

TillidsFunderet Kontrol (TFK) i SKAT

- Elementer i en metode til etablering og anvendelse

Jens Kr. Elkjær & Mogens Kühn Pedersen, CBS, maj 2013

INDHOLD

Indledning	4
Sammenhæng til Compliance	4
Kontroludviklingen i et historisk perspektiv	5
Kontrolformer	6
Tillidsfunderet kontrol	9
Forskellene mellem risikobaseret kontrol og tillidsfunderet kontrol	13
Sammenligning mellem virksomhedskontrol, myndighedskontrol og finansiel kontrol	14
Bærende elementer i tillidsfunderet kontrol	18
Kontrolprincipper	18
Funderet tillid	19
Compliance	20
Compliance analyser i SKAT	28
Kontrolområder	31
Transparens	34
Modenhedsmodeller	34
Digitale forvaltnings-løsningskategorier	39
Teknologier	42
Det samlede forløb	44
Internt forløb	45
Generelle faktorer på samfundsniveau	45
Tillid	45
Gennemsigtighed	47
Lighed	48
Lige behandling – prioriteret behandling	48
Standardisering – differentiering	49
Balance – prioritering	49
Lighed – ressourcerne taler	50
Magt	50
Analyse af kontrolomgivelser	52
Generelle faktorer	53
Forvaltningsparadigmer	53
Personlig autoritet	55
Bureaukrati	55
Marked	57
Netværk	58
Corporate Governance	59
Public Governance	60
Faktorer på forvaltningsniveau	62

Faktorer på operatørniveau _____	64
Interessentanalyser _____	65
Valg af tillidsfunderende kontrolprincipper og kontrolteknikker _____	66
Struktur _____	66
Forhåndsgodkendelse _____	66
Egenkontrol _____	67
Tredieparter _____	68
Alliancer _____	68
Dataopsamling og –anvendelse _____	69
Kontrolkæde _____	69
Transparens _____	69
Ressourceudnyttelse _____	70
Funderet tillid _____	70
Klassificering af virksomhederne _____	72
Væsentlighed _____	74
Risikobasering _____	74
Motivation _____	75
Pisk og gulerod _____	75
Autorisation _____	76
Dialog og Formidling _____	76
Læring _____	77
Forebyggende vs. opklarende _____	78
Teknologi og viden _____	79
Digitalisering _____	79
Videnudvikling _____	80
Refleksion _____	80
Eksternt forløb _____	82
Valg af kvalificeringsvej _____	82
Eksempler fra SKAT _____	82
Den centrale model _____	83
Den bilaterale model _____	84
Den differentierede bilaterale model _____	85
Den binære SMV-model _____	86
Den differentierede tilvalgsmodel _____	88
Den multilaterale model _____	88
Hybridmodellen _____	89
Historien om Tillidsfunderet Kontrol i SKAT _____	90

Indledning

Denne rapport er en præsentation af kontrolmodellen, således som vi ser den i dag. Vi har nu i en længere årrække beskæftiget os med kontrolmodeller af forskellig art. De seneste tre-fire år har vi primært arbejdet med SKAT, som på mange måder er førende i jagten på de mest hensigtsmæssige kontrolmodeller til de forskellige kontrolområder. Denne rapport behandler det seneste skud på stammen: Tillidsfunderet kontrol (TFK), som er egnet som model under visse forudsætninger. Af hensyn til læseligheden har vi valgt at minimere mere teoretiske diskussioner og fravalgt væsentlige dele af litteraturreferencerne.

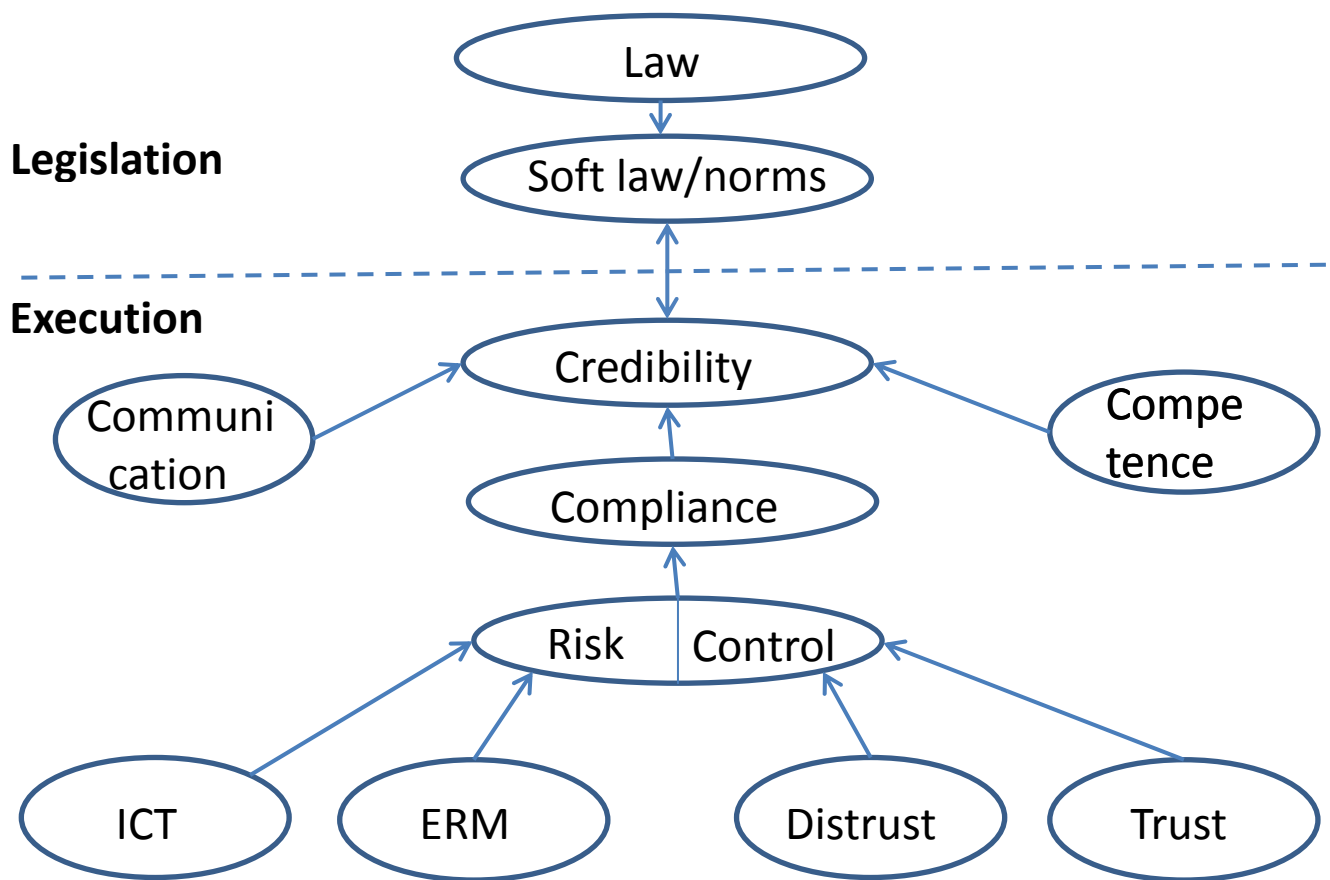
Kontrolmodellen (se s. 10) beskriver de forskellige områder, der efter vor opfattelse bør indgå i rammen for den tillidsfunderede kontroltankegang, vel at mærke en *funderet* tillidsrelation mellem parterne. Et af elementerne er derfor også at udvikle denne fundering gennem initiativer fra virksomhedens eller styrelsens side i forbindelse med valget af kontrolprincipper og deres udmøntning. Tankegangen er relevant for såvel offentlige som private organisationer rettet mod massetransaktioner og diverse tredieparter. I det efterfølgende anvender vi SKAT som referencepunkt, når vi har brug for at give et eksempel.

Kontrolmodellen skal således betragtes såvel som en udviklingsmetode som en checkliste for tilstande med henblik på periodevis gennemsyn og analyser. Man kan diskutere, hvor ofte og hvor meget der skal revurderes i kontrolmodellen. Hyppigheden må primært skyldes forhold i omgivelserne, der nødvendiggør en revurdering (f.eks. en lovreform, en politisk omprioritering af kontrolindsatsen eller en større "hul" i regelsættet som interne afregningspriser i internationale selskaber). Det skal understreges, at kontrolmodellen fremstår som et specifikt arbejde og derfor er åben for forbedringer i det fortsatte forløb frem mod mere generelle løsninger eller varianter heraf. Kontrolmodellen skal opfattes som en dynamisk størrelse, som til stadighed undergår forandringer i takt med, at de enkelte elementer (primært eksterne) bevæger sig.

Basis er, at vi tager udgangspunkt i et tillidsfunderet kontrolparadigme, som vi herefter bryder op i en række elementer til understøttelse af denne tankegang. Kontrolparadigmer smitter naturligvis af på en række faktorer, som vi ønsker at anvende i designet af kontrolmodellen.

Sammenhæng til Compliance

Man kan ikke tale om kontrolmodeller uden at se dem i et samlet compliance perspektiv. Men TFK indgår som blot ét element blandt flere, der tilsammen funderer organisationens troværdighed. Vi skal dog understrege, at indplaceringen af TFK i en samlet troværdighedsramme ikke vil blive behandlet yderligere i publikationen. Stilistisk kunne sammenhængene imidlertid afbildes således:



Figur 1: Compliance i et bredere perspektiv, forfatterens tilvirkning

Ideen med figuren er at vise, at der dels er en sammenhæng mellem lovgivning og udøvelse, dels at Compliance (eller regelefterlevelse) blot er et af flere midler til at opnå troværdighed: Samtidig kan vi også se, at tillid (TFK) blot er én af fire kontrolmodeller (listen er næppe udtømmende). Endelig ser vi også, at regler/love i mere eller mindre eksplicit form er grundlaget for myndighedsudøvelsen og at disse regler derfor har stor indflydelse på art og indhold af kontroludøvelsen. Men der vil også være en risiko for at blande lovgivning og myndighedsudøvelse sammen (ref. Peter Blume).

Kontroludviklingen i et historisk perspektiv

Kontrol har eksisteret lige så længe som mennesket. Adam og Eva's syndefald er jo et meget tidligt eksempel på menneskets fejlbarlighed og Vorherres altseende kontrolapparat er aldrig overgået siden. På det mere jordiske plan har kontroller altid været en del af magtens attributter, hvor man søgte at sikre, at eliten fik sit - og mere til. Også skatteopkræveren havde derfor sine inddrivelsesmetoder og principper i form af forskellige regelsæt, tiender, arnestedsskat, træhesten, vinduesskat, mv. typisk baseret på en personlig autoritet eller bemyndigelse. Skat var i

mange århundreder derfor et delvist arbitrært inddrivelsesområde baseret på et omvendt Robin Hood princip.

Først med Statsskattelovens vedtagelse i 1903 blev grundlaget for dagens skatteopkrævning og kontrol etableret, men det er dog først efter 2.verdenskrig, at skat har fået så væsentlig personlig, økonomisk betydning, at kontrolprocedurer har fået stigende opmærksomhed. Nedenfor er vist fem arketyper for kontroller.

Kontrolformer

Traditionelt tager vi historisk udgangspunkt i den totale dokument- eller transaktionsmængde, men i 60'erne måtte man erkende, at dette omfang af dokumentgennemgang ikke var omkostningsmæssig forsvarlig og at sikkerheden i konklusionerne ikke blev opnået på grund af den udstrakte rutinisering og ensformighed. Derfor hviler kontrolformen "Transaktionsbaseret kontrol" på en stikprøvevis kontrol, hvor målet er at kunne konkludere på stikprøven i forhold til den samlede population. Den primære forskel mellem total og stikprøvevis transaktionsbaseret kontrol er blot, at man gennem en statistisk randomisering antager, at man kan udtale sig om den samlede population. I tillægsgevinst får man så en mere effektiv transaktionskontrol (primært fra tredieparten, f.eks. revisoren) på grund af den mindre transaktionsmængde. I mere avancerede tilfælde opdelte man populationen i grupper, hhv. på type eller størrelse for herved at opnå statistiske udsagn på de enkelte populationsdele. Men praksis var knapt så statistisk men som regel mere skønsmæssig (best man's guess) i såvel opdeling som stikprøvestørrelse. Nogle sektorer inden for den offentlige forvaltning befinder sig stadig på transaktionsniveauet og anvender i begrænset omfang en systemmæssig tankegang.

Forskellige forhold talte for at begynde at se på de forretningsgange, der producerede transaktionerne. Kontrolformen fik navnet "Systembaseret kontrol" for at understrege den systemmæssige tilgang. Hovedspørgsmålet er: Hvad kan gå galt? Kontrollen er nu tosidig: En transaktionsbaseret del og en systembaseret del. Den transaktionsfunderede del videreførte de hidtidige traditioner, hvor den systemfunderede del var en nyskabelse. Formålet med forretningsgangskontrollen er at kontrollere, om de flow i virksomheden, der behandlede transaktionerne indeholdt en acceptabel intern kontrol, som skaber grundlag for troværdig transaktionsbehandling.

I figuren neden for vises den historiske udvikling, hvor vi kan konstatere, at alle kontrolparadigmer eksisterer i dag. Det er samtidig også vores opfattelse, at kontrolstrukturer tenderer mod at blive fundamentale, uanset at muligheder og omgivelser burde give anledning til en revurdering af indhold og sammensætning. Eller sagt på en anden måde: Overvejelserne om flytning fra venstre mod højre er i mange aspekter en upåagtet størrelse, uanset de iboende muligheder for afbureaukratisering og menneskeliggørelse, dette kunne indebære.

Kontrolform	Transaktions	System	Risiko	Aftale	Tillids
Karakte- ristika	baseret kontrol	baseret kontrol	baseret kontrol	baseret kontrol	funderet kontrol
Hovedfokus	Fejl	Fejl	Risiko for fejl	Individualitet Funderet tillid	Kontrol Funderet tillid
Væsentlige teknikker	Randomi- sering	Forretnings- gangs beskrivelser	Risiko- teknikker	Individuel aftale og vurdering Risikofunderede stikprøver	Compliance Kontrolprincipper Refleksivitet Relations- modenhed Interessent- analyse
Total population	Stor	Stor	Lille/stor	Lille	Stor
Rutine niveau	Høj	Høj	Lav/høj	Lav	Høj
Primær kontroltype	Opklarende	Opklarende	Forebyggende Opklarende og delvist korrigerende	Forebyggende og korrigerende	Forebyggende og korrigerende
Forvaltnings paradigme	Bureau- kratisk	Bureau- kratisk	Marked	Marked	Public governance

Figur 1: Kontrolmæssige arketyper, egen tilvirkning

Transaktionstilgangen til de to første kontrolformer er på mange måder identisk (bortset fra stikprøvefilosofien), og er i dag praksis som metodeapparat hos mange tredjepartskontrollanter, såvel private som offentlige. Ideelt set skal transaktionskontrollen ses som en kontrolproces af de eksisterende systemer.

I de senere år har kontrolfilosofien tilføjet et fokus på risici, som har medført en noget anden tilgang i valget af kontrolteknikker. Kontrolformen benævnes "Risikobaseret kontrol". Udgangspunktet er nu en kontrolproces gennem en risikovurdering via de teknikker, der er stillet til rådighed i ERM (Enterprise Risk Management) værktøjskassen, eksempelvis via COSO rapporten. Hovedspørgsmålet er nu: Hvad er risikoen for at noget går galt og hvordan kan man kompensere for risikoen? Under alle omstændigheder er den primære fokus stadig de tre kontrolformer nævnt til nu. Risikovurderingen anvendes såvel angående enkelte større transaktioner (ex. køb af et tankskib eller fusion med et brasiliansk selskab) som vedr. et stort antal transaktioner, som grupperet indebærer forskellige risici (sandsynlighed X konsekvens). Større dispositioner vurderes i et nettoperspektiv, dvs. at ledelsen vurderer risikoen i forhold til den mulige gevinst. Kontrollerne skal således ses som kompenserende handlinger med det formål at forbedre nettogevinsten. Fokus bliver derfor rettet mod de væsentlige fejlrisici, såvel systemmæssigt som transaktionsmæssigt. Derfor indføres også en væsentlighedsgrænse, typisk i kroner pr. transaktion, men fokus kunne jo ligeså vel være overholdelse af leveringstid og/eller lovede serviceniveauer. Som det bemærkes, er fokus nu ikke blot indadrettet men også markedsrettet. I den offentlige sektor omdøbes borgeren til en kunde med forventninger, og overskridelser får - eller burde få - konsekvenser for såvel kunderelationen som resultatkontrakten.

Den aktuelle status er, at langt de fleste virksomheder - offentlige som private - er funderet i den risikobaserede kontrol. Dette gælder såvel finansområdet, fødevarerområdet, miljøområdet og kvalitetsområdet. I modsætning til ledelsens risikoovervejelser vedr. større økonomiske dispositioner omfatter risikobaseret kontrol vedr. systemer og transaktioner (dvs. revisorernes fokusområde) ikke en nettogevinstafvejning. Interessen retter sig primært mod transaktionsrisici sat overfor de nødvendige kompenserende kontroller, hvad enten de er forebyggende, opklarende eller korrigerende.

Virksomheden - offentlig eller privat - skifter forvaltningsparadigme fra det bureaukratiske til den markedsdrevne paradigme og kontrolformen åbner sig således udad og bliver ekstrovert i modsætning til de to første omtalte kontrolformer. Risikovurderingen foregår i et samspil mellem kontrollanten, virksomheden og omgivelserne. Det skal understreges, at kun få virksomheder nøjes med ét paradigme men snarere rummer en kombination, dog ofte med et dominerende paradigme. Den risikobaserede kontrol er stadig primært opklarende, dvs. baseret på gennemførte transaktioner, men i stadigt større omfang indfører virksomheden egenkontrol (forebyggende kontroller) i deres forretningsgange, da de fleste jo har samme interesser: Efterlevelse af foreliggende regelsæt.

En variant af den risikobaseret kontrolform er den aftale kontrol, hvor kontrolobjektet, f.eks. en væsentlig investeringsbeslutning eller virksomhedens selvangivelse er underkastet et aftalegrundlag, som en trediepart (f.eks. in casu revisor eller SKAT) reviderer. Inspirationen kommer fra Holland, hvor SKAT og de store selskaber indgår individuelle aftaler om forskellige former for egenkontrol, som SKAT kan bero sig på via systembaseret kontrol. Til gengæld får de store selskaber en langt mere kontrolmæssigt lempelig og hurtig behandling.

Tillidsfunderet kontrol

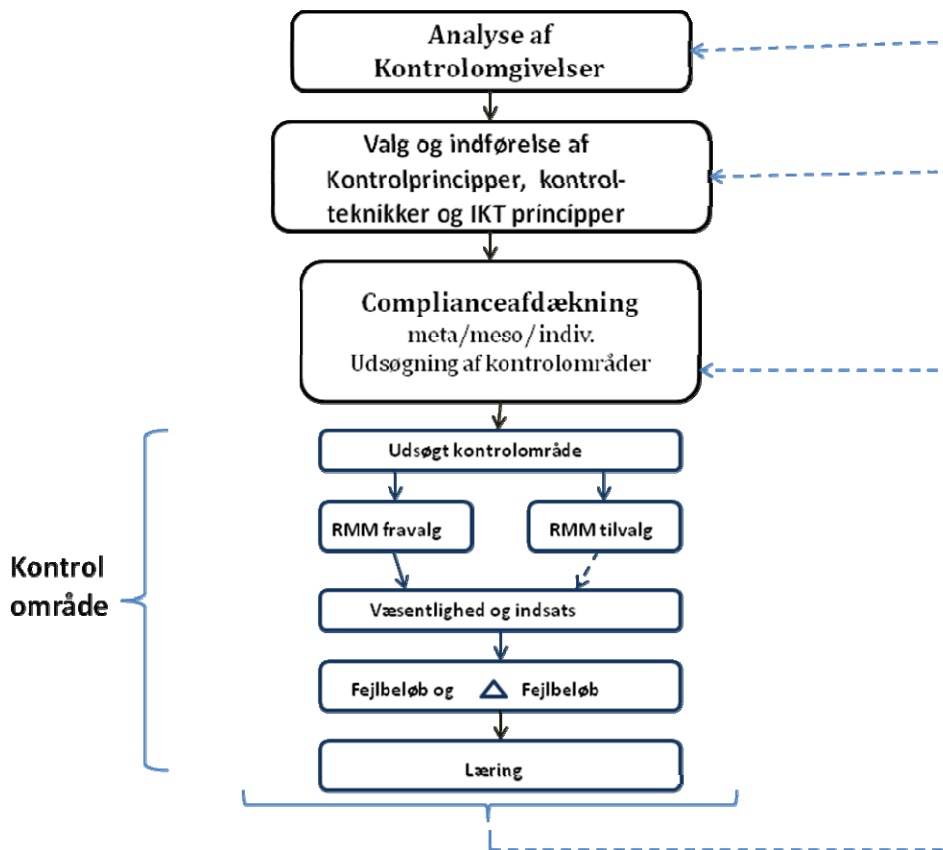
Enkelte virksomheder (herunder SKAT, nationalt og internationalt) er dog i færd med at bevæge sig de næste skridt mod "Tillidsfunderet kontrol", som vi har valgt at benævne denne kontrolform. Indholdsmæssigt er der betydelige forskelle til de fire øvrige kontrolformer. Dette skal dog ikke forstås således, at det er et enten/eller men snarere en kombination af kontrolformer dog med nogle væsentlige ændrede/supplerende fokus og teknikker:

Hovedfokus er primært på forebyggende kontrol og ikke på fejl, hvor fejl er den primære angrebsvinkel hos de oven for nævnte former. Kontrollerne er således ikke en konsekvens af det vurderede fejl billede, hvor omfanget af kontroller gerne skulle opveje fejlrisiciene men snarere et valg af et sæt af kontrolprincipper, som er den bærebølge, der skaber gensidig funderet tillid og transparens. Ideen er, at en tillidsfunderet kontrolstruktur medfører færre fejl i højere grad end det modsatte, hvor man altså søger at bekæmpe fejl med (efterfølgende) kontrol. Dette kræver en funderet tillid mellem parterne, dvs. at man har udviklet en systematik, en aftale, en kompetence, en fælles interesse og en fælles erfaring, der ideelt set erstatter den opklarende eller efterfølgende kontrol. Virksomhederne skal derfor have forskellig behandling afhængig af vilje og evne til regelefterlevelse. Vi benævner det relationsmodenhed.

Udgangspunktet er derfor ikke fejlrisici og disses konsekvens, hvor det drejer sig om at skabe et kontrol-kludetæppe, som på forskellig vis undgår, fanger eller reparerer opståede fejl i et mistillidsfunderet kontrolmiljø. Tillidsfunderet kontrol lægger en ramme af tillidsfunderede kontroller, som primært er forebyggende og automatiserede. Målet er at udvikle egenkontrol, som minimerer trediepartskontrollantens indsats. Forudsætningen er, at tillid løbende funderes og forbedres ud fra en forudsætning om fælles interesse og transparens.

Neden for er vist den tillidsfunderede kontrolmodel, således som den kunne tænkes i generisk form, dvs. for alle kontrollanter, private eller offentlige. Vægtningen af de forskellige teknikker vil afhænge af populationens fejlårsager og fejltyper, men de enkelte elementer i modellen er relevante som checkliste og metodedesign i alle tilfælde.

Stiliseret kunne kontrolmodellen vises således, hvor de enkelte tilkommende elementer kort skal kommenteres:



Figur 2: Den tillidsfunderede kontrolmodel i et SMV miljø, egen tilvirkning

- Udgangspunktet er, at kontrollanten danner et billede af en række faktorer, der tilsammen danner et billede af kontrolomgivelserne. Punkterne omfatter bl.a. følgende:
 - Generelle faktorer på samfundsniveau
 - Fremherskende forvaltningsparadigme
 - Omgivelsesanalyse
 - Faktorer på kontrollantorganisationsniveau
 - Faktorer på virksomhedsniveau
 - Kontrolformålet

Disse faktorer er i et vist omfang beskrevet nærmere for de områder, der er fælles for alle (forvaltningsparadigmer), se "Effektiv kontrol i et Public Governance perspektiv" Jens Kr. Elkjær & Lars Goldschmidt, 2006, www.cvl.dk. Årsagen til denne omgivelsesanalyse er ønsket om at finde de kontrolmæssige spilleregler, der sætter rammerne for kontrollantens arbejde. Denne omgivelsesanalyse har en noget forskellig tradition, typisk

opdelt i hhv. offentlig og privat praksis, hvor sidstnævnte i en årrække har gennemført dele af denne omgivelseranalyse i modsætning til den offentlige praksis, som har holdt arms length på dette felt.

- En anden overordnet teknik er valg og revurdering af kontrolprincipper og de hertil relaterede kontrolteknikker. Der er 15 principper relaterede til den tillidsfunderede kontrol, dvs. forebyggende i langt højere grad end opklarende. Det er kendetegnende for den tillidsfunderede kontrol, at der fokuseres på forebyggende og korrigerende kontrolprincipper i modsætning til de tre øvrige kontrolformer, som i langt højere grad fokuserer på den mistillidsfunderede opklarende kontrol.
- Den tillidsfunderede kontrol tænker i compliance og populationer som udsøgningsbasis, hvor den risikofunderede kontrol tænker i transaktionsrisici. Det medfører, at sidstnævnte er velegnet til få – og meget forskellige risici, mens compliance fokuserer på transaktionsgrupper med antagne fælles karakteristika. Eksempelvis vil den risikofunderede – i mangel af bedre - være velegnet til risikovurdering af et atomkraftværk eller et flystyrt eller en fusionsovervejelse. Udtrykket ”i mangel af bedre” betyder, at risk assessment ofte er en særdeles tvivlsom størrelse, hvor man forsøger at konkretisere og objektivisere en given risiko, som herefter kontrolmæssigt søges imødegået. De senere års voldsomme skærpelse af check-in kontrollen i lufthavnene er et eklatant eksempel herpå. Store risici (i betydningen sandsynlighed, konsekvens eller interessentholdning) bliver let til ritualer i stedet for effektfulde kontroller. Risikobaseret kontrol er i denne sammenhæng at sammenligne med den gamle, fulde transaktionskontrol, dvs. stor ståhej for ingenting og giver en måske falsk tryghed for den enkelte. Ud fra en compliance stratificering burde man i stedet fokusere på risikogrupper, hvilket måske kan være en udfordring for den offentlige mening. I takt med ”konkurrencestatens” fremvækst og stadig mere begrænsede ressourcer bliver det måske mere alment acceptabelt.

Compliance kontrollen kan opdeles i tre niveauer: Meta-niveauet, meso-niveauet og det individuelle niveau. Metaniveauet anvendes primært til tilstandsmålinger og effektmålinger. Med tilstandsmålinger menes, at man søger at danne et nu-billede opdelt i forskellige grupper med antagelsesvis forskellige fejlprofiler. Effektmålinger er den dynamiske del, hvor før- og nu-situation sammenholdes på de valgte målekriterier. Formålet er således at konstatere, om metaniveauet giver anledning til en anden prioritering, enten ved at styrke kontrolindsatsen eller ved at prioritere andre områder med større problemstillinger. Meta niveauet kan og bør opdels på forskellig vis (fejltyper, fejlårsager, art, branche, beløb, alder, el. lign). Herved kan man opnå en kontrolmæssig segmentering, som kan afgrænse søgefeltet af de mest fejlbehæftede transaktioner eller virksomheder.

Meso-niveauet er en konkretisering af de udvalgte grupper, hvor man opstiller antagelser for den enkelte gruppes fejlårsager. En fejlårsag kan være virksomhedsskatteordningen eller bogføringssystemet, hvilket som fejl typer kan medføre mangelfulde indkomstopgørelser. Og årsagen til problemerne med virksomhedsskatteordningen kunne f.eks. være mangelfulde hjælpeværktøjer eller manglende anvendelse af finansiel revisor.

Det individuelle niveau fokuserer på den enkelte virksomheds kontrolmæssige eksponering og modenhed. Det individuelle niveau kan være nødvendigt på grund af virksomhedsspecifikke forhold og anvender derfor en risikobaseret kontrolmetode. Vi ser således et overlap mellem de to kontroltankegange (risikobaseret og tillidsfunderet) på det individuelle niveau i det omfang, det er relevant.

På basis af denne samlede compliance- eller regeloverholdelsesafdækning kan vi nu udsøge relevante kontrolområder, som i særlig grad er fejlbehæftede. Afdækningen kan foretages såvel på myndighedsniveau overfor en større virksomhedspopulation men kan lige så vel gennemføres i forhold til en enkelt virksomheds forskellige transaktionstyper. Kontrolområderne udskiftes periodevist i takt med udviklingen i fejlomfanget. Ambitionen er jo at mindske antallet af fejl i de undersøgte kontrolområder, således at kontrollen i sig selv er en del af en læringsproces.

- En væsentlig del af fejlaafdækningen er baseret på interessenternes eller omgivelsernes fejlaccept, hvilket kan være et ganske andet billede end det teknokratisk frembragte. Derfor er det vigtigt via en interessentanalyse at vurdere, hvilke fejl, man (også) bør fokusere på. Derfor indgår interessentanalysen på sin vis også i complianceafdækningen og sætter omgivelsernes krav til sikkerhedsniveau.
- Hvert kontrolområde vurderes ud fra de fejltyper og fejlårsager, der forårsager områdets fejl. Ideelt vurderes kontrolområdet nøgent, dvs. uden eksisterende kontroller i det

omfang, det er teknisk muligt. Dette gør vi for at kunne diagnosticere kontrollerne bedst muligt uden farvning af allerede eksisterende (og måske typisk opfølgende) kontroller. Hermed får vi også mulighed for at se på kontrolområderne såvel horisontalt som vertikalt. Det horisontale giver en samvejning af forskellige kontroller og deres (formodede) effekter. Det vertikale syn giver mulighed for at prioritere de væsentligste fejl med henblik på supplerende kontroller.

- Fejlene i de udsøgte kontrolområder modsvarer af to sæt kontroller: De valgte sæt af primært forebyggende kontrolprincipper og dermed –teknikker og de specifikt valgte supplerende (ofte opklarende) kontroller. Vurderingen af tilstrækkelighed i den samlede kontrolindsats (forebyggende, opklarende og korrigerende) vil være hypotetisk, dvs. baseret på en forbedringsantagelse, som først den efterfølgende complianceafdækning eller effektmåling kan afgøre.
- Kontrollerne kan typiseres på mange måder:
 - Hårde (teknologiske) eller bløde (procesmæssige eller organisatoriske),
 - Forebyggende, opklarende eller korrigerende,
 - Centrale (tredjepartskontrol) eller decentrale (egenkontrol)
- De teknologiske løsningskategorier er opdelt i 17 teknikområder, der hver for sig understøtter en række af kontrolprincipperne. I den forbindelse henvises til "Digital Erhvervsforvaltning", Mogens Kühn Pedersen & Jens Kr. Elkjær et al., 2004. , www.cvl.dk Kontrolmulighederne ligger derfor såvel i de teknologiske som de procesmæssige og organisatoriske områder.
- I bestræbelserne for at skabe transparens mellem virksomhed og kontrollant kan man forstille sig, at den enkelte virksomhed kunne se sin fordel i at løfte sig fra gruppens gennemsnit til et niveau, som indebærer netto-fordele for virksomheden. Til det formål kan anvendes en fælles aftalt relationsmodenheds model. På denne måde skabes en individuel, men frivillig, aftale om øget systematiseret troværdighed.

Forskellene mellem risikobaseret kontrol og tillidsfunderet kontrol

Som det fremgår af ovenstående, er der mange væsentlige forskelle i de kontrolmæssige tilgange såvel i den overordnede fokus som hvad angår enkeltteknikker, jfr. ovenstående figur 1. Hvilke fordele medfører den tillidsfunderede kontrol? For det første giver det tillidsfunderede udgangspunkt, at kontrollen i omgang kan mindskes, alt andet lige, fordi den skabte gensidige troværdighed løbende bliver funderet af begge parter i en gensidig transparens. Tillid er noget, man optjener, ikke noget man umiddelbart fortjener. Men udgangspunktet er altså, at flertallet af

de kontrollerede virksomheder ønsker at opfylde kontrolområdets spilleregler, hvorfor vi kan tage dette afsæt og fundere den gensidige tillid herfra. Men forudsætningen er naturligvis også, at virksomheden kan se sin netto fordel ved regelefterlevelsen. Incitamenterne kan være såvel økonomiske, profilmæssige og organisatoriske.

For det andet anvender den tillidsfunderede kontrol som udgangspunkt kun i beskedent omfang en risikotilgang. Den primære fokus er de forebyggende og korrigerende kontrolprincipper, jævnfør figur 1. Herved opnås en styrket udviklings- og læringseffekt, således at virksomheden successivt kan forbedre sin troværdighed blandt omgivelserne, herunder også de direkte kontrollanter (revisorer og myndigheder). Nogle af kontrolprincipperne vil være kritisk nødvendige for tillidsfunderingen. Dette gælder f.eks. transparens mellem de direkte involverede, således at informationer gensidigt stilles til rådighed også for at undgå dobbeltarbejde blandt kontrollanterne. Fordelen er således såvel et kvalitetsløft som en samlet arbejdsbesparelse hos alle parter.

For det tredje undgår man i alt væsentligt at skubbe det administrative arbejde over på virksomheden med irritation til følge, dels fordi en række kontrolopgaver kan automatiseres såvel i virksomhedens egenkontrol som i samspillet mellem kontrollanter og virksomhed på baggrund af valget af de tillidsfunderede og forebyggende kontrolprincipper, ikke mindst transparensprincippet.

Endelig kunne det være relevant at se på sammenhængen mellem de typisk samhørende kontrolinstanser set i såvel aktuelt perspektiv som et tillidsfunderet perspektiv.

Vi må også konstatere, at ERM vil være den rigtige metode i relationer, hvor det af praktiske årsager ikke er muligt eller værd at opbygge tillidsrelationer. Her tænker vi i virkeligheden på langt de fleste af myndighedens eksterne relationer, som på mange måder er bedre tjent med elektroniske løsninger. Derfor også afsnittet om ICT-løsningskategorier. Det er også årsagen til, at det giver mening at udføre det store bi-annuale compliancearbejde, som SKAT gør.

Men hvor muligheden for tillidsfundering er til stede, vil indsatsen være pengene værd, i det mindste på sigt, fordi bl.a. fejlsøgning og korrigerende bliver mere effektive ideelt set.

Sammenligning mellem virksomhedskontrol, myndighedskontrol og finansiel kontrol

Kontrol forekommer i mange sammenhænge. Den enkelte virksomhed eller offentlige organisation rummer som oftest en række forretningsgange med tilhørende egenkontroller og opklarende kontroller. Hertil kommer en række tredjeparter, som regel benævnt eksterne revisorer, hvad enten de er offentlige eller private og beskæftiger sig med det finansielle kredsløb, kvalitetsniveau eller kerneprocesserne i øvrigt.

En variant af disse kontroller er de (typisk offentlige) kontroller, der tager udgangspunkt i en stor population, som skal afgrænses og prioriteres i modsætning til øvrige, hvor kontrolobjektet (virksomheden) allerede er identificeret. For at danne et indtryk af, om tillidsfunderet kontrol kunne være relevant også som kontrolform i forhold til den enkeltstående virksomhed, diskuterer vi nogle af de bærende fundamenter i tillidsfunderet kontrol og foretager herefter en sammenligning mellem de aktuelle metodeapparater hos en finansiel revisor, en skatterevisor og en større dansk virksomhed. Herefter diskuteres mulighederne for at gøre den tillidsfunderede kontrol til et bærende kontrolparadigme hos alle tre parter. Vi har valgt SKAT som myndighedseksempel, fordi SKAT er godt på vej med et tillidsfunderet kontrolkoncept.

Kontrol opfattes forskelligt hos de involverede parter. Nogle ser kontrol primært som en efterfølgende og mistillidsfunderet værktøj, andre (f. ex. SKAT) undgår helt ordet "Kontrol" og benævner i stedet kontrolaktiviteterne som hhv. kundeservice og indsats. Vi vælger at fastholde betegnelsen "kontrol" som alle sikringsakter, der skaber et tilfredsstillende billede af et givent sæt af transaktioner, hvad enten de er forebyggende, opklarende eller korrigerende.

I en tidligere rapport, Elkjær & Goldschmidt (2006) definerer vi kontrol således:

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

Verden flytter sig, nye prioriteringer, nye regeringer, nye markeder, nye spilleregler. Og dette gælder for alle tre parter. Derfor er en løbende revurdering relevant, lige så vel som involvering af omgivelser (interessentanalyse) får stadig større betydning for parterne. Hvad nytter det, hvis vi teknokratisk accepterer fejlmængde af en given størrelse, hvis de eksterne interessenter forventer en helt anden fejlrate? Kontrolomgivelserne skal derfor revurderes med jævne mellemrum afhængig af omfanget af forandringer.

De væsentligste bærende elementer i den tillidsfunderede kontrol er således kun delvist repræsenteret i de traditionelle kontrolparadigmer. Neden for er vist i stiliseret form den aktuelle profil for de tre parter, primært baseret på en risikobaseret tilgang. SKAT (såvel Danmark som Holland) er på vej i en konverteringsproces, hvor hensigten er, at dele af virksomhederne (de selvstændigt erhvervsdrivende) skal bringes til at anvende det tillidsfunderede koncept. Via complianceanalyser (se ovenfor) har man konstateret, at ca. 90% er medspillere og derfor modne for en tillidsfunderet relation med henblik på yderligere at nedbringe fejlprocenten (fra de nuværende ca. 45%) og således mindske skattegabet på ca. 9 mia. kr. svarende til mistede skatteindtægter på ca. 3.5 mia. kr. Hertil kommer den forventeligt mindskede administrative indsats via

den tillidsfunderede tilgang og via en højere grad af elektronisk behandling overfor de selvstændigt erhvervsdrivende. Selvstændig erhvervsdrivende (SED) udgør en særskilt gruppe i SKAT.

Kontrollant Karakteristika	Selvstændig erhvervsdrivende	Eksterne revisorer	SKAT
Procesfokus	Alle	Finansielle	Skattemæssige transaktioner
Generel udsøgning	Alle trans. Risikobaseret	Subjektivt Risikobaseret	Subjektivt risikobaseret/compliance
System eller transaktionstilgang	System og transaktion	Hovedsageligt system	Transaktion
Kontroltype	Forebyggende	Opklarende	Forebyggende Opklarende og Korrigerende
Transparens	Delvis	Nej	Delvis
Kontrol og fejl	Fejl kræver kontrol	Fejl kræver kontrol	Fejl kræver Principielt den samme kontrol

Aktuel god kontrolpraksis, egen tilvirkning

Et par kommentarer til de forskellige aktuelle roller er måske på sin plads. Først skal det understreges, at de tre parter er karakteriseret som arketyper i relation til SED'erne. Det er vores opfattelse, at arketyperne i rimelig grad karakteriserer dagens kontrolmæssige tilgang hos de tre parter. Overordnet set er tilgangen baseret på en risikobaseret kontrol, dog med anstrøg af tillidsbaseret hos SKAT via compliance analyser.

Alle har procesfokus, dog med fokus på vidt forskellige områder som følge af parternes forskellige interesseområder. Valget af kontrolområder varierer i et vist omfang. Virksomheden tænker i risikostyring opdelt på de forskellige processer i virksomheden og lægger en kontrolramme over hvert procesområde. Dette "kontrolpanser" er præget af vaner og erfaringer og ikke nødvendigvis med sammenhæng mellem risici og kontroller. Omfang og art af kontroller afgøres som en fast del af transaktionsforløbet. Udsøgningsprocessen i virksomheden er derfor ikke relevant, fordi risiko og kontrol er en symbiotisk aktivitet i tilknytning til hver transaktion.

Den eksterne revisor har et noget andet perspektiv på sine kontrolaktiviteter. Ideelt set tager han/hun udgangspunkt i velfungerende og veldokumenterede processer udformet af

virksomheden selv. Udsøgningen er nødvendig, fordi revisor primært fokuserer på virksomhedens netto-risici, dvs. risiko minus indsat kontrol. Jo større netto-risiko, des mere relevant er kontrolområdet for revisor. Revisor anvender også en væsentlighedsgrænse som udsøgningskriterium, dvs. alle transaktioner større end et givet beløb uanset netto-risikoens størrelse. Revisors udsøgning er således en blanding af flere hensyn og subjektiv i sin udvælgelse, dvs. uden dokumenteret statistisk sammenhæng til de forskellige fejltyper.

Skatterevisoren har primært interesse i de transaktioner, der omhandler de skattemæssige effekter. Nogle transaktioner er omfattede af aftalefunderede forhold mens andre omhandler relativt ensartet massehåndtering, førstnævnte med risikotilgang som konsekvens og sidstnævnte med en tillidsfunderet kontroltilgang. Denne tilgang kræver en complianceanalytisk metode, hvor de mest fejlbehæftede forhold udsøges og kontrolleres først. I denne sammenhæng erstatter complianceanalysen således den subjektive risikovurdering.

Såvel virksomhed som finansiell revisor tager udgangspunkt i virksomhedens systemer og dermed virksomhedens strukturelle evne til at generere troværdig information, bemærk dog revisors afgrænsede finansielle fokus. I modsætning hertil står skatterevisor med en ren transaktionsorienteret tilgang, hvor de mere systemmæssige kapaciteter ikke søges verificeret i modsætning til den finansielle revisors tilgang.

Generelt ligger det i virksomhedens forvaltningsprincip at afklare hvilke kontrolprincipper, der er bedst egnede inden for de forskellige processer. Grundlæggende er det virksomhedens kontrolopgave at undgå fejl, dvs. anvende forebyggende kontroller i videst mulig omfang tilsat den nødvendige dosis opklarende kontroller til at opfange de fejl, der alligevel slipper igennem. Den finansielle revisor arbejder i sagens natur primært med opklarende kontroller dog med skyldig fokus på virksomhedsprocessernes evne til at generere troværdig information. Skatterevisor er ligeledes rettet mod opklarende kontroller men har i stigende grad blikket rettet mod vejledning og hjælp, dvs. forebyggende kontroller. Effekten af den forebyggende rolle er betinget af virksomhedernes vilje og evne til at indgå i den del af læringscirklen. Den korrigerende rolle er en væsentlig del af skatterevisors værktøjskasse, således at fejlinformation kan korrigeres og skattebetalingen kan efterreguleres.

Den aktuelle status på videndeling eller transparens er meget forskellig for de tre parter. Virksomheden har i et vist omfang pligt til at informere og på anfordring stille sine informationer til kontrolmæssig rådighed, hvorimod den finansielle revisors arbejdsoplysninger er fortrolige, endog også overfor den vedkommende virksomhed. Skat giver delvist indblik i den viden, SKAT har om den enkelte virksomhed via "skattemappen" og giver tilsvarende adgang til skattemappen til organisationer, der er autoriserede hertil af virksomheden.

Endelig er dagens praksis nogenlunde ens hvad angår sammenhængen mellem kontrol og fejl. Tankegangen er, at kontroller er en konsekvens af vurderingen af risiko for fejl. Målet er, at man

kun indsætter kontroller hvad angår art og omfang, der imødegår risikoanalysen, dvs. nulstiller risikoen ud fra en cost-benefit betragtning.

Bærende elementer i tillidsfunderet kontrol

Vi skal kort omtale væsentlige bærende elementer i den tillidsfunderede kontrol

- Kontrolprincipper
- Funderet tillid
- Compliance analyser
- Transparens
- Modenhedsmodeller
- Løsningskategorier

Kontrolprincipper

I afsnittet om tillidsrelaterede kontrolprincipper er de 15 kontrolprincipper nærmere omtalt. Kontrol-principperne kan ses som et framework for at vælge en tilgang til informations- og transaktionskontroller hvad enten den er systembaseret, risikobaseret eller tillidsfunderet. De 15 omtalte kontrolprincipper er principper, der understøtter den tillidsfunderede tankegang og derfor også overvejende er baseret på forebyggende kontroller. Kontrolprincipperne er i denne sammenhæng også "vendt om". Hvor vi traditionelt betragter kontrolstrukturen som en konsekvens af fejlrisikoen, er relationen *omvendt* i det tillidsfunderede kontrolparadigme. Vi opbygger altså en (primært forebyggende) kontrolramme baseret på valg blandt kontrolprincipperne, hvilket som konsekvens giver en acceptabel fejlrisiko, eller sagt på en anden måde: Vi bytter rundt på den eksogene og endogene variabel.

Hvorfor den ombytning? For det første er praksis præget af utallige eksempler på manglende sammenhæng mellem fejl og risiko, hvilket skydes flere forhold: For det første giver den risikofunderede tilgang et meget usikkert billede af fejlrisikoen, hvorfor vi er nødt til at udtrykke os i kvalitative størrelser på trods af, at netop den risikofunderede kontrol prætenderer at formulere sig præcist. Derfor bliver kontrolattituden også: Jo mere kontrol, des bedre, for en sikkerheds skyld. Nulfejlskulturen bærer også sin del af ansvaret. Selv om alle ved, at nulfejl er en umulighed, jagter man alligevel ambitionen godt hjulpet til af eksterne omgivelser (f.eks. presse, politikere og kunder). Hele ideen om at finde og kvantificere fejlrisici og herefter indsætte meningsfulde kontroller til afhjælpning af disse fejlrisici rummer således et væld af subjektive antagelser og giver derfor ingen mening.

På den anden side ved vi også, at kontrol i sig selv giver mening. Vi ved også, at afgrænsede risikobeslutninger er en del af ledelsens hverdag. Derfor er afgrænsede eller unikke problemstillinger relevante i et risikobaseret perspektiv, hvorimod massebehandling af sager, transaktioner, virksomheder, etc. med fordel kan tænkes ind i et tillidsfunderet koncept. Det hollandske skattevæsen har dog valgt også at tænke i et tillidsfunderet koncept i samspillet med de største virksomheder via en aftalebaseret kontrol, typisk egenkontrol. Konklusionen må således være, at den tillidsfunderede kontrol er et muligt udgangspunkt, som i større eller mindre omfang skal suppleres med risikobaseret kontrol eller en af de øvrige tidligere omtalte.

De enkelte kontrolprincipper omtales nærmere i et efterfølgende afsnit.

Funderet tillid

Tillidsbegrebet er velbeskrevet i litteraturen med mange varianter af begrebet, hvorfor vi her blot kort skal drøfte funderet tillid som fænomen. Tillid indgår selv i de mest mistænksomme amerikanske revisorarbejdsrapporter i og med, at de personlige relationer som regel lægger et fundament for kontrollers indhold og omfang. Tillid ctr. mistillid er således ikke en modsætning, hvor vi skal vælge binært, men snarere et kontinuum mellem de to verdener. Udgangspunktet for vores anvendelse af tillidsbegrebet er en identifikation af tillid på en række niveauer:

- Selvtillid
- Den personlige tillidsrelation
- Den organisatoriske tillid
- Den samfundsmæssige tillid

En persons selvtillid ligger uden for vores interessefelt i denne sammenhæng. Vi mener dog, at uden selvtillid kan man ikke møde en anden enkeltperson med tillid. De to første niveauer er derfor i et vist omfang sammenhængende, men begge niveauer ligger uden for vores funderede tillidsbegreb. Fokus er primært rettet mod det tredje niveau, det organisatoriske tillidsområde, hvor det i højere grad er den strukturelle gensidige tillid, der er i fokus. Det individuelle tillidsaspekt vil selvfølgelig spille en rolle men domineres af de strukturelle og ledelsesmæssige tillidsbeslutninger. Den samfundsmæssige tillid, som måles jævnlige i World Values Survey, er en vigtig baggrundsvariabel, vi ikke kan påvirke men som har væsentlig generel indflydelse på den organisatoriske tillid.

Et andet aspekt er, at situationen ikke er statisk. Typisk udvikles (eller afvikles) tilliden over årene, hvilket baseres på de fælles oplevelser, man har. Derfor taler vi om funderet tillid. Funderingen er således et stadigt stærkere bånd, som knyttes mellem parterne. Funderingen kan hjælpes på vej gennem sociale kontrakter, dvs. forventningsafstemninger, som løbende bliver be- eller afkræftet. Vi kalder det relationsmodenhed (se nedenfor). Karakteristisk for relationen er, at virksomheden

selvdeklarerer sin relationsmæssige modenhed, dvs. frivilligt vælger relationsmodenhed som hhv. aktuel status og ambition. Afhængig af virksomhedens indplacering opnår den fordele i form af forskellige benefits (hurtigere svar, færre efterfølgende kontroller, fast kontaktperson, smiley effekt, etc.). Ideen er altså at motivere virksomheden til størst mulig regelefterlevelse. Ideelt set er slutsituationen, at virksomhederne selv udfører den relevante egenkontrol, som derfor minimerer behovet for indsats fra myndighedens side.

Men indførelsen af kontrolprincipperne i en lind strøm (se s. 65-79) indfører man samtidig tillidsfunderende kontroller. Tillidsfundering er således en løbende gensidig troværdighedsatsning, som efterhånden bliver ret umulig at standse eller bryde, fordi konsekvenserne er for store for begge parter.

Compliance

Compliance er et begreb, som anvendes om korrespondance mellem en norm - en reference - som på en eller flere måder er offentliggjort og relevant for afgrænsede personkredse og på den anden side en hændelse eller begivenhed, som er foranlediget af eller afsluttet af samme personkreds. Kort sagt, compliance er en kompliceret korrespondance mellem en norm og dertil modsvarige processer eller transaktioner. .

Regeringer og parlamenter udsteder love, cirkulærer og anerkender standarder der stiller krav til borgere og virksomheder om overholdelse af deri omhandlede forhold af relevans for netop deres forhold og aktiviteter.

I tillæg til de demokratisk etablerede love og regler er der en lang række internationale organisationer som også skaber regler og standarder. Iblundt internationale organisationer er der sådanne som stater har tilsluttet sig, f.eks. ILO som er den internationale arbejdsorganisation som udsteder konventioner og anbefalinger som staterne kan beslutte at adoptere i egen lovgivning (ratificering), men der er også internationale organisationer som ikke har stater som medlemmer men professionelle, evt. professionelle foreninger som medlem (f.eks. COSO for risiko- og revisionsanbefalinger), som skaber anbefalinger og retningslinier internationalt eller nationalt. To store grupper af internationale organisationer med forskelligartet medlemskriterier og -kredse er de finansielle, regnskabs- og revisionsforeninger og de tekniske standardiseringsorganisationer. Informationsteknologiens udvikling har medvirket til at skabe et overlappende område mellem "revisions- og risikostandarder" på den ene side og teknisk orienterede "kvalitets- og sikkerhedsstandarder" på den anden side. Der er ikke nogen entydig grænse bortset fra de der skabes af de respektive organisationers forankring i forskellige professioner.

Ved siden af den statslige politiske udfoldelse er der en ikke mindre teknisk-økonomisk udfoldelse af standarder, certifikater og tilhørende retningslinjer og anbefalinger.

Et bestemt aspekt ved ovenstående mangfoldighed af love, direktiver, regler, forordninger, cirkulærer, som er i fokus ved compliance vedrører *overholdelsen* af alle relevante og formodet

gældende bestemmelser såvel formelt som i praksis. Overholdelsen sikres blandt andet med en vifte af kontroller.

Der er udover ovenstående "stærke regler" et stort felt af frivillige bestemmelser, som ikke er obligatoriske ud fra strafferetslig eller (tildels) civilretslig lovgivning. Disse "muligvis relevante" bestemmelser kan have virksomhedsøkonomiske konsekvenser, hvis ikke de anvendes i virksomheden.

Disse frivillige bestemmelser kan få karakter af konkurrencemæssige nødvendigheder, således som det er tilfældet, når universiteter erhverver sig "certificering" fra internationale akkrediteringsorganisationer vedrørende erhvervsøkonomiske uddannelser med ret til betegnelsen MBA. Akkrediteringerne træder i stedet for anden kontrol af uddannelsernes kvalitet. En alternativ form for kontrol er opgørelser af hvorledes kandidater med de pågældende uddannelser klarer sig i erhvervslivet efterfølgende, f.eks. Financial Times' opgørelse af årslønningernes størrelse sammen med andre vurderingsfaktorer.

Ligeså er det tilfældet at private virksomheder kan opnå en konkurrencemæssig effekt ved at blive akkrediteret i overensstemmelse med ISO kvalitetsstandard, eller med en (privat) international standard. Dette gælder IT procesmodenhed, betegnet CMMI udviklet og ejet af Carnegie Mellon Universitetet i USA. At være "compliant" med "CMMI level 5" er udtryk for en bestemt grad af proces-modenhed, som er konstateret at være tilstede ifølge et akkrediteringsinstitut (en privat virksomhed) der har fulgt de retningslinjer som er angivet i CMMI standarden.

Når det gælder tekniske standarder er betegnelsen "konformans" også brugt, fordi dette udtrykker, at der kan være forskellige, ligeværdige tekniske implementeringer af den samme standard. Med andre ord foreskriver en standard ikke i alle tilfælde en bestemt teknisk implementering.

Teknologier og andre intellektuelle produkter er underkastet rettidighedsbestemmelser, som kan være restriktive eller permissive alt efter hvad den enkelte rettighedshaver har bestemt. Copyrights på software er et stort område for stridigheder ligesom patenter på hardware og netværksteknologier giver grundlag for uenigheder om overtrædelser eller om licensbestemmelser. Compliance krav - eller konformans som det betegnes når en teknisk løsning følger en nærmere fastsat forskrift – udgør også et konkurrencevilkår i mange erhverv.

Inden for mange områder af er der allerede fra bestemmelsens tilblivelse indlagt muligheder for *variationer* i dens anvendelse afhængig af omstændigheder. Dette medfører også at der er tolkning af såvel *relevans* - er det en bestemmelse som gælder her? - som af *betydning* - er det en bestemmelse som skal anvendes på den ene eller den anden måde i dette tilfælde? - og af *konsekvens* - er det en bestemmelse som det vil være alt for omkostningsfyldt at opfylde i forhold til det aktuelle formål? - kort sagt, kan bestemmelser nødvendiggøre overvejelser, vurderinger og afvejninger i lyset af konkrete omstændigheder og vilkår.

Compliance er udtryk for at de forskrifter og bestemmelser som er anerkendt gældende eller som er tilkendegivet at ligge til grund for en virksomhed også bliver fulgt i praksis. Derfor er compliance

nøje knyttet til opfølgning, verifikation, inspektion, tilsyn, stikprøve, eller mere generelt *kontrol*. Eftersom bestemmelser ikke er én-entydige, da de ofte er formuleret generelt og uden angivelse af alle betingelser for deres gyldighed, er det således utilstrækkeligt at betragte compliance som en simpel test af korrespondance mellem *forskrift* (formål og bestemmelse) og *aftryk* (proces, handling, løsning, etc.). Hvorledes opnås compliance?

Hvorledes analyseres og udføres compliance?

Revision er rettet imod at etablere finansiel compliance, idet revision af virksomheders regnskaber, forskrifter, certifikater etc. og disses interne kontroller har til formål at etablere et grundlag for *tiltro* til aflagte rapporter og vurderinger til ejerkreds og til myndigheder. Professionen revision er underlagt en række regler - udformet af staten i lovgivning og udbygget i retspraksis - samt en række professionelle standarder - udformet af professionelle organisationer. Revision er altså et eksempel på udøvelse af en complianceanalyse og dennes afrapportering hvor tilvejebringelse af tiltro til ledelsens rapportering etableres.

Revisionen af regnskaber omfatter flere forhold af betydning for virksomhedens aktuelle og fremtidige indtjening. Derfor er der knyttet risikovurderinger, interne kontrol systemer og rapportering til de forhold som underkastes compliance analyser. Med andre ord, det er alle de forskrifter, herunder de strategiske overvejelser i ledelsen, som er lagt til grund for virksomhedens operationer og rapporteringer (interne og eksterne), der bliver underkastet en revision med henblik på at etablere, hvordan og hvorvidt der foreligger "compliance". I sagens natur er der ikke en "en-til-en" korrespondance mellem disse, og når det kommer til analysens elementer er der tale om komplicerede forhold, der kræver professionalisme i identificering, vurdering og afvejning. Det er derfor *kompetent* tredjepart, der inddrages som ansvarlig for tilvejebringelse af vurderinger af virksomhedens materiale om dens finansielle og øvrige compliance-forhold og rapporterer herom til bestyrelsen og evt. generalforsamlingen i forbindelse med årsregnskabets fremlæggelse. Med andre ord spiller en tredjeparts kompetencer en væsentlig rolle i etablering af tiltro til at virksomhedsledelsens rapporter er retvisende.

Ofte giver compliance-gennemgange også anledning til uenighed. Det gælder såvel i tolkning af love og regler som kan føre til involvering af retssystemet. Konflikter kan f.eks. gøre sig gældende i forhold til fortolkning af standarder og deres implementering, hvor virksomheder kan søge afgørelser ved ombud eller gennem kontraktforhandlinger imellem parterne.

Complianceanalyser udføres også at tekniske og juridiske enheder i samarbejde, når det gælder IP (intellectual property) så som copyrights, patenter, varemærker, etc. Internationale rådgivningsvirksomheder handler både proaktivt - de kan opsøge forretningsmuligheder ved at afdække patent-krænkelser - og de handler som bisidder og rådgiver for parterne i en konflikt, hvor der kan være meget betydelige forretningsmæssige interesser involveret.

Fravalg af opfyldelse af compliance-krav som hidrører fra *private* kilder - konsortium standarder eller andre typer af bestemmelser - kræver også en analyse af konkurrence og andre konsekvenser af et eventuelt fravalg. Der kan være tale om at fravælge potentielle samarbejdspartnere som stiller krav om compliance eller om at gøre sig mindre attraktiv som objekt for fjendtlig

overtagelse som følge af mindre (ekstern) transparens og derfor større omkostninger og risici for en konkurrents udarbejdelse af en due diligence vurdering.

Motiverne for til- og fravalg af frivillige certifikater og akkrediteringer i private virksomheder vil være underkastet vurderinger, hvor også omkostningerne ved opretholdelse af compliance indgår.

Med et stadigt voksende omfang af muligvis relevante konkurrence-påvirkende bestemmelser bliver virksomhedernes administrative, interne processer stadig mere differentierede og mangfoldige, og derfor vil deres compliance-omkostninger også stige.

Virksomheder kan tilvælge at styrke deres interne kontroller, herunder skattekontrol ved at etablere certificerede processer for at kunne dokumentere egenkontrol over for virksomhedens ejere og over for myndigheder.

Hvordan arbejder myndigheder med compliance?

Når det gælder myndighedskrav er complianceanalyse ofte indarbejdet under betegnelsen "tilsyn", hvormed der menes kontrol i forskellig betydning alt afhængig af kontrolområdet og dets demokratiske styring ved love, direktiver, etc.

Hvor der er tale om myndighedskontrol kan der enten foreligge en norm i form af en rettighed eller i form af en forpligtelse.

Hvor kontrol ved en myndighed indebærer en retmæssig *adgang* til en benefit, en rettighed eller en anden form for begunstigelse skal den *dokumenteres* (i bred betydning heraf) således at rettigheden på et vilkårligt, fremtidigt tidspunkt kan *efterses eller verificeres* af myndigheden samt af en eventuelt dertil bemyndiget person eller virksomhed (3' de part).

Endvidere indebærer myndighedscompliance, at en udført kontrol skal *rapporteres* således at det overfor myndigheden eller tredjepart kan godtgøres, at der har været udført et kontrol.

Når det drejer sig om f.eks. koncessioner, bevillinger, bemyndigelser eller lignende forhold vil myndigheder, der udsteder tilladelserne have en *tilsynsforpligtelse*. Tilsyn i betydningen at fastslå at *betingelserne* for opretholdelse af en rettighed, en koncession eller bevilling fortsat opfyldes og evt. kan tænkes fortsat at kunne opfyldes af den pågældende person eller virksomhed begrundet i de forholdsregler som er iagttaget.

I stedet for tilsyn kan der indsættes et *udløbstidspunkt* for tilladelsen (f.eks. en bevilling til taxakørsel og til offentlig udskænkning), hvorefter en gen-ansøgning om tilladelse skal ledsages af dokumentation for dens tidligere rette udførelse (f.eks. overholdelse af politivedtægter, etc.).

Hvorledes der etableres en "compliance-conformance" verifikation, der kan rapporteres, er dog bestemt af mange forhold.

Generelt gælder at udgangspunktet skal være at kontrolobjektet er *verificerbart*. For at kunne verificere skal der foreligge en *identifikation* af objektet for kontrol. Udover at fastslå tilstedeværelse af objektet skal der etableres de observationer, der vedrører *overholdelse* af compliance, udvirket gennem et ledelses- og organisatorisk set-up. F.eks. om informationssikkerhed skal der være mulighed for at klarlægge at konfidentialitet, integritet og adkomst/tilgængelighed er sikret, overvåget med logning af opslag, etc. Endvidere skal det godtgøres hvorledes kontrolobjektet bliver anvendt operativt, administrativt styret og overvåget, rapporteret, samt hvilke funktioner (roller), der har hvilket ansvar (rettigheder og forpligtelser), og hvordan bliver disse organisatorisk indlejret og styret af ledelsen.

Ofte foreligger der krav om compliance med flere *regelsæt*. Tolkning og afvejning bliver derfor en del af complianceanalysen, som udføres af den pågældende virksomhed selv for at udvise rettidig omhu.

F.eks. vil en medicinalvirksomhed af "egen drift" gennemføre omfattende kontroller med de interne procedurer ved udvikling, testning etc. af et nyt medikament eftersom virksomheden skal kunne dokumentere medikamentets komponenter, egenskaber og effekter for at opnå myndighedsgodkendelse til afsætning i bestemte nationale markeder på et senere tidspunkt. De krævede data kan ikke "gendannes" men skal opsamles og dokumenteres løbende, hvorfor de interne processer og log-systemer skal være udformet og operative *førend* et udviklingsprojekt kan igangsættes.

Virksomheden vil i de tilfælde, hvor der gælder flere regelsæt som tilfældet er her, gennemgå alle compliance-krav for at sikre at *foreningsmængden* af de mange regler bliver imødekommet. Alternativt kan virksomheden *fravælge* at opfylde compliance-krav vedrørende nogle markeder, som den vurderer som så begrænsede, at de ikke modsvarer omkostningerne ved opfyldelsen af de ekstra compliance-krav.

Men ikke alle compliance-bestemmelser kan fravælges, således som det gælder for skatter og afgifter. Her er myndighedskontrollen rettet imod en forpligtelse til forskel fra førromtalte rettighedsorienterede kontrol.

Her handler det først og fremmest om de lovgivningsmæssigt fastsatte skattemæssige forpligtelser og andre myndighedsbestemmelser gældende for virksomhedens etableringsområde og virksomhedsform.

Selvom compliance-kravet ikke kan forhandles er der et stort spring derfra til at tale om en éntydig compliance-forpligtelse.

Som model for compliance-forpligtelser kan følgende elementer opstilles:
Når myndigheder analyserer compliance-forpligtelser tager de udgangspunkt i *overordnede mål* som kommer til udtryk i lovgrundlag og de eventuelle retspraksiser der har udviklet sig på området. Dette er utilstrækkeligt som grundlag for udøvelsen af kontrol med områdets aktører idet regelefterlevelse ikke kan forventes at ske automatisk. (*Formål*)

Derfor står formålet sjældent alene. Det er ledsaget af en udfoldede betingelser for anvendelse samt bestemmelser om den rette anvendelse. (*Bestemmelser*)

For den *materialitet*, som skal underkastes en vurdering, afgør også hvilke betingelser og instrumenter, der er til rådighed for kontrol-udøvelse. (*Materialitet*)

Hvorledes aktørerne anvender, forbruger eller *omdanner* materialiteten er ikke mindre væsentligt. (*Transformationer*)

Hvilke *aktører eller processer* der er udførende og derved er brugere af materialiteten er ligeså af betydning. (*Aktører*)

Endvidere vil *effekter* af omdannelse af materialiteten ofte have stor betydning, i nogle tilfælde opsamlet som *tilsigtede og ønskværdige* effekter på den ene side og de *uønskede og utilsigtede* effekter på den anden side, i begge tilfælde som kombinationer af kontrolobjektets væsentlighed (værdi, menneskeliv) og mulighed henholdsvis risici for hændelse, og med kontrol for at utilsigtede men ønskværdige effekter udnyttes ligesom der kontrolleres særskilt for at undgå uønskede effekter (trusler, sabotage, terror, etc.). (*Effekter*)

Enhver compliance-bestemmelse giver anledning til et krav om *rapportering* om compliance overholdelse samt hændelser, der ikke er tilsigtede eller ønskede. (*Rapport*)

Afslutningsvis giver det ikke mening at udføre kontrol, hvis ikke også *erfaringer* med hidtidige resultater kan inddrages i en forbedring af *effektiviteten i compliance*, hvad enten det medfører justering af overordnede mål, bestemmelsernes udformning, ændret fokusering på materialitet, transformationer, aktører, effekter eller rapportering. Med andre ord kan ændringer antage forskellige grader af omdannelse af formål, forudsætning og betingelser for gennemførelse af kontrol. (*Revidering*)

Til enhver compliance-krav hører mindst tre typer af enheder eller aktører, i det fortsatte betegnet formåls-giver, kontrollant og udfører og som hver især har funktioner i forhold til de opstillede compliance-faktorer. Disse tre enheder kan være bundet sammen til andre kontrolkæder.

Herunder er ovenstående liste af elementer illustreret med et eksempel:

Bevilling af tilladelse til offentlig udskænkning.

Compliance element	Formåls-giver	Kontrollant	Udfører
Formål	Begrænse unges alkohol forbrug	Overholdelse af gældende love, etc.	Værtshus drift
Bestemmelser	Regler om off. udskænkning	Politivedtægt	Politivedtægt, bevillings bestemmelser
Materialitet	Politivedtægt	Unge i byen	Unge på værtshuset
Transformation	Alder 18 år	Unge på værtshus	Alder-id

Compliance element	Formåls-giver	Kontrollant	Udfører
Aktører	Bevillingshaver	Vagthavende politi	Værtshusholder/dørvagt
Effekter - tilsigtede	Alkoholisering undgås	Advarsler, bøder	Afviser unge under 18 år
Effekter - u-tilsigtede	Kriminalisere over 18 årige som køber til unge	Kriminalisering af unge under 18 år	Accepterer unge udskænkning hvis i selskab med "voksne"
Rapport	Unge alkohol vaner	Politi rapporter	Anmeldelser
Revidering	Politivedtægt ændringer	Razzia planer	Instruks til dørvogtere

Når compliance sammenstilles med kontrol-udøvelsen hænger det sammen mulighederne for at anlægge et forløbs-perspektiv på compliance-elementerne.

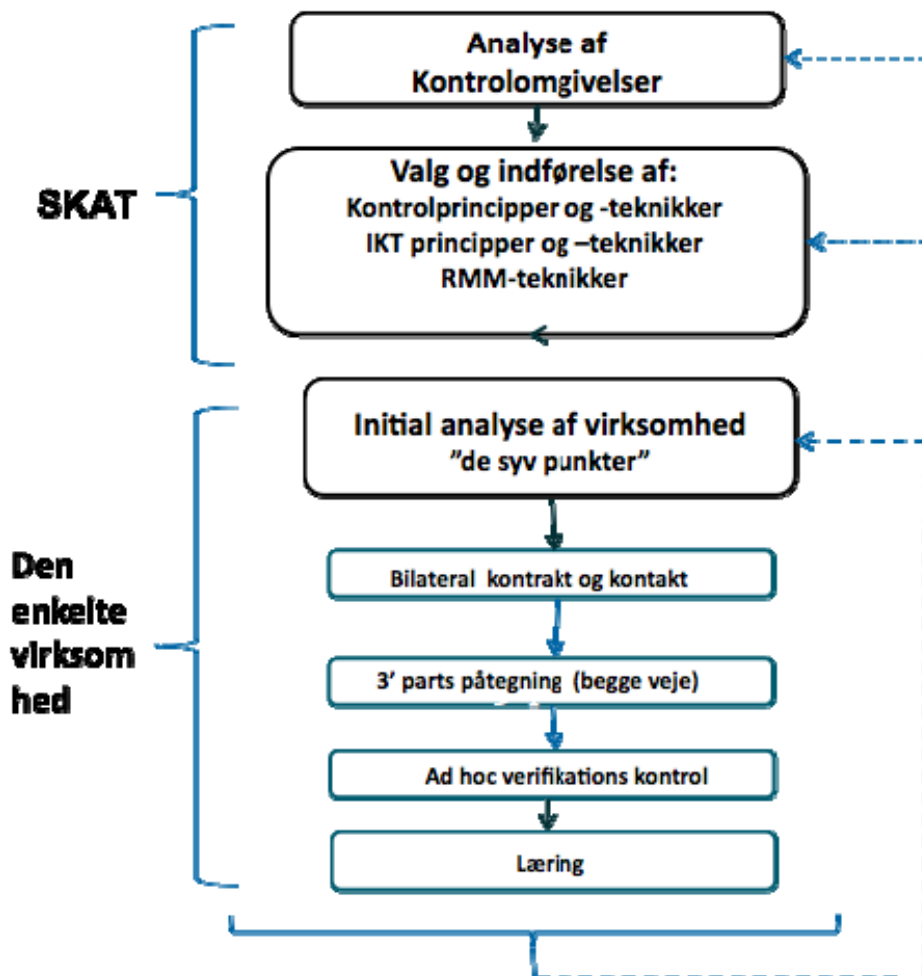
Et forløb er defineret ved en række successivt forekommende processer og hændelser der markerer skift imellem processerne. Processer kan være parallelle, d.v.s. synkrone eller de kan være asynkrone.

For så vidt som at de konsekvenser af den iboende *logik* i al compliance - nemlig at formål og bestemmelser (kontrolomgivelserne) nødvendigvis må gå forud for rapport og revidering - som de sidstnævnte faktorer (grundlag for læring) - så kan der være forskellige forhold, der begrundet at de øvrige elements rækkefølge og sammenhænge tilrettelægges forskelligt.

Materialitet - transformation - aktør - effekter er selve kernen i compliance-processerne.

Sammenbindingen af compliance-processer er udviklet i f.eks. COSO som i deres (14. maj 2013 forventet publiceret nye) modeller har opstillet funktionelle krav til intern kontrol i virksomheder i modeller med formål, komponenter (som er funktionelle krav som f.eks. risikoanalyser) og entiteter som er virksomhedens organisatoriske enheder og deres indbyrdes relationer. (mere om intern kontrol - senere)

Et eksempel på et forløb er opbygningen af kontrol af selvangivelsen for virksomheder i en skatteadministration i samarbejde med en 3' de part. (se herunder)



Af denne model fremgår det at kæden: Materialitet - Transformation - Aktør - Effekter følger efter en fase, hvor virksomhedens skattemæssige forhold klarlægges i en analyse som udmunder i en aftale mellem myndighed og virksomhed om hvilke særskilte regler, der skal anvendes hvordan i den pågældende virksomhed. En revisor står for 3' de parts påtegning af aftalen - og senere af selvangivelsen - baseret på indseende i aftalegrundlaget, hvorved der sker den transformation (transaktioners skattemæssige betydning) af materialitet (transaktioner i virksomheden) som danner grundlaget for selvangivelsen. Myndigheden, SKAT kan udføre stikprøvekontroller for at overbevise sig om aftalens overholdelse hvad angår de udvalgte særskilte regelsæts tolkning i den konkrete virksomhed (ad hoc verifikationskontrol). Læring tager afsæt i en vurdering af de opnåede effekter (tilsigtede ligningsmæssige forhold i SKAT og virksomhedens vurdering af hvad der bør være årsresultatets skattetilsvær).

Forløbsmodellen er således udspændt imellem en for-analyse af virksomheden i SKAT, en aftalefase om grundlaget for selvangivelsen, en rapportering og efterfølgende revisionspåtegning samt SKAT's påsyn af effekten (det opnåede skatte provenu). Compliance-analysen er således en aktivitet opdelt imellem de tre aktører i processerne.

I aftaleindgåelsen ligger der opbygningen af gensidig, funderet tillid, idet aftalen om relevante reglers anvendelse beror på at begge parter har tillid til hinanden.

Compliance analyser i SKAT

Compliance kan verificeres på flere måder og i forskellige kontrolmiljøer. SKAT anvender flere kontrolformer til brug for konstatering af regelefterlevelse. Herunder er nævnt fire typer:

A. Samspelet med de store virksomheder (SKAT kalder det TAX Governance) består i en løbende fundering af den gensidige tillid, hvor ambitionen er, at den bilaterale relation bliver så tillidsfuld, at de traditionelle kontrolaktiviteter kan minimeres eller erstattes med "smarte", omkostningseffektive og tillidsfunderede kontroller.

B. Compliance opnås også i det fuldautomatiserede miljø, hvor elektronikken har overtaget rollen som garant for regelefterlevelsen. Vi kan konstatere, at SKAT DK er i stand til næsten fuldstændigt at sikre korrekt skatteberegning og –indeholdelse for lønmodtagere. I dette forløb er tillidsrelationen ikke relevant. Lønmodtagerne er stort set holdt ude af opgørelsen af den skattepligtige indkomst. De resterende problemer med skatteinddrivelsen og skatterestancerne bliver stadig mindre, om end det statslige tilgodehavende stadig er meget stort.

C. En tredje compliancemetode hos SKAT er etablering af et funderet tillidsforhold via tredjemand (i SKAT's eksempel via finansielle revisorer). Her er det primære tillidsforhold relationen mellem SKAT og revisorerne, således at SKAT tør bero sig på revisorerens analyse og vurdering af de enkelte virksomheders compliance niveau.

D. En fjerde vej til compliance er udsøgning gennem en statistisk stikprøvetagning, som ikke i sig selv er tillidsbåret, men som giver et billede af de forskellige udsøgte gruppers fejlprocent og dermed såvel skattegab og potentielle indsatsområder gennem at udføre konkret ligning af de valgte SED'ere. Et tillidselement kunne blive relevant i form af, at de enkelte deltagere i et stærkt fejlbehæftet segment kunne tilvælge sig en kontrolform, som er på et højere modenhedsniveau, som giver basis for en bedre kontrolmæssig behandling end resten af segmentet. Praksis på udsøgningsområdet har udviklet sig noget forskelligt blandt parterne (myndighed, virksomhed og revisorer), fordi myndighederne (herunder også SKAT) skal træffe beslutning om, hvilke virksomheder, der skal udsøges.

Spørgsmålet er så, hvorledes denne udvælgelse skal finde sted? I den tillidsfunderede kontrolmodel indgår en udsøgningsaktivitet, fordi det ikke er muligt eller meningsfuldt at gennemgå alle selvstændige skatteyderes årsopgørelser (SED'ere). Årsagen er dels knappe ressourcer og meget forskellig risiko og dels fordi meningsfuldheden og opmærksomheden tabes, når alt skal kontrolleres lige meget. Skatterevisorerne må derfor prioritere blandt de mange SED'ere. Dette kan enten ske gennem "best man's best guess" (risikovurdering dvs. sandsynlighed

og væsentlighed) eller ved compliance analyser. Tankegangen kunne ligeså vel anvendes i den finansielle revision og virksomhedens egenkontrol baseret på complianceanalyser af hhv. den enkelte virksomheds transaktionstyper eller den finansielle revisors kontrolarbejde.

SKAT har ca. 320.000 selvstændige erhvervsdrivende (SED'ere) og tager en repræsentativ stikprøve. Hver af de udvalgte SED'ere beskrives ved en række parametre (branche, alder, beliggenhed, fejltyper, m.fl.) som SKAT kender via selvangivelsen. Stikprøven af SED'ere kontrolleres/lignes alle sammen, således at man herefter kender den enkelte SED'ers fejl, beløbsmæssige efterregulering og øvrige parametre. Hver enkelt SED'er kan indgå i flere af de udsøgte segmenter (f.eks. både på alder og brancher). Hvis man f.eks. arbejder med 5 parametre for samtlige SED'ere, får man i alt 120 mulige sammensætninger af disse. Ved sluttelig at gange op til den samlede population får man herefter de udsøgte segmenters effekt på den samlede fejlmængde og skattegab.

Hvis man ikke finder de udsøgte segmenter tilstrækkeligt præcise, kan man tillægge yderligere parametre for de udsøgte (f. ex. ejendomsbesiddelse, virksomhedsskatteordning eller køb/salg/fusion). Dette benævner vi meso-complianceanalyse i modsætning til den oven for nævnte metacomplianceanalyse. Meso-compliance kunne også være at øge antallet af SED'ere i de udsøgte segmenter for at opnå en kritisk masse. Meso udsøgningen har til formål at afgrænse segmenterne så præcist som muligt og dermed at skabe størst mulig effekt af kontrolarbejdet (vejledning og indsats).

De finansielle revisorer anvender af naturlige årsager ikke complianceanalysens udsøgning, da kontrolobjektet er kendt på forhånd. Imidlertid kunne man overveje, hvorvidt valg af delprocesser til system- og transaktionsmæssig kontrol på tilsvarende måde er relevant for en complianceanalyse med henblik på at udsøge de finansielt mest relevante kontrolområder i forhold til ambitionen om et retvisende regnskabsbillede via et retvisende bogholderi.

Det forekommer undertiden mere relevant for såvel finansielle- og skatterevisorer i visse situationer at overveje den aftalefunderede kontrolform. De finansielle revisorer har jo allerede et afklaret kontrolobjekt og skatterevisorerne er ved at etablere en kontrolform ved navn "horizontal monitoring" primært praktiseret af de hollandske skattemyndigheder.

Den aftalefunderede kontrol (jfr. Pkt.A) er i første omgang rettet mod store selskaber, hvor NL-SKAT og den enkelte virksomhed indgår en aftale om transparens, dokumentation, systemer og egenkontrol. Aftalen er bilateral (SKAT og virksomhed).

Man er nu også begyndt at anvende den aftalefunderede kontrol i relationen til SME'ere, og her er aftalen trilateral (SKAT, Virksomhed og Revisor) med revisor som primær modpart til SKAT(jfr. Pkt. C) Der er endnu ikke de store erfaringer med SME-området.

Ser vi på de finansielle revisorerers revision af årsregnskabet, ligger systemrevisionen indenfor den aftalefunderede logik. Vi ser derfor den aftalefunderede kontrol indgå i såvel revisionen af årsregnskabet som i den aftalefunderede og systemfunderede kontrol af virksomhedens skattemæssige regelefterlevelse. Sidstnævnte område skal udvikles i et mere konkret regelsæt mellem de tre involverede parter. Omvendt er det generelt ikke en del af SKAT's kontrolmetode at anvende den systemfunderede kontrol. Her vil samspillet mellem de tre parter bringe merværdi til alle i og med, at den individuelle compliance er et fælles anliggende uden store modsatrettede motiver.

Complianceanalysens primære formål er at udsøge de kontrolområder, der har størst brug for såvel *forebyggende* kontroller som *opklarende* kontroller.

Med *forebyggende* kontroller mener vi alle handlinger, der i sagsregistreringen og det videre forløb får tilbagemelding eller øvrig situationsbestemt hjælp. SKAT kalder det vejledning. De *forebyggende* kontroller omfatter således alle kontroller indtil selvangivelsen er afleveret til SKAT. De *opklarende* kontroller kan ligger derfor udelukkende hos SKAT og har til formål at finde fejl, som er sluppet gennem det forebyggende "panser". SKAT kalder det indsats. SKAT's primære paradigmeskift består i at flytte aktiviteterne fra den opklarende/efterfølgende kontrol til de forebyggende kontroller.

Kort sagt kan complianceanalyser ses på tre niveauer: Meta, Meso og individuelt. Metaniveauet betragter populationen statistisk og fortæller f.eks. noget om populationens vilje eller evne til regelefterlevelse, ofte opdelt i forskellige kontrolgrupper (erhverv, alder, bopæl, etc.). Metaniveauet giver os information om rigets nuværende tilstand (omfanget af fejl og skattegab). Hermed svarer meta complianceanalysen også på spørgsmålet om effekt af de indsatte forebyggende og opklarende kontroller. Som et tænkt eksempel kunne meta complianceanalysen vise, at nordjyske fiskere over 50 år har en langt større fejlfrekvens end gennemsnittet af SED'ere.

For at lette forståelsen er udgangspunktet 320.000 SED'ere, hvor man har udvalgt en repræsentativ stikprøve på 9.000 SED'ere. Blandt disse er f.eks. 300 erhvervsmæssige fiskere. Alle 420.000 SED'ere har en række generelle karakteristika, f.eks. 8 parametre (størrelse, alder, geografi, branche, revisoranvendelse, bruttoavance, etc.). Vi finder de mest fejlbehæftede segmenter gennem en række standardopgørelser, hvor vi anvender en eller flere af de 8 parametre som identifikatorer. I dette eksempel er der i alt 8 fakultet ($8 \times 7 \times 6 \times 5 \times 4 \times 3 \times 2$) muligheder (ca. 40.000). Hurra for teknologien! Det ansører måske også til for høje "parameterambitioner".

I meso-tankesættet går vi et skridt videre og søger at finde sammenhænge (kausaliteter, som er de årsagsbegrundede sammenhænge eller finaliteter, som er de konstaterede – men ubegrundede -statistiske sammenhænge), som kan fange nogle segmentspecifikke faktorer, der beskriver de nordjyske fiskere (hvem bruger revisor, hvem har fast ejendom, virksomskatteordning, etc.) hvilket muliggør, at vi på individniveau kan rubricere fiskerne elektronisk. Formålet er altså at finde disse karakteristika og skaffe disse informationer fra mulige kilder (SED'en selv, revisor, Danmarks

Statistik, brancheforening, etc.), som kan fortælle noget om forskellige relevante mesoparametre som f. ex.:

- Begivenheder (iværksættelse, ophør, fusion)
- Karakteristika (revisoranvendelse, virksomhedsordning)
- Størrelse (A-C)
- Selvdeklareret modenhed (i henhold til relationsmodenhedsmodel)

Meta- og mesoniveauet bruges således samlet til at udsøge de mest fejlbehæftede segmenter.

Ideelt set kan vi således klassificere SED'erne ned på individniveau uden overhovedet endnu at have personlig kontakt med vedkommende. Behovet for individueludsøgning er dog ikke stort, da complianceformålet som nævnt primært er effektmåling og udsøgning af segmenter.

Via disse complianceanalytiske aktiviteter har vi således styr på hvilke segmenter, der er særligt fejlbehæftede og dermed hvilke segmenter, der har et særligt vejlednings- og indsatsbehov. I eksemplet med fiskerne vil dette segment have et specifikt behov for vejledning, som retter sig mod de problemstillinger, fiskerne har.

Kontrolområder

Efter at vi således har udsøgt de mest relevante forbedringsområder (til hhv. forebyggende og opklarende kontroller) er det nu opgaven at arbejde med de enkelte kontrolområder. Metodisk er det kun de udsøgte områder, der kommer under separat behandling, hvor "den grå masse" udelukkende behandles med de fælles kontrolprincipper. Det er altså kun de udvalgte kontrolområder, udvalgt på baggrund af et sæt af attributter, som samlet viser relativt utilfredsstillende nøgletal, der arbejdes videre med. De øvrige kontrolgrupper hviler kontrolmæssigt indtil næste gang, vi finder nye attributter, der tegner en ny interessant kontrolgruppe. Ideelt vil det jo også være således, at de behandlede kontrolgrupper nu har væsentligt forbedret regelefterlevelse, således at nye grupper nu står øverst på hitlisten.

Et givent kontrolområde består af en kombination af mesoprofil (udmøntet i kontrolgrupper) og fejltyper. Fejltypen kunne eksempelvis være placering af private omkostninger som driftsomkostninger. Mesoprofilen kunne som tidligere nævnt eksempel være nordjyske fiskere over 50 år. I stiliseret form kunne det vises således:

Fejltype Kontr. Gr.	Privat ell. Erhv. omk	Mgl. Indtægter	Mgl. regnskab
Fiskere	25%	65%/25%	55%
Ejendoms mæglere	60%/30%	20%	30%

Sikkerhedsniveauet, som er omgivelsernes (og vore egne) krav til fejlprocent er givet i dette tænkte eksempel ud for de to fejltypen, der ønskes påvirket (fiskernes mgl. indtægter ønskes nedbragt til 25% og ejd. mæglernes forkerte placering af privat ctr. erhverv ønskes nedbragt til 30%).

Når vi kender de fejltypen, vi i særlig grad ønsker at påvirke (ud over de konsekvenser, valget af kontrolprincipper måtte medføre), er det nu tiden at fokusere på de kontrolteknikker, der i særlig grad ville være nyttige i forholdet til de prioriterede fejltypen. I stiliseret form kunne det vises således:

Fejltyper Kontrolteknikker	Privat eller erhvervsomk	Mgl. indtægter	Mgl. regnskab
Tast selv	7	2	2
RMM	6	7	7
Vejledning	7	4	2

I dette tænkte eksempel kan vi altså konstatere, at vi med fordel kan spille på alle tre kontrolteknikker over for ejendomsmæglerne, mens fiskernes måneskinsarbejde er vanskeligere at få fat i med de bestående kontrolteknikker, om end Relationsmodenhedsmodellen (RMM) vil hjælpe fint overfor de fiskere, der ønsker værktøjer til at forbedre regelefterlevelsen. Vi kan også konstatere, at RMM i denne 'rating' er det mest relevante værktøj at få indarbejdet generelt. Vi må endnu engang understrege, at eksemplet formentlig slet ikke afbilder virkeligheden.

I dette forløb har vi helt undgået den sædvanlige risk management værktøjskasse (vi kalder det jo også Tillidsfunderet kontrol og ikke Risikobaseret kontrol). Vi finder denne refokusering relevant, også fordi risk management dels postulerer en kvantificerbarhed, som ikke er mulig, dels har et meget løst forhold til de afledede kontroller og endelig fordi risk management relaterer sig primært til de opklarende kontrolprincipper og –teknikker.

Nogle af kontrolområdets SED'ere (f.eks. nogle af de berømte jyske fiskere) ønsker måske at løfte sig relationsmæssigt op på et lidt højere niveau. Til det formål anvender vi relations-modenheds modellen (RMM). Den kan også anvendes af andre SED'ere, der ønsker at løfte sig fra "den grå masse" og opnå de fordele, anvendelse af RMM giver. Derfor er det væsentligt, at hvert af de fem frivillige niveauer indebærer attraktive fordele for SED'en, jfr. Relationsmodenhedsmodellen senere.

Når vi har gennemført dette forløb for de prioriterede kontrolområder, kan vi beslutte, hvor meget og hvor hurtigt forbedringerne skal ske. Vi har ikke medtaget implementerings- og kommunikationsprocessen i kontrolmodellen, hvilket bestemt ikke gør området uvæsentligt. Vi har blot i dette notat valgt at prioritere selve kontrolmodelforløbet.

Transparens

Kontrolaktiviteter baserer sig traditionelt på aktiviteter i lukkede miljøer, hvor den tværgående informationstilgængelighed er relativt begrænset. Virksomheden besidder som regel supplerende information vedr. de enkelte transaktioner og systemer, revisors arbejdsrapporter er generelt fortrolige (endog også overfor virksomheden) og myndigheden besidder en række interne informationer om virksomheden. Denne tradition rummer en integritetsfordel, som parterne kan have tryghed ved. En anden fordel er, at opsamlet og udelt viden kan anvendes som bevis i visse situationer. Problemet er imidlertid, at denne integritetsinteresse også fremmer mistillid og etisk minimering med den traditionelle risikofunderede tankegang til følge. Det er som at spille med lukkede kort (f.eks. poker).

Analogien kan trækkes videre, hvor kortspillet bridge med sit eget sprog i nogen grad åbner for kommunikationen mellem alle parter, dog med bibeholdelse af vinder/tab elementet. Den fuldstændige åbenhed er de åbne kort, hvor konkurrencemomentet erstattes af den fælles optimale løsning uden taber i et tillidsfunderet løsningsmiljø.

Tager vi eksempelvis samspillet mellem virksomhed, revisor og SKAT har transparens traditionelt været lav, hver part har skjult sine kort med mindre de blev "kaldt". Vinder/ taber elementet er stadig til stede. Opnåelsen af transparens baseres på et spil med åbne kort, dvs. de tre parter fremlægger den relevante viden med henblik på opnåelse af en korrekt årsopgørelse uden vindere og tabere. Her er hensigten at finde den korrekte løsning og forudsætter derfor at spil-motivet erstattes af en etisk tilgang hos virksomhed og revisor samt en vejledende tilgang hos SKAT. Det er ikke længere et spørgsmål om vindere og tabere men om afklaring. SKAT's aftaler med de store virksomheder er et sådant eksempel. Ideelt set er det problemløst at være uenige om et skatteforhold, fordi parterne først og fremmest har til opgave at nå til enighed om, hvad de er uenige om. Efterfølgende må øvre instanser så afklare, hvem der har ret i sin påstand.

Myndigheden (her SKAT) fremlægger al viden om virksomheden og skaber et miljø af regelefterlevelse også fra SKAT's side. Mistanken om fiskale bias'er skal fjernes hurtigst muligt. I et sådant miljø skal virksomheden og revisor tilbydes al opsamlet information i et brugervenligt og automatiseret miljø. Det er frivilligt for virksomheden at vælge et niveau af relationsmodenhed, men det er en forudsætning for at opnå de mulige benefits at der vælges kvalificeret.

Modenhedsmodeller

Hvordan måler vi relationsmodenhed (vilje og evne til regelefterlevelse/compliance) og hvem skal gøre det? Det er to spørgsmål af betydning i en tillidsfunderet tankegang, fordi tilliden ikke er blind men funderet. Derfor er det vigtigt at diskutere, hvad de tre involverede parter (SKAT, revisorer og virksomhed) kræver af hinanden, for at denne relationsmodenhed er i tilstrækkelig grad opfyldt.

Målet er jo at sikre transparens, læring, dialog og gensidig informationsanvendelse gennem den funderede tillid. De tre parter opfattelse af transparens er ikke nødvendigvis den samme. For virksomhedens vedkommende kan der være en naturlig tendens til selektiv og minimeret videndeling, mens SKAT kunne have en modsat rettet tendens. Begge tendenser har et historisk afsæt. Det vil derfor kræve nytænkning for begge parter åbent at dele al information af skattemæssig relevans. Tilsvarende er revisorerne historisk præget af en tavshedspligt, som omfatter arbejdsrapporter og andet tilgrundliggende materiale for årsrapport og selvangivelse i det omfang, revisor er involveret.

På disse områder må parterne bekende sig en åbenhedskultur, som ikke mindst SKAT som den dominerende part har en forpligtelse til at initiere og herunder sætte overliggeren synligt og klart formuleret.

Den binære model:

I den aftalebaserede kontrolmodel vedrørende SME virksomhederne, som Hollands SKAT praktiserer, består forventningerne primært af opfyldelsen af ét krav fra virksomhedens side: Revisionsvirksomhedens accept af virksomhedens skattemæssige kontrolniveau.

Revisionsvirksomheden inviterer således udvalgte virksomheder til at deltage i den tillidsbaserede kontrolaftale. Konkipering af evt. aftale med den enkelte klient er revisionsvirksomhedens eget anliggende. Hvordan finder Hollands SKAT så de revisorer, der må indgå i en sådan ordning? Det gør de relativt pragmatisk i og med, at man udvælger et antal (p.t. 100) revisionsvirksomheder, som Hollands SKAT har gode erfaringer med og som i øvrigt må forventes at opfylde kravene til TCF (Tax Control Framework). Der ligger her en potentiel konkurrencefordel for de revisionsvirksomheder, der er omfattet af ordningen. For god ordens skyld skal det nævnes, at skattemæssig assistance (og dermed kompetence) ligger hos skattejuristerne, mens Revisorerne ikke har dækkende skattemæssig kompetence og derfor samarbejder med enten deres egen afdeling for skattemæssig assistance eller med tredjepart skattejurister. Denne risiko for inhabilitet er i øvrigt også årsagen til, at to af de fire store revisionsvirksomheder foreløbig har fravalgt at deltage i ordningen. Aftalen mellem Hollands SKAT og revisionsvirksomhederne er stort set identiske og meget kortfattede. Primært fokuseres på de tre nøgleord (som Hollands SKAT ser dem): Transparens, funderet tillid og dialog. Vi kan også konstatere, at Hollands SKAT har en binær relation til tillidsbaseret kontrol, hvilket understøttes af den aftalebaserede kontrolform. Hermed har de også fundet en relativt enkel administrationsform. Hollands SKAT forbeholder sig dog ret til at kontrollere den stadige overholdelse af kontrolprocedurerne i revisionsvirksomhedens kontrol af de deltagende klienters opfyldelse af TCF.

Hvad angår aftalen mellem de store virksomheder og Hollands SKAT er den baseret på samme forudsætninger og indhold som aftalerne med revisionsvirksomhederne. Aftalerne varierer lidt mere, men er baseret på det samme sæt af gensidige forventninger. Som tidligere anført er det en forudsætning for at indgå denne bilaterale aftale, at Hollands SKAT i samarbejde med den enkelte

store virksomhed gennemfører den nævnte syv-punkts aktivitetsliste til sikring af et afklaret udgangspunkt. Tilsvarende som for revisorernes vedkommende udvælger Hollands SKAT stikprøvevis virksomheder for review af deres TCF.

Den differentierede model:

Alternativt kunne man forestille sig at differentiere SKAT's tilgang betinget af grad af relationsmodenhed. For øjeblikket anvender SKAT DK som bekendt en sådan model baseret på vilje og evne til compliance. SKAT foretager indplaceringen som en rent intern opdeling til brug for etablering af kontrolniveau og frekvens. Den enkelte virksomhed har således ikke indseende eller på kort sigt indflydelse på indplaceringen. Hvor compliance analyserne er et værktøj til prioritering af en gruppe virksomheder (ex. branche, område, særlige skattekaraktistika eller alder) enten fordi fejlprocenten er signifikant større end andre eller fordi man politisk ønsker det, har den differentierede model et mere individuelt formål. Sagt på en anden måde: Fordi københavnske tandlæger generelt måtte have en gennemsnitlig stor fejlprocent, kan man jo meget vel tænke sig individuelle variationer.

Problemet med denne modelmetode er dels, at den ikke fremmer den gensidige funderede tillid og dels ikke fremmer virksomhedens motivation for skattemæssig læring og selvudvikling

Hvordan kan alle de mange forskellige digitale forvaltnings løsninger indplaceres eller rubriceres? Kan der skabes en fælles udviklingsmodel, som giver mening at arbejde efter og evt. afprøve i det videre forløb? Det er vores opfattelse, at en sådan strukturering er mulig og kunne bidrage som inspirationsværktøj for den videre udvikling af digitale forvaltnings løsninger.

I det følgende vil vi præsentere et sådant værktøj til at fastlægge de enkelte digitale forvaltnings løsningers modenhed baseret på en gennemgang af en række forskellige modenhedsmodeller. Flere organisationer har introduceret sådanne modeller baseret på en tankegang om, at en organisation eller en ydelse gennemgår en sekventiel udvikling i modenhed på en række områder. En modenhedsmodel kan således dels anvendes til at fastslå det aktuelle modenhedsniveau af en observeret digital forvaltnings løsning, dels fastlægge ambitionen for den pågældende ydelse på længere sigt under nærmere angivne betingelser.

Nedenfor er vist en række overordnede modeller for modenhed. SEI (det amerikanske Software Engineering Institute) var de første til at introducere modenhedstanken baseret på Demings og Crosbys ideer. De fremlagde først CMM (Capability Maturity Matrix) modellen og efterfølgende CMMI (I for Integrated) i 1999, hvor processerne blev det bærende fundament for modenhedsvurderingens forskellige aspekter, primært til systemudviklingsformål. Tilsvarende har Jens Kr. Elkjær udviklet en model til modenhedsfastlæggelse af virksomhedens samlede ledelsessystem set i et procesperspektiv (PVM, Process Value Management). Denne model danner i øvrigt den primære baggrund for vores efterfølgende forslag til modenhedsmodel for digital forvaltning. Gartner Group og Cap Gemini har fremlagt hvert sit forslag til en målrettet e-

Governance-modenhedsmodel, hvor fokus er på det teknologiske indhold og brugersnitflade og i mindre grad på de øvrige variable og konsekvenser, en samlet ydelse måtte baseres på.

CMM	CMMI	PVM	Gartner	Cap Gemini
Optimizing	Optimizing	Optimizing		
Managed	Quantitatively managed	Total alignment	Transformation	Full electronic case-handling
Defined	Defined	Total	Transaction	Two-way interaction
Repeatable	Managed	Partial	Interaction	One-way interaction
Initial	Performed	Initial	Presence	Information

Forskellige modenhedsmodeller og deres niveauer.

Fundamentet for en modenhedsmodel er nogle faste antagelser:

- Modellen er normativ ("the best way")
- Modellen er evolutionær, dvs. man skal kravle før man kan gå
- Man behøver dog ikke at starte på niveau 1 og herefter arbejde sig "opad" , men alle de underliggende niveauer skal være inddækkede
- Modellen giver en karakterbog (assessment) og et landkort, men ikke nogen metodeanvisning på, hvordan man kommer videre
- Hvis der er flere samtidige faktorer (multifaktoriel analyse), er den tværgående balance mellem faktorerne betydningsfuld. Hvis eksempelvis måling og styring ligger lavt og de øvrige højt, er der enten problemer med troværdigheden eller med mulighederne for at komme videre
- Målet er niveau optimering, ikke niveau maksimering, dvs. det er vigtigt er vælge et niveau, der er "godt nok". Niveau 2 kan være fint til nogle løsninger, niveau 5 det bedste for andre

Mange andre modenhedsmodeller kunne nævnes såsom Bootstrap (den europæiske version af CMM), Spice, Gallier, og Kaplan & Coopers økonomistyringshierarki). Økonomistyrelsen har selv for nylig forestået en udvikling af en økonomistyrings maturity model baseret på en klassifikation af anvendte økonomistyringsteknikker. Tanken er således ved at være udbredt, men der er en række spørgsmål til denne måde at klassificere et givet område på:

- Hvorfra ved vi, om den foretagne niveaudeling har sammenhæng med en ydelses modenhed?

Vi forsøger at besvare spørgsmålet ved hjælp af en test af 17 cases på modenhedsmodellen, hvor vi undersøger for konsistens, sekvens og relevans. Data er indsamlet på baggrund af et gruppeinterview med den projektansvarlige for ydelsen og så vidt muligt også dennes overordnede med henblik på at opnå såvel faglig som ledelsesmæssig indsigt. Modellen tilpasses i overensstemmelse med de indhøstede erfaringer fra casene. Men tilsvarende de andre ovenfor nævnte modeller tilbagestår stadig en diskussion om præcision og generalitet.

- Hvad mener vi i det hele taget med modenhed? Ordet er i sig selv et plusord, men gælder det for en ydelse om at blive så "moden" som muligt (modenhedsmaksimering eller modenhedsoptimering)?

I maturity tankegangen ligger, at man vokser sekventielt, dvs. ikke kan springe faser over. Faserne er forudsætninger for hinanden. En ydelse behøver ikke nødvendigvis at starte på laveste niveau (niveau 1), men de underliggende niveauer skal samtidig være opfyldt. Men samtidig tegner strukturen også et standardiseret verdensbillede, som meget vel kunne anfægtes i et mere situationsbetinget eller individorienteret perspektiv. Fokus er snarere på optimering end maksimering. Alle løsninger skal ikke nødvendigvis stræbe efter niveau 5, hvis niveau 3 er fuldt tilstrækkeligt i en given kontekst.

- Hvorfor er det godt at blive moden? Indebærer det indiskutable fordele og i givet fald hvilke?

Her er måske modenhedsmodellens største indbyggede svaghed. Korrelationen mellem modenhed og effekt er ikke klar og er under alle omstændigheder et forhold, der skal vurderes per ydelse. Analogt med mennesket er stor modenhed en svaghed for en atlet, men måske nok (til et vist punkt) en fordel for en forsker. Men en klar sammenhæng mellem modenhed og effekt forventer vi ikke at kunne påvise. Det afgørende er, om ydelsens niveau bedst muligt løser den nuværende – og den mulige – opgave. Et andet spørgsmål er også, hvordan effekten skal påvises, endsige kvantificeres. Er det øget brugertilfredshed, sparede ressourcer i forvaltning og virksomheder eller færre fejl i administrationen? Som modargument kan nævnes, at modenhedsmodeller i denne henseende deler skæbne med alle andre ledelsesmodeller. Men det vigtigste er måske, at modenhedsmodellen ikke har til hensigt at "pushe" alle ydelser op på niveau

5, men at give en retningsanvisning for forbedringer i forhold til det nuværende niveau, hvis en realistisk ambition berettiger til det.

- En "karakterbog" giver svaret på, hvor jeg er, men ikke hvordan jeg skal komme videre.

Dette er korrekt for langt de fleste af de nævnte ledelsesstandarder, at deres fremadrettede anvisninger er meget begrænsede, hvilket er tilsigtet, fordi synspunktet er, at valget af fremdriftsværktøjer kan variere. Dette gælder også for den nedenstående konkrete modenhedsmodel, om end beskrivelsen af de enkelte niveauer i et vist omfang også anviser modningsvejen.

Nedenfor er vist vort forslag til modenhedsmodel, som rummer de syv dimensioner, den digitale forvaltnings løsning umiddelbart påvirkes af.

Digitale forvaltnings-løsningskategorier

De principielle teknikker omfatter den række af teknikker, der konkret kunne tænkes i en digital forvaltnings sammenhæng. Det er teknikker, som sammenbinder problem og teknologi. Nogle ville også kalde dem for koncepter. Umiddelbart er der kun begrænset sammenhæng mellem disse teknikker, men enkelte af dem forudsætter dog hinanden. Servicefællesskab forudsætter datafællesskab, selvbetjening forudsætter straks-sagsbehandling. Simulering og optimering forudsætter transparens. På den anden side kan vi ikke tilsvarende på andre områder argumentere for en evolutionær udviklingsmodel bortset fra den overordnede: Jo flere løsningskategorier, der tages i anvendelse, des mere moden løsning.

I en rapport om digital erhvervsforvaltning fra 2004 har vi (Kühn Pedersen og Elkjær) opdelt eksisterende IT-løsninger i en række løsningskategorier.

Løsningskategorierne er:

- Datafællesskab

Flere organisatoriske enheder har indgået en aftale om fælles anvendelse af data. Hver enhed anvender data autonomt uden anden form for procesmæssig eller organisatorisk integration. Som eksempler herpå kunne nævnes EASY-systemet og LetLøn.

- Servicefællesskab

Flere organisatoriske enheder har indgået aftale om fælles og integreret anvendelse af data i et vist omfang. Hermed er også indeholdt elementer af fælles processer og måske organisatorisk tilpasning. Som eksempler herpå kunne nævnes minSU og Toldsystemet.

- Omvending

Indholdet af en omvending kan tage flere former: Agterskrivelser og tilhørende dataanvendelse, tilladelse, godkendelse mv. direkte på baggrund af afgivne oplysninger og (hel eller delvis) sagsbehandling uden forudgående samtykke. Som eksempler herpå kunne nævnes EASY-systemet og Gødningsregnskabet.

- Strakssagsbehandling

Indholdet omfatter online, realtids dataregistrering på brugerens vilkår (tid og sted). Registreringsfaciliteterne omfatter undertiden prompting, som kunne integrere flere datatilgange til flere forskellige, men procesmæssigt sammenhængende, applikationer. Prompting kan også anvendes til at styre brugeren igennem registreringsforløbets mange veje afhængig af brugerens situation. Endelig indeholder registreringsmodulet oftest en række kontrolfaciliteter, som fanger umiddelbar datamæssig inkonsistens og invaliditet. Som eksempler kunne nævnes Finansstyrelsens indberetningssystem, Webreg, Gødningsregnskabet, minSU m.fl.

- Selvbetjening

Selvbetjening omfatter ud over strakssagsbehandling også umiddelbar færdiggørelse eller løsning på det givne problem. Selvbetjening er altså komplet sagsbehandling foretaget af brugeren selv, ofte suppleret med en eller anden form for selvdeklaration. Evt. kontrollerende myndighedsopgaver foretages efterfølgende. Toldsystemet opfylder stort set disse karakteristika.

- Transparens

Bruger har adgang til at se (og evt. supplere/korrigere) de informationer, systemet indeholder om bruger. Mange af casene giver virksomhederne adgang hertil, f.eks. min SU, Patent- og varemærkesystemet, Feriekonto og Toldsystemet.

- Kanalmangfoldighed

Mulighed for bruger at opfylde sin informationsforpligtelse (eller –behov) ad flere forskellige (kommunikations-)kanaler. Sker ofte som en del af migreringen fra det "gamle" system over i en Internet baseret verden i og med, at man bevarer de hidtidige indberetningskanaler og supplerer med de nye adgangsveje og herefter udfaser de hidtidige. Kanalmangfoldighed kan altså omfatte samtidigt eksisterende gamle og nye adgangsveje, men også etablering af flere veje til det nye system. Alle cases har flere adgangsveje med undtagelse af Søndagsåbent-systemet, som forudsætter Internet-adgang hos revisor.

- Simulering & Optimering

Muligheden for at sammenveje flere hensyn via systemet vedrørende fremtidige dispositioner. Skal vi fravælge SU-klip eller ej (minSU)? Hvordan skal vi indrette min tilbagebetaling af studielån (Studielån)? Hvad kan vi gøre for at ændre min risikoprofil (Toldsystemet)? Brugeren får således mulighed for at indrette sig bedst muligt i forhold til hans specifikke behov.

- Regelfornyelse

Udvikling af et givet regelsæt i retning af en mere effektiv og beregnelig løsning, evt. i forbindelse med egentlig regelforenklung. Undertiden er egentlige lovændringer nødvendige, i andre tilfælde er en ændring af administrativ praksis tilstrækkelig. Administrative ændringer, f.eks. i forbindelse med data- eller servicefællesskaber (som minSU) eller lovændringer (som i forbindelse med Lønindeholdelse).

- Løsningsdifferentiering

Tilpasning af løsningsindhold eller form til den enkelte virksomhed via forskellig anvendelse af teknologi. Løsningen kan således være forskellig i form af forskellige regler (f.eks. opdelt på størrelse af virksomhederne) eller samme regler, hvor virksomhederne har mulighed for at vælge. Et eksempel på førstnævnte er Årsregnskabslovens opdeling i virksomhedsklasser med forskellige informationskrav, hvorimod der endnu ikke er eksempler på sidstnævnte. Man kunne måske nævne Fødevarerdirektoratets smiley-ordning for restauranter, som dog ikke differentierer, men har et standardiseret oplæg som vurderingsbasis og ikke er fuldt digitaliseret.

- Videndeling og distribueret videndeling

Systemet har til opgave at øge brugers vidensniveau gennem deltagelse i et netværk med videnopsamling fra udviklings- eller proceserfaringer, evt. i forbindelse med brugers optimale anvendelse af systemet i øvrigt. Til opfyldelse af dette formål indeholder systemet distribuerede videnbaser med tilhørende søgefaciliteter. Som et eksempel på videndeling kan nævnes Patent- og Varemærkesystemet i det internationale netværk af patent- og varemærkemyndigheder og organisationer. Distribuerede videndelingssystemer er ensbetydende med procesintegration, hvilket ikke forekommer i ovennævnte eksempel.

Vi undersøgte herudover i alt 17 styrelses daværende løsninger i relation til forvaltningsparadigme og så en sammenhæng som neden for beskrevet.

I skemaet herunder er samtlige digitale forvaltnings løsningskategorier nævnt sammen med de typiske eksempler på deres anvendelse i de indsamlede cases set i forhold til forvaltningsparadigmer.

Digitale forvaltnings løsninger og løsningskategorier

Forvaltningsparadigme	Eksempel på eGov løsning	EGov løsningskategori
Bureaukrati	Letløn Easy Finansstyrelsen	Datafællesskab Omvending Strakssagsbehandling
Marked	Søndagsåbent Lønindeholdelse MinSU	Transparens Selvbetjening Simulering & optimering
Netværk	Toldsystem Feriekonto Patent- og Varemærke	Regelfornyelse Kanalmangfoldighed Servicefællesskab Videndeling
Public Governance	Kun teoretiske eksempler: Virtuelle patientjournaler, Sikker, åben identitet	Løsningsdifferentiering Distribueret videndeling Virtuelle identiteter

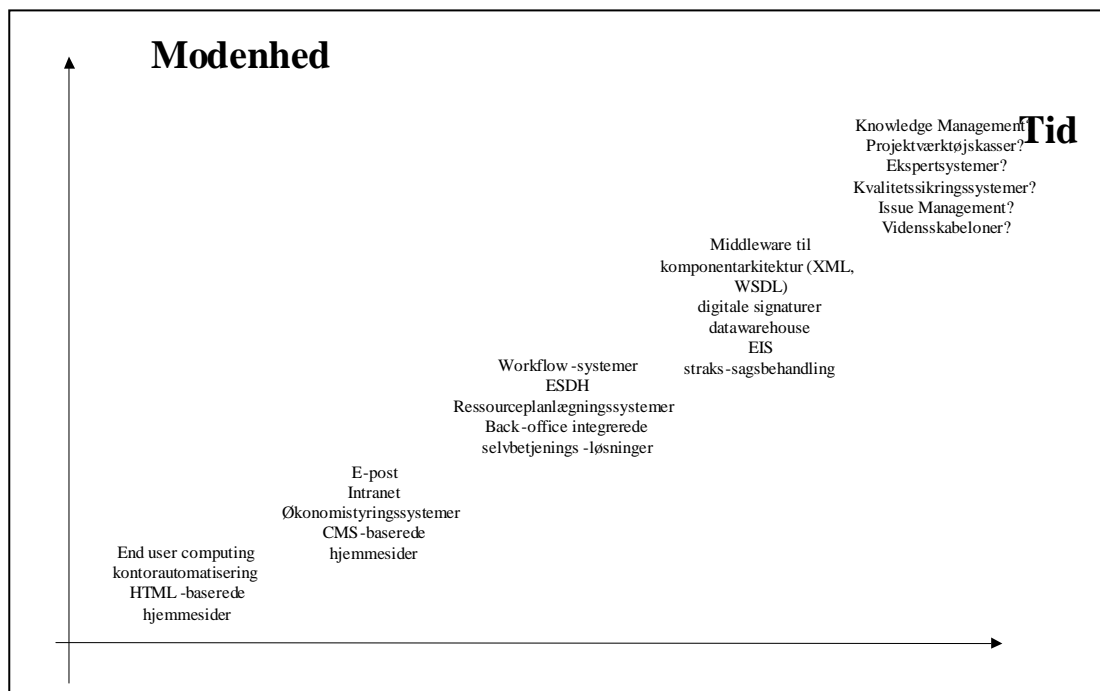
Teknologier

Til opfyldelse af de forskellige principielle teknikker står en række teknologier til rådighed.

I forbindelse med en gennemgang af de forskellige løsnings kontrolmæssige konsekvens har vi i en artikel (Kühn Pedersen & Elkjær, 8/2005) konkluderet at den øgede teknologianvendelse skaber et kontroloverskud, fordi teknologien i sig selv medfører en kontrolmæssig skærpelse, da man sjældent ser en tilsvarende downsizing af de manuelle kontroller, snarere tværtimod.

Teknologierne er i sig selv udtryk for en vis digital forvaltnings-modning og kunne anskueliggøres i denne tankegang således:

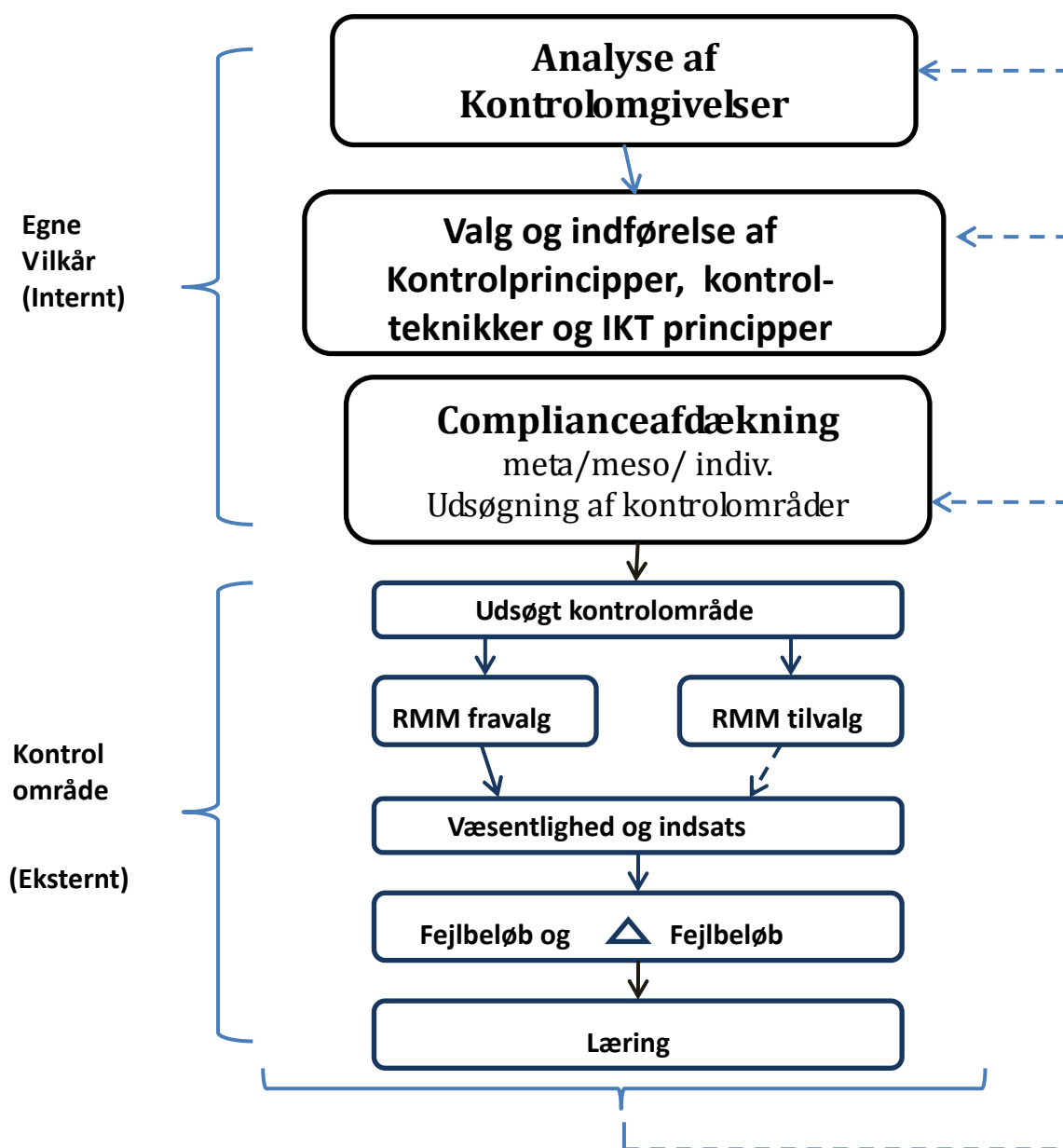
Digital forvaltnings-teknologiudvikling



De anvendte teknologier er typisk institutionaliserede i stigende omfang op gennem modenhedsniveauerne. Ingen teknologier forsvinder helt, når først de har fundet deres rolle i hierarkiet. Sagt på en anden måde: Jo flere teknologier i aktiv og meningsfyldt anvendelse, des højere modenhedsniveau som generel regel. Derfor er der med public governance brug for at administrere de forskellige løsningskategorier, der er i anvendelse, hvorfor vi vil se teknologier udviklet imod denne problemstilling. I dag har vi den offentlige infodatabase, som et eksempel på en metabeskrivelse af data, hvor vi her forventer, at der etableres proces-metadefinitioner og løsnings-metadefinitioner i fremtiden. Disse bliver derved vigtige redskaber for en problemorienteret, differentieret og lærende forvaltning.

Det samlede forløb

Kontrolmodellen rummer et internt og et eksternt element. Det interne anvendes til at skærpe organisationens (in casu: SKAT) bevidsthed om en række forhold, som spiller ind på organisationens prioriteringer. Interessenters prioriteringer (f.eks.) politikere, skatteydere eller presse har stor indflydelse på, hvorledes SKAT kan kontrolmæssigt opføre sig. En transaktionsbaseret kontrolkultur kan forhindre andre tænkemåder som ERM og TFK. Forandrings mulige succes afhænger altså af en række faktorer, som man hellere må overholde. Endelig må man jo også være opmærksom på, at omfang og indhold af lovgivning har stor indflydelse på SKAT's kontrolmæssige manøvrer muligheder. Og vores erfaring med disse forhold fra andre styrelser tilsiger os, at disse fænomener gentager sig (i forskellig iklædning) alle steder. I det efterfølgende afsnit vil vi drøfte disse fælles faktorer. Andre styrelser har uden tvivl supplerende overvejelser uden for denne ramme.



Efter omtalen af det interne forløb vil vi se på de dele af forskellige kontrolmodeller, der retter sig eksternt, dvs. overfor kunderne, klienterne, skatteyderne eller hvilken betegnelse man nu har valgt.

Den viste model er blot et eksempel på sammensætning af modelkomponenter. Denne model er tilpasset SMV relationen til SKAT. Men fælles for alle modeller er, at den indeholder et internt og et eksternt forløb. Vi vil i de kommende afsnit behandle forløb og værktøjer, som naturligvis skal tilpasses de enkelte kontrolopgaver og kontrolområder.

Internt forløb

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 kontrolstruktur. 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.

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 efter vores opfattelse er af særlig betydning i forhold til kontrol, nemlig tillid, gennemsigtighed, lighed og magt.

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 ¼, 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 linje med tilliden til multinationale selskaber. Endelig har danskerne stor tillid til store nationale virksomheder.

I forhold til ovennævnte undersøgelser er tillid således et nøglebegreb mellem de to parter i et kontrolforløb 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.

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 blev 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 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 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 inert. 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.

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 skønsmæssig 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 trangsbestemte, 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.

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 mulig. 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.

Analyse af kontrolomgivelser

Det kan diskuteres, hvor startpunktet for udvikling af en ny kontrolmodel egentlig er. Man kunne med god ret hævde, at vi må starte med et klart og veldefineret udgangspunkt i form af en compliance afdækning, hvor vi fastlægger målevariable eller KPI'ere og deres øjeblikkelige situation. For SKAT's vedkommende drejer det sig om fejlprocent, skattegab og interne og i nogen grad også eksterne AMVAB ressourcekrav. SKAT er i den situation, at man allerede har en vis tradition for compliance afdækninger, således at man kender sit udgangspunkt. Det giver derfor mening for SKAT at tage et compliance udgangspunkt. Men det vil næppe være tilfældet for ret

mange styrelser eller andre forvaltende organisationer. Vi har derfor i figuren valgt at starte med en omgivelsesanalyse, dvs. de faktorer, som spiller ind på SKAT's måde at se sig selv på og tilsvarende et billede af omgivelsernes (interessenternes) opfattelse af SKAT og deres råderum. Man kan jo meget vel forestille sig forskellig opfattelse internt og blandt interessenterne. F.eks. kan det tænkes, at SED'ernes opfattelse af SKAT som medspiller er en anden end SKAT's egen opfattelse – og vice versa. Tilsvarende forekommer det, som om SKAT i langt højere grad tilslutter sig den tillidsfunderede tankegang i modsætning til det politiske system, som tænker mere klassisk, hvilket kan avle usikkerhed og utroværdighed overfor SKAT's netværksanstrengelser. Derfor er det væsentligt, at interessentanalysen ikke blot afdækker evt. fundamentale forskelle i disse opfattelser, men også at søge at skabe en mediering (kompromis, dialog, forklaring) mellem parterne.

Omgivelsesanalysen rummer desuden en række andre faktorer så som:

- Generelle faktorer
- Forvaltningsparadigmer
- Faktorer på forvaltningsniveau
- Faktorer på operatørniveau
- Interessentrelationsanalyse

Generelle faktorer

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 en række værdier op, som efter vores opfattelse er af særlig betydning i forhold til kontrol.

Forvaltningsparadigmer

Forskellige offentlige enheder har forskellig forvaltningspraksis. Vi har opdelt i seks arketyper, som vi typisk finder rundt omkring i forskellige blandingsformer. Det er også åbenbart, at SKAT's primære forvaltningsparadigme er under udvikling/flytning, således at det bureaukratiske paradigme i et eller andet omfang suppleres af et netværksparadigme, måske tilsat et stænk Public Governance. Spørgsmålet er dels, om dette er korrekt (i SKAT og blandt interessenterne) og

dels, om dette er endemålet og hvad konsekvensen er. Vi vedlægger lidt uddybende paradigmesnak som bilag.

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.

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 indholdet i 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 nogen 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*. Det betyder at det primære succeskriterium for en bureaukratisk organisation er, at de overordnede (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. Borgere og virksomheder opfattes 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 mistillidsfunderet 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). 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*. 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. Udadtill medfører det, at offentlige institutioner i højere grad skal bringes til at *konkurrere* på *markedsvilkår*, og indadtill 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. 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). 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, 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 oplistet 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 paradigmets 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 *horizontale* 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 kontrolbestræbelser, 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 bureaukati, 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' mens andre kalder modellen for 'Meta-governance'. 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.

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 én 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* 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 interessenter 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 kontroldata 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 aktuel 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

Faktorer på forvaltningsniveau

De enkelte forvaltninger har ikke fuld frihed til kontrolmæssigt at gøre, som de selv vil. Årsagerne hertil er flere:

- Gældende love og bestemmelser
- Forvaltningens kontrolbetingelser og tradition
- Interessentforventninger som nævnt i indledningen

Det er derfor af betydning at kende disse forhindringer eller drivkræfter, så disse kan imødegås eller anvendes bedst muligt.

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 fødevarer, 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, årsregnskabsloven, selskabsloven, momsloven, mindstekravsbekendtgørelsen og miljøbeskyttelsesloven. Bogføringsloven stiller eksempelvis krav om, at alle bogføringspligtige udarbejder systembeskrivelser og procedurebeskrivelser i et omfang, der modsvarer aktiviteterernes 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 regelperspektiv 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 truffne afgørelser kan i sagens natur ikke offentliggøres til præcedensformål. Aktindsigtssituationen 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.

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.

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 interesse modsætning 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.

Interessentanalyser

Vi opfatter traditionelt kontrolparadigmet som en rationel størrelse, hvor risiko og kontrol indgår i afvejede doseringer. Dvs. jo større risiko (sandsynlighed x væsentlighed) des mere kontrol (forebyggende eller opklarende). Imidlertid er omverdenens vurderinger og krav til kontrol ikke nødvendigvis lige så rationel. Vi kalder det sikkerhedsniveauet. F.eks. er det muligvis ikke økonomisk rationelt at fokusere på rockernes adfærd, men SKAT vælger alligevel at følge omverdenens forventninger og gennemføre særlige kampagner for at tilfredsstille "den offentlige mening". Derfor bliver det vigtigt dels at få en generel viden om omverdenens (politikere, medier, hr. og fru Danmark) ønsker. I denne sammenhæng rettes interessen primært mod kontrolprincipper og fejltolerance.

Valg af tillidsfunderende kontrolprincipper og kontrolteknikker

Efter vi således har fastlagt rammerne for det fremtidige kontrolarbejde, vil næste træk være at beslutte, hvilke kontrolprincipper, man fremtidig skal køre efter. Vi har indtil videre identificeret 15 kontrolprincipper og for hver af disse lægger vi niveauet for den tillidsfunderede tilgang. Vi vil efterfølgende nærmere beskrive de 15 kontrolprincipper. Det interessante er, at vi foreslår at fastlægge de 15 kontrolprincipper *før* valg af kontrolområder mv. Vi foreslår kort sagt, at valg af kontrolprincipper er uafhængig af fejlilledet for de enkelte kontrolområder (herom senere), således at kontrolprincipperne gennemføres generelt over hele SKAT-SED. Det medfører formentlig/forhåbentlig i sig selv væsentlige forbedringer i måltallene (fejlprocent, skattegab, ressourceforbrug), hvilket i givet fald kan måles via den efterfølgende compliance afdækning. Årsagen til denne rækkefølge er, at vi anser kontrolprincipperne for gennemgående faktorer, som berører en række kontrolområder (formentlig næsten alle – uanset valg) og derfor i virkeligheden er en del af virksomhedens overordnede forretningspolitik.

Et andet område vi vil medtage i denne fase er at afdække de mulige (ikke nødvendigvis relevante) kontrolteknikker, som kontrolprincipperne indeholder. Hermed får vi et klarere billede af, hvad valg af et kontrolprincip indebærer. SKAT har udarbejdet en liste over aktuelle og relevante kontrolteknikker for flere af kontrolprincipperne (vedlagt som bilag A). Listen er altså ikke komplet men fokuserer på de nuværende potentialer. Neden for har vi behandlet de 15 kontrolprincipper til inspiration for prioritering af principperne.

I det følgende gennemgås femten tillidsfunderende kontrolprincipper. Alle kontrolprincipperne er kendte og anvendte i et eller andet omfang nationalt og/eller internationalt. Jordforbindelsen er der således for alle femten. Af hensyn til overskueligheden har vi valgt at gruppere disse 15 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.

Struktur

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

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.

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 man 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..

Tredieparter

Tredieparts kontrol 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 til dels konfliktende med kompetence- og ressourceargumentet, da uafhængigheden af adskillelsen mellem producentrolle og verifikationsrolle kan lide skade.

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 (evt. betalt af myndighederne?), som derfor lettere kan opfylde kontrolformålet.

Alliancer

En anden samarbejdsform er alliancer, hvor typisk to eller flere myndigheder eller private virksomheder går sammen for at skabe et bredere og mere sammenhængende kontrolflow. Hvor anvendelse af tredieparter ofte indebærer en over-underordnet relation, er allianceformen ligeværdig. Hensigten er hverken at tilføre ressourcer eller kompetence men snarere at udnytte den synergi, der ligger gemt i den fælles viden. Alliancerne kan foregå ad hoc eller løbende, men vil altid involvere parternes særskilte kompetence, som kan nyttiggøres af samspillet med den anden part (som en overreven pengeseddel, der nu kan sættes sammen).

Alliancer er en krævende samspilsform, som forudsætter en høj grad af gensidig funderet tillid. Hertil kommer også mulige eksterne barrierer, så som registerlove, tilsynsmyndigheder politikere, medier mv. men som med så meget andet: "If you can't beat them, join them" gennem aktivinvolvering af tredieparterne. Vi ser således en kombination af de to samarbejdsformer: Tredieparter og Alliancer.

Dataopsamling og –anvendelse

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

Kontrolkæde

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

På skatteområdet har der 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 systemfunderede revisionsmetoder er det klart, at gennemsigtigheden stiger, men gennemførelsen af kontrolkædeprincippet med mindst mulig redundans kræver en aktiv medvirken fra alle parter.

Transparens

Transparens er i familie med kontrolkædeprincippet i den forstand, at man ofte vil se begge principper i anvendelse samtidigt. Transparens er princippet om at alle parters data er samlede eller i det mindste frit tilgængelige for alle relevante interessenter. Denne åbenhed kræver i nogen grad gensidighed. F.eks. nytter det ikke i det lange løb, at SKAT er fuldstændig åben med alle data om den enkelte selvstændige erhvervsdrivende (SED), hvis hverken SED eller den pågældendes revisor er det. Derfor rummer transparens også et krav om en *fælles pulje* af data, hvor kontrolkædeprincippet er en slags kontrolmæssigt *stafetløb*, hvor revisor baserer sig på SED's egne kontroller, og SKAT baserer sig på SED's og revisors kontroller. Hvis der i dette stafetløb kan indlægges indtil flere referencer (eksterne interessenter) vil data opnå stadig større troværdighed fordi data derved bliver kvalitetssikret. Årsagen er at jo flere interessenter som en SED er afhængig af, der får (adgang til) samme data jo større er tilskyndelsen for SED til at kvalitetssikre disse data.

Ressourceudnyttelse

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

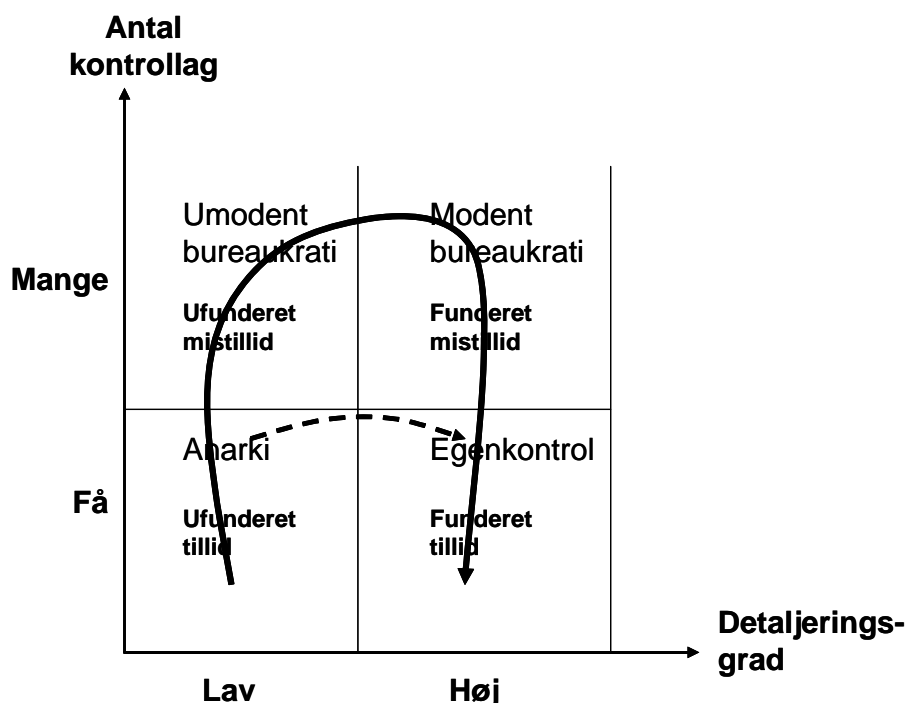
Funderet tillid

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 og vice versa. Samt 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 og 2013), 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. Tidshorisonten 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.



Den lodrette akse afbilder antallet af kontrollag, dvs. den hierarkiske 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 rituelte 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 mellemliderniveauer 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 Scorecards, KPI'er 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 tillidsfunderet 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, mistillidsfunderet 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 procedurerne 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, maximeret egeninteresse 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 et kontrolregime hvor:

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

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

Klassificering 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 kontroreffekterne med henblik på at optimere indsatsen i en fælles læringsproces som nævnt i niveau 5.

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.

Risikobasering

Differentiering af kontrolindsatsen efter risiko er i familie med differentiering efter væsentlighed. Ved risikobasering tilrettelægges kontrolindsatsen således, at der fokuseres 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.

Motivation

Sidste gruppe omhandler de i alt fem motivationsmetoder, myndigheden kan tage i anvendelse for at holde virksomheden på dydens smalle vej. Det gælder pisk og gulerod –sanktionssystemet, Autorisation, altså retten til at drive den pågældende virksomhed, dialog og formidling, læring samt opdelingen i forebyggende og opklarende kontroller.

Pisk og gulerod danner et sæt af motivationsfaktorer, som skaber motivation gennem belønning og/eller straf. Pisk er den traditionelt hyppigst anvendte offentlige motivationsfaktor, i SKAT som regel forbundet med bøder og/eller fængsel. Andre kendte straf-mekanismer er offentlig udhængning, udvidede rapporteringskrav, tredjepartsinvolvering, hyppigere eller mere omfattende kontrolforanstaltninger (specielt over for modspillerne), målrettede kampagner over for disse (Al Capone modellen), men samlet er straffen i disse sidstnævnte sammenhænge, at man flyttes fra medspiller segmentet til modspiller segmentet. Belønning anvendes generelt i meget beskedent omfang i den offentlige sektor. Imidlertid kan man overveje forskellige belønningselementer, ikke mindst i forbindelse med en differentieringsmodel for SED. Det fremmer altid motivationen hvis belønning og straf trækker i samme retning og at det måske ligefrem kan betale sig at løfte sit (SED'ens) regelefterlevelseselement. Blandt belønningstilbudene kunne nævnes følgende områder:

Kontante fordele, f.eks. hurtig opgørelse og afregning, rentetilskrivning, frafald af bødekrafter mod opfyldelse af formkrav, f.eks. som det anvendes i EU's arealstøtteordning.

Mindsket rapporterings- og dokumentationspligt afhængig af indplacering på modenhedsskalaen.

Adgang til at aflevere data direkte fra egne systemer til en SKAT-converter som danner relevante dataspor og kontroller. F.eks. kunne en ejeejer af mindre virksomhed der i forvejen afleverer data til forskellige ordninger (lønbureau, ATP, moms, m.v.) få stillet et "interface" til rådighed med henblik på månedlig opsamling af omsætning, m.fl.

Troværdighedsreference overfor tredjeparter (revisorer, banker, leverandører, kunder, brancheorganisation, etc.)

Andre motivationsfaktorer indenfor området kan utvivlsomt tænkes. F.eks. kunne en SED, der indrapporterer på et højt niveau af modenhed få adgang til at benytte dette (SKAT certificerer) som en branding (datakvalitetsstempel) i forhold til forretningspartnere og kunder/borgere iøvrigt.

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 B2G sammenhænge oftest nogle relativt ekstreme størrelse: 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 kombinerer 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.

Autorisation

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.

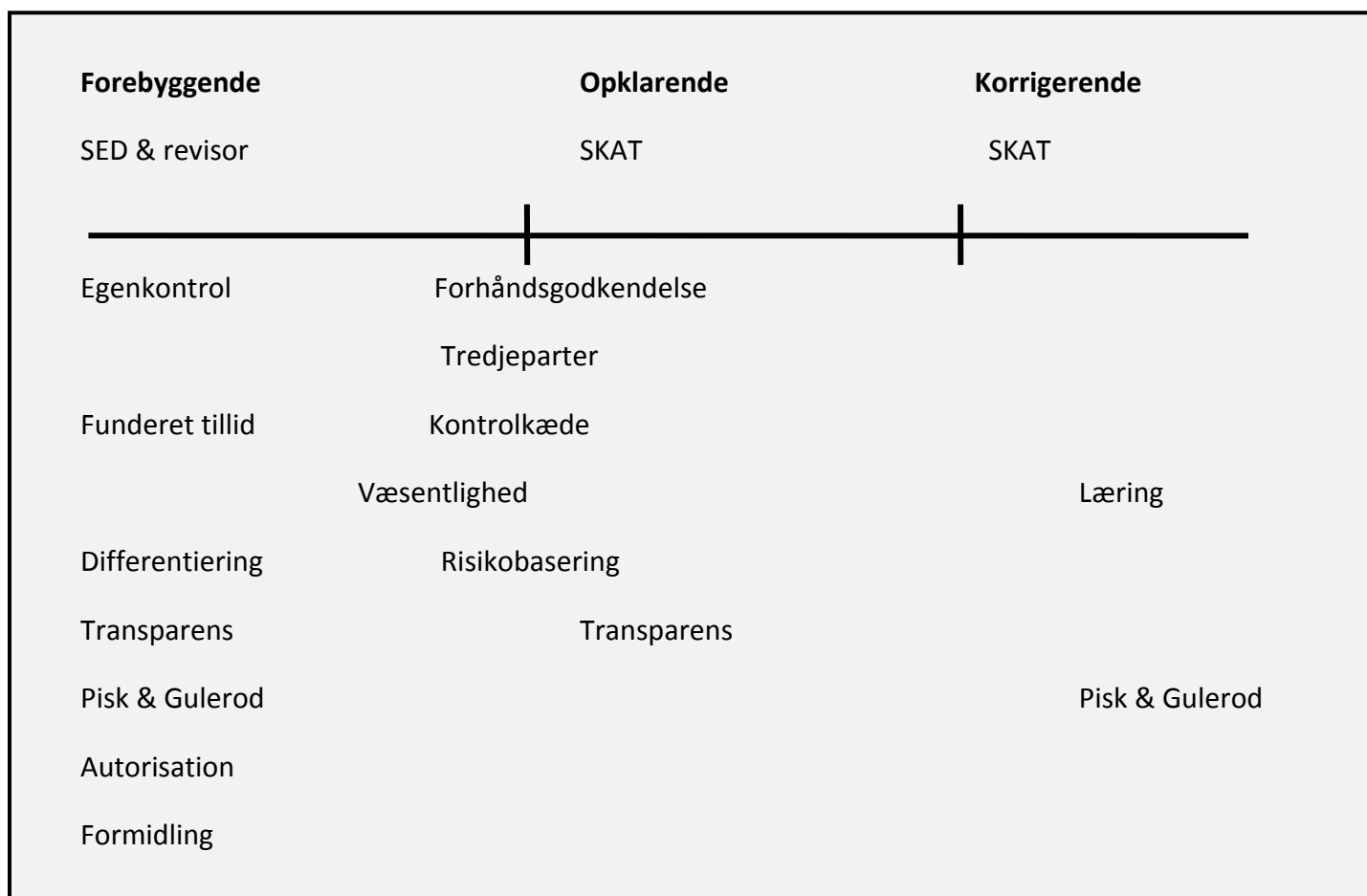
License to Operate findes allerede i dag som f.eks. næringsbrev, bestalling, autorisation, etc. Men hvor dagens licens skal opfattes som en minimumsramme, kunne man forestille sig, at der udstedtes licenser på forskellige niveauer i det omfang, området muliggør det. I princippet en smiley ordning, som giver virksomhederne forskellig adkomst eller som de forskellige virksomheder f.eks. i fødevarerindustrien skal bestå på forskelligt afhængig af placering i kæden og risiko.

Dialog og Formidling

Formidling er den måske allervigtigste del af hjælpepakken. Som nævnt forekommer det afgørende at løfte SED's skattemæssige (og til dels regnskabsmæssige) kompetenceniveau med henblik på fejlminimering. Formidling skal således ses som et sidestykke til de ændrede kontrolprincipper, hvoraf nogle er teknologisk funderede, andre procesfunderede og atter andre er strukturelle eller regelorienterede ændringer. Formidling ser vi som en fælles opgave for de deltagende interessenter i og med, at alle interessenterne har en fælles interesse i projektets

fremdrift og virkeliggørelse. Derfor vil en koordineret indsats også give den største målopfyldelse. Interessentgruppen skal derfor indgå i et slags partnerskab, hvor der dels udarbejdes en formidlingsplan og dels fastlægges roller og konsekvenser for de enkelte interessenter.

Vi kunne samle kontrolprincipperne i de tre hovedkasser (forebyggende – opklarende – korrigerende) på følgende måde:



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.

Forebyggende vs. opklarende

Valget mellem forebyggende og opklarende kontroltilgang er i virkeligheden det mest fundamentale valg blandt kontrolprincipperne. Årsagen hertil er, at det forebyggende og det opklarende kontrolprincip samtidig bestemmer valget af de øvrige principper i et vist omfang. Sondringen mellem forebyggende og opklarende ligger i snitfladen mellem den observerende organisation (i dette eks. SKAT) og de øvrige interessenter. En kontrol er altså forebyggende, hvis den er aktiv *inden* den når SKAT. Det indebærer samtidig den fordel, at SED's informationer kan *kvalitetssikres* bedst muligt inden overdragelse til SKAT til gavn for begge parter. SKAT har da også valgt primært at søge blandt de forebyggende principper, blandt andet på grund af den tillidsfunderede tilgang. Nedenfor er vist en figur med indplacering af de forskellige kontrolprincipper. Som det ses, er langt de fleste af de nævnte principper forebyggende af natur. Det betyder ikke, at den opklarende kontrolverden er mangelfuld. Tværtimod. Det har blot ikke samme fokus i det tillidsfunderede kontrolparadigme. Tillid og forebyggelse hører paradigmemæssigt sammen.

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.

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 uflexible. 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.

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 i 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 i sær 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.

Refleksion

Hensigten med ovenstående afsnit 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 tillidsfunderede. 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.

Eksternt forløb

Det forrige afsnit har omhandlet en række faktorer, der danner grundlaget for en myndigheds evne og vilje til at indgå i mere transparente og ligeværdige relationer. I det efterfølgende vil vi drøfte de mulige modeller, vi fandt relevante for SKAT. Dette er ikke nødvendigvis dækkende for alle andre myndigheds relationer med deres mod- eller medparter. Men måske giver det inspiration til at udforme den enkelte myndigheds tillidsfunderede kontrolspektrum.

Valg af kvalificeringsvej

Relationen mellem myndighed og virksomhed kan etableres på mange måder. Vi kalder det: "Valg af kvalificeringsvej" forstået på den måde, at myndigheden beslutter sig til i hvilket omfang og hvordan kontrolrelationen skal fungere. Denne kvalificeringsvej baseres primært på graden af funderet tillid og ligeværdighed.

Begrebet kvalificeringsvej er altså set fra myndighedens synspunkt, hvor forskellige hensyn har modsatrettede konsekvenser. I hvilket omfang er der en fælles vilje til transparens, kompetence og compliance i det hele taget. Myndigheden har på den ene side interesse i at sikre compliance eller regelefterlevelse men har på den anden side også interesse i at have en god og delvist serviceorienteret relation med begrænset arbejdsindsats (læs: ressourcebesparelser) hos begge parter bl.a. ved at undgå redundans. Udtrykt på en anden måde: Hvis compliancehensynet kan opfyldes, har myndigheden kun positiv interesse at styrke tillidsrelationen med de deraf følgende effekter.

Eksempler fra SKAT

I det følgende skal beskrives syv kvalificeringsveje beskrevet ved de deltagende parter, deres indbyrdes roller og forventninger. Hovedtendensen for de syv veje er en stigende grad af gensidig involvering, transparens og funderet gensidig tillid. Hvorvidt disse syv veje er dækkende i alle situationer får stå sin prøve. I eksemplet med SKAT synes de syv veje at være dækkende.

Lønmodtagerne er underkastet en autobetjening, hvor SKAT via trediepartsindberetninger stort set fuldt ud afdækker den enkeltes indkomstforhold, således at selvangivelsesbegrebet i praksis er erstattet af årsopgørelsen, som opleves at have flyttet bevisbyrden fra borger til myndighed.

Næste niveau er de selvstændige erhvervsdrivende, som består af en række små og mellemstore virksomheder, drevet som selskaber eller i personlig form. Nogle af disse virksomheder er så kontrolmæssigt velfungerende, at de kan gives særlige privilegier, jfr. nedenstående om binære modeller, mens andre er mere eller mindre regelefterlevende (compliant). Disse virksomheder kan behandles efter en mere differentieret model, hvor niveauet for compliance afgør kontrollernes art og omfang.

Endelig er der en række store virksomheder, som har vilje og evne til at indgå i en bilateral aftale med SKAT. Her anvendes den bilaterale model.

De resterende virksomheder er alle enten modspillere eller uerklærede. Disse virksomheder er ikke nærmere omtalt i dette eksempel. Men ideen må selvfølgelig være, at et stigende antal uerklærede og gerne også modspillere efterhånden kommer til at indgå i en af de nævnte kontrolmodeller men de gensidige fordele, det indebærer. Efterfølgende vil vi kort omtale hver enkelt af de syv kvalificeringsveje, som altså er:

- Central model
- Bilateral model
- Differentieret bilateral model
- Binær model
- Differentieret tilvalgsmodel
- Multilateral model
- Hybrid model

Hver af disse modeller har deres særegne indhold, implementerings- og driftsforløb.

Den centrale model

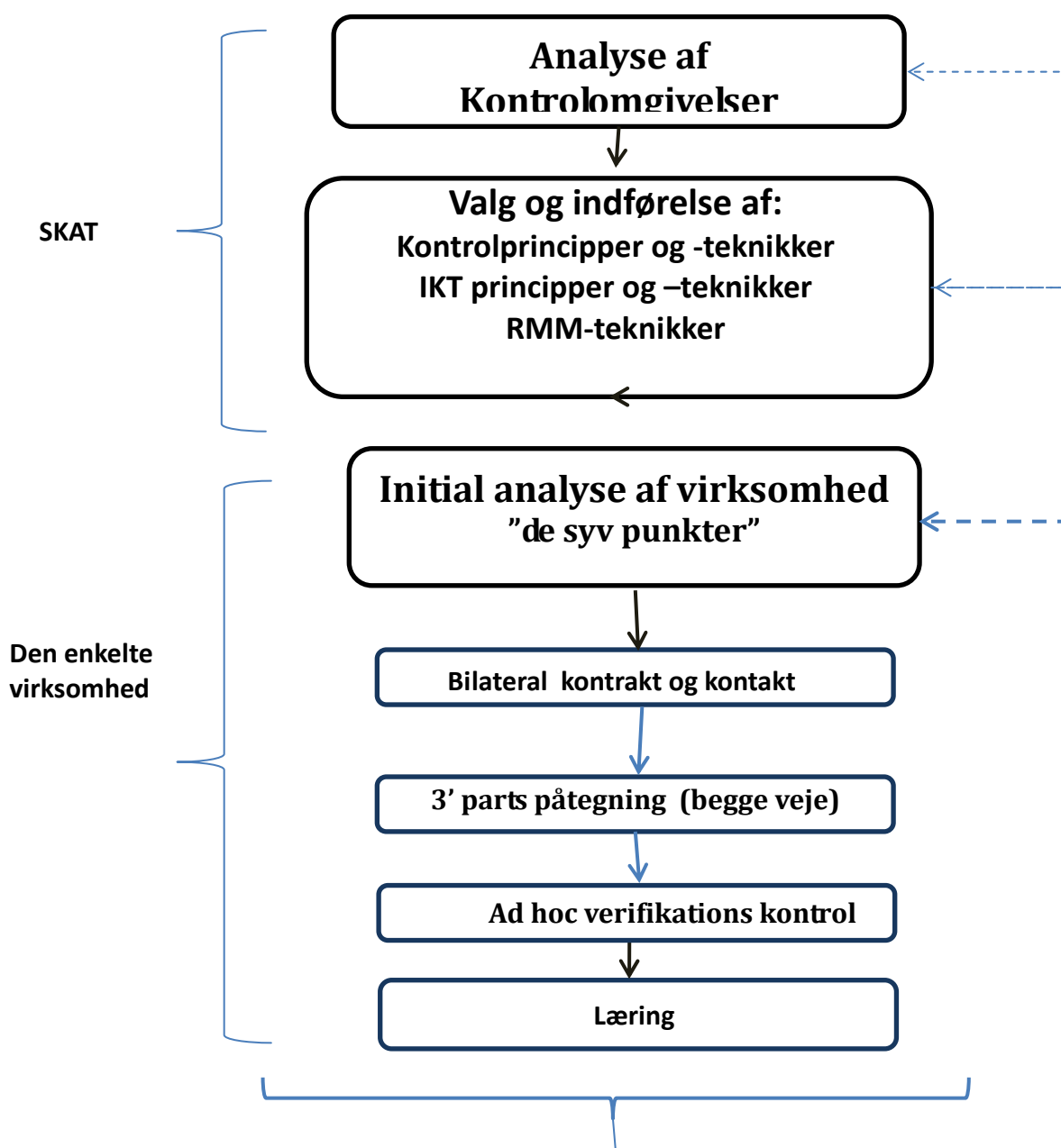
Denne kvalificeringsvej baserer sig på en differentiering af virksomhedsrelationen gennem myndighedens vurdering af den enkelte virksomheds vilje og evne til compliance. Vurderingen er ensidigt foretaget af myndigheden baseret på historiske erfaringer og placeringen er et internt - ikke viderekommunikeret anliggende – for myndigheden. Den enkelte virksomhed, branche, størrelse el. lign. (metaniveau) bliver således indplaceret på en troværdighedsskala, hvilket anvendes til at lægge et kontrolniveau og frekvens overfor virksomheden mv. Man kan sige, at myndigheden i denne model ikke umiddelbart forventer noget aktivt medspil fra virksomheden og at det primære formål er at kategorisere virksomhedsgrupper i forskellige grader af regelefterlevelse. Til det formål kan man supplere de enkelte brancher med specifikke brancherelaterede informationer (leasing/eje, købs/salgssituationer af anlægsaktiver, ejerforhold, etc.), således at man bedre kan indkredse sit søgefelt. Kunsten er således at sortere hveden fra avnerne, således at man får et stadigt mere præcist billede af de grumsede områder til nærmere fokus.

Ulempen i denne model er, at man ikke inddrager virksomhederne i processen. Man etablerer ikke en fælles læreproces, som kunne hjælpe med at løfte den samlede regelefterlevelse. Risikoen er

også, at fokus derfor stivner og det bliver de samme søgefelter år efter år. Men som complianceopfølgings- og analyseværktøj kan det være en udmærket model ikke mindst hvis læringsdynamikken tages i anvendelse.

Den bilaterale model

Denne model er forbeholdt de meget store virksomheder (i Holland ca. 5000 og i Danmark ca. 200). Det hollandske skattevæsen (NTCA) har nu efterhånden syv års erfaring med denne form. Ideen er, at SKAT og den enkelte virksomhed indgår en bilateral aftale baseret på transparens, funderet tillid og dialog. Implicit ligger derfor heri også ligeværdighed og gensidighed. Disse værdier kolliderer umiddelbart med den traditionelle relation mellem virksomhed og SKAT, hvor det fremherskende forvaltningsparadigme hidtil har været den bureaukratiske, suveræne, faglige, arms length, ex post tilgang. En nærmere beskrivelse af model og indhold er givet i en artikel <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000502437/1?versid=381-1-2003> i Revision & Regnskabsvæsen, 12/2011, Pedersen og Elkjær, "Horizontal Monitoring eller Tillidsfunderet kontrolaftale". Den bilaterale model kan i stiliseret form vises således:



I Danmark er der gennemført et forsøg med i alt fem store virksomheder på linie med den hollandske praksis. Potentialer på det bilaterale område skønnes af SKAT i Danmark til ca. 150 virksomheder. I Holland vurderes potentialer til 2000 store virksomheder. Den initiale analyse eller "adgangseksamen" er baseret på nedenstående syv områder, som alle skal besvares tilfredsstillende for begge parter vedkommende. Til yderligere orientering vedr. forløbet af testperioden for samspillet med de fem store virksomheder har vi i samarbejde med SKAT's chef for området "store selskaber" udarbejdet en artikel til offentliggørelse i juni-nummeret af Revision & Regnskabsvæsen 2013.

De syv initiale områder for samspillet er følgende (med henvisning til praksis i NTCA):

1. Opdateret virksomhedsprofil
2. Opstartsmøde mellem SKAT og revisionsvirksomhedens ledelse
3. Compliance gennemgang (hvor egnet er revisionvirksomheden til skattemæssig forventningsopfyldelse)
4. Afklaring af væsentlige udestående mellemværender
5. Indgåelse af aftale og kontaktforhold
6. Analyse og forbedringer af revisionsvirksomhedens skattekontrol
7. Tilpasset tax-audit struktur i forhold hertil

Hensigten er således at give SKAT en kvalificeret opfattelse af virksomhedens vilje og evne til compliance og SKAT's vilje og evne til at sikre et afklarende og ekspedit sagsforløb.

Den differentierede bilaterale model

Modellen vedrører de store virksomheder. Den differentierede bilaterale model tager sit udgangspunkt i, at ikke alle store virksomheder er i stand til omgående at opfylde alle krav. Eller sagt på en anden måde: Deres kontrolmæssige modenhed er endnu ikke fuldt udviklet. På den anden side vurderes viljen at være til stede, og man kan i nogen grad opfylde Tax Control Framework kravene. I den differentierede model søger man altså at nyttiggøre det faktum, at virksomheden vurderes som medspiller (og ikke modspiller), og som via "medlemskabet af troværdighedsklubben" kan opdrages til en stadig stærkere intern kontrolposition. Det er også klart, at de forskellige modenhedsniveauer skal have forskellige incitamenter – såvel positive som negative – således at virksomhederne også af den grund har noget at stræbe efter. Den differentierede bilaterale proces følger samme forløb som den rene bilaterale proces.

Anvendelsen af et modenhedsperspektiv er også relevant, når store virksomheder skal vælge sin relation til myndigheden. Nogle virksomheder har ikke tilstrækkeligt med kompetence, andre ønsker ikke at åbne sig i fuldt omfang og deltage i et proaktivt samspil, og andre synes ikke, det er

den ekstraumage værd. Det er derfor forståeligt, hvis forskellige store virksomheder vælger forskellige ambitionsniveauer og dermed også mister noget af den opstillede gulerod for de øvre lag. Det er således et spørgsmål for myndigheden at gøre attraktionen tilstrækkelig stor til at formå at flytte virksomhederne successivt ”opad” i modenhedsmodellen.

Den binære SMV-model

Dette område, som principielt rummer ca. 27.000 selskaber og ca. 20.000 selvstændige erhvervsdrivende (begge med mere end 13 ansatte) er i første omgang i fokus . Nogle af disse er kontrolmæssigt så velkørende, at de kan opfylde adgangskriterierne for den rene (binære) løsning. Med udtrykket ”binære” menes, at en del af disse virksomheder kan, vil og i praksis også opfylder de krav (Tax Control Framework), SKAT med rimelighed forventer opfyldt for at kunne give en passende modydelse i form af hurtig og definitiv afklaring af årets skatteforhold. Hertil kommer også, at SKAT , hvis virksomheden ønsker det, meddeler skriftlig saldokvittering til brug for virksomhedens tredjeparter. Endelig sørger SKAT for at minimere kontrolarbejdet for de deltagende binære virksomheder til glæde også for virksomheden. Andre virksomheder i bruttogruppen af de 250.000 virksomheder kan kun delvist opfylde TCF-kravene, hvorfor de tilhører den nedenstående differentierede model, hvor den skattemæssige regelefterlevelse varierer.

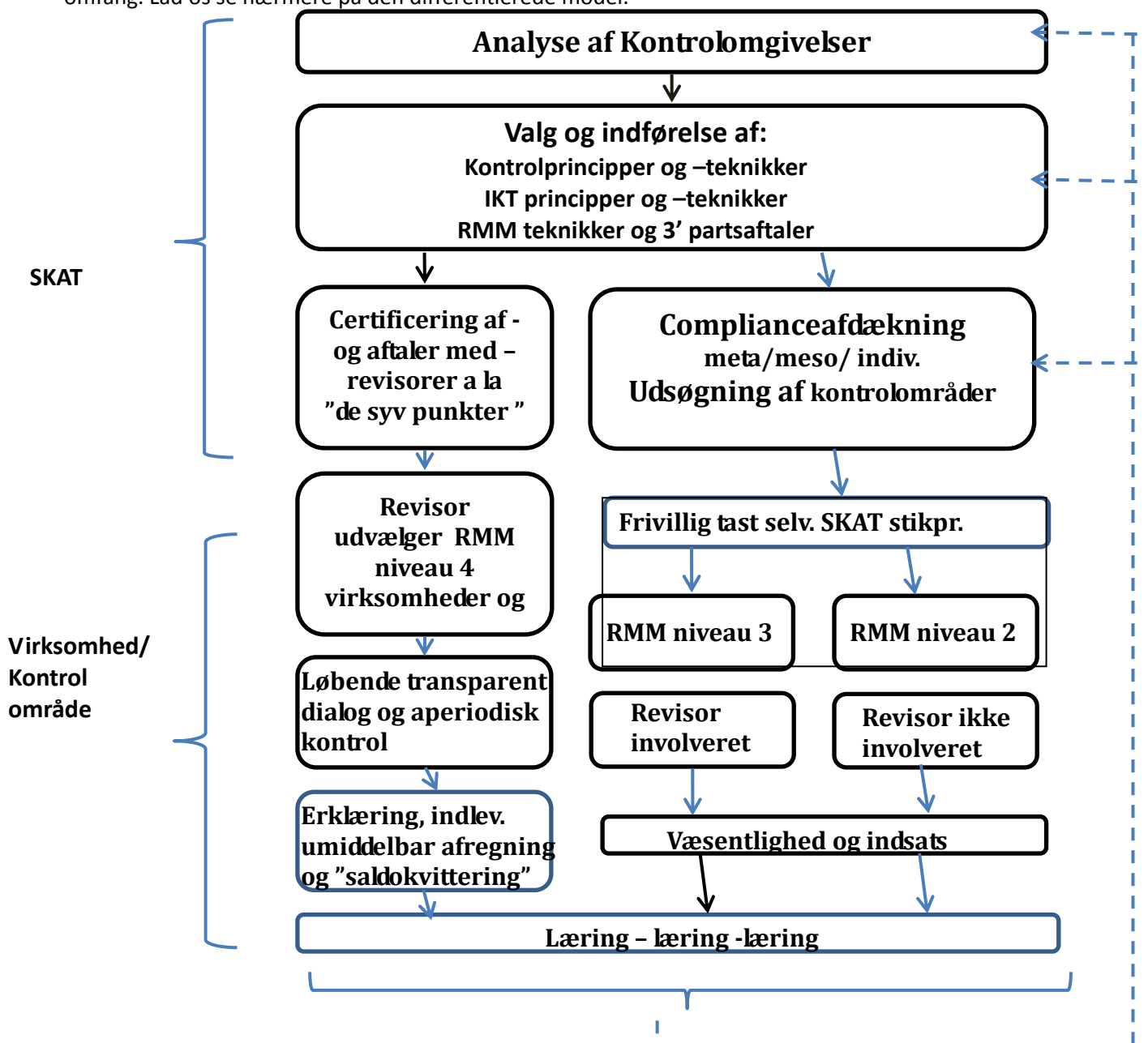
Revisorerne udvælger de virksomheder, som efter deres erfaring opfylder TCF kravene og tilbyder dem en adgang til at opnå kvalificering til det binære (højeste) niveau. Det står således virksomhederne helt frit, om de ønsker at deltage. For at opnå denne status, skal virksomheden på tilfredsstillende vis gennemføre løbende intern kontrol af de skattemæssige dispositioner, og revisor gennemfører den efterfølgende kvalitetssikring af, at disse kontroller er gennemført. Virksomhed og revisor drøfter løbende skattemæssige forhold, der skal afklares, evt. i samarbejde med den tilknyttede kontaktperson fra SKAT, som afklarer SKAT’s opfattelse af alle tvivlsspørgsmål hvad enten det drejer sig om indkomst, afgifter eller moms. Man når ikke nødvendigvis til enighed mellem de tre parter, men man kan forhåbentlig blive enige om, hvad man er uenige om til efterfølgende afklaring ved næste instanser. Revisor supplerer sin revisionsmæssige påtegning med et skattemæssigt afsnit resp. afgiver en særskilt erklæring , hvis dette ønskes.

Alle revisionsvirksomheder kan principielt blive godkendte til at udøve denne rolle. Godkendelsen forudsætter, at SKAT og revisionsvirksomhed sammen gennemgår de skattemæssige kontroller og øvrige kvalitetssikringsprocedurer, den samlede revision består af. Forløbet består principielt af de samme aktiviteter, som tidligere er omtalt under den bilaterale model (for de meget store virksomheder), dvs. følgende syv punkter:

Efter godkendelse af revisionsvirksomheden kan denne således tilbyde deres klienter den ovenfor nævnte ydelse, således at de får et nyt forretningsområde, der giver mening for virksomheden, SKAT og den øvrige omverden. Revisors værktøjskasse skal måske suppleres (herunder metoder, væsentlighedskriterier og erklæringer), men kompetencemæssigt er ydelsesområdet nærliggende for revisionsvirksomheder af en vis størrelse. Hollands SKAT (NTCA) har i øvrigt for nemheds skyld valgt selv at godkende 100 revisionsvirksomheder eller skatterådgivningsvirksomheder til formålet. Herved undgår de en ressourcekrævende godkendelsesprocedure men rummer måske andre problemstillinger, som bør undgås.

SKAT får glæde af samarbejdet fordi de - efter godkendelsesfasen - undgår kontrolaktiviteter i de binære virksomheder og dermed kan fokusere på andre områder med større relevans. I det hele taget er det et væsentligt hensyn for SKAT at få et stadigt mere præcist billede af, hvor kontrolindsatsen bedst sættes ind. Samlet set en løbende læring for alle tre parter, tilmed med gevinst for dem alle. Stilistisk kan den binære og den differentierede model vises således, hvor den binære del er venstresiden af modellen og højresiden repræsenterer den differentierede model.

Som anført dækker denne figur både en binær modelbetragtning og en differentieret ditto. Den binære model er skabt på grundlag af en "blank" påtegning (uden forbehold), hvor de differentierede lever en mere skattemæssigt upræcis tilværelse. Evne og vilje til compliance er måske kun til stede i begrænset omfang. Lad os se nærmere på den differentierede model.



Den differentierede tilvalgsmodel

Hvor det i den bilaterale model er op til SKAT på individuel basis at vurdere den enkelte store virksomhed compliance, er det i den binære model op til revisor at indstille virksomheden til kulant skattemæssig behandling på baggrund af en årlig revision af skatteopgørelsen med eller uden samtidig finansiell revision (typisk selskab vs. selvst. erhvervsdrivende.) Den differentierede benytter sig af en modenhedsmodel, hvor den enkelte virksomhed selv indplacerer sig via tast selv i et skema, som kunne se således ud:

Modenhed	SMV's selvdeklaration – virksomhedens kontrolproces					Virksomhedens motivation	SKAT's reaktion teknologi og processer
	Indhold	Åbenhed	Organisatorisk kvalitetssikring	Datamæssig kvalitetssikring	Anvendelse af tredjepart		
4 Best practice (proaktiv)	Supplerende information i øvrigt. Arbejdsgange, standarder, skabeloner etc.	Fuld information, alle relevante oplysninger gøres tilgængelige	Løbende opfølgning i hele kontrollæden. Opfølgning på godkendelsespræmisseser	Revision/review af til grundliggende regnskaber	Aftale med tredjepart som foretager skattemæssigt review og afgiver erklæring ud fra aftalte præmisseser og væertilghedsriterier	Kvalitetsstempel overfor tredjepart Løbende problemafklaring via aftalt kontakrelation mellem SKAT og revisor vedr. skat, moms og afgifter Umidledbar og endelig afregning vedr. selvangivne år ("saldokvittering")	Løbende dialog om skattemæssige konsekvenser Udelukkende systemkontrol Lav kontrolfrekvens Certificering af revisors virksomhed System til system løsning
3 Kompetent medspiller (aktiv)	Supplerende information til validering	Proaktiv mht selektiv supplerende information Løbende registrering af skatteoplysninger	Egenkontrol Branchenormer overholdt	Interne kontroller Systematisk kontrol	Assistance med regnskabsopstillingen Tredjepart giver vejledning på ad hoc basis	Hurtig slutopgørelse og afregning Fortrin mht. kontaktagang Sjældnere kontroller Kontaktperson via revisor	Systemkontrol og kontrol af væsentlige transaktioner Selvdeklarering godkendt på baggrund af adfærdshistorik
2 Reaktiv medspiller	Overholdelse af lovgivningens data- og regelkrav Selvdeklarering	Skatteoplysninger på anfordring	Klar rollefordeling ved kontrol	Sporadisk egenkontrol	Ingen anvendelse	Frifaldelse af bedekrav ved ved ikke-culpøse situationer Informationstilgang via fast kontakt til SKAT Automatiseret Tast selv assistance	Tast Selv udvikling (brugerinterface, pop up, simulering, opdateret skatteinfo, betalingsmodul)
1 Passiv medspiller	Ingen tast selv deklarerer	Skatteoplysninger på anfordring			Ingen anvendelse	Ingen	

Modenhedsmodellen er altså en indplacering af den enkelte virksomhed kontrolniveau baseret på valg af niveau for de enkelte temaer. Ideen er (taget fra CMMI modellens principper), at laveste niveau afgør modenheden. Et andet princip er, at man ikke må springe i modellen (f.eks. hoppe over niveau 2). Vi har valgt at rubricere modenhed set i lyset af fem faktorer: indhold, åbenhed, organisatorisk kvalitetssikring, datamæssig kvalitetssikring og anvendelse af tredjepart. I de to sidste kolonner har vi vurderet virksomhedens motivation for at vælge et givent niveau og i sidste kolonne vurderer vi SKAT's reaktion og muligheder på hhv. teknologi og processer.

Den multilaterale model

Kontrolstrukturen i et samlet multilateralt forløb kan være vertikalt eller horisontalt. Et vertikalt forløb kunne eksempelvis være samspillet mellem Finanstilsynet, F&P brancheforening og det enkelte forsikrings- eller pensionsselskab. Det kunne eksempelvis også være samspillet mellem Trafikstyrelsen, Naviair og den

enkelte lufthavn. Vi har altså at gøre med mindst tre enheder, som har et hierarkisk kontrolforhold til hinanden.

Det rene horisontale kontrolforhold er karakteriseret ved en kontrolmæssig aftale mellem de horisontale deltagere (f.eks. i en værdikæde), hvor én virksomhed har ansvaret for overholdelsen af de kontrolstandarder, myndighederne stiller i det pågældende land eller den pågældende branche som f.eks. miljøforhold eller arbejdsmiljø.

Den multilaterale kontrolmodel vil naturligt nok blive mere kompleks, ikke nødvendigvis på indholdsmæssige område men i det tillidsfunderende samspil. Udgangspunktet kan jo meget vel være en meget forskellig kontroltradition hos parterne eller en forskellig lyst/evne til at opfylde de fælles forventninger.

Hybridmodellen

Denne model er et konglomerat af de øvrige fire arketyper. Samtidig indikerer betegnelsen, modellen er reflektiv og dynamisk i takt med, at forudsætninger og omgivelser ændrer sig. Problemet er at få den samlede kontrolmodel til at hænge sammen. Som udgangspunkt er det dog de samme myndighedsmæssige overvejelser, alle bør gøre sig periodisk.

Historien om Tillidsfunderet Kontrol i SKAT

Indledning

Kontrolområdet i og mellem virksomheder har altid taget udgangspunkt i en mistillidsbaseret tradition baseret på en efterfølgende og udifferentieret kontroltankegang, hvis omfang er blevet defineret ud fra mottoet: Jo mere, des sikrere/bedre. I mine mange år i revisions- og konsulentpraksis har jeg kun stødt på øgning af kontrolomfanget, aldrig nedsættelse. Ingen har turdet angribe ideologien uanset hvor beskeden teoretisk funderet den end var.

Dog ser vi i dag denne systembaserede tankegang erstattet mange steder af en risikobaseret tankegang, dvs. en analytisk tilgang, hvis idé er, at hvis vi kan fastsætte risikoens størrelse, dvs. sandsynlighed og væsentlighed, kan vi indsætte modgående kontroller til at fange eller forhindre fejl i at opstå. Tankegangen er rendyrket intellektualiseret og forudsætter, at det overhovedet er muligt at fastsætte sandsynligheden for at en given fejl opstår og hvilken væsentlighed, den måtte få. Samtidig skal vi også kunne finde de bedst egnede kontroller til imødegåelsen samt definere omfanget af disse kontroller. Endelig skal man tage omgivelserne med i ligningen. Hvad nytter det at finde det rationelt mest korrekte skæringspunkt for kontrolart og –omfang, hvis omgivelserne (læs: presse, politikere, ejere, medarbejdere mv.) har en helt anden subjektiv opfattelse. Tag f.eks. SKAT's udvælgelse af rockere som indsatsområde på politikernes foranledning. I virkeligheden er den risikobaserede tankegang en ret håbløs opgave, som derfor oftest løses på ren subjektiv basis.

Vores udgangspunkt er ikke at forkaste den risikobaserede tankegang, faktisk mener vi, at den kan være særdeles relevant bl.a. i unikke tilfælde så som etablering af datterselskab i Chile, men vi mener, at man med fordel kan indtænke tillidsrelationen på mere metodisk vis. Den er der jo implicit i alle relationer alligevel.

Derfor fik vi for nogle år siden den tanke, at tillid kunne indarbejdes i kontroltankegangen for at nyttiggøre den værdi, der ligger i en sådan relation. Vi har skrevet en række artikler og arbejdsrapporter om emnet og har en lille håndfuld igangværende projekter i gang, hvor projektet med SKAT foreløbig er det mest fremskredne. Herom senere. Først lidt om tankegang, metode og modeller.

Tillidsfunderet kontrol, metode og modeller

Nogle er måske af den opfattelse, at tillid og kontrol er hinandens modsætninger, dvs. ikke kan sameksistere. Sådan opfatter vi det ikke. For det første skyldes det, at kontrol består af tre stadier: Forebyggende, opklarende og korrigerende. Forebyggende kontroller anvendes for at undgå fejl, opklarende kontroller anvendes for at fange fejl og korrigerende kontroller anvendes for at rette

fejlen. Kontroller er altså en række filtre, der skal sikre os mod fejl. Og det er klart billigst, sikrest og enklest at forebygge fejl frem for at fange fejl. Problemet er bare, at den type kontroller kræver tillid til personen eller organisationen.

For det andet taler vi om funderet tillid, dvs. tillid, der har sine årsager. Derfor er det vigtigt at forankre tilliden gennem forskellige metoder, som man kan arbejde med over tiden i løbende forhold. På mange måder ligesom et ægteskab. Det er dog de færreste ægteskaber, der arbejder metodisk med den indbyrdes tillid. Når man funderer tillid er formålet, at man derved kan indgå i moralsk forpligtende og frivillige relationer, som muliggør gensidige forventningers opfyldelse.

Et tredje nøgleord er compliance eller regelefterlevelse. Emnet kalder på statistiske stikprøver med mange parametre for at opnå viden om de enkelte segmenter. SKAT gør brug af disse teknikker i udstrakt grad hvad angår SME virksomheder. Da mængden af SMV'ere ligger på ca. 300.000, har SKAT ingen mulighed for at gennemgå alle selvangivelser hvert år. Derfor har SKAT udviklet en række statistisk repræsentative søgninger, som er baseret på, at man udvælger 3-4.000 selvangivelser med henblik på en almindelig ligningsproces. De fundne fejl og deres beløbskonsekvens opskaleres til bruttosegmentet på de 300.000 SMV'ere, hvorefter man kan udtale sig kvalificeret om den samlede populations regelefterlevelse, de underliggende branchers tilsvarende nøgletal og det samlede skattegab (dvs. forskellen mellem beregnet skattetilsvaret og faktisk skattetilsvaret). Beløbet er p.t. ca. 9 mia. kr. svarende til ca. 3.5 mia. kr. i mistede skatteindbetalinger hos SMV'erne. Compliance er derfor et særdeles egnet arbejdsværktøj for store populationer.

Et fjerde nøgleord er modenhedsmodeller. Formålet er at etablere et assessmentværktøj for en given virksomheds kontrolmæssige modenhed, dvs. i hvilken grad den har opfyldt en række formaliserings og kompetencekrav. Jo højere kontrolmæssig modenhed, des højere troværdighed internt og eksternt.

Et femte nøgleord er kontrolprincipper. I en traditionel mistillidsbaseret kontrolverden vil vægten typisk ligge på opklarende kontroller, kompetenceopdelinger og hierarki, trediepartsinvolvering, tab/vinde situationer, jo mere kontrol des bedre, etc. I den tillidsfunderede kontrol lægger vi mere vægt på tidlige (dvs. forebyggende) egenkontroller, transparens, løbende læringsløjfer, differentieret kontrol, nuancerede incitamentsmuligheder og procesbaserede kontrolkæder.

Et sjette nøgleord er risiko ctr. kontrol. I den risikobaserede tankegang er kontrol et resultat af risiko. Eller sagt på en anden måde: Vi indsætter kontroller i takt med at vi identificerer risici. I den tillidsbaserede tankegang etablerer vi kontrolprincipper og underliggende kontroller for på denne måde at mindske antal og omfang af fejlrisici. Altså en nærmest omvendt risiko-kontrol tankegang.

Et syvende nøgleord er omgivelsesanalyse. Hvad nytter det f.eks., at vi internt vurderer risikoen (sandsynlighed X væsentlighed) for fejl som lav og dermed kontrolmæssigt ikke prioriterer området højt, hvis omverdenen (kunder, medier, politikere, etc.) prioriterer området højt? Det

nytter jo heller ikke meget påtænke differentierede kunderelationer eller særlige incitamentstrukturer, hvis løsningen strider mod alment gældende forvaltningsprincipper.

SKAT og tillidsfunderet kontrol

SKAT har altid befundet sig i stormens øje. Politiske vinde, ministerflops, fiskale lovgivningsbølger, organisatoriske sunamier og effektiviseringstorden har præget SKAT i én uendelighed på en sådan måde, at det egentlig er forbavsende, at SKAT overhovedet har haft kræfter til at nytænke på det procesfaglige område. Ikke des mindre er det faktisk lykkedes SKAT (lidt i hælene på det hollandske skattevæsen (NTCA) at overhale alle andre styrelser inden om på proces- og kontrolsiden. Men der er lang vej endnu.

SKAT har gennemgået mange forandringsprocesser i dette århundrede. Kort skal følgende væsentlige eksempler fremhæves:

Fusioner, først mellem SKAT og TOLD, og herefter fusionen mellem SKAT og kommunernes decentrale skatteafdelinger, således at SKAT herefter havde den samlede skatte- og afgiftskompetence under sig opdelt i 6 geografiske centre i en enhedsorganisation, hvor departement og SKAT udgjorde en fælles enhed. Denne situation er nu – af forskellige årsager – på vej til (endnu) en ændring, hvor man går tilbage til en klassisk arbejdsopdeling i departement og styrelse.

På det processuelle område er der også sket en række ændringer: I 2004 offentliggjordes en strategi for SKAT (kaldet indsatsstrategien), hvor den tidligere nævnte trekant med opdeling i vilje og evne til compliance blev annonceret. Denne opdeling eksisterer stadig med de mangler, modellen nu har. For at medarbejderne overhovedet kunne have et fælles processprog etablerede man samtidig et procesafklaringsarbejde nedefra og ud af dette arbejde opstod de fire hovedprocesser, man indtil i dag har anvendt og organiseret sig efter: Vejledning – afregning – indsats – inddrivelse. Denne opdeling er nu på vej til en ny struktur, hvor vejledning og afregning sammenlægges til en kundeserviceproces. Foreløbig er indsatsstrategien fortsat den bærende strategi.

En tredje væsentlig nyskabelse var etableringen af compliance analyser.. Virkemåden er beskrevet ovenfor og har givet et langt bedre metodisk grundlag for at udvælge de ”interessante” segmenter for nærmere indsats.

Den fjerde nyskabelse er tillidsfunderet kontrol. SKAT kalder det ”Enhanced Relations”, NTCA kalder det Horizontal Monitoring, kært barn har mange navne og er ikke nødvendigvis helt ens. Det mener vi heller ikke, de skal være. Der er forskel på risikoprofil og virkemidler, om man taler om kontrol af køre-hviletidsbestemmelser for 5 millioner chaufførdage, fødevarekvalitet i 50.000

virksomheder, flysikkerhed etableret via 15 leverandører eller regelefterlevelse hos hhv. 300.000 SMV'ere eller 150 store virksomheder.

Udgangspunktet var, at vi i 2006 offentliggjorde en rapport ("Effektiv kontrol i et Public Governance perspektiv"), som introducerede tanken om at gøre brug af Danmarks unikke situation som verdens mest tillidsfulde nation, såvel mellem borger og myndighed og mellem borgerne indbyrdes. Samtidig var Holland i gang med at etablere et forsøg med en række store virksomheder, som NTCA indgik frivillige og moralsk (men ikke juridisk) forpligtende aftaler med ambition om opfyldelse af tre kontrolprincipper: Transparens, dialog og funderet tillid (justified trust). Det svenske Skatteverket udgav en rapport ("Rätt från början"), som hviler på nogle af de samme præmisser og OECD udgav i 2004 "Compliance Risk Management", som vel er meget risikoorienteret, men som også tog udgangspunkt i nogle af de kontrolprincipper, Tillidsfunderet Kontrol gør.

- NTCA har nu i syv år arbejdet med de store virksomheder og har i dag aftaler med ca. 150 virksomheder. For et par år siden igangsatte man en tilsvarende aktivitet overfor SMV'erne baseret på det omtalte samarbejde med revisorerne. Denne del af projektet må stadig anses for at være på afprøvnings- og raffineringstadiet. I år har en kommission under ledelse af professor L.G.M Stevens gennemført et review af NTCA's nye kontrolmæssige tilgange. Konklusionen er, at idéer og virkemåde er udmærkede, men at der stadig udestår en bedre funderet teori og argumentation for modellernes virkemåde.

Tilsvarende har SKAT de seneste tre år, 2009-2011, etableret en samarbejdsrelation baseret på de samme præmisser som NTCA. En rapport er udarbejdet i 2012, som konkluderer, at det også for danske forhold ville være relevant at indgå i denne samarbejdsform til glæde for begge parter. Man har derfor udarbejdet en indstilling til direktionen om – på givne forudsætninger – at søge etableret 40-50 tilsvarende aftaler med store danske virksomheder. Indstillingen vedlægges som udkast i et bilag. Det skal understreges, at der endnu ikke er truffet nogen beslutning på området.

De seneste tre år har vi medvirket til etablering af en platform for tillidsfunderet kontrol i relation til de selvstændigt erhvervsdrivende. Metodeinspiration er hentet fra Holland, men det organisatoriske og teknologiske fundament er endnu ikke etableret, lige som der heller ikke på dette område er truffet en endelig beslutning. Samlet set vil det være et betydeligt strategiskift for SKAT, hvis disse idéer gennemføres. Herefter vil skatteyderne kunne opdeles i flg. segmenter:

- Lønmodtagere (automatiserede, autobetjening)
- De mellemstore virksomheder incl. selskaber (den differentierede binære model)
- De store virksomheder (den bilaterale model, evt. differentieret)
- Passive medspillere, herunder især de små virksomheder (fokus på compliance analyser)
- Modspillere (traditionel tilgang)

Hver af disse segmenter har deres egen risikoprofil og compliance kapabilitet (vilje og evne). Der er derfor også brug for forskellige kontrolmodeller til disse segmenter, jfr. den tidligere listning af mulige kontrolmodeller (se s. 82-89).

Der er således tale om relativt betydelige processuelle og organisatoriske forandringskrav, hvis en sådan struktur skal gennemføres. Spørgsmålet er, om SKAT er moden til en sådan forandring, når man betænker den traditionelle kontrolstruktur, organisationen har videreført i generationer. Herunder er som bilag vist en arbejdsgruppes anbefalinger til kontrolaftale med de store selskaber i Danmark. SKAT's direktion har vedtaget at følge disse anbefalinger.

BILAG

Anbefalinger:

- Det anbefales, at Danmark indfører arbejdsformen overfor de største virksomheder i Danmark, som SKAT anser for egnet til konceptet..
- Konceptet skal omfatte alle SKATs lovområde (selskabsskat, moms, lønsum, A-skat, told, afgifter mv.). Subsidiært indføres konceptet uden told.
- Konceptet skal omfatte 40 til 50 af de største danske virksomheder målt på koncernomsætning. Der skabes politisk afklaring overfor pres om deltagelse fra en større kreds af virksomheder, herunder ressourcesituationen.
- Konceptet indfases over en kort årrække, da SKAT ikke på nuværende tidspunkt er i besiddelse af de fornødne ressourcer til at håndterer 40-50 virksomheder omfattet af konceptet.
- Alle enheder i SKAT, som arbejder med konceptet, skal afsætte tilpas med ressourcer, der kan bistå med afklaringen af forhold i de omhandlende virksomheder.
- Det er SKAT, der vælger hvilke virksomheder, der skal tilbydes konceptet.
- Hvert lovområde skal vurdere om virksomheden skal tilbydes konceptet.
- Ved uenighed om en virksomhed skal tilbydes konceptet forelægges spørgsmålet på ledelsesniveau mellem de berørte lovområder og evt. en særlig visiteringskomite.

- Ved virksomhedernes indtræden i konceptet er der ikke krav om, at der opbygges egenkontroller i virksomhederne. Det anbefales virksomhederne at opbygge sådanne, således at skatterisici fanges når de opstår. Endvidere anbefales, at risici identificeres i samarbejde mellem virksomhederne og SKAT. Dette foreslås bl.a. gjort gennem spørgsmål stillet af SKAT på de indledende møder forud for hensigtserklæringen underskrivelse.
- Det forhold, at virksomheden ikke er kontrolleret tidligere, eller der er en større igangværende kontrol initieret af SKAT medfører, at der ikke indgås aftale med virksomheden før der er "ryddet op" i gamle forhold.
- For at få konceptet "solgt" rigtigt anbefales, at konceptet i første omgang præsenteres og promoveres overfor Dansk Industri og skattecheferne i de største virksomheder. Forskellige kontakter har vist, at det er nemmest, at få positiv tilgang via disse kanaler. Først senere anbefales, at inddrage rådgiverne.
- Det skal være muligt for SKAT at opsiges samarbejdet, hvis virksomheden senere viser manglende vilje til at opfylde forudsætningerne for samarbejdet, herunder åbenhed og afgivelse af korrekte oplysninger.
- For at få øvrige lovområder bedre integreret i arbejdsformen og mindske arbejdet for kontaktpersonerne med at finde kollegaer fra de øvrige lovområder foreslås arbejdet samlet på færre folk og få enheder.
- Der nedsættes en arbejdsgruppe på tværs af SKAT som får ansvaret for vedligeholdelse og udvikling af konceptet. Arbejdsgruppen skal bestå af leder og medarbejder fra de enheder i SKAT, der er involveret i arbejdet med Enhanced Relationship.
- Der indgås en hensigtserklæring, der underskrives på højeste niveau i såvel virksomheden som i SKAT.
- Der udarbejdes guidelines om indholdet af konceptet, således det fremstår mere tydeligt, hvad konceptet indeholder. Disse guidelines skal være offentligt tilgængelige på SKAT.dk.
- Det lægges til grund, at opgaverne i relation til de beskrevne guidelines og det udvidede samarbejde kan gennemføres indenfor det gældende regelsæt. De fleste konkrete forespørgsler fra virksomheden vil resultere i en forhåndstilkendegivelse fra SKAT. I hvilket omfang denne vil være bindende for SKAT ved en senere forvaltningsafgørelse afhænger af de konkrete omstændigheder, herunder de faktiske oplysninger der er fremlagt, hvor klart og entydigt SKAT har svaret, hvilke forbehold SKAT har tilkendegivet m.v.

- Der indføres stikprøvekontroller af de af virksomheden opsatte interne kontroller.
- Det anbefales, at den enkelte kontaktperson ikke afgiver uformaliserede forhåndstilkendegivelser om andre lovområder uden at specialisterne på disse lovområder er underrettet herom eller inddraget i besvarelsen af spørgsmålet. Der bør eventuelt aftales interne procedurer herom. Dette gælder tillige transfer pricing.
- Kontaktpersonen udpeges af Store Selskaber. Kendetegnet for en kontaktperson er, at det skal være en person der er i besiddelse af stærke kompetencer såvel fagligt, personligt som socialt. Kontaktpersonen skal være i besiddelse af kompetencer, der indgyder tillid og respekt hos virksomhederne og internt i SKAT, og derfor kommer til at fremstå med autoritet.

De væsentligste referencer:

Bakker, A & Kloosterhof, S: Tax Risk Management, 2010, IBFD

Belastingsdienst: Tax Control Framework, 3/2008

Blume,P. og Vang, P.: Visse retlige aspekter i tilknytning til digita forvaltning, Digital Erhvervsforvaltning bd2, 2003, www.cvl.dk

Bogason, P.: Fragmenteret forvaltning, demokrati og netværksstyring i decentraliseret lokalstyre, 2001 Systime

Committee Horizontal Monitoring: Tax Supervision – made to measure, 2012,

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): 2013 Internal Control-Integrated Framework Released, 2013

Elkjær, Jens Kr. & Goldschmidt, Lars: Effektiv kontrol i et Public Governance perspektiv, 2006, www.cvl.dk

Elkjær, J.K. & Pedersen, M.K.: Kontroloverskuddet som barriere for digitalisering, 8/2005, Revision & Regnskabsvæsen

Elkjær, J.K., Pedersen, M.K, Andersen, R.B.: Erfaringer og perspektiver i samarbejdet mellem SKAT og de store virksomheder – TAX Governance, 7/2013, Revision & Regnskabsvæsen

Ernst & Young: 2011-12 Tax risk and controversy survey, 2012

Hofstede, G: Cultures and organizations, software of the mind, London ; 1991, McGraw-Hill

Jessop, B.: The rise of Governance and the risk of failure, Vol 50/155 Intl. Social Science Journal

OECD: Compliance Risk Management, 2004

Kooiman, J.: Modern Governance, 1993, London Sage Publ.

Kooiman, J: Governing as Governance, 2003 London Sage Publ.

Pedersen, Ove K.: Konkurrencestaten, 2011, Reitzels Forlag

Pedersen, Mogens Kühn & Jens Kr. Elkjær, et al.: Digital Erhvervsforvaltning, 2004, www.cvl.dk

Pedersen, M.K. og Elkjær, J.K.

PWC: Tax Transparency, 11/ 2011, www.co.ttc

PWC: Tax Management Maturity Model, 2006

Software Engineering Institute: CMMI for Development, 2006

Tinggaard Svendsen, Gert; Haase Svendsen, Gunnar Lind: Social kapital – en introduktion, 2006, Reitzels Forlag

Herudover har vi perioden anvendt en omfattende publikationsliste af hhv. bøger, artikler og rapporter fra en række organisationer, ikke mindst nationale skatterapporter og OECD rapporter. Disse er ikke explicit indeholdt i denne publikation, hvorfor vi har undladt at referere til disse i denne forbindelse.