse har en tendens til at undergrave denne lighedstankegang. Den, der har uddannelse, penge eller netværk vil derfor i stigende omfang få bedre chancer i kampen om at få ret eller fordele i øvrigt. Den modgående bevægelse kunne være, at lovgivningen i størst mulig omfang bliver forudsigelig eller beregnelig og derfor kan gøres tilgængelig for alle på samme vis gennem enkle teknologier. Subjektivitet eller skøn risikerer jo i denne sammenhæng at styrke ulighed for loven og ikke omvendt.

#### **3.1.2.4 Magt**

Et samfunds forhold til og værdier om magt vil ligeledes afspejle sig i valg af udformning af kontrolstrukturer.

Forholdet mellem forvaltning og virksomhed er en afspejling af, hvordan et samfund betragter magt, set som en social ulighed i samfundet (jf. Hofstede). Ifølge Hofstede (1991) er der fire dimensioner eller kulturaspekter, når forskellige kulturer/nationer sammenlignes. De er magtdistance, kollektivism/individualisme, femininitet/maskulinitet, og usikkerhedsundvigelse (stærk/svag).

Mht. magtdistance, som defineres som ”den grad som mindre magtfulde medlemmer af institutioner og organisationer i et land forventer og accepterer, at magten er ulige fordelt” (Hofstede). Undersøgelser viser, at de observerede forskelle i magtdistance både genfindes hos ledere og medarbejdere – og ikke kun hos de ”mindre magtfulde”.

I lande med lille magtdistance er decentralisering udbredt, der er små lønforskelle mellem top og bund, underordnede forventer at blive taget med på råd og ledelsen er demokratisk. I lande med stor magtdistance er det modsatte gældende.

I forholdet mellem myndighed og borger skal magten i lande med lille magtdistance være legitim. Alle skal uanset placering i samfundet have de samme rettigheder. Heroverfor står forholdene i lande med stor magtdistance, hvor magt er grundlæggende for samfundet.

I Danmark er magtdistancen meget lille. Det gælder også andre skandinaviske lande og lande, hvor sproget kan henføres til den germanske sprogstamme.

Kombineres dimensionen individualisme-kollektivism med magtdistance (hvor individualisme defineres som "samfund, hvor båndene mellem individerne er løse: Det forventes at enhver sørger for sig selv og den nærmeste familie." (Hofstede). Danmarks placering i individualismeindekset er som nr. 9 ud af 50 lande, hvor USA er nr. 1. I kombinationen individualisme-magtdistance, placerer Danmark sig derfor i kvadranten lille magtdistance og individualistisk.

I den næste dimension: Femininitet - maskulinitet scorer Danmark sammen med bl.a. Sverige, Norge og Holland lavt på maskulinitetsindekset. Ved maskulinitet fremhævedes gode indtjeningsmuligheder, anerkendelse for arbejdet, forfremmelsesmuligheder og udfordringer i arbejdet. Ved femininitet godt arbejdsforhold til leder, godt samarbejde, tryghed i ansættelse og godt bopælsområde.

I feminine kulturer løses konflikter helst gennem forhandling, i maskuline ved "fair kamp". Ledertypen i en maskulin kultur er beslutsom og "aggressiv", i en feminin kultur mindre synlig og mere intuitiv.

I kombinationen individualitet-kollektivitet og femininitet-maskulinitet placerer Danmark sig i kvadranten individualistisk-feminin.

Det sidste kulturaspekt eller dimension er usikkerhedsundvigelse. I lande hvor usikkerhedsundvigelse er fremherskende undgår man tvetydighed og arbejder efter at få en struktur i organisationer m.m., hvor tingene kan tolkes entydigt og hvor forudsigelighed er muligt. Love og regler udarbejdes for at forhindre usikkerhedsmomenter, hvilket betyder, at lovgivningen i disse lande bliver meget specifik og præcis – og omfattende. I lande med mindre usikkerhedsundvigelse er der færre love og regler. I sammenligning med tre regioner og 50 andre lande bliver Danmark placeret som nr. 51. Det er væsentligt at bemærke, at usikkerhedsundvigelse ikke henviser til forskelle i magt, men til forskelle i kompetence mellem myndigheder og borgere. Kombineres magtdistance med usikkerhedsundvigelse finder man ikke nogen sammenhæng som i de tidligere kombinationer

Ligesom ved undersøgelsen af tillid finder man også ved usikkerhedsundvigelsen (og ved magtdimensionen) forskelle mellem lande, der er stærkt påvirkede af romerriget og har en stærk usikkerhedsundvigelse og (europæiske) lande, der har stået uden for eller har fået mindre indflydelse fra romerriget og med en svag usikkerhedsundvigelse. Nogle få eksempler kan konkretisere forskellene mellem lande med stærk og svag usikkerhedsundvigelse: Svag: få og generelle love og regler, borgerkompetence versus myndighederne, borgere er positive over for institutioner; og stærk: mange og udførlige love og regler, borgerinkompetence versus myndighederne, borgere er negative over for institutioner.



Hofstede har nogle overvejelser om den kontekst, regnskabssystemer skal ses i. Regnskabssystemer forstås bedst som ”usikkerhedsreducerende *ritualer*, der opfylder et kulturelt behov for vished, enkelhed og sandhed i en forvirrende verden.” Hvis det er tilfældet må man forvente, at et lands placering på dimensionen usikkerhedsundvigende vil spille afgørende ind på regnskabspraksis. Et land placeret som stærkt usikkerhedsundvigende vil have præcise regler for regnskaber og stor detailrigdom i regnskabet, mens regnskabet vil fremstå mere pragmatisk i lande med svag usikkerhedsundvigelse.

I lande med stor magtdistance opfattes regnskaber som et middel til at retfærdiggøre beslutninger og give et ønsket image.

I individualistiske lande betragtes regnskabsinformationer som mere væsentlige end i kollektivistiske lande. Det skyldes formentlig, at man i kollektivistiske lande har andre og flere informationer om, hvordan det går en virksomhed, end man har i individualistiske lande.

Kombineres de forskellige dimensioner er Danmark karakteriseret ved at have lille magtdistance, være individualistisk, feminin og med lav usikkerhedsundvigelse.

I relation til kontrolstruktur m.m. vil Danmarks placering på dimensionsakserne have den betydning, at kontrollen qua den lille magtdistance skal opfattes som legitim og være decentral i det omfang, det er relevant. Ligeledes bør kontrollen ikke udføres pr. dekret, men ved argumentation. Og den lave usikkerhedsundvigelse i Danmark peger på en ligeværdighed mellem den kontrollerende myndighed og den kontrollerede part. Lande med svag usikkerhedsundvigelse har som nævnt generelle love og regler i modsætning til detailrigdommen i regler i lande med stærk usikkerhedsundvigelse. Med hensyn til kontrol og indsamling af data betyder det en større pragmatisme i de førstnævnte lande.

### **3.1.3 Teknologi og viden**

Udover de værdimæssige udviklinger i et samfund er det nødvendigt også at se på udviklingen i teknologi og viden, idet det i høj grad også har betydning for den måde, man må forvalte kontrolopgaven på.

#### **3.1.3.1 Digitalisering**

Vi vil koncentrere os om en diskussion af konsekvenserne den teknologiudvikling der er knyttet til den digitaliseringstrend, der ikke kun præger det danske samfund, men stort set hele det internationale samfund. Danmark hører til et af de førende lande inden for digitalisering, hvorfor fænomenet fortjener en særlig diskussion i en dansk kontekst.

Digitaliseringen har konsekvenser både i forhold til, at der etableres nye muligheder for kontrol, men også i forhold til, at digitalisering medfører, at kontrolformen bliver fastlåst og mere rigid.

Ønsket eller kravet om en digitaliseret kontakt mellem virksomhed og kontrollerende myndighed har sin baggrund i ønsket om dels en mere effektiv indberetning og dermed kontrol, dels en lettelse af de byrder fra diverse forvaltningers side, virksomhederne har i et moderne, velorganiseret samfund som det danske. Med IT-teknologi/digitalisering kan store datamængder let indberettes til de respektive myndigheder, ligesom respons på indberettede data og korrespondancen herom kan glide let og smertefrit.

Med kompleksiteten i det moderne samfund in mente bliver det et ønskværdigt krav fra virksomhedernes side, at der ikke er redundans i de data, forvaltningerne efterspørger. Ligeledes skal de datakrav, forvaltningerne stiller, afstemmes efter hinanden, således at virksomhederne ikke oplever forvaltningerne som ufleksible. Der fremkommer således et ønske om et ikke nærmere fastlagt IT-samarbejde mellem forvaltningerne, når det gælder datakrav. Et sådant IT-samarbejde kan enten foregå på central basis eller decentralt, men et samarbejde ønskes, således at datakrav af virksomhederne opleves som relevante og enkle at levere. En kombination af et IT-samarbejde på centralt og decentralt plan vil være optimalt, idet dataindsamling på central basis vil betyde enklere indberetning af data fra virksomhederne, men give mere rigide informationer, mens data indsamlet på decentral basis i højere grad vil kunne afspejle de ændringer, der sker i virksomhederne.

Med muligheden for at indsamle informationer om virksomhederne ad libitum fremkommer der dog en fare for, at virksomhederne bliver sårbare. Det gælder især, når data fra forskellige forvaltninger kan sammenstilles. Bliver virksomhederne angste for sådanne muligheder, kan der komme et problem med konfidentielle oplysninger. Det bliver så et spørgsmål om, hvorvidt virksomhederne vil søge at camouflere følsomme data – måske endog nægte at meddele data i den ønskede præcisionsgrad. Over tid kan der også komme problemer, idet man ikke må se bort fra, at nogle virksomheder vil ”tilpasse sig” en forvaltnings kontrolpraksis, f.eks. kontroltilsyn ved ændringer over en vis størrelse, og give information om mindre ændringer, end der reelt er tale om. Specielt hvis virksomheden ikke kan se det store formål med at give de pågældende informationer.

### **3.1.3.2 Videnudvikling**

Kompleksitet og videnindhold af de forhold, som samfundet ønsker at øve indflydelse på gennem kontrol er stadig stigende. Det gælder i særdeleshed på de materielle kontrolområder såsom miljø og arbejdsmiljø, hvor viden om mulige skadevirkninger på mennesker og økosystemer vokser med meget stor hastighed, og hvor den øgede indsigt ofte ønskes omsat til en kontrolindsats på det pågældende område. Men også på de økonomiske område stiger kompleksitet og videnindhold i takt med, at globaliseringen betyder, at mange virksomheders aktiviteter foregår fordelt over hele kloden, og at en række af de myndighedshensyn, der skal varetages, ikke kun stammer fra nationalstaten men også fra internationale myndigheder så som EU.

Denne udvikling repræsenterer en udfordring for alle parter i på de forskellige kontrolområder. Parterne skal hver især sikre, at de har den fornødne kompetence til at imødekomme de krav, som videnindholdet stiller til deres rolle i kontrolsamspillet. Og det bliver tilsvarende et selvstændigt kontrolområde for myndighederne at sikre sig, at de øvrige aktører har den nødvendige kompetence, således at de kan agere som tilsigtet med reguleringen af området.

### **3.1.4 Refleksion**

Hensigten med afsnit 3.1.1 – 3.1.3 har været at vise, at Danmark har nogle til dels uudnyttede potentialer på kontrolområdet som følge af, at den danske generelle forvaltningsramme rummer en række effektiviseringsmuligheder. Skal vi opsummere argumentationen for dette antagelse, skal følgende fremhæves:

- Danskere har verdens største tillid til hinanden og til sine myndigheder samtidig med (og som følge af), at vi er et af verdens mindst korrupte lande. Har vi taget konsekvensen – eller er vi i gang med det – i den forvaltningsmæssige udvikling?
- Myndighedernes legitimitet er stort set accepteret af befolkningen, hvilket er funderet i en høj grad af politisk konsensuskultur, decentral magtudøvelse og gennemsigtighed. Åbenhed, dokumentation og sanktionsaccept skaber grundlaget for denne gennemsigtighed. Revisionsspor (traceability) og gentagelighed (replikerbarhed) understøtter legitimiteten. Til gengæld har vi en høj grad af regelaccept. Vi har efterhånden udviklet den bureaukratiske proces til perfektion. Er tiden moden til at komme videre?
- Hofstedes (1991) rubricering af 50 nationers folkekarakter på fire områder giver et billede af danskerne som individuelle, feminine, med lav magtdistance og uden usikkerhedsundvigelse. Oversat til ”kontrolsprog” betyder det, at vi ønsker en solidarisk, meningsfyldt, rammebaseret og ligeværdig kontroltankegang med skyldig hensyntagen til den specifikke problemstilling. Fokus på resultat mere end proces. Er det indeholdt i vores kontrolfundament?
- Dansk ledelsestankegang er overvejende adfærdsorienteret og tillidsbaserede. Vi tror på, at andre gør sit bedste, hvis bare de ved, hvad det bedste er. Kan vore kontrolsystemer i højere grad indrettes med udgangspunkt heri?
- Digitaliseringen skaber en række nye samspilsmuligheder mellem myndighed og virksomhed gennem straksbehandling, og alle de øvrige nævnte løsningskategorier, Internet, interaktivitet, stigende omfang af forebyggende automatiserede kontroller i indrapporteringen, digitalt samarbejde mellem forvaltninger, differentieringsmuligheder og multikanaladgang. Vi er godt i gang med at virkeliggøre disse muligheder, men det har slået os i alle de forvaltninger, vi har gennemgået i forbindelse med et digitalt erhvervsforvaltningsprojekt (Elkjær-Larsen og Kühn Pedersen, 2004), at de øgede kontrolfaciliteter som oftest anvendes til at øge den samlede kontrolfunktion i stedet for at give mulighed for at frigøre kontroller til glæde for såvel myndighed som virksomhed

Vores samlede konklusion er, at der må være mulighed for at skabe en andre kontrolstrukturer, der i højere grad udnytter alle de potentialer, vi generelt, men ikke mindst nationalt rummer for at øge meningsfuldheden i kontrolarbejdet. Dette skal ske i pagt med de ovenfor nævnte tendenser, som kunne blive en positiv cirkel for effektivisering af kontrolstrukturen, frigørelse af kontrolressourcer hos såvel myndigheder og virksomheder til beskæftigelse i de udenlandske virksomheder, der derfor ønsker at etablere virksomhed i Danmark og til styrkelse af konkurrenceevnen hos de i forvejen værende dansk placerede virksomheder.

### 3.1.5 Forvaltningsparadigmer

I det følgende vil vi fordybe os i den del af kontrolmodellen, der omhandler forvaltningsparadigmer. Forvaltningsparadigmerne illustrerer forskellige arketyper for forvaltning og fungerer som en forståelsesramme for såvel god forvaltningsskik og forvaltningspraksis som for de deraf udledte kontrolstrukturer, der har direkte betydning for hvilke underliggende kontrolteknikker, der kan bringes i anvendelse, når målet er omkostningseffektiv kontrol.

Forvaltningsparadigmerne skal som nævnt forstås som teoretiske arketyper, som kun sjældent genfindes i rendyrket form, men som netop pga. deres arketyperiske karakter er nyttige til at udskille forskellige paradigmer med hver deres tilhørende sæt af konsistente værdier, mål og midler for,

hvordan forvaltningsprinsipper kan (og bør) se ud. Afhængig af hvilket paradigme, der er dominerende i et samfund eller i en forvaltning, vil man finde stor forskel på indholdet i og den mulige anvendelse af forskellige kontrolstrukturer.

Det forvaltningsparadigme, en given forvaltning så at sige ”skriver sig ind i” eller vælger, er altså afgørende for de former for kontrol, forvaltningen i praksis udøver. Selv om forvaltningens besluttende aktører nok i en vis udstrækning selv er herrer over, hvilket forvaltningsparadigme – og dermed hvilken kontrolstruktur, de anvender – så er der en række faktorer, som i større eller mindre grad er konstituerende for ”valget” – i øvrigt de samme faktorer, som også i høj grad er med til at generere udvikling af nye forvaltningsparadigmer, da paradigmer f.eks. ikke opstår uden rod i de samfundsmæssige værdier og udviklinger, der præger samfundet som helhed.

Det primære formål med dette afsnit er at redegøre for indholdet af de 6 forvaltningsparadigmer, vi har identificeret, samt at diskutere, hvad hvert paradigme betyder for kontrolprincipperne og for de kontrolteknikker, der naturligt hører til under hvert forvaltningsparadigme.

De forvaltningsparadigmer, som vi har identificeret, bygger dels på Max Webers klassiske sondring mellem forskellige typer autoritet (Weber 2000), dels på nyere forvaltningsteoretisk forskning, herunder især governance-forskningen. I kølvandet på Osborne & Gaebler (1993) bog, ’Reinventing Government’, og New Public Management-bølgen i 1980’erne og 1990’erne opstod inden for forvaltningsforskningen både herhjemme (Jørgensen 1993, Bogason 2001, Sørensen 2002) og i en europæisk kontekst (Kooiman 1993, 2003, Rhodes 1997, Pierre 2000, Jessop 2002) en intens diskussion om, hvilke forskellige overordnede modeller for styring af samfundet, der kunne identificeres, og hvilke konsekvenser de nye styringsmodeller havde for statens opgaver i samfundet. Der er delte meninger om begge disse spørgsmål, men generelt synes der at være enighed om, at en række forskellige styringsformer kan identificeres, og at de hver har deres fordele og ulemper. Det er primært på denne baggrund, at vores forvaltningsparadigmer er udviklet.

Overordnet set har vi identificeret 6 forskellige forvaltningsparadigmer:

- Personlig autoritet,
- Bureaukrati,
- Marked,
- Netværk,
- Corporate Governance
- Public Governance,

hvor sidstnævnte primært kan forstås som en kombination af de øvrige forvaltningsparadigmer, om end der også her tilføjes nye elementer.

Vi skal i det følgende kort beskrive de seks forvaltningsparadigmer dels på baggrund af foreliggende teoretiske perspektiver dels som de arketyper, vi ser udvikle sig. Gennemgangen baserer sig på indhold fra rapporten: Digital Erhvervsforvaltning (2004) med tilføjelse af de kontrolmæssige aspekter til hvert regime.

## Personlig autoritet

Max Weber skelner i sine klassiske analyser mellem tre typer legitim autoritet; *legal autoritet*, *traditionsbunden autoritet* og *karismatisk autoritet* (se Weber 2000: 88). Her behandles de to sidstnævnte under ét som to 'præbureaukratiske' former for autoritet, som begge hviler på en forestilling om personlig autoritet. Den traditionsbundne personlige autoritet henter sin legitimitet i sædvaner og normer, der er overleveret over tid. Den karismatiske personlige autoritet henter sin legitimitet i en forestilling om den enkelte leder som særligt udvalgt eller som en ekstraordinær person. Fælles for begge former er, at de ikke i udgangspunktet bygger på rationelle forestillinger, regler eller love, men kun på den enkelte leder eller embedsmands personlige autoritet.

Den personlige autoritets primære aktivitetsrationale er *uformelt* og *situationsbestemt*. Det betyder, at der ikke er nogle eksternt givne normer eller formelle regler, der giver lederen eller forvalteren autoritet. I stedet er det personens handlinger nu og her i enhver given situation, der vurderes som afgørende. De personer, der er afhængige af autoritetspersonens beslutninger, kan ikke forvente nogen regelmæssig adfærd fra dennes side, men må forvente en vis uforudsigelighed. Omvendt er personlig autoritet også afhængig af, at andre personer anerkender den som legitim. Genstanden for styring for den personlige autoritet bliver dermed den *tro*, som øvrige personer har på enten autoritetspersonens karismatiske evner eller på traditionens ukrænkelighed.

Det personlige autoritetsregime findes også i dag i Danmark, bl.a. i form af Bonus Pater-princippet indenfor revision: Hvad ville den gode revisor gøre i denne situation? Hvad er god forvaltningsskik på et givet område? Alle steder, hvor regelsætningen er parret med en skønsmæssig stillingtagen har vi brug for en Bonus Pater, en troværdig autoritet, som via stillingens karakter og forudsætninger har en vis autoritet.

## Bureaukrati

Bureaukratiet er princippet i den klassiske organisationsteoretiske model, som alle administrationer (både offentlige og private) bygger på (Weber 2000: 91-92, 107ff.). I den offentlige sektor i dag opfattes bureaukratiet som tæt knyttet til det repræsentative demokrati. Det repræsentative demokratis legitimitet opfattes således i høj grad som afhængigt af både *neutrale* og *loyale* embedsmænd, og af en effektivt fungerende forvaltning, som er i stand til at føre de folkevalgtes manifesterede beslutninger ud i livet. Ifølge det repræsentative demokrati styres staten gennem den parlamentariske styringskæde (Olsen 1978), eller som et politisk system (Easton 1971). Folket vælger et parlament, som træffer politiske beslutninger i form af love. Forvaltningerne og den øvrige offentlige sektor står dernæst for implementeringen af parlamentets beslutninger i forhold til virksomheder og borgere. Som igen ved næste valg bestemmer parlamentets sammensætning.

Den bureaukratiske forvaltnings primære aktivitetsrationale er *formelt* og *substantielt* (Jessop 2002: 230). Det betyder at det primære succeskriterium for en bureaukratisk organisation er, at de overordnet (af regeringen og folketinget) fastsatte formelle og rationelle mål bliver indfriet. Det sekundære succeskriterium er, at de love, som vedtages bliver implementeret og fulgt. Bureaukratiet er opbygget hierarkisk i klassisk forstand, med stigende autoritet og ansvar opad i organisationen. Derudover har hver part og hvert niveau i organisationen sin specifikke opgave, rolle og ansvar, og lederen i toppen af pyramiden har det overordnede ansvar overfor de politiske beslutningstagere.

Det sikrer *gennemsigtighed* i organisationen: Konkrete handlinger kan direkte tilskrives den instans i forvaltningen, der formelt har kompetencen for en bestemt afgørelse.

Genstanden for styring i bureaukratiet er typisk *sager*, som behandles af *loyale, anonyme, rationelle* og *neutrale* embedsmænd. Alle embedsmændene i forvaltningen bør i udgangspunktet have samme upartiske tilgang til forvaltningsudøvelsen, og derfor bør de kunne træffe den samme beslutning, når de skal afgøre en sag på baggrund af en given lov. Hierarkiet er i den forstand lukket, fordi det ikke er den enkelte persons egenskaber eller interesser, men udelukkende systemets rationalitet, der bør afgøre beslutninger. Over for forvaltningen opfattes borgere og virksomheder som underordnede fællesskabets interesser, som forvaltningen repræsenterer, og deres rolle i forhold til forvaltningen er at adlyde eller modtage de afgørelser, som forvaltningen træffer.

Kontrolmæssigt er bureaukratiet baseret på den maskinelle organisation, hvor man søger faglig konsistens og nulfejl. Da den introverte faglighed er i højsædet, er kontrol- og præstationsmål i høj grad rettet mod produktets kvalitet, hvorimod tid og service er mindre væsentlig at sikre. Ideelt er replikerbarheden ultimativ, hvilket bl.a. sikres gennem åbenhed, dokumentation og kommunikation i sagsbehandlingen. For at sikre samme sagsbehandling for alle, gennemføres standardprocedurer og –forløb. Da udgangspunktet er asymmetrisk viden og en hierarkisk relation mellem myndighed og virksomhed, ligger kontrolopgaven i høj grad på myndighedens bord i et overvejende mistillidsbaseret eller i det mindste skeptisk samspil fra begge sider. Traditionelt er den bureaukratiske kontroltankegang substansbaseret (som stikprøve eller total population) men det bureaukratiske regime forhindrer på ingen måde en mere systembaseret tilgang i kontrolfunktionen.

Det bureaukratiske findes overalt i den danske og internationale forvaltning, nogle steder mere rendyrkede end andre. Selv om mange dele af forvaltningerne søger mod mere eksternt rettede paradigmer har vi stadig brug for den faglige, uhildede og ensartede sagsbehandler eller sagsbehandling. Domstolene er et rendyrket og stabilt eksempel på det bureaukratiske regime, forhåbentlig også om 100 år.

## **Marked**

Det bureaukratiske hierarki er bl.a. blevet kritiseret af 'public choice' teoretikere og af fortalere for *New Public Management* for at føre til ineffektive forvaltninger og dårlige løsninger på samfundsmæssige problemer (se f.eks. Kristensen 1987, Walsh 1995). I stedet har disse teoretikere forsvaret *markedet* som idealmodel for styring af offentlige organisationer. Deres styringsmodeller er inspireret af enkle mikroøkonomiske modeller for, hvad der afgør individers adfærd og dermed organisationers rationalitet (eller mangel på samme). I markedets verdensbillede er individer nyttemaksimerende, og de handler udelukkende ud fra egeninteresse. Markedet ses som en optimal og fleksibel styringsstruktur, fordi priser og produktion automatisk tilpasser sig udbud og efterspørgsel.

Markedets primære aktivitetsrationale er *formelt* og *procesorienteret* (Jessop 2002: 230). Det betyder, at en given handel i princippet ikke afhænger af personlige forhold mellem sælger og køber, og at enhver handel, der er foregået på optimale markedsvilkår, er legitim. Succeskriteriet for markedet er således, at markedets processer (tilpasningen af udbud og efterspørgsel) fungerer optimalt. Det betyder for den offentlige sektor, at forvaltningen principielt vil skabe bedre resultater og være mere effektiv, hvis den bringes til at fungere i overensstemmelse med markedsprincipper. Udadtil medfører det, at offentlige institutioner i højere grad skal bringes til at *konkurrere* på

*markedsvilkår*, og indadtil medfører det, at *incitamentsstrukturerne* ændres, således at det kan betale sig for offentligt ansatte at være mere effektive.

Genstanden for styring på et marked er *transaktioner*, som involverer *sælger, kunder og varer*. I den offentlige sektor betyder det, at fokus rettes mod de ydelser, den offentlige sektor leverer, den måde, som den offentlige sektor producerer og 'sælger' varerne/ydelserne på og de relationer, som den offentlige sektor har i forhold til sine kunder. På den ene side betyder det, at både virksomheder og borgere i højere grad bør opfattes som 'kunder i forretningen Danmark', som har krav på kvalitet, valgmuligheder, service, osv. På den anden side betyder det, at offentlige forvaltninger i højere grad bør forstå sig selv og handle som *virksomheder* ('entrepreneurial government', se Osborne & Gaebler 1993), der skal levere varer på et marked evt. i konkurrence med andre offentlige eller private organisationer.

Kontrolmæssigt opstår der en række nye problemer i og med, at snitfladerne mellem virksomhed og myndighed lettes og faciliteres. Selvbetjening, straksbehandling og transparens forudsætter en anden kontrolmæssig tilgang fra begge sider. Virksomheden får forebyggende kontroller til at fange indberetningsfejl og myndigheden får opklarende kontroller til at fange usædvanlige transaktioner. Markedsmekanismen tilsiger, at områder med fælles myndigheds- og virksomhedsinteresse kun i begrænset omfang kræver kontrol, mens modsat rettede interesser øget kravet om virksomhedskontrol men også kontrol af myndigheden. Virksomhedens adfærd og prioritering er således afgørende for, i hvilket omfang virksomheden kan inddrages i kontrolforløbet og hvad der derfor bliver myndighedens opgave.

Markedsparadigmet er udbredt i dansk forvaltning. Det finansielle regnskab, det grønne regnskab, de grønne afgifter, handlen med CO2-kvoter og fødevarer kontrollens branchekoder er sådanne eksempler. Forvaltningen anvender markedsmekanismerne til at skabe eller sikre kontrollen med et område.

## **Netværk**

Netværk kan ses som et forvaltningsparadigme, der udgør et alternativ til både bureaukratiet og markedet. Begge er i dag udfordret af en række samfundsmæssige forandringer, som dækker over stigende samfundsmæssig kompleksitet, dynamik og diversitet (Kooiman 2003). Netværk tager netop udgangspunkt i disse samfundsmæssige forandringer, og fordi netværk i sig selv ofte er "*komplekse interaktioner, hvori mange aktører deltager, og hvor processer er tvetydige som et resultat af aktørernes multiple mål og strategier og usikkerhed om informationer og resultater*", Kickert, Klijn & Koppenjan (1999), kan der i nogle tilfælde skabes kompromis'er og løsninger i netværk, som markedet og bureaukratiet ikke alene ville kunne skabe.

Netværkets primære aktivitetsrationale er *refleksivt og procesorienteret* (Jessop 2002: 230). Netværket er dermed, som markedet, præget af *fleksibilitet*, men ikke på baggrund af en abstrakt formel logik som 'markedets usynlige hånd', men i stedet på grund af en konstant *forhandling* og *dialog* mellem deltagere i netværket, der afstemmer interesser og forventninger indbyrdes. Netværk opstår typisk i situationer, hvor to aktører vælger at samarbejde for at løse fælles problemer, og det afstedkommer, at *institutionaliseringsprocesser* foregår, hvor en eller anden grad af *fælles forestillinger, deltagelsesmønstre og -normer* udvikles og formaliseres (Kickert, Klijn & Koppenjan

1999: 6). På denne måde udveksles information, og samtidig opbygges *gensidig afhængighed* mellem aktørerne, som igen kan være medvirkende årsag til, at der opstår *tillid* mellem aktørerne.

Genstanden for styring i et netværk er *problemer*, som identificeres på baggrund af dialog mellem de aktører, der indgår i netværket. Aktørerne, som indgår i netværket, har forskellige ressourcer, interesser og mål, men samtidig deler de en række interesser og har opbygget tillid gennem gentagen interaktion, og er derfor også motiveret for at forhandle om et fælles kompromis. I den offentlige sektor betyder det, at der kan dannes samarbejde, dialog, forhandlinger og partnerskaber både mellem forvaltninger indbyrdes og mellem forvaltninger, virksomheder og evt. frivillige organisationer i forhold til fælles udvikling af et område (f.eks. grundforskning), i forhold til løsningen af specifikke fælles samfundsmæssige problemer (f.eks. sociale partnerskaber), eller mere afgrænsede problemer, hvor et strategisk partnerskab kan være hensigtsmæssigt (f.eks. udviklingen af mere konkrete teknikker eller løsninger indenfor et givet politisk område).

Kontrollen må fundamentalt set være baseret på tillid. Desuden må kontrollen være baseret på konstante forhandlinger mellem deltagerne i netværket. Kontrollen er desuden baseret på frivillighed – der vil altid være en exit-mulighed. Dynamisk. Præget af fleksibilitet.

Det helt afgørende er, at kontrollen er frivillig. Det giver en helt anden magtrelation end i de andre forvaltningsparadigmer. Det stiller krav om en anden incitamentstruktur – i høj grad en incitamentstruktur, der er baseret på en ”what’s in it for me”-tankegang. En simpel bidrags-belønnings-balance-vurdering vil vel være grundlaget for en vurdering af, om man vil indgå i kontrolprocessen eller ej. Ligeværdighed er et nøgleord for relationen mellem myndighed og virksomhed. Så i stedet for den markedsorienterede leverandør-kunde situation oplever vi her et mere afbalanceret virksomheds-virksomheds forhold, hvor drivkraften egennyttede i et repræsentativt og forpligtende plenum.

Netværkskonstruktioner er endnu ikke så hyppige. Dog ser man ofte en dialog (eller i det mindste en høring) mellem myndigheder og berørte brancheforeninger inden et givet regelsæt vedtages. Etableringen af de grønne miljønetværk er et eksempel på en kontinuert samspilsrelation mellem myndighed og virksomheder. Den ”danske model” for trepartsdrøftelser på arbejdsmiljøområdet kan også opfattes som et særtilfælde af netværksparadigmet.

## **Corporate Governance**

Det, som kendetegner en Corporate Governance model, er at den ikke, som de andre paradigmer oplyst ovenfor, bygger på en forholdsvis fast struktur for interaktion og handlen mellem en række aktører. Et forvaltningsparadigme, som bygger på en Corporate Governance tankegang, er i stedet kendetegnet ved, at forvaltningens handlinger både udadtil overfor borgere og virksomheder og indadtil overfor forvaltningens egne enheder bør gennemtænkes og løbende forbedres gennem den *ledelse*, som udøves i forvaltningen og de *ledelsesteknologier*, der anvendes. Strukturen er således her snarere et output af den ledelse, der udøves, i stedet for at være en forudsætning for, at styring kan finde sted. Det betyder, at en Corporate Governance model i høj grad er *dynamisk*, fordi fokus løbende er på at tilpasse forvaltningens ledelse til de ændringer i vilkårene, som løbende opstår.



Corporate Governance paradigmet primære aktivitetsrationale er *substantielt* og *procesorienteret*. Det betyder, at det er processens *mål* eller *effekt*, der er i fokus, og den måde som processen fungerer på, det vil sige, hvordan målene eller effekten opnås. Det primære succeskriterium for en Corporate Governance model er således, at der kommer det rette output ud. Det sekundære succeskriterium er, at den proces, der har ført til outputtet, er kendt og gennemskuelig. I forhold til organiseringen af den offentlige forvaltning betyder det, at fokus i høj grad bør være på de forskellige typer processer, som løber på tværs af de eksisterende vertikale strukturer, som den bureaukratiske organisering af forvaltningen medfører. En procesmodel medfører således et øget fokus på de *horisontale* dynamikker og processer, som bør være til stede, for at målene (som i sidste ende bestemmes af regeringen og folketinget) kan indfries.

Genstanden for styring i Corporate Governance modellen er de *processer*, som fører til at givne mål opnås. Alle aktører, midler og handlinger ses som ressourcer og kompetencer i forhold til de forskellige processer, der forløber i en forvaltning. Det betyder, at der både er fokus på, hvem der er forvaltningens kunder, og også på hvem der er *interessenter* i forhold til de processer og det output, som forvaltningen skaber – det kan være kunder, politikere, interesseorganisationer eller lign. I afvejningen af de væsentlige ressourcer, kompetencer og aktører indgår også en vurdering af processens og delprocessernes *væsentlighed* og af de *risici*, som det er vigtigt at medtænke i forhold til at skabe en optimal proces i forhold til et givet mål. Dermed bliver saglig præcisering af processens delprocesser og *risikostyring* en vigtig del af at designe en god proces.

Kontrolaspektet hviler på en ledelsesmæssig tilgang til kontrol og risiko. Vi oplever, at kontroller indsættes i det omfang, risici betinger det. Der er altså sammenhæng mellem mål og midler på det specifikke niveau. Myndigheden udarbejder så at sige en revisionsplan pr. virksomhed (som en finansiel revisor ville udtrykke det). Og indsatsen varierer fra år til år afhængig af de opsamlede erfaringer. Det gælder også mix'et mellem transaktionskontrol og systemtilsyn. Og vi behandler ikke længere alle ens. Nogle har gjort sig fortjent til en høj grad af funderet tillid, andre må nøjes med lidt mindre. Der arbejdes metodisk med emnet, både hos myndighed og virksomhed.

I denne kontrolmæssige sammenhæng, vi betragter forvaltningsparadigmerne i, er det især den ledelsesmæssige påvirkning af virksomheden fra myndighedens side, der har interesse. Vi ser sådanne eksempler, når myndighederne stiller krav til virksomhedens organisation og på denne måde griber ind i virksomhedsledelsens råderum. Man kunne nævne krav om etablering af sikkerhedsorganisation, egenkontrol og off-shore sikkerhedsplaner. En særlig interessant variant er Naturgaskoordineringsudvalget, som dels søger at samordne og fælles regelsætte flere myndigheders kontrolbestrebelse, så kontrollen samlet bliver så gnidningsfri som muligt og dels søger at skabe fælles regler for området sammen med operatørerne.

## **Public governance**

Governance forskningen er i dag nået til den konklusion, at hverken bureaukratiet, markedet eller netværk er optimale styringsstrukturer på langt sigt under de nuværende samfundsmæssige betingelser. Derfor drejer forskningen i dag sig om at analysere og formulere nye styringsprincipper, der kan tage over, når både bureaukrati, marked og netværk 'fejler' (se f.eks. Jessop 1998). Det nye forvaltningsparadigme er endnu så omdiskuteret, at det ikke har fået et fast navn. Nogle bruger blot begrebet 'governance' (Bogason 2001), mens andre kalder modellen for 'meta-governance' (Jessop 2002, 1998, Kooiman 2003, Sørensen 2002). I mangel af bedre har vi valgt at kalde vores model for 'public governance' for at understrege, at der er tale om en ny model for måder at styre og forvalte på i den offentlige sektor, som ikke er lig den mere markedsorienterede 'New Public Management' model. For god ordens skyld skal vi også nævne, at

Forum for Offentlig Topledelse sætter lighedstegn mellem Public Governance og god offentlig topledelse og har i den forbindelse udarbejdet et kodeks for god offentlig topledelse. Vi har valgt at anvende Public Governance i en anden betydning.

Vores bud på et nyt 'public governance'-forvaltningsparadigme er et forsøg på at tænke på tværs af de forskellige forvaltningsparadigmer, vi har til rådighed i dag. Det er derfor ikke en endegyldig model for, hvordan den samfundsmæssige styring bør foregå generelt, eller for hvordan andre relationer mellem f.eks. den offentlige og den private sektor bør forløbe, f.eks. i forbindelse med udlicitering eller strategiske partnerskaber. Her er det muligt, at andre forvaltningsparadigmer (stadig) er optimale.

En central præmis for skabelsen af et nyt forvaltningsparadigme er således, at der ikke er en model, der er den bedste for offentlig regulering. Tværtimod er udgangspunktet, at forvaltningen og den offentlige sektor generelt skal kunne håndtere mange forskellige (konfliktfyldte) faktorer på en gang, fordi samfundet i stigende grad er præget af diversitet, dynamik og kompleksitet. Derfor er offentlige forvaltninger afhængige af at opbygge et *arsenal* af mulige samarbejds-, interventions- og reguleringsstrategier, der løbende kan tilpasses forskellige situationer. Denne handlemåde kan også kaldes for *kalibrering* (jf. Dunsire 1993, Jessop 1998), og består i en gentagen afvejning af interesser, mål og handlemåder set i forhold til de konkrete politiske problemer forvaltningen står overfor.

Public governance paradigmet primære aktivitetsrationale er *substantielt* og *refleksivt*. Det betyder, at fokus for forvaltningsparadigmet er på forholdet mellem *forskellige typer løsningskategorier* og de *mål*, som forvaltningen har med at gennemføre en politik, applicere en lov, eller lign. Public Governance paradigmet medfører i denne kontekst ikke så meget en ny måde at tænke forvaltning på, men mere et behov for (og redskaber til) at foretage afvejningen af værdier, mål, midler og paradigmer for forskellige opgaver afhængig af den kontekst forvaltningen befinder sig i. Den er dermed en model, der skal udvikles til at kunne håndtere *kompleksiteten* i dagens politiske problemer, *diversiteten* som repræsenteres af forskellige interesser og *dynamikken*, som fremkommer ved den løbende ændring af forvaltningens kontekst.

Genstanden for styring i en public governance model er denne *prioritering* og *afvejning*, der løbende bør finde sted, i forhold til hvad der bør være de aktuelle mål med det arbejde, forvaltningen udfører, og hvordan forskellige mål bør prioriteres indbyrdes. Det betyder, at overvejelser med hensyn til *væsentlighed* bliver af stor betydning, og at *risikostyring* også bliver en væsentlig aktivitet i forbindelse med forvaltningens valg af mål og midler. På den ene side skal det være de mest væsentlige mål (ud af mange i en verden præget af diversitet), der arbejdes for. På den anden side må der også ske en afvejning af, hvilke risici forvaltningen vil løbe i sin forvaltningsudøvelse (i en kompleks verden). I modellen ligger dermed en accept af, at staten hverken kan eller skal tage sig af alle samfundsmæssige problemer, men at der må ske en afvejning mellem de mange behov, der løbende opstår.

Public Governance tager således de øvrige forvaltningsparadigmer som rekvisitter til dækning af det komplekse og dynamiske billede af forvaltningsopgaver, der måske kræver hvert sit paradigme. Det medfører også et samspil af - og muligvis konflikt mellem - en række forskellige værdier i den samlede forvaltning. Multivalue aspektet er en besværlig størrelse men også en udviklingsgenerator, hvis den bliver taget ledelsesmæssigt seriøst.

Kontrolstrukturen er præget af en differentieret og dynamisk tillidsrelation baseret på en risk management tilgang fra begge sider, anvendelse af tredjeparter, differentierede belønnings- straffemekanismer, systemtilgang i muligt omfang, erklærede væsentlighedskriterier, effektmålinger på forskellige kontrolteknikker og deres kombinationer, fælles anvendelse af kontrolldata fra virksomhedens, myndighedens og evt. tredjeparts side, gensidig læring i forløbet mellem de involverede parter samt fastlæggelse af risikoniveau og sikkerhedsniveau. Flere af disse elementer vil vi kunne observere i de foranstående forvaltningsparadigmer, men Public Governance rummer dem principielt alle eller har i det mindste taget stilling til omfanget af anvendelse af de enkelte kontrolprincipper.

Public Governance er altså karakteriseret ved tre egenskaber: Dynamisk, tilpasset og koordineret. Ser vi på aktuelle paradigmer, kan vi konstatere, at flere af casene er præget af en aktuell tilpasning, hvor man i stigende grad anvender de mere eksternt og ligeværdige paradigmer. Den periodiske miljøredegørelse og arbejdsmiljøredegørelse er eksempler på det dynamiske og koordinerede element i Public Governance.

Kan vi tale om en udvikling i forvaltningsmæssig henseende, dvs. at public governance er den ultimative tilgang for alle forvaltninger og de øvrige er trædestenene til denne tilstand? Kun delvist. For det første er det næppe alle forvaltninger, der har behov for at implementere det konceptuelle indhold af samtlige seks former. For det andet vælger den enkelte forvaltning sin personlige hybrid af de nævnte arketyper. Og for det tredje vil den enkelte forvaltning måske hoppe direkte fra f.eks. bureaukrati-paradigmet til public governance. På den anden side er det vor opfattelse, at paradigmerne er gode holdepunkter for det bevidste valg af samspilsform med omverdenen

### **3.1.6 Faktorer på forvaltningsniveau**

#### **3.1.6.1 Gældende love og bestemmelser**

Udgangspunktet for en kontroldiskussion er den aktuelle lovgivning og bekendtgørelser med tilhørende fortolkningsbidrag i form af vejledninger, paradigmer og standarder. Hvilke regelsæt behandler myndighedernes kontrolkrav til virksomhederne? Det kan vanskeligt opgøres udtømmende. Det samlede antal blanketter, som virksomhederne kan risikere at blive udsat for overstiger 1000 fordelt på 12 ministerier men med fødevare, økonomi & erhverv samt skat dækkende næsten 80% af blanketterne. Til hver blanket er knyttet et registrerings- og kontrolmæssigt regelsæt og herudover er virksomhederne omfattet af en række mere generelle registrerings- og regnskabsbestemmelser som bogføringsloven, momsloven og miljøbeskyttelsesloven. Bogføringsloven stiller eksempelvis krav om, at alle bogføringspligtige udarbejder systembeskrivelser og procedurebeskrivelser i et omfang, der modsvarer aktiviteternes art og omfang (§14), hvilket forekommer overvældende for en lille virksomhed.

Omvendt må det konstateres, at der kun i begrænset omfang stilles krav til bestemte kontrolprocedurer eller politikker i virksomhedernes arbejde. Eksempelvis som bogføringslovens generelle bestemmelse (§6), at ”bogføringen tilrettelægges og udføres således, at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl

og misbrug.” Virksomhederne har således set i net regelspektiv i vide rammer for at anlægge deres kontrolfilosofi.

De offentlige myndigheder har regler til regulering af ”god forvaltningsskik”, hvilket omfatter offentlighedsloven, forvaltningsloven og persondataloven. Hertil kommer finansministeriets Økonomisk administrative vejledning (ØAV) samt en række statslige IT-mæssige standarder, herunder DS 484 om datasikkerhed. Endelig skal nævnes lov og bekendtgørelse om Statens regnskabsvæsen, som parallelt med bogføringsloven omhandler krav til statslige enheders økonomiske forvaltning.

Offentlighedsloven giver som hovedregel enhver adgang til myndigheders dokumenter dog således, at en række undtagelser og betingelser er anført. Man kunne derfor f.eks. spørge om, hvorvidt en virksomhed har adgang til en anden virksomheds selvangivelse. SKAT oplyser, at selvangivelsen ikke er offentligt tilgængelig i henhold til §12 og forvaltningslovens §27 om tavshedspligt. Afgørelsen om evt. offentliggørelse træffes af myndigheden med klageadgang til den myndighed, der fungerer som klageinstans i øvrigt. Reglerne om aktsindsigt synes generelt meget skønsbestemte og tidligere trufne afgørelser kan i sagens natur ikke offentliggøres til precedensformål. Aktsindsigtssituationen er derfor indtil videre et emne for bekymring i virksomhederne.

Lov om statens regnskabsvæsen indeholder en række bestemmelser om sikringen af en sikker og effektiv økonomiforvaltning og i modsætning til bogføringsloven er der opregnet nogle få mere operative kontrolbestemmelser ud over de mere generelle. Det gælder §29 om personadskillelse mellem registrering og betaling og §34 om værdipost. Hertil kommer bestemmelser om instrukser på ministerie-, virksomheds- og institutionsniveau principielt svarende til bogføringslovens bestemmelser. Men generelt er der heller ikke for statslige enheder fastlagt nogen overordnet kontrolfilosofi. Det må den enkelte enhed selv fastlægge ligesom de enkelte private virksomheder.

Det må derfor konstateres, at det samlede regelsæt i såvel privat som offentligt regi er åbent for andre ideer og rammer under overholdelse af de overordnede ønsker om en korrekt og sikker håndtering.

### **3.1.6.2 Forvaltningens kontrolbetingelser og tradition**

Den enkelte forvaltning har sine egne vilkår, som sættes af de regler og den lovgivning, man arbejder under (jfr. ovenfor). Herudover står forvaltningen med en række interessentforventninger, som gerne skulle imødekommes i det omfang, disse forventninger ikke konflikter indbyrdes. Interessentanalysen bliver derfor en væsentlig inspirationskilde for forvaltningen, i princippet på samme måde, som en privat virksomhed lader sig inspirere af sine interessenter.

Alle forvaltninger har en kontroltradition. De fleste er prægede af bureaukratiparadigmets tankesæt og det er på mange måder forståeligt, at man tøver med at ændre i kontrolmodellens indhold, fordi flere af interessenterne (minister, politikere, presse, brugere og brugerorganisationer) er særdeles opmærksomme tilskuere og vil i særlig grad klandre forvaltningen i den sårbare periode under et kontrolmæssigt hamskifte, hvis fejl opstår. Og fejl opstår hele tiden uanset kontrolmæssig indsats. Spørgsmålet er derfor aldrig, hvordan vi kan undgå fejl (uforsætlige eller forsætlige), hvilket en århundred gammel kontroltradition efterhånden har måttet sande. Spørgsmålet er snarere, om vi kan opnå en mere cost/effektiv kontrolstruktur til opnåelse af uændret informationstroværdighed, jfr. hovedtemaet for denne rapport. Men også dette spørgsmål kan synes umuligt at besvare direkte. Vi

kender ikke det nuværende kontrolmæssige effektivitetsniveau, vi måler ikke de enkelte kontrollers virkning og endnu mindre samspillet. Ingen af kontrolmiljøerne (finansiel, miljø, fødevarer, etc.) kender virkningen af f.eks. fordobling af en given kontrol eller erstatning af én kontrol med en anden. Vi arbejder derfor analytisk lidt i blinde, men søger at kortslutte dette dilemma ved at gå en anden vej i den enkelte forvaltning ved at skabe en sammenhængende kontrolmodel i et public governance perspektiv under anvendelse af en række kontrolprincipper, som understøtter denne model.

Kravene til forvaltningens kompetence, ikke mindst den statslige, undergår også en række forandringer. Hvor forvaltningens kernekompetence historisk lå i det juridiske felt, er en række nye kompetencer blevet nødvendige. Det gælder fagspecifikke kompetencer som biologer, økonomer, psykologer, ingeniører som alle i stigende grad er nødvendige for at kunne bestride et forvaltningsområde tilfredsstillende. Problemet løses dels ved at give juristerne supplerende kompetence, dels ved at skabe multidisciplinære teams, hvor den nødvendige fællesmængde af viden skal identificeres og udvikles. Hertil kommer så den revisionsmæssige kompetence, som forvaltningen skal besidde for at udvikle, forstå og kunne anvende de etablerede kontrolstrukturer på basis af de vedtagne kontrolprincipper. Og endelig er den ledelsesmæssige kompetence blevet et krav i takt med, at den offentlige sektor presses personalemæssigt.

Forvaltningen er derfor under udvikling på en række områder. Kontrolmodellen søger at tage højde for kontrolaspekterne, men flere af de øvrige kunne med fordel indarbejdes i implementeringen af kontrolmodellen. For enkelhedens skyld har vi dog undladt denne metodemæssige fristelse.

### **3.1.7 Faktorer på operatørniveau**

Langt de fleste virksomheder er relativt små, således har færre end 4000 virksomheder mere end 50 ansatte ud af de ca. 100.000 aktive selskaber. Det betyder også, at mange virksomheder mangler den administrative kompetence, der skal til for at sikre korrekt og lovmedholdelig adfærd og information. Den gode vilje er der i de fleste tilfælde, men der mangler viden og ressourcer. Det betyder også, at diverse tredjeparter bistår virksomheden og udfylder indberetningerne, hvad enten det drejer sig om syge-dagpenge, lønindeholdelser, miljørapporter eller hektarstøtte.

Men virksomhederne er ikke adfærdsmæssigt og etisk ens. For det første er det i høj grad et spørgsmål om at erkende graden af interessemodsætning mellem myndighed og virksomhed. Hvis det drejer sig om kontrol af en boreplatforms sikkerhedsfaciliteter og bestemmelser er der et ganske betydeligt interessefællesskab, hvorimod det ikke i samme grad nødvendigvis er tilfældet i forbindelse med en miljøredegørelse. På den ene side er virksomhedens økonomiske overvejelser, på den anden side beskyttelsen af omdømmet, som i stigende grad er vigtig at være opmærksom på (jfr. f.eks. ARLA). Det etiske aspekt ligger generelt som en del af virksomhedens værdisæt. Hvad er historikken for samspillet med myndighederne? Her burde forvaltningerne have fælles adgang til denne historik ud fra hypotesen: Adfærd på det ene område svarer nok til adfærd på et andet område. Et andet spørgsmål er så som nævnt, om virksomhederne er i stand til at løfte sin forpligtelse og hvad forvaltningen skal gøre ved denne situation, idet det i øvrigt er givet, at virksomhedens "administrative bøvl" gerne skulle nedsættes uden overvæltning af omkostninger på myndighed eller tredjepart. Vi skal berøre dette i afsnit 2.5.1 (Kontrolprincipper).

Endelig kan det være væsentligt at fastholde en kontrolmæssig opdagelsessandsynlighed, hvad enten fejlen er tilsigtet eller utilsigtet. For det første er der altid brådne kar, som kun respekterer "the benign gun" (den venlige pistol, som man lige aner under frakkeskødet) som forebyggende men også korrigerende kontrol. For det andet kan forvaltningskontrollen indgå som et supplerende kontrolelement i samspil med virksomhedens egen kontrol og den eventuelle tredjeparts aktiviteter. Altså et kontrolkædeprincip, hvor alle kontrolaktiviteter er til alles (de tre parter) disposition. Herved indgår forvaltningen som en del af en opfølgende revisionsindsats uden i sig selv at blive en del af virksomhedens daglige kontrolapparat (men nok en aktiv medspiller i det samlede kontrol set up). Forestillingen er, at summen af kontrolaktiviteter skal give et vist kontrolniveau under respekt af det foreliggende krav til sikkerhedsniveau og det givne risikoniveau. Hvem af de tre parter der gør det kan principielt være ligegyldigt, bare kontrolniveauet opnås. Emnet behandles yderligere under afsnit 2.5.1 (Kontrolprincipper).

### 3.1.8 Kontrolformål

Et aspekt yderligere aspekt i fastlæggelsen af kontrolmodellen er forvaltningens formål med kontrollen, idet der kan være flere hensigter:

- Forvaltningen ønsker at sikre, at de afgivne informationer er korrekte og inden for lovens rammer. Som udgangspunkt altså en overflødig handling, såfremt informationerne opfylder disse krav. Afhængig af område er "overflødhedsprocenten" formentlig ganske høj. Kontrollen er typisk opklarende og efterfølgende
- Forvaltningen ønsker at påvirke virksomhedernes adfærd gennem præventiv kontrol, således at virksomhederne holder sig på dydens smalle vej. For at opnå denne effekt, kræver det en relativt høj frekvens af synlighed, dvs. en ressourcekrævende indsats, jfr. færdselspolitiets bemalede biler og pressedækning
- Forvaltningen ønsker at bistå eller undervise virksomhederne til optimal anvendelse af lovens bestemmelser herunder også at korrigere for mangelfuld forståelse
- Forvaltningen ønsker at skabe gennemsigtighed og dermed troværdighed i dens kontroller, således at "de gode" kan se, at "de onde" rammes og med hvilken konsekvens
- Forvaltningen ønsker at fange "de onde"
- Forvaltningen skal sikre overholdelse af internationale regler og standarder
- Forvaltningen skal sikre, at der til stadighed sker indholdsmæssig udvikling af kontrolområdet i form af risikominimering eller kvalitetsudvikling
- Forvaltningen ønsker at sikre eller udvikle en indtægtskilde

Formentlig vil de fleste forvaltninger inddrage flere af disse formål i deres kontrolmodel. Men det er også evident, at kontrolprincipperne vil se noget forskellige ud, hvis man primært vil identificere og kontrollere "de onde" eller om forvaltningen har en bredere kompetenceudviklende ambition med virksomhederne.

### 3.1.9 Opsummering

Selvom det er ikke muligt direkte at oversætte funktionen af risikoelementerne i form af en addition eller anden algoritme, indeholder de en række inspirationer og vejvisninger til, hvilke kontrolprincipper der særligt skal prioriteres, og dermed også hvilke underliggende kontrolteknikker, man kunne sætte i spil.

Fastlæggelsen af den eller de primære forvaltningsparadigmer kan give dels en strategisk retning dels en strømpil for de kontrolprincipper, der kommer i anvendelse.

Faktorerne eller udviklingstendenserne på samfundsniveau er med til at stimulere den samme retning, ikke mindst i Danmark. Vi ser endda muligheden for at skabe en unik dansk produktionsfaktor, jfr. Svendsen (2006). Det fundamentale spørgsmål er, om man tør krydse linien fra sagsfokus til risikofokus gennem udvælgelse af de kontrolmæssige fokusområder og derfor face de sagsorienterede interessentgrupper med en helt anden kontroltilgang i erkendelse af, at begrebet ”nulfejl” er en illusion. Samtidig må vi jo også erkende, at forskningsempirien er særdeles begrænset hvad angår kontroleffekter. Vi vandrer stadig rundt i den antagelse, at hvis vi besøger alle fødevarevirksomheder 2 gange årligt i stedet for én gang, vil vi væsentligt formindske antallet af fejl dramatisk. Jo flere ressourcer vi bruger, des sikrere bliver det. Men det er der aldrig ført bevis for på noget felt efter vores vidende. Tværtimod forekommer f.eks. Sarbanes Oxley at tegne en kontrolmæssig karikatur, hvor antagelsen er, at mere af samme slags vil virke, selvom det ikke har været tilfældet hidtil.

Forvaltningens og virksomhedens egne forhold har særdeles stor indflydelse på kontrolstrukturen, lige som kontrolformålene sætter den kontrolmæssige scene. I afsnit 6 har vi beskrevet syv forskellige kontrolstrukturer (cases) på disse præmisser.

I det efterfølgende vil vi nærmere omtale de to øvrige risikoelementer, som har indflydelse på kravet til kontrolniveau: Risikoniveau og sikkerhedsniveau.

## 3.2 Risikoniveauer

De risici der set fra myndighedens synsvinkel er forbundet med en given aktivitet sætter indlysende nok nogle væsentlige betingelser for kontrolindsatsen. Risikoniveauet er udtrykket for sandsynlighed gange væsentlighed i forbindelse med en fejlhændelse. Vi kunne også kalde det fejleffekten, da det jo er virkningen af en risiko's aktualisering, der skaber problemerne. Ikke risikoen i sig selv. Jo større fejleffekt, des større risikoniveau. Hvor sandsynligheden er relativt entydig i sin definition er væsentligheden en langt mere subjektiv størrelse. Hvor væsentligt er det, at et menneskeliv tabes ved en fejl? Hvordan samvejes en meget lille sandsynlighed med en meget stor væsentlighed, f.eks. en nedsmeltning af et A-kraftværk? Men under alle omstændigheder tvinges vi til at forholde os til risikoniveauet for at finde et passende kontrolniveau.

Et kontrolområde (f.eks. Fødevarer) vil som regel rumme mange risikoniveauer i og med, at fejleffekten er forskellig for de forskellige typer af risici. Vi kunne sondre mellem:

- Hurtige og langsomme risici. Nogle fejl opstår på et splitsekund (fald fra et stillads) mens andre er mere snigende (vandforurening)
- Momentane og stabile risici. Nogle fejl opstår og forsvinder på et øjeblik (et defekt advarselsblink) mens andre forbliver residente og synlige (en fejl i selvangivelsen)
- Målbare og ikke målbare risici. Nogle fejl er enkle at kvantificere (kemikalieindhold) mens andre er opgørelsesmæssigt langt mere subjektive (utilstrækkelig indhegning)
- Irreversible og reversible risici. Nogle fejl kan repareres, hvis de konstateres (en utæt pakning) mens det er for sent for andre (en fejloperation)
- Følsomme og ufølsomme risici: Nogle fejl har stor bevågenhed i omverdenen (fordærvede fødevarer) mens andre passerer uden særlig interesse i omverdenen (aktionærlån)
- Tidlige eller sene risici. Nogle fejl opstår tidligt i et samlet transaktionsforløb (forgiftet foderstof) mens andre opstår i slutleddet (overskredet salgsdato)
- Strategiske eller strukturelle risici

Generelt er risikotypen værre, jo flere af de førstnævnte risici, fejlen rummer. På den anden side er det ikke muligt at kalkulere en mere eksakt risikostørrelse på denne baggrund, om end vi får et mere nuanceret billede af fejltypen.

En anden faktor, der spiller ind, er samspillet mellem de forskellige risici. Arbejds miljøområdet rummer mange forskellige risikoniveauer, som kunne betragtes og behandles isoleret. Imidlertid er det vores anbefaling, at man bør betragte det samlede aktivitetsområde under ét for på denne måde at få størst mulig glæde af de indsatte kontrolforanstaltninger.

Hvis man har behov for en kvantificering som en del af risikobilledet kunne man f.eks. opdele i fem niveauer:

- meget stor
- stor
- mellemstor
- lille
- meget lille

Metodisk er risikofastsættelse et spørgsmål om at gennemgå kontrol opgavens elementer:



- Hvilke aktiviteter foregår der
- Hvad kan gå galt og hvad er årsagen hertil (Fejltyper og fejlårsager i forløbet)
- Hvad er sandsynligheden for at det sker
- Hvad er konsekvensen af at det sker
- Hvad er derfor den samvejede risiko for fejlen

Umiddelbart forekommer denne proces meget ligetil. Problemet er imidlertid, at den empiriske basis som oftest er beskeden, at vi eksempelvis ikke kender fejlsandsynligheden, blandt andet fordi vi allerede har blandet kompenserende kontroller ind i processen. I praksis har vi jo netop inddraget sådanne kontroller, fordi det praktiske liv har tvunget os til at ”gøre noget”. Derimod er fejlkonsekvensen mere direkte kalkulerbar. Men det efterlader os med problemet at samveje risikoen. Derfor foreslår vi den ovenfor nævnte grove opdeling i fem niveauer, hvilket er tilstrækkelig for de fleste praktiske formål.

### **3.3 Sikkerhedsniveauer**

Sikkerhedsniveauet er udtryk for det ønskede fejlniveau i forbindelse med områdets aktiviteter. Det kan opdeles i 5 niveauer, der hvis vi taler om økonomiske eller andre datatransaktioner kan se ud som følger:

- fejlfrit
- næsten fejlfrit
- fejl forekommer
- ofte fejlforekomster
- fejl mere reglen end undtagelsen

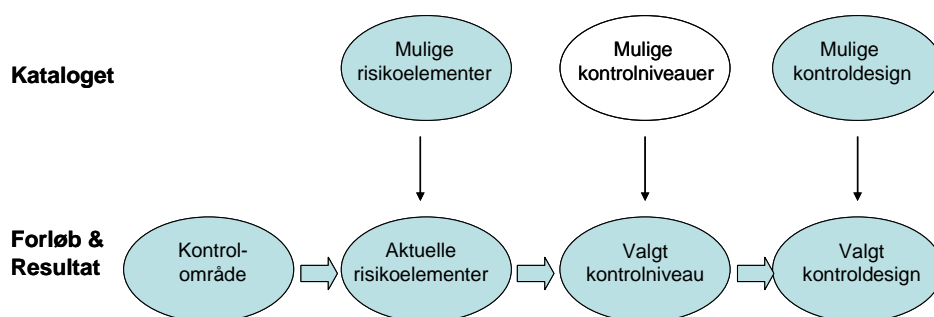
Man kunne også lægge niveauerne kvantitativt i form af fejlrisiko, dvs. hvor mange % fejl af den samlede transaktionsmasse (antal x gens. transaktionsstørrelse) vil vi acceptere?

Hvis der er tale om et materielt kontrolområde, kan niveauerne se ud som følger:

- Hændelsen må ikke forekomme
- Hændelsen forekommer uhyre sjældent eks 1 gang per 10.000 år
- Hændelsen er sjælden men forekommer i almindelige virksomheder
- Hændelsen forekommer nu og da
- Hændelsen er almindeligt forekommende

De forskellige interessenter vil naturligvis lægge forskelligt niveau for krav til sikkerhed, og det vil altid være en af interessentanalysens udfordringer: At samveje afvigende holdninger. Som følge heraf er det også væsentligt at prioritere interessenternes betydning for de enkelte kontrolområder. Hvis interesser skal primært tilgodeses? Vi kan ikke blot tage de mest ultimative sikkerhedskrav blandt interessenterne. Dette ville uden tvivl medføre et meningsløst ressourceforbrug til kontrol. Interessentanalysen vil formentlig blive iterativ i et eller andet omfang, hvor vi må forvente, at de første udmeldinger vil være relativt ultimative og herefter neddroset i takt med, at de kontrolmæssige konsekvenser bliver fremlagt.

Hvor risk assessment (og dermed fastlæggelsen af risikoniveau) som oven for nævnt indgår som en direkte handling i GAO's rekkommendation til intern kontrolprocedure, er interessenterne krav til sikkerhedsniveau tilsyneladende ikke inddraget. Det kunne måske være, fordi GAO's model går ud fra, at disse interessenter bare vil have mest mulig kontrol. Men heri ligger netop et væsentligt faremoment. Hvis ikke interessenterne tvinges til at forholde sig til kontrolmæssig ressourceindsats contra nytte, får omverdenen en fribillet til alle mulige og umulige krav. Det er derfor væsentligt at få kravet til sikkerhedsniveau fastlagt via en interessentanalyse, hvor de ressourcemæssige konsekvenser gøres klart i afvejningen samt en understregning af, at ingen er fuldkommen. Vi må derfor stræbe efter optimum (bl.a. gennem tests og målinger) men ingen aktiviteter kan opnå fuld informatorisk eller fysisk sikkerhed.



## 4. Kontrolniveauer

Kontrolniveauet er den afledte konsekvens af de tre afdækkede komponenter: Kontrolomgivelser, risikoniveau og sikkerhedsniveau og kan udtrykkes således:

$$\text{Kontrolniveau} = f(\text{kontrolomgivelser, risikoniveau, sikkerhedsniveau})$$

Kontrolomgivelserne giver de mulige rammer for risikoniveau og sikkerhedsniveau, hvilket bevirker, at et givet sæt af kontrolomgivelser skaber denne relation:

$$\text{Risikoniveau} \times \text{Sikkerhedsniveau} = \text{Kontrolniveau}$$

Kontrolniveauet udtrykker art og omfang af kontroller, som vi skal lægge i og omkring det undersøgte kontrolområde. Sammenhængen mellem de tre niveauopdelinger er følgende: Hvis vi kræver et givet sikkerhedsniveau opfyldt og området har et givet risikoniveau, må det altså betyde, at der samlet skal indsættes det nødvendige kontrolniveau til, at vi kan indfri kravet om sikkerhedsniveau. Eller også må sikkerhedsniveau-kravet ændres.

Det er her et problem, at der ikke er en klar sammenhæng mellem kontrolindsats og effekt. F.eks. må vi konstatere, at "mere af det samme" sjældent kan betale sig. Derfor ophørte de finansielle revisorer med at foretage fuld bilagsrevision (dvs. gennemgang af samtlige transaktioner i virksomheden) for 50 år siden. Når egenkontrol har fået en stor rolle i moderne kontrolstrukturer er det baseret på en antagelse om, at mennesker helst vil gøre tingene korrekt, hvis det er muligt og

interessekonflikten ikke er for stor. Øget sikkerhedsniveau medfører altså ikke nødvendigvis udvidet myndighedsrolle (og dermed øget ressourcebehov) hos forvaltningen. Man kan lige så vel tænke sig en øget egenindsats på forskellig vis i virksomheden, hos kunde/leverandør og/eller via kvalificeret 3' part. Der er derfor behov for at opstille en gradueret kontrolniveau-stige, som med en rimelig sikkerhed giver effekt (læs: øget sikkerhed) for indsatsen.

En anden overvejelse, som udspringer af ovenstående ligning er, at bedre balance principielt kan opnås på tre måder: Ved at øge kontrolniveauet, sænke kravet til sikkerhedsniveau eller sænke risikoniveauet (hvis ubalancen går den vej).

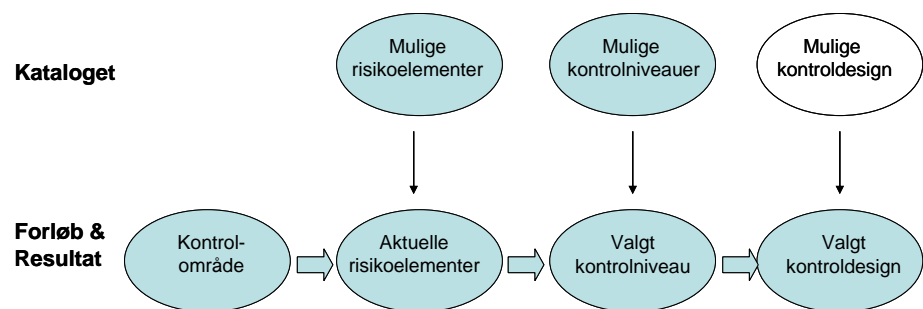
Øget kontrolniveau kan umiddelbart synes selvforklarende, men rummer det grundlæggende spørgsmål, om indsættelse af mere kontrol nødvendigvis giver øget sikkerhed for opfyldelsen af kravet til sikkerhedsniveau. I den finansielle revision taler man om et valg af væsentlighedsgrænse, dvs. valg af transaktionsstørrelse for en fuldstændig transaktionsgennemgang (f.eks. bilagsrevision). Man kunne i den forbindelse øge kontrolniveauet ved at sænke væsentlighedsgrænsen men spørgsmålet er, om dette ville øge sikkerhedsniveauet i forhold til at øge eller indsætte andre kontroller, f.eks. mere systembaserede, egenkontrolbaserede eller 3'partbaserede. Hvad ved vi i virkeligheden om forskellige kontrollers effektivitet og indbyrdes afhængighed, jfr. Powers (1997) og Majoor (2000)?

En anden måde at løse ubalancen på er at sænke risikoniveauet. Dette kan gøres på mange måder: Ved at virksomheden etablerer risikopolitikker, som begrænser adgangen til mere risikofyldte transaktioner, ved at myndighederne etablerer regler, som virksomhederne skal underkaste sig eller ved at kvantificere fejleffekten af et givet risikoniveau. Det giver altid stof til eftertanke, bl.a. fordi nogle fejl er vanskeligere at kvantificere end andre (f. ex. tab af menneskeliv, A-kraftværksnedsmeltning, Muhammed tegninger). Omvendt kunne man sige, at så meget mere er der grund til at gennemføre kvantificeringen.

En tredje måde er at sænke kravet til sikkerhedsniveau. Det kan jo meget vel være, at et nulfejls synspunkt bliver modificeret, når ressourceforbruget ved at sikre dette bliver anskueliggjort. Man kan derfor meget vel tænke sig, at myndigheden vender tilbage til interessenterne, når konsekvensen af krav til sikkerhedsniveau bliver fremlagt. Der udestår derfor formentlig en forhandlingsrunde efter de første ideelle interessent-udmeldinger med henblik på at finde et mere realistisk sikkerhedsniveau. Og denne pragmatisering kan meget vel tænkes at fortsætte, når kontrolsystemet skal bestå sin prøve og viser sig ikke at opfylde forventningerne.

Det interessante er således, at alle tre elementer (sikkerhedsniveau, risikoniveau og kontrolniveau) som udgangspunkt er indbyrdes uafhængige variable. Men de indgår i et tæt og dermed klart afhængigt samspil, når ligningen skal løses. Sikkerhedsniveauet er som nævnt et valgt niveau foretaget af de dominerende interessenter og er derfor også i givet fald til forhandling eller ledelsens revurdering. Risikoniveauet er ideelt set en teknokratisk kalkulation og samvejning af risikofaktorer, om end det nok må erkendes, at såvel kvantificering af den enkelte risiko og samvejningen af risici er temmelig subjektive. Men resultatet af risikovurderingen er principielt ikke til forhandling. Kontrolniveauet spiller i væsentlig grad sammen med kontrolomgivelserne, men fremstår som en final konsekvens af det valgte sikkerhedsniveau og det kalkulerede risikoniveau. Spørgsmålet er så, hvilke variable, der i en given situation giver størst effekt med en given ændring. Vi har altså problemet på to niveauer: På den kompenserende side (hvilke

kontrolændringer giver bedst effekt) og på problemsiden. Udgangspunktet er derfor, hvilket kontrolniveau, der skal etableres for at opnå et ønsket sikkerhedsniveau med et latent risikoniveau. Sammensætningen og omfanget af kontroller bliver derfor også en iterativ øvelse med henblik på empirisk at konstatere, om det krævede sikkerhedsniveau bliver opfyldt. Når denne balance er opnået, kan vi vurdere, om kontrolapparatet er uacceptabelt ressourcebelastende og vi derfor må gå i clinch med de to øvrige variable, så vi kan mindske kontrolpanseret.



## 5. Kontroldesign

Givet det ønskede kontrol niveau er opgaven at vælge kontrolprincipper, kontroltyper og kontrolteknikker. De mulige kontroldesign er tænkt som en støtte til disse valg. Der er mange mulige kontroldesign, vi har derfor valgt at niveaustrukturere kontrollerne, så muligheder og valg bliver mest muligt explicitte.

Vi har valgt at opdele kontrolbegrebet i tre snit:

- Kontrolprincipper, som repræsenterer en overordnet kontrol tankegang
- Kontrolteknikker, som er specifikke kontroller til understøttelse af de forskellige kontrolprincipper
- Kontroltyper, som opdeler kontrolteknikkerne i forskellige grupperinger

Disse elementer skal kort identificeres og kommenteres nedenstående.

### 5.1 Kontrolprincipper

I det følgende gennemgås 12 kontrolprincipper, Alle kontrolprincipperne er kendte og anvendte i et eller andet omfang nationalt og/eller internationalt. Jordforbindelsen er der således for alle tolv. Af hensyn til overskueligheden har vi valgt at gruppere disse tolv kontrolprincipper i fire områder: Struktur, dataopsamling og –anvendelse, tillid og differentiering og motivation. Det har også den betydning, at gruppens kontrolprincipper i et vist omfang kan supplere eller erstatte hinanden.

### **5.1.1 Struktur**

I denne gruppe befinder sig fire kontrolprincipper, som er med til at danne rammen for kontrolaktiviteterne. Det omfatter: Forhåndsgodkendelse, tilsyn egenkontrol og anvendelse af 3' parter.

#### **5.1.1.1 Forhåndsgodkendelse**

Forhåndsgodkendelse fra myndighederne af en given aktivitet før den må finde sted indebærer at myndigheden modtager en beskrivelse af den påtænkte aktivitet og gennemgår dette materiale med henblik på at tage stilling til om aktiviteten kan forventes at opfylde det offentlige regelsæt og dermed kan få tilladelse til at gå i gang. I forbindelse med forhåndsgodkendelse indgår ofte en afvejning af hensyn til andre aktører der vil blive påvirket af de påtænke aktiviteter, en afvejning der kan understøttes af høringer mm.

Forhåndsgodkendelsen indebærer muligheden for at gennemføre en dialog om forskellige udformninger af anlæg og arbejdsprocesser før at der er investeret meget store beløb i projekterne, et forhold der bliver vigtigere jo mere fagligt komplekse, økonomisk krævende og risikomæssigt betydende projekter der er tale om.

#### **5.1.1.2 Tilsyn**

Tilsynsbesøget er det historiske kontrol-ikon. Myndighedens repræsentant besøger det sted, hvor aktiviteten finder sted og forvisser sig ved selvsyn om, at alt går rigtigt til og efterlader samtidig ved sin autoritet en oplevelse af, at det vil være klogt fortsat at overholde reglerne. Tilsynsbesøgets styrke er den betydelige bredde, der er i, hvad den dygtige tilsynsførende kan opfange af både objektive fysiske forhold og mere udtalte kulturmæssige eller andre forhold. Begrænsningen er, at den tilsynsførende kun kan observere de forhold, der manifesterer sig på besøgstidspunktet og som er observerbare med de metoder, den tilsynsførende har til rådighed. Sjældent forekommende problemer er svære at fange på den måde ligesom forhold der bevidst skjules eller som af fysiske grunde ikke kan ses ikke kan kontrolleres ved tilsynsbesøg..

#### **5.1.1.3 Egenkontrol**

Egenkontrol er virksomhedens egne tiltag for at styre og dokumentere sine risikobetonede processer. Ideen i at myndigheden stiller krav til virksomhedens egenkontrol er, at jo tidligere en fejl opdages og afhjælpes, des mindre skade gør fejlen og jo færre ressourcer skal der til for at afhjælpe den. Grundlaget for denne tankegang er dog, at der mellem kontrolparterne er en funderet tillid baseret på formalisering og erfaring. Det er endvidere en forudsætning, at "man" tror på individets vilje til at gøre tingene rigtigt, hvis individet ved, hvad rigtigt er. Egenkontrol tager udgangspunkt i det enkelte menneskes aktiviteter, dvs. i dets egen kontrol af sine handlinger..

Tilsyn med egenkontrollsystemer har som regel karakter af systemtilsyn, hvorfor vi kort vil behandle systemtilsyn eller systemkontrol, som det også benævnes. Systemkontrol vil normalt indeholde:

- Krav om implementering af kvalitets- eller risikostyringssystem
- Kontrol af implementering af systemet gennem dokumentkontrol
- Kontrol af implementeringen ved interview med de involverede medarbejdere og fysisk inspektion af de effekter, systemet formodes at have

Systemkontrol bygger på en antagelse om, at opnåelse af et givet kontrolformål kan understøttes af eksplicit og overvåget metodisk gennemgang af de processer, der påvirker kontrolformålet.

Tankegangen er udviklet bl.a. i det amerikanske militær med henblik på at sikre kvaliteten af udstyr, hvis kvalitet ikke kan afgøres ved inspektion af den færdige vare ved modtagelsen. Eksempelvis panserværnsraketter. Man kan først afgøre om kvaliteten var ok når man bruger raketten i felten og på det tidspunkt er der sjældent mulighed for at bytte defekte varer.

Systemkontrol kan ses som en overbygning på den direkte kontrol med henblik på at sikre kvaliteten af forhold, der ikke kan inspiceres direkte.

Systemkontrol kan sandsynliggøre, at det gode resultat der er fundet ved en fysisk inspektion ikke var et tilfælde men et resultat af en indsats med en høj regularitet. Indførelsen af et dokumenteret styresystem rettet mod opnåelse af kontrolformålet vil i mange organisationer repræsentere en betydelig intensivering af styringsindsatsen..

#### **5.1.1.4 Tredjeparter**

Tredjepartskontrol indebærer, at en organisation, der hverken er myndigheden eller den kontrollerede virksomhed, udfører dele af kontrolindsatsen rettet mod virksomheden.

Traditionen for anvendelse af tredjeparter i kontrol- eller verificeringsøjemed er forskellig inden for de enkelte kontrolområder. Som en generel kommentar til anvendelsen af tredjeparter kan man vel sige, at der kunne være tre grunde hertil:

- At tilføre en ressource
- At tilføre en kompetence
- At tilføre informationerne yderligere troværdighed

Ressourceargumentet er både validt og realistisk i visse situationer men næppe hovedårsagen til at betale for anvendelsen af en tredjepart. Derimod er tilførelsen af kompetence et mere sandsynligt argument, og vi må konstatere, at den stigende regelkompleksitet gør det vanskeligt at mindske dette behov. Et tredje, og til dels konfliktende, argument for anvendelse af tredjeparter er tilkøb af troværdighed. Behovet er delvist konfliktende med kompetence- og ressourceargumentet, da uafhængigheden af adskillelsen mellem producentrolle og verifikationsrolle kan lide skade. Man kunne også nævne et fjerde, og mere psykologisk argument: Anvendelse af tredjeparter gør det mere acceptabelt at overvælte omkostningen på virksomheden, jfr. f.eks. de finansielle revisorer.

Et andet aspekt i verifikationsrollen er, at verifikators rolle og erklæring bør være klar, så både virksomhed og myndighed ved, hvad verifikator indestår for. Men generelt giver tredjeparter både virksomheder og myndigheder mulighed for at realisere nogle kontrolmæssige konstruktioner, som derfor lettere kan opfylde kontrolformålet.

#### **5.1.2 Dataopsamling og –anvendelse**

Denne gruppe indeholder to principper, som i væsentlig grad supplerer hinanden: Kontrolkæde og Læring.

### **5.1.2.1 Kontrolkæde**

Med begrebet kontrolkæde betegnes det forhold at kontrolaktiviteter, eksempelvis dataopsamling af en af parterne bruges i de andre parters kontrolindsats. At der eksempelvis udveksles data mellem tredjeparten og myndigheden, således at de samme data ikke skal indsamles flere gange.

F.eks. har der på skatteområdet til dato ikke været tradition for koordinering af kontrolaktiviteter og kontroldata mellem de tre parter. Det har bevirket, at ikke mindst myndigheden arbejder i en lukket silo i forhold til virksomheden og kun sporadisk forholder sig til de allerede etablerede kontrolprocedurer i og omkring virksomheden. Man nyttiggør således ikke mulighederne for et cost/effektivt samspil mellem de tre parter. I takt med, at man anvender mere systembaserede revisionsmetoder er det klart, at gennemsigtigheden stiger, men gennemførelsen af kontrolkædeprincippet med mindst mulig redundans kræver en aktiv medvirken fra alle parter.

### **5.1.2.2 Læring**

Med læring i menes der i denne sammenhæng, at data opnået gennem kontrolinteraktionen nyttiggøres til udvikling af regelværket eller kontrolinteraktionens form.

Læringen kan dreje sig om mange emner: Hvilken effekt har den enkelte kontrol, kunne vi sammensætte kontrollerne mere effektivt, er risikoniveau og sikkerhedsniveau uændret, opnår vi det ønskede kontrolniveau, skulle vi fordele kontrolindsatsen anderledes mellem de tre parter, etc. Besvarelsen af disse spørgsmål kræver viden og måling. Som det derfor også antydes, bør læringsprocessen så vidt muligt gennemføres af de tre parter i fællesskab for at udvikle den fælles forståelse.

### **5.1.3 Tillid og differentiering**

I denne gruppe befinder sig fire kontrolprincipper, som hver bidrager til at understøtte effektiv ressourceanvendelse: Funderet tillid, klassificering, væsentlighed og risikobasering.

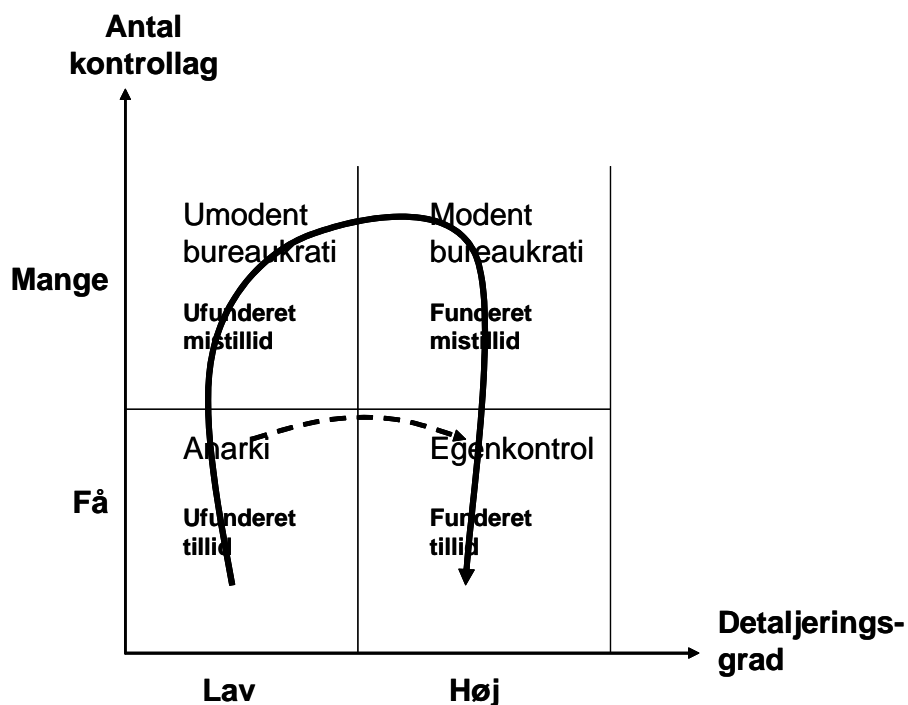
#### **5.1.4.1 Funderet tillid**

Funderet tillid som kontrolprincip betegner en proces, hvor tilsynsmyndigheden i samspil med operatøren udvikler en relation, hvor myndigheden har erfaring for og tillid til, at den kan forvente at operatøren kan og vil følge reglerne. Konsekvensen er, at myndigheden derfor reducerer sin kontrolindsats overfor virksomheden.

Mange kræfter har gennem årene været anvendt på udvikling af bevidstheden om virksomhedens interne kontrol, jf. COSO rapporten (1992 og 2004), hvor en mere bevidst risikovurdering introduceres. Herefter har de internationale revisionsfirmaer i stigende omfang anvendt en stadigt bredere risk management tankegang som ramme for revisionsinteressen og vurderingen af virksomhedens interne kontrol. Virksomhedens forretningsmæssige risici er kommet i revisors fokus, om end revisionens formål og vurderingen af overlevelsesevnen (going concern) principielt ikke har ændret indhold. Tidshorizonten for going concern vurderingen synes dog under debat.

Et helt andet aspekt, som ikke i samme grad synes at have metodemæssig opmærksomhed er det faktum, at virksomhedernes iboende risici i høj grad er præget af den eksisterende ledelsesværdier. Den kendsgerning, at virksomhederne har forskelligt branchetilhørsforhold og dermed risikoprofil er allerede indarbejdet i risk assessments, men virksomhedernes forskellige ledelsesværdier har - eller bør have - stor indflydelse på den iboende kontroltankegang. På nedenstående figur har vi samlet en række komponenter, der beskriver forskellige stadier i virksomhedens kontrolkultur.

Det interessante er også, at samme evolution også kunne gælde i samspillet mellem myndighed og virksomhed. Tillid er noget man skal tjene til eller fortjene. Derfor er begrebet funderet tillid et nøgleord i dette samspil, fordi så mange af de øvrige kontrolprincipper er afhængige heraf. Tillidsevolutionen er derfor kritisk at arbejde med på alle fronter. Derfor bliver metode, kommunikation og læring så væsentlige størrelser.



Figur 2: Tillidsevolutionen

Elkjær-Larsen (2002) kommenterer denne evolutionære proces således:

”Den lodrette akse afbilder antallet af kontrollag, dvs. den hierarkisk spændvidde fra udfører til toppen af kontrolpyramiden. Jo flere lag, des højere grad af formaliseret sikkerhed og mistillid. Den vandrette akse handler om informationernes detaljeringsgrad, dvs. dybden af den viden organisationen har til rådighed for styringen. Mange nye og mindre virksomheder vil kontrolmæssigt være meget begrænset inddækket. Dels på grund af størrelsen (”vi kender hinanden og har tillid til hinanden”) dels fordi det prioriteres højere at have tilfredse kunder og gode produkter. At faktureringen så undertiden glemmes eller sker meget sent har man valgt at leve med.



Revisor påtaler gang på gang rituelt de manglende kontroller og ejeren/ledelsen vælger at overhøre det. Anarkiet eller den ukvalificerede tillid fungerer trods alt.

I takt med antallet af medarbejdere og alder på virksomheden opstår der efterhånden så mange problemer med mangelfulde leverancer, dårlige oplevelser, intern fremmedgørelse og uvaner, at man må ”gøre noget”. Der indføres en række kontroller og mellemederniveauer til sikring af kontrollens gennemførelse, en relativt dyr udskrivning for mange virksomheder. Den enkelte medarbejder kontrolleres nu i et omfang, der måske nok minimerer antallet af fejl og besvigelsermuligheder, men samtidig fratager det ham i realiteten ansvar og initiativpligt. Virksomheden har udviklet sig til et umodent bureaukrati baseret på en ukvalificeret mistillid.

Ledelsen får efterhånden øjnene op for, at man ved for lidt om, hvad der foregår i virksomheden. Der må indføres detaljerede målinger og styringsværktøjer, så man (ledelse og medarbejdere) i tide kan reagere på afvigelser fra det forventede. Ledelsesinformationssystemer, Balanced Scorecard og andre avancerede overvågningssystemer ser nu dagens lys. Raffineringen opfattes af medarbejderne primært som kontrol af deres indsats og vil i mange tilfælde skabe inoptimale (ineffektive) veje frem mod kunden. Det modne bureaukrati baseret på en kvalificeret mistillid er nu født. Det kvalificerede element består i, at virksomheden har øget videndetaljeringen, således at man i højere grad kan sætte ind på rette tid og sted fra øverste niveau. Men samtidig har virksomheden opdelt sig i lejre, hvor ansvar og roller spilles ud i et taktisk magtspil.

Den sidste kvadrant, egenkontrollen, baseres på en helt anden tankegang. Den afgørende forskel er virksomhedens menneskesyn. Virksomhedens kontrolsystemer er primært rettet mod den enkelte medarbejders eller medarbejdergruppens muligheder for at korrigere deres handlinger. Dette forudsætter en tillidsbaseret virksomhedskultur, hvor man tror på, at tillid er bedre end kontrol. Dette udgangspunkt er i disse år ved at vinde stadigt flere tilhængere, men som står i skarp kontrast til den interne kontrols traditionelle synsvinkel. Selvstyrende grupper, tværgående udviklingsalliancer og virtuelle netværk er blevet en del af virksomhedernes organisering. Men intern kontrol behøver ikke at være en hierarkiseret, mistillidsbaseret foreteelse. Alle virksomheder har brug for at sikre høj kvalitet, korrekte registreringer og tilfredsstillende rentabilitet. Forskellen er graden af direkte involvering af medarbejderne. Kontrolmæssigt indrettes procedureerne mod mulighederne for egenkontrol med en samlet kontrolmæssig overbygning. Detaljen ligger hos de relevante medarbejdere, overblikket hos den overordnede ledelse. Denne form for intern kontrol medfører en helt anden kontrolstruktur end den traditionelle. Kontrollen rettes ikke mod medarbejderne men mod transaktionen.

Tillidsniveauet (se f.eks. efterfølgende om SKAT) er således afgørende for, hvorledes kontrollen kan foregå.

En antagelse om ond intention eller begrænset vilje til at undgå fejl må føre til et kontrolregime hvor:

- Virksomheden ikke selv kan være kontrollant. Det må være myndigheden eller en tredjepart.
- Kontrollen gerne må være omkostningsfyldt
- Der er mulighed for at sikre en væsentlig sandsynlighed for opdagelse af afvigelser
- Der er følelige sanktioner ved afvigelser

En antagelse om en positiv vilje til at undgå afvigelser, kan understøtte antagelsen om at fejl kan opstå som følge af manglende viden om risici, manglende kompetencer til at udføre den nødvendige indsats, eller manglende ledelsesmæssig indsats. Hvilket kan understøtte er kontrolregime hvor:

- Kontrollen skal være mindst muligt belastende
- Virksomheden kan udføre store dele af kontrollen
- Kontrolindsatsen kan sigte mod at sikre tilstedeværelsen af risikovidende kompetence og ledelse.

Selv om det er den virksomheds (eller myndigheds-) specifikke udviklingsproces, vi behandler, bærer denne tankegang samtidig ved til samspillet tillidsfaser. I den forbindelse kan myndighederne spille en stor rolle ved at tage initiativ til afslutning af de mistillidsbaserede skyttegrave, jfr. SKAT's nye kontrolstrategi. Som nævnt kræver det blandt andet ærlighed med rollerne, respekt for hinandens eksistensgrundlag og anerkendelse af demokratiets spilleregler.

### **5.1.3.2 Klassificering og differentiering af virksomhederne**

Et bærende princip i det bureaukratiske regime har været ens behandling af alle forstået som én standard for alle virksomheder. Ambitionen er, at alle skal stilles ens, og det er her, at lighedstanken knækker over. Alle bliver måske nok stillet ens rent procesmæssigt, men ser vi på effektsiden er der markante forskelle. Den lille virksomhed har naturligvis ikke samme ressourcer og kompetencer som den store virksomhed, så "kunsten" er derfor at differentiere behandlingsformen, så den passer til de forskellige virksomheders kontrolmæssige modenhed.

Differentieringen kan tage udgangspunkt i en klassificering af virksomhederne, jfr. SKAT's kontrolstrategi, således at virksomhederne grupperes efter deres vilje og evne til at indberette korrekt information til SKAT. Man kan også tænke sig en klassifikation, hvor virksomhederne selv kan vælge at indplacere sig. Myndigheden udarbejder f.eks. en fem trins skala, hvor der til hvert højere trin knytter sig yderligere betingelser for at blive myndighedsgodkendt. Begge skalaer er dynamiske i den forstand, at den enkelte virksomhed kan rykke op eller ned afhængig af kontrolmæssig performance.

Ideen med grupperingen er at give hver enkelt virksomhed mulighed for at vælge en kontrolstruktur, som den anser for mest passende for det aktuelle kontrolmæssige modenhedsniveau.

Den myndighedsafgjorte gruppering (som f.eks. SKAT) er relativt enkel. SKAT indretter sit kontrolsystem på klassifikationen, så de hver har fået en farve afhængig af SKAT's aktuelle opfattelse af virksomhedens informationstroværdighed. SKAT afgør periodevis, om der er grund til at flytte virksomhedens indplacering. Teknikken minder lidt om importsystemet vedr. import fra tredjelande, hvor hvert land, leverandør, varetype mv. risikomæssigt er opsamlet i en risikodatabase. Den danske virksomhed er ikke direkte involveret i disse klassifikationer og databasens indhold er i øvrigt kun tilgængelig internt i SKAT. På samme måde er klassificeringen af virksomhederne i troværdighedsfarver kun til SKAT ressourceprioritering og er ikke en fælles proces med virksomheden.

En anden måde at gruppere på er at etablere en række modenhedsstrin, hvor hver enkelt virksomhed beslutter sig for sin indplacering og skal herefter opfylde de krav det valgte modenhedsstrin kræver. Denne tankegang er mere "besværlig" for begge parter, man er nødt til at tale sammen og

forvaltningen (eller måske snarere en tredjepart?) skal nu fungere som rådgivere i forbindelse med etableringen af modenhedsniveauet. Men vi er overbevist om, at denne indsats betaler sig for begge parter. Jo højere i modenhedshierarkiet, den enkelte virksomhed kan lægges, des mere bevidste er både virksomhed og forvaltning om kontrolstrukturens relevans og des færre ressourcer behøver forvaltningen at bruge.

Hvorledes skulle en sådan modenhedsskala se ud? Med udgangspunkt i CMM (Capability Maturity Matrix) kunne man søge at etablere en inkrementel fem trins skala, dvs. en skala som indeholder de forrige trin men også rummer noget mere. En generisk struktur kunne se således ud:

- Niveau 1: Ad hoc kontrolstruktur
- Niveau 2: Dækkende kontrolstruktur
- Niveau 3: Verificeret kontrolstruktur
- Niveau 4: Målt kontrolstruktur
- Niveau 5: Lærende kontrolstruktur

Alle virksomheder kan tilslutte sig niveau 1, hvorimod en del falder fra på niveau 2, som dels forudsætter, at virksomheden har formaliseret sin kontrolstruktur f.eks. i overensstemmelse med anvisningerne i denne rapport og dels har etableret en kontrolstruktur i overensstemmelse hermed. Niveau 3 forudsætter én eller anden form for verifikation, ekstern og/eller intern, således at det sikres, at indholdet af den strukturerede kontrolmodel er konsistent med formål og risici. Niveau 4 forudsætter, at virksomheden til stadighed gennemfører opfølgning og måling af kontroleffekterne med henblik på at optimere indsatsen i en fælles læringsproces som nævnt i niveau 5.

### **5.1.3.3 Væsentlighed**

Med differentiering efter væsentlighed menes, at kontrolindsatsen tilrettelægges under hensyn til betydningen af den aktivitet, der kontrolleres, og betydningen af de fejl, der kan opstå.

I flere revisionsmetodikker anvendes begrebet væsentlighed med henblik på at kunne identificere de transaktionstyper, man i særlig grad vil holde øje med. Det kan være særligt risikofyldte transaktioner (giftaffaldstransport), følsomme transaktioner (ministerbetjening) eller store beløb. Væsentlighed erkender også, at al kontrol er et spørgsmål om prioritering, hvorfor man lægger nogle væsentlighedskriterier, hvor vi i forbindelse med gennemførelse af transaktionen lægger særlige kontroller, såvel forebyggende som opklarende eller vi fokuserer i særlig grad på deres korrekte forløb i den efterfølgende verifikationsproces. Væsentlighed giver altså fokusering og prioritering. Det betyder imidlertid også, at man skal stå ved sine prioriteringer, når omverdenen får øje på en ”sag”, der kan få hånden til at ryste hos en minister. Det er vores opfattelse, at administrationen i den forbindelse står langt stærkere med en gennemført kontrolmodel som her beskrevet og efterfølgende skal forklare, hvordan en ”sag” alligevel opstod. Alle ved, at ingen er fuldkommen, så tilgivelse er lettere at opnå, hvis man kan dokumentere, at man har tænkt sig om forinden og måske sågar tilpasser kontrolteknikkerne erfaringerne fra det konkrete eksempel på linie med alle andre erfaringer i sagsforløbet.

### **5.1.3.4 Risikobasering**

Differentiering af kontrolindsatsen efter risiko er i familie med differentiering efter væsentlighed.

Ved risikobasering tilrettelægges kontrolindsatsen således, at der fokuseret mest på de områder hvor der er det største risikoniveau.

Et gennemgående træk ved moderne verificeringsmetoder er anvendelsen af en risikobaseret tilgang til kontrolområdet, jfr. COSO (2004) og ISO 2000/9000. Alt er ikke længere lige vigtigt, begreber som væsentlighed, risiko og systemtilsyn er elementer i en verden af prioriteret indsats. For mange forvaltninger er dette allerede eksisterende elementer og for andre er traditionen stadig den individuelle, standardiserede kontrol. Under alle omstændigheder er det en meget lang rejse, som er fyldt af opgør med traditioner og interesser, som naturligt nok stadig har den traditionelle referenceramme.

#### **5.1.4 Motivation**

Sidste gruppe omhandler de motivationsmetoder, myndigheden kan tage i anvendelse for at holde virksomheden på dydens smalle vej. Det gælder dels pisk og gulerod -sanktionssystemet - og dels License to Operate, altså retten til at drive den pågældende virksomhed.

##### **5.1.4.1 Pisk og gulerod**

En væsentlig del af kontroldesignet er hvilke belønninger og sanktioner myndigheden råder over i interaktionen med virksomhederne.

Et af problemerne i den bureaukratiske tradition er, at belønnings- og sanktionsapparatet forekommer meget rudimentært. Belønningsmekanismer eksisterer stort set ikke og sanktionssystemet indeholder i disse sammenhænge oftest nogle relativt ekstreme størrelser: Enten alt for lidt eller alt for meget (f.eks. 5.000 kr. i bøde ctr. fradømmelse af retten til at drive virksomhed). Det svarer lidt til, at man i fodbold kun kan give en mand en advarsel og næste trin er bortvisning! Hvorfor ikke skalere noget mere (i fodboldeksemplet f.eks. 10 minutters udvisning), således at man straffer i balance med forseelsens størrelse? Hvorfor bevares bødesystemet for færdselsforseelser, som giver ”klip”? Og hvorfor ikke benytte anledningen til at skabe en belønningsdel af det samlede motivationssystem, således at virksomheden også økonomisk motiveres til at strukturere deres interne kontrol og samspillet med forvaltningen? Den konkrete udformning og skalering af motivationssystemet elementer (såvel belønning som straf) vil være meget forskellig for de forskellige kontrolområder, men skalering og belønning bør efter vores opfattelse under alle omstændigheder indgå i revurderingen af motivationssystemet.

I praksis har dansk forvaltning ofte kombineret det formelle sanktionssystem med en mellemform, soft law, hvor en adfærdændring fremmes gennem rollemodellen fra de bedstes opførsel, hvor disse virksomheder har indgået i en alliancekonstruktion med den pågældende myndighed. Rollemodel tanken har vist gode resultater og anvendes også, fordi myndighederne derved undgår lovgivningens rigiditet. Soft law kan udmærket anvendes i kombination med udviklede motivationssystemer.

##### **5.1.4.2 License to operate**

License to operate er et kontrolprincip, hvor man skal have tilladelse for at kunne drive en bestemt type virksomhed. Det er i princippet et krav om forhåndsgodkendelse af en person som berettiget til at drive en give virksomhed eller type af virksomheder. I et sanktionsperspektiv indebærer at der skal godkendelse for at drive en virksomhed, at denne godkendelse kan trækkes tilbage ved en tilstrækkelig alvorlig overtrædelse af regelværket.

License to Operate findes allerede i dag som f.eks. næringsbrev, bestalling, autorisation, etc. Men hvor dagens licens skal opfattes som en minimumsramme, kunne man forestille sig, at der udstedtes

licenser på forskellige niveauer i det omfang, området muliggør det. I princippet en smiley ordning, som giver virksomhederne forskellig adkomst eller som de forskellige virksomheder f.eks. i fødevarerindustrien skal bestå på forskelligt afhængig af placering i kæden og risiko.

## **5.2 Kontrolteknikker**

Hvor kontrolprincipperne tegner nogle overordnede linier for, hvorledes kontrolmiljøet kunne se ud, er kontrolteknikkerne en række meget konkrete handlingsanvisninger i form af forskellige former for transaktionsorienteret løbende adfærd i organisationen. Antallet af kontrolteknikker er legio og forskellig for de enkelte kontrolområder. Som eksempler kunne nævnes:

Validering

Optælling, nummerkontrol, saldomeddelelser

Tilstedeværelse, Ejendomsforhold

Organisatoriske kontroller (funktionsadskillelse, rotation, uddannelse, jobbeskrivelse, fuldmagtsdeling)

Fysiske afgrænsninger

Kasseeftersyn, lagerkontrol, fakturakontrol, udførelseskontrol, proces- og resultatinspektion

Transaktionsopbevaring og genfindning, transaktionssporet

Overvågning (monitorering, afstemning, sammenligning, afvigelsesrapp.)

## **5.3 Kontroltyper**

Kontrolteknikkerne har forskellig profil. Vi opdeler dem i forskellige kontroltyper, altså en slags identifikation af den enkelte kontrolteknik. Kontroltyperne anvendes i forbindelse med valg af kontrolteknikker i forskellige fejlsituationer. Vi har identificeret fire kontroltypeopdelinger:

- Systemkontrol/transaktionskontrol
- Forebyggende/opklarende/ korrigerende/ sanktionerende kontroller
- Reaktive/proaktive (anvisende) kontroller
- Fuldstændig/nøjagtig/autoriseret/rettidig/genfindbare kontroller

De enkelte kontroller kan således kategoriseres i hver af de fire rubriceringer. Samtidig kan vi også konstatere, at forskellige fejl medfører behov for forskellige kontroller. Nedenstående viser en række eksempler på sådanne sammenhænge.

## **5.4 Sammenhæng mellem fejl og kontroller**

I dette afsnit ser vi på nogle af de forskellige fejlsituationer, der forekommer og de kontroltyper, der særligt skal tages i anvendelse. Lad os se på nogle fejlforekomster og disses afhjælpning.

- Når enkelthændelsen er alvorlig kræver det, at den samlede kontrolindsats har en meget lille fejl tolerance og at der skal lægges betydelig vægt på den forebyggende kontrol.

- Hvis fejl opstår og forsvinder, vil kontrolkravet være primært forebyggende, hvor residente fejl (et ulovligt byggeri) kræver opklarende kontroller
- Uoprettelige fejl vil primært kræve forebyggende kontroller, hvor man har ”bedre tid” ved de oprettelige fejl.
- Videnkomplekse fejl kræver en kombineret kompetence hos kontrollanten eller en teambaseret kontroltilgang.
- Såfremt en test ikke kan gentages, må man primært vælge systemkontrol
- Anvisende kontroller anvendes med henblik på at korrigere en forventet adfærd

## 6. Syv specifikke samspilsområder

I det følgende vil vi kort beskrive syv eksempler på centrale dele af kontrolpraksis, hvor intern kontrol anvendes på forskellig vis. Gennemgangen har tre formål:

- At vise, hvorledes de enkelte områder kan beskrives i overensstemmelse med kontrolmodellens struktur
- At vurdere, hvorvidt casene og deres kontrolstruktur kan rummes af kontrolmodellen
- At vurdere, om kontrolmodellen giver anledning til supplerende overvejelser for den enkelte case's optimale kontrolstruktur
- Tværgående inspiration

Afsnit 6.1-6.7 gengiver kort de syv cases verbalt, og afsnit 6.8 giver en tværgående analyse af de foreliggende cases. De første tre cases omhandler finansielle forhold og transaktionstyper mens de sidste fire er eksempler på cases fra det mere materielle område, dvs. hvor kontrollens formål vedrører fysiske forhold af forskellig art. Case beskrivelserne følger kontrolmodellens opbygning med vægten lagt på de områder, hvor kontrolelementerne er taget i anvendelse og hvor den enkelte case ses at være specielt interessant.

Beskrivelserne er ikke afstemt med de enkelte myndigheders selvopfattelse men udelukkende udtryk for vores fortolkning af det empiriske materiale set i kontrolmodellens perspektiv.

## 6.1 SKAT

### - Samspillet mellem virksomhederne og skattemyndighederne

Baggrunden for denne korte case er den bilagte mere omfattende beskrivelse af en række kontrolområder (Case 1: Indberetning og kontrol af finansielle informationer: Samspillet mellem virksomhed, revisor og stat), som alle er baserede på virksomhedens bogføring og regnskabsføring i henhold til bogføringsloven, Årsrapportloven samt enkeltstående bestemmelser i hhv. Kildeskatteloven og Merværdiafgiftsloven. Som det fremgår af casen, anvendes de finansielle informationer til flere formål, hvor vi her fokuserer på samspillet med SKAT, og vi tager i den forbindelse udgangspunkt i SKAT's nye indsatsstrategi fra juni 2004, som dækker en strategi for service, kontrol og inddrivelse. Vores fokus er derfor på SKAT's nye kontrolstrategi, december 2003.

### Beskrivelse af kontrolområdet

- **Formål og indhold**

Udgangspunktet for SKAT's kontroltænkning er, at "langt de fleste virksomheder og borgere ønsker at overholde reglerne. Service og kontrol går derfor hånd i hånd i strategien." Og det anføres at "Målet med strategien er at øge antallet af virksomheder og borgere, som af sig selv overholder reglerne og som oplever skattemyndighedernes indsats som servicepræget, effektiv og retssikker. Hvor fokus i dag er på antal kontroller og størrelsen af beløbsændringer vil fokus fremover være på de samlede skatteindtægter og kundernes oplevelse af vores virksomhed". Det betyder også, at SKAT gerne vil opfattes som en medspiller i stedet for en modspiller og at der skal arbejdes på en så enkel sagsgang som muligt, dvs. regelforenklinger, digitalisering og kundefokus. Formålet flyttes altså til en mere outputbaseret i stedet for aktivitetsbaseret målsætning (fra kontrolantal og beløbsændringer til samlet effekt i form af provenuets størrelse og kundernes oplevelse). Det interessante er endvidere, at SKAT er af den opfattelse, at kontrol, ligning og tilfredshed kan kombineres. Hvis fokus ændres hos forvaltningen, vil den efterhånden også ændres hos langt de fleste virksomheder. På den anden side er det også klart, at virksomhederne har en ganske forskellig vilje til at opføre sig lovmedholdeligt. "Kunsten" er således at sortere avnerne fra hveden, således at man kan koncentrere sig om den relativt beskedne (og forhåbentlig faldende) andel af virksomhederne, der ikke maget eller vil overholde skattelovgivningen, se senere om differentiering i casen.

Ser vi på listen over kontrolformål, kan vi konstatere at:

- Ét kontrolformål er at sikre, at virksomhedernes afgivne oplysninger er korrekte. Det kan formentlig kaldes hovedbegrundelsen og rummer derfor også den konsekvens, at hvis alle virksomheder afgav korrekte oplysninger, ville der ikke være grund til at kontrollere, hvis dette i øvrigt var eneste årsag til kontrol. Man kan derfor sige, at målet må være at gøre kontrollen overflødig. Kontrollen er typisk opklarende og efterfølgende
- Et andet kontrolformål er at påvirke adfærd gennem at gennemføre synlige kontrolaktioner overfor brancher, der forventes at have en overrepræsentation af "onde" uden nødvendigvis at være økonomisk væsentlig. Det forventes samtidig at have en vis præventiv værdi og kommunikeres derfor bredt
- Ambitionen er at identificere og få fat i de virksomheder, der ikke ønsker at overholde reglerne og ad denne vej inspirere til en ændret adfærd



- **Aktørerne og interesser**

De fleste virksomhedsregnskaber har tre vigtige aktører: Virksomheden, revisoren og skatteforvaltningen. Det påhviler virksomheden at registrere, regnskabsføre, rapportere og afregne de forskellige gældsposter, virksomheden opgør hvad angår skat, moms, told og afgifter. Regelsættet er særdeles omfattende og baserer sig på den almindelige bogføringspligt, som virksomhederne skal opfylde og for langt størstedelens vedkommende også er i virksomhedens egen styringsmæssige interesse.

Som følge af regelsættets kompleksitet vil virksomhedens finansielle revisor som oftest også deltage i udarbejdelsen af virksomhedens selvangivelse. Dels baseres den på det finansielle regnskab i form af en række skattemæssigt begrundede korrektioner og dels er det væsentligt også at tilføre selvangivelsen troværdighed. For god ordens skyld skal det nævnes, at revisor ikke må deltage i udarbejdelsen af store selskabers selvangivelser (§10.2 selskaber). Praksis er i dag, at revisor bistår i opstillingen af selvangivelsen og påtegner med en såkaldt review-påtegning, som forklarer revisors deltagelse i udarbejdelsen og at han ikke har fundet forhold, der efter hans opfattelse er skattemæssigt lovstridige.

SKAT modtager herefter denne selvangivelse fra virksomheden med revisors reviewpåtegning og har så sine egne regler for udvælgelse og kontrolomfang, hvilket netop i disse år undergår en væsentlig ændring, jfr. det ovenfor anførte. SKAT gennemfører kontrolprocessen, ligningen og inddrivelsen efter disse nye retningslinier i takt med, at disse kommer ”under huden” på SKAT’s medarbejdere.

De øvrige interessenter (politikere, presse, borgere, interesseorganisationer) er ikke væsentlige i forhold til de nævnte tre aktører.

- **Viden**

I takt med, at skatteområdet til stadighed stiger i kompleksitet, bliver videnaspektet en dominerende faktor, hvis symmetrien mellem myndigheden og virksomhed skal bevares. Faren er, at viden skaber en stigende grad af ulighed. De der har viden eller kan købe den har en anden magtbase end de, der ikke har. En måde at løse dette problem på er, at skabe flest mulige objektive og digitaliserede løsninger til såvel borger som virksomhed. En anden løsning kan være at regelforenkle og en tredje kunne være at skabe og udvikle den gensidige tillid, således at den samlede viden kunne anvendes med henblik på at finde den mest rigtige løsning på et givet problem. SKAT synes primært at vælge den første mulighed i borgerrelationen og den sidste i virksomhedsrelationen.

- **Hvordan foregår samspillet**

Historisk har samspillet mellem virksomhed og skatteforvaltning været præget af en gensidig mistillid, hvor begge parter antoges at være ensidige. Virksomhederne ville betale mindst muligt og skattemyndighederne ville opkræve mest muligt, begge helt til hver sin kant af lovgrundlaget. Det gav sig også en række konkrete udslag, som vi skal se under kontrolprincipper. I SKAT’s aktuelle ikklædning af kontrolstrategi er det som tidligere skrevet hensigten at få erstattet denne dikotomi med en langt større grad af interessesammenfald, da modsætningsforholdet kan mindskes gennem fokusering, differentiering og sammenhæng i kontrolforløbet. Det er da også samspilselementer, SKAT allerede har taget fat på at styrke. Det betyder også, at der herved kan frigøres ressourcer til at koncentrere sig om ”de onde”, dvs. de virksomheder, der søger at unddrage sig sine samfundsmæssige forpligtelser.

## Kontrolomgivelser

- **Forvaltningsparadigme**

Skattemyndighederne har et image blandt såvel borgere, virksomheder som revisorer, som historisk har været domineret af mistillid, bureaukrati, gevinstmaksimering og ensidighed. Dette forhold er gældende formentlig globalt og skyldes også, at interesse modsætningen er stor og klar, og at de fleste af os hellere vil nyde end yde. Regelsættet har udviklet sig betydeligst, så kun få eksperter har bevaret overblikket. Ingen kan beregne sin skat, fremmedgjortheden sætter ind hos borgerne. Paradigmet har derfor naturligvis været meget bureaukratisk og ideelt (ens behandling af alle). Alle fejl er lige vigtige, nulfejlskulturen har gode vækstvilkår. Skatteområdet er måske arkeeksemplet på den iboende Kafka'ske konflikt mellem borger og myndighed.

Derfor er det så meget mere interessant, at netop SKAT søger at kaste denne historiske dyne af sig og vil fremstå med et helt andet kontrolkoncept, som baserer sig på at "fange de onde" og gøre denne andel stadig mindre og belønne "de gode" på forskellig vis. Derfor flytter SKAT sig fra det bureaukratiske forvaltningsparadigme til et mere markedsorienteret forvaltningskoncept, hvor borgere bliver kunder, kundeoplevelsen bliver væsentlig at udvikle og fokus rettes mod de få onde virksomheder. Vi mangler at se elementer i en evt. yderligere flytteproces over netværk til governance før vi tør spå om endestationen på halvlang sigt.

- **Faktorer på forvaltningsniveau**

SKAT er i gang med et markant identitetsskifte som beskrevet i Servicestrategi 2004 og tilknyttede dokumenter, herunder Kontrolstrategi 2003. SKAT ønsker at skabe en ny relation til såvel borgere og virksomheder, fremover kaldet kunder, som gerne skulle have en positiv oplevelse i samspillet med SKAT. Samtidig understreges det i kontrolstrategien, at SKAT er af den opfattelse, at langt de fleste kunder ønsker at opføre sig korrekt. Kunsten er derfor at identificere "de onde", som ikke ønsker at overholde reglerne, således at indsatsen kan prioriteres derhen. Til det formål etableres en differentieret kontrolstruktur. Der er således mange fælles træk med vores forslag til kontrolmodel. Vi vil se lidt nærmere på de enkelte elementer i det følgende.

- **Faktorer på virksomhedsniveau**

I lyset af den nye kontrolstrategi er det grundopfattelsen hos SKAT, at langt de fleste af virksomhederne ønsker at deltage i samfundets finansiering. Kort sagt at betale den korrekte skat. Det gælder (naturligvis) også på individniveau, da en virksomhed er en samling af individer. Den erklærede interesse modsætning mellem myndighed og virksomhed er måske derfor ved at sive til fordel for en respekt for det samfundsmæssige eller sociale ansvar. Forudsætningen er interessant, og selv om den kunne kaldes en anelse naiv, er det en forudsætning, der løbende kan underbygges, hvis vi arbejder med det. Derfor er det vigtigt at udvikle dialogen mellem de tre parter, SKAT, virksomheden og revisor for at fremme forståelsen af hinandens hensigter. SKAT har en stor opgave med denne både interne og eksterne transformationsproces, men det har virksomhederne også. De skal gribe de værktøjer og modeller, SKAT tilbyder og indgå i læringsprocessen heromkring. Virksomhederne skal se kontrolmodeller som en løftestang for at dække kontrolopgaverne i dækkende, bevidst og tilstrækkelig omfang.

Generelt må det siges, at selv små selskaber har professionel assistance via revisor til at sikre en dækkende og lovmedholdelig bogføring, således at regnskabets indhold i stort omfang er troværdigt

og at den tilhørende selvangivelse ligeledes har en relativt høj kvalitet og troværdighed i og med, at revisor som regel deltager i udarbejdelsen. Udgangspunktet er derfor risikomæssigt relativt afslappet. Når hertil kommer, at det enkelte mellemværende er uden omverdenens interesse og at ligningen kan foregå inden for relativt rolige rammer med evidens, som ikke forandrer sig, står SKAT og den enkelte virksomhed med gode muligheder for at have et åbent samarbejde, hvor informationerne kunne flyde frit mellem parterne.

- **Risikoniveau**

Risikoniveauet på skatteområdet er sandsynligheden for, at en forkert selvangivelse passerer ligningen uopdaget multipliceret med størrelsen af den gennemsnitlige fejl. Vi må her konstatere, at risikoen er meget forskellig fra virksomhed til virksomhed men at risikoen næppe i noget tilfælde kunne vurderes som meget stor. Det er jo trods alt ”kun” penge, der er tale om. I et bredere perspektiv er det nok realistisk at sige, at risikoen ligger mellem lille og mellemstor for langt de fleste virksomheder.

- **Sikkerhedsniveau**

Sikkerhedsniveauet, dvs. interessenternes acceptniveau for fejl er primært udtryk for virksomhedernes accept af fejlbehandling. En anden interessent er politikerne, som i et vist omfang skal leve med et givent niveau for fejlbehandling. Området er næppe meget politisk følsomt på grund af relationens meget bilaterale samspil, og de manglende kontroller og deres fejleffekt vil aldrig blive afdækket med mindre man beslutter sig herfor som opfølgingsprojekter. Vores antagelse vil derfor være, at sikkerhedsniveauet kan rubriceres under: ”Fejl må forekomme”

- **Kontrolniveau**

Med et sikkerhedsniveau og et risikoniveau i midterfeltet er det nok rimeligt tilsvarende at placere kontrolniveauet på en midterposition, dvs. niveau 3. Vi har herefter til opgave at etablere et kontroldesign, som kan opfylde denne ambition. I det følgende vil vi fokusere på en samvejning af kontrolprincipper, som vi gerne ser fremmet, hvis de er relevante i det enkelte kontrolområde, in casu SKAT.

## **Kontrolprincipper**

Da kontrolprincipperne ikke er skalerbare (det ligger mere i antal og omfang af kontrolteknikker), er gennemgangen af disse og deres eventuelle egnethed for SKAT mere et spørgsmål om kontrolmodellens samlede indhold, idet den på designsiden i høj grad tegnes af kontrolprincipperne.

- **Struktur**

### Forhåndsgodkendelse

SKAT har i mange år praktiseret ”bindende forhåndsbesked”, hvilket er et klart svar på en konkret forespørgsel. Indholdet er ikke helt det samme som forhåndsgodkendelsen, da svaret kan gå i alle retninger, hvilket en anmodning om en forhåndsgodkendelse jo også kan. I svaret ligger heller ikke rådgivningselementer (”hvis du gør sådan, så...”) men blot en stillingtagen til det rejste spørgsmål.

### Tilsyn

Tilsyn i betydningen opsøgende kontrol kendes i form af multidisciplinære kontrolaktioner, hvor en bestemt branche eller kæde af transaktioner undersøges på stedet. Dette sker ikke nødvendigvis ud fra en kortsigtet provenubetragtning, men fordi aktionen skaber opmærksomhed i såvel branchen som forebyggende aktivitet og hos medierne og dermed befolkningen svarende til færdselspolitiets kontrolaktioner.

### Egenkontrol

Det forekommer, som om SKAT ikke har et særlig klart billede af egenkontrol/fremmedkontrol andelene. På den ene side lægger SKAT vægt på, at virksomheden overholder en række formaliteter så som nummerering, arkiveringsregler og registreringer, på den anden side er der ingen erklæret sammenhæng mellem virksomhedens niveau for egenkontrol og SKAT's kontrolindsats over for virksomheden. Det har også noget at gøre med det efterfølgende emne, kontrolkæden, som stort set er ikke-eksisterende inden for dette kontrolområde. Virksomheden animeres eller inspireres ikke af SKAT til at udvikle sin egenkontrol, dvs. ikke nødvendigvis udvide den men snarere at få et bevidst forhold til indhold og niveau for egenkontrol.

### Tredjeparter

Næsten alle selskaber skal have revideret sit finansielle regnskab, ved at en autoriseret tredjepart skal verificere de anførte regnskabsoplysninger, dvs. om de er korrekte og i øvrigt overholder lovgivningen, herunder også skattelovgivningen, naturligvis baseret på det finansielle regnskabs væsentlighedsgrænse. Modsvarende er der ingen pligt til at anvende revisor til opstilling og review af skatteregnskab og selvangivelse for selskabet. SKAT udtrykker selv, at det revisorpåtegnede finansielle regnskab er en vigtig baggrund for ligningen af selskaberne, fordi man har haft en uvildig tredjepart til at revidere, om der var for regnskabet væsentlige transaktioner, der ikke er skattemæssigt lovmedholdelige.

## Dataopsamling og -anvendelse

### Kontrolkæde

Historisk set har der aldrig været en sammenknytning af de tre parter kontrolaktiviteter med undtagelse af samspillet mellem revisor og virksomhed. Skatteforvaltningen har arbejdet isoleret fra den allerede foretagne kontrolaktivitet af de to andre parter. I det nye kontrolkoncept er der heller ikke elementer af fælles informationsanvendelse, standardetablering eller klassifikation. SKAT arbejder stadig i sit eget univers. Det medfører dels risiko for informationsreduktion og dobbeltarbejde dels skabes ikke fælles retningslinier og standarder (se under Væsentlighed).

### Læring

SKAT lærer af sine egne erfaringer, og disse bruges bl.a. til at opdele virksomhederne i de fire kategorier. Men de tre parter sætter sig aldrig sammen og diskuterer det kontrolarbejde, de hver for sig udfører. Det medfører, at kontrolkæden ikke hænger sammen (med risiko for dobbeltarbejde og udækkede områder), men det bevirker også, at man ikke samlet bliver klogere. Hvilke kontroller virker og hvilke gør ikke? Hvem af parterne skal udføre hvilke dele af kontrollen? Hvilke standarder og væsentlighedsgrænser skal vi arbejde under? Hvordan rykker virksomheden et niveau op?

## Tillid og differentiering

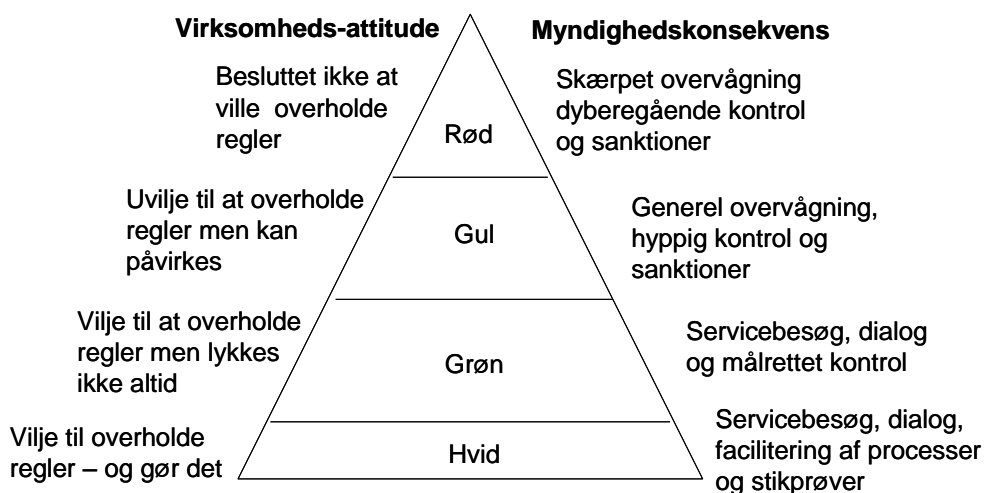
### Funderet tillid

SKAT udtrykker sin holdning til funderet tillid som en generel tillid til "de fleste" virksomheder og vil derfor tage den kontrolmæssige konsekvens for såvel "de gode" som "de onde". Ideen skulle så være, at man gennem den nedenfor nævnte opdeling af virksomhederne i forskellige troværdighedsgrupper kunne operationalisere de hidtidige erfaringer med hver af virksomhederne.

Graden af funderet tillid er således et værktøj til at effektivisere kontrolprocedurerne. SKAT inddrager således kontrolprincippet i sin kontrolmodel.

#### Kategorisering af virksomhederne

En af de væsentligste nyskabelser på det konkrete plan i SKAT's Kontrolstrategi 2003 er etableringen af en differentieret kontroltilgang til virksomhederne. SKAT har indplaceret virksomhederne i fire troværdighedsklasser, hvid, grøn, gul og rød på følgende måde:



Figur 3: SKAT's troværdighedsklasser

Det væsentligste opdelingskriterium er virksomhedernes vilje til at overholde lovgivningen, men også evnen spiller ind. Det er altså SKAT, der foretager denne klassifikation på baggrund af hidtidige erfaringer med de enkelte virksomheder.

#### Væsentlighed

Den oven for nævnte kontrolkæde tankegang nødvendiggør også, at parterne taler samme kontrolsprog, f.eks. ved at have samme forståelse af standarder og anvendelse af et væsentlighedsbegreb, som definerer det ambitionsniveau, man arbejder med. Væsentlighed stammer fra en risikobaseret metodetilgang og er i direkte modstrid med nulfejlskulturen, hvor alle fejl er lige væsentlige. I en væsentlighedsfilosofi afgøres kontrolområdet af størrelsen af en given transaktions betydning, hvad enten det er beløbsmæssigt, politisk eller på anden måde kvantitativt. Dagens praksis er, at revisor sætter væsentlighedsniveauet i forbindelse med revisionen af regnskabet. Man kunne i den forbindelse diskutere, om ikke virksomhedens ledelse burde deltage i denne fastlæggelse og at den i øvrigt burde kommunikeres i regnskabet i ledelsesberetningen. Hvad angår væsentlighedsniveauet i et skattemæssigt perspektiv burde de tre parter sammen sætte denne "underliggende" og revisor indrette sit review af selvangivelsen efter denne grænse, således at SKAT umiddelbart ville kunne anvende disse kontrolaktiviteter. Revisor afgiver i øvrigt en reviewklæring, hvor han meddeler, såfremt der er forhold, der under review'et (under anvendelse af væsentlighedsgrænsen) efter hans opfattelse er lovstridige. Den finansielle revision rummer i øvrigt tilsvarende krav til revisor, men her naturligvis under anvendelse af væsentligt højere væsentlighedsgrænser.

#### Risikobasering

Det bureaukratiske paradigme har nærmest været identificeret med skatteforvaltningens verdensbillede: Sagsfokus, standardisering, professionel skepsis og nulfejlskultur. Med introduktionen af Kontrolstrategi 2003 ændres fokus til et risikokoncept, hvor det afgørende er at fange alle væsentlige fejl gennem prioritering af de forskellige fejltypen. Hermed skal SKAT's medarbejdere til at arbejde metodisk svarende til de finansielle revisorer og COSO's anbefalinger. Og den slags transformationer tager tid. Men ledelsen har sat kursen og vi har ingen principielle indvendinger eller forslag i denne sammenhæng. Dog vil vi bemærke, at afstanden til en mere markedsrettet forvaltning måske ikke er så lang i og med, at skat og skattetilsvaret primært er et bilateralt anliggende mellem virksomhed og myndighed, med mindre emnet har en vis politisk eller økonomisk betydning. Vi har altså ikke aktørmæssigt at gøre med en række interessenter, som kunne tænke sig at samle sig i frontale angreb på SKAT i modsætning til andre områder, f.eks. fødevarekontrollen.

En særlig krølle i SKAT's kontroltilgang er behovet for at "vise flaget" uanset (økonomisk) væsentlighed af hensyn til den præventive effekt. Risikodefinitionen må derfor også kunne rumme andre end økonomiske termer, f.eks. politiske, omdømme og respekt.

## **Motivation**

### Belønnings- og sanktionsskala

På nogle områder har SKAT erfaring med at differentiere sanktioner i forhold til "forbrydelsens" omfang, jfr. f.eks. reglerne om kontrollovstillæg. Men differentieringsstrategien udstiller behovet for en skalering, som straffer "de onde" (den røde farve) og belønner "de gode" (den hvide farve). Som systemet for øjeblikket er opbygget, straffer SKAT primært sig selv hvad angår "de onde" og "de gode" mærker ingen fordele af betydning. Motivationssystemet skal vendes på hovedet: Det skal gøre ondt at være ond og det skal gøre godt at være god.

### License to operate

I nogle kontrolområder er der et krav om "license to operate", næringsbrev, autorisation el.lign. Spørgsmålet er, om virksomhederne kontrolmæssigt burde opfylde en række minimumskrav for overhovedet at måtte drive virksomhed. Vi vil på dette område vurdere, at det ikke giver mening, fordi risikoniveauet er relativt lavt (se senere) og at det ville være en væsentlig (formentlig nærmest prohibitiv) forretningsmæssig barriere for en nystartet virksomhed.

### Adfærdspåvirkende bestemmelser

Et sidste kontrolprincip indenfor motivationsområdet er at opstille bestemmelser i form af krav, henstillinger, anbefalinger eller anden form for adfærdspåvirkende initiativer. Det kunne f.eks. være en miljø- eller energiafgift, krav om et grønt regnskab, samarbejde med brancheforeninger, best practise guides, ISO-standarder og andre soft law initiativer. Hvor pisk og gulerod relaterer sig til det enkelte forhold, søger adfærdspåvirkningen at understøtte en ønsket opførsel hos virksomhederne. I samspil med pisk og gulerod kan man derved skabe en stærk incitamentstruktur.

## **Kontroltyper**

Ser vi på de fem kontroltyper, som vi har identificeret, kan vi generelt udlede, at:

- De enkelte hændelser ikke er så væsentlige og irreparable, at forebyggende kontroller i SKAT's sammenhæng bliver væsentlig. Derimod kunne virksomhederne meget vel tænke sig at gøre brug af sådanne kontroller, hvor det er muligt
- Digitaliserede kontroller skaber såvel gode muligheder for SKAT's opklarende arbejde og kan samtidig hjælpe virksomhederne gennem forebyggende kontroller i det indberettende arbejde
- Fejl i selvangivelsen vil sjældent forsvinde af sig selv. Derfor har SKAT i princippet god tid til at anvende opklarende kontroller for enkelt og effektivt at fange alle væsentlige fejl, såfremt SKAT har datamæssig tilgang
- Fejl skal helst fanges tidligt, gerne via egenkontrol. Herved passerer færre fejl igennem det forebyggende system. SKAT ser derfor gerne flest mulige systembaserede revisionstilgange, både fra tredjeparten og fra SKAT selv
- Påbud eller anvisninger ("Husk at...") er en væsentlig forebyggende kontrol, som SKAT allerede anvender i stort omfang.
- Som følge af SKAT's gennemskrevne regelsæt er det i stort omfang muligt at objektivisere og digitalisere registreringer, valideringer og anvendelser.

Disse overordnede kontrollensyn kunne derfor indgå i SKAT's prioritering af kontrolstrukturen og valget mellem de enkelte kontrolteknikker.

## Refleksion

Skatte- og afgiftsområdet er et af de områder, der er meget entydige og med meget begrænset adgang til skøn i regelsættet, hvilket også har den konsekvens, at en stadig større del af kontrollen har kunnet digitaliseres for såvel borger som virksomhed. Dette har i sig selv en effektiviserende effekt på kontrolstruktur og -indhold. Spørgsmålet er imidlertid, om denne kontrolgevinst har fået den tilstrækkelige konsekvens for den mere manuelle kontrolindsats hvad angår retning og omfang eller om man har opsparet et "kontroloverskud" over årene?

SKAT har valgt en differentieringsmodel, hvor SKAT selv indplacerer virksomhederne i troværdighedskategorier uden at involvere virksomhederne. Alternativt eller supplerende kunne man etablere en række (f.eks. fem) kontrolkvalitetsniveauer, hvor den enkelte virksomhed tilmelder sig et bestemt niveau. Her skulle der ses mere på den konkrete kontrolkvalitet (evnen og viljen) og ikke på viljen alene, jfr. den generelle opdeling i afsnit 2.5.1.4. En række ting taler imod at udvide med denne differentieringsform. For det første kræver den et langt større administrativt system til at kontrollere, om virksomhedernes egen indplacering stemmer overens med virkeligheden. For det andet kræver det et aktivt samspil fra virksomhederne og et sanktions- og belønningssystem, der gør det interessant for virksomhederne at deltage i denne professionaliseringsdisciplin. For det tredje opnås de kontrolmæssige fordele først, når virksomheden har et opdateret, målt og verificeret kontrolsystem, hvilket dog ikke er urealistisk for de virksomheder, der betjener sig af intern og/eller ekstern revision, hvilket jo er tilfældet for næsten alle selskaber. Som en langsigtet kontrolstrategi ville den imidlertid efter vores passe opfattelse bedre til den kunderettede og -involverende kontrolform, SKAT er ved at introducere. Det kritiske problem er formentlig belønnings- og sanktionssystemet.

Man kunne i den forbindelse overveje sig at indføre betalingssystemer for skattekontrol, således at "de onde" betaler for de omkostninger, de påfører samfundet? Det ville motivere "de onde" til at indgå en mere forpligtende kontrakt med SKAT og motivere alle virksomheder til at skabe

kontrolmæssig orden i eget hus. Da hensigten ikke ville være at skabe et nyt indtægtsområde (eller rettere omkostningsdækningsområde) skulle de opkrævede omkostninger principielt fordeles blandt ”de gode”, således at systemet rummer såvel et belønnings- som et sanktionselement. Tillægsgevinsten for ”de gode” er også, at man skal bruge færre ressourcer i samspillet med SKAT og at samspillet i øvrigt er præget af en rådgiverstemning og ikke en politimæssig efterforskning.

Man kunne endvidere overveje at gøre revisors påtegningsydelse på selvangivelsen lovpligtig på linie med den finansielle revision. For det første ville man ad denne vej sikre en kvalitativ ensartethed, hvilket naturligvis forudsætter, at de tre parter bliver enige om kontrolkædens udseende, informationsudveksling, erklæringsindhold og principiel arbejdsfordeling. For det andet kunne man ligestille alle selskaber kontrolmæssigt, da der kunne være en tendens til at rette søgelyset mod de ikke-påtegnede selvangivelser. Endelig ville ressourceforbruget hos SKAT alene af den grund kunne nedsættes. Se også bemærkningerne under ”Væsentlighed” ovenfor. Det er jo også tankevækkende, at kontrollen med det finansielle regnskabs indhold og form stort set lægges hos revisorerne (se case 2), hvor SKAT kun i meget beskedent omfang bygger sin kontrol på revisors indsats. Dette gælder ikke mindst hvad angår selvangivelsens indhold. Hvorfor er revisor mere troværdig i den ene situation end i den anden?

## **6.2 Det finansielle regnskab**

Baggrunden for denne korte case er den bilagte mere omfattende beskrivelse af en række kontrolområder (Case 1: Indberetning og kontrol af finansielle informationer: Samspillet mellem virksomhed, revisor og stat), som alle er baserede på virksomhedens bogføring og regnskabsføring i henhold til bogføringsloven og årsrapportloven og en række speciallove. Som det fremgår af casen, anvendes de finansielle informationer til flere formål, hvor vi her fokuserer på samspillet med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (E&S).

### **Beskrivelse af kontrolområdet**

- **Formål og indhold**

E&S har til opgave at gøre regnskaberne tilgængelige gennem at modtage alle selskabers årsrapporter rettidigt og i givet fald rykke for årsrapporter eller ultimativt at lukke virksomheden, hvis årsrapporten ikke modtages. Der foregår ikke nogen total kvalitetskontrol, idet revisors blanke påtegning anses for dækkende hvad angår form og indhold. Dog udtages 1-2% af alle årsrapporter hvert år til stikprøvekontrol, hvor der fokuseres på, om og hvordan forskellige lovkrav opfyldes, og hvor evt. årsager til, at revisor har taget forbehold undersøges nærmere. Reglerne herom findes i ÅRL §§159-162. Stikprøven består i tilfældig udvælgelse, udvælgelse på baggrund af uregelmæssigheder, som f.eks. at revisor har taget forbehold, eller at selskabet har været negativt omtalt i pressen og endelig udvælgelse på baggrund af negative erfaringer med selskabet eller ledelsen. I henhold til ÅRL §161 kan E&S yde vejledning, påtale eller påbyde umiddelbar fejlretning, når mangler konstateres enten vis revisors erklæring eller via gennemgang af regnskabsopstillingen. Når mangler eller fejl vedrører ministeriets ressortområde, rettes henvendelse til virksomheden med henblik på udbedring af forholdet på kort eller lang sigt.

- **Aktørerne og interesser**



Virksomhedernes regnskaber kan have mange aktører eller interessenter. De primære aktører er virksomheden, revisoren og E&S, som sammen har til opgave at opfylde årsrapportlovens bestemmelser i forhold til den række af interessenter, der har interesse i regnskabet og måske handler i tillid til indholdet. Disse interessenter (primært medarbejdere, aktionærer, långivere, presse, samhandelspartnere, etc.) har alle interesse i, at regnskabets informationer er dækkende og troværdige, hvilket årsrapportloven kun i nogen grad tilstræber at sikre samlet i udtrykket ”retvisende billede”. I modsætning til andre rapporteringer udtaler årsrapporten sig ikke om selskabets faktiske værdi eller om resultatopnåelsen. Kontrolmæssigt er det derfor også en enklere og mere objektiv opgave.

Ser vi på listen over kontrolformål kan vi konstatere at:

- Det er et hovedformål med den udlagte kontrol at sikre, at de afgivne informationer fra virksomheden er retvisende, men ikke nødvendigvis dækkende eller relevante
- Et andet formål er, via revisorernes mellemkomst, at give virksomhederne en forståelse af det lovgivningsmæssige råderum

Er det også formålet at fange ”de onde”? På sin vis kan det synes sådan i og med, at revisor netop har til opgave at erklære sig om dette forhold. På den anden side synes konsekvensen noget diffus i og med, at opfølgningen på revisors erklæringer er noget sporadisk.

- **Hvordan foregår samspillet**

Når en årsrapport er revideret og godkendt på selskabets generalforsamling, indsendes den til E&S. Alle indsendte årsrapporter samles i en database, som efterfølgende gøres offentlig tilgængelig mod betaling hos E&S, hos KOB (tidligere Købmandsstandens oplysningsbureau), og hos forskellige brancheforeninger. Det primære formål med, at selskaber indsender deres årsrapport til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ikke kontrol af de informationer, årsrapporten rummer. I stedet ses offentliggørelsen af årsrapporten i sig selv som en form for kontrol, fordi den gør det muligt for årsrapporternes brugere at få øget viden om og vurdere et selskab, ud fra de informationer, der offentliggøres i årsrapporten. Offentliggørelsen af årsrapporten er således – set i et reguleringsspektiv – en offentlig indgriben i private selskabers forhold med henblik på at fremme et friere og mere gennemskueligt privat marked.

E&S har ikke nogen egen specifik total kontrolrolle i relation til virksomhedsregnskaberne i den forstand, at rollen er udlagt til tredjeparten (revisor). E&S har derfor betydelig mere fokus på denne branches kvalifikationer og arbejde med henblik på at kunne bero sig på branchens arbejde. Man kan således sige, at der stort set er tale om en kontrolmæssig udlicitering med ganske få opfølgende elementer.

## **Kontrolomgivelser**

- **Forvaltningsparadigme**

E&S er en repræsentant for en markedsorienteret og til dels netværksorienteret forvaltningstradition. Tankegangen viser sig tydeligt på dette kontrolområde, hvor myndighedsfunktionen for en stor del er udlagt til tredjeparter, uden dog at konsekvens-siden er overdraget. Denne delvise udlægning skaber et hul i den samlede myndighedsfunktion, fordi de regnskabsmæssige og øvrige lovgivningsmæssige mangler ikke altid viderebehandles, da der

hverken er nogen specifik anmeldelsespligt (bortset fra påtegningen) for de enkelte overtrædelser og E&S ikke har til opgave til at forfølge alle mangelfulde forhold ud over indholdet af den meget beskedne stikprøve. Altså et dobbelt problem, som for en stor del kunne løses ved, at revisorerne fik en vis formel myndighed tillagt. De har jo allerede i dag en vis reel myndighed i disse forhold. Alternativt at E&S skulle forholde sig til samtlige erklæringer med forbehold eller supplerende oplysninger.

- **Faktorer på forvaltningsniveau**

E&S søger i disse år at fremme den markedsorienterede og administrativt enkle forvaltning både internt og eksternt hos andre myndigheder. På mange måder er E&S et foregangseksempel for andre i den forbindelse. På den anden side er det også klart, at regnskabs- og revisionsbestemmelserne udgør langt den største administrative byrde for den enkelte virksomhed. Det er dog et spørgsmål, om E&S er den skyldige i den forbindelse. SKAT, långivere, ledelse, aktionærer, medarbejdere og samhandelspartnere skal bruge troværdige regnskabsoplysninger, og den væsentligste regnskabsbruger er jo virksomheden selv. Antagelsen er, at hvis man slettede regnskabs- og revisionsbestemmelserne i lovgivningen, ville det derfor ikke ændre den administrative opgave for den enkelte virksomhed. E&S er blot den myndighed, der skal sørge for at løfte denne opgave i en struktureret og effektiv form, og i den sammenhæng skal inddragelsen af revisorerne også ses.

- **Faktorer på virksomhedsniveau**

Da så mange parter har behov for virksomhedens regnskabsinformationer på et troværdigt grundlag, har virksomheden i almindelighed samme interesser som E&S, at sikre et retvisende regnskab. Man kan naturligvis ikke udelukke en vis modsat rettet interesse for de virksomheder, der f.eks. ønsker at udholde indtægter fra regnskabet af skattemæssige årsager. Det er derfor af betydning, at revisor medtænker skattemæssige unddragelsesrisici allerede i den finansielle revision og ikke blot i reviewerklæringen på selvangivelsen. Denne forpligtelse er også allerede til stede under revisionen, for så vidt det beløbsmæssigt overstiger den fastsatte væsentlighedsgrænse. Denne fokus er vigtig at fastholde af mange årsager, skattemæssige, provenumæssige og samfundspolitiske.

### **Risikoniveau**

Risikobilledet i forbindelse med statens samspil med virksomhedernes finansielle regnskab bestemmes af sandsynligheden for, at et misvisende regnskab passerer revisionen uopdaget multipliceret med størrelsen af den gennemsnitlige fejl. Vi må her konstatere, at risikoen er meget forskellig fra virksomhed til virksomhed men at risikoen næppe i noget tilfælde kunne vurderes som meget stor. Det er jo trods alt ”kun” penge, der er tale om. I et bredere perspektiv er det nok realistisk at sige, at risikoen ligger mellem lille og mellemstor for langt de fleste virksomheder og interessenter. Vi har set virksomheder, der er bukket under på grund af manglende viden og kontrol, men problemerne ligger snarere i ledelses- og styringsdelen af virksomheden. Og vi har set investorer miste store summer på fejlslagne investeringer, men årsagen kan næppe adresseres som mangelfuld kontrol, men snarere skuffede fremtidsforventninger, som på ingen måde er et kontrol- eller regnskabsproblem.

### **Sikkerhedsniveau**

Sikkerhedsniveauet, dvs. interessenternes acceptniveau for fejl er primært et spørgsmål om virksomhedernes accept af fejlbehandling. En anden interessent er politikerne, som i et vist omfang skal leve med et givent niveau for fejlbehandling. Området er næppe meget politisk følsomt på grund af det relativt tekniske og økonomiske indhold, og de manglende kontroller og deres fejleffekt vil aldrig blive afdækket med mindre man beslutter sig herfor som opfølgingsprojekter.

Vores antagelse er, at sikkerhedsniveauet kan rubriceres under: "Fejl forekommer" Spørger man de mange små investorer i Enron, der har måttet vinke farvel til store dele af pensionen, ville disse måske kræve et betydeligt højere sikkerhedsniveau. Spørgsmålet er imidlertid, om det ikke i højere grad var manglen på et tilstrækkeligt kontrolniveau (revisorsvigt), der tillod fejlene at ske. Vi får ikke nødvendigvis bedre kontroller ved at løfte sikkerhedsniveauet, men det tvinger os til at overveje supplerende kontrolprincipper og -teknikker. I Enron-eksemplet kunne det være at styrke det kollegiale peer-system eller at øge myndighedskontrollen parallelt med revisorerne.

### **Kontrolniveau**

Med et sikkerhedsniveau og et risikoniveau i midterfeltet er det nok rimeligt tilsvarende at placere kontrolniveauet på en midterposition, dvs. niveau 3. Kontroldesignet skal derfor opfylde en relativt beskedne ambition

### **Kontrolprincipper**

Da kontrolprincipperne ikke er skalerbare (det ligger mere i antal og omfang af kontrolteknikker), er gennemgangen af disse og deres eventuelle egnethed for E&S mere et spørgsmål om kontrolmodellens samlede indhold, idet den på designsidens i høj grad tegnes af kontrolprincipperne.

- **Struktur**

#### Forhåndsgodkendelse

Dette redskab anvendes ikke overfor såvel virksomheder som revisorer og der synes ikke umiddelbart nogen relevans i at anvende dette princip

#### Tilsyn

Som følge af risikotypen i det finansielle regnskab og den udstrakte udlægning af kontrolopgaven er tilsyn ikke et relevant kontrolprincip for myndigheden i dette kontrolområde.

#### Egenkontrol

E&S deltager ikke i denne problemstilling. På samme måde som den efterfølgende kontrolkædediskussion er det mere et spørgsmål om at revisor og virksomhed indbyrdes finder et passende indbyrdes samspil for herigennem at optimere virksomhedens transaktionsforløb i den daglige gænge og revisors aperiodiske indsats.

#### Tredieparter

Som nævnt skal næsten alle selskaber revideres, i princippet efter samme regelsæt, RS-standarden. I den forbindelse kunne man spørge, hvorfor revisionspligten kun omfatter selskaber og ikke personligt drevne virksomheder? Historisk var begrundelsen kreditorbeskyttelse, men dette argument virker i dag ulogisk og forældet. Vi må dels konstatere, at mange hovedaktionærer kautionerer for lån og at det i det hele taget forekommer et noget mere risikabelt anliggende at entre med en personlig virksomhed med de mange mulige forgreninger. Behovet for en kvalificeret tredjepart er i virkeligheden meget større i disse personlige virksomheder. Afgrænsningen af revisionspligten kunne hellere generelt følge det opstillede størrelsesmål (3 mill. oms., 12 heltidbeskæftigede, mv.)

Indholdsmæssigt er revisionen i praksis ganske forskellig, hvis vi opdeler de danske virksomheder i tre grupper: De små, de mellemstore og de store. De store virksomheder (> 250 medarbejdere) revideres i henhold til RS'ere, som er danske revisionsstandarder baseret på de internationale ISA

standarder og som ubetinget skal overholdes i henhold til god revisionsetik. De mellemstore virksomheder (50-250 medarbejdere) revideres også efter samme standarder, men vil have en tendens til gråspurve-kanonskydning, fordi så store dele af standarderne ikke er relevante. De små virksomheder (<50 medarbejdere) vil oftest rumme en kombination af regnskabsmæssig assistance, regnskabsopstilling og revision med sidstnævnte som en relativt ubetydelig del og med en standardiseret ikke-væsentlighedsbemærkning til de fleste af RS-kravene i arbejdsrapporterne, således at formalia er overholdt. De omfattende RS-krav rammer således primært de mellemstore, som med en enklere revisionsproces eller en art reviewpåtegning kunne effektiviseres.

I betragtning af den omfattende anvendelse af revisor som kontrolfunktion kunne man spørge, om E&S opfylder den bagvedliggende kontrolfunktion, dvs. kontrollen med revisorbranchen. På en række felter må man besvare bekræftende (uddannelse, uafhængighed, tilsyn, lovrammer, etc.) men det konkrete opfølgingsarbejde kunne måske styrkes. Her tænkes bl.a. på tilsynet med revisors adfærd på en række områder. Men det er tankevækkende, at det finansielle regnskab behandles kontrolmæssigt så forskelligt fra flere af de øvrige case-områder, hvor myndigheden i højere grad mener selv at skulle klare opgaven undertiden sågar helt uden involvering af tredjemand.

- **Dataopsamling og –anvendelse**

#### Kontrolkæde

Kontrolkæden er på dette område kort og effektiv, idet revisor og E&S i realiteten optræder som én part og virksomheden som den anden part. Revisor baserer sine kontroller på den i virksomheden fungerende kontrolstruktur, hvorfor der er fuld og integreret sammenhæng mellem de kontroller revisor og virksomhed udøver.

#### Læring

Den primære læring foregår mellem virksomhed og revisor, hvilket i betragtning af samarbejdsstrukturen forekommer meget tilforladelig. E&S kunne måske overveje, om det årlige tilsyn med regnskaberne og revisors erklæringer også kunne anvendes dels til en bred kommunikation til branchen og dels evt. indskærpelser af områder, hvor standarden ikke er tilfredsstillende, ultimativt en samlet stillingtagen til, om ”udliciteringsstrukturen” fungerer tilfredsstillende.

- **Tillid og differentiering**

#### Funderet tillid

Kontrolstrukturen hviler på en funderet institutionel tillid fra E&S til revisorerne, som i øvrigt forventes at gennemføre revisionsarbejdet med den omhu og skepsis, som virksomheden nødvendiggør. Her er i høj grad tale om en tillid, der opbygges på et institutionelt og lovgivningsmæssigt niveau mellem myndighed og branche. Funderingen kan bl.a. aflæses af omfanget af revisormæssige indskrænkninger, som ikke har været mange, og på tilliden til revisors de facto uafhængighed uanset den kombinerede rådgiver- og revisorrolle. Nye regler vedtages stort set altid i et udviklende samarbejde og antallet af ”sager” mellem revisor og E&S er forsvindende, måske også fordi offentlighedens søgelys sjældent er rettet den vej og måske fordi revisorernes arbejdsmoral ikke nødvendiggør det. Vi mener dog, at læringsprocessen kunne forbedres, og det gælder mellem alle tre parter eller deres repræsentanter.

### Kategorisering

Årsregnskabsloven er en af de første love, der foreskriver differentiering blandt virksomhederne. Virksomhederne opdeles i fire klasser (A-D), som har stigende rapporteringskrav til indhold og form i erkendelse af kompetence og relevans og nu også revisionspligt. Opdelingen forekommer accepteret og relevant. Derimod er revisionskravet indholdsmæssigt ens for alle selskaber, fordi Danmark ønsker at fastholde revisionsudtrykket overalt og dette har nogle indholdsmæssige konsekvenser, som især kan virke overvældende for en 5 mill. kr.'s tømrerforretning. Se kommentarerne under "Tredieparter".

### Væsentlighed

Væsentlighed er et nøgleord i den finansielle risikobaserede revision. Så meget mere er det interessant at se på, hvad begrebet dækker og hvorledes revisorerne anvender det. Væsentlighed er et udtryk for en grænse, som regel binær, hvor man skal reagere, hvis denne grænse overskrides. Væsentlighed kan udtrykkes i mange termer, såvel kvantitative som kvalitative. De kvantitative væsentlighedsgrænser udtrykkes i beløb, procent, mængde, tid eller en skala. De kvalitative væsentlighedsgrænser dækker områder af mere intuitiv eller politisk art, hvor bestemte områder har høj fokus på grund af synlighed, fysiske eller politiske risici, konfliktpotentiale, etc. Man kan sige, at væsentlighedsgrænsen følger risikoniveauet, jo større fejlsandsynlighed og konsekvens (fejleffekt), des lavere væsentlighedsgrænse.

Herudover er det spørgsmålet, på hvilket grundlag væsentlighedsgrænsen fastlægges. Man kan forestille sig flere muligheder: Den enkelte transaktion, summen af transaktioner pr. tidsenhed (f.eks. saldoen på en konto) eller antallet af transaktioner.

Revisorerne anvender primært væsentlighedsgrænsen til at prioritere, hvilke poster i regnskabet, der skal have særlig revisionsmæssig interesse. Grænsen fastsættes ofte til 5-10 % af virksomhedens resultat, hvilket herefter bruges til at udsortere de potentielt mest risikable poster. For disse posters vedkommende vurderes det tilgrundliggende kontrolsystem. For så vidt systemet er totalt pålideligt, behøver man principielt ikke yderligere substansrevision. Som regel er der dog grund til at udtage særligt interessante transaktioner til nærmere analyse. Samlet set finder vi ikke anledning til at foreslå andre procedurer på området. Dog kunne det overvejes, om den anvendte væsentlighedsgrænse burde kommunikeres i revisionserklæringen på regnskabet.

### Risikobasering

Da kontrolfunktionen i høj grad er udlagt til revisorerne, er det primært af interesse at se på disses kontrolfilosofi, som er samlet omkring den af IAASB udviklede revisionsmodel, som igen baserer sig på COSO's seneste oplæg til en ERM (Enterprise Risk Management) model. Den risikobaserede tilgang dominerer metoden og efterlader substansrevisionen som et rudimentært tillæg i nødvendigt fald. Omvendt bevirker modellen også, at de små virksomheder pålægges nogle revisionsmetoder, der slet ikke svarer til virksomhedens omfang. I takt med indførelsen af RS'erne opstår der derfor et behov for at definere den revisionsmæssige tilgang anderledes overfor de mindre virksomheder. I den forbindelse kunne det overvejes at anvende reviewbegrebet, som allerede er en del af Erklæringsbekendtgørelsen. Herved kan man "frit" (dvs. uafhængigt af internationale standarder) definere det omfang, man finder passende for de små virksomheder. I modsat fald risikerer man at revisionsbegreb og standarder undermineres eller at de små virksomheder skal betale endnu mere i revisionshonorar.

- **Motivation**

Pisk og gulerod

Sanktions- og belønningsstrukturen kan opdeles i to niveauer: Mellem virksomhed og revisor og mellem revisor og E&S. Man kan diskutere, om sanktionsdifferentieringen fra revisor mod virksomheden er tilstrækkelig. Reglerne omkring erklæringssanktioner findes i Erklæringsbekendtgørelsen og kan opdeles i følgende niveauer:

- Blank revisionspåtegning
- Revisionspåtegning med forbehold
- Revisionspåtegning med supplerende oplysninger og/eller forbehold
- Blank reviewpåtegning
- Reviewpåtegning med forbehold
- Reviewpåtegning med supplerende oplysninger og/eller forbehold
- Erklæring om assistance med regnskabsopstilling

Tilsyneladende er der således rigeligt med muligheder for sanktionsdifferentiering. Forbehold vedrører usikkerhed om regnskabet og supplerende oplysninger dækker andre lovgivningsmæssige overtrædelser (bogføring, skat, erstatningsret, strafferet), som kunne berøre virksomheden. Problemet er imidlertid, at disse afvigelser skal overstige den fastsatte (som regel af revisor) væsentlighedsgrænse, hvilket medfører, at der sanktionsmæssigt ikke er mellemformer. Man kan således ikke anvende supplerende oplysninger, hvis et regnskabsmæssigt forhold er betydeligt men ikke væsentligt, jfr. §7 i Erklæringsbekendtgørelsen. Spørgsmålet er derfor, om revisors sanktionsapparat er differentieret nok, da begrebet ”Forbehold” er ubehageligt såvel at afgive som at modtage. Kunne man evt. i stedet anvende den opdeling, som benyttes i Tilstandsrapporterne for fast ejendom (K1, K2, K3), hvor de tre betegnelser anvendes som forbeholdsniveauer. Herved kunne K1 f.eks. anvendes til forhold, der kontrolmæssigt var mangelfuldt men hvor der ikke var konstateret afledte fejl, K2 kunne anvendes til væsentlige mangler med afledte fejl i årsrapporten og K3 til fejl, der er kritiske for virksomhedens overlevelse. Det kunne også overvejes om man eksplicit skulle give mulighed for at anvende supplerende oplysninger også til disse ”gule kort”?

Tilsvarende har E&S iværksat et sanktionsapparat overfor revisorerne med henblik på at sikre den ydelsesmæssige standard. Tankegangen er kontrolmæssigt inspirerende. Det er smartere at kontrollere dem, der skal kontrollere. Herved undgår E&S den enkelte virksomhed og det store administrative apparat, der i så fald skulle etableres. Er sanktionsstrukturen tilstrækkeligt differentieret i denne sammenhæng? Revisortilsynets og disciplinærnævnets sanktionsapparat forekommer at være fint differentieret, således at forbrydelse og straf kan tilpasses og defineres i et forum af tilstrækkelig uafhængighed og kompetence.

License to operate

Der er i dag ingen begrænsninger i, hvem der kan etablere et selskab. Virksomhederne skal således ikke have et finansielt ”kørekort”, så længe lovgivningens kapitalkrav i øvrigt er opfyldt. Ud fra hensynet til et iværksættermiljø er dette meget forståeligt. På den anden side har mange nye virksomheder store problemer af samme årsag. Eventuelle tab lides af tredjeparter, der må kunne forventes selv at stille relevante betingelser, det behøver ikke nødvendigvis at være et lovgiveransvar. Og risikoen (ikke mindst konsekvensen) synes at være behersket, da tabet ”kun” er materielt.

Et yderligere argument for den nuværende situation er, at virksomhederne skal revideres af en kvalificeret revisor. Der er således en "License to operate" indlagt i den samlede kontrolstruktur, hvilket skaber en vis garanti mod kreditortab, men på ingen måde dækkende, da virksomheden naturligvis har sin egen dispositionsret og en kikset markedsintroduktion kan ruinere en virksomhed på få dage.

### **Kontroltyper**

Omfanget og antallet af kontrolteknikker er meget stort og varierer fra virksomhed til virksomhed og mellem de enkelte forvaltninger. Hertil kommer så de ændringer i kontrolteknikkerne, som en anvendelse af nogle af de ovenstående kontrolprincipper måtte bevirke. Det overordnede spørgsmål bliver derfor, hvilke kontrolprincipper, E&S kunne tænke sig at indarbejde i deres aktuelle koncept og herefter indrette sin differentierede indsats herefter overfor virksomhederne.

Ser vi på de fem kontroltyper, som vi har identificeret, kan vi generelt udlede, at:

- De enkelte hændelser ikke er så væsentlige og irreparable, at forebyggende kontroller i E&S' sammenhæng bliver væsentlig. Derimod kunne virksomhederne meget vel tænke sig at gøre brug af sådanne kontroller, hvor det er muligt
- Digitaliserede kontroller skaber såvel gode muligheder for revisorernes opklarende arbejde og kan samtidig hjælpe virksomhederne gennem forebyggende kontroller i det indberettende arbejde
- Fejl i bogføringen eller regnskabet vil sjældent forsvinde af sig selv. Derfor har revisorerne/E&S i princippet god tid til at anvende opklarende kontroller for enkelt og effektivt at fange alle væsentlige fejl
- Fejl skal helst fanges tidligt, gerne via egenkontrol. Herved passerer færre fejl igennem det forebyggende system. E&S ser derfor gerne flest mulige systembaserede revisionstilgange, både fra tredjeparten og fra SKAT selv
- Som følge af lovgivningens og standardernes gennemskrevne regelsæt er det i stort omfang muligt at objektivisere og digitalisere registreringer, valideringer og anvendelser.

Disse overordnede kontrollensyn indgår også i E&S/revisorernes prioritering af kontrolstrukturen og valget mellem de enkelte kontrolteknikker.

### **Refleksion**

Det finansielle regnskab er på flere måder en ekstraordinær case. For det første bygger hele konstruktionen på en unik kontrolfilosofi, hvor man udliciterer selve kontrolaktiviteten og i stedet styrer kontrollanterne gennem regelsæt. For det andet er den internationale berøringsflade så begrænset, at selv ganske væsentlige rystelser i den amerikanske virksomhedsverden ikke får nævneværdig indflydelse på det danske regelsæt for revisorer. Derimod kan vi konstatere, at internationaliseringen nu har overtaget regelsætningen for revision gennem de standarder, der udarbejdes.

E&S fokuserer derfor i højere grad på regelsættet for regnskaber og revisorer og i mindre omfang direkte på den enkelte virksomhed. Vores efterfølgende refleksioner bærer også præg af denne situation og fokuserer i mindre omfang på virksomhedens vilje eller evne til selv at producere et retvisende regnskab.

Vi hører ofte en anke fra revisorerne om, at E&S ikke forholder sig aktivt til revisors påtegning eller supplerende oplysninger, dvs. følger op på forholdet over for virksomheden. Da disse revisorbemærkninger kan være vanskelige at finde i den omfattende bunke af indsendte regnskaber, kunne man overveje at tilpligte revisor at rette henvendelse til E&S i tilfælde af, at en virksomhed har fået forbehold eller supplerende bemærkninger. Hermed kan transparensen sikres og sanktionssystemet fastholdes.

Af mange årsager kan man forsvare en nedlæggelse af revisionspligten for de små selskaber, men samtidig virker det påfaldende, at personligt drevne virksomheder falder uden for revisionspligten uanset virksomhedens størrelse. En gammel tradition, som formentlig opstod som en "handel" for at få lov til at etablere en virksomhed med begrænset ansvar. Men vi har vanskeligt ved at se argumenterne i dagens Danmark.

E&S kunne overveje at styrke læringscirklen i relation til revisorerne for til stadighed at holde virksomhederne og revisorerne på tærne. Det kræver naturligvis, at man får et indholdsmæssigt indblik i regnskabernes lovmedholdelighed, påtegninger og supplerende oplysninger.

Problemet med store ctr. små virksomheder er til dels løst ved ophør af revisionskravet til de helt små virksomheder. Men problemet eksisterer stadig, hvilket også gælder andre case-områder, f.eks. fødevarekontrollen. Det er hverken muligt eller rimeligt at anvende samme revisionsstandard for alle virksomheder over 5 mill. kr. omsætning, hvilket skaber de samme forviklinger som for fødevareområdet. Der kunne derfor tænkes et andet kontrolbegreb indført for de mindre virksomheder, som definerer en revisionsstandard uden for de internationalt gældende standarder.

Endelig kunne man overveje en mere differentieret erklæringsbekendtgørelse, så sanktionsrammen svarer til de faktiske "synder" og ikke frister til de nemme løsninger.



## 6.3 Den europæiske socialfond

### Tilsynet med anvendelsen af midler fra den europæiske socialfond

Tilsynets genstand er i denne case de projekter, der har fået støtte fra den europæiske socialfond. Tilsynsspørgsmålet er, om de opfylder de betingelser, som støtten er givet på, specielt om der er gennemført aktiviteter, der svarer til det planlagte omfang og om den 50% danske medfinansiering, som er en fællesstøtteforudsætning for alle socialfondsprojekter, faktisk er til stede.

Data til casen er erfaringer fra Goldschmidts ansættelse i Arbejdsmarkedsstyrelsen der på dette tidspunkt havde ansvar for tilsynet med midlernes anvendelse. Specielt refereres til et tilsynsforløb, hvor et kontrolbesøg fra Socialfondens revision udløste en meget stor gennemgang af alle de gennemførte projektfølgeb.

### Beskrivelse af kontrolområdet

Socialfonden er risikovillig EU-kapital, der støtter nyskabende projekter på arbejdsmarkedet i medlemslandene. For Danmarks vedkommende drejer det sig om støttemidler på i alt ca. 500 mio. kr. om året i perioden 2000-2006. Lagt sammen med den obligatoriske danske medfinansiering på 50 % bliver det til projekter for en milliard kroner i Danmark om året.

- **Formål og indhold**

Fonden beskriver sit støtteområde som følger:

#### Støttebetingelser

Der ydes kun støtte til såkaldt **additionelle** projekter, dvs. at et støtteberettiget projekt altid

- supplerer den danske indsats på området
- ikke træder i stedet for en national lovpligtig indsats og
- ikke kunne realiseres uden støtte fra Socialfonden.

Desuden skal et projekt altid være **innovativt** - hvilket vil sige at adskille sig fra almindelig praksis ved at være nyskabende, tænke i nye og utraditionelle baner på kryds og tværs af f.eks. målgruppe, administration, samarbejdspartnere og tankesæt.

Endelig skal et projekt altid kunne **mainstreames** - hvilket vil sige, at projektets erfaringer skal bredes ud og deles med andre i samfundet. Projekterfaringerne skal forankres og gøres til ny praksis. Hensigten er, at projektet kan fungere som dynamo for nytænkning og udvikling af en ny og bedre praksis - eventuelt også indskrevet i lovgivningen omkring den danske arbejdsmarkedspolitik.

- **Aktørerne og interesser**

EU's socialfonds revision.

I tilknytning til Socialfonden er der oprettet en revisionsenhed, der tager ud til medlemslandene og gennemfører stikprøvevis papirgennemgang af nogle af de projekter, der har fået støtte. Denne revision har magt til at afgøre, om støttebetingelserne generelt kan betragtes som opfyldt og dermed om den udbetalte støtte kan fastholdes eller skal tilbagebetales helt eller delvist.

Den danske stat ved erhvervs- og byggestyrelsen.

Erhvervs- og byggestyrelsen er den ansvarlige myndighed i relation til Socialfonden. De skal sikre, at midlerne anvendes som ansøgt og at den rapportering, som skal afgives til Socialfonden er rettidig og retvisende. Erhvervs- og byggestyrelsen behandler og bevilger projektstøtte for omkring

25% af den støtte der tilgår Danmark mens de resterende 75% behandles og bevilges af de kommunale myndigheder. Den statslige interesse i relation til anvendelsen af socialfondsmidlerne er dels, at der gennemføres projekter af indholdsmæssig høj kvalitet, som reelt får en betydning for arbejdsmarkedet, og at de gennemføres med det omfang og det indhold, som er forudsat i bevillingerne. Den sidste interesse understøttes endvidere af rapporteringsansvaret overfor socialfonden. Midlerne kan kræves tilbagebetalt til socialfonden, hvis de ikke er anvendt som bevilliget. Det er staten, der har ansvaret for en sådan tilbagebetaling.

#### Statsautoriseret revisor

Alle projekterne skulle underkastes revision, den samlede kontrakt var gået til ét statsautoriseret revisionsfirma. Der havde en kontrakt, der lagde ganske meget vægt på vejledningselementer i revisors interaktion med projekterne og mindre vægt på kontrolelementet.

#### Danske amter og kommuner

Danske amter og kommuner behandler og bevilger projektstøtte vedrørende ca. 75% af de midler, der tilgår Danmark. De er ansvarlige for at afgive rapporter vedrørende midlernes anvendelse til Erhvervs- og Byggestyrelsen. Den enkelte kommune eller amt har en interesse i at få flest mulige socialfondsmidler til deres område og at gennemføre projekter af en kvalitet og et omfang, som reelt kan aflaste de omkostninger de har i forbindelse med arbejdsmarkedsindsatsen. Kommunerne har en almindelig forvaltningsmæssig interesse i, at midlerne i det enkelte projekt anvendes som ansøgt, men de har ikke et ansvar i relation til socialfonden.

#### Projektoperatører

Projektoperatørerne er de organisationer, der modtager støtten og står for gennemførelsen af projekterne, det kan være både offentlige som private organisationer. Uddannelsesinstitutioner, græsrodsorganisationer, fagforeninger etc. De er hovedsageligt interesseret i projekternes indhold i relation til organisationens formål. De er sjældent interesseret i de formelle krav, der stilles af Socialfonden.

- **Viden**

Videnbilledet på dette område er relativt enkelt, idet det fremgår meget klart af godkendelsesbetingelserne for det enkelte projekt, hvad det er projektet skal leve op til for at være tilskudsberettiget.

- **Hvordan foregår samspillet**

Socialfondsprojekterne skulle opfylde nogle faglige kvalitetskrav og nogle økonomiske omfangs- og styringsmæssige krav. De faglige kvaliteter af projektet blev vurderet i bevillingssituationen af fagkyndige og interesserepræsenterende bevillingsudvalg i henholdsvis Erhvervs- og Byggestyrelsen og i kommunerne. De økonomiske krav blev dels vurderet i bevillingssituationen og dels kontrolleret ved kontrolbesøg fra Socialfonden. Projektoperatørerne afgiver statusrapporter som grundlag for udbetaling af støtte. Disse rapporter og den afsluttende rapport bliver påtegnet af revisoren.

Der er under normale forhold ikke yderligere interaktion mellem kontrolmyndighederne og projekterne.

#### **Eksempel: Samspillet i forbindelse med et EU-revisionsbesøg**

I foråret 2001 besøgte Socialfondens revisionsenhed Danmark og udvalgte 4 projekter til gennemgang. I alle fire projekter blev der fundet væsentlige afvigelser fra opfyldelse af

medfinansieringsbetingelserne. Det var ikke registreret, om der var den deltagelse i aktiviteterne, der skulle til for at opfylde bevillingsbetingelsen. Fire afvigelser i de fire projekter blev betragtet med betydelig alvor af revisionen, der åbnede diskussionen med Arbejdsmarkedsstyrelsen (ansvarlig myndighed i 2001) med at meddele, at Danmark ville stå overfor et betydeligt tilbagebetalingskrav, hvis stikprøven viste et mere eller mindre reelt billede af situationen. Arbejdsmarkedsstyrelsen reagerede ved at indkalde deltagelsesdata fra alle igangværende projekter. Der var tale om gennemgang af flere tusind projekter. For ganske mange af projekterne betød det, at de skulle til at etablere dokumentation for deltagelse i aktiviteter, der var afsluttet på opgørelsestidspunktet. Gennemgangen viste, at der kunne etableres den ønskede dokumentation for langt de fleste projekter. For de projekter hvor der ikke kunne etableres den tilstrækkelige dokumentation, blev der krævet hel eller delvis tilbagebetaling af tilskuddet. De danske myndigheders kontrolindsats og resultatet af samme blev så præsenteret for EU revisionen, der accepterede indsatsen som en tilstrækkelig opfølgning på den observerede stikprøve. Men der var ingen tvivl om, at den tillid som den hidtidige interaktion mellem socialfondsrevisionen og Danmark var blevet svækket i forløbet et forhold, der blev meget klart formuleret i interaktionen. For Arbejdsmarkedsstyrelsen var det specielt en ubehagelig overraskelse, at det at projekterne alle var underkastet revision ikke var en tilstrækkelig sikkerhed for, at de opfyldte bevillingsbetingelserne. Revisor kunne med rette henholde sig til, at det ikke var et krav i revisionskontrakten, mens Arbejdsmarkedsstyrelsen havde en implicit forventning om, at kontroldelen ville være en selvfølge for en revisor.

### **Kontrolomgivelser**

Det specielle ved kontrolomgivelserne i denne case er, at der er tale om administrationen af EU midler. Dermed bliver kontrolomgivelsen i realiteten kontrolklimaet i EU, hvor forvaltningsparadigmet er centraleuropæisk bureaukratisk med betydelig magtdistance. Der er samtidigt et meget lavt tillidsniveau, blandt andet begrundet i store problemer med korruption og manglende regelopfyldelse.

- **Forvaltningsparadigme**

I administrationen af Socialfondsmidlerne er der et sammenstød mellem det europæiske bureaukratiske forvaltningsmiljø og det danske blandede forvaltningsparadigme. Den danske blanding bestod af det traditionelle bureaukratiske økonomiske forvaltningsparadigme og et netværksparadigme, hvor myndighederne så sig selv som opbakning til et blomstrende projektmiljø, hvor tusind blomster kunne blomstre uden voldsomme hensyn til formalia. En blanding der fungerer i forvaltningen af danske midler men som konflikter med EU forvaltningsparadigmerne.

- **Forhold på forvaltningsniveau**

Forvaltningen af projektmidlerne var delt mellem staten og kommunerne, mens ansvaret overfor Socialfonden lå på staten. Det betød, at det var staten, der var mest fokuseret på at løse problemerne med EU.

Personalet i Arbejdsmarkedsstyrelsen var inden kontrolbesøget fra EU fokuseret på opgaven med at støtte initiativer og aktiviteter for de arbejdsløse. Styrelsens økonomistyringsfolk var ikke synderligt involverede i styringen. Det blev ændret efterfølgende for at kunne leve op til EU forventningerne.

- **Forhold på virksomhedsniveau**

Operatørerne er en mangfoldig blanding af meget professionelle projektfolk og netværksorganisationer, hvor projektet kan være deres første møde med økonomistyringskrav.

Feltet er præget af ildsjæle, der føler for målet med indsatsen men ikke nødvendigvis med overholdelse af formelle krav.

Et andet forhold vedrører tredjeparten revisoren. Arbejdsmarkedsstyrelsen havde indgået kontrakt med en revisionsvirksomhed, men var ikke opmærksom på, at der er forskel på at indgå kontrakt med en revisors forskellige afdelinger. Kontrakten var indgået med revisorens konsulentafdeling, der havde deres hovedfokus på, hvordan man kunne hjælpe operatørerne til at lave gode projekter, og mindre på kontrol og økonomistyring. En interesse der blev afspejlet i revisionskontrakten.

### **Risikoniveau**

Risikobilledet er i denne sammenhæng knyttet til opfyldelsen af betingelserne for medfinansiering fra Socialfonden. Den danske medfinansiering blev udmøntet som den understøttelse, som projektdeltagerne modtager, mens de deltager i projekterne. Det betød, at mindre deltagerantal end forudsat i projektansøgningerne skulle rapporteres med en reduktion af støtten til følge. Manglende rapportering af mindre deltagelse ville betyde, at projekterne fik midler, de ikke var berettigede til at modtage. Der forelå således i bevillingsstrukturen et incitament til overrapportering af projektdeltagelsen eller til på andre måder at sløre en begrænset projektdeltagelse.

### **Sikkerhedsniveau**

Det ønskede sikkerhedsniveau var for både myndighed og operatører, at fejl ikke måtte forekomme i større omfang, end at det ville give problemer med EU. Fire fejl ud af fire stikprøver er ganske langt over dette niveau.

### **Kontrolniveau**

Det intenderede kontrolniveau var at fejl ikke måtte forekomme.

### **Kontrolprincipper**

- **Struktur**

Projekterne blev forhåndsgodkendt efter ansøgning fra projektoperatørerne. Der forventedes gennemført egenkontrol i projekterne i et sådant omfang, at revisor og eventuelle EU revisorer ved dokumentkontrol kunne overbevise sig om, at bevillingsbetingelserne var overholdt.

Der var krav om tredjepartskontrol i alle projekter i form af revision af alle projektrapporteringer.

- **Dataopsamling og -anvendelse**

I den normale forvaltning var der fuld genanvendelse af data mellem de forskellige aktører. Myndighederne baserede deres kontrol på revisors erklæringer. Revisor baserede sig normalt på operatørens egenkontrolldata.

Der blev lagt vægt på vejledning og læring i interaktionen med projekterne, en vægt der blandt andet var begrundet i de mange uerfarne operatører, der var i området. Denne vægt på læring overskyggede i nogle tilfælde - blandt andet i revisionskontrakten - vægten på kontrol.

- **Tillid og differentiering**

I projektgodkendelsen blev der taget stilling til, om projektoperatøren kunne forventes at have kompetencer og organisation til at gennemføre projektet. Når projektet var godkendt, blev der ikke differentieret yderligere.

- **Motivation**

Den mulige sanktion overfor det enkelte projekt var tilbageholdelse af støtte eller krav om tilbagebetaling. En sanktionsmulighed der faktisk blev bragt i anvendelse fra tid til anden. Tilsvarende havde Socialfonden mulighed for at tilbageholde udbetalinger og for at kræve tilbagebetaling. Det var almindeligt at udbetalinger til Danmark blev tilbageholdt indtil der blev redegjort for bestemte forhold det skete også i det ovenfor omtalte case.

### **Refleksion**

I overvejelsen af forvaltningsparadigmerne er det væsentligt at være opmærksom på, om der er interaktion med andre forvaltninger eventuelt i andre lande eller EU hvor forvaltningstraditionerne er meget anderledes.

Det er uheldigt at afkoble ansvaret for rapportering til socialfonden fra bevillingskompetencen.

Det er væsentligt at være eksplicit omkring kontrolformålet både internt i forvaltningerne og i formuleringen af opgaverne for operatører og tredjeparter.

Der er en meget effektiv udnyttelse af kontrolkæden i denne case, så meget des mere er det vigtigt, at den kontrakt man indgår med tredjeparten faktisk afspejler kontrolformålet.

## 6.4 Miljø

### Kontrol af virksomheders miljøarbejde

Baggrunden for denne case er den bilagte mere omfattende beskrivelse (bilag 2): ”Kontrol af virksomheders miljøarbejde: Samspelet mellem virksomhed, miljømyndighed og certificeringsvirksomhed.

### Beskrivelse af kontrolområdet

Gennem dansk og europæisk lov (EU lov) er alle danske virksomheder pålagt at tage hensyn til miljøet i planlægningen og udførelsen af deres produktion. Virksomheder, som har en produktion, der reelt eller potentielt udgør en stor risiko for miljøet, er pålagt offentlig kontrol og kommunikation af deres miljøforhold. Virksomhederne kontrolleres af lokale miljømyndigheder, som fører tilsyn med virksomhedernes eksisterende produktionsforhold og giver tilladelse til opførelse af nye eller ændringer i eksisterende anlæg og produktionsprocesser for de mest miljøtunge virksomheders vedkommende. Miljøtilsynsmyndighedernes arbejde reguleres og kontrolleres af Miljøstyrelsen, som har det overordnede ansvar for, at de lokale miljømyndigheder implementerer Folketingets og EU's love på miljøområdet. Den offentlige kontrol af private (og offentlige) virksomheder på miljøområdet undergår i øjeblikket en større forandring, dels grundet den forestående strukturreform, dels grundet nye retningslinjer for udstedelse af godkendelser og tilsyn med virksomheder.

På miljøområdet løses endvidere en række øvrige ikke-lovpligtige arbejdsopgaver af og i relation til danske virksomheder. For det første foregår der i mange af de potentielt miljøbelastende virksomheder et internt kontrolarbejde relateret til miljøet. Det gælder virksomhedens arbejde med det interne risiko- og produktionsstyringsarbejde, supply chain management i relation til miljøfaktorer, o. lign. For det andet vælger en del virksomheder at få deres produktion miljøcertificeret, ved primært at indføre miljøstyringsstandarderne ISO 14001 og EU's EMAS standard, som er en forkortelse af 'Eco-Management and Audit Scheme'. For det tredje vælger en række (primært større børsnoterede) selskaber at afrapportere til deres interessenter udadtil om bl.a. deres miljøarbejde, ved bl.a. at udgive separate bæredygtighedsrapporter o. lign. som et supplement til den finansielle årsrapport. Disse rapporter udarbejdes frivilligt af virksomhederne selv. En del af disse virksomheder vælger at købe ekstern rådgivning og assistance til arbejdet med at udarbejde rapporten, og en del af virksomhederne vælger også at få en erklæring på deres rapporter fra en revisor med speciale i bæredygtighedsafrapportering.

- **Formål og indhold**

Overordnet set har den gældende regulering og kontrol af virksomheder på miljøområdet i Danmark hjemmel i Miljøbeskyttelsesloven (MBL), herunder særligt kapitel 5. Det overordnede formål med MBL er, at den skal ”medvirke til at værne natur og miljø, så samfundsudviklingen kan ske på et bæredygtigt grundlag i respekt for menneskets livsvilkår og for bevarelsen af dyre- og plantelivet” (MBL, §1, stk. 1). Denne meget brede formulering af lovens formål har stor betydning for det miljøforbedrende arbejde, som tilsynsmyndighederne medvirker til. Lovens brede formulering ligger således til grund for en stor del af det opsøgende, holdningspåvirkende og såkaldt frivillige miljø samarbejde, der i dag foregår mellem miljømyndigheder og virksomheder i amter og kommuner. Fordi det fremgår af loven, at samfundsudviklingen bør foregå på et bæredygtigt grundlag, handler en stor del af miljømyndighedernes arbejde om at medvirke til at skabe, fastholde

og udbygge virksomhedernes engagement i og arbejde med miljøproblemstillinger, således at udviklingen fortsat eller i stigende grad kan foregå på et bæredygtigt grundlag.

Set i reguleringsteoretisk perspektiv (jf. bl.a. Baldwin & Cave 1999) er der fire overordnede formål med den nuværende regulering af virksomhederne:

For det første pålægges virksomheder gennem godkendelsespligten at udarbejde programmer for **egenkontrol**, det vil sige programmer for, hvordan de vil sikre sig, at vilkårene for miljømæssig ansvarlig produktion overholdes i virksomheden. Formålet med denne reguleringsstrategi er at pålægge virksomhederne en række minimumskrav vedr. miljøet. Endvidere er det formålet at tilskynde virksomhederne til selvstændigt at tage ansvar og sørge for, at deres produktion bliver miljømæssig forsvarlig.

For det andet udfører miljømyndighederne i et vist omfang en traditionel **materiel kontrol**, som både indebærer, at virksomhedens forhold beses og vurderes af en medarbejder fra tilsynsmyndigheden og at der evt. tages prøver af relevante emissioner o. lign. Formålet med denne reguleringsstrategi er ved selvsyn og målinger at kontrollere, at vilkår fastlagt i godkendelsen overholdes. Indirekte medvirker tilsynsbesøgene også til at motivere virksomheden til at tage miljøkravene alvorligt, hvad enten årsagen er, at virksomheden frygter myndighedernes tilsyn eller ser dem som anledning til at forbedre og opnå en dialog om sin allerede eksisterende egenkontrol.

For det tredje pålægges virksomhederne gennem **krav om offentliggørelse** af det grønne regnskab at gøre det synligt for virksomhedens interessenter, hvordan virksomheden håndterer sine miljøforhold. På den ene side er formålet med det grønne regnskab, at selve det at udarbejde det potentielt vil føre til øget miljøbevidsthed i virksomheden. På den anden side er formålet med det grønne regnskab at øge interessenternes mulighed for at vurdere virksomhedens miljømæssige ansvarlighed. Reguleringsstrategien er således en såkaldt informationsstrategi, som potentielt giver øget gennemskelighed på markedet ang. virksomhedernes miljøforhold.

For det fjerde pålægges virksomhederne øgede **økonomiske byrder**, hvis de anvender en række udvalgte ressourcer, som er pålagt såkaldt ”grønne afgifter”. Formålet med de grønne afgifter er at motivere virksomhederne til at spare på de ressourcer, der anses for at være mest kostbare miljømæssigt set. Reguleringsstrategien er således en incitamentsstrategi, der potentielt udnytter markedets egne dynamikker og sammenhænge mellem pris, udbud og efterspørgsel til at skabe en forbedret miljømæssig adfærd hos virksomhederne.

- **Aktørerne og interesser**

Det er relevant at se på aktørbilledet på to niveauer: regeludvikling og implementering.

#### Regeludviklingsaktører

Regeludviklingsaktørerne er: de centrale miljømyndigheder, Arbejdsgiverorganisationerne og et meget stort antal interesseorganisationer der med større eller mindre vægt indgår i drøftelser eller høringer.

**De centrale myndigheder** er på ydremiljøområdet som regel Miljøstyrelsen suppleret med repræsentanter for de decentrale miljømyndigheder. Myndighederne har for det første rollen som selvstændig bærer af den samfundsmæssige interesse, der er bestemt af deres politiske arbejdsgivere. Det er væsentlig at understrege denne funktion, da denne interesse ofte adskiller sig fra de interesser, der er båret af de deltagende organisatoriske aktører. Myndighederne har desuden funktionen som proceskonstruktør og tovholder. Det vil sige, at myndigheden skal sammensætte deltagerkredsen og styre arbejdet på en sådan måde, at den overordnede målsætning om at skabe en samfundsmæssigt legitim regeludvikling kan opfyldes.

**Arbejdsgiverorganisationerne** er aktive i regeludviklingen for de brancher, der er omfattet af de regler, der er tale om. Deres interesser er miljøregulering, der tillader at gennemføre deres aktiviteter på en konkurrencedygtig måde på de markeder, de arbejder på. Samtidig får de samfundsmæssig legitimitet ved at operere lovligt og lydhøre overfor de miljøholdninger der med større eller mindre vægt præger deres marked.

De **øvrige organisatoriske** aktører i regeludviklingen er en række af "grønne" organisationer og lokale ydremiljømyndigheder, der er dominerende. Arbejdstagerorganisationerne spiller reelt en meget begrænset rolle, selvom der i de senere år har været tegn på, at de ønsker at optræde mere aktivt. Det er endnu ikke klart, om de kommer til at spille en stærkere rolle, og hvilket interessebillede de i givet fald vil repræsentere. Antallet af aktive organisationer på miljøområdet er stort, der høres normalt 40 - 70 forskellige interesseorganisationer i forbindelse med udvikling af nye regler.

#### Implementeringsaktører

De aktører der er aktive i forbindelse med implementering af reglerne i den konkrete praksis er:

Virksomhederne der udfører de regulerede aktiviteter.

De lokale miljømyndigheder i kommuner og frem til 1/1 2007 amterne.

#### Andre rådgivere

Og kollegavirksomheder i de netværk som virksomhederne indgår i vedrørende miljøspørgsmål. Borgerne og andre berørte i det omfang de indberetter eller på anden måde forholder sig til virksomhedernes miljøadfærd.

#### Interesser og belastning

Naboerne i bred forstand har interesse i at få minimeret den belastning som virksomhedens aktiviteter bevirker. Det vil sige, at afhængig af problemets art kan de berørte naboer være dem lige uden for virksomhedens hegn, der generes af lugt fra et ventilations afkast, såvel som beboerne på en ø i Stillehavet, der vil blive generet af følgerne af drivhuseffekten. Arbejdstagerne berøres af ydremiljøproblemer, såfremt de tilhører den berørte nabogruppe, eller hvis miljøproblemet på anden måde belaster deres arbejdsplads eksempelvis økonomisk. Hvis omkostningerne ved at løse miljøproblemet eksempelvis truer deres arbejdspladsers fortsatte eksistens, vil deres interesse ofte ligge tættere på virksomhedens ledelses end på naboernes.

Virksomhedens ledelse er belastet i en forretningsmæssig forstand, idet ledelsen skal finde de finansielle og andre ressourcer, der skal til at for håndtere problemerne. Virksomhedens ledelse kan risikere, at markedet eller andre aktører i omverdenen reagerer negativt på virksomhedens problemer eller håndtering af samme. Det er en standende diskussion, om dyr og andre økosystemvæsner skal betragtes som interessenter i miljødebatten, eller om de kun er af betydning i det omfang, mennesker har deres overlevelse som interesse. Men da der ikke kan være tvivl om, at de belastes af nogle af de problemer, der er i det ydre miljø, er de med her.



- **Viden**

Miljøområdet er videnskæssigt overordentligt omfattende og krævende. Der er en bredde i den viden, der er behov for og der er et så højt tempo i udviklingen af ny viden, at det er en konstant udfordring for alle aktører at sikre tilstedeværelsen af den relevante, nødvendige og tilstrækkelige viden i såvel regeludviklingsprocesserne som i den konkrete implementering.

Viden på miljøområdet er samtidig konstant til forhandling i den forstand, at hvad der anses for etableret fælles viden om eksempelvis miljøbelastninger etableres gennem omfattende nationale og internationale forhandlingsprocesser.

- **Hvordan foregår samspillet**

Kontakten mellem virksomheder og miljømyndigheder sker hovedsageligt gennem godkendelsesprocesser og tilsyn. Dertil kommer to øvrige typer miljøregulering, som ikke direkte angår samspillet mellem virksomheder og myndigheder, men som indirekte alligevel forventes at have en gavnlig effekt på miljøet. På den ene side er en særlig gruppe af de godkendelsespligtige virksomheder pålagt at udarbejde et grønt regnskab for hvert regnskabsår (jf. Bekendtgørelse om visse listevirksomheders pligt til at udarbejde grønt regnskab). Det grønne regnskab indeholder informationer om virksomhedens miljøbelastning og udviklingen i samme over årene. Regnskabet skal vurderes og godkendes af miljømyndighederne og dernæst indsendes og offentliggøres af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. På den anden side findes en række såkaldt ”grønne afgifter”, som sigter på at skabe økonomiske incitamerter til mere miljøansvarlig adfærd fra virksomhedernes side ved at gøre forbrug og udledning af diverse råvarer og affaldsstoffer dyrere.

Der er en lang tradition for omfattende samtaleprocesser, der inddrager virksomheder og andre aktører i regeludvikling og implementering. Inddragelsen af er begrundet i, at myndigheden ikke på baggrund af egen indsigt kan udforme en hensigtsmæssig regulering af virksomhedsadfærd. Virksomheden har eksempelvis en teknisk sagkundskab og en praktisk håndteringsindsigt i aktiviteterne, som myndigheden ikke besidder. Det er derfor nødvendigt at have virksomhedens medvirken i udviklingen af en praktisk gennemførlig regulering.

Når man ser på historien, er høringskrav på miljøområdet lige så gammelt som miljøloven af 1974. Hvis man ser på involvering i den konkrete sagsbehandling på miljøområdet, har der været diskussion af vilkår med virksomheden fra første færd. Men efterhånden er der ikke bare tale om overholdelse af bestemte emissions grænser men også om at leve op til krav om mindst forurenende teknologi. Dialogen er blevet meget mere omfattende de steder, hvor man begynder at implementere forestillingen om mindst forurenende teknologi. Der skal selve dialogen fastlægge hvad der er den mindst forurenende teknologi. Det er ikke noget man på forhånd ved. Hverken myndigheden eller virksomheden. Det afhænger af virksomhedstype, om dialogen er med virksomheden eller med branchen. For de store virksomheder, hvor der kun er én af slagsen er der typisk ressourcer der gør, at dialogen meningsfuldt kan foregå med virksomheden. For de mindre virksomheder er dialogen typisk med branchen eller med de få særlig miljøengagerede virksomheder i en branche. En del af dialogen med sådanne virksomheder tager form af diskussion af projekter om udvikling af renere teknologi som er støttet af ”Renere Teknologi” midler -en pulje penge, som myndigheden har til støtte af en renere teknologi udvikling - men som også kan virke som incitament til dialogen overfor virksomheden.

Dialogen i forbindelse med konkrete afgørelser foregår decentralt i henholdsvis amter og kommuner afhængig af virksomhedstype. Miljøstyrelsen kommer i begge situationer ind i anden instans. Men også i anden instans foregår forhandling selvom det måske opleves som diktat. Der kan ikke træffes

afgørelse i overensstemmelse med lovens intentioner om afvejning af forskellige hensyn uden virksomhedens medvirken, bl.a. med oplysninger om, hvad det vil koste virksomheden at opfylde de påtænkte vilkår.

#### Regionale miljønetværk og differentieret tilsyn

Der eksisterer forskellige regionale miljønetværk, (se <http://www.key2green.dk> for en samlet oversigt), de er samarbejdsfora, hvor både virksomheder og myndigheder indenfor et geografisk afgrænset område kan være medlemmer. Miljønetværkene har, takket være den store opbakning og interesse, de har fået, udviklet sig til at være attraktive fora for netværksdannelse og erfaringsudveksling for såvel medlemmer som potentielle medlemmer.

Fælles for de fleste af de forskellige miljønetværk er, at de er opstået på baggrund af et ønske hos såvel lokale miljømyndigheder som virksomheder om at styrke virksomhedernes erfaringsudveksling og miljøarbejde til gavn for både virksomhedernes generelle økonomi og deres overholdelse af miljømæssige krav. Miljønetværkene er således frivillige, og de virksomheder der melder sig ind, gør det fordi de selv ønsker at gøre en øget indsats til gavn for miljøet i deres virksomhed. Miljømyndighedernes interesse i at deltage i netværkene er, at netværkene giver en forbedret mulighed for at sikre et mere frugtbart og langsigtet samarbejde med de deltagende virksomheder, som myndighederne evt. skal godkende og føre tilsyn med.

Især kommuner og amter i henholdsvis det regionale miljøsamarbejde Green Network og Grønt Netværk Sønderjylland (GNS) har arbejdet systematisk med differentieret miljøkontrol. Øvrige kommuner og amter, som ikke er medlemmer af et regionalt miljønetværk, har dog også anvendt principperne i mindre systematisk grad dels på grund af det stigende pres på de offentlige budgetter generelt, som har tvunget myndighederne til at fokusere og prioritere deres indsats, dels på grund af de allerede gældende principper om miljøarbejdets hensyn til risiko- og væsentlighed, som lovgivningen er bygget op omkring. Den uformelle differentierede miljøkontrol i øvrige kommuner og amter kan således siges hidtil at være foregået på baggrund af ikke-formaliserede retningslinjer, tommelfingerregler og personligt bårne erfaringer med – populært sagt – hvilke æbler i kurven, der var gode eller rådne.

Samarbejdet mellem myndigheder og virksomheder har til dels betydet, at den traditionelle offentlige kontrollantrolle og et traditionelt hierarkisk forhold mellem kontrollant og den kontrollerede er blevet udfordret, og at samspillet mellem parterne har udviklet sig til at være et mere ligeværdigt samarbejde præget af dialog om virksomhedernes egenkontrol og den løbende optimering af produktionsprocessens miljømæssige potentialer, frem for (kun) at være fokuseret på den materielle kontrol af emissioner, produktionsanlæg o. lign.

Naboer og andre aktører der bliver påvirket af en virksomheds miljøforhold spiller også en væsentlig rolle i overvågningen af virksomhederne, idet det ganske ofte er naboer der gør myndighederne opmærksom på forhold der kræver myndighedernes reaktion.

#### **Kontrolomgivelser**

Hensyn til miljøet har bevæget sig fra i 60'erne at være en lille dagsorden for fanatikere og specialister til i dag at være et mainstream hensyn, som nyder almindelig anerkendelse.

- **Forvaltningsparadigme**

Miljøforvaltningen er mangedimensionel og indlejrer sig i et patchwork af forvaltningsparadigmer. Et patchwork der med meget ret kan betegnes som public governance selvom det nok ikke er tænkt sådan.

Viften af forvaltningsparadigmer omfatter. Bureaukrati, marked og netværk.

- Miljøgodkendelsen tager udgangspunkt i det bureaukratiske paradigme
- Samspillet med de lokale miljønetværk ligger indenfor et netværksreguleringsregime
- Grønne regnskaber ligger på grænsen mellem netværk og marked idet det er naboer og græsrodsorganisationer, der forventes at læse regnskaberne og gå i interaktion med virksomheden og dermed påvirke dens miljøadfærd
- Grønne afgifter er et rendyrket markedsinstrument.

- **Forhold på forvaltningsniveau**

Myndighedernes interaktion med virksomhederne foregår fra flere forvaltningsniveauer.

Miljøstyrelsen leverer ministerbetjening ankesagsbehandling, og udarbejder retningslinier mm

De lokale miljøforvaltninger p.t. i kommuner og amter, fra 1/1 2007 i de nye storkommuner udfører den direkte interaktion med virksomhederne

Det er et fællestræk for mange af medarbejderne, som også præger forvaltningerne som sådan, at ”miljø sagen” tilbage fra tresserne var forankret i en modstandsidentitet, hvor virksomheder og erhvervslivet som sådan var en miljøfjendsk modstander og de selv var meget underlegne i magtkampen. Denne relation har ændret sig meget, dels er det reelle magtforhold ændret, idet miljø har fået vægt og legitimitet i den samfundsmæssige samtale og dels har både medarbejdere og virksomheder ændret holdning til hinanden. Men der er stadig mange spor af modstandsidentiteten og specielt når en virksomhed rent faktisk viser sig at være regelbryder, træder en del af de gamle fjendebilleder i kraft. Forvaltningsmedarbejdernes roller har bevæget sig hen mod en service og konsulent identitet for så vidt angår de neutrale og miljøpositive virksomheder og nærmest en politi- og håndhæver-identitet, når det gælder de miljønegative virksomheder.

For så vidt angår faglig kompetence har der været meget stor forskel på de forskellige forvaltninger. En forskel der først og fremmest har været betinget af forvaltningernes størrelse. Inden strukturreformen havde 100 kommuner mindre end 2 miljømedarbejdere. Mens amterne typisk havde 30 – 70 og miljøstyrelsen 300.

Et andet forhold på forvaltningsniveau er en voldsom udvikling i mængden af regler, som virksomhederne forventes at leve op til. Der er mere end tusinde regler på miljøområdet og det repræsenterer en alvorlig faglig udfordring for både forvaltninger og virksomheder at overskue regelværket.

- **Forhold på operatørniveau**

Operatørerne spænder fra meget miljøkompetente store virksomheder med aktiviteter, der kan have en væsentlig indflydelse på miljøet til mindre virksomheder uden miljøindsigt og en moderat miljøbetydning.

De spænder ligeså fuldt over alle tre kategorier i deres holdninger til miljøet hvilket betyder, at der også er virksomheder, der ikke tager hensyn til miljøet og hvis aktiviteter har ganske stor skadevirkning.

Der er virksomheder, der vælger at implementere miljøstyring på højt niveau, og som ser miljøkommunikation som værende af stor betydning for deres bundlinie.

### **Risikoniveau**

Risikobilledet på miljøområdet er meget vidtspændende. Det omfatter:

- Fysisk, kemisk og biologisk belastning af mennesker og følgerne af disse på kort og langt sigt. Store og fagligt komplicerede problemkomplekser.
- Akutte skader på mennesker og miljø, hvor enkeltbegivenheden et udslip af giftige kemikalier kan påføre umiddelbare skader.
- Udslip af miljøbelastende stoffer, der over tid og sammen med tilsvarende udslip fra andre tilsvarende kilder kan skade miljøet eksempelvis bly i haglpatroner eller CO<sub>2</sub> fra afbrænding af kulbrinter.
- Genebelastning, der i svære tilfælde kan påføre skader eksempelvis støj fra fabrikationsanlæg eller biler der afleverer varer til et supermarked

### **Sikkerhedsniveau**

Det ønskede sikkerhedsniveau afhænger af risikobilledet fra den enkelte virksomhed.

Der er hændelser, der ikke må forekomme og hændelser der må forekomme i bestemt omfang og hændelser der i det store hele skal undgås men som betyder mindre.

Sikkerhedsniveauet vedrører også ønsket om at sikre, at der ikke er konkurrencefordele ved en miljøbelastende adfærd samtidig med, at man ikke ønsker at miljøreglerne forhindrer danske virksomheder i at konkurrere internationalt.

Der ønskes også en tilstrækkelig opdagelsesrisiko til at tilfredsstille omverdenens retsbevidsthed.

På en del områder sættes sikkerhedsniveauet ud fra en betragtning om, hvad miljøet kan tåle.

### **Kontrolniveau**

Kontrolniveauet er samlet at det må accepteres at uønskede hændelser vil forekomme, men at miljømyndigheden skal fremstå som en effektiv garant for at sådanne hændelser er sjældne, og at der, hvis de alligevel sker, er udvist rettidig omhu fra såvel myndighedens som virksomhedens side.

### **Kontrolprincipper**

Kontrolbilledet er meget rigt facetteret svarende til kompleksiteten i risikobilledet og ønskerne til sikkerhedsniveau.

- **Struktur**

- Forhåndsgodkendelse

- Virksomheder hvis aktiviteter kan få en betydelig indvirkning på miljøet skal have en godkendelse af deres aktiviteter og anlæg Andre virksomheder kan indlede deres aktiviteter uden miljøsagsbehandling.

### Egenkontrol

Egenkontrol som myndighederne bruger den i Danmark i miljøsammenhæng er primært virksomhedernes egne målesystemer til dokumentation af opfyldelse af myndighedernes vilkår i godkendelserne. Det er altså en temmelig indskrænkende brug af begrebet egenkontrol. Men det er ikke defineret så indskrænkende i lovgivningen, så der er ikke noget til hinder for at myndigheden definerer det bredere. Det står nævnt i Miljøbeskyttelsesloven og i godkendelsesbekendtgørelsen at kontrolvilkår i godkendelsen og herunder vilkår om egenkontrol ikke er omfattet af den retsbeskyttelse, der består i at virksomheden er sikret mod ændring af andre vilkår i 8 år. Det vil sige, at myndigheden kan stille nye krav til virksomheden med hensyn til egenkontrollen, når der skønnes at være behov herfor, selvfølgelig under hensyntagen til princippet om proportionalitet, det er afvejning af de forskellige hensyn loven peger på..

### Tilsyn

Tilsynsbesøg er en væsentlig del af miljøkontrollen, men da det er meget få virksomheder, der får besøg hvert år, så har besøgene først og fremmest relationsskabende karakter. Det er selvfølgelig muligt under besøgene at identificere objektivt observerbare forhold, som er til stede på besøgstidspunktet, men det er et begrænset subset af de problemstillinger, der kan være aktuelle for en given virksomhed.

### Tredjeparter

Der er en vis frivillig involvering af tredjepartsaktører i virksomhedernes miljøarbejde i form af virksomheder, der certificerer miljøledelsessystemer efter ISO 14.000 EMAS eller lignende. Der er ingen tradition for at involvere disse tredjeparter direkte i samspillet med miljømyndighederne.

## **Dataopsamling og -anvendelse**

### Kontrolkæde.

Data fra virksomhedernes egenkontrol og målinger bliver i høj grad anvendt i miljømyndighedernes kontrolarbejde. Data fra eventuelle tredjeparters indsats bliver ikke anvendt af miljømyndighederne.

### Læring

Miljølovgivningens bestemmelse om at der skal anvendes state of the art i mindst muligt miljøbelastende teknologi afføder et løbende behov for at identificere state of the art. Denne identifikation foregår blandt andet i dialogen mellem virksomhederne og miljømyndighederne, der giver input til nedfældelse af retningslinier for, hvad der på et givet tidspunkt er den teknologiske kvalitet en virksomhed bør kunne leve op til. (Danish Dialogues on Cleaner Technology Goldschmidt 1994)

## **Tillid og differentiering**

Differentiering baseret på væsentlighed og risiko er implementeret allerede på lovgivningsniveau idet det på grundlag af væsentligheds og risikovurderinger er bestemt, hvilke virksomheder der skal forhåndsgodkendes, hvilke virksomheder der er forpligtede til at udarbejde grønne regnskaber etc.

Differentiering baseret på tillid og adfærd er under udvikling og praktiseres i dag i vid udstrækning. Følgende citat fra (Goldschmidt 1993 b) indeholder den første offentlige formulering af udviklingen af en differentieringsmodel for miljøstyrelsens tilsyn. Implementeringen af denne tilgang er stadig under udvikling.

”I denne sammenhæng er forskellene mellem virksomhederne væsentlige, fordi de giver afgørende forskellige betingelse for samtalen mellem myndigheden og virksomheden. En grov tredeling af den danske industri efter deres forhold til miljøarbejdet kan se ud som følger:

Gruppe 1: De miljøpositive. Virksomheder der arbejder aktivt med deres miljøforhold. Ofte store virksomheder der opbygger viden om miljøforhold og teknologi der er fuldt på højde med eller større end myndighedernes. Virksomheder der har en miljøadfærd der på mange områder er foran myndighedernes krav. Virksomheder der for de flestes vedkommende har en eller anden form for dokumentering af deres miljøstyring.

Gruppe 2: De almindeligt lovlydige virksomheder. Virksomheder der ikke fokuserer specielt på deres miljøforhold, men som overholder de krav der stilles af myndighederne, og som vil gøre noget ved de miljøproblemer de gøres opmærksom på hvis det ikke er alt for omkostningsfyldt for virksomheden.

Gruppe 3: De miljødestruktive virksomheder. Virksomheder der har en forventning om forretningsmæssig gevinst ved at belaste miljøet og overtræde miljølovgivningen og som ikke af andre grunde holder sig tilbage fra at gøre det.”

Principperne om det differentierede tilsyn er i høj grad allerede implementeret i de områder, som er dækket af et regionalt miljønetværk. Samarbejdet mellem virksomheder og tilsynsmyndigheder i netværkene betyder således, at de deltagende virksomheder opnår en mere dialogpræget, fleksibel og motivationsorienteret behandling af tilsynsmyndigheden, end de virksomheder, der vælger at stå udenfor samarbejdet.

- **Pisk og gulerod**

På miljøområdet findes der et sanktionshierarki der spænder fra:

- Påtale med pålæg om at rette op på det kritiserede forhold
- Bøde
- Forbud mod at fortsætte produktion eller aktivitet
- Fjernelse af produktionsanlæg og evt andet affald

Sanktionsskalaen indeholder et meget stort spring fra bøden til lukningen, der i praksis betyder, at det er meget svært at gennemføre konsekvent sanktionering af de virkelige miljøbelastere.

### **Refleksion**

Interaktionerne med de miljøpositive og de miljøneutrale virksomheder er det vores opfattelse opleves som ganske velfungerende fra både myndigheder, de fleste virksomheder og deres omverden. Der er nogen kritik fra virksomhederne af, at miljømyndighedernes praksis varierer på tværs af landet.

Interaktionen med de miljønegative volder vanskeligheder. Sanktionsmulighederne har vist sig at være svære at anvende på en måde, der både standser den miljøskadelige adfærd og som holder i retten. Der er nok behov for, at indsatsen fokuseres endnu mere på de miljønegative virksomheder.

Der har været tendens i opbygningen af netværk og samspillet med de miljøbetydende at bruge mange ressourcer på de miljøpositive virksomheder, netop fordi man fik et godt samarbejde, men der er nok grund til at vurdere kritisk, om der er der, man fremover vil få mest ud af indsatsen i forhold til at bruge flere kræfter på de miljønegative.

Den dynamiske intention i miljølovgivningen om at følge med den teknologiske udvikling gør den læringsunderstøttende dialog til en ubetinget nødvendighed. En dialog som bør udvikles yderligere.

Der kan være grund til at overveje, om tredjeparter kan bruges i større omfang. Eksempelvis hvis man ønsker en hyppigere interaktion med virksomheder, der identificeres som miljønegative.

Enhver kontinuert overvågning af virksomhedernes miljøadfærd bør i de miljøneutrale og miljøpositive virksomheder baseres på virksomhedernes egne målinger. Hos de miljønegative virksomheder kan tredjepartsmålinger være en mulighed.

## **6.5 Fødevarer**

### **Beskrivelse af kontrolområdet**

- **Formål og indhold**

Baggrunden for denne case er foreliggende beskrivelser af kontrollen med fødevarerområdet og den i bilaget vedlagte mere omfattende case-beskrivelse.(Case 3: Kontrol af detailvirksomheder i Fødevarerbranchen: Smiley-ordningen). Bestemmelserne vedrørende fødevarerkontrol er i et vist omfang ændret med virkning pr. 1.1.2006. Den efterfølgende opsummering af de kontrolmæssige aspekter af Fødevarerstyrelsens arbejde er baseret på de aktuelle (pr. 1.10.2006) beskrivelser og beskæftiger sig ikke med tidligere koncepter eller den faktiske implementeringsgrad. Overordnet er det dog ikke de store ændringer, der er indarbejdet bortset fra en opfyldelse af kravet om risikomæssig transparens og objektivitet, jfr. EF 178/2002 art. 6. I det hele taget er fødevarerområdet i høj grad præget af EU-forordninger med henblik på at opnå fri bevægelighed for fødevarer. Tilsvarende gælder også for en række store oversøiske markeder.

Lov om Fødevarer bestemmer (§1), at forbrugerne skal sikres sunde fødevarer af høj kvalitet samt en række øvrige sundhedsfremmende formål. Fødevarerstyrelsen (FVST) har således en række samtidige opgaver, hvor vi i denne forbindelse udelukkende vil fokusere på kontrolopgaven: Denne opgave skal sikre, at alle fødevarerfremstillingsvirksomheder opfylder kravet om godkendte procedurer for egenkontrol, og at disse procedurer overholdes. Detailleret skal overholde en række mindre restriktive krav, og FVST anvender primært uanmeldte tilsyn som kontrolteknik i alle tilfælde på basis af en omfattende risikovurdering. Tilsynet eller kontrolbesøget medfører en kontrolrapport (en Smiley), som virksomhedens karakterbog for fødevarer sikkerheden.

Fødevarerkontrollen baserer sig kort sagt primært på tre elementer: Egenkontrol, Tilsyn og Smiley. Hertil kommer risikovurderingen af de forskellige virksomhedstypers fødevarer sikkerhed, som indebærer en forskellig tilsynsfrekvens afhængig af risikoen.

- **Aktørerne og interesser**

De primære aktører er virksomhederne og myndighederne men også omverdenen i form af kunder, presse, interesseorganisationer og politikere har stor opmærksomhed rettet mod dette

kontrolområde. Den politiske følsomhed er høj. I Danmark vurderes tab af penge ikke med samme alvor som tab af sundhed endside menneskeliv. Og dette gælder i øvrigt langt ud over Danmarks grænser, jfr. f.eks. EU-forordningerne.

Derfor er der også mange eksterne interessenter på dette område. Det betyder også, at risikovurderingen formentlig generelt vil ligge relativt højt og at kontrolapparatet derfor tilsvarende skal være finmasket. Man kunne antage, at en interessentanalyse på dette område overvejende ville vise et (uerealistisk) nul-fejls krav. Området er så at sige født med et forventningsgap, som ikke lader sig opfylde. Men dels kan der gøres en indsats for at imødegå risikoen og dels kan man kommunikere med interessenternes forventninger. Flystyrt, A-kraftsulykker og trafikdrab er også en del af en uundgåelig virkelighed. På grund af de mange interessenter er det særlig væsentligt at gøre kontrolindsatsen transparent og konsistent. Myndighederne har derfor også søgt at skabe en kvalificeret og omfattende kontrolstruktur baseret på en risikoassessment, som er udformet eksplicit og beregnelig på baggrund af syv risikofaktorer. Ud over risikoelementet ligger der også et ønske om at sikre den fri bevægelighed på de internationale markeder. Virksomhederne har derfor i høj grad interessesammenfald med myndigheder og borgere, hvilket formentlig gør accepten af kontrolprocedurer noget enklere. Vi har også kunnet konstatere, at pressen har fundet journalistisk gode historier inden for området og pressen fungerer således som yderligere ad hoc kontrolinstans i enkeltstående tilfælde. Med så mange interessenters fokusering er det klart, at kontrolstrukturen skal være konsistent, transparent og dækkende men samtidig også finmasket.

- **Viden**

Fødevarerkontrolområdet rummer mange kompetencer: Ingeniører, dyrlæger, biologer, laboranter, etc. og det medfører også, at det kan være vanskeligt at samle disse faggrupper i en fælles forståelse af kontrolmål og – midler. Vi skal kort sagt lære biologen at blive en kvalificeret forvalter og revisor tilligemed hans eget speciale. Kontrolvejledningen og alt øvrigt tilhørende materiale er derfor også meget omfattende men tilstræbt gjort klart metodisk og operationelt.

- **Hvordan foregår samspillet**

FVST udarbejder årlige regionale besøgsplaner, som omfatter langt de fleste af virksomhederne på fødevarerområdet. Besøgsfrekvensen varierer fra ½ gang årligt til 8 gange årligt afhængig af den vurderede risiko. Samspillet er udelukkende mellem virksomhed og FVST dog således, at brancheforeningen kan være mellemed i forbindelse med forhandlinger om branchemæssige kontrolstandarder. Herudover er der ingen kontrolmæssige 3' parter involveret. I forbindelse med risikoanalysen involveres dog ofte eksterne uafhængige parter til opfyldelse af kravet om et objektive analyseformål.

## **Kontrolomgivelser**

- **Forvaltningsparadigme**

På den ene side er det klart, at FVST har en bureaukratisk forvaltningsforpligtelse, som skal udføres mest muligt effektivt. På den anden side er det også klart, at FVST både internt og via international standardsætning og - udvikling hele tiden må tilpasse sine kontrolstrukturer. Den foreliggende dokumentation viser også en betydelig omtanke i forbindelse med designet, hvor virksomhederne inddrages aktivt i såvel egenkontrollens indhold som gennemførelse men helt klart med FVST i førersædet. Man kan derfor ikke tale om en ligeværdig eller kundefokuseret relation. I de stillede krav til virksomhederne ligger også en aktiv involvering på Corporate Governance niveau, og den



på mange måder situationstilpassede og dynamiske kontrolstruktur viser klart elementer af Public Governance.

- **Faktorer på forvaltningsniveau**

Fødevarerområdet er et stort og meget synligt område med ca. 250 mia. kr. i årlig omsætning og et tilsvarende antal tusinde beskæftigede. Samtidig er den internationale fødevarerhandel meget stor ( i størrelsesordenen 70 % af Danmarks samlede fødevarerforbrug importeres), hvorfor regelsættene nødvendigvis må harmoniseres på internationalt plan. Ingen af de andre case-områder har tilnærmelsesvis samme internationaliseringskonsekvens. Det medfører også, at regelsættet i høj grad bliver udefra kommende, ikke mindst EU-forordningerne (primært 178, 852 og 882) sætter ganske konkrete krav til kontrolstrukturen. I den forbindelse har man gjort en stor indsats for at metodegøre og synliggøre kontrolprocessen og dens resultater. Eksempelvis er fastsat en bestemt metode til risikoassessment (HACCP – Hazard Analysis and Critical Control points), som alle EU-fødevarer virksomheder og –myndigheder skal følge. Tilsvarende er der en række andre krav, som kort skal berøres i forbindelse med omtalen af de enkelte kontrolprincipper. Vi kan også konstatere, at selv en nok så metodisk og gennemtænkt kontrolstruktur sagtens kan rumme faldgrupper for myndigheden og ministeren, hvis nulfejlskulturen er dominerende i omverdenen, f.eks. blandt presse og politikere.

- **Faktorer på virksomhedsniveau**

Hvor man næppe kan forestille sig at fratage en person eller en virksomhed retten til at drive virksomhed uanset omfanget af skatteunddragelser, har fødevarerområdet en helt anden kultur i så henseende. Tilladelsen til at etablere fødevarerproduktion eller fortsætte driften kan ultimativt fratages såvel på virksomhedsniveau som på personniveau. Og dette gælder både engrosområdet og snart også detailområdet. På den anden side er der næppe store interesse modsætninger mellem myndigheder, kunder og omverden i forhold til virksomhedernes interesse. En kødgrossist kan miste alt på et døgn, hvis forholdene eller leverancerne er utilstedelige og en restaurant kan tilsvarende lide et uopretteligt tab af omdømme, hvis kunderne bliver syge. Smiley-ordningen er således både et sværd og et skjold på samme tid. Et sværd, fordi virksomhederne tvinges til en række omkostningskrævende kontrolprocedurer og et skjold, fordi virksomheden så at sige deler ansvaret med FVST i påkommende tilfælde uanset EU forordningernes entydige ansvarsplacering hos virksomheden, hvilket også fremgår af de aktuelle (2006) kontroldiskussioner på fødevarerområdet.

### **Risikoniveau**

Som nævnt anvender FVST den af EU sanktionerede HACCP risikomodel til fastsættelse af det enkelte kontrolområdes risikoniveau. Risikoniveauet fastsættes primært for den enkelte branche, dvs. at kontroldifferentieringen er branchebaseret på baggrund af syv risikofaktorer eller trin i risikokæden. HACCP dækker i princippet den samlede metodiske risikoidentifikation, analyse og –afdækning, således at man ad denne vej ideelt set kan opnå et selvkørende, lærende og kontroljusterende virksomhedssystem, som FVST regionerne blot skal konstatere fungerer tilfredsstillende. Ideelt set har man således en sammenhæng mellem risiko niveau og kontrolniveau i det omfang, HACCP i øvrigt kan hjælpe med den manglende causalitet og effektopfølgning, kontrolsystemer ofte lider af.

### **Sikkerhedsniveau**

HACCP fokuserer ikke på interessenternes krav til sikkerhed. Udgangspunktet er, at risikoniveauet er en fuldgod identifikation, som i stort omfang kan fastlægges objektivt og kan imødegås lige så

objektivt af en given kombination af kontrolforanstaltninger med et givet omfang eller frekvens. Med HACCP metoden som baggrund har FVST endda etableret en periodisk auditfrekvensvejledning, som angiver det årlige antal tilsyn for de forskellige brancher baseret på det konstaterede risikoniveau.

De øvrige interessenter er ikke inkluderet i dette analytiske arbejde. Lige som SKAT har man valgt at gøre differentieringen til et internt anliggende, om end differentieringen hviler på to forskellige grundlag. Imidlertid kunne man måske spørge, om vi overhovedet kan få interessenterne til at fastlægge et realistisk sikkerhedsniveau? Måske er interessenternes sikkerhedskrav parallelle med risikoniveauet, måske er det ikke. Interessentanalysen har til formål at afdække dette.

### **Kontrolniveau**

Som nævnt er fastlæggelsen af kontrolniveau indeholdt i HACCP sekvensen inkl. kontroller og korrigerende handlinger, opfølgning og læring. Som udgangspunkt kan vi derfor fastslå, at man metodemæssigt står relativt afklaret, om end en række overvejelser kunne gøres også i denne forbindelse, se afslutningsvis under Refleksion.

### **Kontrolprincipper**

Vi kan konstatere, at EU-kontrolforordningerne og FVST egen kontrolvejledning indeholder en række kontrolprincipper. Vi vil i det følgende kort omtale hver af dem i overensstemmelse med den opstillede kontrolmodel.

- **Struktur**

#### Forhåndsgodkendelse

Art. 30 i 882/2004 omtaler Officiel Attestering som en mulighed for en fleksibel forsendelsesgodkendelse, således at transportforløbet kan være enklest mulig. Vi kender også tankegangen i udbygget form fra SKAT's importsystem fra 3' lande, hvor forsendelserne risikovurderes på en række parametre og i givet fald får grønt lys for importen.

#### Tilsyn

Begrebet tilsyn er explicit nævnt som et muligt (men ikke pligtigt) kontrolprincip i 882/2004 §12. Tilsyn gennemføres på flere niveauer: På slagterierne m.fl. er udstationeret ca. 700 dyrlæger, som fungerer som en art intern revision men ansat i FVST. Til varetagelsen af kontrollen med de øvrige knapt 5.000 fødevareproduktionsvirksomheder og ca.45.000 detailvirksomheder er ansat ca. 300 tilsynsførende, som gennemgår kontrolprogrammet, primært i form af tilsynsbesøg. Hypotesen er, at tilsyn fungerer både forebyggende, opklarende og anvisende. Forebyggende, fordi uanmeldte tilsynsbesøg tvinger virksomheden til løbende at overholde sit eget kontrolprogram. Opklarende, fordi den tilsynsførende gennemgår programmet og dens løbende dokumentation med henblik på at konstatere overensstemmelse med virksomhedens aktuelle forhold og anvisende, fordi programmet styrer virksomhedens fødevarekontrol i den ønskede retning. Tilsynet er nærmere beskrevet i Kontrolvejledningen. Der er samtidig udarbejdet en auditfrekvensvejledning, som fastsætter tilsynsfrekvensen for de forskellige brancher, fra ½ til 8 gange årligt afhængig af den vurderede risiko. Differentieringen foregår således primært på brancheniveau og i mindre omfang på virksomhedsniveau.

## Egenkontrol

Princippet om egenkontrol er beskrevet dels i Kontrolvejledningen og dels i Egenkontrolvejledningen på basis af en rammebestemmelse i Fødevareloven. Egenkontrol er de systematiske rutiner, virksomheden udfører for at sikre, at fødevarelovgivningen overholdes. Alle fødevarevirksomheder skal have et egenkontrolprogram, dvs. ca. 50.000 fremstillings-, en gros- og detailvirksomheder. For at lette vejen for såvel de mange virksomheder som for FVST er der udarbejdet en række branchestandarder, også kaldet branchekoder. Disse branchekoder og nogle få FVST paradigmer danner udgangspunktet for en virksomhed, når den skal i gang med at udarbejde sit egenkontrolprogram. FVST udarbejder ikke programmerne men godkender disse ved tilsynsbesøgene. Som nævnt skal alle fødevarevirksomheder (i betydningen virksomheder med direkte fødevarekontakt) have et godkendt egenkontrolprogram. Processen er endnu ikke fuldt gennemført, idet der dels udestår en del branchekoder og dels en række virksomheder. Egenkontrolprogrammerne er dog ved at være fuldt implementerede hos de egentlige fremstillingsvirksomheder. Tanken med egenkontrollen er at fastholde ansvaret for en lovmedholdelig produktion hos virksomhedens ledelse samt at anvise veje til, hvorledes denne forpligtelse kan opfyldes uden en stor ressourceindsats fra FVST's side. Egenkontrolprogrammet er tillige et dynamisk værktøj, idet kravene kan ændres i takt med, at der viser sig behov herfor. Ideelt set kan FVST gennem sine tilsyn via systemkontrol sikre, at virksomhederne leverer "sikre og sunde fødevarer" (EU 882/2004).

## Tredjepart

EU-forordning 882/2004 art. 5 åbner mulighed for at delegere kontrolfunktionen ud til en kvalificeret tredjepart. De danske fødevaremyndigheder har dog ikke gjort brug af denne mulighed. Al kontrol foregår med ansatte tilsynsførende. De kemiske og mikrobiologiske analyser gennemføres af uafhængige laboratorier blandt for at adskille risikovurdering og risikohåndtering.

### • **Dataopsamling og-anvendelse**

#### Kontrolkæde

Kontrolkæden består kun af to led, myndighed og virksomhed, idet der ikke anvendes tredjeparter til fødevarekontrol. Således som kontrolordningen er konstrueret, har FVST en udbredt anvendelse af de informationer, virksomheden fremskaffer. Den informationsmæssige redundans er meget beskedent og i givet fald bevidst og til test- eller kontrolrapportformål. Kontrolkæden forekommer derfor principielt effektiv for sit formål.

#### Læring

I EU-forordning nr. 882/2004 art.8 anføres som et specifikt krav, at myndigheden skal sikre, at der er fastlagt procedurer med henblik på at:

- verificere effektiviteten af den offentlige kontrol, de foretager
- sikre, at der om nødvendigt træffes korrigerende foranstaltninger og foretages passende ajourføring af beskrivelsen i stk 1 (FVST's kontrolprogram).

Der er således formuleret specifikke EU-krav til læringsprocessen for de involverede parter og ikke mindst FVST.

### Sporbarhed

Som den eneste af de deltagende cases har EU-forordning nr. 178/2002 formuleret krav til sporbarhed (traceability), hvorved forstås, at virksomheden etablerer registreringssystemer til identifikation af en fødevarer (i bred forstand) vej gennem virksomheden, således at man i givet fald kan finde tilbage til leverandøren og efterfølgende dennes leverandør. Krav om sporbarhed kendes også i pharmaceutisk produktion i FDA-standarden for GMP (Good Manufacturing Practise), hvor en fejlproduktion gerne skulle imødegås hurtigst muligt.

- **Tillid og differentiering**

### Funderet tillid

Som tidligere nævnt er forvaltningsparadigmet overvejende bureaukratisk med en vis skepsis overfor de deltagende virksomheder og deres egenkontrols pålidelighed. Der arbejdes ikke umiddelbart med begrebet, lige som EU-forordningerne slet ikke nævner tillid (eller mistillid) som en medvirkende risikofaktor. Relationen mellem myndighed og virksomhed kan snarere karakteriseres som mekanistisk. Det er ikke en explicit ambition at udvikle tillidsrelationen mellem myndighed og virksomhed.

### Differentiering

FVST differentierer kontrolindsatsen efter generel risiko og ikke efter den enkelte virksomheds vilje/evne til at opfylde kravene. Dog anføres det i egenkontrolvejledningen, at mangler ved sidste tilsynsbesøg opfølges på det efterfølgende, men som udgangspunkt er alle lige, hvis de er i samme båd (branche).

### Væsentlighed

Kontrolvejledningen anfører en række værdier, herunder: ”Det er bedre at finde de væsentligste problemer i flere virksomheder end at finde alle problemer i en enkelt virksomhed” og ”Vi prioriterer vores tid og går systematisk efter de største risikokilder”, som begge sætter ord på en væsentlighedsholdning i erkendelse af, at ikke alle fejl kan fanges og det derfor drejer sig om prioritering af ressourcerne.

### Risikobasering

I og med EU-forordningens valg af HACCP's risikobaserede tilgang, som er i god overensstemmelse med GAO, COSO og vores forslag til kontrolmodel, er FVST kontrolmæssigt på rette risikobaserede metodekurs. Men samtidig kræver denne tilgang, at omverdenen forstår og accepterer modellen, hvilket kan være vanskeligt i et traditionelt bureaukratisk nulfejlsregime. Men den metodemæssige tilgang er klart risikobaseret.

- **Motivation**

### Pisk og gulerod

FVST har udviklet en Smiley-ordning, som hurtigt har vundet anerkendelse og respekt blandt brugere og virksomheder. Ordningen har fire karakterer fra den ”rene påtegning” til inddragelse af retten til at drive fødevarer virksomhed. Et andet aspekt er virksomhedernes deltagelse i omkostningerne ved at drive FVST. Pr. 1.juli 2006 betaler virksomhederne for FVST's kontrolaktiviteter incl. overhead. I henhold til EU forordning 882/2004 art.27. Dette gælder dog kun

fremstillingsvirksomhederne (en gros virksomhederne). Detailvirksomhederne får fortsat ydelsen gratis.

#### License to operate

Virksomheder, der behandler eller sælger fødevarer og tilsætningsstoffer skal som hovedregel være autoriseret eller godkendt. I forbindelse med etablering af en sådan virksomhed udsteder FVST en foreløbig autorisation, som den efterfølgende konverterer til en endelig autorisation, hvis egenkontrolprogrammet er tilfredsstillende. Som nævnt har personer tilsvarende et næringsbrev på området. Dette gælder snart også detailområdet.

### Kontroltyper

Som nævnt under 5.4 er der en sammenhæng mellem risiko og kontrol. Kan vi se denne sammenhæng i Fødevarerområdet? Lad os tage de enkelte bullits:

- Når enkelthændelsen er alvorlig kræver det, at den samlede kontrolindsats har en meget lille fejl tolerance og at der skal lægges betydelig vægt på den forebyggende kontrol.

Fødevarerområdet skal behandles som et sådant område. Derfor er der også lagt betydelig vægt på de forebyggende kontroller.

- Hvis fejl opstår og forsvinder, vil kontrolkravet være primært forebyggende, hvor residente fejl (et ulovligt byggeri) kræver opklarende kontroller

Denne situation vil ofte være tilfældet også for fødevarerområdet. Derfor fokuseres på forebyggende kontroller a la egenkontrolprogrammet

- Uoprettelige fejl vil primært kræve forebyggende kontroller, hvor man har ”bedre tid” ved de oprettelige fejl.

Som oftest er fejlene irreparable og kræver derfor primært en forebyggende indsats

- Videnkomplekse fejl kræver en kombineret kompetence hos kontrollanten eller en teambaseret kontroltilgang.

Fejlene rummer mange kompetenceelementer og forudsætter en tilsvarende fagkompetence hos kontrollanten. Er den til stede?

- Såfremt en test ikke kan gentages, må man primært vælge systemkontrol

Udsagnet er ikke relevant for FVST

- Anvisende kontroller anvendes med henblik på at korrigere en forventet adfærd

FVST anvende i høj grad anvisende kontroller, som f.eks. egenkontrolprogrammet, autorisation og smiley

### Refleksion

Generelt vil vi vurdere, at kontrollen med fødevarer i såvel EU som dansk regi er sammenhængende og vel doseret i den vanskelige balancegang mellem virksomhedshensyn og myndighedshensyn (borgerhensyn). De efterfølgende refleksioner er derfor mere af inspiratorisk end egentlig normativ art.

Som beskrevet opfatter vi FVST's paradigme som et fagligt bureaukratisk regime, hvor kunders eller andre interessenters forskelligheder ikke har den store plads. Arms length princippet fungerer overalt til sikring af uafhængigheden. Kunne det overvejes at differentiere i højere grad på de enkelte kunder og deres adfærd svarende til f.eks. SKAT's adfærds kategorisering? Mange af de kontrolmæssigt tunge virksomheder opfører sig formentlig upåklageligt, hvilket jo kunne afspejles i

såvel auditfrekvens som –omfang? Eller man kunne anvende en differentiering efter selvdeklareringsprincippet som omtalt under 5.1.1.3. Det kunne måske optimere ressourceindsatsen. I det hele taget har vi – også på dette område – svært ved at se sammenhængen mellem risiko og kontrol. Dette gælder generelt for auditfrekvensvejledningen. Omvendt gøres der store anstrengelser for at samtænke risikoniveau og egenkontrolprogram. Sagt på en anden måde: Kontrolsystemet (HACCP) forekommer sammenhængende, mens kontrollen af kontrollen forekommer mere intuitiv.

Der lægges stor vægt på tilsyn som et af de kontrolmæssige omdrejningspunkter. Vi tror meget på den opklarende og anvisende del, hvorimod vi er mere usikre på den forebyggende del. Hele auditfrekvensvejledningen bygger på en antagelse om, at mange besøg skaber bedre fødevarer sikkerhed end få. Vi tror imidlertid mere på, at besøg hos de rigtige (dvs. ”synderne”) skaber en samlet bedre fødevarer sikkerhed. Problemet er imidlertid, at ingen af antagelserne nogensinde er undersøgt.

I EU 882 art.8 foreskrives løbende effektmålinger af myndighedskontrollerne (og formentlig også virksomhedskontrollerne) samt iværksættelse af korrigerende handlinger, såfremt en givet ønsket effekt ikke opnås. Og spørgsmålet er, i hvilket omfang denne læringscirkel overhovedet er igangsat? Står vi ikke på fødevarerområdet på samme intuitive stadiet som de øvrige cases?

Ser vi på de mange forskellige virksomhedsstørrelser er det sandsynligt, at attitude og evner blandt andet vil variere med virksomhedens størrelse. En stor restaurant vil formentlig være mere motiveret og egnet til at opfylde et egenkontrolprogram end en pizzeria, som principielt skal opfylde nøjagtig samme egenkontrolprogram på grundlag af samme kompleksitetsgrad. Problemet kendes fra andre caseområder. Ofte ”løses” problemet ved at sætte færre krav til den lille virksomhed end den store med det resultat, at karakteren/smiley-en/påtegningen bliver den samme men i virkeligheden har forskellig betydning. Gælder dette også for fødevarer kontrollen? Hvis det ikke er realistisk at fastholde samme krav til samme problemstilling på grund af størrelse eller andre årsager, kunne man måske i stedet overveje at indføre en A- og en B-løsning med hver sin smiley eller påtegning. FVST’s rundspørger til virksomhederne viser jo også, at der er betydelig større accept af egenkontrolsystemet hos de store end hos de små.

Det forekommer oplagt at etablere proceskæder med de deltagende virksomheder og deres (forhåbentlig) sammenhængende kontrolsystemer med henblik på at undersøge snitfladen mellem virksomhederne, idet der meget vel kunne tænkes at være kontrolmæssigt ”hvide pletter” i snitfladen.

Man kan undre sig over, hvorfor et af de mest gennemtænkte og internationalt understøttede kontrolprogrammer udsættes for en omfattende kritik. Bortset fra de ovenfor nævnte tanker finder vi konstruktionen gennemtænkt og konsistent. Problemet kunne tænkes at ligge i implementeringen men kunne også skyldes, at tankegangen er forvaltningsmæssig relativt ny (fra årtusindskiftet) og vedrører et område med mange følelser og vedrører os alle. Dette gør det i givet fald primært til et kommunikationsspørgsmål.

Endelig kunne man overveje at tilpasse motivationssystemet (the carrot stick) til de forskellige typer adfærd, FVST møder.f.ex. i form af en fakturamæssig konsekvens ved hhv. god og dårlig adfærd, hvilket vel allerede ligger i systemet i form af, at tilsyn mv. faktureres efter forbrug. Det kræver dog også, at den gode opførsel medfører lavere omkostninger til FVST som følge af den ovenfor tanke

om prioritering af indsatsen ud fra princippet om, at ”de gode” skal belønnes og ”de onde” skal straffes på pengepungen.

Sammenholdes fødevareområdet med miljøområdet, som har mange fællestræk er det en overvejelse værd, om man skulle udvikle en tilsvarende netværkstradition, da miljøområdet synes at have høstet samarbejds-mæssige fordele heraf. Samspillet mellem virksomhed og myndighed er ganske forskellig.

## 6.6 Off-shore

### Tilsyn med aktiviteter til efterforskning og udnyttelse af kulbrinter på den danske del af Nordsøen

Casen er en beskrivelse af tilsynet med de aktiviteter, der foregår for at efterforske og udnytte olie- og gasforekomster på den danske del af kontinentalsoklen i Nordsøen. Casen tager sit udgangspunkt i data indsamlet i perioden 1986 - 1997. Goldschmidt var i denne periode ansat i henholdsvis Energistyrelsen, Mærsk Olie og Gas og Miljøstyrelsen, de senere ressortændringer mellem ministerierne er ikke beskrevet, idet de ikke ændrer det principielle i relationerne mellem myndighederne og de private aktører. En grundigere gennemgang af tilsynsaktiviteterne findes i (Goldschmidt 1993).

#### Beskrivelse af kontrolområdet

- **Formål og indhold**

Formålet med kontrol og tilsyn er at sikre overholdelsen af alle de regelsæt der vedrører statens interesser i de omhandlede aktiviteter. Der er fire hovedområder:

- Sikkerhed for mennesker og miljø i forbindelse med risikoen for større ulykker
- Sikkerhed for mennesker og miljø i den daglige drift. Arbejdsmiljø og driftsmæssig belastning af det ydre miljø
- Optimal udnyttelse af de tilstedeværende ressourcer set fra en samfundsøkonomisk og forsyningssikkerhedssynsvinkel.
- Formålet er også at sikre valide data om graden af opfyldelse af de materielle formål for kontrol og tilsyn.

- **Aktørerne og interesser**

#### Myndigheden

Tilsynsmyndigheden på området er Energistyrelsen. Der blev organiseret efter et "one stop shopping" princip for organisering af myndighedsarbejdet for at facilitere efterforskning og udnyttelse af eventuelle kulbrinteressourcer fra den danske del af Nordsøsoklen og DONGs rørledningsprojekter på land. Man samlede alle de myndighedsrelationer, der skulle varetages i forbindelse med disse projekter i en enhed - Energistyrelsen for at lette sagsbehandling af projekterne og for at understøtte opbygning af den nødvendige viden om offshore-aktiviteter et sted i forvaltningen.

Der blev nedsat et Koordinationsudvalg i forbindelse med naturgasprojektet, der indeholdt repræsentanter for de involverede myndigheder, arbejdsmarkedets parter KL m.fl., der skulle behandle de principielle myndighedsrelaterede aspekter ved projektet. Dette udvalg blev senere brugt til at koordinere de tilsvarende problemer ved offshoreprojekterne, hvor myndigheden var overladt til Energistyrelsen på vegne af de andre myndigheder.

#### De udførende virksomheder

Den alt dominerende aktør i udnyttelsen af kulbrinteforekomsterne i den danske del af Nordsøen er Mærsk Olie og Gas, der har rettighederne til udnyttelsen af størstedelen af de tilstedeværende



ressourcer frem til 2012. Ud over Mærsk Olie og Gas AS er der en række af de øvrige olieselskaber, der udførte efterforskning.

#### Arbejdstagerne

Arbejdstagernes organisationer er traditionelt med i trepartsdrøftelser, når der gælder arbejdsmiljø og sikkerhed. Det er de også på offshore området, men deres indflydelse er meget mindre synlig end i arbejdsmiljøaktiviteterne på land.

#### Tredjeparter

I alle projekterne blev der indgået kontrakter med et certificeringsselskab om at udføre et tredjepartstilsyn med design, konstruktion og installation af de installationer, der skulle opstilles på den danske kontinentalsokkel i Nordsøen. De dominerende certificeringsselskaber er Det Norske Veritas og Lloyds, begge virksomheder med en lang tradition for certificering af skibe.

- **Viden**

Tilsynet med offshore aktiviteterne forudsætter viden fra et meget bredt spektrum af fagområder og operationel praksis. Fra viden om vurdering af reservoirdata til viden om reaktionsmønstre under katastrofesituationer. Denne viden var i meget forskellig grad til rådighed for de forskellige aktører, og det blev derfor et vigtigt tema for drøftelserne om tilrettelæggelse af tilsynet, at der skulle tilvejebringes den nødvendige og tilstrækkelige viden.

Lidt forenklet er videnressourcerne fordelt således:

Myndigheden har stor indsigt i indhold, intention og forvaltning af love og regler og nogen indsigt i reservoirgeologi, tekniske konstruktioner, sikkerhed mm.

Operatøren har stor teoretisk og praktisk indsigt i reservoir geologi, samt efterforsknings- og produktionsspørgsmål set fra den succesfulde operatørs synsvinkel. Operatøren har meget begrænset indsigt vedrørende sjældent forekommende ulykker af den enkle grund, af de ingen praktiske erfaringer havde med sådanne.

Certificeringsselskabet havde stort kendskab til hvad der kan gå galt teknisk og menneskeligt fra mange års dataindsamling på dette område.

#### Parternes kontrolinteresse

Interessebilledet var præget af både helt og delvist sammenfaldende og helt og delvist modsatrettede interesser. Helt overordnet var der en fællesinteresse i, at aktiviteterne kunne gennemføres således, at de i så stort omfang som muligt kunne bidrage til operatørens bundlinie, dansk energiforsyning og betalingsbalance. En interesse, der afspejledes i oprettelsen af Energistyrelsen som en faciliterende tilsynsinstans.

De væsentligste interessemodsætninger lå på områderne operationel autonomi og omkostninger. Operationel autonomi er adgangen til frit at tilrettelægge ens aktiviteter på den måde, som opfattes hensigtsmæssigt, et hensyn som Mærsk Olie og Gas tillagde endog meget stor vægt. Ligeledes blev omkostningerne ved tilsynet og de deraf følgende ændringer i projekterne tillagt noget større vægt af bevillingshaveren end af myndighederne.

På området sikkerhed for mennesker og miljø i forbindelse med risikoen for større ulykker, var der en fælles interesse i at undgå ulykker. Samtalen om dette område havde derfor mere karakter af en faglig diskussion af sikkerhed end af en uenighed om målsætning.

På området arbejdsmiljø var der enighed om målsætningen: Et sikkert arbejdsmiljø, men et ret forskelligt syn på, hvad det indebar. Operatøren lagde vægt på traditionelt arbejdsmiljø med fokus på den fysiske sikkerhed, mens Energistyrelsen lagde mere vægt på de ledelsesmæssige aspekter ved arbejdsmiljøstyringen og mere langsigtede skader fra arbejdet.

På området belastning af det ydre miljø i driften var der klare forskelle i synet på sikkerhed hos tilsynsmyndigheden og hos operatøren. Myndigheden vægtede miljøbeskyttelse, mens operatøren lagde en vis vægt på at overholde loven men ikke udtrykte en speciel interesse i miljøet.

På området optimal udnyttelse af de tilstedeværende ressourcer var der en klar modsætning mellem operatørens ønske om økonomisk optimal udnyttelse og statens ønske om ressourceindvindingsoptimering, hvorfor forhandlingerne på dette område og det efterfølgende tilsyn var modsætningsfyldt.

- **Hvordan foregår samspillet**

Der er intensivt samspil mellem myndighed, operatør og tredjepartsorganisationer både i forbindelse med udvikling af nye regler og i kontrolaktiviteterne.

Kontrolaktiviteterne følger rytmen i projekterne, således at de er tilrettelagt efter faserne projektering, konstruktion, installation og drift.

I projekteringsfasen blev planerne for udbygningerne og det detaljerede design udarbejdet af operatøren, der blev pålagt at implementere formelle kvalitetsstyringssystemer for alle projektaktiviteter. Planer for og design af installationerne blev gennemgået og bekræftet af en tredjepart (certificeringsselskabet) og gennemgået af tilsynsmyndigheden med vægt på de sikkerheds- eller ressourceudnyttelsesaspekter, som myndigheden tillagde størst vægt. Operatørens kvalitetsstyring (egenkontrol) og tredjepartens bekræftelse (certifikat) blev lagt til grund for den tekniske godkendelse.

Planerne for udnyttelsen af reservoirerne blev gennemgået og godkendt af Energistyrelsen, der på dette område trak dels på egne eksperter indenfor reservoirgeologi mv. og dels på anden reservoir ekspertise fra eksempelvis Danmarks Geologiske Undersøgelser.

I konstruktionsfasen var der repræsentanter for tredjeparten til stede på de værfter og andre virksomheder hvor udstyret blev produceret. Disse repræsentanter førte tilsyn med, at det der blev bygget svarede til designet. Energistyrelsen førte stikprøvetilsyn med konstruktionen med hovedvægt på de styringssystemer, kvalitetsstyring mv., som var forudsat i godkendelsen af projekterne.

Under installationen som er den fysiske placering af udstyret offshore var der ligeledes repræsentanter for tredjeparten til stede kontinuert, mens Energistyrelsen udførte stikprøvekontrol.

Under driften er tilsynet baseret på overvågning af operatørens indberetninger af produktionen, miljøbelastningen, og øvrige aktiviteter suppleret med stikprøvemæssigt tilsyn gennemført som besøg på installationerne.

Kontakterne omfattede bl.a. lange møderækker i forbindelse med konstruktionen af de anlæg, der skal stå på havet. Man diskuterer, hvordan fabrikationen skal foregå, om der er ændringer, om

kvalitetsstyringen er i orden. Der er ganske simpelt en omfattende løbende dialog i forbindelse med godkendelsesarbejdet, som påvirker den måde, myndigheden udformer sin godkendelse, og påvirker det tilsyn, som myndigheden udfører undervejs. Møderækken kan have et omfang af 30 til 40 møder og strække sig over et til to år, som er den tid byggeriet ofte varer.

## Kontrolomgivelser

- **Forvaltningsparadigme**

Det forvaltningsmæssige udgangspunkt var en videreudvikling af traditionerne i de forvaltningsområder, der blev samlet i Energistyrelsen med hovedvægten på de traditioner, man overtog fra Arbejdstilsynet. Det betød at basis var et bureaukratisk forvaltningsparadigme med en grundlæggende mistillid mellem parterne. En mistillid der blev yderligere uddybet af, at der havde været meget konfliktfyldte forhandlinger om vilkårene for koncessionens udnyttelse i begyndelsen af 80'erne. Det er bemærkelsesværdigt, at der på trods heraf blev udviklet mere personlige tillidsrelationer mellem de tilsynsførende og medarbejderne hos operatør og tredjeparter.

- **Forhold på forvaltningsniveau**

Forvaltningen var en lille og relativt ung forvaltning. Den havde betydelige frihedsgrader til at udvikle variationer over det bureaukratiske regelbaserede tilsyn, men oplevede konstant at være presset af modparten på både viden og retten til at stille krav.

- **Forhold på operatørniveau**

Der var en dominerende aktør i aktiviteterne på den danske del af kontinentalsoklen. Det var en meget ressourcestærk organisation med en markant samfundsmæssig placering. Hvis operatøren mente sig forkert behandlet, skete kontakten ofte som kontakt til ministeren. Men specielt på de sikkerhedsrelaterede spørgsmål gav denne type kontakter sjældent resultat.

Operatøren støttede sig meget til de amerikanske parter i DUC, Shell og Texaco og fik dermed et element af amerikansk tilsynstradition, der understøttede mistillidsrelationen. Operatøren havde overtaget en tradition for tredjepartscertificering fra dels shipping delen af A.P. Møller koncernen og dels fra sine amerikanske partnere. Så der blev indgået kontrakt om certificering i alle projekterne.

## Risikoniveau

Risikobilledet relaterer sig til de risici, som kontrollen har til formål at imødegå med henblik på:

- Sikkerhed for mennesker og miljø i forbindelse med risikoen for større ulykker
- Sikkerhed for mennesker og miljø i den daglige drift. Arbejdsmiljø og driftsmæssig belastning af det ydre miljø
- Optimal udnyttelse af de tilstedeværende ressourcer set fra en samfundsøkonomisk og forsyningssikkerhedssynsvinkel
- Sikkerhed for korrekt information om aktiviteterne

For så vidt angår risikoen for større ulykker er der tale om hændelser, som forekommer meget sjældent, og som har meget alvorlige konsekvenser. De store ulykker er som regel en følge af sammenfald mellem uheldige omstændigheder og adfærd, der hver i sær er sjældent forekommende. Men der sker på verdensplan så mange store ulykker, at risikoen opfattes som en nærværende realitet. Hvis ulykken først er sket, er det ikke muligt at holde den skjult, mens adfærd ikke kan iagttages bortset fra design og konstruktionsfasen.

Sikkerheden for mennesker og miljø i den daglige drift vedrører adfærd og omstændigheder, der kan have alvorlige konsekvenser for den enkelte og i et vist omfang for miljøet, men overordnet set er af moderat betydning. Ofte vil fejl og uheld på dette område kunne holdes skjult og specielt vil adfærd, der afviger fra reglerne ikke kunne iagttages, da aktiviteterne foregår ude på platformene på Nordsøen og derfor kun kan iagttages, hvis man flyder derud med helikopter, hvilket giver et meget langt varsel til operatøren.

Optimal ressourceudnyttelse kan påvirkes gennem udformningen af indvindingsinstallationerne men kan kun i begrænset påvirkes under drift gennem procedure krav.

Operatøren har stor indflydelse vedrørende hvilke data, der kommer til kontrolmyndigheden om installationernes drift. Derfor er der en risiko set fra kontrolmyndighedens synsvinkel for, at de ikke modtager korrekt eller fuldstændig information.

### **Sikkerhedsniveau**

De ønskede sikkerhedsniveauer bliver ligeledes formuleret for hvert af risikoområderne.

Risikoen for større uheld skulle være mindre end et lille tal gange 1 gang per 10.000 år  
Sikkerheden i den daglige drift skulle ligge på niveau med tilsvarende virksomheder på land  
Optimal udnyttelse af ressourcerne skulle være i rimelig overensstemmelse med det aftalte med mulighed for velbegrundede afvigelser  
Informationssikkerheden skulle være så god, som den nu kunne blive og med en betydelig accept af, at man ikke kunne vide alt.

### **Kontrolniveau**

Kontrolniveauet er højt som konsekvens af at både risikoniveauet og sikkerhedsniveauet er højt.

### **Kontrolprincipper**

- **Struktur**

#### Forhåndsgodkendelse

Alle installationer og en række sikkerhedsmæssigt krævende operationer skal forhåndsgodkendes.

#### Egenkontrol

Energistyrelsen stiller krav om, at der skal implementeres kvalitetsstyringssystemer i alle organisationer, der er leverandører til - eller operatører i – projekterne, og det er operatørens forpligtelse at påse, at dette krav bliver overholdt.

I kravene til egenkontrol på offshore området ligger praksis og sprogbrug i Danmark tæt på den norske forvaltningstradition, som den danske er inspireret af. Egenkontrol forstås i denne sammenhæng som bevillingshaverens egne systemer til at sikre, at de sikkerhedsmæssige forhold er i orden. Det er den organisationsstruktur og de procedurer, der foreligger i bevillingshaverens organisation til at sikre, at de sikkerhedsmæssige forhold er i orden. Egenkontrolbegrebet er defineret i bekendtgørelse om sikkerhed mv. på visse havanlæg(7/11 1987). Der er et **krav** om bevillingshaverens egenkontrol.

### Tilsynsbesøg

Tilsynsbesøg bliver gennemført jævnligt både under konstruktion af installationerne i de virksomheder, som fremstiller installationerne, og under installation og drift. Besøgene er først og fremmest relationsskabende. Derudover kan den tilsynsførende registre de forhold, der tillader direkte observation. Det er en ganske lille del af det samlede risikobillede, der på denne måde lader sig observere. En særlig omstændighed er, at tilsynsbesøg offshore ikke lader sig gennemføre uanmeldt, da man skal flyves derud i operatørens egne helikoptere.

### Tredjepartskontrol

Bevillingshaveren har tradition for at indgå aftale med et certificeringsselskab om certificering af design og konstruktion af installationerne. Hvis disse aftaler ikke bliver indgået frivilligt, vil Energistyrelsen stille krav om, at der indgås sådanne aftaler.

- **Dataopsamling og -anvendelse**

De data der blev genereret af kvalitetsstyringssystemerne og i forbindelse med tredjeparternes arbejde blev benyttet som grundlag for Energistyrelsen tilsyn.

Der foregik i vidt omfang læring i samspillet mellem myndighed og operatør. Det følgende er et eksempel på læring på regeludviklingsområdet:

I Energistyrelsen oplevede vi et læringsforløb, hvor vi i samarbejde med operatøren, Mærsk Olie og Gas AS, som hentede erfaringer med sikkerhedsarbejdet på offshore installationerne i den Mexicanske Golf og dermed skabte grundlaget for en ny design- og sikkerhedspolitik i Danmark. En ændring, der muliggjorde udnyttelsen af små felter med meget billige installationer men med et sikkerhedsniveau, der var fuldt på højde med, hvad man kunne opnå med de traditionelle design strategier (Hansen, Gross Petersen og Goldschmidt 1990). Læringsforløbet var muligt på baggrund af, at aktørerne gennem længere tids samarbejde havde haft en oplevelse af gensidig respekt i samarbejdsrelationen - selvom der også var tale om en tilsynsrelation.

- **Tillid og differentiering**

Mærsk Olie og Gas AS var den dominerende operatør, der satte tonen i tilsynsrelationerne. Der var andre operatører inde og udføre efterforskning på den danske sokkel, og nogle af disse havde en mere imødekommende indgangsvinkel til samarbejdet med tilsynsmyndigheden, men der var ikke tale om, at der blev differentieret i tilsynet på basis af tillid eller operatøradfærd.

Væsentlighed og risikoniveau var derimod centrale elementer i tilrettelæggelsen af tilsynet. Der blev gennemført risikoanalyser af anlæg og operationer, og der blev ført specielt tilsyn med de systemer og operationer som blev identificeret som de mest kritiske i risikomæssig sammenhæng.

- **Motivation**

Der var to typer af sanktioner: Den ene vedrørte planlægnings- og konstruktionsfasen, hvor bestemte anlægsdetaljer eller udbygningen som sådan kunne påbydes udført anderledes. Det skete i ganske betydeligt omfang.

Når anlægget først var i drift, var der i realiteten ingen sanktionsmuligheder. Der eksisterede den principielle mulighed at standse driften, men det var en så voldsom sanktion, at den i realiteten var

ikke anvendelig. Men man kunne påbyde bestemte arbejdsgange, driftsvilkår mv. for at opfylde sikkerhedsmålsætningen i kontrolformålet.

### **Refleksion**

Organiseringen af en bred vifte (One stop shopping) af de tilsynsrelationer, som det offentlige har i relation til et givet aktivitetsområde i en tilsynsorganisation er bemærkelsesværdig. Dette er gjort for at facilitere udnyttelsen af de olie- og gasforekomster, der findes i den danske del af Nordsøen, men kan efter vores opfattelse give inspiration til en tilsvarende samling af et one stop shopping koncept for andre aktivitetsområder. Det er en belastning for virksomhederne at skulle spille sammen med en lang række af tilsynsmyndigheder. Samspilsrelationer der specielt er belastende, hvis myndighederne stiller modstridende krav.

Det er dog værd at bemærke, at one stop shopping princippet ikke blev gennemført i Energistyrelsens interne organisering af kontrolindsatsen det er således hovedsageligt forskellige medarbejdere med hver deres tilsynsbesøg der dækker arbejdsmiljø og de øvrige konstruktive sikkerhedsaspekter.

Fire af de myndigheder vi ser på i dette arbejde er organiserede med statslige tilsynsmyndigheder i regionale tilsynsfunktioner, det er provokerende, at det ikke har været muligt i forbindelse med, at de alle har gennemgået reorganisering i de senere år, at samtænke den regionale indsats mellem i det mindste nogle af disse myndigheder.

Kontrolaktiviteterne på offshore området kræver indsigt og ressourcer, som ikke kan etableres i en lille tilsynsorganisation. Det er derfor åbenbart nødvendigt, at der skal inddrages eksterne ressourcer i kontrolindsatsen. Det virker rigtigt, at der sættes på operatørens egne kontrol aktiviteter, men det er i denne sammenhæng en komplikation, at der er et stærkt ønske hos operatøren om operationel autonomi og ikke indblanding i gennemførelsen af aktiviteterne.

Inddragelsen af Certificeringsselskaberne som tredjeparter er velbegrundet, både fordi de er en del af sektorens egen tradition for sikkerhedsarbejde, og fordi de besidder en viden om ulykkesårsager, som hverken myndighederne eller operatøren er i besiddelse af.

## 6.7 Arbejdsmiljø

### Tilsyn med arbejdsmiljø

Denne case behandler Arbejdstilsynets tilsyn med det fysiske og psykiske arbejdsmiljø under arbejde, der udføres for en arbejdsgiver i Danmark.

### Beskrivelse af kontrolområdet

- **Formål og indhold**

Lovgrundlaget er Lov om Arbejdsmiljø, der indeholder bestemmelser om, hvad der er omfattet af loven, hvilke pligter arbejdsgiveren har med hensyn til arbejdsmiljøet og med hensyn til, hvordan medarbejderne skal inddrages i arbejdet med at sikre arbejdsmiljøet samt bestemmelser om Arbejdstilsynet og dets opgaver.

#### Beskæftigelsesministeriets bekendtgørelse nr. 268 af 18. marts 2005

*Herved bekendtgøres lov om arbejdsmiljø, jf. lovbekendtgørelse nr. 784 af 11. oktober 1999, med de ændringer, der følger af lov nr. 331 af 16. maj 2001, lov nr. 437 af 10. juni 2002, § 2 i lov nr. 191 af 24. marts 2004, lov nr. 425 af 9. juni 2004, lov nr. 442 af 9. juni 2004 og lov nr. 1415 af 22. december 2004.*

#### Kapitel 1- Formål og område

§ 1. Ved loven tilstræbes at skabe

1. et sikkert og sundt arbejdsmiljø, der til enhver tid er i overensstemmelse med den tekniske og sociale udvikling i samfundet, samt
2. grundlag for, at virksomhederne selv kan løse sikkerheds- og sundhedsspørgsmål med vejledning fra arbejdsmarkedets organisationer og vejledning og kontrol fra Arbejdstilsynet.

§ 2. Loven omfatter arbejde for en arbejdsgiver

- **Aktørerne og interesser**

Det er relevant at tegne aktørbilledet på arbejdsmiljøområdet på 2 niveauer. Det ene niveau er regeludviklingsniveauet. Det andet niveau (der er fokus for denne case) er det konkrete tilsynsniveau i forhold til aktiviteterne på den enkelte virksomhed.

På regeludviklingsniveauet er der tradition for trepartsdrøftelser mellem Arbejdstilsynet (staten) Dansk Arbejdsgiverforening og LO (Arbejdstagerne).

På det konkrete tilsynsniveau er aktørerne:

- Arbejdstilsynet,
- Virksomhedens ledelse
- Arbejdstagerdelen af virksomhedens sikkerhedsorganisation,
- På nogle områder involveres tredjeparter med særlig ekspertise i eksempelvis fastlæggelse af risikobilledet.
- Bedriftssundhedstjenesterne (en privat organiseret partsejet arbejdsmiljørådgivning)

## Interessebillede

Interessebilledet indeholder lidt forenklet en vægtning af fire hovedinteresser

- Sikkerhed mod skader
- Praktisk gennemførlighed
- Operationel autonomi
- Omkostninger for virksomheden

De tre hovedaktørgrupper tillægger de fire hovedinteresser forskellig vægt, men ser i dag normalt ikke interesserne som antagonistiske, det er ikke et nul sums spil. Men historisk som det beskrives under kontrolparadigmet har det været oplevet som et sådant. Figur 4 illustrerer den forskellige vægtning af interesserne:

Aktør/Interesse	Arbejdstilsynet	Arbejdsgiveren	Medarbejderne
Sikkerhed mod skader	Primært overholdelse af regler	Skader er moralsk og økonomisk uønskelige	Skader er en direkte personlig omkostning
Praktisk gennemførlighed	Er ikke i fokus	Af afgørende positiv betydning	Kan være af stor betydning for akkord eller bekvemmelighed
Operationel autonomi	Er ikke i fokus	Af stor positiv betydning	Er ikke i fokus
Omkostninger for virksomheden	Er ikke i fokus men der forudsættes en vis proportionalitet	Af stor negativ betydning	Af positiv symbolsk betydning så længe som det ikke påvirker virksomhedens overlevelse

Figur 4: Aktørernes interesser på Arbejds miljøområdet

- **Viden**

Det gælder for arbejdsmiljøområdet som for de øvrige materielle tilsynsområder, at den viden der er nødvendig for at identificere og forebygge risici er meget omfattende og fordelt på mange aktører. Det gælder både i udviklingen af regler og i det konkrete kontrolspil med den enkelte virksomhed og i udførelsen af virksomhedens aktiviteter. Det er følgelig en opgave for både operatør og myndighed at skabe en interaktion der sikrer, at der er tilstrækkelig viden til stede til at identificere risici og reagere hensigtsmæssigt på disse.

- **Hvordan foregår samspillet**

Der er samarbejde omkring regeludvikling, godkendelse af specielt risikobetonede virksomheder, omkring tilsyn med overholdelse af bestemmelserne og som noget relativt nyt virksomhedsgennemgange med henblik på en differentiering af tilsynsindsatsen.

På regeludviklingsniveauet er der trepartsdrøftelser om alle væsentlige regler på arbejdsmiljøområdet. En del af de mere konkrete anvisninger udvikles som topartsdrøftelser



mellem arbejdsgivere og arbejdstagere i Branchearbejdsmiljørådene, hvorefter de bliver forelagt Arbejdstilsynet.

Godkendelsessystemet ligner det på ydremiljøområdet, men det er en meget mindre gruppe virksomheder, der skal godkendes

Tilsynssamspillet er karakteristisk ved, at det som et meget væsentligt element har haft det uanmeldte tilsynsbesøg, hvor den tilsynsførende fra Arbejdstilsynet besøger en virksomhed og observerer, hvordan arbejdet foregår. I dag foregår uanmeldte tilsyn stort set kun som screening med henblik på om der skal foretages tilpasset tilsyn eller tages anden konsekvens af forholdene. Disse tilsyn har karakter af gennemgang af virksomhedens arbejdsmiljøforhold og arbejdsmiljøarbejde med henblik på virksomhedsdifferentiering, der har som formål at danne grundlag for en beslutning om tilsynsindsatsens intensitet, og om virksomheden eventuelt skal pålægges at modtage rådgivning fra en godkendt tredjepart, eksempelvis en BST. Derudover foretages der anmeldte tilsyn som en del af det tilpassede tilsyn.

## Kontrolomgivelser

- **Forvaltningsparadigme**

Forvaltningsparadigmet er en kombination af en bureaukratisk forvaltningstradition og en specielt netværksmodel med samarbejde mellem arbejdsmarkedets parter i det, der kaldes ”den danske model”. I ”den danske model for samarbejde på arbejdsmarkedet” er det arbejdsmarkedets parter, der i samspil med den relevante myndighed forhandler sig frem til, hvordan det arbejdsmarkedsforhold der er til behandling skal reguleres. Der er tradition for, at resultatet af disse drøftelser accepteres politisk som beslutningsgrundlag. På arbejdsmiljøområdet er det centrale forum for disse drøftelser Arbejdsmiljørådet. Men der er desuden en række andre partsfora, hvori disse drøftelser foregår eksempelvis branchearbejdsmiljørådene.

Kvaliteten af arbejdsmiljøet er dermed til forhandling mellem arbejdsgiverne, arbejdstagerne og staten. I denne forhandling er der tradition for ”positional bargaining”, dvs. konfliktforhandlinger hvor det afgøres, hvad der er forsvarligt arbejdsmiljø og arbejdsmiljøadfærd. Det har i disse forhandlinger været et spørgsmål om eksempelvis psykisk arbejdsmiljø var en del af Arbejdstilsynets område, eller om det lå indenfor det område, der defineres som arbejdsgiverens ret til at lede og fordele arbejdet.

I dette forhandlingsklima har det tidligere været en lønmodtagerposition, at synlig tilstedeværelse af Arbejdstilsynet på virksomhederne og mængden af påbud var vigtige emner.

Forvaltningsparadigmet indeholder desuden elementer af corporate government, idet der stilles krav til virksomhedernes organisering af deres arbejdsmiljøarbejde. Der skal eksempelvis foreligge en sikkerhedsorganisation, foretages arbejdspladsvurderinger, arbejdsbeskrivelser i virksomheder og i forbindelse med arbejds gange som vurderes at have arbejdsmiljømæssig betydning.

- **Forhold på forvaltningsniveau**

Arbejdstilsynet er en af Danmarks ældste tilsynsorganisationer og det bærer tilsynspraksis præg af. Tilsynet og dets bemanning har fulgt de faglige felter, der har været de væsentligste gennem årene

og den nuværende praksis har elementer fra det nyeste viden, eksempelvis om problemer med nanoteknologi og psykisk arbejdsmiljø og til det ældste, som er trykbeholder- og elevatortilsyn.

- **Forhold på virksomhedsniveau**

Arbejdstilsynets område er alle danske virksomheder undtaget luftfart og off-shore. Det betyder, at samspilspartneren i tilsynet kan være en meget lille virksomhed eller en meget stor virksomhed med en meget stor spændvidde i arbejdsmiljøviden og holdninger. Der er grundlag for differentiering og i mange sammenhænge grundlag for tillid, men der er også virksomheder, der ikke tager blot antydningssvis hensyn til medarbejdernes arbejdsmiljø.

### **Risikoniveau**

De negative konsekvenser ved at arbejde på vilkår, der er ringere end bestemmelserne i arbejdsmiljølovgivningen dækker et meget bredt spektrum af virkninger, fra ubehag og en forøget risiko for nedslidning til invaliderende skader og i værste tilfælde død.

Skadesårsagerne er ligeledes mangfoldige dækkende fra enkle fysisk forårsagede skader, ved fald eller fysisk påvirkning fra maskiner og værktøj til fagligt langt mere komplekse skadevoldere i eksempelvis det psykiske arbejdsmiljø. Det kan være fysisk, kemisk og biologisk belastning af mennesker og følgerne af disse på kort og langt sigt. Ergonomiske belastninger, psykisk arbejdsmiljø generelt og følger af ensidigt gentaget arbejde.

### **Sikkerhedsniveau**

Der skal således fastlægges sikkerhedsniveau for et meget bredt spektrum af konkrete arbejdsmiljørisici. Disse niveauer bestemmes som nævnt ved forhandling mellem parterne i bl.a. Arbejdsmiljørådet og branchearbejdsmiljørådene for så vidt angår regeludviklingen.

Det er fastlagt nogle hovedprincipper for, hvad der er et sundt og sikkert arbejdsmiljø, der sigter mod, at enhver arbejdsfunktion skal kunne varetages af almindelige mennesker gennem et helt arbejdsliv uden at give yderligere nedslidning eller skade end den, der følger af almindelig aldring. Og samtidig er der en intention om, at kvaliteten af arbejdsmiljøet skal følge samfundets, specielt den teknologiske udvikling. Denne brede målsætning er så i forhandlingerne konkretiseret til reguleringer af de enkelte aktiviteter. I disse forhandlinger indgår mange andre hensyn end arbejdsmiljøet, idet virksomhedernes muligheder for at gennemføre aktiviteterne på konkurrencedygtig måde også spiller en stor rolle.

I den konkrete praksis accepteres det, at der kan forekommer ulykker og skader under den forudsætning, at reglerne i øvrigt er overholdt.

### **Kontrolniveau**

Kontrolniveauet er medium. Det accepteres at hændelser sker, men det forventes at kontrolindsatsen er synlig og at der sanktioneres kraftigt overfor de virksomheder der ikke vil tage arbejdsmiljøproblemstillinger alvorligt og dermed udviser risikoadfærd.

## Kontrolprincipper

- **Struktur**

### Forhåndsgodkendelse

For en række virksomheder, der indebærer særlige risici for større ulykker eller særlige vanskelige arbejdsmiljøforhold, er der krav om forhåndsgodkendelse af aktiviteterne.

### Tilsynsbesøg

Tilsynsbesøg er en kerneaktivitet i Arbejdstilsynets indsats. Det er en grundpille i arbejdstagernes opfattelse af et synligt tilsyn. Realiteten er dog, at det kun er indenfor særlige indsatsområder, hvor der eksempelvis gennemføres særlige tilsynskampanjer, at der er en væsentlig opsøgende tilsynsaktivitet. I andre virksomheder vil der ikke normalt foregå opsøgende tilsyn, men Arbejdstilsynet vil komme, hvis eksempelvis en medarbejder anmoder om det, en anmodning, der kan foregå uden at virksomhedens ledelse for at vide, hvem den kommer fra.

### Egenkontrol

Arbejdsgiveren er forpligtet til at gennemføre arbejdspladsvurderinger og til at oprette en sikkerhedsorganisation hvis virksomheden er over en vis størrelse. Ved arbejds gange der indeholder specielle arbejdsmiljørisici er der krav om, at der foreligger sikkerhedsprocedurer for arbejdets gennemførelse, og der er foretaget tilstrækkelig instruktion i procedurerne. Der skal eksempelvis foreligge arbejdspladsbrugsanvisninger brugen af farlige stoffer og maskiner.

### Tredjeparter

Der anvendes tredjepartskontrol på en række tekniske områder men ikke i det normale tilsynsarbejde.

### Påbudt rådgivning

Der har på arbejdsmiljøområdet været en praksis med påbudt rådgivning. Virksomheder i brancheområder med belastende arbejdsmiljø skulle være medlem af en bedriftssundhedstjeneste hvorfra de kunne modtage rådgivning hvis de ville. Denne ordning er under ændring til, at Arbejdstilsynet kan pålægge virksomheder, hvor der er konstateret problemer med arbejdsmiljøet eller arbejdsmiljøarbejdet at modtage rådgivning fra en godkendt rådgiver.

- **Dataopsamling og –anvendelse**

### Kontrolkæde

Der er kun i meget begrænset omfang genanvendelse af data mellem de forskellige aktører. De tekniske tredjeparters kontrol danner dog grundlag for Arbejdstilsynets godkendelser.

### Læring

Læring er mest fokuseret i tilknytning til udvikling af regler og vejledninger, hvor data fra såvel praksis som videninstitutionerne og rekvirerede udredninger danner grundlag for udviklingsarbejdet.

I det praktiske tilsynsarbejde er der kun i begrænset omfang tradition for, at den tilsynsførende optræder som ”konsulent”.

Den påbudte rådgivning i form af BST medlemskab havde et betydeligt læringsaspekt for de virksomheder der benyttede sig af rådgivningen. Det var først og fremmest de arbejdsmiljøpositive eller neutrale virksomheder.

- **Tillid og differentiering**

Arbejdstilsynet er som nævnt startet i et mistillidsregime, som nu er under ændring.

Der arbejdes med differentiering i tilsynet med virksomhederne baseret på det observerede arbejdsmiljø under virksomhedsgennemgangene.

Der er differentiering med hensyn til væsentlighed og risiko. Virksomhedernes forpligtelse med hensyn til godkendelser, arbejdsbeskrivelser, er bestemt ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko.

Der differentieres for så vidt angår kravet om sikkerhedsorganisation på grundlag af virksomhedens størrelse. Virksomheder med mere end 9 medarbejdere skal have en sikkerhedsgruppe. Med mere end 19 medarbejdere skal der være et sikkerhedsudvalg.

- **Pisk og gulerod**

Sanktionshierarkiet er opbygges således:

- Henstilling
- Påbud om ændring
- Forbud mod aktivitet
- Bøder
- Fængselsstraf

Det er et ganske differentieret sanktionshierarki og det specielle på arbejdsmiljøområdet er, at der på en række områder foreligger en omvendt bevisbyrde. Det er arbejdsgiveren, der skal dokumentere, at der eksempelvis har foregået tilstrækkelig instruktion, hvis der er sket en skade som følge af en risikoskabende adfærd.

## **Refleksion**

Trepartssamarbejdet (Arbejdstilsynet, virksomhederne og arbejdstagerorganisationerne) på dette kontrolområde er markant. Det betyder uden tvivl at der tilføres viden og legitimitet til indsatsen. Men det er set udefra bekymrende, at et spørgsmål om hvad der er en arbejdsmiljøbelastning er et forhandlingsspørgsmål mellem interessenter, der har mange andre interesser end arbejdsmiljøet – eksempelvis om psykisk arbejdsmiljø eller rygbelastning kan omfattes af tilsynet -

Tilsynet med arbejdsmiljøet er under forandring fra en stor vægt på obligatorisk rådgivning til større vægt på egenkontrol og tilsyn. Det betyder efter vores vurdering, at der er behov for at overveje, om der i det nye system er en rolle for yderligere tredjepartsinvolvering. Screening kunne eksempelvis udføres af en tredjepart, hvilket kunne betyde, at screeningen kunne gennemføres væsentlig hurtigere end de planlagte 6 år. Tredjeparterne har de bedste muligheder hvis de kriterier der skal screenes efter er ”objektive”. Grænsen til myndighedsudøvelse kunne trækkes der, hvor tredjeparten finder kritisable forhold som bør ændre overvågningens intensitet eller sanktioneres negativt.

Der er ligeledes mulighed for at udvikle myndighedernes interaktion med virksomhedernes interne arbejdsmiljøstyringssystemer til mere end de nuværende formelle krav til sikkerhedsorganisation mv.

## 6.8 Tværgående analyse

De syv præsenterede cases viser et virkelig differentieret billede af kontrolstrukturer. I det følgende skal vi kommentere forskellige tilgange til dette casemateriale og sammenhængen til vores foreslåede kontrolmodel. Generelt har vi fundet modellens struktur relevant og dækkende for beskrivelsen af den enkelte case. Vi har identificeret et par yderligere kontrolprincipper (forhåndsgodkendelse og tilsyn), som vi har indføjet, men ellers svarer de tolv kontrolprincipper til den virkelighed, som man på forskellig vis oplever hos myndighederne. Hvad angår den overordnede model i øvrigt har den mange fællestræk med andre risikobaserede modeller med den undtagelse, at vi har lagt mere vægt på interessenternes prioritering (sikkerhedsniveauet) og samspillet mellem interessenterne. Herudover har vi valgt at adskille de mulige løsninger ("Kataloget") fra de konkrete valg og deres implementering for på denne måde at anskueliggøre, at myndighederne rent faktisk har en række valg eller muligheder.

Det er interessant at bemærke, at de valgte kontrolstrukturer er meget varierende mellem forvaltningerne. Men vi ser alligevel nogle tværgående træk, som vi i det efterfølgende skal identificere og diskutere. Som nævnt har vi udvalgt tre finansielle cases og fire materielle cases. De syv cases er valgt, fordi vi har en forhåndsviden om disse områder og fordi de i øvrigt er væsentlige kontrolområder i den danske forvaltning. Ser vi på de finansielle områder er de karakteriseret ved en risikomæssig relativt enkel konstruktion. Kompetencekravet er specialiseret og kun lidt tværgående og risikobillederne er stabile og residente. På den anden side må vi også konstatere, at de tre områder behandles kontrolmæssigt vidt forskelligt.

E&S har valgt en nærmest fuldstændig udlicitering mens SKAT nærmest gør det modsatte og i en sådan grad, at samspillet med revisor eller virksomhed nærmest er ikke-eksisterende, historisk set. Socialfonden er et eksempel på manglende klarhed i kommunikationen mellem parterne samt en involvering af europæisk centralistisk kontrolparadigme, som tilsammen går op i røg. Alle tre områder er i øvrigt karakteriserede ved, at kun få personer ud over de direkte involverede har interesse i området og derfor overhovedet har et aktivt forhold til sikkerhedsniveauet, som jo skulle være et interessentanliggende. Men kontrolstrukturen synes meget forskellig, formentlig af historiske årsager.

De fire materielle caseområder (Off-shore, Arbejdstilsyn, Miljø og Fødevarer) er kendetegnet ved en langt højere grad af risikomæssig kompleksitet. Områderne håndteres forskelligt, men vi finder alligevel nogle overordnede fælles træk. Samspillet mellem myndighed og omverden er afgørende for myndighedsområdets succes, og derfor er der en stigende erkendelse af, at dette samspil er nøglen til en succesfyldt kontrolstruktur. Funderet tillid bliver et nøgleord. Off-shore arbejder sig fra et bureaukratisk internationalt udgangspunkt frem mod et stadig mere tillidsbaseret samspil i erkendelse af, at parterne for en stor del har sammenfaldende interesser og fordi myndighederne ikke kan tvinge informationer frem, som virksomhederne ikke vil afgive. Off-shore er i øvrigt også interessant, fordi den er det eneste eksempel på en koordineret myndighedsrelation til virksomheden i en sådan grad, at Energistyrelsen blev etableret på det grundlag som "one stop shopping" destination. De tre øvrige materielle områder har mange lighedspunkter i valget af kontrolprincipper om end udgangspunktet historisk er noget forskellig med Fødevarestyrelsen som det yngste kontrolparadigme baseret på en EU kontrolmodel. Vi kan også konstatere, at forvaltningsparadigmerne hos de tre myndigheder har en noget forskellig status med Arbejdstilsynets mange bureaukratiske elementer, Fødevarestyrelsens meget metodeorienterede tilgang og Miljøstyrelsens mere netværksorienterede samspil med virksomhederne.

<b>Forvaltningsparadigme</b>	<b>Egenskaber</b>	<b>Problemløsning</b>	<b>Kontrolstruktur/ Valg af kontrolprincipper</b>
Personlig autoritet	Personlig karisma, traditionel, individuel, klient, hierarkisk,	Enkeltstående sager, unikke problemer	Ugennemsigthed, skøn, opklarende kontroller, certificering
Bureaukrati	Regelbunden, forudsigeligt, introvert, sagsfokus, mistillid standardiseret, statisk	Kendte sagstyper, klar kompetence fordeling	Gennemsigthed, faglig kontrol, mistillid, standard kontrolmetoder, opklarende kontroller,
Marked	Formelt, procesorienteret, transaktioner, extrovert, kundefokus, tillid	Standardiserede, hyppigt forekommende problemer	Gennemsigthed, tillid, kundebehovskontrol, egenkontrol,
Netværk	Refleksivt, procesorienteret, extrovert, ligeværdigt, tillid	Afvejet, situations tilpasset, forhandlet, pragmatisk	Ligeværdighed, Læring, kontrolkæde, funderet tillid, egenkontrol, certificering
Corporate Governance	Forretningsfokus, metodegørelse, helhedssyn, interessentfokus, refleksivt, funderet tillid, risikobaseret	Den komplekse forretningsmodel, interessentsamspillet i fokus, metodegørelse i hele samspillet	Gennemsigthed egenkontrol, systemtilgang, differentiering, funderet tillid, forebygg. kontroller, væsentlighed, risik. man., certificering
Public Governance	Refleksivt, dynamisk, substantielt, differentieret, funderet tillid, samspillet B2G	Løsningsorienteret, risikostyring, lærende, dynamisk adaptiv	Læring, kontrolkæde, differentiering, funderet tillid, sanktionsskalering, forebygg. kontroller, væsentlighed, risikoniveau, sikkerhedsniveau, certificering

**Figur 5: Forvaltningsparadigmernes kontrolprincipper**

Ser vi på sammenhængen mellem paradigmer og kontrolelementer er der en vis sammenhæng, som understøtter forvaltningsparadigmet og relationen til virksomhederne, jfr. figur 5. Omdrejningspunktet er funderet tillid. På basis heraf kan forvaltningen løfte blikket fra sagen og se virksomheden i øjnene i ligeværdighed. Hermed bliver kontroltilgangen også en anden. Men

øvelsen er vanskelig for både forvaltning og virksomhed med en lang mistillidsbaseret relation som ballast. Opgaven er ikke umulig, faktisk oplever vi, at de fleste af caseeksemplerne bevæger sig i den retning, hvorved kontrollerne også kan tilpasses samme vej.

Lad os se på kontrolprincipperne og deres anvendelse i de syv cases. Hvor mange af de nævnte tolv kontrolprincipper er i anvendelse hos de syv cases? Og i hvilket omfang? I nedenstående figur er disse spørgsmål søgt besvaret ved en indplacering på en skala fra 0 til 3, hvor 0 betyder ”ingen anvendelse” og 3 betyder ”fuld anvendelse”. Det skal understreges, at indplaceringen principielt sker på baggrund af foreliggende dokumentation og forfatterens erfaringer med områderne. Den praktiske virkelighed, som jo kan afvige fra den formelle ramme, lader vi principielt ude af betragtning, da variationerne ellers bliver ustyrlige. Indplaceringerne må tages med det forbehold, at de rummer et element af skøn.

	SKAT	Finans regnskab	Europæisk socialfond	Miljø	Fødevarer	Off-shore	Arbejds-miljø
<b>Forhåndsgodk.</b>	1	0	3	2	2	3	1
<b>Tilsyn</b>	1	0	0	2	3	1	2
<b>Egenkontrol</b>	0	0	2	1	3	3	0-2*
<b>Tredieparter</b>	1	3	3	1	1	3	0
<b>Kontrollkæde</b>	1	2	0	2	2	1	2
<b>Læring</b>	0	1	0	3	1	1	2
<b>Funderet tillid</b>	2	0	0	3	0	2	2
<b>Differentiering</b>	2	1	2	1	1	1	2
<b>Væsentlighed</b>	2	1	2	2	2	3	1
<b>Risikobasering</b>	2	2	3	1	3	3	1
<b>Pisk og gulerod</b>	2	1	0	3	1	3	3
<b>Autorisation</b>	0	2	0	0	2	0	0
<b>Adfærdspåvirkn.</b>	1	1		3	2		

Figur 6: De syv cases' anvendelse af de tolv kontrolprincipper

\*Der er krav til virksomhedernes organisering af sikkerhedsarbejdet mm. Der er ikke krav til - eller samspil med - egentlige egenkontrollsystemer

Som det fremgår af figuren, er alle tolv kontrolprincipper kendte og anvendte i et eller omfang. Vi kan også konstatere, at de syv cases har en meget forskellig kontrolstruktur, som næppe kan begrundes i risikobilledet men nok snarere må rubriceres under historiske udviklinger. Det kunne i sig selv være en inspiration til en tværgående sanering af kontrolstrukturen i det omfang Danmark i øvrigt har frihedsgrader hertil, jfr. f.eks. casene om den Europæiske Socialfond og Fødevarerområdet, hvor paradigmeforskelle mellem dansk og europæisk forvaltningskultur toner frem. Men rammerne er på den anden side ikke snævrere, end det kunne være muligt at tænke i danske netværkstoner samtidig med, at man opfyldte de mere mekanistiske regler.

Ser vi på fælles træk for alle syv cases hvad angår kontrolprincipper, kan vi konstatere tre ligheder:

- Alle kontrolstrukturer er risikobaserede i et eller andet metodisk omfang. Konsekvensen er derfor, at ”nulfejlskulturen” kan begraves endeligt eller står vi med et eksempel på håb contra virkelighed, hvor den første journalist ringer angående en sag? Generelt mangler vi at kommunikere til omverdenen, at væsentlighed og risiko er nøgleord og ikke den enkelte sag, med mindre den er væsentlig.

- Alle arbejder med væsentlighedsbegrebet som konsekvens af risikofokus. Nogle har endda sat tal på. Men ingen har kommunikeret det, hverken i tal eller bogstaver. Og det er typisk heller ikke en del af en resultatkontrakt.
- Differentiering, dvs. kontrolmæssig fokusering og prioritering er ligeledes blevet en del af den kontrolmæssige hverdag. Men det sker på mange forskellige måder: Baseret på branche, størrelse og historisk adfærd. Hertil kommer overvejelsen om en klassifikation, hvor virksomheden selv kunne vælge ambitionsniveau.

Ser vi på de tre finansielle cases for sig, rummer de herudover en enkelt fælles egenskab: Der indgår tredjeparter (i form af revisorer) i alle tre områder.

Ser vi tilsvarende på de materielle cases, er antallet af supplerende fælles kontrolprincipper noget større:

- Egenkontrol i forskelligt forpligtende udformning. Princippet er spændende, fordi det er dynamisk, hvis myndigheden ønsker det, således at egenkontrolprogrammet kan tilpasses løbende.
- Tilsyn i form af aperiodiske besøg i virksomheden. Da ingen af de materielle områder er udlagt til tredjeparter (med undtagelse af off-shore's anvendelse af specialkompetencer), er det myndigheden selv, der foretager tilsynene.
- Virksomhederne skal autoriseres for at håndtere de fire materielle områder.
- Da egenkontrollen er gennemgående og der ikke anvendes tredjeparter i kontrolarbejdet, er kontrolkæden nogenlunde eksisterende hos alle fire kontrolområder
- Endelig er det almindeligt, at myndigheden kræver en forhåndsgodkendelse af en aktivitet inden for de fire områder for at virksomheden kan sætte det i gang.

Man kan så fundere over, hvorfor der er langt flere fælles træk for de fire materielle områder end for de finansielle og at de fem materielle fælles elementer knapt nok eksisterer i de finansielle cases. En mulighed kunne være det historiske forløb, hvor de finansielle revisorer har eksisteret i betydeligt længere tid end de materielle områder, som for øvrigt historisk har været kontrolleret af sagsbehandlere (læs: jurister). Den komplekse kontroltradition på de materielle områder er relativt ny og samtidig tror vi, at disse områder generelt vurderes mere risikofyldte (har en større fejleffekt), fordi tab af menneskeliv og –helbred i den politiske prioritering vurderes væsentligere end tab af penge. Man har derfor været nødt til at etablere en relativt ung kontrolstruktur for disse komplekse områder, hvor man har stået nogenlunde frit i metodevalget. Derfor indgår de fem principper i ”den nye kontrolverden”.

Hvorfor har man så ikke udliciteret kontrolopgaven til revisions- og ingeniørfirmaer lige som det finansielle regnskab? Herom kan kun gættes. En mulighed kunne være en almindelig uvilje mod at formindske imperiet, en anden kunne være manglende forvaltningsmæssig tillid til tredjeparterne og en tredje kunne være, at det formentlig ville være dyrere for virksomhederne, da man ikke alle steder kræver fuld omkostningsdækning.

Hvis man ser på de forskellige cases anvendelse af de seks forskellige forvaltningsparadigmer, vil vi bemærke, at alle cases anvender mere end ét forvaltningsparadigme og at det bureaukratiske forvaltningsparadigme stadig har dominerende indflydelse efter vores vurdering.



Forvaltningsparadigmer	SKAT	Finansregnskab	Europæisk socialfond	Miljø	Fødevarer	Off-shore	Arbejds-Miljø
Personlig autoritet	0	1	0	0	1	0	0
Bureaukrati	3	1	3	2	3	3	3
Marked	1	2	0	2	1	0	0
Netværk	0	1	0	2	1	1	1
Corporate Governance	2	1	1	0	2	2	2
Public Governance	1	0	0	2	1	0	1

Figur 7: Sammenhæng mellem de syv cases og de seks forvaltningsparadigmer

Vi bemærker, at den personlige autoritet stort set ikke eksisterer i de syv kontrolmiljøer med undtagelse af den finansielle revisors bonus pater ret og forpligtelse. Bureaukratiet er gennemgående, dog har E&S kontrolpraksis i mange år været udliciteret og er vel i langt højere grad et spørgsmål om at kontrollere markedskræfterne, Dette område er i øvrigt også dyrket med nogen flid af miljø-området, hvorimod de øvrige cases kun har sporadiske elementer af markedsorienteret forvaltning. Netværksområdet er også klart mest udviklet på miljøområdet, hvor de øvrige enten ikke satser på ligeværdigt samspil eller ikke har behov herfor. Egenkontrollsystemet må vel generelt betinge én eller anden form for ligeværdighed, som de fire materielle områder derfor indeholder. Men egentlig mere af nød end af lyst. Corporate Governance som ledelsessystem er undervejs men med meget forskellig vægt. Eksempelvis ser vi nogle af casene som gode eksempler på metodisk tilgang til risikoområdet og afledede kontrolsystemer på de præmisser, man har fastlagt (SKAT, Fødevarer, Off-shore og Arbejds miljø). Vi ser tilløb til Public Governance i nogle af områderne med en dynamisk tilpasning og differentiering i en sammenhængende struktur. Særligt Miljøområdet er et eksempel herpå men også andre er i gang (SKAT, Fødevarer og Arbejdstilsynet).

Kan man tale om kontrolmæssige grundmodeller eller arketyper? Gennemgangen af de syv cases giver anledning til at overveje en opdeling baseret på de deltagende tre parter: Myndighed, Virksomhed og Tredjepart. Vi har i alle modellerne kredset om disse tre aktørers forskellige roller og vi kan konstatere en vis grundopdeling med udgangspunkt i involveringen af disse tre aktører. Omdrejningspunktet er imidlertid snarere tre forskellige forvaltningsparadigmer, som indeholder ganske forskellige aktørinvolveringer. Vi vil derfor sondre mellem tre grundmodeller i kontrolarbejdet, idet vi skal erindre os, at regelsætningen og –opfølgningen (herunder motivationsdelen) i alle tilfælde ligger hos myndigheden:

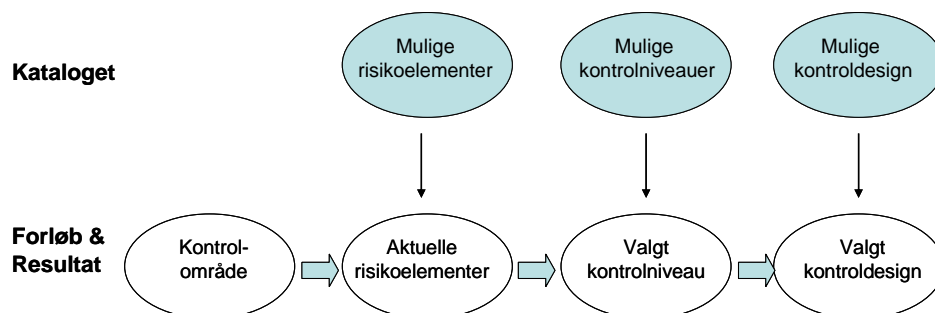
- **Den bureaukratiske**, hvor myndigheden spiller en meget aktiv rolle uden at forvente noget særligt fra hverken virksomhed eller tredjeparter. SKAT har traditionelt befundet sig i denne model og den nye kontrolstrategi flytter ikke grundmodellen i den henseende. Arbejds miljø er et andet eksempel, som måske nok flytter sig, men bibeholder sin grundposition
- **Den markedsorienterede**, hvor myndigheden anvender eller etablerer mulige markedskræfter for at skabe en effektiv kontrolstruktur med tredjeparten i den praktiske hovedrolle.. E&S med det finansielle regnskab er et eksempel herpå og den Europæiske Socialfond til dels også, om end samspilsformen fremtræder noget uafklaret.

- **Den netværksorienterede**, hvor parterne indgår i et fælles forpligtende kontrolarbejde med en relativt ligelig fordeling af rollerne i kontrolarbejdet. De fire materielle cases er alle eksempler herpå i forskelligt omfang. Men basis for dem alle er en bureaukratisk tilgang på vej mod en mere ligeværdig relation, hvis vi oversætter tendenserne korrekt.

En anden måde at betragte de syv cases på er deres indbyrdes sammenhæng mellem virksomhed, 3' part og myndighed. Hvis vi fordeler kontrolindsatsen mellem de tre parter i et myndighedsperspektiv, vil vi observere meget store variationer. Det finansielle regnskab baseres næsten udelukkende på en udlicitering med en overordnet supervision fra myndighedens side og helt uafhængig af virksomhedens egen kontrolindsats (stadig set fra myndighedens side). Kontrolmæssigt altså en 0-90-10 fordeling (virksomhed, 3' part, myndighed). SKAT har en helt anden fordeling, hvor man historisk stort set havde en 0-10-90 fordeling til nu at tilstræbe en 30-10-60 fordeling, hvor virksomhedernes egen indsats spiller en vis rolle for den kontrolmæssige indplacering. Miljøtilsynet har en fordeling der samlet kan beskrives som 35, 5, 60. Virksomhedernes systemer spiller en større rolle jo mere miljøpositive og miljøvidende de er. Fødevarerområdet ligner miljøområdet og arbejdsmiljøområdet med en fordeling på 35, 5, 60. De deltagende tredjeparter (laboratorier) udgør en vigtig baggrund for risikovurderingen men er ikke en del af selve kontrolbehandlingen.

Tilsynet med Offshore aktiviteterne er fordelt 50, 40, 10. Arbejdsmiljøtilsynet har en samlet fordeling der kan beskrives som 30, 5, 65. BST's rolle er ikke medtænkt i denne fordeling, da de ikke har udført egentlige tilsynsfunktioner. Involveringen af kontrollerende tredjeparter er således meget forskellig. Vi kan konstatere en vis tendens til, at de materielle områder stort set foretager kontrollen selv (med undtagelse af Off-shore), mens de finansielle områder har en lidt mere udadvendt tradition. Umiddelbart kan vi ikke se noget rationale for denne tilstand.

Funderet tillid har formentlig mest relevans i netværksmodellen. Samtidig ser vi også, at der er elementer af såvel corporate governance som public governance i cases fra alle tre grundmodeller. Vi kan derfor meget vel se forskellige forvaltningsmæssige kombinationer mellem arketype og "overbygning". Konklusionen er også, at der ikke er nogen "bedste kontrolmodel", det er mere et spørgsmål om at effektivisere den retning, man vælger som grundmodel først og fremmest gennem bevidst anvendelse af kontrolmodellen og kontrolprincipperne.



## 7. Kontrolmodellens etablering og anvendelse

I afsnit 3-5 har vi beskrevet de bruttoelementer (kataloget), der kunne tænkes at indgå i den valgte kontrolstruktur, og i afsnit 6 har vi afprøvet kontrolmodellen på syv forskellige cases, således som de foreligger beskrevet. Gennemgangen bekræfter modellens relevans og fragmentariske eksistens i de forskellige cases og giver derfor anledning til at overveje, hvorledes modellen kunne implementeres. I den forbindelse har modellen i underste del en overordnet vejviser i form af en beskrivelse af kontrolområdet og risikoelementer med en række efterfølgende valg af henholdsvis kontrolniveau og kontroldesign. Men én ting er at markere *hvad* der skal gennemføres. En anden ting er at fortælle *hvordan* i form af teknikker og processer og endelig *hvem* der er involveret. Lad os først se på indholdet af de enkelte fire ovenstående faktorer (*Hvad* –spørgsmålet). Ambitionen er altså at finde eller vælge og dokumentere en sammenhængende kontrolstruktur i overensstemmelse med den risikoprofil, kontrolområdet udviser.

Først skal vi afklare og afgrænse **kontrolområdet**. Hvilken opgave skal løses, hvad er de bagvedliggende formkrav og regler, hvem er interessenterne, hvem udfører opgaven og hvilke krav og vaner omkring kontrollens udførelse skal opfyldes og bliver opfyldt og hvilke kontroller rummer sagsgangene i hele forløbet inkl. virksomhedens del af sagsgangen. Hvilke effektmålinger findes på området hvad angår kontrol. Kort sagt, der skal etableres en rimelig afdækning af nu-situationen med henblik på at vurdere eventuelle ændringer i kontrolstrukturen. Kontrolområdet kan være en proces, et produkt, en målgruppe eller et kompetenceområde. Generelt vil vi foreslå en procesopdeling, da aktiviteterne i så fald kun skal beskrives én gang i modsætning til f.eks. produktopdelingen, hvor mange proceselementer bliver redundante.

Dernæst ser vi på de **aktuelle risikoelementer** og fokuserer på de faktorer, forvaltningen har indflydelse på, dvs. styringsmæssige faktorer, forvaltningsparadigmer, faktorer på forvaltningsniveau, faktorer på operatørniveau, kontrolformål, risikoniveau og sikkerhedsniveau. Formålet er således at beskrive og vurdere forvaltningens samspil mellem kontrolomgivelser, risikoniveau og sikkerhedsniveau for at danne grundlag for en efterfølgende vurdering af, om den nuværende kontrolstruktur balancerer de foreliggende risikoelementer. Som det fremgår af de enkelte cases i afsnit 6, ender vi med en samlet vurdering men samtidig også med en række enkeltstående ”gule flag”, hvor kontrolteknikker specifikt bør overvejes.

Den opsamlede viden og vurdering giver basis for at vælge **kontrolniveau**. I princippet er opgaven enkel: Vælg det niveau, der er tilstrækkeligt og nødvendigt set i et samlet risiko- og sikkerhedsperspektiv. Her kan vi opleve, at et kontrolområde skal yderligere opdeles, f.eks. fordi et politisk følsomt område skal have et højere kontrolniveau end det økonomiske eller analytiske rationale tilsiger.

Med det valgte kontrolniveau er vi nu i stand til at vælge **kontroldesign**. Vi arbejder på to niveauer: Valg af kontrolprincipper og valg af kontrolteknikker. De sidstnævnte skal dels underbygge kontrolprincipperne og dels imødegå evt. specifikke risici, som kontrolmodellen ikke løser. Hvor mange af de anførte kontrolprincipper (og i hvilken form), der medtages må være en vurderingssag. Vores udgangspunkt er, at samtlige kontrolprincippers potentiale specifikt bør vurderes pr. kontrolområde på grund af disses effektiviseringspotentiale.

Et andet implementeringsspørgsmål er *hvordan* implementeringen skal gennemføres. Første overvejelse er, om processen skal beskrive den aktuelle situation først før man overvejer fremadrettede ændringer. I de fleste tilfælde vil man formentlig kunne håndtere en samtidig proces. En anden overvejelse er, hvorledes de enkelte kontrolområder identificeres. Der vil formentlig være en tendens til at starte (for) bredt, således at kontrolstrukturen ikke kan samles under samme hat med efterfølgende opdeling som konsekvens. Som anført vil vi anbefale en proces-tilgang i stedet for en produkt- eller funktionstilgang. Det kunne også overvejes, hvilke teknikker, der skal tages i anvendelse for at gennemføre implementeringen. Blandt de væsentligste vil vi nævne:

- Risikoanalyse, hvor der i dag foreligger veldokumenterede teknikker som f.eks. COSO (2004)
- Interessentanalyse, som vi anser for et uomgængeligt krav med henblik på at sikre, at de involverede interne og eksterne parter prioriteringer høres. Interessentanalysen forpligter til identifikation og prioritering og giver samtidig mulighed for at justere forventninger og ressourcer til hinanden hos urealistiske interessenter
- Lærings Work-shop, hvor de tre hovedaktører (virksomhed, myndighed og 3' part) kan udveksle og udvikle sammenhængende ikke-redundante konsekvenser af de trufne erfaringer. Brancheorganisationer kan i nogen situationer remplacere virksomhederne i det omfang, branchestandard-løsninger giver mening

Endelig kunne man overveje, *hvem* der burde gennemføre en sådan implementeringsøvelse. Det foranstående er primært rettet til forvaltningen, men samtidig bør de enkelte virksomheder tilsvarende gennemføre forløbet i et risk management perspektiv (f.eks. COSO) med henblik på at skabe en fælles terminologi og risikovurdering i samspilsområderne. Endelig er der spørgsmålet om hvor ofte kontrolstrukturen bør overvejes. Bortset fra, at dokumentationen til enhver tid skal være opdateret, er de mere revolutionære tilpasninger næppe et hyppigt behov. På den anden side ser vi i en række af casene, at kontrolstrukturen i disse år skifter profil i ganske væsentligt omfang, hvilket ndvendiggør en sådan strukturel tilgang.

## 8. Effektiviseringspotentiale

Hvilke fordele indebærer anvendelsen af kontrolmodellen? Giver det overhovedet mening at anvende betydelige kræfter i at indarbejde en struktureret ramme for kontrolarbejdet? Udgangspunktet er, at vores kvantitative viden om kontrollers effekt er meget begrænset. Som nævnt i afsnit 5.3 ved vi, at de forskellige kontroltyper har forskellige egenskaber og at forskellige fejlsituationer kalder på forskellige kontrolteknikker (afsnit 5.2). Men doseringen af de enkelte kontrolteknikker er rent skønmæssig. Hvilken effekt på fejlfrekvens eller kvalitet har det f.eks. at halvere eller fordoble antallet af Fødevarerkontrollens kontrolbesøg i virksomhederne? Generelt giver en stor hammer mere effekt end en lille, men i modsat retning trækker et rimeligheds- og servicehensyn samt risikoen for utilsigtede bivirkninger. Herudover medfører øget kontrol som oftest også øgede behov for ressourcer hos alle parter. Tilsvarende kommentarer kunne fremføres i forbindelse med Sabanes-Oxley lovgivningen i USA.

Vi må derfor konstatere, at læringsaspektet har et svagt udgangspunkt, som kun kan forbedres gennem systematiske erfaringsopsamlinger i årene fremover. Men da vi ikke er i stand til at dokumentere de eksisterende kontrollers effektivitet, har vi taget udgangspunkt i en relativ forbedringsantagelse. Vi vil derfor fremføre argumenter for, hvorfor kontrolmodellen og dens indhold vil skabe en øget (men foreløbig ikke kvantificerbar) effektivitet med uændret risikoniveau. Med øget effektivitet mener vi i denne forbindelse primært uændret kvalitet for færre ressourcer. Man kan også tænke sig, at kontrolmodellen afdækker svagheder, som skal afhjælpes, hvor effekten derfor er øget kvalitet for samme ressourcer. Ikke alle effektivitetsforbedringer kan umiddelbart ”gøres i kroner”. Der vil derfor ofte forestå en politisk eller ledelsesmæssig konsekvens af forbedringerne. Følgende argumenter skal nævnes til underbygning af kontrolmodellens anvendelighed:

- Mange anvender allerede en række af kontrolprincipperne som vist på figur 6 i afsnit 6.8. Argumentet er en typisk isomorfistisk begrundelse, og hvem siger de andre har ret?
- Metode effektiviserer og professionaliserer. Ved at tage udgangspunkt i en klar metode sikrer man sammenhæng og anvendelsesmæssig forståelighed (og forhåbentlig accept) hos interessenterne
- Ressourceoptimering er lettere at håndtere i en klar kontrolstruktur. Frekvensargumenternes saglighed kan langt lettere efterprøves via kontrollerede effekt eksperimenter
- Interessenternes inddragelse gennem interessentanalysen afdækker et evt. forventningsgap mellem opgaver og ressourcer. Dels får interessenterne illustreret konsekvensen af en givet forventning om sikkerhedsniveau og dels får man afvejet den sikkerhedsmæssige ambition i forhold til de til rådighed værende ressourcer, en øvelse interessenterne sjældent bryder sig om, men som er nødvendig for at skabe denne balance
- Virksomhedens formalisering af egenkontrol fanger fejlene og letter de efterfølgende parter. Egenkontrol i systematiseret form (a la FVST) er et effektiviserende værktøj, fordi det kan anvendes dynamisk, dvs. tilpasses den enkelte virksomheds situation, Sammen med risikobasering og væsentlighed skaber den en metodemæssig klar ramme for kontrolindsatsen i virksomheden
- Læring sammen med effektmåling udgør en stærk forbedringskonstellation. Dels får vi tro udskiftet med viden og dels skaber vi en tværgående konsekvens hos kontrolparterne og

- måske oven i købet gensidig respekt. Alt for megen regeldannelse (ikke mindst de nyere eksempler) skabes på ufunderede fordomme uden hverken effektmål eller -opfølgning
- Konsistente og ikke-redundante kontrolkæder sikrer, at kontrolopgaven løses med mindst muligt overlap (spild). Dette fordrer naturligvis også, at parternes informatoriske og kommunikative snitflader er så ”sømløse” og tillidsfulde som realistisk muligt.
  - Funderet tillid er omdrejningspunktet for en stor del af effektiviseringspotentialen. Mistillid skaber siloer, redundans, konflikt og unødvendige interesse modsætninger, alt sammen med omkostningskrævende indsatser og kampe til følge. De fleste af casene viser også en udviklingsmæssig ambition i den henseende. Men som nævnt: Tillid skal være funderet.
  - Kontrolmæssig differentiering skaber mulighed for at indsætte kontrolindsatsen, hvor den gør mest nytte. Opgaven er så at kende virksomhederne godt nok til at foretage differentieringen. Alle cases rummer en differentiering under en eller anden form (størrelse, branche, adfærd, kompetence). Derfor ligger diskussionen mere i valget af form og den kontrolmæssige konsekvens, herunder ressourceindsats.
  - Anvendelse af tredjeparter kan være effektiviserende, fordi man herved får dannet et konkurrerende marked af kontrollører i modsætning til et ansat monopolkorps. Det rejser nogle kvalitative spørgsmål (jfr. fødevarerområdet) og en afprøvningsdiskussion, men hvorfor er de kun de finansielle områder, der anvender tredjeparter i kontrolprocessen?
  - En nuanceret motivationsstrategi skaber parathed til regelefterlevelse hos virksomhederne, hvilket alt andet lige nedsætter behovet for kontrol. Vi benævner det motivation, fordi præmie delen er lige så vigtig som sanktionsdelen. Et element i denne forbindelse er overvejelserne om at lade virksomhederne betale for deres træk på myndighedskontrollen, således at de ”onde” gebyrmæssigt straffes og de ”gode” præmieres. Det kunne være ganske virksomt som kontrolmæssigt effektiviseringsinstrument.

De nævnte 11 argumenter vil efter vores opfattelse indebære mulighed for en kontrolmæssigt betydeligt bedre og mindre omkostningskrævende myndigheds indsats, men beviset kan som nævnt først fremskaffes ved systematisk effektmålinger i såvel de bestående kontrolområder som effekten af ændringer i disse områder med mindre udviklingstendensen i de syv cases i sig selv accepteres som bevis eller sandsynliggørelse.

## 9. Afslutning

I afsnit 2.2 rejste vi følgende spørgsmål:

Er det muligt at tilvejebringe en mere cost-effektiv kontrolstruktur med uændret ambitionsniveau for kontrolindsatsen set i lyset af et Public Governance perspektiv?

Mere specifikt vil vi undersøge, om det er muligt:

- At sænke transaktionsomkostningerne for forvaltningerne og ”de gode” virksomheder og øge transaktionsomkostningerne for ”de onde” virksomheder.
- At etablere en kontrolstruktur, hvor indsatsen kan differentieres efter kontrolformålets betydning og virksomhedernes adfærd
- At undersøge hvordan – og i hvilket omfang – en række kontrolprincipper kan understøtte disse formål

Lad os først se på de tre delspørgsmål.

Omkostningsdifferentieringen for de ”gode” og ”onde” virksomheder er både mulig og relevant. Det opnås primært gennem differentiering og motivation. Som beskrevet indeholder de enkelte cases ikke en klar linie i den forbindelse. Vi kan således ikke pege på et konkret eksempel på, hvor det er fuldt implementeret. Måske kunne differentieringsteknikkerne og motivationsteknikkerne raffineres som anført i flere af caserefleksionerne. Men teknisk er det muligt, hvis det også politisk er det.

Den foreslåede kontrolmodel er en anbefaling til en kombineret tilgang, hvor interessenterne inddrages mere i risikoanalysen og hvor kontroltilgangen til virksomhederne er tilpasset det enkelte område og de enkelte virksomheder. Derfor finder vi den anbefalede kontrolmodel anvendelig som samlingspunkt uanset hvad vej man så kontrolmæssigt vælger, jfr. diskussionen om grundmodeller i afsnit 6.8.

I afsnit 8 har vi argumenteret for modellens og herunder også kontrolprincippernes anvendelighed og efficiens. De nævnte tolv principper findes i et eller andet omfang hos én eller flere af de syv cases, og naturligvis kunne andre inkluderes (sporbarhed, påbudt rådgivning, anvisende kontroller), men vi har prioriteret de nævnte tolv, dels fordi de alle understøtter vores overordnede kontroltilgang og dels fordi de eksisterer eller er relevante hos en række af casene.

Derfor må vi samlet konkludere, at det er muligt at tilvejebringe en mere cost/effektiv kontrolstruktur gennem en dynamisk, tilpasset og koordineret anvendelse (Public Governance) af den anbefalede kontrolmodel i et forløb svarende til den beskrevne i afsnit 8.

Hvad har vi ellers overordnet lært? For det første har det været interessant og lærerigt at sammenholde syv meget forskellige cases fra det virkelige forvaltningsliv på basis af en opstillet kontrolmodel. Et underliggende spørgsmål var i den forbindelse, om en sådan kontrolmodel kunne anvendes i såvel finansielle som materielle sammenhænge, hvilket vores gennemgang bekræfter.

For det andet anser vi det for væsentligt (og for de fleste forvaltninger fornyende) at anvende en kontrolmodel, gerne som den af os anbefalede. Vi tror også på basis af de efter hver case tilknyttede refleksioner, at det ville være nyttigt for hver forvaltning at gentænke kontrolstrukturen.

For det tredje er den funderede tillid på vej ind i forvaltningspraksis, hvilket muliggør andre kontrolmæssige fordelinger og roller. Vi ser med positiv interesse på denne udvikling, også fordi vi tror der ligger indbygget en konkurrencefordel i tiltrækningen af internationale virksomheder.

For det fjerde finder vi grund til at fremhæve kontrolprincipperne, da de udgør et relativt konkret fundament for forbedringsøvelserne i forvaltningen.

For det femte vil vi gerne fremhæve interessentanalysen som en integreret del af kontrolmodellens etablering. Vi tror, at det er væsentligt at ”få styr på” omverdenens forventninger (både opad og nedad)

For det sjette er vi analytisk kede af den manglende globale viden om kontrollers effekt i forskellige situationer. Dette videnhul må udfyldes, så vi fremover kan lære og beslutte på et mere kvalificeret grundlag. Alle forvaltninger burde derfor gennemgå Deming's læringscirkel: Plan – do – check – act eller oversat til dansk: Fastsættelse af effektmål – indførelse/justering af kontroller – effektmåling – korrektion. Vi har kun set kravet rejst ét sted: I fødevareområdet, hvor en EU-forordning stiller krav herom.

Vi håber, at denne rapport har givet anledning til det, den er tænkt som: Et inspirationsmiddel for kontrolspillet mellem myndigheder og virksomheder.



## Litteratur

- Bentzon A. W. & L. Goldschmidt.(1995) Nye roller for private i reguleringen af farlig industriel virksomhed. I Ret og Privatisering Gad Jura
- Bogason, Peter (2001) Fragmenteret forvaltning. Demokrati og netværksstyre i dansk lokalforvaltning. Herning: Forlaget Systeme.
- COSO, (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission): Enterprise Risk Management, Integrated Framework, sept. 2004
- Dahler-Larsen, Peter & Hanne Kathrine Krogstrup (2000): Evaluering og institutionelle standarder – nyinstitutionelle betragtninger af evaluering som vor tids ritual. *Politica*, årg. 32, nr. 3, p. 283-299.
- DiMaggio, Paul J. & Walter W. Powell (1983): The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, no. 48, p. 147-160.
- Dunsire, Andrew (1993) Modes of Governance. I: Kooiman, Jan (red.) (1993)
- Elkjær-Larsen, Jens Kristian (2002) Troværdighed til revision. København: Forlaget Thomson.
- Elkjær-Larsen J. og Kühn Pedersen, M (2004): Kontroloverskuddet som barriere for digitalisering, *Revision & Regnskabsvæsen*, s.65-71
- Easton, David (1971) *The political system: an inquiry into the state of political science*. New York: Alfred A. Knopf.
- Florida, Richard (2002): *The Rise of the Creative Class*, Basic Books
- Goldschmidt, L. (1993) Magt, viden, interesser og sikkerhed. Licentiatafhandling Handelshøjskolen i København
- Goldschmidt, L. (1993) Skal myndigheden være servicepartner eller service orienteret modpart? *LOKE 3*
- Goldschmidt L. (1994) *Danish Dialogues on Cleaner Technology*. Kongresindlæg European Round Table Conference, Graz .
- A. Hansen, A., J. Gross-Petersen L. Goldschmidt (1990) Guidelines for Satellite platforms, their support by risk analysis and practical applications. Kongresindlæg London
- Hatch, Mary Jo (1997): *Organization Theory. Modern Symbolic and Postmodern Perspectives*. Oxford University Press.

- Hofstede, G. (1991): Cultures and organizations, McGraw-Hill
- Hood, C, Rothstein, H., Baldwin, R. (2001): The Government of Risk, Oxford University Press
- Jensen, Per Langaa: Intern kontrol – hvad er det?, Inst. for arbejdsmiljø, DTU, 1989
- Jessop, Bob (2002) The Future of the Capitalist State. Cambridge: Polity Press
- Jessop, Bob (1998) “The rise of governance and the risk of failure: the case of economic development” I: International Social Science Journal, vol. 50, no. 155, pp. 29-45.
- Jørgensen, Torben Beck (1993) Modes of governance and Administrative Change. I:
- Kickert, Walter J.M., Erik-Hans Klijn, & Joop F.M. Koppenjan (1997). Managing Complex Networks – Strategies for the Public Sector. London: Sage Publications.
- Kooiman, Jan (red.) (1993) Modern Governance. New Government – Society Interactions. London: Sage Publications.
- Kooiman, Jan (2003) Governing as governance. London: Sage Publications.
- Kristensen, Ole P. (1987) Væksten i den offentlige sektor: institutioner og politik. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Maijor, Steven: The internal Control explosion, 2000, International Journal of Auditing, s. 101-109
- Macintosh, Norman B.: Management Accounting and Control Systems, 1994, Wiley & Sons
- McConnell, Donald K and Banks, George Y: How Sabanes-Oxley will change the audit process, Journal of Accountancy, 2003, vol 196, iss. 3
- Meyer, Joun W. & Brian Rowan (1977): Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. American Journal of Sociology, no. 83, p. 340-63.
- Olsen, Johan P. (1978) Politisk organisering – organisasjonsteoretiske synspunkt på folkestyre og politisk ulikhet. Bergen: Universitetsforlaget.
- Osborne, David & Ted Gaebler (1993) Reinventing Government – How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector. New York: Plume.
- Pierre, Jon (red.) (2000). Debating Governance. Authority, Steering and Democracy. Oxford: Oxford University Press.
- Pontoppidan, Iens Christian: Risiko og værdibaseret ledelse – set I et økonomistyringsperspektiv, working paper, jan. 2006, Aarhus School of Business Denmark
- Power, M: The Audit Society: Rituals of Verification, 1997, Oxford University Press
- Rhodes, Rod (1997) Understanding governance. Buckingham: Open University Press.
- Rhodes, Rod (1997) Understanding governance. Buckingham: Open University Press.
- Røvik, Kjell Arne (1998): Moderne organisasjoner – trender i organisasjonstenkingen ved tusenårsskiftet. Fagboklaget.

- Røvik, Kjell Arne (2001): Overføring og oversettelse av ledelsesteknologier i den globale organisasjonslandsby. I: Jönsson, Sten & Bøje Larsen: Teori & Praksis. Skandinaviske perspektiver på ledelse og økonomistyring. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Spira, Laura F and Page, Michael: Risk Management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2003 vol.16, iss.4
- Svendsen, G.T. (2006): 'Hvordan Flyver Brumbassen?' *Økonomi & Politik*, 1, 42-55.
- Sørensen, Eva (2002) Politikerne og netværksdemokratiet. Fra suveren til meta-guvernør. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales: Internal Control, Guidance for directors on the Combined Code, 1999
- United States General Accounting Office: Internal Control Management and Evaluation Tool, 2001,
- United States General Accounting Office: Standards for Internal Control in the Federal Government, 1999
- Walsh, Kieron (1995) Public Services and Market Mechanisms. London: Macmillan.
- Weber, Max (2000) Makt og byråkrati. Oslo: Gyldendal

**Udgivne working papers:**

Nr. 101 Lars Goldschmidt og Jens Kristian Elkjær-Larsen:	<b>Interaktionsforskning som metode i erhvervsforskningen</b>	August 2005  24 sider.  Pris: kr. 75,00
Nr. 102 Bøje Larsen:	<b>Den moderate revolution</b>  <b>Arbejds- og ledelsesforhold i ny- økonomiske virksomheder</b>	September 2006  34 sider  Pris: kr. 100,00
Nr. 103 Bøje Larsen:	<b>Research organizations: Are we witnessing an enchantment?</b>	September 2006  21 sider  Pris: kr. 63,00
Nr. 104 Carsten Ørts Hansen:	<b>Ledelsesteknologi som begreb</b> <b>- rundt om begrebets mata-teoretiske karakteristika</b>	November 2007  26 sider  Pris: kr. 78,00
Nr. 105 Carsten Ørts Hansen:	<b>Ledelsesvidens laboratorium</b> <b>- fra ledelsesfantasier til fakta</b>	November 2007  34 sider  Pris: kr. 100,00
Nr. 106 Lars Goldschmidt og Jens Kristian Elkjær-Larsen:	<b>Effektiv kontrol i et Public Governance perspektiv</b>	November 2008  124 sider  Pris: kr. 372,00