

Les mer om:

Hjelp – jeg er ny i kontrollutvalget!

**Vesentlighetsbegrepet
– praktisering i kommunal revisjon**

**Prosjektmodeller i kommunesektoren:
Mye å hente på grundigere tidligfasevurderinger**

- | | |
|---|--|
| <p>2 25 år siden ...
Torbjørn Olsen</p> <p>3 Nye utvalg – nye muligheter, men ...
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Hjelp – jeg er ny i kontrollutvalget!
Bodhild Laastad, seniorrådgiver,
NKRF</p> <p>9 Vesentlighetsbegrepet –
praktisering i kommunal revisjon
Av Kjell Ekman, daglig leder,
Telemark kommunerevisjon IKS</p> <p>13 Kronikk: Tillit til lokaldemokratiet
Tor Dølvik, Transparency
International Norge og medlem
av Kommunesektorens etikkutvalg</p> <p>14 Prosjektmodeller i kommune-
sektoren: Mye å hente på
grundigere tidligfasevurderinger
Morten Welde, NTNU og Jostein
Aksdal, Tveit Regnskap / Høgskolen
Stord/Haugesund</p> | <p>19 Forvaltningsrevisjon
– eit nyttig verktøy?
Knut Underbakke, rådmann,
Gjesdal kommune</p> <p>20 Hvordan styrke selskapskontrollen
i kommunene?
Tom Øyvind Heitmann,
forvaltningsrevisor, Vest-Finnmark
kommunerevisjon IKS</p> <p>24 Upphandling av kommunala
revisionstjänster och effekten
av konkurrens
Torbjörn Tagesson, Linköpings
universitet og Rådet för kommunal
redovisning</p> <p>25 Oversikt over fagartikler
i Kommunerevisoren 2015</p> <p>27 Nytt om navn
Buskerud Kommunerevisjon IKS
Artikkelprisen 2014
Nytt revisorlovutvalg</p> |
|---|--|

25 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Siste halvdel av 1990 var en travel tid for ledelsen i NKRF.

Kommunaldepartementet hadde sendt ut NOU 1990:13 om ny lov for kommuner og fylkeskommuner på høring. – Forbundsstyret oppnevnte Rolf Kalvø, Akershus fylkesrevisjon, Per Harald Røed, Aust-Agder fylkesrevisjon og Øyvind Sunde, Servicekontoret, som arbeidsgruppe for å utarbeide forslag til forbundets uttalelse.

Med utgangspunkt i tidligere endringer i aksjelov og lov om revisjon og revisorer hadde Finansdepartementet «på egen hånd» presentert sin nye forskrift for revisjon og revisorer. Den nye forskriften var endret slik at kommunale og fylkeskommunale revisorer var utelukket fra å kunne revidere kommunale/fylkeskommunale aksjeselskaper hvor kommunen/fylkeskommunen hadde 50 prosent eller mer av aksjene. – Forbundsstyret ville ta kontakt med den politiske ledelsen i departementet for å drøfte saken nærmere.

Av andre aktiviteter kan nevnes at ny utgave av «Håndbok for kommunal- og fylkeskommunal re-
visjon» var utgitt, at forbundsstyret var representert med foredrag på seminardag i forbindelse med Data-tilsynets 10 års-jubileum og at Servicekontoret hadde utarbeidet et notat vedrørende revisors vurderinger i forbindelse med valg av edb-løsning.

Redaksjonelt ble situasjonen for forbundet uttrykt i optimistiske ordelag: «*Entusiasmen og initiativet i våre fylkesforeninger, vår kurskomite og Servicekontoret skaper den beste plattform for arbeidet. Vi er pr. dato representert de fleste steder hvor våre interesser blir forvaltet, så utgangspunktet for et aktivt høst- og vinterhalvår er de beste.*»

Servicekontorets direktør signaliserte økt oppslutning omkring ordningen, og det var tydelig at Servicekontoret hadde en finger med i det meste. Således forundret det ingen at det etter ett års drift ble søkt etter «rådgiver» ved kontoret.

Servicekontorets direktør signaliserte økt oppslutning omkring ordningen, og det var tydelig at Servicekontoret hadde en finger med i det meste. Således forundret det ingen at det etter ett års drift ble søkt etter «rådgiver» ved kontoret.



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Nye utvalg – nye muligheter, men ...

Kommunevalget er over, og kampen om posisjoner er for de fleste nå ferdig. I flere kommuner blir det meldt om skifte av «ordførerparti». Dette vil i sin tur ofte også føre til skifte av leder i kontrollutvalget.

I tillegg vet vi av erfaring at nesten halvparten av kontrollutvalgsmedlemmene skiftes ut. Som jeg har påpekt tidligere stiller dette krav til opplæringen av utvalgene. Vi vet også at det kan være fornuftig å spre opplæringen over en lengre periode. NKRF har i samarbeid med FKT sendt ut en opplæringspakke, som vi mener kan være til stor hjelp i opplæringen.

Jeg vil også slå et slag for NKRFs Kontrollutvalgskonferanse som går av stabelen 3.-4. februar i 2016. Dette er årets viktigste møteplass for kontrollutvalgsmedlemmer, og jeg håper å møte mange der.

Noen kommuner valgte i tilknytning til kommunevalget å gjennomføre folkeavstemning om kommunesammenslutning. Så langt jeg har registrert er det 3 av 14 kommuner som har svart ja til kommunesammenslutning. Det kan derfor se ut til at tempoet for og omfanget av kommunereformen kan bli et annet enn det mange har forventet. Imidlertid vil det være viktig for de kommunene dette gjelder, at kontrollutvalgene tar hensyn til arbeidet med kommunereformen i sitt arbeid med overordnet analyse.

Jeg har ved flere anledninger pekt på en tiltagende priskrig knyttet til tildeling av revisjonsoppdrag innenfor kommunal sektor. I dette nummeret av Kommunerevisoren har vi to artikler som berører beslektede tema. En svensk studie (Tagesson) viser at 72 prosent av kommuner som kjøper revisjonstjenester velger tilbudet med lavest pris. Det er god grunn til å anta at situasjonen i Norge er nokså lik. En annen artikkel (Ekman) omhandler vesentlighetsbegrepet, der det vises til store ulikheter i anvendelse av prinsipp og verdier som ligger til grunn for vurderingen

av vesentlighet. Nivået for vesentlighetsgrensen vil selvsagt påvirke hvor «finmasket nett» revisor benytter.

I en situasjon der pris er den klart dominerende faktoren for tildeling av oppdrag, vil det gi et sterkt incitament til å sette vesentlighetsgrensen så høy som mulig, og dermed utføre mindre revisjonsarbeid. Jeg er redd at denne diskusjonen skjer uavhengig av hva som er oppdragsgivernes forventning til revisjonsomfanget. Vi har sett sprik i vurderingen av vesentlighetsgrensen på over 100 prosent. Jeg føler meg rimelig sikker på at ved å presse vesentlighetsgrensen så høy som mulig, vil det oppstå et betydelig, ikke avdekket, forventningsgap mellom revisor og oppdragsgiver. Denne utviklingen er ikke kommunesektoren tjent med.

I henhold til kommuneloven skal revisjon av kommunal sektor skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk. Det er ikke definert hvem som fastsetter hva som er god skikk. Jeg vil imidlertid hevde at NKRF, med en medlemsmasse som innenfor revisjon dekker i underkant av 90 prosent av landets kommuner og fylkeskommuner, må tillegges stor vekt som aktør. Det er ingen andre aktører, hverken enkeltvis eller i form av en sammenslutning, som kan påberope seg å være i nærheten av samme tyngden i det norske kommunale revisjonsmarkedet.

For kommunene og fylkeskommunene er det kontrollutvalgene som skal påse at kommunens/fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte og at god kommunal revisjonsskikk blir fulgt.

«Imidlertid vil det være viktig for de kommunene dette gjelder, at kontrollutvalgene tar hensyn til arbeidet med kommunereformen i sitt arbeid med overordnet analyse.»



HJELP

– jeg er ny i kontrollutvalget!

Denne artikkelen er ment som «førstehjelp» for nyvalgte kontrollutvalgsmedlemmer. Den har som formål å redegjøre for utvalgets plass i det kommunale systemet og gi en oversikt over utvalgets oppgaver, ansvar og arbeidsmåter.

I løpet av disse høstmånedene vil et betydelig antall folkevalgte møte i kommunenes kontrollutvalg for første gang. I mange kommuner har kontrollutvalget spilt en heller tilbaketrukket rolle med lite politisk fokus på dette utvalgets ansvar og oppgaver. Det mange ikke er klar over er at kontrollutvalget står i en særstilling som ett av få politiske utvalg som er lovpålagt gjennom kommuneloven, og dessuten med et eget sett med forskrifter. Dette tilsier at kontrollutvalget er tiltenkt en viktig rolle i kommunene.

Kort fortalt er kontrollutvalget kommunestyrets redskap for demokratisk tilsyn og kontroll for å sikre at den kommunale virksomheten skjer i tråd med gjeldende lover og regler, kommunens egne planer og vedtak, samtidig som fokus settes på kvalitet og effektivitet i produksjonen av velferd for kommunens innbyggere. Med andre ord ingen liten oppgave!

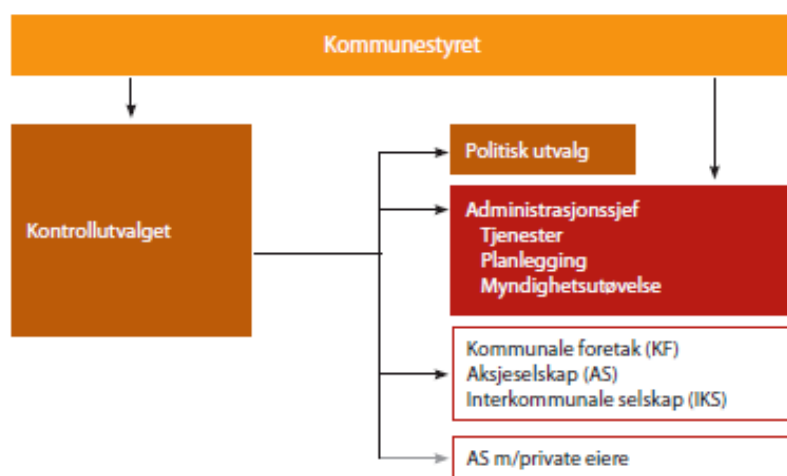
Kontrollutvalgets rolle i det kommunale styringssystemet

I Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder

«Kontrollutvalgsboken» er kontrollutvalgets rolle illustrert med figur 1.

Figuren viser at det fra kommunestyret i prinsippet går to styringslinjer. Den ene går fra kommunestyret til administrasjonssjefen som har ansvaret for gjennomføringen av kommunens tjenesteproduksjon, planlegging og myndighetsutøvelse. Det ligger til administrasjonssjefen å sørge for at kommunestyrets vedtak blir iverksatt, at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende intern kontroll. Dette kan gjerne omtales som den interne styringslinjen.

Den andre styringslinjen representerer en uavhengig og ekstern kontroll som går gjennom kontrollutvalget. Denne styringslinjen er derfor en tilsyns- og kontrolllinje. Kontrollutvalgets kjerneoppgave er å forestå det løpende tilsynet med den kommunale forvaltningen på kommunestyrets vegne. Dette tilsynet retter seg primært mot administrasjonssjefen og den kommunale virksomheten, men tilsynet retter seg også mot politiske utvalg under kommunestyret samt ordfører og kommunestyrets politiske



Figur 1: Prinsskisse som viser kontrollutvalgets oppgaver og plass i styringssystemet i kommunene. (KRD, 2011)

sekretariat. Kontrollutvalget skal også føre tilsyn med hvordan kommunen forvalter sine eierinteresser i kommunale foretak, heleide kommunale aksjeselskap og interkommunale selskap, og andre selskap der kommunen har eierinteresser. I hovedsak bygger kontrollutvalget sitt tilsyn på de kontrollaktivitetene som blir utført og rapportert av kommunens revisor. Noen av tilsynsoppgavene kan også utføres av kontrollutvalgets eget sekretariat.

Begge de to styringslinjene inngår i kommunestyrets totalansvar for den kommunale virksomheten.

Det er viktig å presisere at det ikke inngår i kontrollutvalgets tilsynsansvar å overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens folkevalgte organer. Kontrollutvalget er ikke stedet for å drive partipolitikk eller en arena for politiske omkamper. Tilsynsansvaret omfatter heller ikke kommunestyret selv.

Det er strenge valgbarhetsregler for medlemmer til kontrollutvalget. Det eneste organet de kan sitte i utenom kontrollutvalget, er kommunestyret. Kontrollutvalget skal derfor velges i det nye kommunestyrets konstituerende møte etter at formannskapet, ordfører og varaordfører er valgt, men før det er foretatt valg til de øvrige politiske organene. Minst ett av medlemmene i kontrollutvalget skal sitte i kommunestyret. Kontrollutvalget trer i funksjon fra kommunestyrets konstituerende møte.

Følgende forhold bør vektlegges når kommunestyret skal velge medlemmer til kontrollutvalget:

- Kontrollutvalget skal være et objektivt organ.
- Kontrollutvalget skal være et fritt og uavhengig organ.
- Kontrollutvalget må ha kunnskap og innsikt i kommunal virksomhet.
- Kontrollutvalget må ha autoritet.

- Kontrollutvalget skal selv initiere saker.

Hvordan arbeider kontrollutvalget

Kommuneloven gir kontrollutvalget et vidtgående mandat. Kontrollutvalget kan hos kommunen, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som det finner nødvendig for å gjennomføre sine oppgaver. Innsynsretten gjelder også interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27, heleide kommunale og/eller fylkeskommunale selskaper, og heleide døtre som er organisert som aksjeselskap. Kontrollutvalget har også som hovedregel rett til å være til stede i lukkede møter i kommunens folkevalgte organer.

Det understrekes at kontrollutvalget er bundet av alminnelig taushetsplikt etter forvaltningslovens bestemmelser. Men alt skriftlig materiale som blir lagt fram for kontrollutvalget er som hovedregel offentlig, og kontrollutvalgets møter er som hovedregel åpne. Men dersom utvalget skal behandle en sak som er underlagt lovbestemt taushetsplikt eller en sak som gjelder en arbeidstakers tjenstlige forhold, så skal møtet lukkes. Kontrollutvalget har dessuten mulighet til å lukke et møte når hensynet til personvern eller tungtveiende offentlige interesser tilsier det.

Det er et viktig prinsipp at kontrollutvalget utøver sitt tilsyn og sin innsynsrett som collegium og ikke som enkeltpersoner.

Kontrollutvalget har ikke noen myndighet for egen del til å fatte vedtak som forplikter administrasjonen eller andre instanser. Men gjennom å legge fram sine rapporter om gjennomførte kontroller, kan kontrollutvalget gi tilråding til kommunestyret om å fatte vedtak som instruerer administrasjonssjefen om å rette opp avdekkede avvik og svakheter. I den

forbindelse pålegger dessuten kommuneloven kontrollutvalget å følge opp at kommunestyrets vedtak blir iverksatt og etterlevd.

Kontrollutvalget skal ha et eget sekretariat som er uavhengig av kommunens administrasjon. Sekretariatet er kontrollutvalgets eget operative organ som til enhver tid skal tilfredsstille utvalgets behov. Sekretariatet har som hovedoppgave å påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet, og at utvalgets vedtak blir iverksatt.

Kontrollutvalgets saker bygger i stor grad på det arbeidet som utføres av revisjonen og sekretariatet, og utvalgets hovedaktivitet skjer gjennom de sakene som behandles i utvalgets møter. Dette betyr ikke at kontrollutvalget bare passivt skal motta og sende videre saker som de får til behandling. For at utvalget skal oppfylle lovens intensjon, må kontrollutvalget ha et aktivt forhold til sine kontroll- og tilsynsoppgaver og selv ta initiativ gjennom å stille kritiske spørsmål og reise egne saker.

Kontrollutvalgets oppgaver

Vi har alt beskrevet kontrollutvalget som et redskap for kommunestyret til å få innsyn i og føre tilsyn med hvordan administrasjonssjefen løser sine oppgaver. Tilsynsansvaret omfatter også politiske instanser under kommunestyret.

Kontroll og tilsyn kan defineres som et virkemiddel for at:

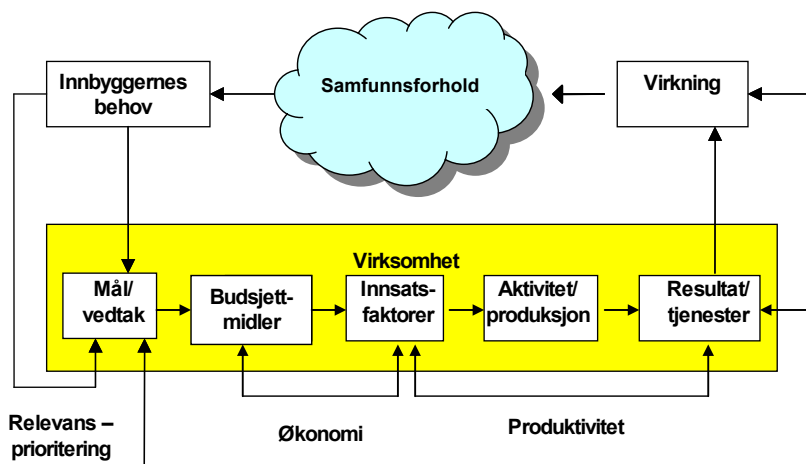
- kommunen når sine mål
- regelverket etterleves
- etiske hensyn ivaretas

Kommunens virksomhet kontrolleres ved at det utføres:

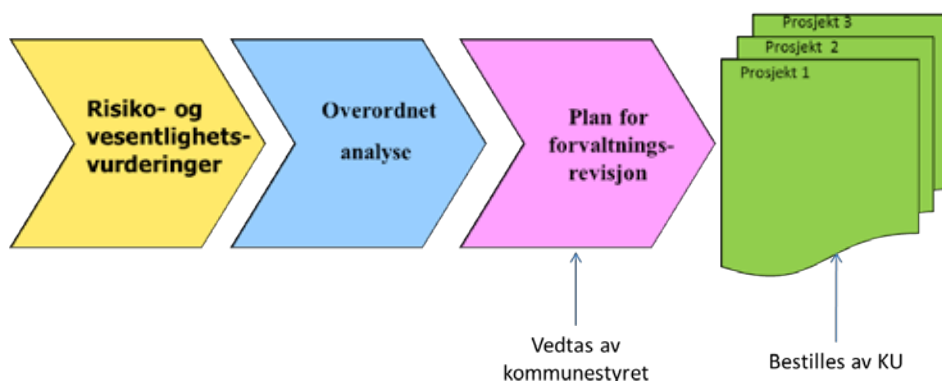
- regnskapsrevisjon
- forvaltningsrevisjon
- selskapskontroll

Gjennom å påse at de tre kontrolloppgavene utføres, ivaretar kontrollutvalget sitt kontroll- og tilsynsansvar.

I kommuneloven er forvaltningsrevisjon definert som systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Litt forenklet kan man si at vurderinger av økonomi og produktivitet gir svar på spørsmålet: *Gjør man tingene riktig?* mens vurderinger av måloppnåelse og virkninger gir svar på spørsmålet: *Gjør man de riktige tingene?* Her inngår også vurderinger av om regelverket etterleves, om styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige, og om beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav.



6 [Kommunerevisoren] 6 - 2015



Figur 3:
Identifisering av
forvaltningsrevisjons-
prosjekter

De sentrale elementene i forvaltningsrevisjon kan illustreres ved hjelp av en modell for effekt-kjeden i den kommunale tjeneste-produksjonen (figur 2).

Utgangspunktet for modellen er at innbyggerne har velferds-behov som vi i vår samfunnsord-ning har valgt å la kommunene dekke gjennom sin tjenesteyting. Hvilke tjenester kommunen skal yte overfor sine innbyggere, følger dels av lover og regler og dels av kommunestyrets egne vedtak. Kommunestyret bevilger midler til å produsere de kommu-nale tjenestene. Disse tjenestene antas å ha direkte virkninger for innbyggerne i form av økt velferd. Innenfor modellens rammeverk kan kontrollutvalget utføre ulike undersøkelser av økonomi, pro-duktivitet, måloppnåelse og virk-ninger i forbindelse med den kommunale tjenesteproduksjonen. Økonomi fokuserer på at produk-sjonsfaktorene skaffes til veie på en mest mulig økonomisk måte. Produktivitet fokuserer på resul-tatet av produksjonen sett i for-hold til forbruk av innsatsfaktorer, det vil si at tjenesteproduksjonen blir størst mulig med de tilgjengel-ige midlene. Vurdering av mål-oppnåelse og virkninger skjer ved at resultatet av produksjonen holdes opp mot kommunens ved-tatte målsettinger.

Det er kontrollutvalgets opp-gave å påse at det årlig utføres forvaltningsrevisjon av kommun-ens virksomhet, og rapportere om

dette til kommunestyret. For å sikre at man bruker knappe kon-trollressurser på de forvaltnings-revisjonene som gir størst nytte, skal utvalget utarbeide en plan for gjennomføring av forvalt-ningsrevisjon med utgangspunkt i en overordnet analyse av kommun-ens virksomhet. Den overordnede analysen skal bygge på risiko- og vesentlighetsvurderinger. Med risiko menes risiko for at ting går galt, for eksempel at mål ikke nås eller at lovverket brytes. Uttrykket vesentlighet henspiller på hvor viktig eller betydningsfullt et for-hold er. Sammenhengen er illus-trert i figuren 3 over.

Hensikten med den overord-nede analysen er å avdekke indi-kasjoner på avvik eller svakheter i forvaltningen, og på den måten danne grunnlag for å beslutte å gjennomføre forvaltningsrevisjon på ulike sektorer og virksomheter. Planen skal vedtas av kommune-styret.

3. Selskapskontroll

Den tredje kontrolloppgaven er selskapskontroll. Dette er blitt en aktuell oppgave som følge av at kommunene i økende grad har tatt i bruk fristilte organisasjons-modeller for deler av sin virksom-het. Selskapskontrollen omfatter to ulike kontrollformer – eier-skapskontroll og forvaltningsrevi-sjon. Eierskapskontrollen – som er obligatorisk – har som hovedfokus å få svar på spørsmålet om kom-munen fører kontroll med sine

eierinteresser. Dette innebærer å kontrollere om kommunen har etablert rutiner for oppfølging og evaluering av sine eierinteresser, og om disse rutinene er gode nok, og om de blir de fulgt. I dette ligger også å vurdere om kommunens eierinteresser utoves i samsvar med kommunestyrets vedtak og forutsetninger, aktuelle lovbestemmelser og etablerte normer for god eierstyring og sel-skapsledelse. Et sentralt element blir å vurdere om den som utøver kommunens eierinteresser, gjør dette i samsvar med kommune-styrets vedtak og forutsetninger.

Selskapskontrollen kan også omfatte forvaltningsrevisjon der-som kommunestyret ønsker det. Da går man inn og ser på det som foregår inne i selskapet, og ikke bare på kommunens forvaltning av sine eierinteresser i selskapet.

Kontrollutvalget skal utarbeide en plan for gjennomføring av sel-skapskontroll som skal vedtas av kommunestyret. Planen skal ba-seres på en overordnet analyse av kommunens eierskap ut fra risiko- og vesentlighetsvurderinger med sikte på å identifisere behovet for selskapskontroll på de ulike sek-torer og med de ulike selskapene. Rapporter om gjennomførte sel-skapskontroller legges fram for kommunestyret.

Etikk på dagsorden

I 2009 fikk kommunelovens for-målsparagraf et tillegg om at loven skal legge til rette for en til-

«Kontrollutvalget bør ta mål av seg å bli en god «vaktbikkje» som er godt synlig og ofte lar seg høre, uten dermed å bli en «gneldrebikkje».

litskapende forvaltning som bygger på en høy etisk standard. Høy etisk standard blir dermed et overordnet prinsipp for all kommunal virksomhet. Innbyggernes tillit til kommunens folkevalgte og de ansatte er en forutsetning for lokaldemokratiet. Offentlighet, innsyn og åpenhet utgjør viktige bærebjelker i et velfungerende demokrati.

Når pressen har oppslag om korrupsjon, juks, kameraderi og inhabilitet i kommunens beslutningsprosesser, eller når folk opplever at noen skaffer seg goder og fordeler på bekostning av fellesskapet, er det ofte lett i ettertid å påpeke hva som gikk galt. Men det må være et mål for kommunene å utvikle en praksis som hindrer feiltrinn og sikrer korrekt handlemåte i situasjoner der de etiske grensene kan være uklare, eller der det mangler bevissthet om at en handling kan føre til mistillit. Her kan kontrollutvalget spille en viktig rolle, både ved å være kommunestyrets «vaktbikkje», men også gjennom å sørge for å sette etikk, samfunnsansvar og antikorrupsjonsarbeid på dagsorden i forebyggende

hensikt og på den måten bidra til å sikre gode, etiske holdninger og handlinger både blant kommunens folkevalgte og de ansatte.

Hvordan fange opp de viktige sakene

Risiko- og vesentlighetsanalyser som ledd i en overordnet analyse, kan gi indikasjoner på avvik i kommunens virksomhet, men det er også viktig at kontrollutvalget har åpne ører for mer uformelle, men etterrettelige signaler. Disse kan komme gjennom oppslag i media, kontakter i det politiske miljøet, henvendelser fra publikum eller varsling fra kommunens egne ansatte. Det er viktig at kontrollutvalget ikke bare passivt baserer sin virksomhet på den informasjon som framkommer i saker som er til behandling. Kontrollutvalgets medlemmer bør hver og en ha øyne og ører åpne, aktivt stille kritiske spørsmål og legge til grunn en sunn skepsis. Kontrollutvalget bør ta mål av seg å bli en god «vaktbikkje» som er godt synlig og ofte lar seg høre, uten dermed å bli en «gneldrebikkje».

Kontrollutvalget i et nøtteskall:

- Kontrollutvalget er kommunestyrets tilsyns- og kontrollorgan.
- Kontrollutvalget bidrar til en best mulig kommune som når sine mål, samtidig som regelverket etterleves og etiske hensyn ivaretas.
- Kontrollutvalget sørger for å være godt synlig i det politiske landskap.
- Kontrollutvalget er uavhengig og objektivt.
- Kontrollutvalget har et våkent og kritisk blikk.
- Kontrollutvalget er aktivt og tar egne initiativ.
- Kontrollutvalget gjennomfører de undersøkelser de måtte ønske.
- Kontrollutvalget har en vidtgående innsynsrett i kommunens saker.
- Kontrollutvalget har taushetsplikt.
- Kontrollutvalget har fokus på etikk, samfunnsansvar og antikorrupsjonsarbeid.

Litteratur:

Bråthen, B., Frydenberg, B. og Rogndokken O. K. (2011): *Tilsyn og revisjon i kommunal sektor*. Oslo: Norges Kommunerevisorforbund
Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner av 15. juni 2004
Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. av 15. juni 2004
Kommunal- og regionaldepartementet (2011): *Kontrollutvalgsboken*. Rundskriv H-2254 B.
Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) av 25. september 1992
Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale J., Mul, R., Summa, H., Waerness, M (1999) *Performance or compliance?* Oxford University Press



Av **Kjell Ekman**, daglig leder, Telemark kommunerevisjon IKS

Vesentlighetsbegrepet – praktisering i kommunal revisjon

Kostnadene til tilsyn og kontroll i kommunene er gjenstand for kritiske blikk i likhet med alle andre kostnader i kommunen. Kostnaden til revisjon må derfor holdes på et nivå som både oppfyller lovkrav og brukernes forventninger til revisjonens innhold og omfang.

Revisjonsinnsatsen blir dermed en begrenset ressurs som må allokteres til de områder som etter revisors skjønn er vesentlige og beheftet med risiko. Det trenges derfor en «rasjoneringsmekanisme» for bruken av revisjonsinnsatsen. Fastsettelse av vesentlighetsgrense for revisjonen er en viktig vurdering i denne forbindelsen. Forståelse og praktisk anvendelse av vesentlighetsbegrepet i revisjon blir en styrende beslutning for ressursbruken og dermed kostnaden ved regnskapsrevisjon i kommuner i likhet med private bedrifter.

Bakgrunn

I gjeldende standard for revisjonsberetningen uttaler revisor at revisjonen er gjennomført «i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk i Norge, herunder International Standards on Auditing» (ISA). De internasjonale revisjonsstandardene (ISA) er implementert i god kommunal revisjonsskikk i likhet med god revisjonsskikk i Norge. Det foreligger en egen standard for fastsettelse av vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon – ISA 320 – gjeldende for revisjoner f.o.m. regnskapsåret 2010. (1)

ISA-standardene er utarbeidet for finansregnskap og inneholder ingen spesifikke krav til revisjon i offentlig sektor. Som vedlegg til standarden foreligger det veiledninger og utfyllende forklaringer. Her finner

man i punktene A2 og A9 omtalt særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor. A2 omtaler hvem primære brukere av offentlige regnskap er og bruken av disse regnskapene. Særsilt påpekes at regnskapet kan bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske beslutninger. A9 omtaler hvilke referanseverdier som kan være hensiktsmessig utgangspunkt i vurdering av vesentlighet i offentlig sektor. ISA 320 er i likhet med de øvrige ISA'ene prinsippbasert, og gir ingen konkrete tekniske anvisninger på beregning av vesentlighetsgrenser.

Brukere av revisors rapportering

I innledningen til ISA 320 stilles det opp noen forutsetninger for forståelse og bruk av standarden. En viktig forutsetning er at brukerne vurderes som en gruppe. Individuelle brukeres behov som kan variere i stor grad, tas ikke i betraktning. Videre at feilinformasjon/utelatelse er å anse som vesentlig, først når de kan forventes å påvirke de beslutninger som treffes på grunnlag av regnskapet. Ved vurdering av brukerne kan revisor ifølge standarden anta at brukerne:

- «Har rimelig kunnskap om forretningsmessige og økonomiske aktiviteter og regnskap og en vilje til å studere informasjonen i regnskapet med rimelig grundighet.
- Forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser;

- Erkjenner de iboende usikkerhetene ved måling av beløp basert på bruk av estimater, skjønn og vurdering av fremtidige hendelser; og
- Fatter rimelige økonomiske beslutninger på grunnlag av informasjonen i regnskapet.»

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har trukket frem følgende potensielle brukergrupper av kommuneregnskapet (2):

- Innbyggere
- Långivere
- Gebyrbetalere
- Politikere
- Administrasjonen
- Kommunalt ansatte
- Statlige myndigheter

Denne brukergruppen er til dels lite ensartet. Standardens antagelse om brukernes forutsetning for å forstå at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser fremstår som en lite realistisk forutsetning. Det er derfor viktig å identifisere den/de primære brukergruppene. Det vil ikke være praktikabelt for revisor å skulle favne alle brukergruppene forventninger og behov. De primære brukergruppene av revisors attestasjon på årsregnskapet antas å være politikere som bevilgende myndighet, kontrollutvalg og administrasjonen som regnskapsavlegger. Fokus er å gi nyttig økonomisk informasjon for beslutnings- og kontrollformål.

Standarden påpeker at regnskapet *kan* bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske beslutninger. I et bevilgningsorientert regnskap benyttes nettopp regnskapet til slike andre beslutninger. Regnskapet danner grunnlag for beslutninger om ressursallokering og bruk av kommunens begrensede budsjetter på prioriterte oppgaver. Hvor store feilmarginer som oppfattes som akseptable og forståelige for beslutningstakerne representerer en viktig forventningsavklaring for revisor.

Tilnærming til fastsettelse av vesentlighetsgrenser

Siden ISA 320 ikke gir konkrete føringer på hvilke parametere som skal benyttes ved beregning av vesentlighet, er dette overlatt til revisor selv. ISA 320 A9 gir en anvisning på at samlede kostnader kan være en hensiktsmessig referanseverdi. Alle revisjonsfirmaer og sammenslutninger av revisorer benytter metodikk som gir konkrete eksempler og føringer på hvordan den tallmessige tilnærmingen til fastsettelse av vesentlighetsgrensen skal beregnes. Private revisjonsfirmaer så vel som NKRF legger til grunn at sum driftsinntekter kan benyttes ved beregningen for virksomheter som ikke har økonomisk formål, herunder også for offentlig sektor.

I NKRFs metodikk «revisjonsmetodikkens praktiske del» (RPD) opereres det med tre beregningsgrunnlag; sum driftsinntekter, sum lønnsutgifter og balansetall (sum omløpsmidler/kortsiktig gjeld). I videre drøftelse i denne artikkelen legges sum driftsinntekter til grunn.

RPD-metodikken legger videre til grunn et intervall på 0,5 – 1,0 prosent av sum driftsinntekter som utgangspunkt for vesentlighetsberegningen. Det foreligger kjente eksempler på at private revisjonsfirmaer legger seg generelt til dels betydelig høyere enn dette basert på sin interne revisjonsmetodikk. Mens RPD kun benytter sum driftsinntekter som grunnlag, benytter enkelte private revisjonsfirmaer summen av driftsinntekter og investeringsinntekter/utgifter som grunnlag. Dersom det er investeringsinntektene som legges til grunn, utgjør dette i de fleste tilfelle ikke beløp som i vesentlig grad påvirker beregningen av vesentlighetsgrensen. Dersom det er investeringsutgiftene som legges inn i beregningen vil påvirkningen kunne bli betydelig.

Videre benytter enkelte private revisjonsfirmaer et intervall på 0,5 – 2,0 prosent av summen av driftsinntekter og investeringsinntekter/-utgifter som grunnlag for beregningen. Effekten av disse forutsetningene sett i sammenheng vil kunne ha betydelig innvirkning på den vesentlighetsgrensen som regnes frem.

Det å legge sammen sum driftsinntekter og sum investeringsinntekter/-utgifter som beregningsgrunnlag for vesentlighetsgrensen fremstår for meg litt fremmed. Grunnlagene er i sin natur prinsipielt forskjellige. Selv om kommuneregnskap etter kommuneloven og finansregnskap etter regnskapsloven er to forskjellige ting, har jeg i privat praksis aldri sett eksempler på at nivået på en bedrifts investeringer direkte har påvirket revisors fastsettelse av vesentlighetsgrensen. Videre er det etter regnskapsloven kun gevinsten som regnskapsføres ved salg av driftsmidler og ikke brutto salgsinntekt.

Et annet viktig moment i vurdering av virkningen på beregningen, er at både kommunens investeringsinntekter og investeringskostnader kan variere til dels betydelig fra år til år. En direkte innregning i grunnlaget for fastsettelse av vesentlighetsgrensen kan derfor medføre svært svingende vesentlighetsgrenser fra år til år noe som i seg selv er lite ønskelig.

Nivået på en kommunes investeringsnivå bør etter min mening heller inngå i de kvalitative og skjønnsmessige vurderingene ved fastsettelse av vesentlighetsgrensen.

Hvem fastsetter vesentlighetsgrensen?

ISA 320 pkt. 10 fastslår at det er revisor som fastsetter vesentlighetsgrensen. I lys av den ulike tilnærmingen til fastsettelse av vesentlighetsgrensen

«Standardens antagelse om brukernes forutsetning for å forstå at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser fremstår som en lite realistisk forutsetning.»

mellom kommunerevisjonen og enkelte private revisjonsfirmaer, fremstår størrelsen på vesentlighetsgrensen som en vesentlig forutsetning for å kunne vurdere kvalitetselementet i et revisjonstilbud. I de tilfellene revisjonen konkurranseutsettes, har det meg bekjent ikke vært krav om at vesentlighetsgrensen skal oppgis, og den inngår dermed heller ikke som vurderingskriterium for tildeling av revisjonsoppdraget.

Det finnes eksempel på at myndighetene i andre land går inn og detaljregulerer vesentlighetsgrensen. Det nederlandske innenriksdepartementet har i et dekret fastsatt en vesentlighetsgrense på 1 prosent av totale kostnader ved revisjon av kommuner og provinser. Slik sett elimineres fastsettelsen av vesentlighetsgrensen som element i en anbuds-konkurranse. (3)

Forventningsgap – hva er vesentlig for hvem?

ISA 320 forutsetter som nevnt at revisor kan behandle brukerne som en gruppe. Denne forutsetningen har vesentlige utfordringer ved revisjon i kommuner. Revisor fastsetter vesentlighetsgrensen og rapporterer på kommuneregnskapet under ett. Ulike brukergrupper kan imidlertid ha helt andre forventninger ut fra egne forutsetninger og særinteresser. Eksempelvis kan gebyrbetalere innenfor VAR-området ha en forventning om at revisor skal ha særskilt fokus på dette området.

I hvilken grad revisor kommuniserer fastsettelsen av vesentlighetsgrensen med kontrollutvalgene synes å være gjenstand for varierende praksis. Noen kontrollutvalg og kommunestyre har begynt å fatte interesse for størrelsen på vesentlighetsgrensen og hvordan revisor beregner denne.

Det foreligger kjente eksempler på at politikere og kontrollutvalg både i Bergen og Vestby kommuner har uttalt seg om dette. Vesentlighetsgrensen ble tatt opp i bystyret i Bergen i forbindelse med behandlingen av kommunens 2013-regnskap. Med referanse til revisjonsberetningens formulering om at revisjonen skal planlegges og gjennomføres «for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon» kommenterte Rødts Torstein Dahle revisors vesentlighetsgrense, som ble antatt å ligge mellom kr 100 – 200 mill. Han fremsatte forslag om at denne skulle reduseres til kr 50 mill. (4). Forslaget falt. Kontrollut-

valget i Vestby kommune anmodet revisor om ikke å høyne vesentlighetsgrensen i forbindelse med behandlingen av revisjonsplanen for 2014 (5).

I Bergens Tidende 11. september 2015 har partiet Rødt et debattinnlegg om vesentlighetsgrensen som er benyttet i revisjonen av Bergen kommunes regnskap. Saken er også fulgt opp på partiets egen hjemmeside. Her settes det fokus på metoden for fastsettelse av vesentlighetsgrensen i revisjonen. Kontrollutvalgsmedlem Mathias Hunskaar Furevik (Rødt) skriver om prinsippet for fastsettelse av vesentlighetsgrensen følgende (6):

«Dette er prinsipper som muligens kan ha noe for seg i revisjon av private selskaper. Aksjonærer i Statoil kan leve med en usikkerhet knyttet til om selskapets overskudd er på 16,2 eller 16,3 milliarder kroner. Men i kommunal sektor er dette prinsippet totalt forfeilet. Bergen kommunes netto driftsresultat var i 2014 på 23,9 millioner kroner. I et slikt lys er det åpenbart at det å klassifisere feil på under 150 millioner kroner som «uvesentlig», er helt uakseptabelt.»

Dette viser at det eksisterer et forventningsgap mellom revisjonens faktiske omfang og brukernes antagelser om omfanget. Viktige primærbrukere av revisjonsberetningen har klart andre forventninger til den underliggende vesentlighetsgrensen som revisjonsarbeidet bygger på. Jeg tar ikke stilling til de fastsatte vesentlighetsgrensene i de refererte eksemplene på faglig grunnlag. Det vil kreve en helt annen kunnskap om de konkrete kommunene. Poenget er imidlertid at brukerne, i dette tilfellet kommunestyrepolitikere og medlemmer av kontrollutvalget, har oppfatninger som tyder på at revisors fastsatte vesentlighetsgrenser oppfattes som for høye. Det er en kommunikasjonsutfordring alle som reviderer kommuneregnskap står overfor. Alle revisorer benytter stort sett samme prinsipielle tilnærming til grunnlaget for beregningen. Også RPD-metodikkens bruk av 1 prosent vesentlighetsgrense gir verdier som nok av mange vil oppfattes som uforståelig høye.

Hvem har definisjonsmakten over vesentlighetsbegrepet i offentlig sektor?

Begrepet god kommunal revisjonsskikk er forankret i kommunelovens § 78 nr.1. Kommunaldepartementet skriver i Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) at det i loven og

«For at konkurransen skal foregå på like vilkår er det viktig at forståelse og praktisering av revisjonsstandardene skjer på tilnærmet samme grunnlag.»

forskriften vil «være mest treffende å benytte god kommunal revisjonsskikk ... slik at det kan romme de eventuelle spesielle forhold som måtte bli gjeldende for revisjon av kommuner». NKRF skriver i sitt notat «Overordnet notat for bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon» at «Målet for utviklingen av god kommunal revisjonsskikk på området regnskapsrevisjon må være å sikre en ensartet forståelse av revisjonens innhold i offentlig sektor.»

Utviklingen av «God kommunal revisjonsskikk» skjer i regi av NKRF. På tross av at Kommunaldepartementet viser til dette som en rettslig standard, er det vanskelig å se for seg at de private revisjonsselskapene/Den norske Revisorforening vil se seg bundet av disse standardene og uttalelsene de selv ikke har medvirket til utformingen av. Hvilke elementer, både kvantitative og kvalitative, NKRF og medlemmene velger å legge inn i vesentlighetsbegrepet som ikke er direkte utledet fra lov, forskrift og ISA-standarder, er dermed ikke retningsgivende for andre enn NKRFs medlemmer.

Det er så langt ikke gitt andre kvantitative anbefalinger for beregning av vesentlighetsgrenser ved revisjon av kommuneregnskap utover det som følger av RPD. Private revisorer praktiserer til dels beregningsgrunnlag og parametere som gir betydelig høyere vesentlighetsgrenser. Dette med direkte konsekvens for revisjonsomfang og dermed også kostnad.

Avslutning

Våre lovgivende myndigheter har gitt kommunene et valg med hensyn til revisjonsordning. Det har brakt inn et prismessig konkurranseelement i utøvelsen av revisjonsoppdraget i kommunene. Kommune-revisorer i likhet med private revisorer skal utføre oppdraget i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk (herunder ISA-standardene). For at konkurransen skal foregå på like vilkår er det viktig at forståelse og praktisering av revisjonsstandardene skjer på tilnærmet samme grunnlag. Kvantitativ fastsettelse av vesentlighetsgrensen er et slikt eksempel. Kommunerevisorene må være villig til å ta denne utfordringen samtidig som vi er i god dialog med våre oppdragsgivere om deres forventninger til vårt arbeid. Ensidig fokus kun på kostnaden ved revisjonsordningen fremtvinger bl.a. aggressiv bruk av

vesentlighetsgrenser for å redusere revisjonsomfanget.

Kommunerevisor skal være «på vakt for fellesskapets verdier». Vi har dermed satt en standard for vårt virke som forplikter. Det bør være en viktig oppgave for NKRF å arbeide for økt forståelse og kunnskap om denne problemstillingen både hos oppdragsgivere og lovgiver. Vi bør likevel ikke ensidig pålegge oss selv faglige forpliktelser og praktisering av revisjonsstandarder som medfører at vi konkurranseutsetter oss selv.

Kjell Ekman er siviløkonom og statsautorisert revisor. Han har vært daglig leder i Telemark kommunerevisjon IKS siden 1. august 2014. Før det var Ekman i en årrekke partner i revisjonsselskapet Ernst & Young.

Kilder:

- (1) Internasjonal revisjonsstandard 320 vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon.
- (2) Overordnet notat for bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon pkt. 3.4.2.
- (3) International Journal of Governmental Financial Management: Materiality in Government Auditing: Who determines materiality. 4. Desember 2010
- (4) Bergen kommune; Komite for finans møte 11. juni 2014 sak 85-14
- (5) Vestby kommune; Kontrollutvalget møte 15. oktober 2014 sak KU-33/14
- (6) Partiet Rødts hjemmeside: <http://rødt.no/bergen/nyheter/2015/09/hvor-lite-kontroll-tåler-bergen-kommune>



Tor Dølvik, Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg

Tillit til lokaldemokratiet

Det norske samfunnet nyter godt av en stor tillitskapital. Vi stoler på folk – og vi stoler på offentlig ansatte og våre folkevalgte.

Disse dager konstitueres de nyvalgte kommunestyrene og fylkestingene. På folkevalgdager over hele landet introduseres nyvalgte representanter for grunnleggende sider ved folkevalgtrollen. De forvalter folkets tillit – som velgere har vi tiltro til at de skjønner sitt verv og sitt vett til beste for kommunens og fylkets befolkning.

Det norske samfunnet nyter godt av en stor tillitskapital. Vi stoler på folk – og vi stoler på offentlig ansatte og våre folkevalgte. Denne tilliten gjør samfunnet effektivt og smidig. Men det er fort gjort å rive ned tilliten. Den daglige gjerningen i kommunestyre og fylkesting kan foregå på en tillitsbyggende måte som vedlikeholder og styrker oppslutningen om det lokale folkestyret. Men feilskjær, manglende åpenhet og misbruk av fellesskapets midler kan svekke tilliten.

Hvordan står det så til med tilliten til våre lokalpolitikere og til kommuneinstitusjonen? I juni i år lanserte Difi den store innbyggerundersøkelsen. Det er en omfattende undersøkelse som måler innbyggernes vurderinger av en rekke sider ved kommunal og statlig virksomhet. Tre av spørsmålene i undersøkelsen bør påkalle de nyvalgte lokalpolitikernes oppmerksomhet:

- Hvor stor eller liten tillit har du til at kommunepolitikere arbeider for innbyggernes beste?
- Hvor godt eller dårlig mener du at myndighetene forhindrer korrupsjon i stat og kommune?
- I hvilken grad mener du at ulike former for korrupsjon, slik som bestikkelser/«smøring» og favorisering av familie og venner, skjer i norsk offentlig sektor?

Jeg skulle ønske at folk flest delte min grunnleggende holdning om at kommunepolitikere arbeider for innbyggernes beste. Men innbyggerundersøkelsen kan tyde på at en god del av oss nordmenn bærer på en kritisk skepsis akkurat her. Under halvparten av befolkningen (47 prosent) svarer nemlig de har slik tillit til lokalpolitikere, mens drøyt en fjerdedel av de spurte gir uttrykk for liten tillit.

Omtrent tilsvarende resultater gjelder folks oppfatning av myndighetenes evne til å forhindre korrupsjon i stat og kommune. Her er det riktignok en større andel av de spurte som ikke vet, men fortsatt er det under halvparten (47 prosent) som tror at myndighetene er gode til å forhindre korrupsjon.

Og til sist er det en like stor andel av de spurte (47 prosent) som tror at korrupsjon faktisk skjer i kommunene, mens det er litt færre (41 prosent) som tror at korrupsjon foregår i staten.

Lokalpolitikere fortjener et godt rykte, og de kan gjennom egne aktiviteter gjøre seg fortjent til et godt rykte. Svarene på disse tre spørsmålene i den ferske innbyggerundersøkelsen indikerer et visst omdømmeproblem. Hva dette kommer av, kan vi bare spekulere i. Medieoppslag om enkeltstående uønskede hendelser kan skape et negativt inntrykk som rammer hele kommunesektoren. Ved å sette åpenhet, etikk og antikorrupsjon på dagsordenen i alle kommuner og fylkeskommuner, kan lokalpolitikere redusere risikoen for at maktmisbruk og korrupsjon skjer. Og innbyggernes tillit til kommunesektoren vil øke. Det vil alle tjene på.

ØVRIGE KRONIKØRER:



Bidragstyttere fra KS
Kommunesektorens
organisasjon

Foto: Riks-
revisjonenPer-Kristian Foss,
riksrevisorOle Petter Pedersen,
nyhetsredaktør i
Kommunal Rapport

Av **Morten Welde**, forskningsprogrammet Concept, Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet (NTNU) og **Jostein Aksdal**, Tveit Regnskap / Høgskolen Stord/Haugesund



Prosjektmodeller i kommunesektoren:

Mye å hente på grundigere tidligfasevurderinger

I oktober 2008 var det kommunestyremøte på Hamar. På listen over saker sto et forslag om å bygge et stupetårn ved friluftsområdet Koigen ved Mjøsa. Forslaget om å bevilge 40.000 kroner til et forprosjekt ble enstemmig vedtatt.

Fart i sakene ble det likevel først året etter da sparebankstiftelsen DnB Nor bevilget 500.000 kroner øremerket nytt stupetårn. Formannskapet vedtok å takke ja til gaven og bevilge ytterligere én million kroner som skulle finansiere det resterende. Rådmannen understreket at kostnadsrammen var svært usikker: «Anslaget er veldig omtrentlig utfra hva en kan forestille seg et enkelt prosjekt kan koste siden en ikke har noe konkret enda».

Det skulle vise seg å bli en av de mest presise beskrivelsene av det som etter hvert ble et mareritt-prosjekt for Hamar kommune. Først seks år senere sto det ferdig – til en samlet kostnad på over 23 millioner kroner. Undervegs hadde byggingen blitt stoppet flere ganger, det uregjerlige tårnet hadde slitt seg og blitt plassert i opplag – det meste som kunne gå galt hadde gått galt. Prosjektet hadde utviklet seg til en farse med omtale langt utenfor Hedmark og Opplands grenser. Det ble omtalt på lederplass i VG, raljert med i humorprogrammer og Arne Hjeltnes skrev en roman om prosjektet med tittelen «Stupetårnet». Handlingen var lagt til «den Vesle byen», men ingen var i tvil om at det var Hamar det var snakk om, og de viktigste karakterene var lett gjenkjennelige.

I kroner finnes det selvsagt langt større prosjekt enn stupetårnet på Hamar, men prosjektet illustrerer et fenomen som nok er godt kjent i mange kommuner. Man kaster seg inn i et prosjekt uten tilstrekkelige utredninger; uten å vurdere om det aktuelle prosjektkonseptet er noe kommunen har behov for;

uten å vurdere alternative anvendelser av investeringsbeløpet; uten tilstrekkelige økonomiske analyser og uten at det er formulert noen mål som prosjektet skal bidra til å oppfylle. Fra andre kommuner kjenner vi igjen liknende prosjekter og utfordringer. Verken Tøyenbadet og oppgraderingen av Holmenkollen nasjonalanlegg i Oslo, AdO-Arena i Bergen eller Leangen plashall i Trondheim vil neppe bli stående som eksempler på vellykket prosjektgjennomføring for ettertiden.

Det disse prosjektene har til felles er at de er gjennomført utenfor rammen av en prosjektmodell eller investeringsreglement som det gjerne kalles i kommunesektoren. I en rapport nylig utgitt av forskningsprogrammet Concept (Welde m.fl., 2015) har vi sett på forekomsten av prosjektmodeller i kommunal sektor.

Hva er en prosjektmodell og hvorfor er det viktig?

En prosjektmodell er en samling minstekrav til hvordan et prosjekt skal gjennomføres fra idefasen til slutføring. Den definerer roller, begrepsapparat og beslutningspunkter mellom ulike faser.

De viktigste aspektene ved en prosjektmodell kan beskrives som følgende:

- Klar faseinndeling
- Klare beslutningspunkter
- Kvalitetssikret grunnlag for beslutninger
- Enkelhet

Alt for ofte starter man på et prosjekt uten at verken det valgte konseptet eller alternativer til konseptet er tilstrekkelig utredet. Det er derfor viktig at det forelig-

ger klare beslutningspunkter slik at deltakerne i beslutningsprosessen er klar over: 1) når det tas en beslutning, 2) hva beslutningen går ut på og 3) hva konsekvensene er. Ved et beslutningspunkt kan prosjektet avsluttes, endres eller fortsette som før.

Å ha en standardisert prosjektmodell er en fordel av ulike grunner:

- Det gir en struktur for prosjektarbeidet for å støtte planlegging og styring i prosjekter samt gi veiledning for gjennomføring.
- Det øker forståelsen for innholdet i prosjektet.
- Det sikrer at prosjektdeltakerne har en felles forståelse av hvor de er i beslutningsprosessen.
- Det sikrer at beslutninger blir tatt på riktig grunnlag til riktig tid.
- Det legger grunnlaget for gjennomføring av den neste fasen.

I et folkevalgt system har en modell også en annen stor fordel:

- Det sikrer at prosjekter undergis reell politisk styring og ansvarliggjør deltakerne.

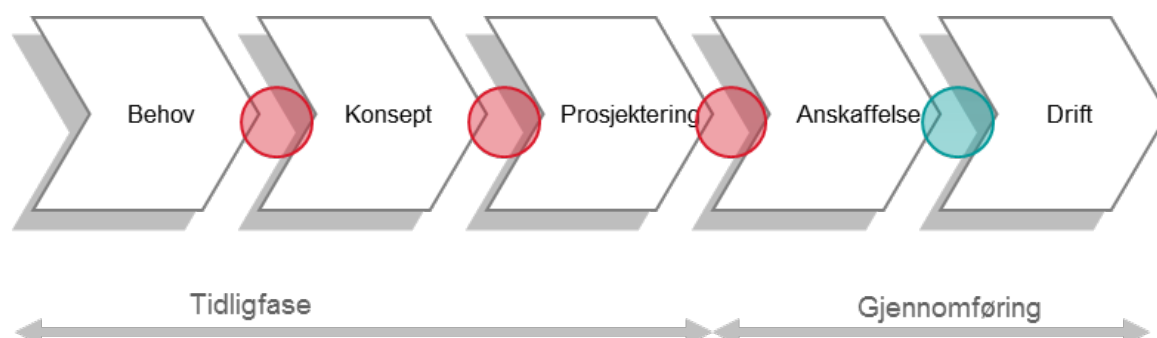
En generell prosjektmodell kan illustreres som i figur 1 nedenfor (Haanæs m.fl., 2005).

Sentralt i enhver prosjektmodell er den såkalte tidligfasen. Tidligfasen defineres som perioden fra det første initiativet tas til endelig investeringsbeslutning. Etterevalueringer har vist at kvalitet i tidligfasen er avgjørende for suksess. I tidligfasen defineres premissene for prosjektet. På det stadiet er mulighet for påvirkning størst, samtidig som kunnskapen om det som ligger foran er minst. Det er da løsningen for å realisere en eller flere konkrete målsetninger utformes. Paradoksalt nok har prosjektfaget tradisjonelt fokusert mest på gjennomføringsfasen – det til tross for at hvis man har valgt feil løsning så er man nærmest garantert å mislykkes selv om prosjektet gjennomføres prikkfritt.

I saken om stupetårnet på Hamar fremstår det i ettertid uklart om lokalpolitikerne vedtok videre utredning av et valgt konsept eller om man foretok en endelig investeringsbeslutning hvor prosjektet ble

gitt et konkret budsjett å forholde seg til. Sikkert er det i alle fall at det ikke ble foretatt noen reell behovsvurdering. Det må antas at sesongen for stuping i Mjøsa er kort, og Hamar har fra før Ankerskogen svømmehall, som er et av Norges største innendørs svømme- og badeanlegg, og som har fostret både svømmere og stupere på internasjonalt nivå. Behovet for et utendørs stupetårn synes uklart. Det ble heller ikke gjennomført noen alternativanalyse og det ble ikke formulert konkrete mål for prosjektet. Kostnads-estimatet var ikke bare et rent deterministisk estimat basert på beregnede mengder og enhetspriser uten antatt variasjon, men heller en ren gjetning. Selv når kostnadene begynte å eskalere ble det ikke foretatt noen usikkerhetsanalyse. Innenfor prosjektfaget er dette regnet som alvorlige feil. Fra en demokratisk synsvinkel er det også betenkelig. «Hva sier vi ja til nå?» er et spørsmål som den opplyste lokalpolitiker burde stille seg.

I staten ga mangelen på tilstrekkelige tidligfaseutredninger mange dyrekjøpte erfaringer. Både Norges Bank-bygget og Gardermobanen og en rekke andre statlige prosjekt gjennomført på 1980 og 90-tallet ga avisoverskrifter av helt feil årsaker. Etter en serie med prosjekter som opplevde forsinkelser og kostnadsoverskridelser nedsatte regjeringen høsten 1997 et interdepartementalt utvalg som skulle vurdere systemene for planlegging, gjennomføring og oppfølging av store statlige investeringsprosjekter. Utvalget pekte på en rekke svakheter ved beslutningsunderlag og prosjektgjennomføring som årsak til kostnadsoverskridelser og feilslåtte konseptvalg. I etterkant av disse studiene innførte Finansdepartementet en ordning med ekstern kvalitetssikring av beslutningsunderlaget i store statlige investeringsprosjekter – etter hvert kalt statens prosjektmodell. Kjernen i modellen er en vurdering av behov, krav, alternativer og et budsjett som er basert på kvantitativ usikkerhetsanalyse. Prosjekter bør gjennomføres innenfor rammen av en overordnet strategi der prosjektets målsetninger støtter opp under en ønsket samfunnsutvikling. Politiske beslutningspunkter er knyttet til to runder med ekstern kvalitetssikring, KS1 og KS2.



Figur 1: Generell prosjektmodell (Haanæs m.fl., 2005)

«Vår anbefaling er at investeringspraksis i kommuner blir gjenstand for større oppmerksomhet og at man ser på muligheten for felles retningslinjer.»

Erfaringene med statens prosjektmodell er gode. Concept rapport nr. 35 (Samset og Volden, 2013) presenterte resultater etter at 40 prosjekter underlagt ekstern kvalitetssikring var blitt gjennomført. Konklusjonen var at kostnadskontrollen i statlige investeringsprosjekter var god idet 80 prosent av prosjektene ble gjennomført innenfor kostnadsrammen. Senere og oppfølgende studier av kostnadskontroll har vist tilsvarende gode resultater og tilbakemeldinger fra politiske beslutningstakere er at utredning og gjennomføring av investeringer innenfor rammen av en standardisert prosjektmodell gir et helt annet beslutningsgrunnlag enn hva som var tilfellet tidligere.

Prosjektmodeller i norske kommuner

Vi vil hevde at prosjektvalg og – gjennomføring er særlig viktig i kommunesektoren. Den kanskje viktigste grunnen er at kommunene representerer vår viktigste leverandør av velferdstjenester, og det er svært viktig at kommunene har den nødvendige kompetanse og tilstrekkelige ressurser til å levere lovpålagte tjenester av tilstrekkelig kvalitet. Prosjekter som ikke møter innbyggernes behov eller som belaster kommunens økonomi på en slik måte at det totale tjenestetilbudet blir skadelidende, kan ha større negative effekter for oss i det daglige enn en del statlige prosjekter. En feilinvestering i en kommune kan få direkte følger for den enkelte innbygger gjennom dårligere tjenestetilbud eller høyere lokale skatter og avgifter. Omfanget av de årlige investeringene i kommunal sektor er betydelig – over 50 milliarder kroner. Det er viktig at fellesskapets ressurser forvaltes på en mest mulig hensiktsmessig måte.

Det er imidlertid flere grunner til at dette kan være utfordrende. Kommunene er i utgangspunktet organisert som tjenesteleverandører. Det vil si at omfanget av investeringer kan være lite og varierende, og at den prosjektfaglige kompetansen er begrenset. Enkelte investeringer er så store at det kan gå tiår mellom hver gang de gjennomføres i den enkelte kommune. Den samlede faglige kompetansen i kommunal sektor er betydelig, men den er spredt og grunnlaget for erfaringsoverføring kan være begrenset.

I utgangspunktet har kommunesektoren et plan-system som gir et godt grunnlag for å foreta de investeringene kommunen har behov for. Mange kommuner har for eksempel skolebruksplaner som rulleres med jevne mellomrom. Disse planene trekker opp de langsiktige linjene for skolestrukturen i kommunen basert på demografiske endringer og kartlegger behov for nybygg/rehabiliteringer/nedleggelses og er styrende for de investeringene kommunene foretar. I tillegg til samfunnsplan og arealplan innenfor rammen av denne, skal det gi en strategisk ramme som investeringer kan foretas innenfor. Det burde derfor ligge godt til rette for strategisk planlegging i kommunal sektor.

Likevel ser vi en rekke eksempler på mindre gode prosjekter og både lokalpolitikere og administrasjon gir tilbakemeldinger om at dette er et utfordrende område. I vår studie så vi på forekomsten av prosjektmodeller i landets ti største kommuner. De ti største kommunene er naturlig nok ikke representative for kommune-Norge i sin helhet, men deres størrelse og omfanget av investeringer i hver av dem gjør studier av praksis der i seg selv interessant.

Et av utgangspunktene for studien var en hypotese om at prosjektmodeller for investeringer ikke var så utbredt i kommunesektoren, men det viste seg at ni av de ti største kommunene har investeringsreglement¹ og den siste, Bergen er i ferd med å innføre det.

Det er ulikt hva prosjektmodellene omfatter. I de fleste kommunene gjelder det de største investeringsprosjektene, men det er fleksibilitet både opp og ned slik at små prosjekter kan omfattes av modellen og store prosjekt kan unntas hvis de karakteriseres som såkalt repeterende hvor man kan gjenbruke tidligere grunnlag. Bygg utgjør mellom 40 og 50 prosent av de kommunale investeringene. Dette gjenspeiles i de ulike prosjektmodellene, hvor bygg og eiendomsforvaltning er inkludert i alle kommunene. Andre sektorer som for eksempel vann/avløp er mer sporadisk omfattet.

¹ Det er ulikt hva kommune kaller det – «investeringsinstruks», «investeringsreglement», «prosjektmodell» er alle begreper som brukes om det samme.

«Hva sier vi ja til nå?» er et spørsmål som den opplyste lokalpolitiker burde stille seg.»

Etter studier av modellene og samtaler med representanter for kommunene er et inntrykk at mulighetsrommet ikke utforskes i tilstrekkelig grad. Det som omtales som en idéfase inneholder gjerne en vurdering av ulike varianter av samme konsept. Da er det en risiko for at man låser seg til ett alternativ og ikke vurderer andre som kan være mer formålstjenlige.

Så godt som alle kommuner legger opp til en klar faseinndeling, men innholdet varierer. Mangel på politiske beslutningspunkter i tidligfasen kan svekke den politiske kontrollen og øke risikoen for at prosjekter blir vedtatt uten en grundig vurdering av behov og alternativer. På den annen side kan en for sterk politisk forpliktelse i en tidligfase føre til at krav og forventninger øker dithen at realisering av en løsning etter hvert blir «uunngåelig».

Vårt inntrykk er at det er et potensial for forbedring når det gjelder politiske beslutningspunkter. Hva som besluttes kan være uklart og i enkelte kommuner er det først ved budsjettbehandling at man har en reell politisk behandling av prosjektet. Det er stor variasjon mellom kommunene når det gjelder politikernes involvering i tidligfasen - i noen kommuner er prosjektene kun gjenstand for politisk behandling ved budsjettbehandling, mens i andre kommuner er prosjektene til politisk behandling ved hver prosjektfase.

De siste 5-10 årene er det gjort et betydelig arbeid med tanke på å forbedre estimeringsteknikker, prosedyrer for å kvalitetssikre estimatene og gjennomføre usikkerhetsanalyser i statlige prosjekt. Vi ser at et flertall av de ti største kommunene gjennomfører kvantitativ usikkerhetsanalyse mens de øvrige synliggjør usikkerhet på annen måte. Det er utvilsomt en stor forbedring sammenliknet med rene deterministiske estimat.

Det er en viss grad av ekstern kvalitetssikring. Noen kommuner, som Oslo, har lagt opp til dette som i staten gjennom rammeavtaler med eksterne konsulenter mens andre gjør dette mer sporadisk. Kommunene anerkjenner imidlertid viktigheten av kvalitetssikring ved at dette også gjøres internt.

Oppsummering og anbefaling

Project governance, eller overordnet tilrettelegging

og styring av prosjekter innenfor rammen av en prosjektmodell kan oppfattes som byråkratisk og medføre unødvendig tid- og kostnadsbruk. «Vi vet jo hva vi vil», kan den beslutningsivrige lokalpolitiker gjerne si, men det kan være mange veger til samme mål, og det er mange eksempler på at utilstrekkelig utredning av alternativer og ufullstendige kostnadsanslag som kan true både måloppnåelse og lønnsomhet.

Overordnet prosjektstyring er en relativt ny måte å planlegge og å gjennomføre prosjekter på og har fått økende bruk i både privat og statlig sektor. Selv om mindre kommunale investeringsprosjekter ikke nødvendigvis er sammenliknbare med store statlige eller private investeringsprosjekt er mange av utfordringene like også i kommunal sektor.

Det er imidlertid et økende fokus på disse problemstillingene og dette fagområdet også i kommunal sektor. Utviklingen og innføringen av prosjektmodeller i landets ti største kommuner har skjedd fra slutten av 1990-tallet, og det er kanskje først nå man begynner å høste verdifulle erfaringer.

Organiseringen av kommunal sektor er en utfordring. Kommunene er selvstendige økonomiske enheter med ulik grad av kompetanse og erfaring. Omfanget av investeringer varierer. Det medfører at kompetanseoverføring mellom kommunene blir ekstra viktig. Det eksisterer imidlertid ikke noe «nav» som kan formidle resultater og erfaringer mellom kommunene. Det blir gjerne til en «alle-til-alle» kommunikasjon hvor kommuner henvender seg til hverandre for å høre hvordan de har løst en utfordring.

Vår anbefaling er at investeringspraksis i kommuner blir gjenstand for større oppmerksomhet og at man ser på muligheten for felles retningslinjer. Som et minimum anser vi at ethvert prosjekt bør underlegges en form for behovsanalyse, en analyse av ulike alternativer og at endelig investeringsbeslutning bør være basert på et budsjett hvor usikkerhet er synliggjort. Utvikling av et prosjekt bør ha klare faser og administrasjon og folkevalgte bør være klar over hvilken fase man befinner seg i. Det bør være minst ett beslutningspunkt før endelig investeringsbeslutning slik at det er mulig å avvise prosjekter som ikke møter et behov eller på andre måter er uegnet.

Det finnes en rekke ulike prosjektmodeller både innenfor kommunal sektor og privat sektor. Det har vært utenfor denne studiens formål å anbefale én konkret modell, men statens prosjektmodell kan være et nyttig utgangspunkt idet den er et eksempel på en enkel modell som kan anvendes uavhengig av sektor. Målet bør være at kommunale investeringer ikke bare gjennomføres effektivt, men også at midlene anvendes formålseffektivt. Kommunal sektor har stor betydning for befolkningen. Økt fokus på overordnet prosjektstyring vil kunne gi store gevinster.

Forskningsprogrammet **Concept** er finansiert av Finansdepartementet og driver i all hovedsak følgeforskning knyttet til store, statlige investeringsprosjekter underlagt den norske ordningen med ekstern kvalitetssikring (KS1 og KS2). Programmet har et særlig fokus på tidligfasen i prosjektene, fra den første ideen oppstår til endelig finansiering av gjennomføringen er vedtatt.

Morten Welde er utdannet transportøkonom, MA, fra University of Leeds i Storbritannia og har en PhD i veg og samferdsel fra NTNU i Trondheim. Han har tidligere arbeidet i Statens vegvesen og arbeider nå som forsker i forskningsprogrammet Concept ved NTNU.

Referanser

Haanæs, S., Holte, E. og Larsen, S.V., 2004. *Beslutningsunderlag og beslutninger i store statlige investeringsprosjekter*. Concept rapport nr. 3. Trondheim: Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet.

Samset, K. og Volden, G.H., 2013. *Statens prosjektmodell. Bedre kostnadsstyring. Erfaringer med de første investerings tiltakene som har vært gjennom ekstern kvalitetssikring*. Concept rapport nr. 35. Trondheim: Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet.

Welde, M., Aksdal, J. og Grindvoll, I.L., 2015. *Prosjektmodeller i norske kommuner*. Concept rapport nr. 45. Trondheim: Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet.

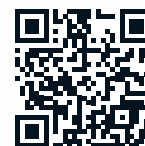
Jostein Aksdal er utdannet kommunalkandidat fra Høgskolen i Oslo og har en MBA fra NHH. Han har erfaring fra finansnæringen og kommunal sektor og arbeider nå som leder for rådgivning i Tveit Regnskap AS og underviser på Høgskolen Stord/Haugesund.

Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► B.1.8 Hvordan utnytte KOSTRA-tallene i ulike analyser Nyhet!	10. – 11. nov.	Gardermoen
► Fagtreff for regnskapsrevisorer 2015	18. – 19. nov.	Gardermoen
► C.2.15 Spesiell forvaltningsrett – kommuner	2. – 3. des.	Gardermoen
► C.2.8 Selvkostprinsippet og prissetting av kom. betalingstjenester	3. des.	Gardermoen
► A.2.50 Revisjonsbevis - utvalgte emner Nyhet!	9. des.	Gardermoen
► A.2.6 Revisjon av årsregnskapet	12. – 13. jan.	Gardermoen
► A.2.48 Å skrive gode rapporter	19. – 20. jan.	Gardermoen
► NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2016	3. – 4. feb.	Gardermoen

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



www.nkrf.no

Tekst: **Knut Underbakke**, rådmann, Gjesdal kommune

Forvaltningsrevisjon – eit nyttig verktøy?

Bodskapen var at forvaltningsrevisjon er eit av fleire verktøy kommunen nyttar aktivt i utviklings- og forbetringsarbeid.

KOMØK-konferansen 2015 fann stad på Fornebu 28. og 29. mai.

Rådmann i Gjesdal kommune, Knut Underbakke, haldt eit føredrag om korleis forvaltningsrevisjonen utgjer ein viktig del av kommunen sitt system for eigenkontroll. Bodskapen hans var at forvaltningsrevisjon er eit av fleire verktøy kommunen nyttar aktivt i utviklings- og forbetringsarbeid.

Nedanfor følgjer oppsummering frå føredraget til Knut Underbakke.

Kva er forvaltningsrevisjon?

Forvaltningsrevisjon er ei systematisk vurdering av økonomi, produktivitet, måloppnåing av kommune-styre/fylkestinget sine vedtak og føresetnader og mål for verksemda. I Gjesdal kommune betyr dette at rådmannen kontinuerleg stiller seg spørsmålet - I kva grad oppfyller vi måla kommunestyret har sett for Gjesdal kommune?

Knut Underbakke gav fleire eksempel på kva dette inneber:

Gjer vi som kommune det vi skal gjere, og gjer vi det på ein ressurseffektiv måte?

Underbakke trakk fram at han dagleg utfordrar leiarar og medarbeidarar på samanhengen mellom arbeidsoppgåver og mål. Ressurseffektiv forvaltning handlar i stor grad om å våge å stille spørsmål ved eige arbeid og reflektere saman med andre over eigen praksis.

Har vi tenelege styringsverktøy og verkemiddel til arbeidet?

Som ein smart kommune i stadig utvikling må vi alltid bli betre på å sjå kva moglegheiter til dømes IKT og smarte løysingar gir i form av auka produktivitet, men også betre tilpassa tenester. Tenelege (og nye) løysingar utfordrar samtidig måten vi tenkjer om og brukar ressursane på.

Handle det om å gjere dei RETTE tinga RETT eller «berre» å gjere dei rett?

Underbakke var opptatt av å få fram skilnaden. Gode forvaltningsrevisjonar klarer i større grad å fange dette opp enn kva tilfelle er med t.d. statleg tilsyn.

Har rådmannen gode nok saksframlegg - kva er eit godt saksframlegg?

Som medarbeidarar i kommunal forvaltning er vi sett til å gjennomføre politiske vedtak. Dette betyr at også vi som administrasjon må sikre godt beslutningsgrunnlag for dei folkevalde i form av informative og objektive saksframlegg. Å raskt kunne ta til seg ny kunnskap, omsetje denne til eige bruk og dele med andre er døme på kompetanse som både leiarar og saksbehandlarar i Gjesdal kommune blir utfordra på.

Bruk av forvaltningsrevisjon i utviklingsarbeidet

Det overordna målet for Gjesdal kommune er å utføre oppgåvene stadig betre til beste for innbyggjarar og lokalsamfunn. I Gjesdal har ein stort fokus på *for-enkling, forbetring og innovasjon*. Underbakke meiner at deler av svaret på korleis ein lukkast med utviklingsarbeidet er å nytte forvaltningsrevisjonen aktivt og bevisst. Han trakk fram konkrete døme på dette. Forvaltningsrevisjonen er ei hjelp i arbeidet med å setja fokus på kvalitet. Dialog og refleksjon rundt rapportane frå revisjonen er svært nyttige i så måte. I Gjesdal er ein spesielt opptatt av å bli betre der vi ikkje er gode nok. Samstundes ønskjer ein å stadfeste at ein er gode der det er grunn for det, også her gjev rapportane godt grunnlag.

Forvaltningsrevisjon i planarbeidet

Knut Underbakke delte med forsamlinga at politikarane og media i Gjesdal er opptatt av forvaltnings-

forts. side 26



Av **Tom Øyvind Heitmann**, forvaltningsrevisor, Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS

Hvordan styrke selskapskontrollen i kommunene?

Selskapskontroll kan gjøres både som eierskapskontroll og som forvaltningsrevisjon. I denne artikkelen deler jeg noen tanker om på hvilken måte selskapskontroll i kommunene kan styrkes. Hovedvekten legges på eierskapskontroll.

Kommunene har i lang tid gjort bruk av fristilte organisasjonsmodeller som interkommunale selskap (IKS), aksjeselskap (AS), kommunale foretak (KF), stiftelser og lignende. Dette har ført til utfordringer knyttet til den demokratiske kontrollen av slike selskap. Som en følge av dette ble selskapskontroll innført som kontrollområde i lovverket i 2004¹. Denne kontrollformen er altså å regne som et relativt nytt «fagområde».² Undersøkelser viser blant annet at denne kontrollformen ennå ikke har satt seg skikkelig.³ I 2009 ble det lagt fram en rapport som blant annet kommer med tilrådninger om hvordan selskapskontrollen i kommunene kan styrkes.⁴ I 2013 nedsatte regjeringen et utvalg for utredning av ny kommunelov (kommunelovutvalget). I mandatet heter det blant annet at utvalget skal vurdere om det er behov for nærmere krav til selskapskontroll.⁵ I 2014 ble det framlagt en rapport som også viste at det må gjøres grep for å styrke denne kontrollformen.⁶ I forlengelsen av dette vedtok årsmøtet i Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) i 2015 å opprette en egen fagkomite for selskapskontroll.

Nedenfor fremmer jeg noen tanker om hvordan selskapskontroll som eierskapskontroll (og i noen tilfeller også som forvaltningsrevisjon) kan styrkes i

kommunenenes arbeid med kontroll og tilsyn av selskap som de er deltakere i.

Avgrensning av selskapskontroll (eierskapskontroll)

I kommuneloven § 77 nr. 5 framgår det at kontrollutvalget «skal påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens interesser i selskaper m.m.», såkalt obligatorisk eierskapskontroll. Dette er utdypet i forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 14. Her heter det at kontrollutvalget «skal påse at det gjennomføres kontroll med forvaltningen av eierinteressene i de selskaper som er omfattet av slik kontroll, herunder å kontrollere om den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper gjør dette i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger (eierskapskontroll)» (Min understrekning). En nærmere redegjørelse for hva denne kontrollen skal omfatte finnes ikke i lovverket.

Undersøkelser viser at det råder usikkerhet knyttet til hva denne typen selskapskontroll er, og da spesielt hva som skiller de ulike typer selskapskontroll, det vi si selskapskontroll som eierskapskontroll og selskapskontroll som forvaltningsrevisjon. Det blir blant annet trukket fram at selskapskontroll (som eierskapskontroll) «er en mer uklar undersøkelsesform sammenlignet med forvaltningsrevisjon».⁷ Deloitte har blant annet vurdert det dithen at det «er behov for en ytterligere presisering av hva som utgjør en eierskapskontroll».⁸ Deloitte har videre avdekket at

1 Kommuneloven § 77 nr. 5.

2 Innført med virkning i lovverket fra 2004.

3 Nordlandsforskning; NF-rapport nr. 136/2009 – Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner, på side 7.

4 Kommunal- og moderniseringsdepartementet; F-2245 Rapport; 85 tilrådninger for styrkt egenkontroll i kommunane.

5 Se Regjeringen.no; <https://www.regjeringen.no/no/dep/kmd/org/styrer-rad-og-utvalg/kommunelovutvalget/id732119/>

6 Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat (2014), på side 7.

7 Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat (2014), på side 105.

8 Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat (2014), på side 111.

det gjennomføres eierskapskontroll som egentlig skulle vært gjennomført som forvaltningsrevisjon. Dette på bakgrunn av at kontrollene tar opp tema som ikke kan sies å høre under den obligatoriske eierskapskontrollen. Eksempel på slike tema er blant annet offentlige anskaffelser, selskapenes bruk av rådgivere, interne organisasjonsforhold i selskapene og om selskapene har økonomisk forsvarlig drift.

På bakgrunn av dette er det etter mitt syn et helt klart behov for å gjøre en konkret avgrensning av hva som skal innbefattes i en (klassisk) eierskapskontroll. En eierskapskontroll bør etter mitt syn avgrenses til å omfatte kontroll av hvordan eierkommunen(e) forvalter sitt eierskap i selskapene, herunder om kommunens representanter i eierorganene følger opp de instruksjoner som de eventuelt har fått fra sine foresatte i kommunen(e). Kontrollområder som gjelder driften av selskapene sett i forhold til selskapslovgivningen og andre relevante lovverk (herunder offentlige anskaffelser med mer) bør ikke omfattes av en eierskapskontroll. Slike undersøkelser bør i så fall gjennomføres som forvaltningsrevisjon (utvidet selskapskontroll). En eierskapskontroll bør heller ikke omfatte om selskapene drives i tråd med målsettingene for opprettelsen av disse. Dette må sies å falle utenfor det som kan defineres «eierskaps»-kontroll.

Hvilke selskaper som bør være omfattet

Det er lagt til grunn at selskapskontroll er avgrenset til å omfatte selskapsformene interkommunale selskap, aksjeselskap, interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 og samvirkeforetak.⁹ Selskapskontroll kan også utføres i aksjeselskap der kommunen(e) er deleier(e) sammen med private eiere. Innsynsretten er imidlertid begrenset i dette tilfellet.¹⁰ For kommunale foretak kan det imidlertid kun gjennomføres utvidet selskapskontroll (forvaltningsrevisjon), ikke eierskapskontroll. Kommunale foretak faller utenfor begrenset selskapskontroll (eierskapskontroll) i og med at denne typen foretak ikke er egne rettssubjekt. Det er videre lagt til grunn at kommunale foretak (KF), interkommunale samarbeid etter kommuneloven kap. 5 som ikke er egne rettssubjekt, og stiftelser er utenfor rekkevidden for selskapskontroll. Kommunale foretak faller utenfor i og med at disse ikke er egne rettssubjekt. Stiftelser faller utenfor som en «logisk konsekvens» av at stiftelser ikke har eiere og ikke er et selskap.¹¹

Jeg kan for min del ikke se noen avgjørende grunner som taler imot at også kommunale foretak og stiftelser kan være gjenstand for eierskapskontroll

(eller som forvaltningsrevisjon). For begge disse «selskapsformene» vil det foreligge kommunale målsettinger bak opprettelsen (herunder vedtekter). Videre vil kommunestyret om ikke formelt, så i alle fall i realiteten, fungere som «eier» av kommunale foretak og stiftelser. Selv om ikke stiftelser formelt sett har «eiere», så har de i realiteten det, særlig i de tilfellene der det er kommunen som velger medlemmene til stiftelsens styre. Jeg foreslår derfor at også kommunale foretak og stiftelser skal kunne være gjenstand for begge typer selskapskontroll.

Hvorvidt det skal kunne utføres selskapskontroll bør etter mitt syn ikke avhenge av virksomhetens selskapsform (organisasjonsform), men avgjøres på bakgrunn av om kommunen i *realiteten* er eier av selskapene, og på bakgrunn av om de i stor grad forvalter kommunale midler eller utfører kommunale oppgaver. Kort sagt bør selskapskontroll kunne gjennomføres i alle typer selskaper (virksomhetsformer/foretak) som kommuner har opprettet. Videre foreslår jeg at kontrollutvalg og den som utfører selskapskontroll skal ha innsynsrett i alle slike typer selskaper (uavhengig av selskapsform/organisasjonsform) og uansett om det er private medeiere eller ikke i selskapet. Kort sagt: En kommune bør altså ikke kunne organisere seg vekk fra demokratisk innsyn og kontroll.

Krav til omfang

Eierskapskontroll omtales ofte som den «obligatoriske» selskapskontrollen. Dette på grunnlag av forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 14 der det heter at kontrollutvalget «skal påse» at det gjennomføres kontroll med forvaltningen av eierinteressene i de selskaper som er omfattet av slik kontroll. Det framgår imidlertid ikke hva som nærmere menes med denne plikten. Hva som skal være omfanget av slik eierskapskontroll er derfor usikkert.¹² En mulighet er at det skal gjennomføres slik kontroll minst en gang i året (på lik linje med kravet til omfanget av forvaltningsrevisjon).¹³ En slik plikt kan man imidlertid ikke lese av dagens bestemmelser. En annen mulighet er at det skal gjennomføres minst en eierskapskontroll i løpet av valgperioden. Dette vil være en naturlig forståelse av forskriftens ordlyd, så lenge man legger til grunn at «skal påse» skal forstås som en obligatorisk regel. Dette kan videre sees i sammenheng med kontrollutvalgets plikt til å utarbeide minst en plan for selskapskontroll i valgperioden. På den annen side kan det (nok) ikke settes likhetstegn mellom kravet til plan på den ene siden og kravet til gjennomføring av et vist antall

9 NKRF; Arbeidsgruppe – Forslag til veileder for selskapskontroll (2005), på side 2. Bjørn Bråthen m.fl.; Tilsyn og revisjon i kommunal sektor (2, utgave 2011), på side 202.

10 Jf. kommuneloven § 80.

11 Bjørn Bråthen m.fl.; Tilsyn og revisjon i kommunal sektor (2, utgave 2011), på side 202.

12 Se også Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgsssekretariat (2014), på side 106.

13 Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 9 første ledd.

eierskapskontroller på den andre siden. Dette selv om det kan være naturlig at det ut fra kravet til plan kan utledes at planen skal ha en hensikt, nemlig at det faktisk skal gjennomføres eierskapskontroll. En slik eventuell hensikt bør derfor følges opp av lov- eller forskriftskrav om dette.

Slik jeg ser det knytter det seg stor usikkerhet til kravet til omfanget av eierskapskontroll. Dette medfører videre at eierskapskontroll ikke er et prioritert område i kommunene. I 2008 ble det for eksempel (kun) gjennomført 0,4 selskapskontroller per kommune.¹⁴ Deloitte anslår at dette har økt til 0,5 i 2013.¹⁵ Mitt forslag er derfor at det bør lov- eller forskriftsfestes at kontrollutvalget skal påse at det gjennomføres minst en eierskapskontroll innenfor en valgperiode. Alternativt kan det lov- eller forskriftsfestes at eierskapskontroll skal gjennomføres årlig. Det synes for øvrig noe merkelig at det skal utarbeides plan for selskapskontroll uten at det legges føringer i lov eller forskrift på omfanget av selskapskontroll (herunder eierskapskontroll).

Kontrollkriterier

Eierskapskontroll er per definisjon ikke å regne som (forvaltnings)revisjon. Dette betyr at det ikke kan stilles krav til revisjonskriterier i slike undersøkelser. Imidlertid bør det kunne stilles krav til at det settes opp konkrete vurderingskriterier for undersøkelsene. Dette for å avklare hva de faktiske forhold skal vurderes opp imot, og hva som skal vurderes. En definisjon av kontrollkriteriene kan i stor grad hente sin inspirasjon fra den definisjon som gjelder for revisjonskriterier ved gjennomføring av forvaltningsrevisjon. Eksempelvis kan det hete at kontrollkriterier er samlebetegnelsen på de krav og forventninger som brukes i den enkelte eierskapskontroll for å vurdere kommunens eierskapsforvaltning i de undersøkte selskap. Videre kan det hete at kontrollkriteriene skal holdes opp mot faktagrunnlaget, og danne basis for de analyser og vurderinger som foretas, og de konklusjoner som trekkes. De viktigste kildene til kontrollkriterier vil være kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger (herunder vedtekter eller lignende for det enkelte selskap). Videre vil anbefalinger om god eierstyring være en sentral kilde. Jeg foreslår derfor at det innføres krav til kontrollkriterier (eventuelt vurderingskriterier) ved gjennomføring av eierskapskontroller.

Krav til rapportenes innhold

I forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 15 heter det at «*kontrollutvalget fastsetter selv*

hvordan utført selskapskontroll skal rapporteres til utvalget, herunder hvilket innhold slik rapport skal ha».

For rapporter etter gjennomført selskapskontroll som forvaltningsrevisjon vil Standard for forvaltningsrevisjon (RSK 001) gjelde. For selskapskontroll utført som eierskapskontroll finnes det ikke noe lignende krav til rapportens innhold. I en veileder til selskapskontroll er det imidlertid anbefalt at en rapport som et minimum bør inneholde sammendrag, bakgrunn for prosjektet, metode, funn, konklusjon og anbefalinger.¹⁶ Etter mitt syn bør det på lik linje med kravene til innholdet i rapporter etter forvaltningsrevisjon, stilles noen minimumskrav til rapporter etter gjennomført eierskapskontroll. Jeg foreslår at slike krav bør stilles i en ny standard for eierskapskontroll (se nedenfor). En slik mal bør også inneholde et punkt om kontrollkriterier.

«Etter mitt syn burde flere aktører gå sammen å utarbeide en felles standard for hva som er god kommunal eierstyring.»

Behandling av rapportene

I forskrift om kontrollutvalg § 15 heter det at «*[m]ed utgangspunkt i planen for gjennomføring av selskapskontroll skal kontrollutvalget avgi rapport til kommunestyret eller fylkestinget om hvilke kontroller som er gjennomført samt om resultatene av disse*». Dette innebærer at kontrollutvalget selv kan velge hvordan det skal rapporteres, enten som egen sak eller gjennom kontrollutvalgets årsmelding. For å sikre at kommunestyret/fylkesting får tilgang på og innsikt i de aktuelle rapportene etter selskapskontroll foreslår jeg at slike rapporter skal oversendes til kommunestyrene/fylkesting som egne særskilte saker samt at rapportene skal vedlegges sakene. Dette tror jeg vil bidra til at selskapskontrollene (herunder eierskapskontrollene) sannsynligvis får mer demokratisk oppmerksomhet enn ved at de (for eksempel kun) nevnes i en årsmelding fra kontrollutvalget til kommunestyret.

Standard for eierskapskontroll – En RSK 002?

For (utvidet) selskapskontroll som gjennomføres som forvaltningsrevisjon vil RSK 001 gjelde. Per i dag finnes det ikke tilsvarende normer eller standarder for eierskapskontroller. Undersøkelser viser at det hender at eierskapskontroller gjennomføres med utgangspunkt i RSK 001.¹⁷ Imidlertid viser undersøkelser

¹⁴ Nordlandsforskning; NF-rapport nr. 136/2009 –

Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner, på side 41-42.

¹⁵ Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat (2014), på side 6.

¹⁶ NKRF; Selskapskontroll – fra A til Å (Praktisk veileder), 2010.

¹⁷ Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat (2014), på side 107.

også at «[u]tførelsen av selskapskontroller synes gjennomgående å bli vurdert som dårligere enn utførelsen av forvaltningsrevisjoner».¹⁸ I Deloitte sin undersøkelse sies det at deres gjennomgang av selskapskontrollrapporter «viser at det er en god del uklårheter knyttet til hvordan selskapskontroller skal gjennomføres og hvilke krav som stilles til gjennomføringen».¹⁹ Dette tyder etter mitt syn på at det med stor fordel ville være hensiktsmessig å utarbeide en obligatorisk standard for hva som er god kommunal skikk for eierskapskontroll.²⁰ Inspirasjon til en slik standard vil kunne hentes fra RSK 001.

Standard for god kommunal eierstyring

Per i dag finnes det ikke generelle normer eller standarder for hva som er en tilfredsstillende forvaltning av kommunale eierinteresser i selskaper.²¹ Det finnes imidlertid litteratur på området.²² I tillegg har KS utarbeidet anbefalinger for den kommunale eierstyringen.²³ Etter mitt syn burde flere aktører gå sammen å utarbeide en felles standard for hva som er god kommunal eierstyring. Eksempel på aktører er KS, NKRF og Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

Obligatorisk eierskapsstrategi

Kommunene er ikke pålagt å utarbeide noen eierskapsstrategi for sin forvaltning av eierinteresser i selskap de deltar i. Gjennomførte selskapskontroller avdekker ofte at mange kommuner ikke har noe aktivt forhold til hvordan man skal utøve sitt eierskap i kommunalt eide selskap.²⁴ Et vanlig funn i gjennomførte selskapskontroller er at eierskapsstrategi ofte mangler. Etter mitt syn ville en obligatorisk eierskapsstrategi i vesentlig grad kunne øke den demokratiske oppmerksomheten rundt kommunenes intensjoner med opprettelsen av selskaper. Jeg foreslår derfor at det bør gjøres obligatorisk å utarbeide eierskapsstrategi i de kommuner som har opprettet selskap som

del av sin virksomhet. Strategiene bør behandles av kommunestyret minst en gang hver valgperiode.

Kvalitetskontroll

Medlemsbedriftene i Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) er underlagt ekstern kvalitetskontroll knyttet til bedriftenes utføring av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det kan hende at det ville være hensiktsmessig å innføre en tilsvarende kvalitetskontroll for utføring av eierskapskontroll.

Selskapskontrollkomiteen i NKRF

Som et ledd i styrkingen av selskapskontrollen i kommunene har årsmøtet i NKRF opprettet en egen fagkomite med selskapskontroll som ansvarsområde. Komiteen hadde sitt første møte 18. august 2015. Viktige oppgaver framover vil være arbeidet med å revidere veilederen for selskapskontroll, uttale seg i faglige spørsmål knyttet til selskapskontroll samt å arrangere fagsamling med selskapskontroll som tema. Mitt inntrykk er at komiteen stiller seg svært åpen til å bidra for eksempel i avklaring av faglige spørsmål.

Oppsummering

Oppsummert er mine forslag som følger:

- Det må gjøres en avgrensning av hva som menes med eierskapskontroll
- Hvilke selskapsformer som skal være omfattet av en selskapskontroll bør utvides
- Det bør settes krav til omfanget av eierskapskontroll
- Kontrollkriterier bør innføres som en obligatorisk del av en eierskapskontroll
- Det må stilles krav til rapportens innhold
- Rapporter etter gjennomført selskapskontroll bør behandles i kommunestyre/fylkesting som særskilte saker
- Det bør innføres en standard for god eierskapskontroll
- Det bør innføres en standard for god kommunal eierstyring
- Eierskapsstrategier bør gjøres til et obligatorisk dokument i kommuner som deltar i/eier selskap(er)
- Det bør innføres obligatorisk kvalitetskontroll i de bedrifter som utfører eierskapskontroll
- Aktiv bruk av selskapskontrollkomiteen i faglige spørsmål

¹⁸ Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgsssekretariat (2014), på side 187.

¹⁹ Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgsssekretariat (2014), på side 187.

²⁰ Deloitte går enda lengre og anbefaler på sin side at eierskapskontroll bør defineres som forvaltningsrevisjon og omfattes av RSK 001. Se Deloitte; Evaluering – Kontrollutvalg og kontrollutvalgsssekretariat (2014), på side 187.

²¹ NKRF; Arbeidsgruppe – Forslag til veileder for selskapskontroll (2005), på side 19.

²² Vibeke Resch-Knudsen; Kommuneforlaget; Styring og eierskap i kommunalt eide selskaper (2007). Se også Kommuneforlaget/KS; Kommunal selskapsorganisering – økonomiske og juridiske vurderinger (2002).

²³ Se KS; KS Eierforum; Anbefalinger om eierskap, ledelse og kontroll av kommunalt/fylkeskommunalt eide selskaper og foretak; <http://www.ks.no/fagomrader/samfunn-og-demokrati/lokaldemokrati-og-folkevalgt/egenkontroll-og-eierskap/anbefalinger-for-aktivt-eierskap/>

²⁴ Nordlandsforskning; NF-rapport nr. 136/2009 – Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner, på side 7.

Tom Øyvind Heitmann har vært ansatt som forvaltningsrevisor i Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS siden 1. november 2007. Han har en cand.mag-grad fra Høgskolen i Finnmark og 2. avdeling rettsvitenskap fra Universitetet i Tromsø – Norges arktiske universitet. Heitmann er også medlem av NKRFs selskapskontrollkomite.

Av **Torbjörn Tagesson**, professor i redovisning, Linköpings universitet, samt kanslichef, Rådet för kommunal redovisning



Upphandling av kommunala revisionstjänster och effekten av konkurrens

I en debattartikel i Dagens Samhälle framförde ledande företrädare för revisionsbolaget PwC kritik mot kommunernas upphandling av revisionstjänster.

Revisionen av svenska kommuner och landsting leds av förtroendevalda kommunala revisorer, vilka i sin granskning ska «... biträddas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed» (Kommunallagen 1991:900 9 kap. 8 §). Även om varje kommunal revisor enligt kommunallagen ska fullgöra sitt uppdrag självständigt, så brukar sakkunnigbiträden upphandlas gemensamt. När sakkunnigbiträden anlitas genom externa revisionsbolag, ska en upphandlingsprocess föregå i enlighet med Lag (2007:1091) om offentlig upphandling.

I en debattartikel 2012 i Dagens Samhälle framförde ledande företrädare för revisionsbolaget PwC kritik mot kommunernas upphandling av revisionstjänster (Haglund och Brunström, 2012). Enligt artikelförfattarna lät kommunerna i alltför stor utsträckning priset avgöra vilka sakkunnigbiträden som anlitas. Detta på bekostnad av andra kriterier såsom; kompetens, genomförande specialisering, erfarenhet etc.

I en nyligen publicerad studie (Tagesson, Glinatsi och Prahl, 2015), har undertecknad, tillsammans med två medförfattare, systematiskt gått igenom 189 kommuners upphandling av sakkunnigbiträden, dels för att undersöka om påståendet att pris i allt väsentligt är avgörande för utfallet av upphandlingen, dels att förklara om det finns situationer när andra kriterier än pris tillåts avgöra vilka sakkunnigbiträden som anlitas. Framför allt ville vi testa i vilken utsträckning konkurrens påverkade upphandlingen. Dels var vi intresserade av huruvida konkurrens mellan byråerna, dvs. i vilken utsträckning som antalet anbud, påverkade utfallet av upphandlingen, men vi intresserade oss också för huruvida den politiska

konkurrensen påverkade upphandlingen och utfallet av denna.

I studien utgick vi från antagandet att vid hög konkurrens, mellan byråerna, så pressas priserna och fokus kan då läggas på andra saker än priset. Sannolikheten att andra faktorer än priset avgör ökar följaktligen i upphandlingssituationer där flera byråer kan förväntas lägga anbud. Vad gällde den politiska konkurrensen så utgick vi från antagandet att vid hög politisk konkurrens, så ökar kraven på övervakning samtidigt som de styrande känner ett behov av att signalera till väljare och andra intressenter att man är ansvarsfulla i sitt agerande. Detta torde leda till att med ökad politisk konkurrens så ökar också sannolikheten för att andra faktorer än pris avgör vilka sakkunnigbiträden som anlitas.

Studien visar att 72 % av kommunerna väljer att anlita sakkunnigbiträden från den revisionsbyrå som ger lägst pris i sitt anbud. Kritiken som framfördes i artikeln i Dagens Samhälle verkar följaktligen vara befogad. Studien visar även att om fler än två byråer lägger anbud, så ökar sannolikheten att kommuner väljer sakkunnigbiträden utifrån andra kriterier än pris. En slutsats av detta är att om man vill säkerställa att andra kriterier än pris fokuseras vid upphandling av sakkunnigbiträden, så är det viktigt att säkerställa att flera byråer är intresserade av att lämna anbud. Vad gäller den politiska konkurrensen var resultaten inte fullt lika tydliga. Studien kunde inte påvisa att hög konkurrens mellan de politiska blocken påverkade upphandlingen av sakkunnigbiträden. Däremot så visade våra resultat att vid svag konkurrens inom de politiska blocken (dvs. då ett eller ett fåtal partier dominerar i relativ storlek) tenderar kommuner med Alliansstyre att i högre ut-

forts. til side 26

Oversikt over fagartikler i Kommunerevisoren 2015

Tema	Forfatter	Side	Nr.
REVISJON			
Misligheter – revisors oppgaver	Linn Therese Bekken og Unn Helen Aarvold	4 – 7	1
Årsoppgjørrevisjonen 2014	Knut Erik Lie	21 – 24	1
Utviklingstrekk innenfor offentlig revisjon – samtale med riksrevisor Per-Kristian Foss	Ole Kristian Rogndokken	4 – 6	5
Etterlevelserevisjon/compliance – behov for avklaringer	Arnt-Bjarne Aronsen	15 – 18	5
En revisor krysser sitt spor	Bodhild Laastad	23 – 24	5
Vesentlighetsbegrepet – praktisering i kommunal revisjon	Kjell Ekman	9 – 12	6
Upphandling av kommunale revisjonstjenster och effekten av konkurrens	Torbjörn Tagesson	24	6
FORVALTNINGSREVISJON			
Samhandlingsreformens økonomiske virkemidler – virker de?	Svein Kvalvåg og Ståle Opedal	12 – 17	1
Revisjon av virksomhetsstyring	Therese Johnsen	9 – 11	2
Rådmannen har ordet	Tom Øyvind Heitmann	18 – 23	2
Revisjon av store investeringsprosjekter i Oslo kommune	Geir Lunde og Hilde Ludt	11 – 14	3
Forvaltningsrevisjon - eit nyttig verktøy?	Knut Underbakke	19	6
REGNSKAP			
Kostnadsregnskapet bør revideres	Bjørn Brox	27 – 29	1
EU er på vej mod at utvikle og implementere europeiske regnskabsstandarder indenfor den offentlige sektor	Caroline Aggestam-Pontoppidan	4 – 8	2
FINANSFORVALTNING			
Hvordan vil en renteoppgang påvirke kommunene sin økonomi?	Victoria Ortega og Bent Gunnar Næss	18 – 20	1
KONTROLLUTVALG			
Kommunenes kontrollutvalg – vedtak om gransking	Morten Torkildsen	26 – 29	2
Tilfredse utvalg bør ikke være hvilepute	Birte Bjørkelo og Øyvind M. Berge	5 – 10	3
Hjelp – jeg er ny i kontrollutvalget!	Bodhild Laastad	4 – 8	6
SELSKAPSKONTROLL			
Hvordan styrke selskapskontrollen i kommunene?	Tom Øyvind Heitmann	20 – 23	6
JUS OG ETIKK			
Offentlighetsloven og tilliggende herligheter	Reidar Enger	8 – 10	1
Samfunnsengasjement – trussel eller styrke?	Torgun M. Bakken og Unn Helen Aarvold	28 – 29	1
Rutersaken har vært i Høyesterett	Frode Grønvold	24 – 26	2
EØS-avtalens regler om offentlig støtte – kommunale utfordringer	Bjørnar Alterskjær og Robert Lund	4 – 8	4
Samfunnsengasjement – etisk dilemma?	Sverre B. Midthjell	18	4
Ny kommunelov – intervju med Nina Neset, medlem av Kommunelovutvalget	Bodhild Laastad	7 – 10	5
Kommuners kjøp av eiendomsselskap – skatt ved oppløsning av selskapet	Camilla Fiskevoll	12 – 14	5
KOSTRA			
KOSTRA – husgud eller kommuneplage?	Håvard Moe	8 – 10	2
LEAN			
Lean – hvorfor bruke energi på et system som er utviklet for å produsere bilder?	Solveig Schiz	15 – 17	4
KVALITETSKONTROLL			
Kvalitetskontroll 2014 – noen refleksjoner	Cicel T. Aarrestad	25 – 27	5
DIVERSE			
10 regler for offentlig sektors bruk av sosiale medier	Alf Tore Meling	15	3
Accountability – hvordan opplever ledere i det offentlige det å bli stilt til ansvar	Bodhild Laastad	10 – 14	4
Kommunenes folkehelsearbeid 3 ½ år etter folkehelseloven ble innført	Marie Christine F. Calisch	19 – 22	5
Om trender og kontraster i skandinavisk eldreomsorg	Svein Olav Daatland	28 – 30	5
Prosjektmodeller i kommunesektoren:	Morten Welde og Jostein Aksdal	14 – 18	6
Mye å hente på grundigere tidligfasevurderinger			

forts. fra side 19: Forvaltningsrevisjon – eit nyttig verktøy?

revisjonen. Innhaldet i rapportane grip direkte inn i og har betydning for omdømmet til kommunen. I arbeidet med behandlinga og bruk av rapportane har ein ei tilnærming der følgjande dilemma får fokus:

- Korleis kan vi lære av «funn» frå andre kommunar/verksemder? (døme: målstyring, barnevern, byggesaker)
- Korleis kan kommunen vere i forkant i eigne verksemder? (døme: barnevern)
- Kvar og korleis kan vi forbetre etablert praksis/rutinar ut frå det som er funne/påpeikt? (døme innkjøp/anskaffelsar og IKT samarbeid)

I tillegg blir rapportane brukt som delgrunnlag til prioriteringar i budsjett- og økonomiplan (døme: ressurskrevjande tenester) og som delgrunnlag til arbeid innan forbetra praksis (døme: barnevern).

Suksesskriterium

Underbakke var opptatt av at fokus i forvaltningsrevisjonen må vere på læring framfor kontroll. Læring og kontroll er ofte to sider av same sak der læring heilt klart bør vere fokus. Når fokus er på læring vil dette auke utbytte for begge paratar.

Som eksempel på suksesskriterium læring i forvaltningsrevisjon trakk Underbakk fram følgjande:

- *Føremålet og verdigrunnlaget* er godt forankra
- *God dialog* mellom dei som blir «utsett» for revisjon og dei som «etterspør» revisjon
- *God kommunikasjon* mellom kommune og revisjon
- *Fokus på læring* framfor «uthenging»
- *Analytisk og konstruktiv* tilnærming til arbeidet
- *Respektfull* opptreden
- *God kompetanse*
- *Lyttande haldning* blant begge paratar
- *Fleksibilitet*
- *Fokus på forbetring*, men samstundes stadfesting av det som er godt
- *Kollektivt ansvar* både for gode resultat og for manglande resultat

Underbakke var i føredraget opptatt av dialogen mellom revisjonen og kommunen. Gjensidig forståing av roller og fagkompetanse er avgjerande for utbytte og legitimitet. Her har både kommunen og revisjonen eit ansvar for å leggje til rette, og når det blir gjort godt frå begge partane blir utbytte best.

forts. fra side 24: Upphandling av kommunala revisionstjänster och effekten av konkurrens

sträckning välja sakkunnigbiträden utifrån pris än vad kommuner med Vänsterstyre gör. Sammanfattningsvis visar studien att 72 % av kommunerna väljer sakkunnigbiträden från den revisionsbyrå som ger lägst pris. Konkurrensen mellan byråerna är en faktor som påverkar i vilken utsträckning priset är det avgörande kriteriet. Även politisk konkurrens, åtminstone inom de politiska blocken, förefaller ha viss påverkan på om priset är det avgörande kriteriet för val av sakkunnigbiträden eller ej.

Referanser

- Haglund, A och Brunström, PÅ. (2012). Revisionen måste värdera kompetens, *Dagens Samhälle*, nr 28.
- Tagesson, T., Glinatsi, N.A. and Prah, M. (2015). «Procurement of audit services in the municipal sector: The impact of competition». *Public Money & Management*. Vol. 35, No 4, pp. 273 – 280.

Jeg har fått en kommentar på at kommunerevisor er valgbar som revisor i aksjeselskaper i min artikkel om etterlevelserevisjon i forrige nummer av Kommunerevisoren (side 15). Det presiseres at:

«... revisor personlig innehar de nødvendige kvalifikasjoner (autorisasjon som registrert eller statsautorisert revisor) er ikke nok. Han må i tillegg ha oppfylt revisorlovens konsesjonskrav, herunder krav til etterutdanning og sikkerhetsstillelse, og være registrert med et revisorregisternummer. I praksis må han altså drive en privat revisjonsvirksomhet i tillegg til å være kommunalt ansatt revisor. Det krever at han tilfredsstiller både revisorlovens krav til uavhengighet og revisorlovens konsesjonskrav.»

Jeg takker for presiseringen som er nyttig å ha med seg, men det forandrer imidlertid ikke det som var mitt hovedpoeng: at etterlevelserevisjon etter min mening også er en del av regnskapsrevisjon.

Arnt-Bjarne Aronsen



BUSKERUD KOMMUNEREVISJON IKS



Kirsti T. Finstad begynte 15. august som regnskapsrevisor med teamlederansvar for kommuner. Kirsti er registrert revisor med 13 års erfaring fra privat revisjon. Hun vil også få oppdragsansvar for stiftelser/legater, interkommunale selskap og kirke-regnskap.

NYTT REVISORLOVUTVALG



Unn Helen Aarvold er oppnevnt som medlem og NKRFs representant i et nytt lovutvalg for revisjons- og regnskapsførerregelverket. Aarvold er til daglig kommunerevisor i Oslo og dessuten leder for NKRFs revisjonskomite. Utvalget er bredt sammensatt og skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket, og skal blant annet foreslå regler for gjennomføring av nytt forventet EØS-regelverk på området. I lys av utviklingen av profesjonstjenestene for revisorer og regnskapsførere skal utvalget videre vurdere forholdet mellom de to profesjonene og gjennomgå regnskapsførerlovgivningen.

ARTIKKELPRISEN 2014

Tove-Gunn Moen, fagansvarlig regnskapsrevisjon i Rogaland Revisjon IKS, er tildelt Kommunerevisorens artikkelpris 2014 for artikkelen «*Stikkprøver i revisjon*» i nr. 6/2014 (også tilgjengelig på www.kommunerevisoren.no).

I juryens begrunnelse heter det at artikkelen er faglig god og lettlest, og at den omtaler et emne som er viktig for utøvelsen av regnskapsrevisjon, men som samtidig er lite omtalt. Moen, som selv tidligere har vært kvalitetskontrollør for NKRF, skriver i artikkelen at dette er et av de områdene hvor de årlige kvalitetskontrollene avdekker flest svakheter.



Kommunerevisoren utgis av:

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

E-post: post@nkrf.no

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

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

Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året: 2.1., 2.3., 4.5., 1.7., 1.9. og 2.11. Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
K 400 pr. år

Forsidebilde:
Shutterstock.com

Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 300
1/1-side andre sider kr 4 800
3/4-side kr 4 300
1/2-side kr 3 700
1/4-side kr 2 700
1/8-side kr 1 600
Prisene er ekskl. mva.
Rabatt vurderes ved flere innrykk.
Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 2000
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk:
Merkur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



NKRFS Kontrollutvalgskonferanse

3-4 februar 2016
Clarion Hotel & Congress Oslo Airport, Gardermoen

Velkommen til kontrollutvalgs- konferanse 2016



Norges Kommunerevisorforbund
– på vakt for fellesskapets verdier

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