

Les mer om:

Styring av kommunale selskaper - for mye frihet eller for mye styring?

Kvalitet i revisjon

Mer – eller mer effekt av – egenkontroll og internkontroll?

- | | |
|---|---|
| <p>2 25 år siden
Torbjørn Olsen</p> <p>3 Vår unike posisjon
Styreleder Per Olav Nilsen</p> <p>4 Styring av kommunale selskaper - for mye frihet eller for mye styring?
Alf-Erland Vaskinn, ass. direktør, KomRev NORD IKS</p> <p>13 Kvalitet i revisjon
Knut Erik Lie, seniorrådgiver NKRF</p> <p>16 Kronikk: Mer - eller mer effekt av - egenkontroll og internkontroll?
Helge Eide, områdedirektør for interessepolitikk, KS</p> | <p>17 Rivalisering eller samarbeid i jakten på suksess
Christina G. L. Nerstad, førsteamanuensis ved OsloMet - storbyuniversitetet og Anders Dysvik, professor ved Handelshøyskolen BI</p> <p>19 Erfaringer med samarbeid om forvaltningsrevisjon
Cicel Aarrestad, Per-Martin Svendsen, Svein Kvalvåg og Morten Mjølshnes</p> <p>20 Revisjon og kunstig intelligens - som en firkantet kloss i et rundt hull - eller hånd i hanske?
Forretningsutvikler Christian Langvatn og innovasjonsleder Espen Haldis Linløkken, Sticos</p> |
|---|---|

25 år siden ...

Av **Torbjørn Olsen**

Kommunerevisoren av 1993 fortsatte fylkesforeningene å presentere seg både når det gjaldt aktivitet og organisering. Presentasjonen viste stor aktivitet. Et bredt spekter av revisjonsprosjekter ble presentert. Her kan nevnes prosjektene «Organisttjenesten i NN kommune», «Om økonomiforvaltningen i videregående skoler» og «Om målstyring som planleggingsverktøy for revisjonen».

Oslo kommunerevisjon hadde i 1991 tilsatt Per-Jarle Stene som prosjektleder for forvaltningsrevisjon. Prosjektlederens virkeområde skulle være utvikling av forvaltningsrevisjon, gjennomføring av forvaltningsrevisjon samt veiledning og bistand til revisjonsavdelingene ved planlegging og utførelse av forvaltningsrevisjon. Det ble bebudet en metodikkhåndbok for forvaltningsrevisjon i løpet av 1993.

Samtidig var det stort fokus på de relativt nye kontrollutvalgene. Fra forbundets side ble det gjennom fylkesforeningene avviklet en rekke kurs/sammenkomster for de nye medlemmene. Tidligere underdirektør Arvid M. Hannerød bidro, i tillegg til å

være foredragsholder, med to lengre artikler om kontrollutvalget. Profilert SV-politiker Arent M. Henriksen og tidligere KS-leder Jakob Eng, som begge hadde havnet i kontrollutvalg, bidro med synspunkter vedrørende kontrollutvalgene, en ordning som begge hadde store forventninger til.

En landsoversikt over antall revisjonsenheter som ble framlagt viste at det pr. 1.1.93 var 204 enheter. Med utgangspunkt i planlagt omorganisering ville det pr. 1.1.94 være 143 enheter og pr. 1.7.94 126 enheter.

Kommunerevisorer var kanskje ikke de det ble satt mest pris på den gang heller? I Sandefjord var det annerledes, for ved en høytidelig anledning på Park Hotel overrakte ordføreren Kongens Fortjenestemedalje til revisjonssjef Bjørn Barth og revisor Thorleif Ringdal for langvarig og fortjenestefull innsats i offentlig forvaltning.

I Buskerud hadde de allerede begynt å reklamere for landsmøtet som fylkesforeningen skulle stå som arrangør for i 1994. ☺



Styreleder **Per Olav Nilsen**

Vår unike posisjon

Iførrige utgave av *Kommunerevisoren* stilte vi spørsmålet om forslaget til ny kommunelov ville bli lagt fram før påske. Det ble den!

Saken er nå til behandling i Stortinget, og Kommunal- og forvaltningskomiteen har frist til 31. mai med å avgi innstilling. Dermed er nok loven vedtatt før vi tar sommerferie.

Selv om det er kort tid til, er det mye som skal skje fram til da. Det er høring i komiteen og NKRF skal delta der – i tillegg til samtaler med samarbeidspartnere og andre om innholdet i loven. Vi vil basere våre forslag og synspunkter på det omfattende høringssvaret NKRF avga til kommunelovutvalgets innstilling i 2016. Du kan lese mer om våre synspunkter og reaksjoner på Regjeringens forslag på vår hjemmeside: www.nkrf.no.

Et viktig moment for oss er å se kommuneloven og revisorloven i sammenheng. Dette kan være med å bidra til at spørsmålet om likestilling av praksis fra privat og kommunal revisjon kan løses.

Neste fase er forskriftene til den nye loven. Der vil NKRF være en aktiv bidragsyter for å sikre at rammene rundt våre medlemmers virksomhet blir best mulig og styrker den kommunale egenkontrollen.

Ny kommunelov vil også være sentral på vår fagkonferanse i Drammen 12. og 13. juni. Der vil Kommunal- og moderniseringsdepartementet presentere loven, og vi vil gå i dybden på hvilke konsekvenser den nye loven får for revisjonen og kontrollutvalgene og deres sekretariater. Du kan se hele programmet for fagkonferansen på vår hjemmeside.

Lov og forskrift har stor innflytelse på jobben vi gjør, men den største innflytelsen er det vi selv som

har! Derfor vil jeg takke alle som har sendt inn svar på vår høring om forslaget til veileder for kontrollutvalgssekretariatene. Det kommunale selvstyret gir stort rom for at NKRF og våre medlemmer kan legge opp det daglige arbeidet slik at det er tilpasset lokale forhold. Samtidig er det viktig med noen overordnede retningslinjer og anbefalinger. Slik sett ønsker vi at veilederen kan bli et nyttig verktøy for den viktige jobben kontrollutvalgssekretariatene gjør – men denne veilederen er ikke bare viktig for sekretariatene. Den legger også rammer for det viktige samarbeidet mellom sekretariat og revisjon. Derfor setter vi pris på engasjementet og synspunktene!

Revisorlov, kommunelov og veileder for kontrollutvalgssekretariat. Det er mer på gang! Rett før sommeren vil også forslag til veileder for selskapskontroll sendes ut på høring til våre medlemmer. Høringsfristen vil være på høsten slik at alle skal få tid til å sende inn svar.

Med dette er NKRF, våre tillitsvalgte og medlemmene i ferd med å legge et solid fundament for vår virksomhet, nemlig det viktige arbeidet med å styrke den kommunale egenkontrollen. Med perspektiv fra kontrollutvalgene ved sekretariatene, og fra revisjonen, er vi i en unik posisjon til å gjøre dette arbeidet. La oss utnytte det til felles beste. Da tar vi vare på fellesskapets verdier. ☉

«Med perspektiv fra kontrollutvalgene ved sekretariatene, og fra revisjonen, er vi i en unik posisjon til å gjøre dette arbeidet.»



Av **Alf-Erland Vaskinn**,
ass. direktør, KomRev NORD IKS

STYRING AV KOMMUNALE SELSKAPER

- for mye frihet eller for mye styring?

Kommunale selskaper utøver en vesentlig del av kommunal tjenesteproduksjon, og det er derfor viktig å vite noe om hvordan kommunene styrer disse selskapene.

Kommunene leverer tjenester gjennom eierskap i kommunale selskaper, og denne tjenesteproduksjonen, delvis inspirert av New Public Management (NPM), økte betraktelig i perioden 1996-2006 (Holmen & Hanssen, 2013; Ringkjøb, Aars, & Vabo, 2008). Flere vitenskapelige artikler omtaler økningen som «selskapsyke» (Opedal, Blomgren, & Holmen, 2012; Aars & Ringkjøb, 2011; Ringkjøb, Aars, & Vabo, 2008). Etter dette har antall kommunale selskaper stabilisert seg på et relativt høyt nivå og utgjør 10 prosent av kommunenes totale driftsutgifter (Leknes, et al., 2013).

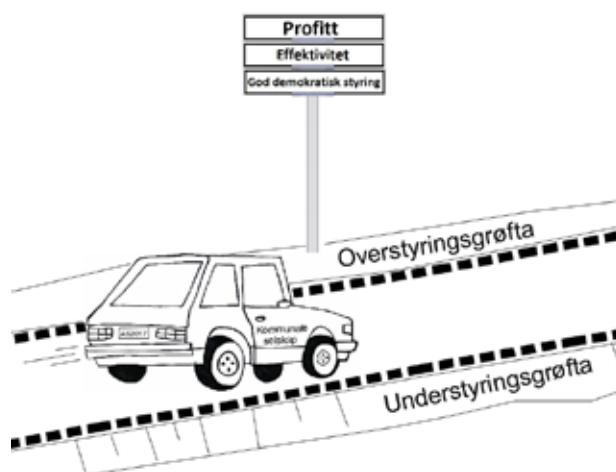
Kommunale selskaper driftes med tanke på å utnytte fordeler i kommersiell forretningsdrift, samtidig som det er viktig å ivareta demokratisk styring og prinsipper i kommunal forvaltning. Det er tidligere gjort flere undersøkelser som på et bredere grunnlag vurderer kommunenes styring av sine selskaper. Det er imidlertid gjort færre dypdykk for å skjønne litt mer av hvordan kommunene og de kommunale selskapene håndterer denne balansen mellom kommersiell forretningsdrift og demokratisk styring. Vi¹ gjorde derfor en kvalitativ undersøkelse av de tre mest vanlige kommunale selskapsformene: Kommunalt foretak, interkommunalt selskap og aksjeselskap. Innenfor hver selskapsform valgte vi å intervju ordføreren, rådmannen og kontrollutvalgslederen i kommunen, samt styrelederen og daglig leder i selskapet. Til sammen 15 respondenter. I tillegg innhentet vi data fra styringsdokumenter i kommunene og selskapene.

¹ Artikkelen bygger på en masteroppgave som Bjørn Aage Nibe og artikkelforfatteren skrev som del av vår master i ledelse gjennomført ved Norges Arktiske universitet, UiT. I denne artikkelen presenteres de funn som vurderes som mest interessant for Kommunerevisorens lesere.

De som ønsker ytterligere informasjon om funnene i undersøkelsen kan lese hele masteroppgaven: <https://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/11201/thesis.pdf?sequence=2> eller ta kontakt med forfatteren.

Hvordan styrer kommunene sine selskaper?

Kommunene ønsker å utnytte fordelene med NPM gjennom tjenesteproduksjon i sine kommunale selskaper innenfor betryggende demokratiske rammer. For å oppnå fordelene og samtidig ha god demokratisk styring, må kommunene utøve god eier- og selskapsstyring (KS, 2015). Denne styringen må balanseres mellom for lite styring, kalt «understyring», eller for mye styring, kalt «overstyring». Kommunene kan ideelt sett styre sine selskaper slik at de kommunale selskapene ligger midt på «selskapsveien» (se figur 1 nedenfor), men styreutfordringer kan føre selskapene i grøften både på venstre og høyre side. På den ene siden kan de folkevalgte kjøre i «overstyringsgrøften», gjennom å lage detaljerte vedtekter som i for liten grad gir selskapet nødvendig handlingsrom. Dermed vil kommunen vanskelig kunne høste de gevinster som dannelsen av selskapet gjerne forutsatte.



Figur 1 - Den kommunale selskapsveien, balansert styring for å oppnå både effektivitet og demokratisk kontroll

På den annen side kan de folkevalgte i for stor grad fristille de kommunale selskapene og dermed sette seg selv på sidelinjen. Kommunestyret kjører da i «understyringsgrøften» og man får et demokratisk underskudd (Stokstad, Helgesen, Klausen, & Monkerud, 2016).

Det er tidligere gjennomført undersøkelser som har vurdert balansen mellom politisk styring og selskapers frihet. En undersøkelse som omhandler kommunale foretak, viser at kommunene har en god balanse mellom politisk styring og foretakenes frihet (Opedal, Blomgren, & Holmen, 2012). Nye rapporter fremholder imidlertid at det er større sannsynlighet for at kommunene kjører i «understyringsgrøfta» enn at de havner i «overstyringsgrøfta» (Stokstad, Helgesen, Klausen, & Monkerud, 2016; Bjørnsen, Klausen, & Winswold, 2015).

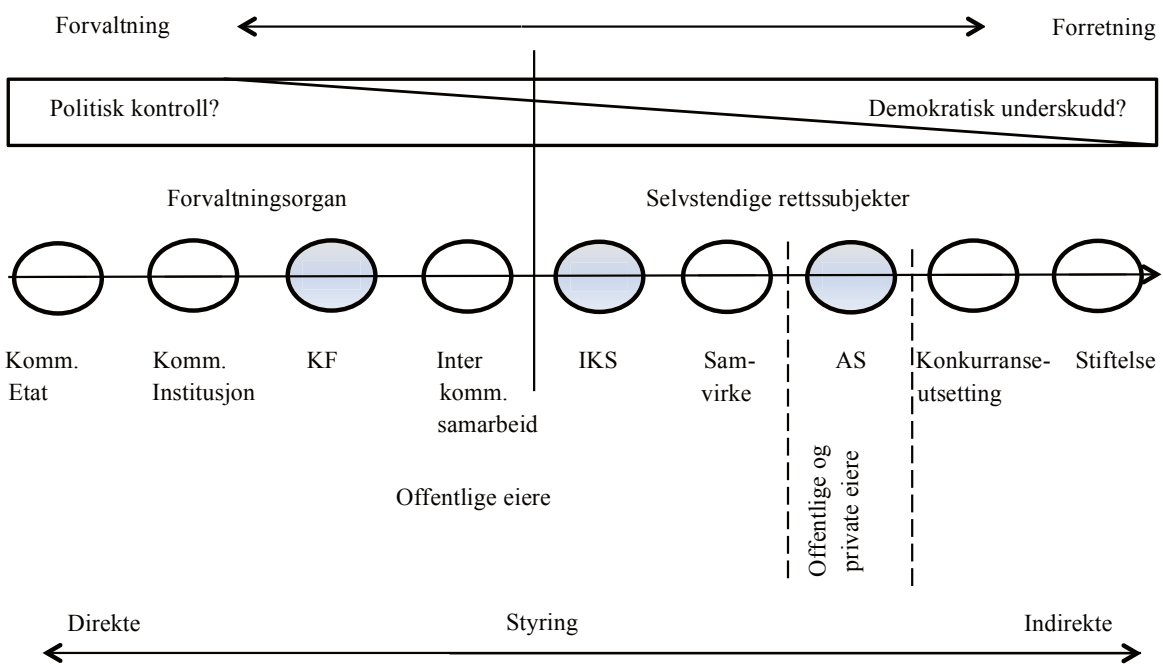
På bakgrunn av våre data konkluderte vi imidlertid med at kommunene balanserer dette greit, og hverken understyrer eller overstyrer sine selskaper. Data i vårt materiale tyder likevel på at det kan være ulikheter som er knyttet til valg av ulike selskapstyper. Etter som vi har besøkt tilfeldige selskaper i Nord-Norge innen ulike tjenesteproduksjoner, er vi svært forsiktige med å generalisere våre funn, men ser at vår undersøkelse bidrar til å belyse et komplisert felt. Jeg kommer tilbake til funnene, men først vil jeg peke på noen generelle prinsipper for styring i ulike selskapsformer for å belyse hvordan selskapstype kan påvirke om det er en risiko for under- eller overstyring.

Mulighet for styring i de ulike selskapsformene

Ut fra hvilken selskapsform som velges, har kommunene ulik grad av styring med selskapene. I hvilken grad kommunene styrer selskapene direkte eller indirekte vises i figur 2 nedenfor. Kommunal etat styres direkte av kommunen og er derfor plassert til venstre i figuren. Jo lengre til høyre selskapene er plassert i figuren, jo mer selvstendige er de og kommunens styring blir tilsvarende indirekte.

De tre mest typiske kommunale selskapsformene er i figur 2 markert med blå farge og er etter økende grad av fristilling fra kommunen: kommunale foretak (KF), interkommunale selskaper (IKS) og aksjeselskaper (AS). Et viktig skille når man vurderer ulike selskapsformer, er om de er selvstendige rettssubjekter eller ikke. IKS og AS er selvstendige rettssubjekter og kommunens mulighet for styring blir indirekte (Stokstad, Helgesen, Klausen, & Monkerud, 2016). Dette i motsetning til KF, som juridisk er en del av den kommunale forvaltningen og hvor styringen kan utføres mer direkte.

Den hierarkiske oppbygging av de samme tre selskapsformene vises i figur 3 på neste side, hvor den hele linjen viser at det er en direkte forbindelse mellom kommunestyret og KF, dvs. det er samme juridiske enhet. Den stiplede linjen illustrerer at styringen må utøves mer indirekte av IKS og AS siden disse er selvstendige rettssubjekter. En annen ulikhet er at styret i et KF rapporterer direkte til kommunestyret, i motsetning til IKS og AS som har henholds-



Figur 2 – Kommunale selskapsformer fra kommunal etat til fristilte selskaper. Basert på Stokstad, Helgesen, Klausen, & Monkerud (2016, s. 45)

vis representantskapet og generalforsamlingen som selskapets øverste organ. Dette innebærer at avstanden mellom kommunestyret og styret i et KF er mindre enn den er til styrene i IKS og AS.

Hvorvidt selskapet er en egen juridisk enhet påvirker også hvordan kommunen må forholde seg til lov om offentlige anskaffelser. Kommunen vil kunne kjøpe tjenester fra KF uten å vurdere denne loven siden det er samme juridiske enhet. Når selskapet derimot er organisert i selvstendige rettssubjekter, eksempelvis IKS eller AS, vil kommunene måtte vurdere om anskaffelsen omfattes av dette regelverket. I de tilfellene selskapene ikke er en del av egenregi, vil lov om offentlige anskaffelser gjelde. I så fall vil eget selskap måtte konkurrere på lik linje med andre tilbydere i markedet.

I KF, IKS og AS har styret og daglig leder et vesentlig ansvar. Styret skal forvalte selskapet for sin(e) eier(e) og føre tilsyn med at daglig leder ivaretar sitt ansvar med den daglige driften på en tilfredsstillende måte. Dette er hjemlet i ulike bestemmelser i lovene som gjelder for de ulike selskapsformene.

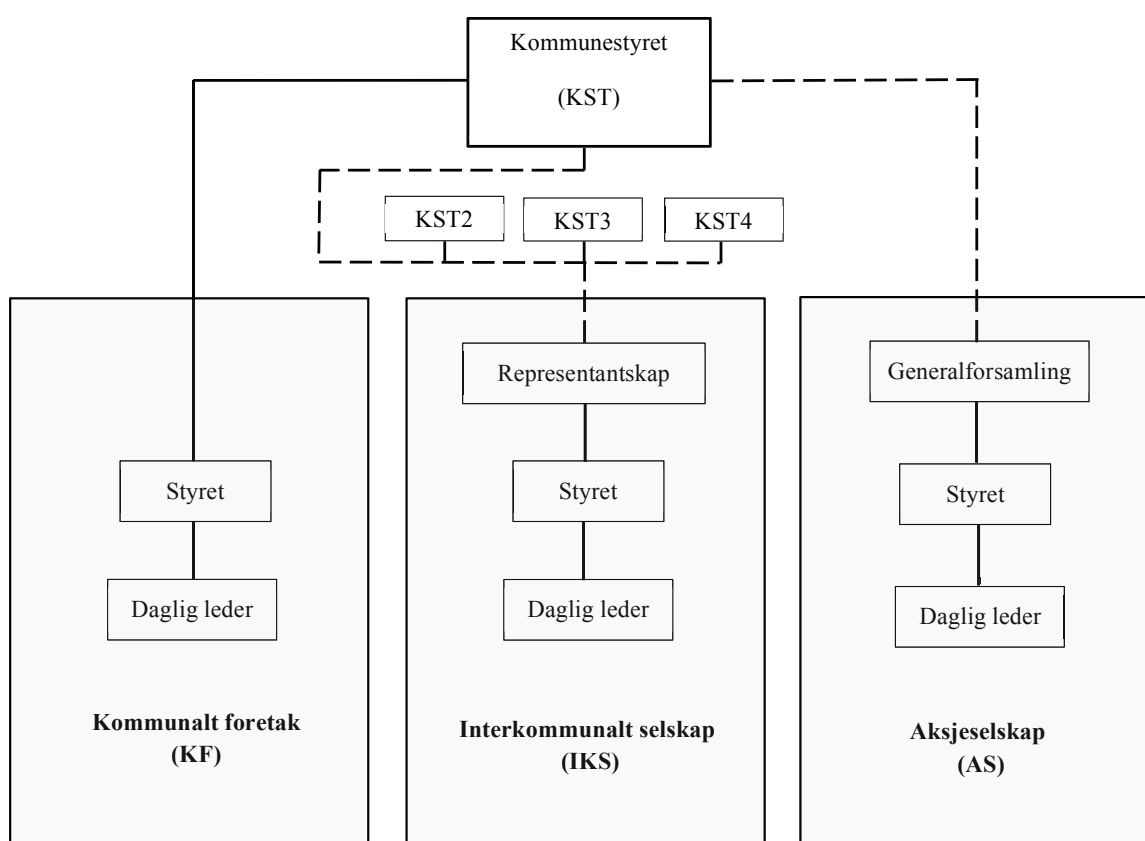
Kommunens styringsverktøy ovenfor sine selskaper

Kommunene kan styre sine kommunale selskaper på mange ulike måter. Vi har samlet tilgjengelige styr-

ingsverktøy i tabell 1 på nestes side for å gi et bilde av mulige arenaer og dokumenter kommunene har til å gi styringssignaler. De formelle styringssignalene vil være hjemlet i de gjeldende lovene for selskapsformene, samt lokale regler vedtatt i kommunestyret, representantskapet eller generalforsamlingen. Videre kan kommunene styre gjennom uformell dialog som e-poster, telefonsamtaler eller møter hvor det vil være ulike representanter fra kommunen og det kommunale selskapet. Slike møter kan f.eks. være mellom styrelederen og ordføreren, rådmannen og daglig leder etc. Vi har delt inn de ulike måtene en kommune kan gi styringssignaler på i kategoriene formelle, anbefalt dialog og uformell dialog. Mellomgruppen har vi har kalt anbefalt dialog hvor vi har tatt inn eiermøter som godt kan være besluttet gjennomført i vedtak eller vedtektene, men som ifølge KS-anbefaling 6 om eierstyring, selskapsledelse og kontroll, er en uformell arena hvor det ikke gjøres vedtak (KS, 2015).

Våre funn om styring

Vår undersøkelse viser at kommunen styrer IKS med relativ stor utstrekning av formelle verktøy og tilsvarende mindre bruk av uformelle. KF og AS styres med stor utstrekning av uformelle styringssignaler og de



Figur 3 - Styringsmodell, KF, IKS og AS.

	KF	IKS	AS
Formelle	Kommunestyret • Valg av Styre (9,10,12) • Budsjett • Regnskap • Forvaltningsrevisjon (21) • Vedtak	Representantskap (8) • Valg av styre (9,10,12) • Budsjett • Regnskap • Selskapskontroll (21) • Vedtak	Generalforsamling (8) • Valg av styre (9,10,12) • Regnskap • Selskapskontroll (21) • Vedtak
	Styremøter	Styremøter	Styremøter
	Vedtakter (5)	Selskapsavtale (5)	Vedtakter (5)
	Eiermelding (strategi) (4,5)	Eiermelding (strategi) (4,5)	Eiermelding (strategi) (4,5)
Anbefalt dialog	Eiermøter (6)	Eiermøter (6)	Eiermøter (6)
Uformell dialog	Møter	Møter	Møter
	E-poster	E-poster	E-poster
	Telefon	Telefon	Telefon

Tabell 1 - Styringsverktøy fordelt på KF, IKS og AS. Anbefalingene til KS er vist i parentes (KS, 2015)

formelle styringsverktøyene er mindre i bruk. En sammenligning av formelle dokumenter i de tre selskapene, viste at KF har tre dokumenter hvor kun ett dokument benyttes i stor utstrekning, mens AS har ett dokument som benyttes i liten utstrekning. Derimot har IKS fem dokumenter som alle benyttes. Våre funn kan ut fra dette forstås som om at desto mer komplekst selskapet blir, jo mer vektlegges den formelle styringen.

Disse funnene kan forstås i lys av at økende kompleksitet øker risikoen for utfordringer som informasjonsasymmetri, ulike mål hos kommune og selskap, ulik risikoappetitt og opportunistisk atferd fra selskapets side (Busch & Vanebo, 2011; Hagen, 1992). Slike betraktninger følger av prinsipal-agent teori som dere kjenner gjennom bestiller/utfører-modellen som kontrollutvalgene jobber etter når de bestiller forvaltningsrevisjon, blant annet gjort rede for i utkast til ny veileder for god skikk og praksis for kontrollutvalgssekretariatene. Ved økende risiko for ulik målforståelse og risikoappetitt, er det dermed rimelig at kommunen i større grad bruker de formelle styringsverktøyene for å redusere risikoene i de kommunale selskapene. At de uformelle styringsverktøy benyttes når selskapene er mindre komplekse samsvarer med det som kalles den skandinaviske styringsmodellen hvor det benytte mykere styringsverktøy som bygger på dialog, gjensidig tillit og samhandling (Hernes, 2007; Strand, 2007). Utstrakt bruk av uformell kontakt – heller enn formelle styringssignaler – kan også skyldes at de undersøkte selskapene tilhører kommuner som ikke er store, noe som gjør det lettere å ha mer uformell kontakt.

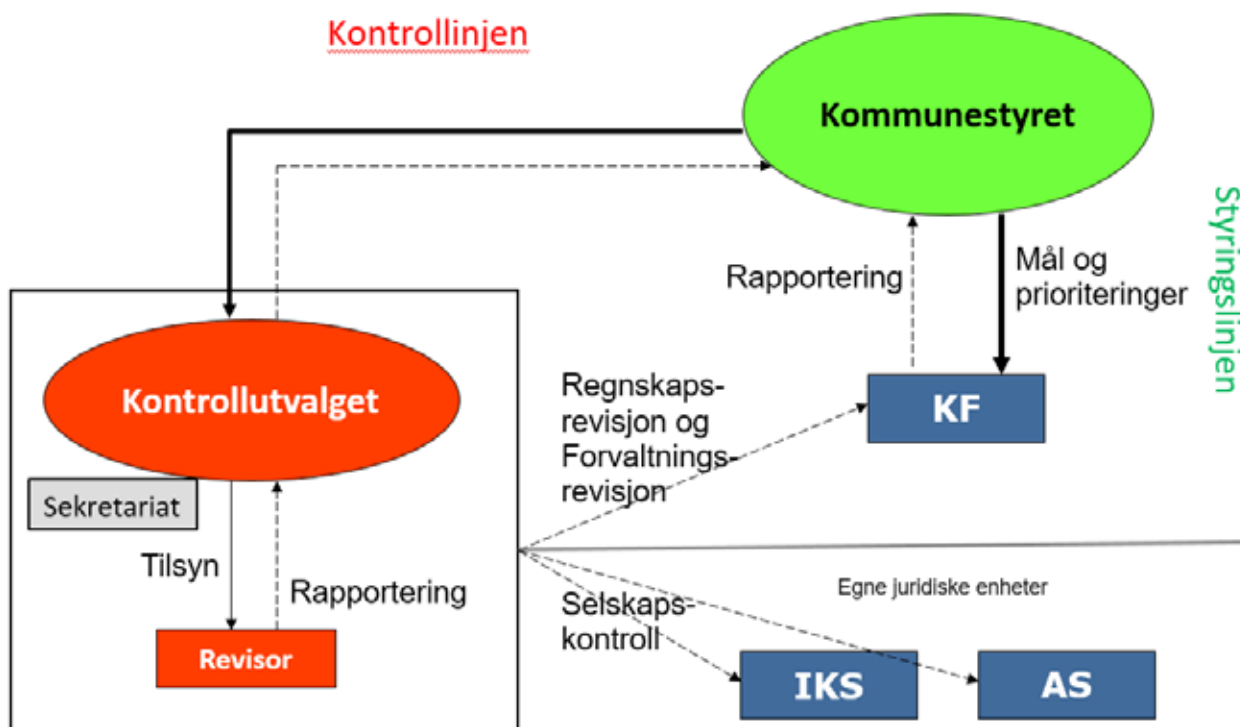
Et viktig punkt å merke seg er at alle selskapene vi har undersøkt, peker på utfordringer med uklare styringssignaler fra kommunene. Tydeligst kom det fram i AS hvor dialogmøter med hele formannskapet ofte

resulterte i sprikende styringssignaler, og dermed vanskelig for selskapet å tolke signalene. Funnet av selskapenes opplevelse av mange og ofte motstridende mål, samsvarer også med andre undersøkelser som er gjort på området (Torsteinsen & Bjørnå, 2012; Strand, 2007).

Hvordan kontrollerer kommunene at selskapene følger styringssignalene?

Kommunestyret utøver styring og kontroll på litt ulike måter i de tre ulike selskapsformene. Styringen av AS og IKS er som nevnt indirekte gjennom representantskap og generalforsamling. KF styres direkte og kommunestyret kan derfor benytte styringslinjen gjennom å instruere rådmannen til også å ta et ansvar for informasjonsinnhenting og saksforberedelse i forbindelse med å gi styringssignaler (se figur 4 på neste side). I vår undersøkelse kontrollerte kommunene at selskapene følger styringssignalene gjennom årsregnskapsbehandling og signal om forventet utbytte. Oppfølging gjennom utbytte gjelder ikke KF, men her har kommunestyret tett oppfølging av regnskapet mot vedtatt budsjett og kommunestyret har bedt rådmannen om å tettere kontrollere KF.

Kommunestyrets kontrollinje går gjennom kontrollutvalget som påser at revisor utøver regnskapsrevisjon og eventuelt bestiller forvaltningsrevisjon. Ved kommunelovendringen i 2003 fikk kommunene anledning til å utøve selskapskontroll i IKS eller AS der en kommune alene eller sammen med andre kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper direkte eller indirekte eier alle aksjer. Denne kontrollen utøves gjennom kontrollutvalget som bestiller selskapskontroll etter plan for dette vedtatt av kommunestyret. Begrepet selskapskontroll omfatter både eierskapskontroll og forvaltnings-



Figur 4 - Kommunens egenkontroll - fokus på KF, IKS og AS basert på Norges Kommunerevisorforbund (2007)

År	Totalt antall selskapskontroller	Selskapskontroller forvaltningsrevisjon	Bare eierskapskontroller
2005	5	2	3
2006	5	4	1
2007	8	2	6
2008	1	1	0
2009	4	4	0
2010	8	7	1
2011	9	8	1
2012	9	8	1
2013	15	8	7
2014	33	16	17
2015	24	9	15
2016	33	25	8
Sum	154	94	60

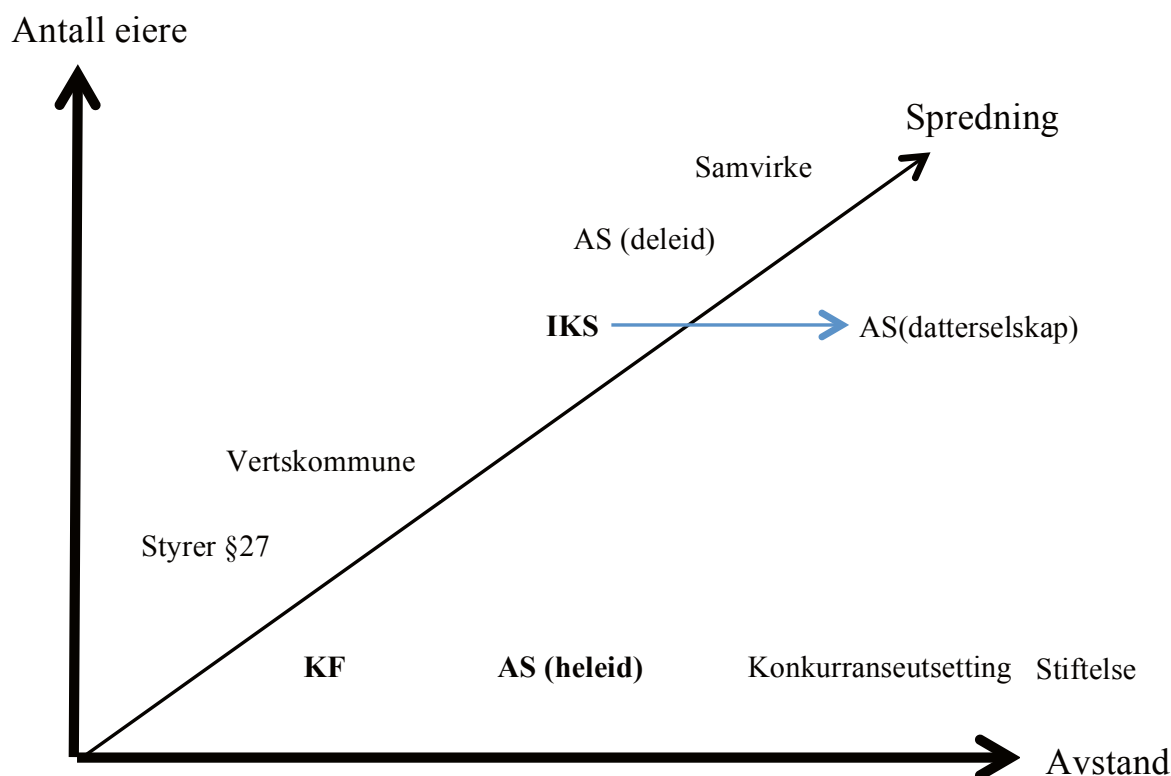
Tabell 2 - Selskapskontroller fordelt på forvaltningsrevisjon og eierskapskontroller (NKRF, 2017)

revisjon. Gjennom eierskapskontroll sjekkes om selskapenes utøvelse er i samsvar med kommunestyrets vedtak og forutsetninger (Bråthen, Frydenberg, & Rogndokken, 2015), mens forvaltningsrevisjon er systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger, jf. revisjonsforskriften § 7.

Selskapskontroll i praksis

Rapportene til henholdsvis Monkerud et al (2016) og Blåka et al (2012) viser at i perioden 2003-2015 er antall møter i kontrollutvalgene stabilt rundt fem møter, mens antall behandlede saker i utvalget øker jevnt. Rapportene omhandler ikke hvilke saker kontrollutvalget behandlet, men tilsvarende rapport fra 2008 viser at de fleste kontrollutvalgene prioriterer forvaltningsrevisjon av kommunene, mens omlag en fjerdedel av utvalgene prioriterer selskapskontroll (Hovik & Stigen, 2008).

Norges Kommunerevisorforbund har i samarbeid med KS og Kommunal- og moderniseringsdepartementet utarbeidet et forvaltningsrevisjonsregister over gjennomførte forvaltningsrevisjon og selskapskontroller i kommunene (NKRF, 2017). For å få inntrykk av omfanget av selskapskontroller innhentet vi tall fra dette registeret over gjennomførte selskapskontroller i



Figur 5 - Avstand og spredning av politisk styring, basert på Stokstad, Helgesen, Klausen, & Monkerud (2016)

perioden 2005-2016, fordelt på eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon (se tabell 2 til venstre).

Tallene i tabell 2 reflekterer ikke nødvendigvis alle selskapskontrollene som er gjennomført, da det er en frivillig ordning å melde inn. Clausen & Madsen (2009) innhentet antall (vist i parentes) gjennomførte selskapskontroller for årene 2006 (21), 2007 (51) og 2008 (44). Av disse var 76 prosent eierskapskontroll, mens 24 prosent var forvaltningsrevisjon. Dette viser at det utføres langt flere selskapskontroller enn tabell 2 kan tyde på. Ettersom økningen av kommunale selskaper har stagnert de senere årene, indikerer tallene i tabell 2 likevel at kommunene i økende grad benytter selskapskontroller som styringsverktøy. Denne utviklingen understøttes av Ringkjøb, Aars, & Vabo (2008) samt en nyere rapport (Deloitte, 2014). Bjørnsen, Klausen, & Winswold (2015) sin undersøkelse viser at 75 prosent av kommunestyrene hadde plan for selskapskontroll, mens bare i 63 prosent av kommunene hadde kontrollutvalget utført selskapskontroll i tråd med planen. Dette viser at selskapskontroll er et viktig verktøy for kommunale politikere, samtidig som 61 prosent av respondentene i undersøkelsen til Bjørnsen et al (2015) mener at selskapskontroll alene ikke er tilstrekkelig for å ha politisk kontroll med de kommunale selskapene.

I vår undersøkelse var det gjennomført tre selskapskontroller hvorav en eierskapskontroll og to forvaltningsrevisjoner. To av tre kontrollerte kommuner har gjennomført selskapskontroll av KF og IKS, og alle har vedtatt plan for selskapskontroll for kommende periode som indikerer at kontrollutvalget har gjort en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunenes selskaper. Målt mot resten av landet er graden av gjennomført selskapskontroll relativt høy.

Et IKS kan ha datterselskaper. Det IKS som vi undersøkte hadde flere datterselskaper organisert som AS. Det var interessant at sekretariatet og kontrollutvalget i denne undersøkelsen begrenset selskapskontrollen i IKS til å kun omfatte selvkostproblematikk vedrørende husholdningsavfall, mens de konkurransesutsette datterselskapene ikke ble kontrollert. Dette kan forstås som at kommunen har stor tro på prinsippene fra NPM om at effektiv drift gjøres best gjennom en ren bedriftsmodell. Videre kan det indikere at den skandinaviske modellen gjør seg gjeldende gjennom at kommunen har høy grad av tillit til styrelederen og daglig leder. Det kommunen kanskje vektlegger i for liten grad er de utfordringer som prinsippal-agentteorien beskriver om at det er en risiko for at kommunen og selskapene har ulike mål, ulik risikoappetitt og at selskapet opptrer opportunistisk. Kommunen kunne gjennom kontrollere

av datterselskapene, redusert disse risikoene. Denne vurderingen er i tråd med Thuve & Antonsen (2014) som også argumenterer for at det bør innrettes kompensierende kontroller for å bedre kommunenes styring i kommunale selskaper som oppretter datterselskaper.

Vi har nå sett hvordan selskapene vi undersøkte ble styrt og kontrollert. I tillegg har jeg presentert i hvilken grad kommuner bruker selskapskontroll i sin kontroll av kommunale selskaper. For å forklare ytterligere utfordringene i balansegangen mellom å utnytte fordelene i kommersiell forretningsdrift med kommunal styring, vil jeg trekke inn noen betraktninger og funn knyttet til demokrati og demokratisk styring.

Demokrati og styring av kommunale selskaper

God demokratisk styring avhenger av hvordan kommunene sørger for at innbyggerne har tillit til de folkevalgte. Det er viktig at innbyggerne kan følge med i politikken og ansvarliggjøre de styrende, at innbyggerne kan delta og påvirke kommunepolitikken, at politikerne faktisk styrer kommunen, samt at kommunene klarer å levere tjenester slik at de oppfyller innbyggernes behov (Winsvold, 2013). I tillegg til valg vil derfor åpen debatt, møtearenaer eller protestaksjoner blant innbyggerne, være viktig for demokratiet i en velfungerende kommune (Baldersheim & Rose, 2003; KS, 2015). Dette er prinsipper som er viktige å ivareta også med tanke på styring av kommunale selskaper.

Slik vi har sett tidligere, vil styring av kommunale selskaper skje mer eller mindre indirekte (se figur 2). Eierkommunens styring på armlengdes avstand, samt spredning av makt på flere eiere medfører redusert politisk påvirkning av det kommunale selskapet. Dette illustreres i figur 5 på forrige side hvor nullpunktet er slik kommunestyret styrer sine etater. Aksene for *Avstand* illustrerer de ulike selskapsformenes frihetstillingsgrad. Aksene for *Antall eiere* fremstiller hvordan samarbeid med andre aktører vil resultere i en styringsdeling eller spredning av makt (Stokstad, Helgesen, Klausen, & Monkerud, 2016). En slik flytting av politisk makt fra kommunestyret vil innebære en svekkelse av det representative demokratiet.

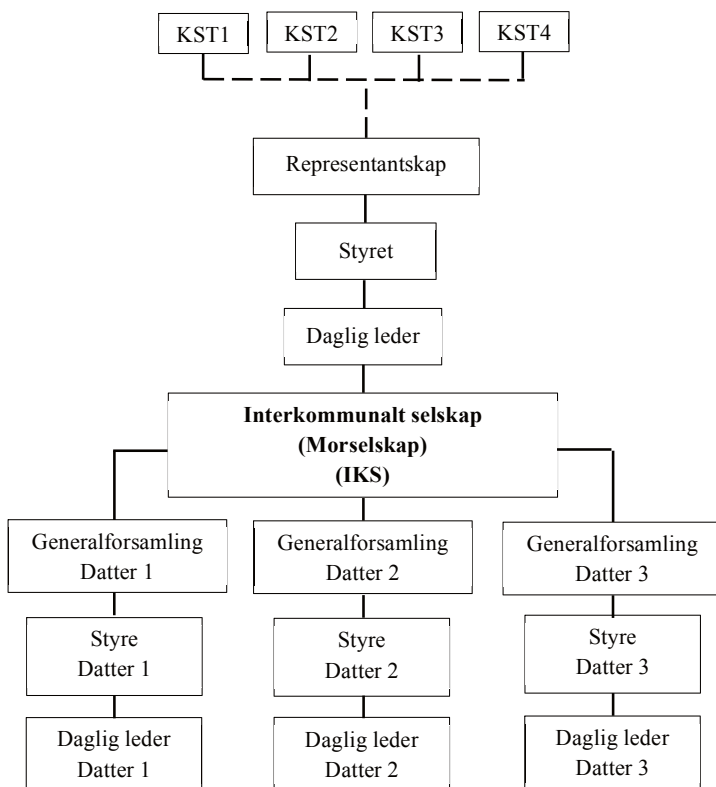
Å balansere selskapenes fristilling med målet om god demokratisk styring

IKS som vi undersøkte hadde flere datterselskaper. I et slikt konsern blir det veldig lang avstand fra kommunestyret og ned til daglig leder i datterselskaper (se figur 6 nedenfor til venstre). Utfordringer med informasjon som skal gjennom flere ledd vil øke, og den politiske styringen blir mer indirekte.

Til tross for at daglig leder i morselskapet (IKS) i sin orientering til kommunestyret også omtalte datterselskapene slik at politikerne hadde mulighet til å gi styringssignaler, er vår oppfatning at datterselskapene i liten grad var politisk styrt. Dersom man legger et tradisjonelt demokratisyn til grunn, er det rimelig å konkludere med at organiseringen med datterselskaper kan svekke demokratiets legitimitet.

Hva som er god demokratisk styring kan forstås på ulike måter. I litteraturen spørres det om det fortsatt kan være riktig å kreve at alt skal styres fra en kommunestyresal (Leknes, et al., 2013; Røiseland & Vabo, 2012). Kanskje tar ikke dette kravet i tilstrekkelig grad innover seg at kommunal sektor har hatt en formidabel utvikling som både har økt tjenesteproduksjonen og kvaliteten, men også kompleksiteten. Man kan imidlertid argumentere for at kommunen med enkle grep både kan styre og kontrollere datterselskapene nærmere og dermed ivareta god demokratisk styring, uten at det blir en urimelig inngripen i datterselskapenes fristilling. Altså sørge for en bedre balanse mellom selskapenes fristilling og målet om god demokratisk styring.

Det er videre verdt å reflektere vedrørende om det kan være en institusjonell mismatch mellom hvordan kommunene er organisert og den raske fremveksten av kommunale selskaper. Bestillingen til de kommunale selskapene er i tråd med NPM-trenden om at de skal drive effektivt og utnytte fristillingen de har fått. Våre funn tyder på at selskapene jobber for å innfri denne forventningen og langt på vei innfrir dette. Spørsmålet som melder seg er



Figur 6 – IKS med tre AS datterselskaper

om kommunene har tilpasset seg eierstyring med denne økende kompleksiteten. Våre funn rundt IKS sine datterselskaper som driver næring, kan indikere at kommunene er på tur ut i understyringsgrøften, og at selskapet er fristilt i for stor grad. For å unngå understyring kan kommunen bygge opp en administrativ politisk støttefunksjon (Bjørnsen, Klausen, & Winswold, 2015). En praktisk implikasjon kan være at det må etableres eiersekretariat i kommunene. Det vil gi rådmannen et tydeligere ansvar i praksis for saksforberedelse samt følge opp politiske vedtak også for de kommunale selskapene og ikke bare forvaltningen. Dette vil være en dreining som retter opp en slik institusjonell mismatch, og som vil styrke kommunens eierstyring av komplekse konserner.

En annen utfordring for kommunene, som har opprettet fristilte juridiske selvstendige selskaper, er de juridiske vurderingene som dukker opp i kjølvannet. På den ene siden ønsker kommunene å utnytte de fordelene som NPM beskriver, men på den annen side er det naturlig at man også anskaffer tjenester av det samme selskapet. Våre funn peker på slike juridiske utfordringer knyttet til lov om offentlige anskaffelser og selvkostproblematikk. Andre mulige juridiske utfordringer er støtteregulverket i EØS-avtalen og merverdiavgiftsloven samt merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Styresammensetning

Styresammensetning kan si noe om balansen mellom god demokratisk styring og i hvilken grad selskapet er fristilt. Respondentene i vår undersøkelse er bevisst det å ha en miks i styret for selskapene, med en blanding av politikere og profesjonelle. På den ene siden trekker de frem fordelene med å ha politikere som har føling på det som skjer i kommunestyret og den politiske debatten. På den andre siden er det viktig å ha personer i styret som har mer fagmessig bakgrunn. Dette beskriver de som en trygghet i diskusjoner og avgjørelser som går mer på fagmessige spørsmål i selskapene. Våre funn indikerer en sammenheng mellom hvordan styresammensetningen er i selskapet og i hvilken grad kommunene gir styringssignaler. Det var slik at jo større andel politikere i styret, jo sterkere styringssignaler fant vi at kommunene ga. I de styrene hvor det ikke satt noen politikere, ga kommunen i minst utstrekning styringssignaler. Et unntak fra denne sammenhengen er imidlertid funn i AS, som kun hadde ett politisk styremedlem med tre ikke-politiske. Årsaken til at det likevel var relativ god politisk styring, kan skyldes at styrelederen i dette selskapet aktivt og uttalt tok et samfunnsansvar som førte til en god dialog mellom kommune og selskap. Dette viser at å se på styringssignaler ut fra om hvor stor andel politikere det er i styret, blir en forenkling, og at andre forhold enn politisk tilhør-

ighet kan ha like stor påvirkningskraft på hvordan medlemmene opptrer i styret. Et funn som underbygger dette, er vårt funn i AS hvor styrelederen og resten av styret måtte overtale det politiske medlemmet om å utbetale utbytte til kommunen. Når det likevel er rimelig å tenke en sammenheng mellom politisk valgte styremedlemmer og grad av kommunens styringssignaler til selskapet, er dette fordi disse medlemmene på et vis er kommunens forlengede arm (Bjørnsen, Klausen, & Winswold, 2015). Politikerne vil typisk ha et samfunnsengasjement og bli opplært i å ta ansvar for kommunens og innbyggernes interesse, herunder de fire standarder på kvalitet i kommunenes demokratistyring (KS, 2015).

Den kommunale selskapsvei

Ingen av de kommunene vi har undersøkt styrer sine selskaper slik at de befinner seg i overstyringsgrøften eller understyringsgrøften, men som jeg har antydnet, er det dog forskjeller som kan knyttes til hvilken selskapsform som er valgt. Kommunen styrer AS slik at den er inne på selskapsveien. Det er imidlertid slik at KF blir styrt i så sterk grad at kommunen nærmer seg overstyringsgrøften, mens IKS-konsernet er styrt i så pass liten grad at man nærmer seg understyringsgrøften.

Ordføreren i kommunen som har KF argumenterte for at KF-konstruksjonen i sin natur er mer kontrollert enn en kommunal etat. Dette taler for at kommunens hensikt med opprettelsen av foretaket ikke har vært en fristilling av KF og kan forklare at denne kommunen styrer i sterk grad. I tillegg kan den sterke styringen være et resultat av at foretaket etter en forvaltningsrevisjon har fått kritikk på flere punkter. Dette har resultert i at kommunestyret har strammet inn KFs frihet blant annet gjennom at rådmannen utøver en løpende kontroll. Dette er en naturlig oppfølging av forvaltningsrevisjonsrapporten. Generelt kan dette oppfattes som en oppjustering av hvor risikofyllt kommunen oppfatter selskapsdriften og følgelig at de strammer inn styringen. Dette viser egentlig at dynamikken mellom styring og kontroll mellom kommunen og selskapet fungerer godt, og at kommunen tar i bruk tilgjengelige styring- og kontrollmekanismer når det er behov (Ringkjøb, Aars, & Vabo, 2008).

Konklusjon

Kommunene benytter både formelle, anbefalte og uformelle styringsverktøy for å styre sine selskaper og jevnt over kontrollerer de om selskapene følger styringssignalene. Kommunene har i hovedsak tilgjengelig de formelle verktøyene som forventes. Kommunene kan således sies å ha lagt inn styrings- og kontrollmekanismer for å unngå risiko for at selskapene ikke gjør det kommunen ønsker. Det interes-



sante er at disse formelle styringsverktøyene, som kan forstås som en del av NPM, benyttes i mindre grad enn de uformelle verktøyene. Dette tyder på at den skandinaviske modellen bedre kan forklare hvordan kommunene i praksis styrer sine selskaper, der tillit mellom kommune og selskap er det bærende prinsipp. Dersom tillit og uformell styring ikke virker slik kommunen ønsker, tyder imidlertid våre funn på at kommunene ikke nøler med å bruke kontroller. Våre funn viser også at kommunene i hovedsak følger opp selskapskontrollrapportene og ved avvik, strammer inn styringen. Denne formen for vekselvirkning mellom styring og kontroll kan best forklares med prinsipal-agentteorien og strømninger i tråd med NPM. Det kan derfor synes som om både prinsipal-agentteorien og den skandinaviske modellen må benyttes for å forklare hvordan kommunene styrer sine selskaper.

Hvor godt kommunene balanserer selskapenes fristilling med god demokratisk styring påvirkes av styresammensetning, dynamikken mellom styring og kontroll, selskapenes kompleksitet, og i hvilken grad selskapene leverer konkurranseutsatte tjenester. Ut fra våre funn konkluderer vi med at de kommunale selskapene er inne på «selskapsveien», og at kommunene hverken understyrer eller overstyrer sine selskaper.

Avsluttende kommentar

Det er viktig at kommunestyret er bevisst kompleksiteten når det vedtas å etablere nye kommunale selskaper. Allerede ved valg av selskapsform tas det noen avgjørende valg. Før dette gjøres, bør politikerne sette seg inn i KS sine anbefalinger om eierstyring, selskapsledelse og kontroll. Vi som arbeider eller har tillitsverv innen kontroll og tilsyn, må ta inn over oss at 10 prosent av kommunal tjenesteproduksjon skjer i kommunale selskaper. Når beslutningsmyndigheten er flyttet bort i fra kommunestyret, øker risikoen for at selskapene ikke opptre i tråd med kommunens styringssignaler. Det er derfor viktig at man er bevisst på å utnytte de kontrollmulighetene som finnes, når det er behov for det. ©

Alf-Erlend Vaskinn har bachelor i revisjon samt grunnfag statsvitenskap. Våren 2017 avsluttet han master i ledelse ved UiT. Han har jobbet i kommunal revisjon siden 1995 utenom tre år som intern revisor i Norges forskningsråd. Han underviser i offentlig regnskap ved UiT – Norges arktiske universitet og arbeider som assisterende direktør i KomRev NORD IKS. Han har vært medlem av NKRFs kvalitetskontrollkomite i seks år (2011-2017).

Referanser

- Aars, J., & Ringkjøb, H.-E. (2011). Local democracy ltd. *Public Management Review*, 13 (6), ss. 825-844.
- Baldersheim, H., & Rose, L. E. (2003). Kampen om kommunen: Foran et nytt kommunalt hamskifte. *Norsk statsvitenskapelig tidskrift*, ss. 231-239.
- Bjørnsen, H. M., Klausen, J. E., & Winsvold, M. (2015). *Kommunale selskap og folkevalgt styring gjennom kommunalt eierskap*. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.
- Blåka, S., Tjerbo, T., & Zeiner, H. (2012). *Kommunal organisering 2012. Redegjørelse for Kommunal og regionaldepartementets organisasjonsdatabase*. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.
- Bråthen, B., Frydenberg, B., & Rogndokken, O. K. (2015). *Tilsyn og kontroll i kommunal sektor*. Oslo: Norges kommunerevisorforbund.
- Busch, T., & Vanebo, J. O. (2011). Interne markeder – fokus på bestiller-utfører-modellen. I T. Busch, E. Johnsen, K. K. Klausen, & J. O. Vanebo, *Modernisering av offentlig sektor. Trender, ideer og praksiser* (ss. 106-119). Oslo: Universitetsforlaget.
- Clausen, T. H., & Madsen, E. L. (2009). *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*. Bodø: Nordlandsforskning.
- Deloitte. (2014). *Evaluering Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat*. Bergen: Deloitte.
- Hagen, K. P. (1992). Prinsipal-agentteori: Implikasjoner for offentlig styring og politikk. I A. Sandmo, & K. P. Hagen, *Offentlig politikk og private incitamenter* (ss. 41-60). Oslo: Tano.
- Hernes, G. (2007). *Med på laget. Om New Public Management og sosial kapital i den norske modellen*. Oslo: Fafo.
- Holmen, A. K., & Hanssen, G. S. (2013). *Perspektiver og erfaringer: Styring av og ledelse i kommunalt organiserte samarbeid*. Stavanger: International Research Institute of Stavanger.
- Hovik, S., & Stigen, I. M. (2008). *Kommunal organisering 2008. Redegjørelse for kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase*. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.
- KS. (2015). *Anbefalinger om eierstyring, selskapsledelse og kontroll*. Oslo: Kommunenes organisasjon.
- KS. (2015). *Tillit - KS Folkevalgtprogram 2015-2019*. Oslo: Kommuneforlaget.
- Leknes, E., Gjertsen, A., Holmen, A. K., Lindeløv, B., Aars, J., Sletnes, I., & Røiseland, A. (2013). *Interkommunalt samarbeid. Konsekvenser, muligheter og utfordringer*. Stavanger: International Research Institute of Stavanger.
- NKRF. (2017, Mai 15). *Forvaltningsrevisjonsregister*. Hentet fra Norges Kommunerevisorforbund: <http://www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144>
- Norges Kommunerevisorforbund. (2007). *Folkevalgtoppløring. Informasjonsmaterieill*. Oslo: Norges Kommunerevisorforbund.
- Opedal, S., Blomgren, A., & Holmen, A. K. (2012). *Kommunale foretak - konsekvenser for folkevalgt styring og lokaldemokrati*. Stavanger: International Research Institute of Stavanger.
- Ringkjøb, H.-E., Aars, J., & Vabo, S. I. (2008). *Lokalt folkestyre AS*. Bergen: Stein Rokkan senter for flerfaglige samfunnsstudier.
- Røiseland, A., & Vabo, S. I. (2012). *Styring og samstyring - governance på norsk*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Stokstad, S., Helgesen, M., Klausen, J. E., & Monkerud, L. (2016). *Folgevalgt lederskap og kommunal organisering*. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.
- Strand, T. (2007). *Ledelse, organisasjon og kultur*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Thuve, M., & Antonsen, S.-E. (2014). Eierstyring i kommunale selskaper – der offisielle anbefalinger ikke strekker til. *BDO Innsikt*, ss. 81-85.
- Torsteinsen, H., & Bjørnå, H. (2012, 16 (1)). Agencies and transparency in Norwegian local government. *Offentlig förvaltning Scandinavian Journal of Public Administration*, ss. 5-25.
- Winsvold, M. (2013). *Veier til god lokaldemokratisk styring*. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.



Av **Knut Erik Lie**,
seniorrådgiver NKRF

Kvalitet i revisjon

God kvalitet på revisjonsarbeidet er viktig for å sikre at revisors arbeid er relevant for brukerne. Men det vil ofte være vanskelig for brukerne å vurdere kvaliteten på revisjonen.

Formålet med denne artikkelen er foruten å gjøre revisorer og andre bevisste på utfordringene med å sikre god revisjonskvalitet, å gi en oversikt over initiativ for å bedre revisjonskvaliteten.

Kvalitet i revisjon

Revisjon dreier seg i stort om at revisor foretar en uavhengig vurdering av et saksforhold opp mot et sett kriterier og avgir en uttalelse om dette. I regnskapsrevisjon vil saksforholdet være årsregnskapet og revisjonskriteriene er gjeldende regnskapsregler. I forvaltningsrevisjon vil saksforhold og revisjonskriterier kunne være forskjellige fra revisjon til revisjon. Det sentrale for brukeren er å kunne stole på at revisors uttalelse er korrekt og objektiv og kommer til rett tid. En revisjon som utføres med god kvalitet vil bidra til å sikre at revisors rapportering blir så korrekt og rettidig som mulig.

Kvalitet er et begrep som er mye brukt og godt kjent, men som kan være vanskelig å gi en presis definisjon av. En mye brukt definisjon finnes i ISO 9000 som definerer kvalitet som «*Graden av hvordan et sett av iboende egenskaper tilfredsstiller krav*».

Ut fra dette blir revisjonskvalitet i hvilken grad den utførte revisjonen tilfredsstiller de krav som stilles til revisjonsarbeidet. De aktuelle kravene er dels de kravene som stilles i lov, forskrift og revisjonsstandardene. Men også de krav og forventninger brukerne av revisjonen, herunder offentlige myndigheter, kommunestyret, kontrollutvalget og kommunens administrasjon, måtte ha, vil være en del av dette. Disse to settene med krav og forventninger vil bare delvis være sammenfallende.

Problemet med å vurdere kvalitet i revisjon

Revisjon er i sin natur mye preget av skjønn. Regnskapsrevisjon innebærer at revisor skal kunne uttale seg med betryggende sikkerhet om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsregler. Begrepene «betryggende sikkerhet» og «i det alt vesentlige» innebærer at det er mye rom

for skjønn, i tillegg vil det ofte være gjenstand for skjønn hva som vil være innenfor regnskapsreglene og ikke.

Forvaltningsrevisjon på sin side innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Revisjonsstandarden for forvaltningsrevisjon, RSK 001¹, er ikke eksplisitt på hvilken sikkerhet revisor uttaler seg med i forvaltningsrevisjon, men det ligger i sakens natur at heller ikke en forvaltningsrevisjon vil innebære en uttalelse med absolutt sikkerhet fra revisor. I tillegg vil ofte de revisjonskriterier som legges til grunn i forvaltningsrevisjon være mindre eksplisitte, og må utledes av revisor for hver revisjon.

Dette gjør at det å vurdere kvaliteten på revisjonen utfra det brukeren kan observere, vil være vanskelig. To eksempler kan illustrere dette dilemmaet nærmere.

Dersom et regnskap er avlagt uten vesentlige feil, er det ganske åpenbart at det ikke er noe bevis på at det er utført en god revisjon.

Dersom det avdekkes misligheter på en etat i kommunen, til tross for at revisor har avgitt ren beretning til regnskapet og en forvaltningsrevisjon rettet mot den aktuelle etaten ikke hadde noe å bemerke, vil det være et bevis på at det er utført revisjon med for dårlig kvalitet? Her er ikke svaret åpenbart. Et slikt forhold kan være en indikasjon på at kvaliteten på revisjonen ikke har vært god nok, men kan alene ikke brukes som bevis på det. Den begrensningen som ligger i at revisor uttaler seg med betryggende sikkerhet, kan innebære at revisor ikke kan forventes å avdekke den aktuelle misligheten. Misligheter forsøkes gjerne også å skjules.

IAASB² har i sitt rammeverk for revisjonskvalitet trukket fram følgende forhold som gjør det utfordrende å beskrive og vurdere kvalitet i revisjonen:

¹ RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon

² International Auditing and Assurance Standards Board, et standardsettende organ under International Federation of Accountants (IFAC) som fastsetter de internasjonale standardene for regnskapsrevisjon.

«Foruten det arbeidet som gjøres i de enkelte revisjonsenhetene, vil tiltak på et mer overordnet nivå også ha innvirkning på kvaliteten på revisjonsarbeidet.»

- Eksistensen av eller mangelen på vesentlig feilinformasjon i det reviderte regnskapet gir bare delvis innsikt i revisjonskvalitet.
- Revisjoner varierer, og det som anses å være tilstrekkelig egnet revisjonsbevis for å underbygge en revisjonsuttalelse, er til en viss grad gjenstand for skjønn.
- Oppfatningen av revisjonskvalitet varierer mellom ulike interessenter.
- Det er begrenset åpenhet om arbeidet som utføres og revisjonsfunn.

Det siste punktet har en forsøkt å avhjelpe med å innføre krav om rapportering av «sentrale forhold ved revisjonen» ved revisjon av børsnoterte selskaper. Slik rapportering kan også være relevant ved revisjon av andre virksomheter av allmenn interesse, herunder kommuner og fylkeskommuner. Dette problemet er mindre i forvaltningsrevisjon, hvor rapporteringen er mer omfattende enn i regnskapsrevisjon. En god dialog med kontrollutvalget om revisjonsarbeidet, vil også være viktig for å få større åpenhet om revisjonsarbeidet.

Arbeid med revisjonskvalitet internasjonalt

Internasjonalt har flere organisasjoner og myndighetsorganer jobbet med revisjonskvalitet. Her gis en kort omtale av noen slike initiativ.

IAASB – «A Framework of Audit Quality Key Elements that Create an Environment for Audit Quality»³

IAASB har utarbeidet et rammeverk for revisjonskvalitet som beskriver input-, prosess- og outputfaktorer som bidrar til revisjonskvalitet på oppdragsnivå, revisjonsenhetsnivå og nasjonalt, for revisjon av finansregnskapet. Videre beskrives betydningen av samspill mellom interessenter og ulike kontekstuelle faktorer.

Med input forstås (a) revisors verdier, etikk og holdninger samt (b) revisors kunnskap, ferdigheter og erfaring. Prosess er revisjonsprosess og kvalitetskontrollsystemer. Output fra revisjonen er først og fremst revisors formelle rapportering, men omfatter også andre forhold som f.eks. forbedringer i en enhets regnskapsrapportering og internkontroll som følge av funn i revisjonen.

I rammeverket legges til grunn at en kvalitetsmessig revisjon er sannsynlig å ha blitt oppnådd ved et revisjonsteam som:

- Har utvist riktige verdier, etikk og holdninger
- Var tilstrekkelig kunnskapsrike, dyktige og erfarne og hadde tilstrekkelig tid avsatt til å utføre revisjonsarbeidet
- Gjennomførte en grundig revisjonsprosess og kvalitetskontroll som oppfylte lov, forskrift og gjeldende standarder
- Avga nyttige og rettidige rapporter
- Samhandlet hensiktsmessig med relevante interessenter

PCAOB⁴ – «Audit Quality Indicators»⁵

PCAOBs initiativ innebærer utvikling av en samling av ulike indikatorer på revisjonskvalitet som skal gi ny innsikt i hvordan en revisjon med høy kvalitet oppnås. Indikatorene kan understøtte diskusjonene blant de som er involvert i prosessen med finansiell rapportering og revisjon, f.eks. revisjonskomiteen og revisjonsselskaper, om revisjonen. Noe som i sin tur kan styrke planlegging, gjennomføring og rapportering av revisjonen.

Det er beskrevet til sammen 28 indikatorer som er gruppert i tre forskjellige kategorier, revisjonspersonale, revisjonsprosess og revisjonsresultater.

INTOSAI⁶ – «SAI Performance Measurement Framework»⁷

INTOSAI's rammeverk, forkortet SAI-PMF, tilbyr riksrevisjoner et verktøy for frivillig vurdering av revisjonsvirksomheten mot de internasjonale standarder for riksrevisjoner (ISSAIer) og annen etablert god praksis for offentlig revisjon internasjonalt. SAI-PMF kan brukes som grunnlag både for egenvurdering og kvalitetskontroll gjennomført av eksterne. SAI-PMF er først og fremst basert på ISSAI-ene på nivå 1-3, og gir derfor en vurdering av virksomheten på relativt høyt nivå og mindre om selve oppdragsgjennomføringen.

Riksrevisjonen i Norge har gjennomført en egen SAI-PMF vurdering⁸ hvor formålet var å vurdere om Riksrevisjonen tilfører nytte og verdi utover å oppfylle sitt lovfestede mandat.

³ <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality>

⁴ Public Company Accounting Oversight Board. Amerikansk organisasjon som har tilsyn med revisjonen av børsnoterte selskaper i USA.

⁵ <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ORA/Pages/AQI.aspx>

⁶ International Organisation of Supreme Audit Institutions. Den internasjonale sammenslutningen for riksrevisjoner.

⁷ <http://www.idi.no/en/idi-cpd/sai-pmf>

⁸ <https://www.riksrevisjonen.no/presserom/nyheter/Sider/Evaluering.aspx>

Standarder for kvalitetskontroll - ISQC 1 og ISA 220

IAASB har to standarder som gjelder kvalitetskontroll:

- ISQC 1 - Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester
 - ISA 220 Kvalitetskontroll ved revisjon av regnskaper
- Disse standardene gjelder i utgangspunktet ved regnskapsrevisjon. For forvaltningsrevisjon er det egne krav til kvalitetskontroll i RSK 001, hvor det anbefales at ISQC 1 anvendes så langt det passer.

ISQC 1 gjelder på revisjonsenhetsnivå og stiller krav til revisjonsenhets kvalitetskontrollsystem. Et kvalitetskontrollsystem etter ISQC 1 skal omfatte retningslinjer og rutiner for:

- lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsfirmaet
- relevante etiske krav
- aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag
- menneskelige ressurser
- gjennomføring av oppdrag
- overvåking

Jeg går ikke her nærmere inn på innholdet i ISQC 1 og anvendelsen av denne i kommunal revisjon, men henviser til felles infoskriv fra NKRFs revisjons- og forvaltningsrevisjonskomite⁹.

ISQC 1 slår fast at kvalitet er et ledelsesansvar, og at den øverste ledelsen i virksomheten skal ha det øverste ansvaret for kvalitetssystemet. Standarden understreker også viktigheten av en kultur i virksomheten som erkjenner at kvalitet er avgjørende for gjennomføring av oppdrag.

ISA 220 gjelder kvalitetskontroll på oppdragsnivå. Der ISQC 1 stiller krav til hvordan revisjonsenhets kvalitetskontrollsystem skal bygges opp, stiller ISA 220 krav til hvordan dette konkret skal anvendes for å sikre kvaliteten på hvert enkelt revisjonsoppdrag, samt hva oppdragsansvarlig revisors ansvar er.

Oppdatering av ISQC 1, ISA 220 og ny ISQC 2

IAASB arbeider for tiden med å revidere både ISQC 1 og ISA 220. I tillegg arbeides det med en helt ny standard ISQC 2 som vil gjelde gjennomføring av oppdragskontroll. Vi går ikke nærmere inn på arbeidet med ISQC 2 her.

Målet med revisjonen av *ISQC 1* er blant annet å styrke fokuset på kvalitetsstyring. Der gjeldende ISQC 1 gjerne bidrar til en sjekklistementalitet hvor «en størrelse passer alle», er målet at den reviderte ISQC 1 skal ha en mer risikobasert tilnærming til kvalitetskontroll i revisjonsvirksomheten, og at implementeringen av standarden skal kunne tilpasses den enkelte revisjonsvirksomheten i større grad.

Foreløpig utkast til standard drøfter følgende komponenter i et kvalitetsstyringssystem:

9 Informasjonsskriv 2015 – Internt kvalitetskontrollsystem

- Styring og ledelse
- Vurdering av kvalitetsrisiko
- Informasjon og kommunikasjon
- Relevante etiske krav
- Aksept og fortsettelse av kundeforhold og enkeltoppdrag
- Ressurser
- Oppdragsutførelse
- Overvåkings- og forbedringsprosess

For hvert av disse elementene drøfter standarden kvalitetsmål, risikoer og tiltak.

Målet med revisjonen av *ISA 220* er å styrke kvalitetsstyringen for individuelle oppdrag ved å fokusere på identifisering, vurdering og håndtering av kvalitetsrisiko. Som tidligere vil *ISA 220* dreie seg om hvordan kravene til et kvalitetssystem skal anvendes på oppdragsnivå. *ISA 220* slår fast at oppdragsansvarlig revisor har ansvar for kvaliteten på sine oppdrag, og at vedkommende skal være tilstrekkelig og hensiktsmessig involvert i revisjonen.

Tiltak for å sikre kvalitet i kommunal revisjon


Foruten det arbeidet som gjøres i de enkelte revisjonsenheter, vil tiltak på et mer overordnet nivå også ha innvirkning på kvaliteten på revisjonsarbeidet. Slike tiltak vil blant annet omfatte utdanning/opplæring av revisorer og ordninger med ekstern kvalitetskontroll.

Kommunal revisjon har fått mindre plass i revisorutdanningen enn tidligere. Opplæring av revisorene i forhold som er spesielle for kommunal revisjon, blir da stadig viktigere for aktørene innenfor kommunal revisjon, herunder NKRF.

Ekstern kvalitetskontroll er et mye brukt tiltak for å sikre kvalitet i revisjonen. NKRF har lenge hatt en forbundsbasert kvalitetskontrollordning. I motsetning til i privat sektor er ikke myndighetene involvert i kvalitetskontroll. Kommunelovutvalget¹⁰ foreslo at det skulle etableres en felles nasjonal kvalitetskontroll med kommunal revisjon, forankret i kommuneloven. I lovproposisjonen¹¹ uttaler departementet at det vil være behov for mer utredning dersom en slik kontrollordning skal innføres og tar derfor ikke stilling til spørsmålet.

Oppsummering

Som det fremgår er det mange aktører som har fokus på revisjonskvalitet. De ulike aktørene har litt ulik tilnærming, men initiativene fra IAASB er nok det som vil ha størst betydning i praksis i Norge. Det vil også bli interessant å se om det vil bli tatt initiativ til videre utredninger av en nasjonal kvalitetskontroll for kommunal revisjon.

Uansett initiativ fra sentrale aktører, må revisjonsenheter selv gjøre mye av arbeidet med å sikre tilstrekkelig kvalitet på revisjonsarbeidet. 

10 NOU 2016: 4 Ny kommunelov

11 Prop. 46 L (2016-2017) Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)



Av **Helge Eide**, områdedirektør for interessepolitikk, KS

Foto: Johnny Svversen

Mer – eller mer effekt av – egenkontroll og internkontroll?

Fredag 16. mars la Regjeringen fram forslag til ny kommunelov, 26 år siden forrige gang et forslag til kommunelov ble lagt fram. I konkurranse med facebookinnlegg (slettede sådan), unnskyldninger og mistillitsforslag i Stortinget, ble nok ikke dette lovforslaget det heteste samtaletemaet denne dagen.

Men det er ingen tvil om at behandlingen av kommunelovforslaget i Stortinget har vesentlig større betydning for hverdagen til ordførere og andre kommunepolitikere, til kontrollutvalg, til administrative ledere og til kommunerevisjonene enn hva den akutte rikspolitiske støyen om justisministeren vil få.

Egenkontroll og internkontroll

Nye bestemmelser om kommunens egenkontroll og internkontroll er en viktig del av lovforslaget. Interkontrollbestemmelsen (§ 25) er blitt mer omfattende og detaljert. Det er nok den aller viktigste endringen. Kontrollutvalget får utvidet rett til innsyn og undersøkelser i eksterne virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunen eller fylkeskommunen. Og regnskapsrevisor får en utvidet plikt til å undersøke om økonomiforvaltningen følger lover og regler.

KS, i likhet med alle kommuner og fylkeskommuner, er selvsagt for god og effektiv internkontroll. Tydelige krav i seg selv, og etterlevelse av disse, er en av forutsetningene for å ta vare på innbyggernes tillit til lokaldemokratiet. I praksis har det vært internkontrollbestemmelsene i særlover som barnevernloven, helse- og omsorgstjenesteloven og opplæringsloven som har vært bestemmende for innretningen av internkontrollen i kommunene, ikke kommuneloven. Kommunaldepartementet anerkjenner at det vil være en klar forenkling om en felles internkontrollbestemmelse i kommuneloven kan erstatte alle disse særlovbestemmelsene. Det kan vel ikke sies mer tydelig enn dette (sitat fra lovproposisjonen): *et forslag om å innføre en ny internkontrollbestemmelse i kommuneloven må inkludere en oppheving av de fleste internkontrollbestemmelser med kommuneplikter i særlovgivningen.* Det er KS helt enig i. Hvis en mer detaljert internkontrollbestemmelse skulle komme i tillegg til særlovgivningen, slik enkelte tilsynsmyndigheter nok ønsker, ville det være et skritt i gal retning. Her har Stortinget et særlig ansvar for å følge opp.

Nå foreslås ikke noen opphevelse av særlovgivningen i denne omgang, men det varsles en gjennomgang, med sikte på å få dette til. I mellomtiden skal en overgangsbestemmelse gjelde, slik at en unngår en utilsikket sam-

let byråkratisering i det kommunale apparatet. KS er for øvrig meget kritisk til at forskriften om ledelse og kvalitetsforbedring i helse- og omsorgstjenesten skal unntas fra særlovgjennomgangen, slik Regjeringen foreslår i proposisjonen.

Samordning av tilsyn – sammenheng mellom tilsyn og egenkontroll

KS har i alle år argumentert for at fylkesmennene må få styrket sin reelle mulighet til å vurdere det samlede omfang av planlagte tilsyn mot kommunene og fylkeskommunene. Og vi har argumentert for at innretningen av den kommunale egenkontrollen må få konsekvenser også for hvordan staten utøver sin tilsynsplikt overfor kommunene.

På begge disse områder er det positive signaler i det nye lovforslaget. Fylkesmannen skal vurdere det samlede omfanget av statlig tilsyn med den enkelte kommune og fylkeskommune. Det er nytt at fylkesmannen skal kunne sette en frist for tilsynsmyndighetene til å sende inn tilsynsplaner. Det er nytt at fylkesmannen skal formidle til andre tilsynsmyndigheter sin vurdering av situasjonen i kommunen og fylkeskommunene. Statlige tilsynsmyndigheter gis en plikt til å ta hensyn til det samlede statlige tilsyn med den enkelte kommune og fylkeskommune, og til relevante forvaltningsrevisjonsrapporter i sin planlegging, prioritering og gjennomføring av tilsyn. Og tilsynsmyndighetene skal ikke prioritere et tilsyn med samme tema som en planlagt eller nylig gjennomført forvaltningsrevisjon, med mindre det foreligger særlige grunner.

Alt dette bidrar til å øke betydningen av god og gjennomtenkt egenkontroll i kommunene. Vi håper og regner med Stortingets støtte her. Så håper vi at Stortinget også kan følge opp noe som departementet IKKE har ført videre fra lovutvalget som utredet ny kommunelov, nemlig at fylkesmennene også får beslutningsmyndighet over andre tilsynsmyndigheter, når deres lokale kunnskap om omfang av tilsyn tilsier at slik myndighet kan være nødvendig å bruke. KS er for effektiv og målrettede lovlighegstilsyn. Mer tilsyn er ikke et mål. ☺

ØVRIGE KRONIKØRER:

Foto: Riksrevisjonen



Per-Kristian Foss, riksrevisor



Ole Petter Pedersen, nyhetsredaktør i Kommunal Rapport



Foto: T. Norge

Tor Dølvik, Transparency International Norge og medlem av Kommunesektorens etikkutvalg



Av **Christina G. L. Nerstad**, førsteamanuensis ved OsloMet – storbyuniversitetet og **Anders Dysvik**, professor ved Handelshøyskolen BI

Rivalisering eller samarbeid i jakten på suksess

Hva menes med å være vellykket og ha suksess der du jobber? Handler suksess om å være bedre enn andre kolleger (helst den aller beste) eller handler det om opplevelser av økt mestring og prestasjonsforbedringer sammenlignet med egne tidligere prestasjoner? Verdsettes egeninnsats eller er det kun sluttresultatet som betyr noe? Straffes man for å gjøre feil eller blir feil ansett som en mulighet til å lære og videreutvikle seg?

Svarene på spørsmålene ovenfor er viktige fordi de avslører hvilket motivasjonsklima som preger arbeidsplassen din. Visste du forresten at dine opplevelser av hvordan suksess og nederlag defineres spiller en avgjørende rolle for deg og dine kollegers trivsel, arbeidsglede, kreativitet, og ytelse på jobben?

Motivasjonsklima påvirker ansattes opplevelse og forståelse av hva slags atferd som verdsettes, forventes og belønnes i en bestemt jobbsituasjon. Lederen anses som en av hovedarkitektene av motivasjonsklima. Det vil si at lederen sender signaler til medarbeiderne om hva som er ønsket motivasjonsfokus.

Vi skiller mellom to former for motivasjonsklima, rivaliserings- og mestringsklima.

- Rivaliseringsklima definerer suksess på grunnlag av sosial sammenlikning. Det motiveres til interne konkurranser og rivalisering. De beste og de med mest talent får mest oppmerksomhet og fremheves stadig. Det er viktig å prestere best fordi man kun blir målt og belønnet på grunnlag av sluttresultatet.
- Mestringsklima definerer suksess på grunnlag av stor egeninnsats, selvutvikling, oppgavemestring og samarbeid. Oppmerksomheten er rettet mot å gi ansatte muligheten til å utvikle sitt potensial, uten konstant sammenlikning med andre. I et slikt klima konkurrerer man med seg selv, ikke med sine kolleger. Man kan gjerne ha gode kolleger som rollemodeller, men da i den forstand at man får anledning til å vite hvordan de jobber og ikke bare at de er dyktige i jobben sin.

I teorien beskrives et rivaliseringsklima som en situasjon bestående av tvungen sosial sammenlikning. Det betyr at suksessfaktoren ligger i at du demonstrerer din overlegenhet ovenfor dine kollegaer. Uavhengig av om du i utgangspunktet er interessert

eller ikke i hvor godt du presterer sammenlignet med andre, «tvinger» den konkurransepregete strukturen et rivaliseringsklima representerer, deg til å sammenligne dine egne resultater med andre.

I et mestringsklima kan man derimot risikere sanksjoner dersom man ikke stiller opp og bistår andre kolleger når de ber om hjelp. Dette fordi et mestringsklima skaper en forventning om gjensidig positiv avhengighet der alle har et sosialt ansvar. Normer som oppmuntrer til andres innsats står sentralt fordi det oppmuntrer til forpliktelsesbasert engasjement i gruppen, som kan øke sannsynligheten for å nå personlige og kollektive mål. Det vil si at du i et mestringsklima ikke anser dine kolleger som konkurrenter, men heller som samarbeidspartnere som bistår deg i ditt eget forbedringsarbeid og vise versa. Samarbeid er en vei til å realisere suksess. I et mestringsklima handler suksess om å arbeide hardt og målrettet, men forbedringsmålene den enkelte setter seg går ikke på bekostning av andres mål eller utover andre. En forskningsstudie fra idrettsarenaen konkluderer med at trenere bør skape et mestringsklima fremfor et rivaliseringsklima fordi det er forbundet med mange flere positive konsekvenser.

Et rivaliseringsklima kan føre til negative konsekvenser som prestasjonsangst, negativt stress, kontrollert ytre motivasjon (f.eks. i form av variable belønningsordninger), utbrenthet, umoralsk atferd slik som for eksempel juks og økt turnoverintensjon. Et mestringsklima derimot ser ut til å legge grunnlaget for bedre vekstbetingelser i form av at aktivitetsglede, velvære, indre motivasjon (der aktiviteten i seg selv er belønnende) og høyere innsats samt bedre prestasjoner. Det gir også økt grad av utholdenhet ved nederlag/feiling.

Kan disse funnene fra idretten overføres til arbeidslivet? Svaret er JA!

Nerstad med kolleger gjennomførte en studie blant ingeniører, teknologer og finansansatte. De fant at et mestringsklima bidrar til høyere grad av jobbengasjement, bedre prestasjoner (vurdert av leder) og et ønske om å fortsette i jobben. Resultatene peker også i retning av at de som opplever et rivaliseringsklima, presterer dårligere (vurdert av leder) og ønsker i større grad å slutte i jobben. De fant også at et mestringsklima bidrar til å øke jobbengasjement og reduserer opplevelsen ansatte har av utbrenthet over tid. Et rivaliseringsklima bidrar til å øke ansattes opplevelse av utbrenthet over tid.

I en annen studie fant vi at et mestringsklima reduserer sannsynligheten for at medarbeidere bevisst skjuler kunnskap for hverandre. Et rivaliseringsklima gav seg utslag i negative handlinger som kunnskaps-skjuling som førte til mistillit hos medarbeidere og lavere kreativitet.

I en nylig publisert studie fant vi videre at ansatte opplever høyere grad av tillit fra sin nærmeste leder når de jobber i et mestringsklima. Dette førte igjen til at deltakerne delte mer kunnskap med sine kolleger. Et rivaliseringsklima reduserte opplevelsen av tillit fra nærmeste leder. Dette førte videre til at medarbeiderne delte mindre kunnskap. Tillit anses som usedvanlig viktig for å tilrettelegge gode relasjoner mellom leder og medarbeidere. Vår studie tyder på at ved å skape et mestringsklima, kan en leder tilrettelegge for gode til-litsbaserte relasjoner med sine medarbeidere. Dette igjen fører til at de deler sin kunnskap med hverandre i større grad.

I en annen fersk studie var vi interessert i å finne ut hvordan trening og utviklingstiltak i organisasjonen sammen med motivasjonsklimaet, stimulerer ansattes prestasjon og ønske om å bli eller slutte i organisasjonen. Funnene fra studien er interessante. Selv om trening og utviklingstiltak anses som noe positivt av de ansatte tyder resultatene våre på at dersom det samtidig er høy grad av rivaliseringsklima, presterer ansatte dårligere. I tillegg fant vi at ansatte i lavere grad ønsker å fortsette i jobben sin.

Et mestringsklima bidro derimot til å tilrettelegge for bedre prestasjon og et ønske om å bli værende i

organisasjonen. Det er også en realitet at begge former for klima kan eksistere i mer eller mindre grad på samme tid i en organisasjon. Våre funn tydet på at trening og utviklingstiltak kun bidro til høyere grad av arbeidsinnsats når det på samme tid var høy grad av mestringsklima og lav grad av rivaliseringsklima. Basert på disse funnene ser det altså ut til at et mestringsklima er avgjørende både for å ivareta medarbeideres prestasjon og deres ønske om å fortsette sin jobb i organisasjonen.

Forskning tyder dermed på at de som lykkes i å skape et mestringsklima, vil kunne belønnes med en positiv "prestasjonskultur" som kan bane vei til arbeidsglede og suksess. Men hvordan kan et mestringsklima skapes?

I vår forskning finner vi at det å ha en leder som bryr seg om medarbeiders velvære, som opptretr støttende og som tar medarbeiderne i å gjøre en god jobb, er viktig for at ansatte i større grad opplever å arbeide i et mestringsklima. Denne opplevelsen støttes også av en HR-praksis som har fokus på å utvikle psykologiske bånd mellom ansatte og organisasjon, satser på trening og opplæring av ansatte, og som delegerer ansvar.

Her er syv råd til hvordan du som leder kan skape eller opprettholde et sterkt mestringsklima blant dine ansatte. Rådene er basert på forskning fra både arbeidsliv, idrett og pedagogikk.

1. Vær støttende og vis at du bryr deg om din medarbeiders velvære på jobb.
2. Skap meningsfylte arbeidsoppgaver med tilstrekkelig utfordring og variasjon.
3. Gi muligheter for medbestemmelse og tilrettelegg for at medarbeiderne kan utvikle ferdigheter der de leder seg selv.
4. Ta vare på verdigheten til den enkelte, og unngå favorisering eller fremheving av kun de beste eller «talentene».
5. Fremhev verdien av samarbeid på veien til å nå både personlige og felles mål. Det handler om å hjelpe andre og dermed seg selv til å bli bedre.
6. Evalueringer bør i større grad også skje på grunnlag av egeninnsats og sammenliknet med egenutvikling, fremfor en konstant sammenlikning med andre.
7. Sett av tid til å utvikle potensialet som bor i den enkelte medarbeider.

Christina G.L. Nerstad er førsteamanuensis i organisasjonspsykologi ved Institutt for offentlig administrasjon og ledelse, OsloMet – storbyuniversitetet (tidligere Høgskolen i Oslo og Akershus). Hennes forskningsinteresser er forankret i temaområdene organisasjonsatferd og forvaltning av menneskelige ressurser (HRM) med hovedvekt på temaer slik som motivasjonsklima, motivasjon, jobbelatert velvære, kunnskapsdeling/skjuling og ytelse. Hun har publisert i en rekke internasjonalt anerkjente tidsskrifter slik som for eksempel; Academy of Management Journal, Journal of Organizational Behavior, Human Resource Management og Journal of Occupational Health Psychology.

Anders Dysvik er professor ved Institutt for ledelse og organisasjon, Handelshøyskolen BI. Han er involvert i forsknings- og samarbeidsprosjekter med en rekke norske og internasjonale organisasjoner, og holder foredrag om ulike HRM-problemstillinger. Han har publisert i en rekke internasjonalt anerkjente tidsskrifter som Academy of Management Journal, The Leadership Quarterly, Journal of Vocational Behavior og Human Resource Management.

Av Cicel Aarrestad, Per-Martin Svendsen, Svein Kvalvåg og Morten Mjøsnes

Erfaringer med samarbeid om forvaltningsrevisjon

Rogaland Revisjon IKS og Bærum kommunerevisjon inngikk i 2017 et samarbeid innen forvaltningsrevisjon. Formålet med avtalen er å øke fleksibilitet og kvalitet på bestilte forvaltningsrevisjoner, oppnå stordriftsfordeler og synergier, samt sikre nødvendig kapasitet.

Er erfaringene så langt er gode. Avtalen er videreført i 2018. Begge revisjonsenhetene har lang erfaring med forvaltningsrevisjon og startet utvikling av fagområdet allerede før dette ble lovpålagt i 2004. Bærum kommunerevisjon har lang erfaring med én kommune, mens Rogaland Revisjon har hatt mulighet for å sammenligne flere kommuner, blant annet to ASSS-kommuner.

Fremveksten av forvaltningsrevisjonsregisteret har gitt samtlige enheter i Norge bedre muligheter for sammenligninger med andre kommuner, og for å hente innsikt og kunnskap fra andre enheter. Samarbeidet muliggjør likevel mer dyptpløyende sammenligninger av tre storbykommuner. Samarbeidet gir også en bedre utnyttelse av hverandres spesialkompetanse.

Bærum var spesielt opptatt av å komme inn i et større fagmiljø med bredere kompetanse, mens Rogaland Revisjons eiere har vært tydelige i sin bestilling: Undersøkelsene bør gå enda lengre inn i tjenesteproduksjonen, slik at politikerne får et enda bedre beslutningsgrunnlag. Begge revisjonsenheter profiterer dermed på et samarbeid ved økt innsikt i sammenlignbare kommuners tjenestetilbud, hvilke økonomiske modeller som er tatt i bruk, benyttede arbeidsmetoder, insentiver etc. Siden det er begrensede ressurser til rådighet i hvert prosjekt, ønsket revisjonsenhetene å etablere et samarbeid for å oppnå stordriftsfordeler, gjenbruk og synergier i prosjekter og ikke minst styrke egen læring og kompetanseutvikling.

Samarbeidet er utformet som et «bytte av» kompetanse mellom enhetene slik at kontrollutvalgene får oppleve den andre enhetens erfaringer. Dette er utprøvd i Bærum, Sandnes og Stavanger kommune i 2017 og vil kunne utvides til flere i 2018. De folkevalgte i de aktuelle kommunene er godt fornøyd med resultatet av samarbeidet. De framhever at det å hente inn erfaringer fra andre kommuner, gir dypere perspektiver og et bredere erfaringsgrunnlag.

I revisjonsenhetene er også erfaringene gode. Kontrollutvalgene får bedre og grundigere rapporter. Funnene blir også mer interessante når en kan ta inn de-

taljer fra sammenlignbare kommuner. Etablerte praksiser i lignende kommuner kan være et vel så relevant vurderingsgrunnlag som kommunenes egne rutiner, og vil også kunne gi mer relevante og konstruktive vurderinger og anbefalinger.

Samarbeidet har vært positivt for metodeutviklingen i begge enhetene. Det har bidratt til å avdekke styrker og svakheter med egen arbeidsmetodikk og etablert praksis. Det er ikke bare kommunene som kan forbedre seg.


De geografiske utfordringer et slikt samarbeid gir, er relativt små og oppveies av fordelene. For Rogaland Revisjon er Bærum i praksis ikke lenger borte enn Suldal i nord-fylket eller Sokndal i sør-fylket. God prosjektplanlegging, spesielt av intervjuer og møter i kommunen og en aktiv bruk av elektroniske verktøy som Skype, e-post og telefon er av stor betydning også i dette samarbeidet. Felles fag- og styringssystem (Descartes) bidrar også til å lette samhandlingen.

Organiseringen av samarbeidet

Kontrollutvalgene bestiller rapporter fra sin valgte revisor som i dag. Revisjonsenhetene er ansvarlig for alle rapportene til sine respektive kontrollutvalg som før. Avtalen innebærer dermed ingen endring i oppdragsansvaret, herunder kvalitetssikring av rapportene.

Samarbeidet er etablert som et offentlig – offentlig samarbeid. Intensjonen er å balansere timeforbruk mellom enhetene ved at en bytter timer. Begge enhetene er økonomisk ansvarlige for å ha tilstrekkelig kapasitet til å dekke bestillingene fra sine respektive kontrollutvalg og rapportere forbruk jevnlig.

De to enhetene planlegger sine forvaltningsrevisjoner ut fra hva som er optimal kompetanse- og kapasitetsutnyttelse uavhengig av hvem som reviderer kommunen.

For å styrke forvaltningsrevisjon og dermed bidra til å styrke kommunesektoren, er det viktig å levere prosjekter som er målrettede, treffsikre og relevante. Vi tror samarbeidet mellom Bærum kommunerevisjon og Rogaland Revisjon gir en faglig robusthet som sikrer en slik utvikling. 



Av forretningsutvikler **Christian Langvatn** og innovasjonsleder **Espen Haldis Linløkken**, Sticos

Revisjon og kunstig intelligens – som en firkantet kloss i et rundt hull – eller hånd i hanske?

Sticos i Trondheim lager teknologi som potensielt kan hjelpe fremtidens revisorer. Med kunstig intelligens, maskinlæring og en sjarmant chatbot får ansatte og ledere allerede svar på det de lurte på.

Sticos ble etablert i oktober 1983 og er da som nå, en familieeid bedrift. Sticos hjelper norske virksomheter med å etterleve lover og regelverk gjennom praktiske verktøy, kurs og rådgivning. Med ny teknologi og unik fagkunnskap leverer alle våre 115 ansatte innovative og tidsbesparende løsninger for både ledere og ansatte. Sticos er et teknologiselskap som har gjort komplisert regelverk enkelt og forståelig i 35 år for alle som jobber innen regnskap, lønn og HR.

Vi bruker derfor betydelige ressurser på innovasjon. De to siste prosjektene våre er chatboten @else, verdens første digitale personalsjef med kunstig intelligens, og Serious Game GDPR, spillet som sikrer kunnskap, kartlegging og etterlevelse av den nye personvernforordningen.

@else? Hvem?

Personalsjef (med stor P) Else Marie Grytbak

Vi får ofte spørsmålet hvordan navnet @else oppstod. Forklaringen er like enkel som den er naturlig. @else er oppkalt etter Personalsjefen i Sticos, altså den levende i kjøtt og blod, Else Marie Grytbak. (Hun ble ansatt 6. oktober 1983, og var den aller første ansatte i selskapet.)

Else Marie er Personalsjefen med stor P. Det er hun de ansatte går til med faglige spørsmål, får hjelp

i til personalrelaterte saker, og bruker som en samtalepartner for både de små og store hendelsene i livet. Dette er utgangspunktet for @else. Vi ønsket å skape en bot med personlighet og varme. Vi ønsket å ta personligheten til Else Marie – hennes godhet, varme og sjarmante stil – og kode denne inn i @else. Ingen enkel oppgave for utviklerne våre, men vi synes vi har lykket ganske bra!

@else – Verdens første digitale personalsjef med kunstig intelligens

@else er en programvarerobot, eller en chatbot, som lever sitt liv på internett og i personalsystemet Sticos Personal. @else ble lansert som trainee 6. februar 2017, og er i ferd med å få opprykk til junior HR-konsulent. Hun er utstyrt med kunstig intelligens (artificial intelligence eller AI), og kan hjelpe både ledere og ansatte med alt fra faglige spørsmål, kanskje en vits, til å ta i mot egenmeldinger og ferieønsker, holde orden på antall feriedager, generere fraværsrapporter og sende disse på mail.

@else startet som en vill idé, hvor starten var «tenk om brukerne våre kunne snakke til personalsystemet, det hadde vært kult det! Tenk om du bare kunne sagt «Jeg er syk i dag», så var det nok til å lage egenmelding og sende denne til lederen din.»

«For å få høyere innovasjonstakt har vi derfor jobbet mye med en overgang fra nullfeilskultur til innovasjonskultur.»

Målsettingen vår er «NullStress» – det skal være friksjonsfritt og enkelt å få svar på personalspørsmål, hjelp til enkle gjøremål som handler om eget arbeidsforhold og egne rettigheter.

@else endrer spillereglene

Når du i dag bruker et datasystem så er det på systemets premisser. Du som bruker må lære deg hva de ulike knappene gjør, hvordan du får utført ulike oppgaver, hvor du finner informasjonen du leter etter og du må kunne navigere deg gjennom rullegardiner, menyer og tabs.

@else endrer spillereglene. Hun gjør at datamaskinen må forstå brukeren. Ikke om vendt.

Den mest naturlige kommunikasjonsformen for oss mennesker er språk, enten skriftlig eller muntlig. Vi bruker kommunikasjon hver dag, til ulike mennesker og med ulikt innhold. Ønsker vi å få til noe, eller oppnå noe – så snakker vi med noen.

Datamaskinens jobb blir å forstå hva brukeren vil. Hvilken intensjon har brukeren? Hva kan datamaskinen hjelpe til med? Dette kalles *natural language processing*, og er noe Sticos har jobbet mye med å forbedre siden lanseringen av @else. Når du enten skriver til @else i chatten eller snakker til henne på appen tror vi at dette er den enkleste måten du kan interagere med personalsystemet ditt på.

Hvem kan bruke henne?

@else har siden lanseringen besvart over 50 000 spørsmål fra ca. 6 000 brukere. For hvert svar hun gir, så spør hun alltid om svaret var til hjelp. I 8 av 10 tilfeller svarer brukerne ja på dette. Dette står nok ikke mye tilbake for hva en menneskelig HR-konsulent klarer.

@else er gratis tilgjengelig for alle, både på else.sticos.no og i AppStore og Google Play. I gratisversjonene gir hun svar fra det vi i Sticos har lært henne opp til, og fra personalhåndboken vår for privat sektor. @else finnes også i en betalingsversjon. I denne versjonen har hun utvidet funksjonalitet. Her får du svar ut fra det innhold som kunden selv legger inn i personalhåndboken. I tillegg kan

@else her ta imot egenmelding og sykmelding, ønsker om ferie og avspasering, holder orden på fraværsdager og rapporter, telefonnummer, epost-adresser og mye, mye mer.

Vil @else ta jobben min?

Vi tror ikke noen skal være bekymret for jobben sin. @else kan ennå ikke ta initiativet til å løse oppgaver selv, hun har begrensede strategiske evner, og hun kan ikke gi en klem til den som måtte trenge det.

Sticos har skapt @else for at hun kan gjøre de kjedelige, repetitive og kanskje ikke så veldig verdiskapende oppgavene. Hun kan hjelpe de ansatte med å svare på hva som gir rett til velferdspersisjon, om sjefen kan bestemme når ferien skal avvikles og hvor mange egenmeldinger som er brukt de siste 12 månedene. Dette er spørsmål og oppgaver som personalavdelingen ikke bygger kompetanse på, og som derfor med fordel kan løses av @else.

Mange av oppgavene som @else svarer på er kanskje ikke så tidkrevende hver for seg, men vår erfaring er at oppgavene må løses veldig mange ganger, og da blir det totale tidsforbruket stort. Ved å la @else ta denne jobben kan bedriften spare tid, som igjen kan brukes til mer verdiskapende aktiviteter som organisasjon-, leder- og medarbeiderutvikling.

Hva skjer med @else videre?

Juristene og rådgiverne våre jobber kontinuerlig med å trene @else til å kunne svare på mer innen personal, HMS og ledelse. Hver eneste dag lærer hun seg noe nytt.

Vi jobber også intenst med å gjøre henne i bedre stand til å forstå mennesker og hva vi ønsker å oppnå. I tillegg får hun stadig nye ferdigheter. I løpet av den nærmeste tiden vil vi lære henne å ta i mot avvik, hjelpe til med internkontroll, ha oversikt over kompetansen til de ansatte og fortelle de ansatte om nyhetssaker på intranettet de må lese.

@else er i ferd med å flytte inn i kanaler som Slack, Facebook, Skype og Teams. Dette er kommunikasjonskanaler som norske bedrifter allerede

bruker. Ved for eksempel å legge til @else i Messenger og koble Facebook-brukeren og Sticos-brukeren din sammen, kan du chatte med @else og få svar på det du lurer på uten å måtte logge deg inn noen annen plass.

Teknologi endrer

Bruk og tilgjengelighet av teknologi som kunstig intelligens, maskinlæring og nevralt nettverk gjør at både samfunn og organisasjoner endres. Verdens økonomiske forum anslo for ikke lenge siden at to tredjedeler av dagens førsteklassinger vil jobbe i yrker som ikke finnes i dag. Dette er selvfølgelig noen år til, og utviklingen vil ta tid, men vi ser allerede i dag at ting er i endring.

I Sticos har våre jurister og rådgivere fått arbeidsoppgaver endret som følge av @elses inntreden. Nå bruker de stadig mer tid på å jobbe direkte med dataingeniørene og systemutviklerne våre som AI-trenere. Oppgavene består i større grad av å trene eller hjelpe datamaskinen til å forstå hva som blir skrevet, og til å svare riktig eller utføre riktige handlinger.

Fra Nullfeilskultur til innovasjonskultur

Sticos har vært, og er fortsatt preget av en kultur som ikke aksepterer feil i leveranser til kunder. Våre kunder oppsøker våre tjenester for å få hjelp til å forstå kompliserte regelverk. Både for oss og kundene våre er det derfor viktig at svaret og tolkningen vår er riktig.

Utfordringen i Sticos var at denne kulturen også farget måten vi drev utvikling av både eksisterende og nye produkter. Det å ikke akseptere feil samtidig som man skal jobbe med nye produkter og tjenester, er en kostbar måte å drive utvikling på.

For å få høyere innovasjonstakt har vi derfor jobbet mye med en overgang fra nullfeilskultur til innovasjonskultur. I denne prosessen har vi funnet støtte i metodikker som Lean Startup og Corporate Startup. Kort fortalt går dette ut på å tenke store og hårete tanker, bygge små inkrementer eller deler av løsningen og så teste disse inkrementene raskest mulig på ekte brukere. Så gjelder det å lære og korrigere så raskt som mulig. Funker det vi lagde? Bra! Gjorde det ikke? Korrigere og prøv på nytt. Bygg nye og små deler, test, lær, gjenta – hele tiden med den store planen for øyet.

Revisjon. Kontinuerlig

Hvordan er det med AI og revisjon? Er det som hånd i hanske? Eller som en firkantet kloss i et rundt hull? Kan vi se for oss en fremtid der revisor og AI lever sammen i mer eller mindre harmoni?

Revisoren. Den nye AI-treneren

Arbeidet som AI-trener kan vi beskrive som et forsøk på å tømme det kognitive og det intelligente innholdet i et menneske over i et verktøy – et AI-trenerverktøy – slik at datamaskinen, under forutsetning av tilstrekkelig treningsdata, blir tilnærmet like god som treneren.

AlphaGo er AI-en til Alphabet (Google) – og deres deep mind prosjekt, og kan være et eksempel på AI-trening. AlphaGo er spesialisert for brettspillet GO, et 2 500 år gammelt kinesisk brettspill mye mer komplisert enn sjakk. Etter omfattende trening, ca. 30 millioner ulike spill, klarte den i mars 2016 å slå en av verdens beste spillere. I 2017 slo Alpha Go verdens

► Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

► KOMØK18 - Kommuneøkonomikonferansen 2018	28. – 29. mai	Gardermoen
► NKRFs Fagkonferanse 2018	12. – 13. juni	Drammen
► Samling for kontrollutvalgssekretariater 2018	12. – 13. september	Trondheim
► Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon 2018	23. oktober	Lillestrøm



www.nkrf.no




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

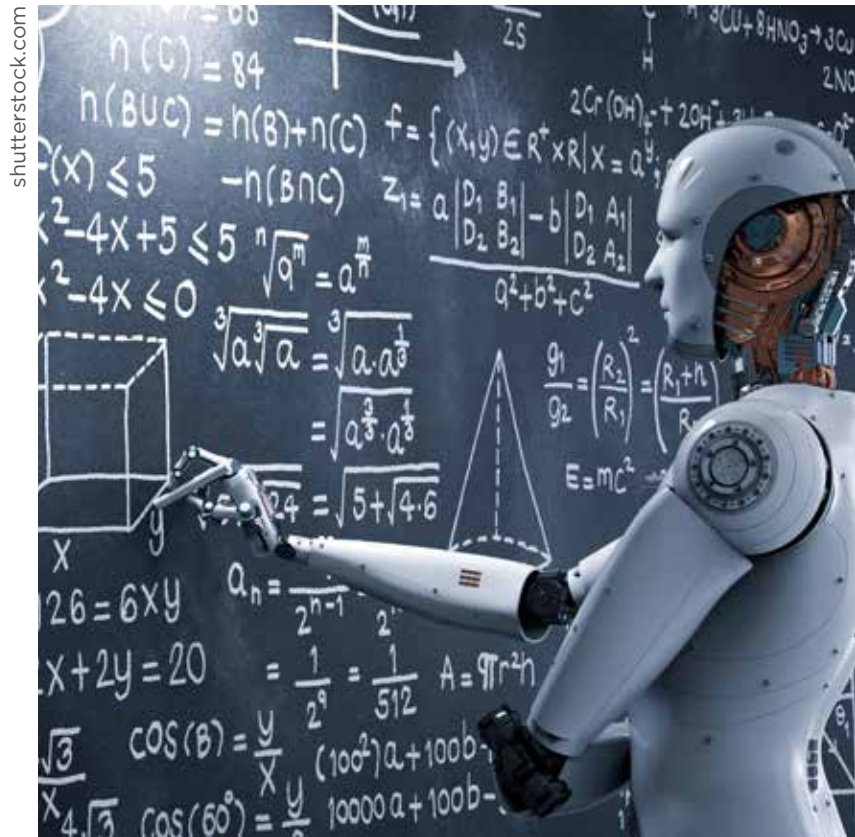
beste spiller. Etter denne matchen pensjonerte AlphaGo seg, mens deep mind prosjektet fortsatte og utviklet en ny versjon: AlphaGo Zero, en AI som i større grad trener seg selv.

Verdens beste norske revisor

Rosenborgs tidligere legendariske trener Nils Arne Eggen utviklet go'fot-teorien. I korte trekk handler den om å spille hverandre gode ved å la hver enkelt lagsspiller oftest mulig få gjøre det han eller hun er best til.

Dersom revisor trener en AI og lærer den opp med en rekke eksempel på hva som er riktig i ulike situasjoner, kan vi ganske raskt se resultater. AI-en kan mates med store mengder regnskap, for så å la revisor forklare datamaskinen hva den ser og hva den skal se etter. Etter en intensiv treningsperiode vil AI-en være i stand til å hjelpe revisor til å gjøre en bedre og mer effektiv jobb. Datamaskinen vil kunne bli en forlenget intuisjon, og peke på hvor det kan være lurt for revisor å rette et spesielt fokus og gå i dybden på materialet.

I dette ligger det kanskje også en av de større rommene for effektivisering i revisorbransjen; flytting av revisjonsfokus fra etter at årsoppgjøret er Ferdigstilt, til sanntid underveis i årsoppgjøret. 



Christian Langvatn er forretningsutvikler i Sticos. Utdannet jurist og med en mastergrad i innovasjonsledelse. Han trives aller best i skjæringspunktet mellom juss, teknologi og forretningsmuligheter.

Espen Haldis Linløkken er innovasjonsleder i Sticos. Han er utdannet ved entreprenørskolen på NTNU. Espen har lang og bred innovasjonserfaring fra både privat og offentlig sektor fra sin tid i konsulentbransjen.

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
www.twitter.com/kommunerevisor1
www.facebook.com/NKRF.no

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., 1.3., 2.5., 2.7., 3.9. og 1.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:
Kr 425 pr. år

Forsidebilde:
shutterstock.com

Annonsepriser:
1/1-side bakside kr 5 800
1/1-side andre sider kr 5 300
3/4-side kr 4 700
1/2-side kr 4 100
1/4-side kr 3 000
1/8-side kr 1 800
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:
Mercur Grafisk AS



Returadresse:
Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vik
0115 Oslo



NKRF fagkonferanse 2018

Velkommen på fagkonferansen 2018



Følg konferansen
på Twitter:
#fk18nkrf



Scandic Ambassadeur, Drammen, 12.–13. juni



Norges Kommunerevisorforbund
– på vakt for fellesskapets verdier