



VEILEDER I FORVALTNINGSREVISJON OG EIERSKAPSKONTROLL

NKRF 2023

Forord

Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll inngår i den kommunale egenkontrollen. Dette er viktige verktøy for at folkevalgte skal kunne ha kontroll med at felleskapets verdier brukes som forutsatt.

Kommuneloven slår fast at forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk, og etter bestilling fra kontrollutvalget. Det er *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon* og *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*, begge med forklarende merknader, som definerer innholdet i god kommunal revisjonsskikk på området.

Denne veilederen er nettopp det – veiledende. Den kan brukes som en innføring i feltet, eller som et oppslagsverk. Den er basert både på regelverk og anerkjent teori – men også på erfaring, slik at den i tillegg inneholder gode råd og «tommelfingerregler». Der det finnes krav, fremgår det av teksten, gjennom «skal»-formuleringer.

Denne utgaven er en oppdatering av *Veileder for forvaltningsrevisjon* fra 2006, revidert i 2016, supplert med innhold fra *Veileder for selskapskontroll* fra 2018. Oppdraget med revideringen av veilederen, gitt av styret i NKRF, har vært todelt:

- Oppdatere til gjeldende lov, forskrift og standard
- Slå sammen de to veilederne for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll til en

Det er altså ikke gjort prinsipielle endringer utover det som ligger i ny lov/forskrift/standard, og heller ikke store endringer i den gamle teksten (det er gjort en del rydding, oppstramming og tydeliggjøring). Det er sammenslåingen av to veiledere som er den største endringen.

Det er forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen, med støtte fra administrasjonen i NKRF, som har gjort jobben med revidering av veilederen. Styret i NKRF har godkjent veilederen møte 29. september 2023

Komiteens utkast til revidert veileder har vært på gjennomlesning hos utvalgte revisjonsenheter og sekretariat. Tilbakemeldingene fra enhetene har bidratt til forbedringer og tydeliggjøring, og komiteen og styret vil gjerne takke for disse bidragene.

Jeg vil til slutt rette en stor takk til komiteen og administrasjonen, denne veilederen blir nyttig for kontroll og revisjon i kommunene.

Trondheim, 3. oktober 2023

Per Olav Nilsen

styreleder i NKRF

Innhold

1	VEILEDERENS FORMÅL OG OPPBYGNING	5
2	HVA ER EN KOMMUNE?	6
2.1	OVERORDNET KOMMUNAL STYRINGSMODELL	8
2.2	KOMMUNAL VIRKSOMHET I EGNE RETTSSUBJEKT	9
2.3	DET KOMMUNALE PLANSYSTEMET	10
2.4	DELEGERING AV MYNDIGHET	12
2.5	DEN KOMMUNALE EGENKONTROLLEN	13
3	HVA ER FORVALTNINGSREVISJON OG EIERSKAPSKONTROLL?	15
3.1	EN DEL AV KOMMUNENES EGENKONTROLL	15
3.2	RAMMENE I KOMMUNELOVEN	15
3.2.1	<i>Forvaltningsrevisjon</i>	15
3.2.2	<i>Eierskapskontroll</i>	16
3.2.3	<i>Revisors innsynsrett</i>	16
3.3	RSK 001 OG 002 - STANDARDENE FOR FORVALTNINGSREVISJON OG EIERSKAPSKONTROLL	17
3.3.1	<i>Hvordan velges tema for oppdragene?</i>	18
3.3.2	<i>Gjennomføring av forvaltningsrevisjon - kort oversikt</i>	18
3.3.3	<i>Gjennomføring av eierskapskontroller</i>	19
3.4	FORVALTNINGSREVISJON - KJENNETEGN	19
3.4.1	<i>Systematiske vurderinger</i>	20
3.4.2	<i>Økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger</i>	20
3.4.3	<i>Kommunestyrets vedtak – måloppnåelse</i>	22
3.4.4	<i>Krav om revisjonskriterier</i>	22
3.5	PERSPEKTIVER OG TILNÆRMINGSMÅTER I FORVALTNINGSREVISJON	22
3.5.1	<i>Resultatorientert revisjon</i>	23
3.5.2	<i>Systemorientert revisjon</i>	24
3.5.3	<i>Hendelsesbaserte undersøkelser</i>	24
3.5.4	<i>Samspill mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon</i>	25
3.6	KJENNETEGN, PERSPEKTIVER OG TILNÆRMINGSMÅTER I EIERSKAPSKONTROLL	25
3.6.2	<i>Grensen mot forvaltningsrevisjon</i>	27
4	ROLLEFORDELING	28
4.1	KOMMUNESTYRETS ANSVAR OG OPPGAVER	28
4.1.1	<i>Valg av revisjonsordning og revisor</i>	28
4.1.2	<i>Behandling av rapporter om forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll</i>	28
4.1.3	<i>Vedta økonomiske rammer for tilsyn og revisjon</i>	29
4.2	KONTROLLUTVALGETS ANSVAR OG OPPGAVER	29
4.2.1	<i>Plan for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll</i>	29
4.2.2	<i>Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal gjennomføres</i>	29
4.2.3	<i>Rapportere til kommunestyret</i>	30
4.2.4	<i>Oppfølging av kommunestyrets vedtak</i>	30
4.3	KONTROLLUTVALGETS SEKRETARIAT	30
4.4	REVISORS ANSVAR OG OPPGAVER VED FORVALTNINGSREVISJON OG EIERSKAPSKONTROLL	31
5	KRAV TIL REVISOR	32
5.1	OPPDRAKSANSVARLIG	32
5.2	KVALIFIKASJONS- OG VANDELSKRAV	32
5.2.1	<i>Kvalifikasjonskrav</i>	32
5.2.2	<i>Vandel</i>	33

5.3	KRAV TIL UAVHENGIGHET OG OBJEKTIVITET	33
5.3.1	<i>Avledet inhabilitet.....</i>	34
5.3.2	<i>Revisors nærstående.....</i>	34
5.3.3	<i>Mer om revisors uavhengighet og objektivitet.....</i>	35
5.3.4	<i>Rådgivning.....</i>	36
5.3.5	<i>Dokumentasjon av uavhengighet.....</i>	36
6	BESTILLING OG REVISJONSDIALOG	38
6.1	BESTILLING – PROSESS OG DIALOG	38
6.2	REVISJONSDIALOG OG DIALOG MED EIER/SELKAP.....	41
6.2.1	<i>Gjennomføringsdialogen</i>	42
6.2.2	<i>Dialogen ved uttalelsesretten.....</i>	43
6.2.3	<i>Rapporteringsdialogen</i>	44
7	PLANLEGGING OG PROSJEKTPLAN.....	45
7.1	ARBEIDET MED PROSJEKTPLANEN	45
7.2	PROSJEKTPLANENS OBLIGATORISKE INNHOLD	47
7.2.1	<i>Problemstillinger.....</i>	47
7.2.2	<i>Revisjonskriterier/kriterier</i>	47
7.2.3	<i>Metodisk tilnærming</i>	47
7.3	EN PROSJEKTPLAN KAN OGSÅ INNEHOLDE.....	47
7.3.1	<i>Bakgrunn for prosjektet – kontrollutvalgets formål - avgrensninger</i>	47
7.3.2	<i>Ressursbehov og tidsplanlegging</i>	48
7.3.3	<i>Koblingsskjema</i>	48
7.4	ORGANISERING OG ANSVAR	48
8	PROBLEMSTILLINGER.....	50
8.1	KRAV OM PROBLEMSTILLINGER	50
8.2	KRAV TIL PROBLEMSTILLINGER	51
8.2.1	<i>Være et godt arbeidsredskap.....</i>	52
8.2.2	<i>Bidra til å besvare bestillingen.....</i>	52
8.2.3	<i>La seg besvare</i>	52
8.3	ULIKE MÅTER Å UTTRYKKE EN PROBLEMSTILLING PÅ	52
8.3.1	<i>Problemstillinger i forvaltningsrevisjon</i>	53
8.3.2	<i>Problemstillinger i eierskapskontroll.....</i>	53
8.3.3	<i>Beskrivende problemstillinger</i>	53
8.4	GODE PROBLEMSTILLINGER	53
9	REVISJONSKRITERIER OG VURDERINGSKRITERIER	55
9.1	KRAV OM REVISJONSKRITERIER OG VURDERINGSKRITERIER	55
9.1.1	<i>Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon</i>	55
9.1.2	<i>Vurderingskriterier i eierskapskontroll</i>	56
9.2	KRITERIENES FUNKSJON	56
9.3	KILDER FOR REVISJONSKRITERIER	57
9.4	KILDER FOR VURDERINGSKRITERIER I EIERSKAPSKONTROLL	58
9.5	UTLEDNING AV REVISJONSKRITERIER	59
9.6	UTFORMING AV REVISJONSKRITERIER	60
9.7	JURIDISK METODE	61
9.8	SÆRLIG OM FORVALTNINGSPRAKSIS	62
10	INNSAMLING OG ANALYSE AV DATA	63
10.1	FORSVARLIG METODEBRUK I FORVALTNINGSREVISJON	63
10.1.1	<i>Hva styrer valg av metode?.....</i>	63
10.1.2	<i>Krav til dataenes kvalitet.....</i>	64
10.1.3	<i>Data i tilstrekkelig omfang.....</i>	66
10.1.4	<i>Dokumentasjon av muntlige data</i>	66
10.2	EKSEMPLER PÅ METODER FOR DATAINNSAMLING.....	66
10.2.1	<i>Individuelt intervju</i>	67

10.2.2	Gruppeintervju	70
10.2.3	Observasjon.....	72
10.2.4	Dokumentanalyse.....	72
10.2.5	Casestudier	73
10.2.6	Spørreundersøkelser.....	74
10.3	ANALYSE AV KVALITATIVE DATA.....	75
10.4	ANALYSE AV KVANTITATIVE DATA	77
10.5	ÅRSAKER OG FORKLARINGER.....	77
10.5.1	Årsaksforklaringer	77
10.5.2	Formålsforklaringer.....	78
10.6	EFFEKTIVITETSSTUDIER	78
10.6.1	Ulike effektivitetsbegreper	79
10.6.2	Vurdering av indre effektivitet	80
10.6.3	Kvalitet	81
10.6.4	Studier av ytre effektivitet.....	81
10.6.5	Et politisk sensitivt område	82
10.7	FORVALTNINGSREVISJON I SELSKAP – RETTEN TIL INNSYN.....	82
10.8	METODE OG DATAINNSAMLING I EIERSKAPSKONTROLL.....	83
10.8.1	Relevante og tilstrekkelige data.....	83
10.8.2	Dokumentgjennomgang.....	83
10.8.3	Intervju	84
10.8.4	Egenerklæringer	84
10.8.5	Økonomi og regnskapsanalyse.....	85
10.8.6	Observasjon.....	85
11	VURDERINGER OG KONKLUSJONER.....	86
11.1	KRAV OM VURDERINGER.....	86
11.2	ARBEIDET MED VURDERINGENE	86
11.3	KRAV OM KONKLUSJON	87
11.4	ARBEIDET MED KONKLUSJONENE	87
12	ANBEFALINGER.....	88
12.1	ANBEFALINGER I FORVALTNINGSREVISJON	88
12.2	ANBEFALINGER VED FORVALTNINGSREVISJON I SELSKAP	89
12.3	ANBEFALINGER I EIERSKAPSKONTROLL	89
12.4	UTFORMING AV ANBEFALINGENE	90
13	RAPPORTEN.....	91
13.1	KRAV OM RAPPORTERING	91
13.2	INNHALDET I RAPPORTEN.....	92
13.2.1	Tittel og innholdsfortegnelse.....	92
13.2.2	Forord	92
13.2.3	Sammendrag.....	92
13.2.4	Innledning og bakgrunnen for undersøkelsen	92
13.2.5	Problemstillinger	92
13.2.6	Metode	93
13.2.7	Revisjonskriterier/vurderingskriterier.....	93
13.2.8	Presentasjon og analyse av data- og faktagrunnlag.....	93
13.2.9	Revisjonens vurderinger	94
13.2.10	Konklusjon	94
13.2.11	Anbefalinger	94
13.2.12	Uttalelser til rapporten.....	94
13.2.13	Oversikt over referanser og litteratur.....	94
13.2.14	Vedlegg	95
13.3	RAPPORTSTRUKTUR.....	95
13.4	EN GOD RAPPORT.....	95
13.4.1	Vesentlig og relevant.....	95
13.4.2	Nøyaktig.....	96

13.4.3	Objektivitet.....	96
13.4.4	Leservennlig.....	96
13.4.5	Troverdig	96
13.4.6	Konsis	96
13.4.7	Nyttig.....	97
13.5	SKRIVEPROSSEN	97
13.6	DISTRIBUSJON AV RAPPORTEN	99
14	KVALITETSSIKRING	100
14.1	KVALITETSSIKRING GJENNOM HELE PROSSEN	100
14.2	ANSVAR FOR KVALITETSSIKRING	100
14.3	KULTUR FOR KVALITET	101
14.4	RUTINER OG GJENNOMFØRING	101
15	KVALITETSSTYRING.....	102
15.1	SYSTEM FOR KVALITETSSTYRING	102
15.2	OPPDRAGSKONTROLL.....	103
15.3	KVALITETSKONTROLL, SYKLISK INSPEKSJON OG FAGFELLEVRURDERING – KONTROLL OG LÆRING.....	103
15.3.1	Syklisk inspeksjon	104
15.3.2	Fagfellevrurdering	104
15.3.3	Egenevaluering.....	104
16	DOKUMENTASJON.....	105
16.1	KRAV OM DOKUMENTASJON.....	105
16.1.1	Arkivloven.....	105
16.1.2	Offentlighetsloven.....	105
16.2	HVA SKAL DOKUMENTERES?.....	106
16.3	HVORDAN DOKUMENTERE?	107
17	PERSONVERN, TAUSHETSPLIKT OG INNSYN.....	109
17.1	PERSONOPPLYSNINGER	109
17.1.1	Særlige kategorier (sensitive personopplysninger).....	109
17.1.2	Behandling av personopplysninger	110
17.1.3	Personvernombud	110
17.1.4	Internkontroll og informasjonssikkerhet	110
17.2	REVISORS TAUSHETSPLIKT	111
17.2.1	Noens personlige forhold	111
17.2.2	Forretningsforhold.....	112
17.2.3	Plikt til taushet for å verne den som gir informasjon?	112
17.2.4	Unntak fra taushetsplikten.....	113
17.3	OFFENTLIG INNSYN.....	113
17.3.1	Taushetsplikt - plikt til unntak.....	113
17.3.2	Interne dokument – adgang til unntak.....	114
17.3.3	Adgang til utsatt innsyn	114
17.3.4	Merinnsyn.....	114
KILDER		116

FIGURER OG TABELLER:

Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen.....	8
Figur 2 Organisasjons- og eierformer for kommunal virksomhet.....	9
Figur 3: Kommuneplanprosessen.....	11
Figur 4: Ettårshjulet som en del av handlingsdelen og fireårshjulet som en del av kommuneplanprosessen.....	12
Figur 5: Komponentene i den kommunale egenkontrollen	13
Figur 6: Dynamisk modell for forvaltningsrevisjon	18
Figur 7: Effektkjedemodell – økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger	21
Figur 8: Ulike perspektiver i forvaltningsrevisjon.....	23
Figur 9: Revisor omgitt av sine nærstående.....	35
Figur 10: Eksempel på en bestillingsprosess	39
Figur 11: Problemstillinger har flere funksjoner	52
Figur 12: Utledning av revisjonskriterier	60
Figur 13: Skjematisk framstilling av produksjonsprosessen i en kommune	79
Figur 14: Kvalitetsstyring på selskapsnivå og oppdragsnivå	103

1 Veilederens formål og oppbygning

Dette er en veileder i hvordan forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll planlegges, gjennomføres og rapporteres. Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll i kommuner og fylkeskommuner er regulert i lov om kommuner og fylkeskommuner kapittel 23 og 24 og i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

Styret i NKRF har fastsatt *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon*¹, og *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*². Standardene angir hva som er god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Fagkomiteen har publisert sin tolkning av standardene i *Kommentarer til RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon og RSK 002 Standard for eierskapskontroll*³.

Mye er felles for de to undersøkelsesformene, og noe er ulikt. Mange av kapitlene i veilederen er felles for både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Noen steder er det egne underkapitler for henholdsvis forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Forvaltningsrevisjon i selskap er behandlet sammen med forvaltningsrevisjon av kommunene.

I tillegg til å redegjøre for kravene i lov, forskrift og standardene, gis det noen anbefalinger om gode løsninger for gjennomføringen av en forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll. Det framgår av sammenhengene hva som er krav og hva som er anbefalinger.

Et sentralt siktemål med veilederen er å gi nybegynnere en grunnleggende innføring i både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Samtidig er noe av hensikten at veilederen skal kunne brukes som en oppslagsbok der hvert kapittel står på egne ben og kan leses uavhengig av resten av veilederen.

Veilederen er skrevet med tanke på bruk og nytte i praktisk arbeid. Hverdagen er svært forskjellig rundt omkring i landet; det er variasjoner i revisjonshetenes størrelse og kompetansesammensetning, og det er variasjoner i hvordan avtalene mellom revisjon og kommune er utformet. I denne veilederen beskrives den situasjonen som i størst grad er egnet til å sikre god kvalitet i gjennomføringen av forvaltningsrevisjoner. Vi håper det er mulig å finne inspirasjon og løsninger for både små og store revisjonsheter, og både for omfattende og mer begrensede forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller.

Maler og løsningsforslag er nyttige hjelpemidler, men krever stadig oppdatering. Vi har derfor ikke tatt med slikt i veilederen. På NKRFs nettsider/medlemssider finnes det maler, eksempler og liknende hjelpemidler for arbeidet med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

I veilederen bruker vi uttrykket kommune også om fylkeskommune, og kommunestyret også om fylkestinget. Uttrykket kommunedirektør brukes om kommunens øverste administrative leder. I kommuner som har parlamentarisk styringssystem, er det kommunerådet som er den øverste administrative ledelse. Uttrykkene kommunedirektør og administrativ ledelse omfatter også kommunerådet der det er aktuelt.

Det regelverket som regulerer forvaltningsrevisjon i kommunene omtales slik i veilederen:

- lov 22. juni 2018 nr. 83 om kommuner og fylkeskommuner omtales som *kommuneloven*.
- forskrift 17. juni 2019 nr. 904 om kontrollutvalg og revisjon omtales kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften

¹ Norges kommunerevisorforbund (2020): *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon*.

² Norges kommunerevisorforbund (2020): *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*.

³ Norges kommunerevisorforbund (2020): *Kommentarer til RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon og RSK 002 Standard for eierskapskontroll*.

2 Hva er en kommune?

Kommunal sektor består av kommuner og fylkeskommuner som varierer sterkt i folketall, areal, topografi og ressurser. Et særlig kjennetegn ved norske kommuner er at de er mange og små; ca. 2/3 av kommunene har færre enn 3000 innbyggere. Kommunereformprosessene fra 2018-2020 og framover har så langt ført til endringer i flere av fylkeskommunene, og noen flere store kommuner. I 2020 har vi 70 kommuner med over 25 000 innbyggere.

Til tross for store forskjeller mellom kommunene har alle det samme ansvaret innenfor sine respektive geografiske områder. I takt med at kommunene har blitt tildelt en sentral rolle i realiseringen av den norske velferdsstaten, har virksomheten og budsjettene deres steget vesentlig. De kommunale tjenestene representerer den største del av all offentlig tjenesteproduksjon i Norge, og spiller en viktig rolle i dagliglivet til folk flest, bokstavelig talt fra vugge til grav. Opplistingen nedenfor viser at norske kommuner har ansvar for mye av det vi forbinder med velferdssamfunnet, blant annet:

- helsestasjon
- primærhelsetjeneste
- barnehage
- grunnskole
- barnevern
- sosialtjeneste
- kultur
- arealplanlegging
- byggesaksbehandling
- kommunale veger
- vann- og avløp
- renovasjon
- brannvern
- praktisk hjelp i hjemmet
- hjemmesykepleie
- omsorgsboliger
- sykehjem
- kirkegårder

De ulike tjenestene er regulert i særlover som pålegger kommunene å yte tjenester i et visst omfang og med en viss kvalitet. Men kommunene skal ikke bare være leverandører av lovpålagte velferdstjenester overfor kommunens innbyggere. I tillegg har de ansvar for kommunal planlegging og myndighetsutøvelse. Det er lovfestede krav til hvordan saker skal behandles i kommunene og hvordan vedtak fattes. De kommunale tjenestene er underlagt et stort antall særlover, og kommunal virksomhet generelt er i høy grad lovregulert.

Fylkeskommunen er det regionale folkevalgte styringsnivået. Hvert av fylkene utenom Oslo utgjør en fylkeskommune. Oslo har rolle både som ordinær kommune og som fylkeskommune. Fylkeskommunens viktigste oppgaver er:

- regional utvikling
- tannhelse
- videregående opplæring

- kultur
- næringsutvikling
- samferdsel

Som offentlig myndighetsorgan har fylkeskommunen en selvstendig status både overfor statsforvalteren og overfor kommunene innenfor fylkesgrensene.

Kommunene og fylkeskommunene forvalter store verdier på vegne av fellesskapet. Selv en gjennomsnittlig kommune er ofte store økonomiske aktører i sine lokalsamfunn.

Virksomheten er forankret i kommuneloven. Formålsparagrafen sier følgende om rammen for kommunal virksomhet:

Formålet med loven er å fremme det kommunale og fylkeskommunale selvstyret og legge nødvendige rammer for det. Loven skal legge til rette for det lokale folkestyret og et sterkt og representativt lokaldemokrati med aktiv innbyggerdeltakelse.

Loven skal legge til rette for at kommuner og fylkeskommuner kan yte tjenester og drive samfunnsutvikling til beste for innbyggerne. Loven skal også legge til rette for kommunenes og fylkeskommunenes utøvelse av offentlig myndighet. Videre skal loven bidra til at kommuner og fylkeskommuner er effektive, tillitsskapende og bærekraftige.

Av dette kan vi utlede at kommunene skal oppfylle samfunnets forventninger om:

- et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre, med stor vekt på selvstyre
- tjenesteyting og samfunnsutvikling til beste for innbyggerne
- utøvelse av myndighet
- at kommunen er effektiv, tillitsskapende og bærekraftig

Med kommuneloven av 2020 er det lokale selvstyret lovfestet og styrket, men må fortsatt utøves innenfor nasjonale rammer gitt i lov. Kommuneloven gir regler om blant annet organisering og saksbehandling i folkevalgte organer og valg til folkevalgte organer. Den gi også regler for kommunenes økonomiforvaltning, egenkontroll og for statlig kontroll og tilsyn. Selv om reglene nødvendigvis vil legge noen begrensninger på handlefriheten til kommunene, har det vært et overordnet mål at en ny kommunelov skal styrke det kommunale selvstyret.

Kommuneloven klargjør grensene mellom politiske og administrative oppgaver internt i kommunen. Det meste av myndigheten ligger til kommunestyret, som har adgang til å delegere både til andre politiske organer, til kommunedirektøren og til en viss grad til selvstendige rettssubjekt. Kommunedirektøren er leder av kommunens administrasjon, og har det løpende personalansvaret for kommunens ansatte. Kommunedirektøren har direkte instruksjonsrett over alle ansatte i kommunen⁴ og står selv ansvarlig overfor det politiske nivået.

Kommunedirektøren skal påse at vedtak som er fattet av folkevalgte organer blir satt i verk uten ugrunnet opphold. Administrasjonen med kommunedirektøren i spissen står ansvarlig overfor det politiske nivået. Samtidig er kommunedirektøren prisgitt de rammene det politiske nivået setter. Disse rammene kan bety at det blir vanskelig å oppnå de politisk bestemte målene. Hvis kommunedirektøren blir oppmerksom på faktiske eller rettslige forhold som har sentral betydning for iverksettingen av vedtaket, skal han eller hun gjøre det folkevalgte organet oppmerksom på dette

⁴ Kommunedirektøren har ikke instruksjonsrett over ansatte i kommunale foretak, selv om et kommunalt foretak er en del av kommunen og de ansatte er arbeidstakere i kommunen.

på en egnet måte. Det skarpe skillet mellom politikk og administrasjon er nedfelt som et grunnleggende styringsprinsipp i kommuneloven.

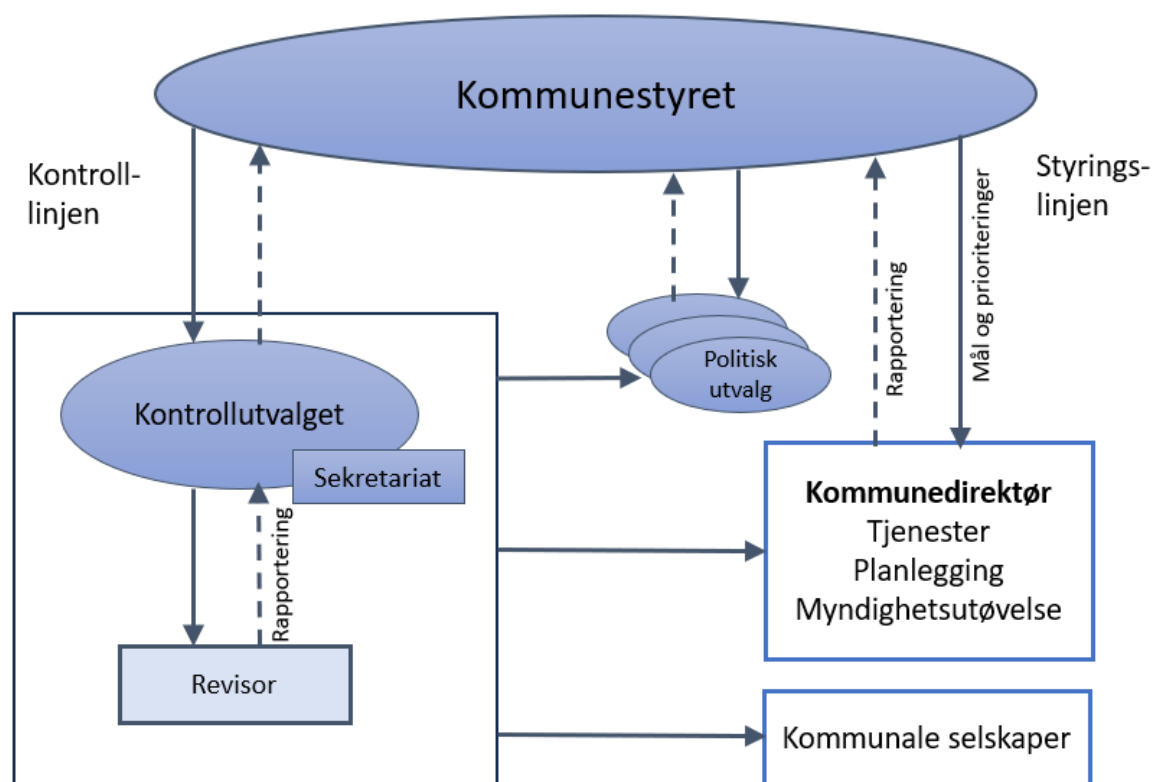
Kommunestyret er kommunens øverste organ og sitter med det øverste ansvaret for alt som skjer i kommunen. Dette ansvaret innebærer også et ansvar for å føre tilsyn med kommunens totale virksomhet. Kontrollutvalget har som sin eneste oppgave å stå for det løpende tilsynet med den kommunale forvaltningen på vegne av kommunestyret. Kontrollutvalget kan sees som et botemiddel som skal redusere informasjonsasymmetrien mellom prinsipalen (kommunestyret) – og agenten (kommunedirektøren).

Kontrollutvalget har vært et obligatorisk utvalg for kommunene fra 1992. I kommuneloven av 2018 er kontrollutvalgets rolle og funksjon styrket. Kontrollutvalget bygger sin kontroll blant annet på to revisjonsformer: revisjon kontroll med kommunens regnskaper og økonomiforvaltning (regnskapsrevisjon) og revisjon av kommunens forvaltning (forvaltningsrevisjon). I tillegg skal kontrollutvalget påse at det føres kontroll med kommunens eierinteresser i selskap byr(eierskapskontroll). Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er tema for denne veilederen.

Som en inngang til temaet gir vi først en kort beskrivelse av kommunenes styringssystem, kommunalt eierskap eller organisering av kommunal virksomhet i egne rettssubjekter og den rollen kontrollutvalget og revisjonen spiller i dette systemet.

2.1 Overordnet kommunal styringsmodell

Modellen under er en skisse over den kommunale styringsmodellen på et overordnet og prinsipielt nivå. Den illustrerer funksjonene og posisjonene til de ulike instansene i den kommunale forvaltningen og deres rolle:



Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen

Figur 1 viser at det går to styringslinjer fra kommunestyret. Den ene går til kommunedirektøren som skal sørge for at de sakene som blir lagt fram for folkevalgte organer er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. Kommunedirektøren har det operative ansvaret for kommunens tjenesteproduksjon, kommunal planlegging og myndighetsutøvelse.

Den ene linjen i kommunens egenkontroll er kommunedirektøren, som har ansvar for at kommunen har internkontroll med administrasjonens virksomhet, for å sikre at lover og forskrifter følges.

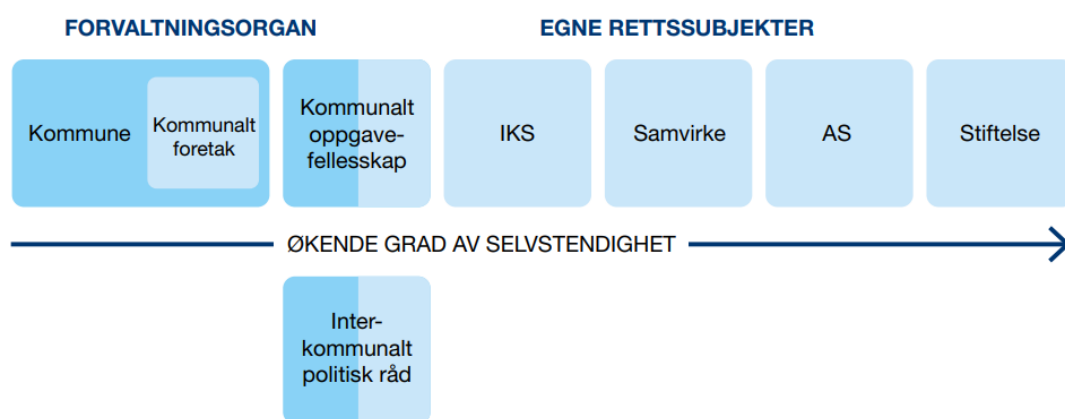
Den andre linjen går fra kommunestyret til kontrollutvalget. Kontrollutvalgets oppgave er å stå for det løpende tilsynet med den kommunale forvaltningen på kommunestyrets vegne. Til hjelp i denne oppgaven har kontrollutvalget et sekretariat, organisert uavhengig av kommunedirektør og revisjon. Kontrollutvalget bygger en vesentlig del av sin kontroll på de aktivitetene som blir utført og rapportert av kommunens revisor i form av regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

2.2 Kommunal virksomhet i egne rettssubjekt

Kommunene har stor grad av frihet til å organisere den kommunale virksomheten. I lang tid har kommunene brukt fristilte organisasjonsmodeller, både for tjenesteproduksjon og for andre formål, f.eks. økonomisk avkastning. Det er noen begrensninger i hvordan kommunens lovpålagte oppgaver kan organiseres, både i særlovgivningen og i kommuneloven. Det overordnede ansvaret for slike oppgaver ligger uansett hos kommunestyret.

Organisering av kommunal virksomhet i egne rettssubjekter utfordrer de vanlige ansvars- og styringslinjene. For å avhjelpe dette, har kommuneloven egne bestemmelser om kommunestyrets tilsyn og kontroll med utskilt virksomhet, og med forvaltningen av kommunens eierinteresser i selskap: reglene om eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon i selskap.

De mest aktuelle organisasjonsformene som kommunen kan velge mellom, er illustrert i figuren nedenfor:



Figur 2 Organisasjons- og eierformer for kommunal virksomhet⁵

⁵ KS (2020): Anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll.

Lengst til venstre finner vi kommunens administrasjon, som har minst formell frihet fra de kommunale politiske og administrative organene når det gjelder å ta egne strategiske, organisatoriske og økonomiske beslutninger. Den mørkere blå markeringen viser at organisasjonen inngår som en del av kommunens juridiske person, underlagt kommunestyret. Kommunalt oppgavefellesskap⁶ og interkommunalt politisk⁷ råd er samarbeidsformer som står i en mellomstilling. Disse kan organiseres som en egen juridisk person eller de kan være en del av kommunen, alt etter hva som er bestemt i samarbeidsavtalen.

De organisasjonsformene som er egne rettssubjekter, faller utenfor kommunestyrets direkte styring. Aktuelle eksempler er interkommunale selskaper (IKS), samvirkeforetak (SA), aksjeselskaper (AS) og stiftelser. Alle disse organisasjonsformene er regulert av egne lover.

Stiftelser eier seg selv, og er ikke omfattet av kommunens eierstyring. Vi nevner likevel denne organisasjonsformen her, da mange kommuner har opprettet stiftelser og har ofte reell styring ved finansiering av virksomheten eller rett til å oppnevne hele eller deler av styret. Slike stiftelser driver gjerne virksomhet inn mot offentlige oppgaver, for eksempel museum eller boligutleie til vanskeligstilte.

Ved utøvelse av eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon er det grunnleggende viktig å ha et bevisst forhold til organisasjonsformen. Det har betydning både for risikovurderinger og for hvilke krav som gjelder. De ulike selskapsformene er kortfattet og oversiktlig beskrevet hos KS: Anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll.

2.3 Det kommunale plansystemet

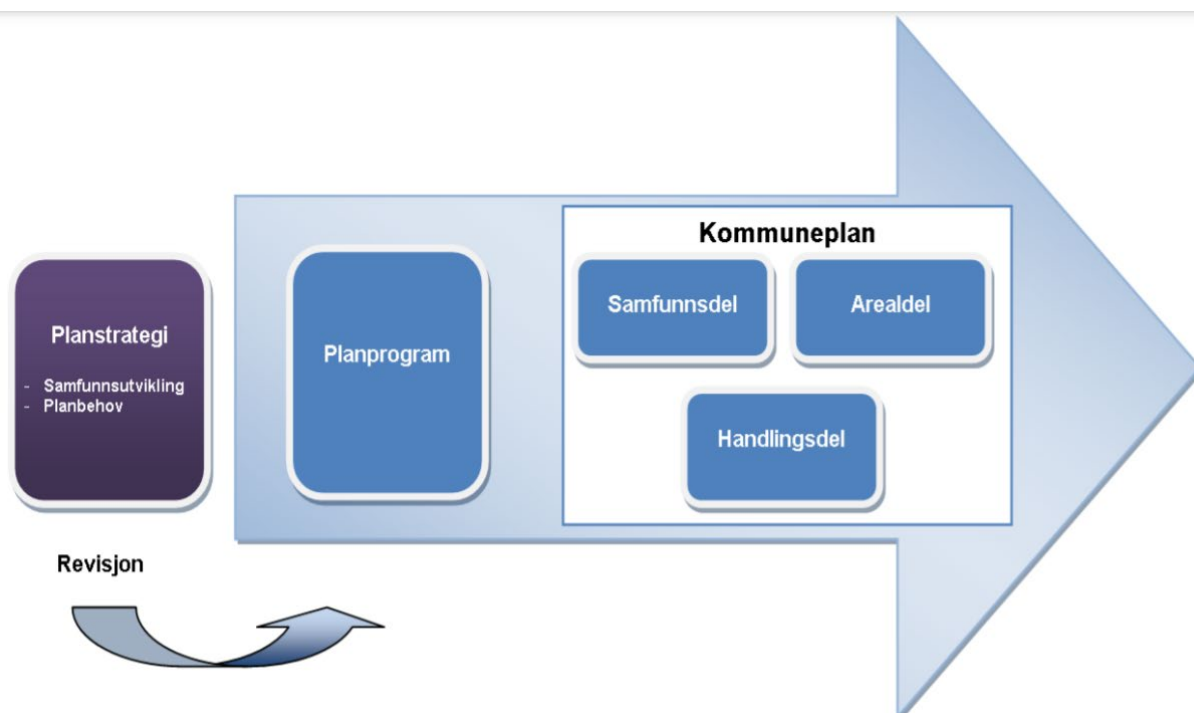
Når vi skal danne oss et bilde av hvordan en kommune styres, er det nødvendig å trekke inn det kommunale plansystemet.

Kommunene skal vedta to overordnede planer som er styrende for kommunens virksomhet og utvikling. Det ene består av en fireårig økonomiplan som er hjemlet i kommuneloven, og den andre er kommuneplanen som er hjemlet i plan- og bygningsloven. Kommuneplanen skal være et strategisk dokument og virkemiddel for kommunens utvikling. Økonomiplanen kan inngå i kommuneplanens handlingsdel.

Figuren under er en illustrasjon over kommuneplanprosessen, og viser hvilke deler som inngår i kommuneplanen (Miljøverndepartementet, 2012:7). I tillegg kan kommunen også vedta delplaner for ulike områder og sektorer.

⁶ Kommuneloven kapittel 17

⁷ Kommuneloven kapittel 18



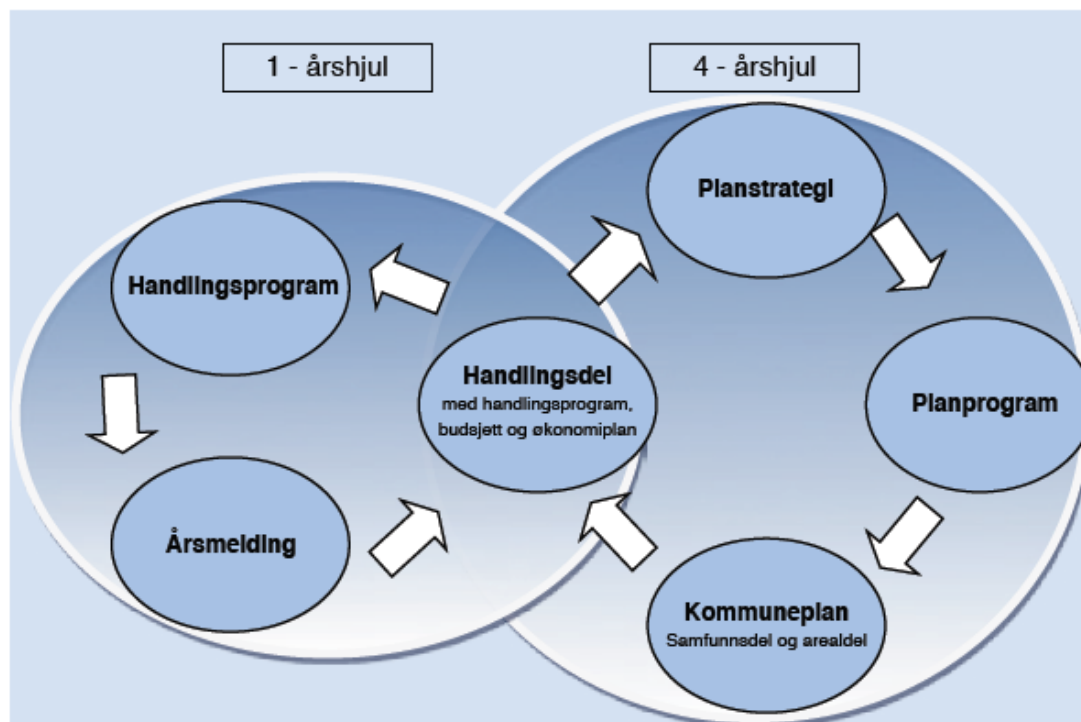
Figur 3: Kommuneplanprosessen

Samfunnsdelen skal gi overordnede mål og føringer for utvikling av kommunesamfunnet og for kommunen som organisasjon. Det skal være en sterk kobling mellom samfunnsdelen og arealdelen. Samfunnsdelen skal gi føringer for kommunens arealdel, for eksempel folketallsutvikling og utbyggingsmønster, samtidig som kommunens arealressurser og infrastruktur påvirker utviklingsmulighetene. Arealdelen skal være en oversiktsplan for hele kommunen og være et kartmessig bilde av prioriteringer og satsinger i samfunnsdelen.

Kommuneplanarbeidet henger også nært sammen med andre planprosesser, styringssystem og rapporteringsverktøy i kommunen. Handlingsdelen angir hvordan planene skal følges opp de fire påfølgende år eller mer, og er både en del av kommunens 4-årshjul og 1-årshjul, det vil si en del av planleggingen og styringen i et 4-årsperspektiv og i et 1-årsperspektiv. Handlingsdelen gjenspeiler samfunnsdelens økonomirelevans. Handlingsdelen og økonomiplanen er kommunens viktigste verktøy for å sikre god økonomisk planlegging og styring. Handlingsdelen skal vise kommunens prioriteringer og hva kommunen skal arbeide med i løpet av de fire neste budsjettårene eller mer. Handlingsplanen angir ressursfordelingen og spesifiserer resultatmålene- og/eller tiltakene som er tenkt gjennomført for å følge opp målene i kommuneplanen.

Mange kommuner velger å samordne handlingsdelen med økonomiplanen, som også har et 4-årsperspektiv. Det første året i handlingsdelen (økonomiplanen) kan være identisk med handlingsprogrammet, det vil si årsbudsjettet. Dette er illustrert i figuren under (Miljøverndepartementet, 2012:9):

Integrert kommuneplanlegging



Figur 4: Ettårshjulet som en del av handlingsdelen og fireårshjulet som en del av kommuneplanprosessen

Figur 3 viser at kommuneplanens handlingsdel sammen med økonomiplanen og handlingsprogram (årsbudsjett) spiller en svært sentral rolle. Dersom kommunens ulike planer skal bli gjennomført, må tiltakene legges inn i økonomiplanen og årsbudsjettet. Gjennom året og når året er omme, må kommunedirektøren rapportere til kommunestyret om hva som er utført i det forløpte året. Dette skjer ved at det legges fram et årsregnskap og en årsberetning for kommunestyret.

2.4 Delegering av myndighet

Kommunestyret er kommunens øverste organ, men har stor frihet til å delegerer myndighet til underliggende folkevalgte organer og til administrasjonen. Bare der det står eksplisitt i bestemmelsene at det er kommunestyret *selv* som har vedtakskompetanse på et område, er det ikke tillatt med delegasjon. Slikt forbud er knyttet til saker som har et klart overordnet styringsformål, så som kommuneplan, økonomiplan og årsbudsjett. Det er større adgang til å delegerer myndighet til folkevalgte organer enn til administrasjonen.

Kommunestyret skal fastsette et delegeringsreglement. Det skal vise hvordan myndigheten er plassert. Adgangen til å delegerer avgjørelsesmyndighet til kommunedirektøren er regulert i kommuneloven § 13-1. Det er ikke adgang til å delegerer avgjørelsesmyndighet til kommunedirektøren i saker av prinsipiell betydning. Hvilke saker dette er, må fastsettes ut fra vedtakets karakter og konsekvenser, og om det tidligere er gjort avklaringer for tilsvarende saker.

All delegering fra politisk nivå til administrasjonen skal gå til kommunedirektøren, som eventuelt kan velge å delegerer videre til sine underordnede. Disse vil da utøve myndigheten på kommunedirektørens vegne og ansvar. Dette er begrunnet i prinsippet om enhetlig ledelse og klare kommandolinjer og ansvarsforhold.

Det rettslige innholdet i et delegasjonsvedtak er at den man delegerer til, kan treffe beslutninger innen delegasjonsvedtakets rammer på vegne av det delegerende organet, og med de samme

rettsvirkninger. Men det delegerende organet kan når som helst ombestemme seg. Det kan tilbakekalle fullmakten, det kan gi instruks til fullmektigen, eller det kan beslutte at det selv vil treffe vedtak i en sak som ligger innenfor rammene for delegasjonen. Det kan også ta et vedtak i det underordnede organet opp til ny vurdering og omgjøre det.

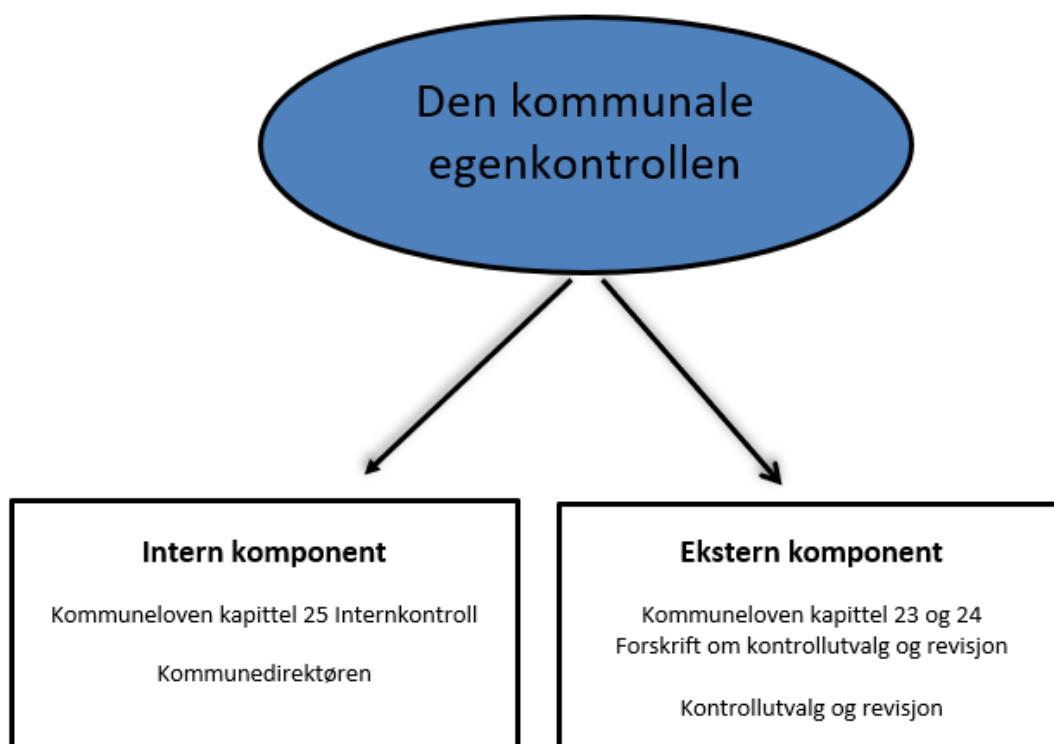
Det er ingen lovfestede formkrav til delegasjonsbeslutningen. Men et vedtak om delegasjon må følge de vanlige saksbehandlingsreglene i folkevalgte organer. Kommunestyret skal selv fastsette et reglement for hvordan vedtaksmyndighet og innstillingsrett skal delegeres. Her kan det fastsettes regler om adgangen til videredelegering, krav om skriftlighet o.l. Delegasjonsreglementet skal fastsettes innen 31. desember året etter at kommunestyret og fylkestinget ble konstituert.

2.5 Den kommunale egenkontrollen

Figur 1 i avsnitt 2.1 ovenfor viser at både styringslinjen og kontrollinjen møtes i kommunestyret, som sitter med det overordnede ansvaret for kommunens virksomhet. De to linjene utgjør til sammen det som benevnes som den kommunale egenkontrollen – den kontrollen kommunene selv gjennomfører overfor egen virksomhet med utgangspunkt i bestemmelsene i kommuneloven.

Egenkontrollen består av to komponenter: administrativ kontroll – internkontrollen, som kommunedirektøren har ansvaret for, jf. kommuneloven kapittel 25 og kommunestyrets kontroll gjennom kontrollutvalget og revisjonen, jf. kommuneloven kapittel 23 og 24. Sett fra de politiske utvalgene og fra kommunedirektørens perspektiv blir dette en form for ekstern og uavhengig kontroll som utføres på vegne av kommunestyret. Sett fra kommunestyrets perspektiv faller dette inn under deres totalansvar og blir en del av den kommunale egenkontrollen.

Dette kan oppsummeres i følgende modell:



Figur 5: Komponentene i den kommunale egenkontrollen

I forskrift om kontrollutvalg og revisjon er det presisert at kontrollutvalget ikke kan overprøve politiske prioriteringer som er gjort av kommunens folkevalgte organer. Kontrollorganene skal altså kontrollere midler og måloppnåelse, men ikke vurdere innholdet og hensiktsmessigheten i de politisk vedtatte målene for kommunens virksomhet. Kontrollorganene har heller ikke mandat til å kontrollere kommunestyret selv.

I tillegg er kommunene også underlagt statlig tilsyn. Det faller utenfor den kommunale egenkontrollen, og i statens språkvalg benevnes dette som en ekstern kontroll i motsetning til den kommunale egenkontrollen som er beskrevet over.

3 Hva er forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll?

I dette kapitlet skal vi gjøre rede for lovgrunnlaget og definere forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

3.1 En del av kommunenes egenkontroll

Omfanget av og bredden i den kommunale tjenesteproduksjonen medfører et sterkt behov for forsvarlig styring og kontroll. Det er viktig for samfunnet at kommunene yter innbyggerne de tjenestene de har krav på, og at ressursene forvaltes på en effektiv måte i samsvar med kommunestyrenes forutsetninger.

De regulerte og obligatoriske kontrollformene er regnskapsrevisjon⁸, forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Forvaltningsrevisjonens rolle er å gjøre systematiske undersøkelser av om kommunens virksomhet skjer i tråd med gjeldende lover og regler og kommunens egne planer og vedtak, samtidig som fokus rettes mot effektivitet og kvalitet i produksjonen av velferd for kommunens innbyggere. Eierskapskontrollens formål er å føre kontroll med at kommunens eierinteresser i selskap blir forvaltet i samsvar med gjeldende regler og kommunestyrets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring.

For regnskapsrevisjonen er det definert et revisjonsmandat i kommuneloven og revisjonsforskriften. Revisjonsmandatet gir rammen for de oppgaver revisor skal gjøre av eget tiltak i forbindelse med revisjonen av kommunens regnskaper. Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll utføres kun etter bestilling fra kontrollutvalget. Det er kontrollutvalgets ansvar å påse at det blir gjort forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, og revisors ansvar er å utføre oppdragene i samsvar med kontrollutvalgets bestilling.

3.2 Rammene i kommuneloven

Regelen om kontrollutvalgets ansvar for revisjon står i kommuneloven § 23-2, og har følgende ordlyd (vår utheving):

Kontrollutvalget skal påse at

- a) kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte*
- b) det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak*
- c) det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, og av selskaper kommunen eller fylkeskommunen har eierinteresser i*
- d) det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper mv. (eierskapskontroll)*
- e) vedtak som kommunestyret eller fylkestinget treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp*

3.2.1 Forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjonen er først og fremst rettet mot virksomheten i kommunen, både kommunens administrasjon og den virksomheten som utøves av hovedutvalg og andre folkevalgte organer,

⁸ Regnskapsrevisjon, inkludert forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen.

bortsett fra kommunestyret. I tillegg kan det utføres forvaltningsrevisjon av virksomhet og selskapsstyring i selskaper som kommunen har eierinteresser i.

Forvaltningsrevisjonens innhold er utdypet i kommuneloven § 23-3:

Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak

Av lovforarbeidene framgår det at kontroll med om regler er fulgt er sentralt for kommunestyret og kommunens innbyggere, og at etterlevelse av regler ofte er et tema ved forvaltningsrevisjoner. Videre står det at forvaltningsrevisjon må innrettes slik at den blir et godt beslutningsgrunnlag for de folkevalgte styring og kontroll. I tillegg bør forvaltningsrevisjon bidra til læring, slik at eksempelvis oppgaver utføres på en bedre måte, eller at ressursinnsatsen styrkes der behovet er størst, og at det er opp til kommunen å utnytte det endringspotensialet som ligger i en forvaltningsrevisjonsprosess.⁹

Denne typen undersøkelser gir de folkevalgte i kommunen informasjon om administrasjonens oppfølging og resultatene av vedtak i kommunestyret, og eventuelt om selskapenes indre liv og virke. Det framgår at forvaltningsrevisjon er en viktig kontrollmekanisme mellom kommunestyret og administrasjonen, og at forvaltningsrevisjon i tillegg kan ha effekter knyttet til læring. Lovgiver har altså en tosidig forventning til forvaltningsrevisjon – den skal være en kontrollmekanisme som også fører til læring og forbedring.

Forvaltningsrevisjon av kommune og selskaper skal utføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk,¹⁰ jf. kommuneloven § 24-2.

3.2.2 Eierskapskontroll

Eierskapskontroll er utdypet i kommuneloven § 23-4:

Eierskapskontroll innebærer å kontrollere om den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser, gjør dette i samsvar med lover og forskrifter, kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring.

Lovforarbeidene viser til at eierskapskontroll er en viktig del av kommunens styring av selskaper de eier og at slike kontroller ofte avdekker behov for å gjennomføre forvaltningsrevisjon. Fra og med valgperioden 2020 – 2023 plikter alle kommuner å ha en eierskapsmelding, jf. kommuneloven § 26-1. Sammen med eierskapskontrollene er den en viktig forutsetning for at kommunestyret skal kunne ivareta sitt overordnede styringsansvar. Dette gjelder uavhengig av hvor stor eierandel kommunen har i selskap, og om staten eller private aktører er inne på eiersiden sammen med kommunen.

Eierskapskontroll er ikke revisjon, men kommuneloven slår fast at eierskapskontroll skal gjennomføres av revisor, og at oppgaven skal utføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk¹¹, jf. kommuneloven § 24-2. Se mer om kjennetegn, perspektiver og tilnæringsmåter i eierskapskontroll i kapittel 3.6.

3.2.3 Revisors innsynsrett

For å kunne gjennomføre disse oppgavene trenger revisor innsyn i den reviderte virksomheten. Revisors innsynsrett og rett til å kreve opplysninger fra kommunen er regulert i kommuneloven § 24-2. Innsynsretten i selskaper er regulert i § 24-10, jf. § 23-6.

⁹ Kommunal- og moderniseringsdepartementet: Prop. 46 L (2017–2018) *Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)*, punkt 25.3.2

¹⁰ Norges kommunerevisorforbund (2020): *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon*

¹¹ Norges kommunerevisorforbund (2020): *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*

Innsyn i kommunen

Revisor kan kreve at kommunen legger fram alle opplysninger, redegjørelser eller dokumenter som revisor trenger for å utføre sine oppgaver. Revisor kan også foreta nødvendige undersøkelser. Det er revisor som vurderer hva som er nødvendig. Kommunens taushetsplikt er ikke til hinder for revisor rett til å få informasjon og innsyn, og revisor har tilsvarende taushetsplikt, jf. kommuneloven § 24-2 og kapittel 17 i veilederen. Opplysningene kan kreves fra alle ansatte.

Innsyn i selskap

Innsynsretten i selskap er noe mer begrenset. For det første gjelder innsynsretten bare i kommunalt heleide selskap. Dvs. at det må være bare kommuner eller fylkeskommuner som direkte eller indirekte er eiere. Dersom det er statlige eller private medeiere, har man ikke innsynsrett. I slike tilfeller kan man be styret eller eierorganet om å samtykke til innsyn.

Videre er det bare styret og daglig leder som kan avkreves informasjon. Dersom man skal snakke med andre ansatte i et selskap, må man altså ha samtykke fra styret eller daglig leder.

3.3 RSK 001 og 002 - standardene for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

Revisor skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid i samsvar med lov og forskrift og god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 24-2. I lovforarbeidene står det at god kommunal revisjonsskikk er en rettslig standard for hva som normativt kan forventes av revisjonsutførelsen. Med god kommunal revisjonsskikk siktes det til å utføre revisjon i samsvar med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper for revisjon av kommuner og fylkeskommuner som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket.

Styret i NKRF har vedtatt to standarder som skal gjelde som god kommunal revisjonsskikk for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll: *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon* og *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*. Begge standardene bygger på de relevante reglene i kommuneloven med forskrifter samt internasjonale prinsipper og standarder¹². Standardene er i stor grad like, og består av grunnleggende prinsipper og handlinger i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Standardene setter rammer for hvordan undersøkelsene skal planlegges, gjennomføres og rapporteres for at arbeidet skal oppfylle kravene til god kommunal revisjonsskikk. Det er likevel antatt at eierskapskontroller på grunn av sitt tema som regel er mindre ressurskrevende undersøkelser å gjennomføre enn de fleste forvaltningsrevisjoner.

Standardene tar opp følgende emner:

- Krav til revisor
- Bestilling og problemstillinger
- Dialogen med eier, selskapet og andre berørte
- Revisjonskriterier/vurderingskriterier
- Metode og data
- Vurderinger og konklusjoner
- Anbefalinger
- Rapport
- Dokumentasjon
- Kvalitetssikring og system for kvalitetskontroll

Hvert av disse emnene gjennomgås i de følgende kapitlene.

¹² Fastsett av International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) og Institute of Internal Auditors (IIA)

3.3.1 Hvordan velges tema for oppdragene?

Innenfor den rammen som kommunestyret har satt, bestemmer kontrollutvalget hvilke forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller som skal gjennomføres. Kontrollutvalget skal minst en gang i valgperioden lage plan for forvaltningsrevisjon og plan for eierskapskontroll. Planene skal bygge på en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunens virksomhet, den virksomhet som skjer i kommunens selskaper og av kommunens eierskap. Hensikten med vurderingene er å finne ut hvor det er størst behov for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Planene skal vedtas av kommunestyret, og danner utgangspunktet for kontrollutvalgets bestillinger. I mange kommuner får kontrollutvalget fullmakt til å fravike planene. Mange kommuner vedtar de to planene som en felles plan.

3.3.2 Gjennomføring av forvaltningsrevisjon - kort oversikt

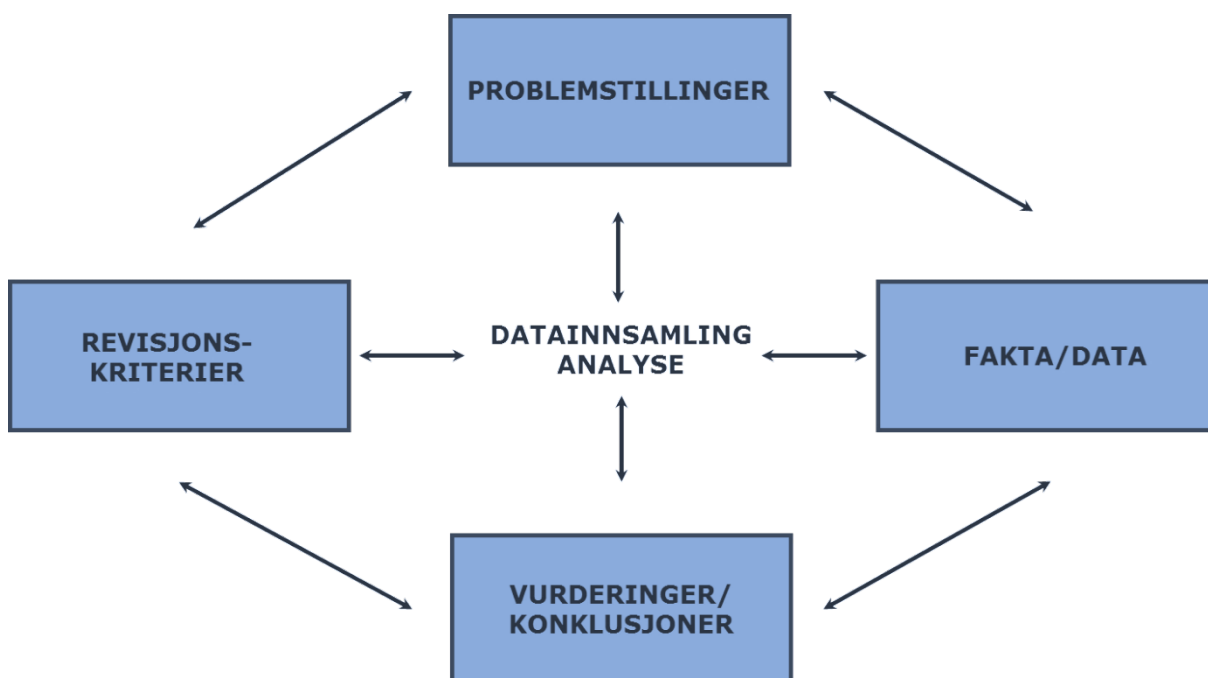
Kontrollutvalgets bestilling er rammen for oppdraget, og den kan være mer eller mindre spesifisert (om bestillingsprosessen, se kapittel 6.1). Revisors arbeid starter vanligvis med å utlede eller konkretisere problemstillingene som skal belyses.

Til problemstillingene utleder revisor revisjonskriterier i forvaltningsrevisjoner (i eierskapskontroller vurderingskriterier). Kriteriene uttrykker de normene eller kravene som praksis eller tilstand skal holdes opp mot, og viser hva revisor skal undersøke og vurdere.

Neste skritt er å samle inn relevante og pålitelige data som er egnet til å belyse praksis eller tilstand på det aktuelle området. Revisor har da et grunnlag for å vurdere om virksomhetens oppgaveutførelse er i samsvar med kriteriene.

Revisors vurdering munner til sist ut i en konklusjon, som er revisors svar på de undersøkte problemstillingene. Som hovedregel gis det anbefalinger til forbedringer til revidert enhet. Revisor gjør rede for den utførte undersøkelsen i en rapport som legges fram for kontrollutvalget, og som er revisors svar på bestillingen.

Prosessen kan illustreres slik (Eriksen m. fl., 2000):



Figur 6: Dynamisk modell for forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon er til dels en dynamisk prosess hvor elementene som inngår i prosessen griper inn i hverandre, og de må ofte utføres parallelt eller i gjentakende handlinger. Noen ganger er kontrollutvalgets formål med undersøkelsen tydelig, mens det andre ganger kan være mer åpent. Etter hvert som revisor arbeider med undersøkelsen, kan det oppstå nye behov for avgrensinger, konkretiseringer og omformuleringer av problemstillingene.

Hoveddelen av arbeidet med revisjonskriteriene gjøres vanligvis før innsamling av datamaterialet. Observasjoner i forbindelse med datainnsamlingen kan imidlertid medføre at revisor ser behov for nye eller flere revisjonskriterier, og at problemstillingene bør justeres.

Revisor må hele tiden ha som fokus at rapporten fra undersøkelsen skal være et svar på kontrollutvalgets bestilling, og sikre at vesentlige endringer blir avklart med kontrollutvalget, jf. RSK 001 punkt 5.

Etter at rapporten er ferdig, legger sekretariatet den fram til behandling i kontrollutvalget (om rapporteringsdialogen, se kapittel 6.2.3). Kontrollutvalget rapporterer videre til kommunestyret. Dersom kontrollutvalget ønsker at kommunens administrasjon skal etterkomme revisors anbefalinger, må kontrollutvalget legge dette fram for kommunestyret. Det er bare kommunestyret som kan pålegge kommunedirektøren å sette i verk tiltak etter en forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget på sin side skal påse at kommunestyrets vedtak følges opp av kommunedirektøren.

3.3.3 Gjennomføring av eierskapskontroller

Eierskapskontroll har mye til felles med forvaltningsrevisjon. Hovedpunktene i prosessen er tilnærmet identiske, se kapittel 3.3.2, og begge formene har samme krav til pålitelighet, rapportering og sammenheng mellom problemstilling, kriterier, vurderinger og konklusjoner.

Skillet mellom forvaltningsrevisjon i selskap og eierskapskontroll kan være uklart. Eierskapskontrollen skal ivareta kontrollutvalgets ansvar for å føre kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper mv., jf. kommuneloven § 23-2 bokstav d. Kontrollen retter seg mot den (eller de) som utøver kommunens eierinteresser i og utenfor eierorganet. Omfang og dybde i undersøkelsene kan variere, men undersøkelse og datainnhenting retter seg i hovedsak mot kommunen og mot kommunens representanter/fullmektiger i eierorganet.

Til en viss grad kan en eierskapskontroll også rette seg mot selskapene, f.eks. praksis for innkalling til eiermøter og møter i eierorganet, eller hvis man undersøker om eiers føringer er formidlet og mottatt. Dypere undersøkelser som er rettet mot styrets ansvar og selskapets virksomhet, skal gjøres som forvaltningsrevisjon i selskap.

Tematikken for eierskapskontroller er begrenset, og kontrollene har ofte gjentakende problemstillinger og vurderingskriterier. Eierstyringen og forvaltningen av eierinteressene er dessuten i stor grad dokumentert gjennom styringsdokumenter, selskapsavtaler, vedtekter, innkallinger og protokoller, og ofte er det færre aktører som er aktuelle for intervju. Kontrollene har derfor som regel et enklere design enn mange forvaltningsrevisjoner. Se også om grensen mot forvaltningsrevisjon i kapittel 3.6.2.

3.4 Forvaltningsrevisjon - kjennetegn

Forvaltningsrevisjon har følgende sentrale kjennetegn:

- systematiske vurderinger
- vurderingene gjelder økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger
- utgangspunktet for forvaltningsrevisjon er kommunestyrets vedtak og forutsetninger

- forvaltningsrevisjon kan omfatte ulike typer undersøkelser
- det skal etableres revisjonskriterier i alle forvaltningsrevisjoner

Her vil vi knytte noen kommentarer til de fem kjennetegnene ved forvaltningsrevisjon.

3.4.1 Systematiske vurderinger

Kravet om systematiske vurderinger innebærer at:

- Forvaltningsrevisjonen skal gjennomføres i overensstemmelse med lov, forskrift og standarder.
- Gjennomføringen skal bygge på anerkjente metoder.
- Revisor skal vise om det som vurderes oppfyller de kravene som er konkretisert i revisjonskriteriene.
- Det skal være sammenheng mellom problemstillinger, revisjonskriterier, data, vurderinger og konklusjoner.

Det er nødvendig å anvende anerkjente metoder i forvaltningsrevisjon for å sikre gode framgangsmåter og holdbare resultater. Ved å gjennomføre forvaltningsrevisjonen i samsvar med kravene i RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon sikrer man at gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skjer i henhold til god kommunal revisjonsskikk.

3.4.2 Økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger

Ifølge definisjonen i kommuneloven er det økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger som skal vurderes. Med dette plasserer forvaltningsrevisjon av kommuner seg inn i den internasjonale fagtradisjonen, hvor denne revisjonsformen har betegnelsen *performance audit* eller *value for money audit*. Formålet med forvaltningsrevisjon internasjonalt er nettopp å vurdere *economy, efficiency og effectiveness* (Pollitt, 1999). Dette omtales gjerne som *de tre E-er*. På norsk tilsvarer disse begrepene økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. Mye forvaltningsrevisjon handler i tillegg om regeletterlevelse, som er en del av definisjonen i kommuneloven.

Økonomi. Vurdering av økonomi innebærer å vurdere om innsatsfaktorene som brukes i den kommunale tjenesteproduksjonen er skaffet til veie på den mest økonomiske måten. Målet er å minimere kostnader ved innsatsfaktorene samtidig som det tas hensyn til at kvaliteten har et tilfredsstillende nivå. Dette kan også omtales som god husholdning. I dagligtalen snakker vi om å være økonomiske, og med det mener vi at vi ikke sløser med pengene.

Produktivitet. I en vurdering av produktivitet undersøker man hvordan ressursinnsatsen står i forhold til omfanget på de produserte varene og tjenestene. Produktivitet omtales også ofte som indre effektivitet og dreier seg om utnyttelse av menneskelige, finansielle og andre ressurser i en produksjonsprosess. Det vil si at vi får størst mulig tjenesteproduksjon igjen for ressursinnsatsen.

Revisjon av produktivitet kan ha som mål å vurdere hvor høy produksjon (for eksempel antall sykehjemsplasser) en virksomhet får ut av en gitt ressursinnsats og med en gitt kvalitet. Man kan sammenligne med hva tilsvarende virksomheter oppnår, eller man kan sammenligne med hva kommunen selv har oppnådd tidligere. Det vil si at man undersøker om kommunen er like god som de andre, eller om den stadig forbedrer seg.

Vurderinger av økonomi og produktivitet fanges inn av spørsmålet: *Gjør forvaltningen tingene riktig?* Det vil si, gjør forvaltningen tingene på den beste måten der vi får mest mulig igjen for innsatsen? Med andre ord - oppfyller kommunen kravet i kommuneloven § 1 om å *yte tjenester og drive samfunnsutvikling til beste for innbyggerne?*

Regeletterlevelse. Store deler av kommunal virksomhet er regulert av lover og forskrifter, enten det er sektorvis reguleringer av rettigheter eller plikter knyttet til tjenester eller myndighetsutøvelse, eller det er sektoruavhengige regler om offentlighet, arbeidsmiljø, personvern, saksbehandling med mer. Undersøkelse av regeletterlevelse står derfor sentralt i den kommunale forvaltningsrevisjonen, enten alene, eller sammen med andre innfallsvinkler.

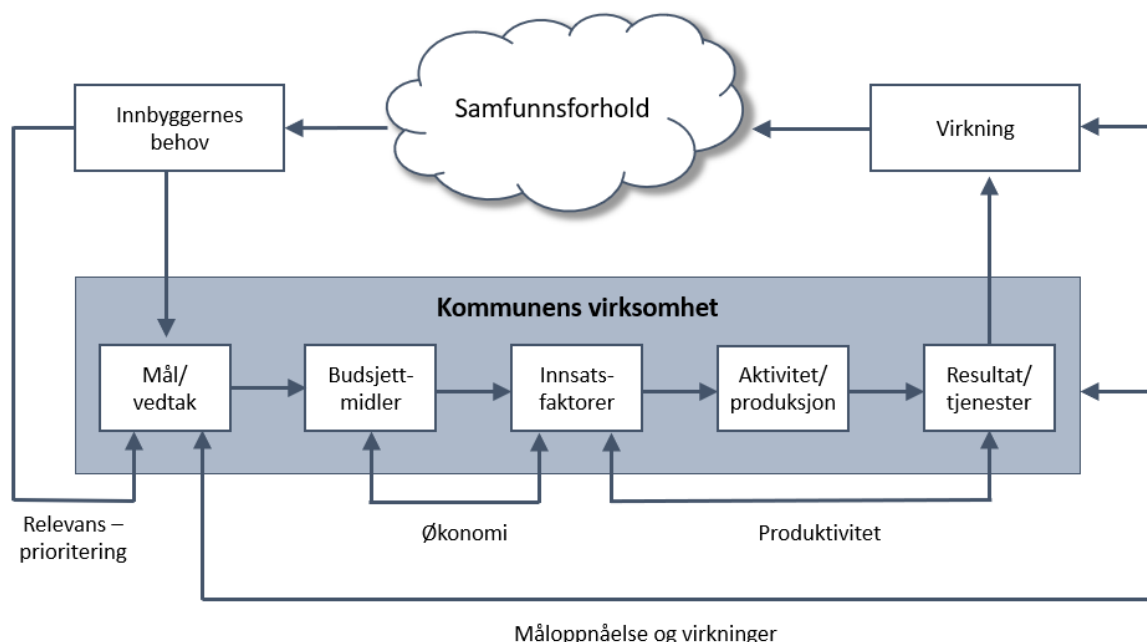
På revisorspråket omtales dette som etterlevelserevisjon, eller *compliance audit* som er det internasjonale begrepet. Forenklet etterlevelserevisjon med økonomiforvaltningen er særskilt regulert i kommuneloven. Det inngår i regnskapsrevisjonsmandatet, og er en enklere, obligatorisk kontroll som skal gjennomføres hvert år, med ulike temaer innenfor kommunens økonomiforvaltning. Det er fastsatt en egen standard for denne kontrollformen.¹³

Måloppnåelse og virkninger. I vurdering av måloppnåelse undersøker man om forvaltningen/selskapet har nådd de vedtatte målene for virksomheten eller om tiltaket eller virksomheten kan ha gitt utilsiktede virkninger, i strid med intensjonene. Målene kan være politisk vedtatt, eller det kan være mål som forvaltningen selv har fullmakt til å vedta for sitt virksomhetsområde. Her kommer det tydelig fram at forvaltningsrevisjon er en resultatorientert form for revisjon, og at den i motsetning til regnskapsrevisjon ikke er begrenset til regnskapsmessige forhold. Vurdering av måloppnåelse og virkninger faller inn under begrepet ytre effektivitet.

Vurdering av virkninger regnes å være komplisert da virkninger ofte først vil komme til syne etter lang tid, og det vil være mange faktorer som uavhengig av kommunens virksomhet kan ha bidratt til en tilstand eller et resultat.

Vurderinger av måloppnåelse og virkninger fanges inn av følgende spørsmål: *Gjør forvaltningen de riktige tingene?*

Forholdet mellom økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger kan illustreres i en resultatkjede-modell (bearbeidet etter Pollitt m.fl., 1999 i Andersen m. fl., 2006):



Figur 7: Effektkjedemodell – økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger

¹³ RSK 301 Standard for forenklet etterlevelserevisjon med økonomiforvaltningen

Modellen viser at det er en sammenheng mellom de samfunnsmessige forholdene og innbyggernes behov for kommunale tjenester. Dette må ligge til grunn for målsettingen for den kommunale virksomheten. Det fargede feltet illustrerer kommunens virksomhet: Med utgangspunkt i målene bevilger kommunestyret budsjettmidler som finansierer de innsatsfaktorene som inngår i de aktivitetene eller den produksjonen som utøves i kommunen for å få fram resultater og virkninger. Denne aktiviteten eller produksjonen skaper et resultat (eksempelvis en tjeneste), som påvirker samfunnsforholdene og innbyggernes behov.

Modellen viser elementene som inngår i de ulike vurderingene og analysene som faller inn under definisjonen på forvaltningsrevisjon – nemlig økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. I figuren illustreres dette av pilene mellom boksene som symboliserer budsjettmidler, innsatsfaktorer, aktivitet/produksjon, resultat/tjenester og virkning og mål og vedtak. Pilen mellom innbyggernes behov og kommunestyrets mål og vedtak har i figuren fått betegnelsen «relevans – prioritering».

3.4.3 Kommunestyrets vedtak – måloppnåelse

I forvaltningsrevisjon kan man vurdere om kommunestyrets vedtak blir fulgt opp av administrasjonen. Kontrollutvalget kan ikke overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens eller fylkeskommunens folkevalgte organer eller andre kommunale organer, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 1. Kontrollorganene skal altså kontrollere midlene, men ikke overprøve politisk vedtatte mål for den kommunale virksomheten.

Når måloppnåelse skal vurderes, kan revisor komme til å bevege seg inn i politikkenes grenseland. Det er ofte slik at politiske prosesser ikke skaper klare mål som måloppnåelsen kan vurderes mot. Det kan dermed være vanskelig å skille en vurdering av om midlene som anvendes for å nå et mål er formålstjenlige, fra spørsmålet om målet er verdt å nå, som jo er politikernes område. Et annet forhold er når en virksomhet ikke har klare, politisk definerte mål for produktivitet, der medgåtte ressurser settes i forhold til konkrete krav om oppnådde resultater. Da kan forvaltningsrevisjonsprosessen måtte definere og konstruere målene for vurdering av produktivitet og måloppnåelse. Revisor må arbeide balansert innenfor slike politisk sensitive områder.

En forvaltningsrevisjon kan undersøke hensiktsmessigheten og relevansen av mål som administrasjonen, virksomheter og enheter innen kommunen selv har satt opp for egen virksomhet.

3.4.4 Krav om revisjonskriterier

Et grunnleggende trekk ved forvaltningsrevisjon er at observert praksis eller tilstand blir holdt opp mot normative kriterier på området, revisjonskriterier. Revisjonskriteriene sier altså hvordan noe bør være og gjenspeiler den forventning eller det ideal som en ytelse eller resultat vurderes opp mot. Revisjonskriteriene har dermed en sterkt normativ karakter. Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 15 inneholder et absolutt krav om at det skal etableres revisjonskriterier for det enkelte prosjekt. Revisjonskriteriene skal gjøres tydelige, slik at den som blir revidert får vite hvilke revisjonskriterier som virksomheten blir vurdert opp mot.

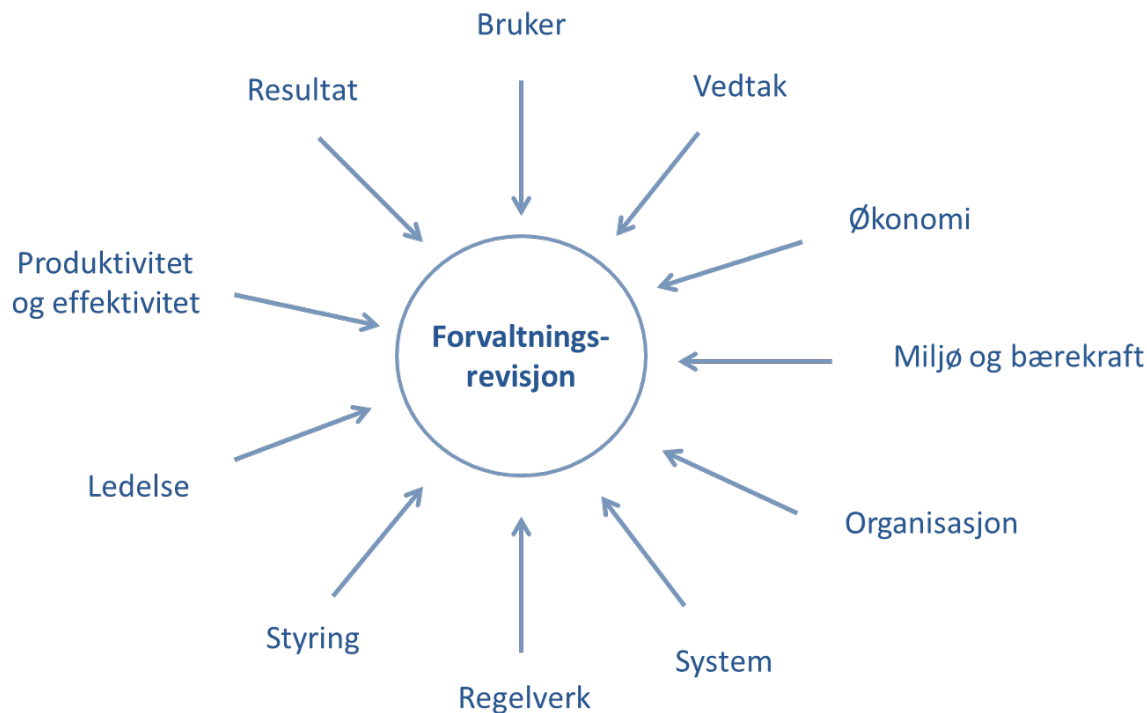
En forvaltningsrevisjon kan også inneholde mer deskriptive framstillinger av et aktuelt område. Da mangler revisor en målestokk eller norm å vurdere opp mot, og må dermed avstå fra å gjøre vurderinger. Se mer om beskrivende problemstillinger i kapittel 8.3.3.

3.5 Perspektiver og tilnæringsmåter i forvaltningsrevisjon

Vi har sett at forvaltningsrevisjon kan undersøke mange forskjellige sider ved kommunens eller et selskaps virksomhet. Ulike tema, formål og problemstillinger krever forskjellige tilnærminger og bruk

av metoder. For at en undersøkelse skal være holdbar og troverdig, må den baseres på forsvarlig og anerkjent metodebruk. Forvaltningsrevisjon kan spenne fra enkle undersøkelser om administrasjonens oppfølging av vedtak til juridiske vurderinger og effektanalyser. Dette krever ulike metodiske tilnærminger, og en forvaltningsrevisor vil ofte bli stilt overfor krav om å beherske ulike vitenskapelige metoder, analyse- og revisjonsteknikker.

Forvaltningsrevisjon kan gjennomføres ut fra flere ulike innfallsvinkler eller perspektiver som ofte kombineres. Dette er illustrert i figuren under (Andersen m. fl., 2006:24):



Figur 8: Ulike perspektiver i forvaltningsrevisjon

Det kan være hensiktsmessig å skille mellom to hovedkategorier av tilnærmingsmåter, nemlig:

- Resultatorientert forvaltningsrevisjon
- Systemorientert forvaltningsrevisjon

Ofte vil en i en og samme forvaltningsrevisjon kombinere begge perspektivene. Man kan ha en problemstilling som undersøker om kommunen har systemer og internkontroll på et felt som skal sikre god praksis. Da arbeider man systemorientert. I en annen problemstilling vil man undersøke om hvordan praksis egentlig er, det vil si om rutinene etterleves og har den ønskede virkning. Da er man mer resultatorientert, eller substansorientert om man vil.

I tillegg til de to hovedkategoriene som er omtalt ovenfor, forekommer det at revisor får i oppdrag å undersøke forhold knyttet til konkrete, uheldige eller uønskede hendelser. Dette kan kalles hendelsesbaserte undersøkelser. Formålet er gjerne å klarlegge og beskrive hva som faktisk har skjedd, og deretter å belyse eller forklare de utløsende faktorene eller plassere ansvar.

3.5.1 Resultatorientert revisjon

En resultatorientert revisjon vil primært undersøke i hvilken grad sentrale mål på et område er nådd. Resultater kan måles på forskjellige steder i effekt- eller resultatkjedemodellen, det vil si i forhold til økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. Tema i slike revisjoner kan for eksempel være:

- Er ressursbruken i ulike tjenester rimelig?
- Er kommunens saksbehandling effektiv?
- Er kvaliteten i de ulike tjenestene tilfredsstillende?
- Blir kommunestyrets vedtak iverksatt?
- Oppfyller kommunens virksomhet lovfestede krav?

3.5.2 Systemorientert revisjon

Det kan også være aktuelt å undersøke styrings- og kontrollsystemene. Gode systemer har ofte betydning for resultatene. Det er viktig å sikre gode rutiner for at rapporteringen til de folkevalgte er tilstrekkelig og korrekt. En revisjon av styrings- og kontrollsystemene kan avdekke områder med utilstrekkelig styring og eventuelt peke på både årsaker til disse svakhetene og konsekvenser for resultater og måloppnåelse.

Virksomhetenes systemer og rutiner for intern kontroll skal også sikre at misligheter og økonomisk kriminalitet forebygges og avdekkes. I en forvaltningsrevisjon kan revisor for eksempel vurdere om slike systemer og rutiner er etablert, og om de fungerer som forutsatt. Revisor skal alltid være oppmerksom på situasjoner hvor det er fare for ulovlige handlinger eller misligheter. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg. Svakheter i systemet som kan skape risiko for uregelmessigheter bør også dokumenteres og kommuniseres til hensiktsmessig nivå i kommunen eller selskapet.

3.5.3 Hendelsesbaserte undersøkelser

Av og til oppstår det situasjoner eller hendelser som gjør at kontrollutvalget ønsker å sette i gang undersøkelser. Vi kan kalle slike undersøkelser hendelsesbaserte, i motsetning til undersøkelser som kontrollutvalget har bestilt med utgangspunkt i plan for forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll. Det kan typisk være en uønsket hendelse eller tilstand som blir kjent gjennom en henvendelse til kontrollutvalget, et medieoppslag eller liknende. Fellesnevneren er at noe kritikkverdig kan ha skjedd, og kontrollutvalget ønsker saken belyst, med søkelys på hendelsen. Formålet kan være å klarlegge og beskrive hva som faktisk har skjedd, og deretter å belyse eller forklare de utløsende faktorene. Ofte vil media og publikum være svært interessert i slike saker.

Begrepene «varsling» og «granskning» blir gjerne brukt i slike sammenhenger. Det er grunn til å tenke gjennom begrepsbruken i en slik situasjon. Granskning som undersøkelsesmetode er ikke regulert i kommuneloven, og er heller ikke et entydig begrep. Det oppfattes gjerne som dramatisk hvis en klassifiserer en undersøkelse som granskning. Begrepsbruken kan tilføre saken en alvorligere dimensjon enn den i utgangspunktet har. Det finnes retningslinjer for profesjoners gjennomføring av granskning, for eksempel Advokatforeningens anbefalinger for private granskinger¹⁴.

For mange hendelsesbaserte undersøkelser er RSK 001 et velegnet verktøy. Ved å bruke RSK 001 og gjennomføre undersøkelsen som en forvaltningsrevisjon, tvinges revisor til å tenke nøye gjennom hvilke krav som gjelder for det området som skal gjennomgås. For leseren av rapporten blir det tydelig hva revisor mener er gjeldende krav, og derfor blir det lettere å vurdere om den praksisen som er avdekket bryter med disse kravene.

Noen ganger vil slike undersøkelser peke på enkeltpersoners rolle i det som blir avdekket. Det kan medføre at revisor må utvise særlig omtanke i dialogen, og sørge for å ivareta hensyn til personvern, rettssikkerhet, retten til kontradiksjon og dokumentasjon, jf. RSK 001 punkt 9 med kommentarer.

¹⁴ Advokatforeningen, *Anbefaling for granskninger*, oppdatert 20.01.2023.

<https://www.advokatforeningen.no/advokatetikk/anbefalinger/anbefaling-for-granskninger/> (Hentet 29.03.23)

3.5.4 Samspill mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon

De fleste kommuner får både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon fra samme revisjonsenhet. Det kan være mye god ressursutnyttelse i å utnytte funn og resultater i den ene revisjonsformen som grunnlag eller innspill i den andre revisjonsformen. Dette aktualiserer seg særlig når det gjelder etterlevelseskontroll, jf. kommuneloven § 24-9.¹⁵ I denne kontrollen vil metodikk og erfaringer fra forvaltningsrevisjon kunne komme til nytte, og etterlevelseskontrollen kan også vise behov for mer omfattende undersøkelser ved forvaltningsrevisjon, eller avklare at det ikke er behov for forvaltningsrevisjon på det aktuelle området.

3.6 Kjennetegn, perspektiver og tilnæringsmåter i eierskapskontroll

Eierskapskontroll innebærer å kontrollere om den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser, gjør dette i samsvar med lover og forskrifter, kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring.

Ordlyden i kommuneloven kan tale for at denne kontrollformen er avgrenset til kontroll av den personen som møter for kommunen i eierorganet. Det er ikke holdepunkter for en så snever tolkning i forarbeidene, og i praksis er eierskapskontrollen et middel for å påse at kommunen forvalter sine eierinteresser i selskap i samsvar med kommunestyrets vedtak og i henhold til aktuelt lovverk. Dette leder fram mot en overordnet problemstilling for all eierskapskontroll:

- Utøves kommunens eierskap i samsvar med aktuelle lovbestemmelser, kommunestyrets vedtak og etablerte normer for god eierstyring?

Hvordan det er hensiktsmessig å innrette eierskapskontrollen, avhenger mye av hvor «god» eller «moden» kommunen er når det gjelder eierstyring og eierskap. Vinkling og innretning på kontrollen må vurderes konkret ut fra risiko og vesentlighet og kontrollutvalgets bestilling.

Selv om tema er avgrenset, kan eierskapskontrollen ha ulike perspektiver og tilnæringsmåter, f.eks.:

- kommunens eierskapsmelding – behandling og innhold
- grunnleggende om kommunens eierstyring:
 - sentrale rutiner/prinsipper,
 - organisering av eierstyringen
 - praksis - eierstyring av et knippe selskaper
- dypdykk i ulike eierstyringstemaer
- eierstyringen av ett enkelt selskap
- kombinasjon av eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon i selskap

¹⁵ RSK 301 Standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen.

Grunnleggende kontroll

Kommuneloven § 26-1 krever at alle kommunestyrer hver valgperiode skal vedta en eierskapsmelding. Kommuneloven fastsetter minimumskrav til meldingens innhold.

I tillegg til minimumskravene i loven, har KS (kommunesektorens organisasjon) sammen med Samfunnsbedriftene fastsatt anbefalinger om eierstyring.¹⁶ En kontroll av om kommunen har eierskapsmelding og eierstyringsprinsipper som er i samsvar med kravene i kommuneloven og anbefalinger fra KS, kan være et godt sted å starte. Ofte er det naturlig å ha denne problemstillingen sammen med andre temaer for eierstyring.

Eksempel på problemstilling i en grunnleggende eierskapskontroll:

Har kommunen lagt til rette for god eierstyring?

Eller mer konkret:

Har kommunen eierskapsmelding i samsvar med kommuneloven?

Er kommunens eierskapsprinsipper i samsvar med sentrale anbefalinger fra KS?

Andre temaer i eierskapskontroll

Som regel vil det være for omfattende å undersøke om alle eierstyringsprinsipper og anbefalinger blir ivaretatt i kommunens eierstyring, og tema for kontrollen må da spisses eller avgrenses.

I punktlisten nedenfor er det angitt tema som kan være aktuelle alene eller sammen i en eierskapskontroll:

- Eierskapsmelding, folkevalgtopplæring om eierskap, rolleforståelse, evaluering av eierskapsmelding og eierstrategier
- Samordning med andre eiere av føringer for selskapene
- Representasjon og fullmakter i eierorgan – valg av representanter, delegasjon og fullmakter
- Demokratihensyn: offentlighet, saksutredning, politisk behandling av eiersaker, rapportering til politisk nivå om eiersaker, kommunedirektørens rolle
- Gjennomføring av møter i eierorgan – innkallinger, gjennomføring/saksbehandling og protokollføring
- Styrevalgprosesser og styresammensetning – valgkomite, retningslinjer for valgkomiteens arbeid, skriftlighet, styreevalueringer, styresammensetning – kjønnsbalanse og kompetanse, godgjøring og varaordning
- Samfunnsansvar i kommunens eierstyring
- Avkastning og utbyttepolitikk
- Anbefalinger fra tidligere kontroller

¹⁶ KS Anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll (2020)

3.6.2 Grensen mot forvaltningsrevisjon

Kjerneaktiviteten i eierskapskontroll er å vurdere kommunens eierstyring opp mot lover, forskrifter og kommunale vedtak. Noen tema er i grenseland eierskapskontroll/forvaltningsrevisjon i selskap. Et eksempel på det, er om selskapets virksomhet er i samsvar med formålet. Et annet eksempel er hvordan eiers føringer for samfunnsansvar og etisk standard i selskapene fungerer.

En kartlegging av eiers forventninger til samfunnsansvar, hvordan dette er formidlet til selskapene, og hvilke tiltak eier ellers har for å sikre at forventningene blir ivaretatt, er klart en del av eierskapskontrollen. Enkle spørsmål til selskapet om hvorvidt eiers forventninger er oppfattet av selskapet kan også inngå i eierskapskontrollen. Men en dypere undersøkelse av hvordan dette praktiseres i selskapet må normalt gjennomføres som forvaltningsrevisjon i selskap.

De fleste kravene til forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er like. Noen forskjeller er det likevel. Forvaltningsrevisjoner er gjerne mer komplekse, og derfor skal metodevalg begrunnes i en forvaltningsrevisjon. Det kreves ikke ved eierskapskontroll. Det er også ulikt hvem som har uttalerett ved utarbeidelse av rapporten: i en forvaltningsrevisjon er det kommunedirektøren/ selskapet som har uttalerett, mens det i en eierskapskontroll er det/de aktuelle selskap og «den som utøver kommunens eierfunksjon». Hvem dette er, vil variere alt etter tema for kontrollen og organisering i kommunen.

Revisor bør vise tydelig i rapporten hvilken kontrollform som ligger til grunn for undersøkelsen, eller om det er en kombinasjon av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, og sikre at uttaleretten blir ivaretatt.

4 Rollefordeling

I figur 1 i kapittel 2 viste vi den overordnede kommunale styringsmodellen med de ulike aktørene. I dette kapitlet gjør vi greie for hvilket ansvar og hvilke oppgaver de ulike aktørene i kontrollinjen har i forbindelse med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, det vil si kommunestyret, kontrollutvalget, kontrollutvalgssekretariatet og revisor.

4.1 Kommunestyrets ansvar og oppgaver

Kommunestyret har det øverste ansvaret for å kontrollere den kommunale forvaltningen, jf. kommuneloven § 22-1. Følgende kommunestyreoppgaver relaterer seg til tilsynsansvaret:

- Kommunestyret velger et kontrollutvalg, jf. kommuneloven § 7-1.
- Kommunestyret skal sørge for sekretærbistand til kontrollutvalget, jf. kommuneloven § 23-7.
- Kommunestyret velger revisjonsordning, jf. kommuneloven § 24-1 første ledd.
- Kommunestyret velger revisor, jf. kommuneloven § 24-1 andre ledd.
- Kommunestyret vedtar planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, jf. kommuneloven § 23-3 andre ledd og § 23-4 andre ledd.
- Kommunestyret mottar, behandler og fatter vedtak etter gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller, jf. kommuneloven § 23-5.
- Kommunestyret vedtar de økonomiske rammene for kontrollutvalget og revisor, jf. kommuneloven kapittel 14, jf. kontrollutvals- og revisjonsforskriften § 2.

4.1.1 Valg av revisjonsordning og revisor

Det er kommunestyret selv som etter innstilling fra kontrollutvalget avgjør hva slags revisjonsordning kommunen skal ha, og hvem som skal være kommunens revisor.

Kommunestyret kan velge mellom tre ulike revisjonsordninger:

- ansette egne revisorer
- delta i interkommunalt samarbeid om revisjon
- inngå avtale med annen revisor

De ulike revisjonsordningene er nærmere beskrevet blant annet i Kontrollutvalgsboka og i boka Kontroll og revisjon i kommunal sektor¹⁷.

4.1.2 Behandling av rapporter om forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

Kommunestyret har det overordnede ansvaret for alt som skjer i kommunen. Verken revisor eller kontrollutvalget har myndighet til å gi pålegg om tiltak dersom en forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll har avdekket avvik eller svakheter. Slik myndighet er det kommunestyret som har. Kommunestyrets behandling av rapporter om forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll vil som regel styrke effekten og nytten av rapportene.

Også rapporter om forvaltningsrevisjon i selskap skal behandles av kommunestyret, slik at eventuelle anbefalinger kan kanaliseres til eier eller selskap gjennom riktig organ. Det kan f.eks. være at kommunestyret vedtar at anbefalingene skal tas opp i eierorganet, at kommunen skal sende en

¹⁷ Kommunal- og distriktsdepartementet (2021): *Kontrollutvalgsboka* og Borgmo, R, Bråthen, B. og Lie, K.E. (2023): *Kontroll og revisjon i kommunal sektor*.

anmodning om endringer til styret, eller at kommunens administrasjon får beskjed om å følge opp et avvik gjennom bestillerrollen.

Kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets vedtak om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller blir fulgt opp og skal rapportere tilbake til kommunestyret om det.

4.1.3 Vedta økonomiske rammer for tilsyn og revisjon

En forutsetning for at det kan bli utført forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, er at kontrollutvalget får tilstrekkelige økonomiske rammer. Kommunestyret fastsetter de økonomiske rammene for kontrollutvalgets arbeid på lik linje med fastsettelse av rammene for annen virksomhet i kommunen, bortsett fra at det er kontrollutvalget som skal utarbeide forslaget til budsjett for kontrollarbeidet. Forslaget skal følge innstillingen til årsbudsjettet til kommunestyret.

4.2 Kontrollutvalgets ansvar og oppgaver¹⁸

Kontrollutvalget skal blant annet:

- utarbeide en planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, basert på en risiko- og vesentlighetsvurdering, og legge disse fram for kommunestyret,
- påse at det blir gjort forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll i kommunen – bestille oppdrag,
- rapportere om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller til kommunestyret,
- påse at kommunestyrets vedtak i tilknytning til rapportene følges opp

4.2.1 Plan for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

Kontrollutvalget skal utarbeide planer for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll minst én gang i valgperioden. Planene skal vedtas av kommunestyret etter innstilling fra kontrollutvalget. Med utgangspunkt i planene bestiller kontrollutvalget forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller innenfor den revisjonsordning og -avtale som kommunen har. De fleste kommunestyre gir kontrollutvalget fullmakt til å gjøre endringer i de vedtatte planene.

Planene skal baseres på risiko- og vesentlighetsvurderinger av kommunens og selskapenes virksomhet. Formålet med vurderingene er å finne ut hvor det er størst nytte av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. NKRF har en egen veileder i risiko- og vesentlighetsvurderinger for forvaltningsrevisjon.¹⁹

Gjennom risiko- og vesentlighetsvurderinger kan indikasjoner på avvik eller svakheter i forvaltningen eller eierstyringen bli avdekket. På den måten får kontrollutvalget tilgang til relevant informasjon om kommunens og selskapenes virksomhet, slik at det blir mulig for kontrollutvalget å prioritere hvor det er aktuelt å gjennomføre forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

Kommuneloven regulerer ikke hvem som kan utføre arbeidet med risikovurderinger og planer. Det er gjerne sekretariatet eller revisjonen som gjør dette. Departementet har tidligere uttalt at det er naturlig at det er sekretariatet som utarbeider forslaget til plan.²⁰

4.2.2 Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal gjennomføres

Ifølge kommuneloven § 23-2 første ledd bokstav c) og d) har kontrollutvalget, på vegne av kommunestyret, ansvar for å påse at forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll blir gjennomført. Det innebærer at kontrollutvalget har ansvaret for at det bestilles forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll innenfor de budsjettammer som kommunestyret har gitt. Kommunestyret må

¹⁸ For mer om kontrollutvalgets arbeid, se Kommunal- og distriktsdepartementet (2021): *Kontrollutvalgsboka*.

¹⁹ Norges kommunerevisorforbund (2019): *Veileder i risiko- og vesentlighetsvurdering*.

²⁰ Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2015): *§ 77: Spørsmål om kontrollutval og revisjon*

sørge for at kontrollutvalget har de ressursene som er nødvendige for å gjennomføre pålagte oppgaver.²¹

4.2.3 Rapportere til kommunestyret

Kontrollutvalget skal rapportere resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller til kommunestyret, jf. kommuneloven § 23-5 og kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 4. I NOU 2016:4 om ny kommunelov kapittel 23 sier kommunelovutvalget at det er viktig at kommunestyret får tilstrekkelig informasjon om tilsyns- og kontrollvirksomheten til at de folkevalgte kan ivareta det overordnede ansvaret for kommunen.²²

Det er opp til kontrollutvalget når og hvordan slik rapportering skal skje. Nærmere bestemmelser om dette kan også gis av kommunestyret. I departementets veiledning til § 4 i kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften legges det til grunn at rapporteringen skjer uten ugrunnet opphold. Kommunestyret skal ha mulighet til å handle raskt, og eventuelt treffe nødvendige vedtak på bakgrunn av rapporten.²³

Det vanligste er at rapportene legges fram for kommunestyret fortløpende etter hvert som de ferdigstilles. Det øker sannsynligheten for at forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll har effekt og fører til læring og forbedring.

4.2.4 Oppfølging av kommunestyrets vedtak

Kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets vedtak knyttet til forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller følges opp. Utvalget skal rapportere om denne oppfølgingen til kommunestyret, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 5.

Kommunedirektøren har ansvar for å iverksette kommunestyrets vedtak. Dette gjelder også vedtak ved behandling av forvaltningsrevisjonsrapporter. Oppfølgingen av disse rapportene er viktig for læring i organisasjonen. Ved eierskapskontroller og forvaltningsrevisjoner i selskap bør det være tydelig avklart hvem som skal følge opp gjennomføringen av eventuelle tiltak. Hvem det er, vil avhenge av kommunestyrets vedtak.

4.3 Kontrollutvalgets sekretariat

Rammene for sekretariatets oppgaver og organisering framgår av kommuneloven § 23-7 og kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 7. Sekretariatet skal blant annet påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet, og at utvalgets vedtak blir iverksatt.

NKRF har utgitt en veileder for sekretariatene.²⁴ Sekretariatets oppgaver er også nærmere omtalt i kapittel 6 og i Kontrollutvalgsboka. NKRF har også, i samarbeid med Forum for kontroll og tilsyn (FKT), utgitt flere anbefalinger om god skikk og praksis for sekretariatene. Disse finnes på nkrf.no.

²¹ Kommunal- og distriktsdepartementet (2021): *Kontrollutvalgsboka*, kapittel 2.

²² Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2016): NOU 2016:4 *Ny kommunelov*

²³ Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021) *Veileder til kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften*.

²⁴ Norges kommunerevisorforbund (2020): *Veileder for god skikk og praksis for kontrollutvalgsssekretariatene*

4.4 Revisors ansvar og oppgaver ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

Revisor skal gjennomføre kontrollutvalgets bestilling i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Hva som er god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll framgår av RSK 001 og 002, som er standardene for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Standardene angir hvordan oppdragene skal planlegges, gjennomføres og rapporteres.

Ifølge punkt 4 i standardene skal revisor gjennomføre forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen i samsvar med kontrollutvalgets vedtak. Revisor har en særlig plikt til å forsikre seg om at kontrollutvalget og revisor har lik forståelse av oppdraget, og at rammene er tilstrekkelig klarlagt.

Oppdragsansvarlig revisor (eller dennes stedfortreder) har generell møte- og talerett i kontrollutvalgets møter og kan forlange sine uttalelser i møtet protokollert.

Oppdragsansvarlig revisor (eller dennes stedfortreder) har møteplikt kommunestyret når saker som har tilknytning til revisors oppdrag skal behandles. Ellers har revisor møterett i kommunestyret, jf. kommuneloven § 24-3.

5 Krav til revisor

I dette kapitlet går vi gjennom kravene til oppdragsansvarlig og kravene om kvalifikasjoner, vandel, uavhengighet og objektivitet.

5.1 Oppdragsansvarlig

RSK 001 og RSK 002 om krav til revisor

1) Revisjonsenheten skal utpeke en oppdragsansvarlig for hvert oppdrag i forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for å påse at standardens krav er oppfylt.

Oppdragsansvaret blir organisert på ulike måter. Noen revisjonsenheter har en oppdragsansvarlig for alle oppdrag, andre har egne oppdragsansvarlige for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, og i noen revisjonsenheter er hver forvaltningsrevisor oppdragsansvarlig for sine oppdrag. Den som er oppdragsansvarlig skal påse at oppdragene utføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, og må derfor ha den myndighet og kompetanse som kreves for å ivareta dette ansvaret. Den oppdragsansvarlige blir kontrollert i NKRFs kvalitetskontroll.

5.2 Kvalifikasjons- og vandelskrav

5.2.1 Kvalifikasjonskrav

RSK 001 og RSK 002 om krav til revisor

2) Oppdragsansvarlig revisor skal sikre at forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen gjennomføres med tilstrekkelig kunnskap om, og ferdigheter i relevante metoder, og med tilstrekkelig kunnskap om temaet som revisjonen omhandler/eierstyring og selskapsledelse.

For å utføre forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll av god kvalitet og i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, er det nødvendig med solid formell kompetanse. De fleste kommunale revisjonsenheter krever utdanning på mastergradsnivå, både for oppdragsansvarlige for forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll og for forvaltningsrevisorer.²⁵

²⁵ Det er ikke formelle kvalifikasjonskrav til oppdragsansvarlig for forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll. Tidligere var det et krav om at oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor skulle ha minimum tre års utdanning fra universitet/høyskole.

Både forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er kunnskapsintensive og tverrfaglige aktiviteter. I praksis trengs både formell og personlig kompetanse hos den som skal utføre oppdragene. Det er mange slag kompetanse som er egnet. Tilstrekkelig kunnskap i metodikk og kunnskap om det temaet som skal revideres er helt avgjørende. I forberedelsen av undersøkelsen må man opparbeide seg tilstrekkelig kunnskap om det aktuelle fagfeltet.

Tilstrekkelig kompetanse innebærer at oppdraget må utføres med kunnskap og ferdigheter slik at man kan

- planlegge oppdraget
- velge og benytte hensiktsmessig metode
- innhente tilstrekkelige data
- vurdere data opp mot kriteriene og
- utarbeide rapport i tråd med standardens krav og kravene til god revisjonsskikk.

Kompetanse som gjennom praksis har vist seg å være hensiktsmessig for en vellykket gjennomføring av forvaltningsrevisjon er:

- kunnskap og forståelse om offentlig forvaltning, spesielt kommunenes rolle og tjenester
- evner og ferdigheter i effektiv opparbeiding av sakkunnskap og risikoforståelse
- kunnskap og ferdigheter i bruk av metoder for datainnsamling og –analyse
- god vurderingsevne
- evne til å kommunisere klart og effektivt, både muntlig og skriftlig

5.2.2 Vandel

I kommuneloven § 24-4 stilles det et generelt krav om at revisor skal ha god vandel. Dette er en videreføring av tidligere krav. Kravet til god vandel er ikke utdypet i forskrift. I departementets merknader til tidligere regler stod det at den som skal være oppdragsansvarlig må levere vandelsattest ved ansettelse eller ved tildeling av oppdragsansvar. Det må antas at det samme vil gjelde etter bestemmelsen i den nye kommuneloven.²⁶

5.3 Krav til uavhengighet og objektivitet

RSK 001 og RSK 002 om krav til revisor

3) Revisor skal være uavhengig og objektiv ved utførelsen av sine oppgaver. Vurdering av uavhengighet må dokumenteres for hver forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Uavhengighet må vurderes gjennom hele forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen. Oppdragsansvarlig revisor skal sørge for at alle som utfører oppgaver i forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen ivaretar kravet om uavhengighet.

Det er en grunnleggende forutsetning at revisor skal være uavhengig og objektiv overfor dem som revisjonen retter seg mot og det aktuelle temaet. Kravet om uavhengighet og objektivitet er hjemlet i

²⁶ Borgmo, R, Bråthen, B. og Lie, K.E. (2023): *Kontroll og revisjon i kommunal sektor*.

kommuneloven § 24-4, jf. forskrift om kontrollutvalg og revisjon §§ 16-18. Av forskriften framgår det at revisor (eller revisors nærstående) ikke kan

utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen hvis revisoren eller revisorens nærstående har en slik tilknytning til den reviderte eller kontrollerte virksomheten eller virksomhetens ansatte eller tillitsmenn at den er egnet til å svekke revisorens uavhengighet og objektivitet

Man kan heller ikke utføre revisjon eller annen kontroll i en virksomhet dersom

... det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet.

Bestemmelsene gjelder for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune. Forhold som kan påvirke uavhengigheten skal vurderes før man utfører revisjonsoppdraget, og underveis i oppdraget. Revisor selv må vurdere om det foreligger forhold som tilsier at man ikke kan ta på seg revisjonsoppdraget. Bestemmelsen omfatter ikke bare den faktiske uavhengigheten, men også andre omstendigheter som kan være egnet til å svekke omverdenens tillit til revisor.

For revisorer som er ansatt i kommunen, i interkommunale samarbeidsordninger eller i interkommunale selskaper gjelder forvaltningslovens habilitetsregler i tillegg til kommunelovens krav om uavhengighet.²⁷ I praksis er vurderingene av revisors habilitet eller uavhengighet langt på vei de samme etter disse regelsettene. Kommuneloven og kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften gir særregler for kommunal revisjon, og det er naturlig å ta utgangspunkt i disse reglene. Men hvis forvaltningslovens habilitetsregler gir et strengere resultat, må dette legges til grunn.

5.3.1 Avledet inhabilitet

Reglene om uavhengighet sier ikke noe om avledet inhabilitet for underordnede. Det innebærer at en revisjonsmedarbeider kan gjennomføre et oppdrag selv om revisjonssjefen ikke er uavhengig. Her går forvaltningslovens habilitetsregler lenger: Etter forvaltningsloven § 6 tredje ledd er en revisor som er direkte underordnet en inhabil tjenestemann, også selv inhabil. Slik avledet inhabilitet foreligger bare når den overordnede formelt og reelt kan gi instruks eller på en annen måte påvirke resultatet av arbeidet.²⁸

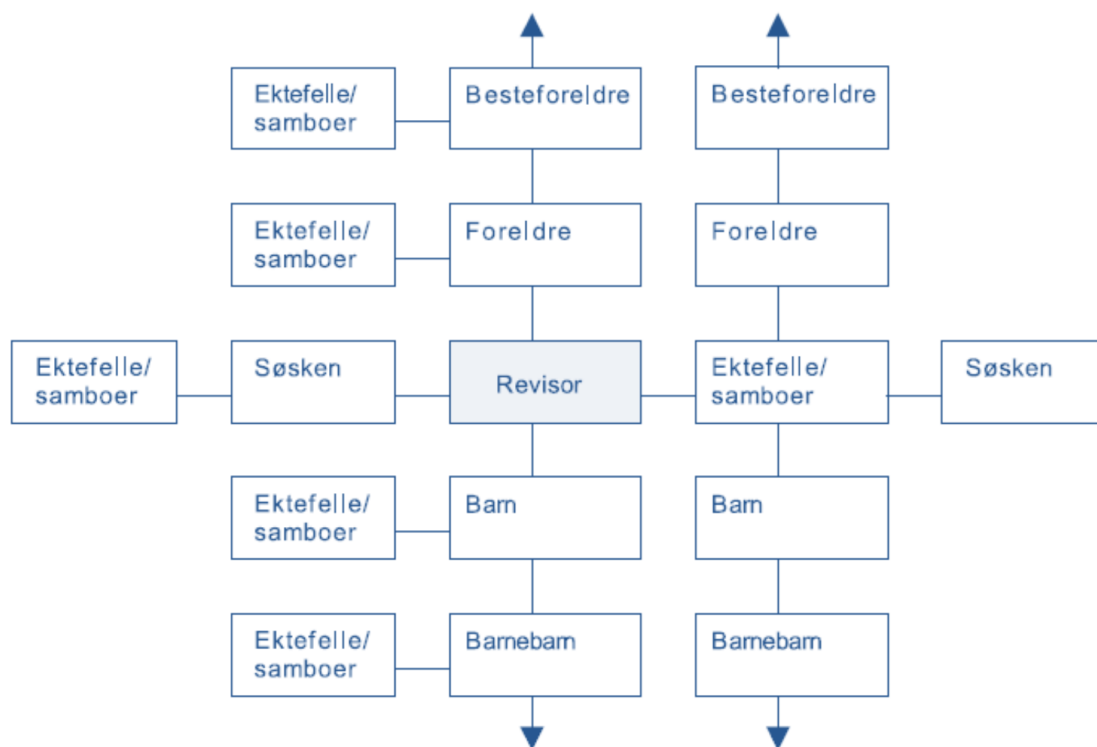
I praksis betyr dette at dersom revisjonssjefen er inhabil, så vil også alle i linjen under være inhabile. Dersom en oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor er inhabil, må man gjennomføre tiltak for å sikre at de som utfører forvaltningsrevisjonen ikke kan bli påvirket av den oppdragsansvarlige for å kunne ivareta uavhengigheten. Det kan for eksempel skje ved å utnevne en annen som oppdragsansvarlig revisor for den aktuelle forvaltningsrevisjonen.

5.3.2 Revisors nærstående

Både kommuneloven og forvaltningsloven omhandler revisors og offentlig tjenstemanns nærstående. Det følger av bestemmelsene at heller ikke revisors nærstående kan ha en tilknytning til virksomheten som kontrolleres, virksomhetens ansatte eller tillitsmenn som kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet. Hvem som regnes som revisors nærstående er nærmere definert i kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 17 annet ledd a-c. Dette illustreres i figuren under.

²⁷ Jf. lov om interkommunale selskaper § 15.

²⁸ Jf. brev fra KRD til Indre Helgeland kommunerevisjon, 12. oktober 2006.



Figur 9: Revisor omgitt av sine nærstående

Figuren viser at nærstående omfatter personer i det nærmeste leddet rundt revisor selv og rundt revisors ektefelle/samboer. Forvaltningsloven § 6 regner også inn forlovede, fraskilt ektefelle, fosterforeldre, fosterbarn og forhold som fullmektig og verge som inhabilitetsgrunn. Som tidligere nevnt, gjelder forvaltningslovens habilitetsregler for revisorer som er ansatt i kommunen, i interkommunale samarbeidsordninger eller i interkommunale selskaper.

5.3.3 Mer om revisors uavhengighet og objektivitet

I kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 18 er det nærmere regulert hvilke stillinger revisor ikke kan ha. Her framgår det at revisor eller revisors medarbeidere ikke kan ha stillinger ved siden av revisjonsoppdraget, eller være medlem i styrende organer i den kommunen eller fylkeskommunen som de utfører revisjon i. De kan ikke delta i, eller ha funksjoner i virksomheter som kommunen deltar i. De kan ikke være folkevalgte i kommunen, eller tillitsvalgte i andre organer som er premissgivere i forhold til virksomheter eller områder som revisor kontrollerer.

Revisorer lever i samfunnet og deltar i mange sammenhenger på arenaer som kan berøres i forbindelse med forvaltningsrevisjon og andre undersøkelser. Revisor og revisjonsvirksomheten må derfor ha rutiner og prosedyrer for å vurdere uavhengigheten i forhold til hver enkelt forvaltningsrevisjon (jf. også kravet om dette i RSK 001 og 002 punkt 3). For medlemmer av NKRF gjelder egne retningslinjer for etikk der uavhengigheten er omhandlet.²⁹

Kravet om objektivitet innebærer at revisor utfører revisjonen med en objektiv innstilling. Bevissthet rundt metodisk og systematisk tilnærming kan bidra til objektivitet og upartiskhet. Avgrensinger av revisjonens omfang, etablering av revisjonskriterier, innhenting av revisjonsbevis, tolkninger av observasjoner og trekking av konklusjoner må gjøres på en uhildet måte. Enhver som arbeider med

²⁹ Norges kommunerevisorforbund (2012): *Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer*

forvaltningsrevisjon må tilstrebe upartiskhet i alle ledd i sine vurderinger, oppfatninger, konklusjoner og anbefalinger.

5.3.4 Rådgivning

Det er begrenset hvor langt revisor kan involvere seg i rådgivning. Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 18 slår fast at revisor ikke kan utføre rådgivningstjenester eller andre tjenester for kommunen, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet eller objektivitet. Revisor kan med andre ord ikke opptre som rådgiver og i neste omgang revidere resultatet av egne råd eller sitt eget arbeid. Også ved utforming av anbefalinger må revisor være varsom for ikke å gå over grensen fra veiledning til rådgivning. Dette omtales mer utførlig i kapittel 12 om anbefalinger.

Revisor kan selvsagt heller ikke utføre tjenester som hører inn under kommuneadministrasjonens egne ledelses- og kontrolloppgaver, eller opptre som fullmektig for kommunen.

5.3.5 Dokumentasjon av uavhengighet

Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 19 krever at alle revisorer skal vurdere sin uavhengighet fortløpende. Paragrafen krever også at oppdragsansvarlig revisor årlig gir en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. I tillegg skal oppdragsansvarlig revisor gi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet når det er behov for det, eksempelvis i tilknytning til hvert oppdrag/bestilling.³⁰ Revisjonsenheten bør ha rutiner for at revisor selv plikter å orientere ledelsen dersom det skjer endringer i uavhengigheten.

Også RSK 001 og 002 har bestemmelser om uavhengighet. I punkt 3 stilles krav om vurdering av revisors uavhengighet for hvert enkelt oppdrag (prosjekt), og for alle som jobber med oppdragene. De samme kravene gjelder også for innleide konsulenter og lignende. Ofte er også ledelsen involvert i slike oppdrag, og må i så fall også vurdere sin uavhengighet.

Vurdering av uavhengighet skal dokumenteres. Uavhengigheten kan eksempelvis dokumenteres ved at alle som deltar i arbeidet signerer en uavhengighetserklæring, og/eller ved at det i prosjektplanen opplyses om at uavhengigheten er vurdert for alle som deltar i prosjektet.

For å bevare uavhengigheten kreves det at revisor i sin vurdering:

- a) identifiserer trusler mot uavhengigheten
- b) vurderer hvorvidt disse truslene er klart ubetydelige
- c) dersom truslene ikke er klart ubetydelige, identifiserer og anvender relevante forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Vurderingen av trusler mot uavhengigheten og påfølgende tiltak må være støttet av dokumentasjon innhentet før oppdraget aksepteres og under utførelsen av oppdraget. Forpliktelsen til å iverksette tiltak oppstår når revisor har kjennskap til, eller med rimelighet kunne forventes å ha kjennskap til, omstendigheter eller forbindelser som kan bringe uavhengigheten i fare.

Regelverket og standarden berører ikke eksplisitt forhold som angår mer uformelle relasjoner som vennskap, naboskap og deltakelse i fritidsaktiviteter og ulike typer frivillig virksomhet. Dette vil i så fall komme inn under det som i kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 16 omtales som særegne forhold. Revisor må her vurdere om slike uformelle relasjoner til aktører i reviderte enheter representerer en trussel mot uavhengigheten. Det kan f.eks. påvirke uavhengigheten og publikums tillit til revisjonen dersom revisor utfører forvaltningsrevisjon på miljøområdet, og samtidig har verv i

³⁰ Kommunal- og moderniseringsdepartement (2021) *Veileder til kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften*.

en lokal miljøorganisasjon. I et slikt tilfelle må revisor vurdere om det foreligger særegne forhold som kan påvirke uavhengigheten. Det er nærliggende å tolke dette kravet i samsvar med revisorloven³¹.

³¹ Kommunal- og moderniseringsdepartement (2021) *Veileder til kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften*.

6 Bestilling og revisjonsdialog

Revisor skal gjennomføre forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller i tråd med kontrollutvalgets bestilling. For å sikre best mulig gjennomføring, og at kontrollutvalget får den undersøkelsen de ønsker, må revisjonsteamet ha god dialog både med bestiller og revidert enhet.

6.1 Bestilling – prosess og dialog

RSK 001 og RSK 002 om bestilling

4) Revisor skal gjennomføre forvaltningsrevisjonen/eierskapskontrollen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling. Revisor skal forsikre seg om at kontrollutvalget og revisor har lik forståelse av oppdraget, og at rammene er tilstrekkelig klarlagt

5) Revisor skal vurdere om kontrollutvalgets vedtak lar seg gjennomføre. Dersom revisor finner det påkrevd, må revisor avklare oppdraget med kontrollutvalget, eventuelt vurdere å si fra seg oppdraget.

Bestillingsdialogen skal foregå mellom revisor og kontrollutvalget i møte. Utenom møte skal dialogen foregå mellom revisor og sekretariat, så langt ikke andre ordninger blir avtalt/vedtatt.

Utgangspunktet for bestillingen er vanligvis plan for forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll, som angir hvilke områder, temaer eller problemstillinger som er aktuelle. Bestillingsprosedyrene kan variere, og er gjerne regulert i oppdragsavtalen eller avtalt på annet vis. Vanligvis vil kontrollutvalget velge tema eller definere problemstilling og be revisor legge fram en prosjektplan for oppdraget. Ofte kan det være hensiktsmessig å sjekke om tema er eller har vært aktuelt for statlige tilsynsmyndigheter før kontrollutvalget velger tema og bestiller prosjektplan. Om det er sekretariatet eller revisor som bør sjekke dette, bør avklares med sekretariatet.

I enkelte tilfeller kan det være hensiktsmessig og effektiviserende å samordne bestillinger i flere kommuner. Dette gjelder spesielt ved forvaltningsrevisjoner i selskaper eller ved kontroll med samarbeid hvor flere kommuner deltar. Det kan også være aktuelt ved vertskommunesamarbeid, men i disse er det kontrollutvalget i vertskommunen som formelt bestiller prosjektet. Det er bestiller (sekretariatene/kontrollutvalgene) som må sørge for at slike fellesbestillinger blir koordinert.

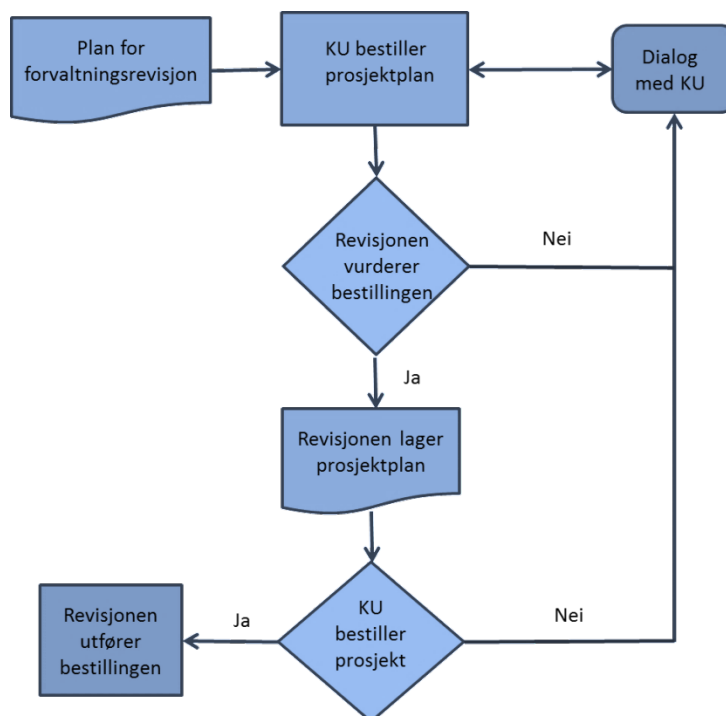
Hvis bestillingen forutsetter at man kombinerer eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon, bør dette framgå av bestillingen eller prosjektplanen.

I bestillingsprosessen bør også tidsfrist og rammer for ressursbruk avklares, enten i prosjektplanen eller i kontrollutvalgets vedtak.

Bestillingen fra kontrollutvalget kan være mer eller mindre spesifisert. Det skal gå en rød tråd fra kontrollutvalgets vedtak til revisjonsteamets gjennomføring. Derfor er det nødvendig at kontrollutvalget/sekretariatet og revisjonen har en god og tett dialog i planleggingsfasen, slik at både formell kravspesifikasjon og uuttalte forventninger blir formidlet og forstått så langt som mulig. Revisor har et særlig ansvar for å forsikre seg om at oppdraget er riktig forstått, og for å formidle til kontrollutvalget hvordan revisor forstår oppdraget, jf. RSK 001 og RSK 002 punkt 4.

I planleggingen har revisor ansvar for å vurdere om bestillingen lar seg gjennomføre i tråd med kontrollutvalgets vedtak. Dette innebærer at revisor har et ansvar for å vurdere - på et faglig grunnlag - om den ønskede undersøkelsen er gjennomførbar. Revisjonen må også vurdere om den selv besitter kompetansen og disponerer ressursene som er nødvendige for å utføre undersøkelsen, eller om dette må skaffes fra annet hold.

Dersom revisjonen konkluderer med at undersøkelsen vanskelig lar seg utføre, må dette tas opp med kontrollutvalget. Eksempler på slike situasjoner kan være at revisjonen mangler kompetanse eller faglig uavhengighet i forhold til den konkrete undersøkelsen, eller at undersøkelsen vanskelig lar seg gjennomføre med de tildelte ressursene. I ytterste konsekvens må revisjonen vurdere å si fra seg oppdraget. Det er ikke alltid risikoen er så stor som man trodde da oppdraget ble bestilt. I slike tilfeller bør revisor avklare med kontrollutvalget om undersøkelsen skal skifte retning eller avbrytes. Dersom revisor på et tidspunkt ser at undersøkelsen ikke kan gjennomføres i henhold til vedtaket, må kontrollutvalget informeres om dette så snart som mulig, jf. RSK 001 og RSK 002 punkt 5.



Figur 10: Eksempel på en bestillingsprosess

Vanligvis er bestillingen gjennomførbar. Da skal revisor utarbeide en prosjektplan med konkretiserte problemstillinger. I mange kommuner er praksis at prosjektplanen behandles av kontrollutvalget. Kontrollutvalgets vedtak i tilknytning til prosjektplanen utgjør i så fall den egentlige bestillingen.

Revisjonen har ansvaret for at utførelsen skjer i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Revisor må kontinuerlig vurdere de valgene som er gjort tidligere i lys av ny kunnskap som framkommer i løpet av gjennomføringen. Dersom revisor ser behov for å endre problemstilling(ene) eller andre sider ved undersøkelsen underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning for gjennomføringen av oppdraget, skal dette avklares med kontrollutvalget.

Det bør ikke være nødvendig å avklare mindre justeringer i løpet av undersøkelsen med utvalget. Språklige justeringer som ikke endrer meningsinnhold i problemstilling(ene) vil ikke ha betydning for gjennomføring av oppdraget. Det er viktig at bestillingen/prosjektplanen sikrer revisjonsteamet

nødvendig handlefrihet og fleksibilitet, slik at undersøkelsen kan gjennomføres på en forsvarlig måte i samsvar med kravene i RSK 001 og RSK 002.

Alt skriftlig materiale som blir lagt fram for kontrollutvalget er som hovedregel offentlig, og kontrollutvalgets møter er som hovedregel åpne, jf. offentlighetsloven § 3 og kommuneloven § 11-5. I noen tilfeller kan offentlig innsyn forstyrre gjennomføringen av arbeidet. Da er det anledning til å benytte utsatt offentlighet, jf. offentlighetsloven § 5 andre ledd. Det kan være at opplysninger og dokumenter kan og bør unntas fra offentlig innsyn ut fra sitt innhold. Se mer om dette i kapittel 16.

6.2 Revisjonsdialog og dialog med eier/selskap

RSK 001 om revisjonsdialogen

- 9) Revisor skal iverksette tiltak som er egnet til å sikre god dialog med revidert enhet, øvrige involverte og andre relevante aktører.
- 10) Ved forvaltningsrevisjon i kommunen skal revisor sende oppstartsbrev til kommunedirektøren. Ved forvaltningsrevisjon i selskap skal revisor sende oppstartsbrev til selskapet. Oppstartsbrevet skal være sendt senest før det innhentes data fra revidert enhet.
- 11) Det skal avholdes oppstartsmøte med mindre særlige grunner taler imot det. På oppstartsmøtet bør det redegjøres for bakgrunn, problemstilling(er), revisjonskriterier, informasjonsbehov og gjennomføring av forvaltningsrevisjon.
- 12) Revisor skal sende et utkast til rapport fra forvaltningsrevisjonen til uttalelse til kommunedirektøren. Revisor skal sende et utkast til rapport fra forvaltningsrevisjonen til uttalelse til det kommunale foretaket eller selskapet som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Uttalelsen skal i sin helhet fremgå av rapporten.
- 13) Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget. Ved forvaltningsrevisjon i kommunen skal revisor sende kopi til kommunedirektøren. Ved forvaltningsrevisjon i selskap skal revisor sende kopi til selskapet.

RSK 002 om dialogen med eier, selskapet og andre berørte

- 9) Revisor skal iverksette tiltak som er egnet til å sikre god dialog med eier og selskap.
- 10) Revisor skal sende oppstartsbrev til den som utøver kommunens eierfunksjon og til det aktuelle selskapet/de aktuelle selskapene senest før det innhentes data hos eier eller selskap.
- 11) . Det skal avholdes oppstartsmøte dersom det vurderes formålstjenlig for gjennomføringen av eierskapskontrollen. På et oppstartsmøte bør det redegjøres for bakgrunnen, problemstilling(er), kriterier, informasjonsbehov og gjennomføring av kontrollen.
- 12) . Revisor skal sende et utkast til rapport om eierskapskontroll til uttalelse til den som utøver kommunens eierfunksjon og det/de aktuelle selskapet/selskapene. Uttalelsene skal i sin helhet fremgå av rapporten.
- 13) Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget med kopi til eier og selskapet/selskapene.

En god kommunikasjon med de ulike aktørene bidrar til en effektiv og god forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, og forankring av kontrollarbeidet.

Revisjonsdialogen er et samlebegrep for kommunikasjonen med aktørene på ulike stadier i undersøkelsen. De samme begrepene kan brukes om kommunikasjon i eierskapskontroll:

- **Gjennomføringsdialog**, mellom revisjonen og kommunedirektøren/selskapets ledelse/eierrepresentant, mellom revisjonen og reviderte enheter og mellom revisjonen og andre (f.eks. tidligere ansatte, brukere, leverandører o.l.)
- **Dialogen ved uttaleretten**, mellom revisjonen og kommunedirektøren/selskapets ledelse/eierrepresentant
- **Rapporteringsdialog**, mellom revisjonen og kontrollutvalget/sekretariat

Dialogen mellom revisjonen og kontrollutvalget/sekretariatet i forbindelse med bestillingen, er omtalt i kapittel 6.1.

6.2.1 Gjennomføringsdialogen

En god dialog både ved oppstart og underveis i en undersøkelse kan bidra til ryddige og raske resultater. Det kan også være med å sikre at undersøkelsen får større nytteverdi, og det kan motivere revidert enhet til aktiv oppfølging når eventuelle svakheter som undersøkelsen avdekker skal rettes opp.

Oppstartsbrev

Før en forvaltningsrevisjon kan starte, må revisor informere hensiktsmessig ledernivå i kommunen/selskapet (RSK 001 punkt 10). I de fleste kommuner vil dette være kommunedirektøren. I kommuner som har parlamentarisk styringssystem, er det kommunerådet som er den øverste administrative ledelse. Gjelder det forvaltningsrevisjon i et kommunalt foretak eller selskap, vil hensiktsmessig ledernivå være daglig leder og eventuelt styreleder.

Ved eierskapskontroll er det den som utøver kommunens eierfunksjon og det aktuelle selskapet/de aktuelle selskapene som skal informeres (RSK 002 punkt 10).

Oppstartsbrev

- Informer om tema
- Be om kontaktperson
- Tilby oppstartsmøte

Informasjonen skal skje gjennom et oppstartsbrev. For revidert enhet kan det gå med en del ressurser for å framskaffe informasjon til undersøkelsen, og det er derfor nødvendig at enheten informeres i forkant. Dersom en ønsker en kontaktperson i revidert enhet, ønsker dokumentasjon, eller trenger tilganger i systemer, kan oppstartsbrevet være en passende anledning til å informere om det. Forslag om oppstartsmøte er også naturlig å ta med. Brevet bør inneholde henvisning til vedtaket i kontrollutvalget om oppstart av undersøkelsen. Dersom det er bestemt når den ferdige undersøkelsen skal behandles i kontrollutvalget, bør også dette framgå.

Oppstartsmøte

RSK 001 krever at det som hovedregel skal være et oppstartsmøte – det kan unnlates dersom særlige grunner taler imot, f.eks. hvis revidert enhet ikke ønsker et slikt møte. For eierskapskontroll skal det være oppstartsmøte dersom det anses formålstjenlig.

Revisor bør tilstrebe å etablere en åpen og god dialog, bidra til forutsigbarhet for revidert enhet, og prøve å skape en positiv interesse og forståelse for undersøkelsen. Det er en god investering å ha en god plan for møtet, være godt forberedt, og å sørge for god møteledelse.

I møtet kan revisjonen få tilbakemelding på forventet nytteverdi av den planlagte undersøkelsen. Samarbeidet med revidert enhet kan bidra til at de ulike valgene revisjonsteamet tar gjennom prosessen blir kvalitetssikret. Dette vil være en styrke for undersøkelsen.

Revidert enhet bestemmer selv hvem de vil sende til et oppstartsmøte, men det kan være nyttig å vite hvem som kommer på forhånd, slik at revisjonen også kan stille med relevante personer. For revisjonen er det gjerne ønskelig at ledelsen deltar i tillegg til de ansatte som kjenner saksfeltet best.

Dersom den reviderte virksomheten er lite kjent med forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll, vil det være naturlig å informere kort om hva dette er.

På oppstartsmøtet redegjør revisjonen gjerne for problemstillingene som skal belyses. Det kan være praktisk å presentere kildene for kriteriene, jf. RSK 001 og RSK 002 punkt 15. Det gir god legitimitet og aksept for undersøkelsen at kriteriene er forankret hos revidert enhet. Videre kan man drøfte eller få oversikt over eventuelle data som revidert enhet kan framskaffe, og hvilke informanter det kan være aktuelt å søke informasjon hos. Revisjonen bør orientere om hvilke framgangsmåter som kan være aktuelle ved innsamling av data.

Når det gjelder forvaltningsrevisjon i selskap, må man være oppmerksom på begrensningene i innsynsretten, og avklare rammene for undersøkelsen så tidlig som mulig, se mer om det i kapittel 10.7.

Revisor bør informere om uttalelsesretten og den politiske behandlingen av rapporten, og gjerne avtale fristene for oversendelse og uttalelse.

Oppstartsmøtet har ikke innhenting av fakta som formål, men hvis en henter inn fakta i møtet, må de verifiseres på vanlig måte, se kapittel 10.1.4.

Revisor bør legge vekt på å bevare en god dialog gjennom hele prosessen. Høflig og vennlig framferd og god informasjon til alle en er i kontakt med er en selvfølge. Det kan også være behov for å holde kontaktperson oppdatert underveis, enten det gjelder endringer i tidsplan for gjennomføring, uventede problemer i datainnsamlingen, gjennomføring av intervjuer osv.

Oppstartsmøtet – informasjon og dialog

- Innholdet i undersøkelsen
- Problemstillinger, avgrensninger
- Aktuelle kriterier
- Hvilke deler av organisasjonen som kommer til å bli involvert
- Kontaktperson og aktuelle informanter
- Aktuelle metoder
- Tidsplan
- Forventninger til kommunikasjon underveis

Sluttmøte

Det kan være hensiktsmessig å presentere utkast til rapport i et møte med kommunedirektøren/eier/selskap, og ha en prosess for å sikre verifisering av fakta i rapporten i forkant av den formelle uttalelsesprosessen. Her kan revisjonen presentere sine endelige funn, vurderinger og konklusjoner. Deretter kan en dialog med administrativ ledelse og de reviderte enhetene få fram mulige svakheter i framstillingen av undersøkelsen, og eventuelle faktafeil kan ryddes bort før rapporten sendes til uttalelse.

6.2.2 Dialogen ved uttalelsesretten

Forvaltningsrevisjon

Kommunedirektøren skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som framgår av rapporten, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 14. Uttalelsen skal framgå av rapporten.

Tilsvarende gjelder også for kommunalt foretak eller ved forvaltningsrevisjon i selskap, der daglig leder/styret har uttalelsesrett.

Det dokumentet som blir sendt til uttalelse, må være så gjennomarbeidet som mulig. Dersom framstillingen av fakta på forhånd er bekreftet av reviderte enheter, er det lite sannsynlig at det vil være behov for å gjøre endringer i beskrivelsen av fakta etter uttalelsen. Hvis det unntaksvis blir nødvendig å gjøre omfattende eller vesentlige endringer som følge av uttalelsen, må revisjonen vurdere om endringene må høres.

Eierskapskontroll

Ved eierskapskontroll er det den som utøver kommunens eierfunksjon og det/de selskap som er omfattet av kontrollen, som har uttalelsesrett. Det kan være uklart hvem som «utøver kommunens eierfunksjon». De kan f.eks. være den/de som er valgt eller utpekt til å møte i representantskap eller generalforsamling, det kan være ordfører, det kan være formannskapet eller annet politisk organ, og det kan også være at kommunedirektøren eller andre deler av administrasjonen har oppgaver med å utøve kommunens eierfunksjon. I slike tilfeller kan man rådføre seg med ordfører eller kommunedirektør om hvordan prosessen for uttalelse skal ivaretas.

6.2.3 Rapporteringsdialogen

Ifølge kommuneloven § 24-2 skal revisor rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller. Med dette menes at det skal avgis en skriftlig rapport til kontrollutvalget.

Etter at rapporten er ferdig, sendes den til sekretariatet, som skriver en saksutredning om rapporten samt forslag til vedtak.

I enkelte tilfeller kan sekretariatet sende rapporten i retur etter en faglig vurdering. For eksempel kan sekretariatets vurdering være at rapporten ikke svarer på problemstillingene eller at revisors avgrensninger er mer omfattende enn avtalt i prosjektplanen. Dersom revisor er enig i sekretariatets vurdering, bør det gis anledning til å legge fram en omarbeidet rapport. Revisor er faglig ansvarlig for den endelige rapporten og har ingen plikt til å endre rapporten som følge av sekretariatets vurderinger. Dersom revisor er uenig med sekretariatet, vil rapporten bli lagt fram for kontrollutvalget slik revisor har skrevet den.

Revisjonen bør være til stede og presentere resultatene av forvaltningsrevisjonen i kontrollutvalget når undersøkelsen skal behandles der. En god presentasjon av rapporten, der kontrollutvalget kan få svar på sine spørsmål, bør være hovedregelen ved rapporteringen. Oppdragsansvarlig eller dennes stedfortreder (prosjektleder) skal være til stede i kommunestyret når kommunestyret behandler rapporter fra forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

I tillegg til sluttrapportering, hender det at kontrollutvalgene ønsker underveisrapportering. Det kan være nyttig og nødvendig, særlig dersom det er behov for avklaringer eller retningsvalg underveis i arbeidet med undersøkelsen. Kontrollutvalget kan også ha ønske om rapportering på framdrift og ressursbruk. Det anbefales likevel som hovedregel ikke å rapportere til kontrollutvalget om uferdige resultat og vurderinger.

7 Planlegging og prosjektplan

Planlegging står sentralt i alt revisjonsarbeid, også innen forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

RSK 001 og RSK 002 om prosjektplan

8) Revisor skal utarbeide en skriftlig prosjektplan for hver forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Prosjektplanen skal redegjøre for problemstilling(er), revisjonskriterier/kriterier eller grunnlaget for disse, og metodebruk.

Prosjektplanen er revisjonens verktøy for å planlegge gjennomføringen av undersøkelsen. Det er viktig at revisjonsteamet arbeider grundig med planen, og realistisk sett vil dette medføre noe tidsbruk. Å bruke tilstrekkelig med tid og ressurser i planleggingsfasen kan tjene seg fort inn når man kommer til selve undersøkelsen. Vi vil anbefale at alle som skal være med i gjennomføringen av prosjektet er med i planleggingsfasen.

Det er ikke krav om at prosjektplanen skal behandles av kontrollutvalget, men prosjektplanen inngår ofte som grunnlag for avtalen om oppdraget (kontrollutvalgets vedtak). Prosjektplanen danner gjerne grunnlaget for kontrollutvalgets vurdering av om de ønsker å bruke ressursene på den aktuelle undersøkelsen.

7.1 Arbeidet med prosjektplanen

Kartlegging og planlegging

Jo mer gjennomtenkt og forberedt undersøkelsen er, jo raskere og mer effektivt går gjennomføringen. I arbeidet med prosjektplanen bør revisor skaffe seg oversikt over temaet for forvaltningsrevisjonen og kartlegge relevante sider ved området, blant annet regelverk, sentrale mål og styringsinformasjon. For planleggingen av eierskapskontroll er det sentralt å få oversikt over relevante selskapsregler, kommunens eierstyringsprinsipper og eierskap. Et effektivt grep er det som regel å skaffe seg oversikt over andre relevante undersøkelser av temaet i forvaltningsrevisjonsregisteret³². Her kan man få hjelp til å formulere problemstillinger, til å finne kilder til revisjonskriterier og hjelp til selve utledningen av kriteriene og tips om datakilder og metoder.

Nyttig informasjon for planleggingen av en forvaltningsrevisjon kan hentes inn gjennom samtale og møte med ledelsen eller ressurspersoner innenfor det reviderte området, blant annet om kjente problemer, risikoer og avvik. Dersom forvaltningsrevisjonen gjelder et område som Statsforvalteren eller andre statlige tilsynsmyndigheter fører tilsyn med, så bør en sjekke i Tilsynskalenderen³³, eventuelt kontakte Statsforvalteren eller aktuell myndighet i planleggingsfasen, dersom det ikke allerede er gjort, se kapittel 6.1. Slike kartlegginger kan, sammen med risikovurderingen som er omtalt nedenfor, på et tidlig tidspunkt vise om revisor bør fraråde kontrollutvalget å gå videre, eventuelt om undersøkelsen bør utsettes.

³² NKRF – kontroll og revisjon i kommunene: *Forvaltningsrevisjonsregisteret*, tilgjengelig på NKRFs nettside www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregisteret.

³³ Statsforvalteren: *Tilsynskalender*, tilgjengelig på nettsiden <https://tilsynskalender.statsforvalteren.no/>

Det er viktig å identifisere kildene for kriterier og de mest sentrale bestemmelsene, regelverk og vedtak som er relevante for problemstillingene i undersøkelsen. Det er nyttig å etablere hovedtrekkene i revisjonskriteriene i planleggingsfasen ettersom det er en nøye sammenheng mellom problemstilling, kriterier og databehov.

Omfanget av datainnsamling og måten innsamling av data og analysen skal skje på er bestemmende for hva som er nødvendig av kompetanse og ressurser i undersøkelsen.

Beregning av ressursbruk og tidsforløp

Det er viktig å planlegge frister og ressursbruk realistisk. Dette kan være vanskelig. Noen gode råd for å lykkes med tidsplanleggingen:

- Samle revisjonsteamet og diskuter ut fra datoene på en kalender.
- Identifiser aktiviteter, elementer, ting som må gjøres i løpet av undersøkelsen så detaljert og konkret som mulig. Hvem gjør hva, og når? For eksempel: er det behov for å lese seg opp på saksfeltet, skal det være mappegjennomgang, hvor mange skal intervjues, hvor lang tid tar det å avtale intervju, gjennomføre intervju, skriver referat og få referatet verifisert, forventer vi en enkel eller vanskelig strukturering av rapporten osv.
- Vær realistisk i forhold til hvor hurtig det er mulig å få inn svar på henvendelser, materiale fra respondenter osv., hvor mye tid som trengs for å lese dokumenter osv.
- Tenk på hva som er mulig å få til realistisk sett, ikke på hva som er ønskelig ideelt sett. Planlegg med slakk hvis det er risiko for forsinkelser.
- Bruk erfaringstall når ressursbruken skal beregnes, f.eks. tidsregistrering eller andre erfaringer fra tidligere forvaltningsrevisjoner eller metodeelement.

Risikovurdering

Revisor bør vurdere risikoen for at forvaltningsrevisjonen eller eierskapskontrollen ikke kan gjennomføres slik den er bestilt eller planlagt. Forhold eller faktorer som kan endre kontrollutvalgets forutsetning for å bestille undersøkelsen eller som kan påvirke gjennomføringen av undersøkelsen, bør kartlegges og eventuelle konsekvenser vurderes. Til slutt må revisor foreslå tiltak som håndterer risikoene. Eksempler på risikoer for en undersøkelse kan være at:

- relevant datamateriale ikke er tilgjengelig eller er meget ressurskrevende å innhente
- kompetansen i revisjonsgruppen ikke er tilstrekkelig
- viktige premisser for undersøkelsen kan bli endret f.eks. omorganisering, endring i regelverk eller rammebetingelser.
- relevans og antatte nytteverdi kan svekkes eller falle bort
- tidsfrister eller ressursrammer er ikke planlagt realistisk
- det kan være et misforhold mellom kontrollutvalgets forventninger og det som er mulig å besvare

7.2 Prosjektplanens obligatoriske innhold

RSK 001 og 002, punkt 8, krever at revisor utarbeider en skriftlig prosjektplan for hver forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Prosjektplanen skal inneholde problemstillinger, kriterier (eller grunnlag for kriterier) og metodebruk.

7.2.1 Problemstillinger

I vedtaket om å bestille en forvaltningsrevisjon har kontrollutvalget gjerne uttrykt et tema, noen spørsmål eller målsettinger. Dette danner utgangspunkt for revisors arbeid med problemstillinger og revisjonskriterier.

Problemstillingene skal framgå av prosjektplanen. Det vil ofte oppstå behov for å justere problemstillingene utover i prosessen, som en naturlig konsekvens av økt informasjon og innsikt. Det kan ellers være behov for ytterligere avgrensninger, konkretiseringer og omformuleringer. En prosjektplan som skal forelegges kontrollutvalget bør gi tydelig informasjon om dette, og det bør avklares hvordan kommunikasjonen med kontrollutvalget rundt slike endringer skal være.

Utforming av problemstillinger beskrives i kapittel 8 i denne veilederen.

Prosjektplanen skal inneholde

- Problemstillinger
- Revisjonskriterier, eller grunnlag for kriterier
- Metodebruk

7.2.2 Revisjonskriterier/kriterier

I prosjektplanen skal revisor minimum redegjøre for hvilke kilder som er relevante for utledning av revisjonskriterier/kriterier. I noen tilfeller kan kildene for kriteriene gi seg selv, for eksempel dersom bestillingen er å undersøke om kommunen overholder anskaffelsesreglene. Som regel vil det være behov for å velge ut eller utlede konkrete kriterier fra kilden. De utledede kriteriene bør framgå av prosjektplanen så langt det er hensiktsmessig. Endelig etablering og formulering av revisjonskriterier vil vanligvis skje i gjennomføringsfasen av undersøkelsen, og revisor må vurdere gjennom hele revisjonsprosessen om det skal gjøres avgrensninger eller omformuleringer. Arbeidet med revisjonskriterier/kriterier beskrives i kapittel 9.

7.2.3 Metodisk tilnærming

Prosjektplanen skal beskrive den metodiske tilnærmingen for innhenting av data, slik det ser ut på planleggingstidspunktet. Valg av metode har betydning for ressursbehov og milepæler i prosjektet, og planleggingen må være såpass konkret at det er mulig å vurdere ressursbehov og en tidsplan for prosjektet. Det bør være rom for å gjøre justeringer både når det gjelder metodisk tilnærming, bredde, dybde og analyseverktøy i løpet av selve undersøkelsen. Men vanligvis vil det være sånn at jo bedre planleggingen er, jo mindre blir behovet for å gjøre endringer. I kapittel 10 gir vi en nærmere beskrivelse ulike metoder.

7.3 En prosjektplan kan også inneholde

7.3.1 Bakgrunn for prosjektet – kontrollutvalgets formål - avgrensninger

Det er informativt å gjengi kontrollutvalgets vedtak eller formål med undersøkelsen, sammen med revisjonens tolkning av dette. Det kan bidra til å rydde bort eventuelle misforståelser, og vil på den måten ivareta kravet til revisors ansvar for lik forståelse av oppdraget i RSK 001 og RSK 002 punkt 4. Her kan også bakgrunnen for undersøkelsen, samt forutsetninger og avgrensninger beskrives. Dersom arbeidet med planen har gitt informasjon som får betydning for utformingen av problemstillinger, avgrensninger, kriterier eller metodevalg, bør det presenteres her.

Avgrensning bør omtales i prosjektplanen. Dersom kontrollutvalget skal behandle prosjektplanen, vil de på den måten få et realistisk bilde av hva revisjonen vil gi svar på, og hva den ikke vil gi svar på.

7.3.2 Ressursbehov og tidsplanlegging

Noen ganger står revisjonen fritt til selv å planlegge ressursbehov og tidspunkt for når undersøkelsen skal være ferdig. Andre ganger har kontrollutvalget definert ressursramme og frist. Uansett bør ressursbehov og tidsforløp planlegges, og prosjektplanen er et egnet dokument for å beskrive eller foreslå rammene for undersøkelsen.

Det finnes mange hjelpemidler og metoder til å utarbeide en realistisk tidsplan, framdriftsplan eller milepælsplan, og mange revisjonsenheter har laget seg prosedyrer og maler for dette. Tidsplanen bør vise en oversikt over de viktigste gjøremålene i undersøkelsen, fra mottatt bestilling, via igangsetting av undersøkelsen til framlegging av endelig rapport i kontrollutvalget. Tidsplanen bør angi når i tidsforløpet de ulike operasjonene skal utføres, hvem som skal utføre dem og hvor mye tid som er planlagt brukt. Det er nødvendig å ha et godt system for tidsregistrering og oppfølging.

Prosjektplanen *bør* også inneholde

- Tids- og ressursbruk, inkl. bruk av ekstern bistand og milepæler

7.3.3 Koblingsskjema

For å systematisere planleggingen og få en oversikt over ressursbehovet kan revisor legge de ulike elementene i en forvaltningsrevisjon inn i et koblingsskjema. Koblingsskjemaet er et nyttig hjelpemiddel for å rydde tankene: koble kilder for revisjonskriterier til problemstilling, koble utledete revisjonskriterier til kildene, koble databehov til de utledete kriteriene og angi metoder for å samle inn dataene. Et koblingsskjema bidrar til å sikre den røde tråden i prosjektet, og anbefales brukt i planleggingen.

Eierskapskontroller er gjerne enklere i gjennomføringen enn en forvaltningsrevisjon, og nytten av å bruke denne typen koblingsskjema vil som regel være begrenset. Men det kan være behov for å bruke koblingsskjema eller andre hjelpemidler for å holde rede på datainnsamling og kontradiksjon, særlig dersom eierskapskontrollen gjelder eierstyringen av mange selskaper.

7.4 Organisering og ansvar

Hvor mange som deltar i gjennomføringen av en undersøkelse, vil avhenge av omfang og kompleksitet, kompetansebehov og hva revisjonen har tilgang på av ressurser. Det vil vanligvis være en fordel å involvere minst to medarbeidere i hver undersøkelse for å sikre kvaliteten i arbeidet. Særlig i den fasen hvor problemstillinger og revisjonskriterier skal fastsettes kan det være hensiktsmessig å ha en diskusjonspartner. Alle forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller skal ellers ha en oppdragsansvarlig og alle oppdrag skal kvalitetssikres. Se om oppdragsansvarlig i kapittel 5 og om kvalitetssikring i kapittel 14.

Det bør utpekes en prosjektleder eller revisjonsleder. For noen revisjonsenheter eller prosjekter kan det være aktuelt å etablere en formell prosjektorganisering med styringsgruppe. Styringsgruppen er da en intern gruppe hos revisjonen som f.eks. vurderer den faglige kvaliteten, framdriften og ressursbruken i undersøkelsen, og at planen følges.

I noen prosjekt kan det være aktuelt å etablere en referansegruppe/referanseperson eller kontakt med eksterne ressurspersoner innen temaet for undersøkelsen. Dette kan være fagfolk som kjenner feltet for undersøkelsen spesielt godt, enten fra kommunens administrasjon eller i enkelte tilfeller fra utenforstående fagmiljø som forsknings- og utredningsmiljøer, andre kommuner eller statlig forvaltning. Slike ressurser kan bidra godt til kvalitetssikring av undersøkelsen.

En eierskapskontroll krever i mange tilfeller færre ressurser enn en gjennomsnittlig forvaltningsrevisjon. Eierskapskontrollen har også gjerne en kjent tematikk, og dersom revisor er spesialisert innenfor temaet eierskapskontroll, kan den normalt gjennomføres med en enkel organisering. Kravet om kvalitetssikring vil likevel være det samme som for en forvaltningsrevisjon.

8 Problemstillinger

Kontrollutvalgets målsetting med forvaltningsrevisjonen må konkretiseres i en eller flere problemstillinger som undersøkelsen skal gi svar på. I arbeidet med forvaltningsrevisjon er det viktig å utarbeide gode problemstillinger. Det er revisors ansvar å utforme problemstillinger som lar seg besvare.

RSK 001 og RSK 002 om krav til problemstillinger

6) Revisor skal sikre at det utarbeides problemstillinger som er tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares. Problemstillingene må være egnet til å besvare kontrollutvalgets bestilling

7) Dersom revisor ser behov for å endre problemstillingen(e) eller annet underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning for gjennomføringen av oppdraget, skal dette avklares med kontrollutvalget

8.1 Krav om problemstillinger

RSKene krever at revisor skal sikre at det utarbeides problemstillinger som er egnet til å besvare kontrollutvalgets bestilling. Problemstillingene må være tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares. Problemstillingen danner rammen for det som skal undersøkes i forbindelse med forvaltningsrevisjonen. En godt formulert problemstilling er avgjørende for at den videre prosessen skal foregå på en strukturert og målrettet måte.

Utgangspunktet for formuleringen av problemstillingene er bestillingen fra kontrollutvalget. Enkelte ganger er bestillingen så konkret formulert at problemstillingene gir seg selv. Andre ganger trengs det en god del tenkning og arbeid før vi har nyttige, håndterbare og godt strukturerte problemstillinger. Revisor bør ha dialog med kontrollutvalget om utformingen av problemstillingene for å sikre at undersøkelsen i størst mulig grad er dekkende for de forhold som kontrollutvalget ønsker belyst, jf. RSK 001 og RSK 002 punkt 4.

Det er viktig at kontrollutvalget får forståelse for at det er nødvendig med en viss fleksibilitet når det gjelder den endelige utformingen av problemstillingene. Dersom revisor ser behov for å endre problemstilling(ene) eller annet underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning for gjennomføringen av oppdraget, skal dette avklares med kontrollutvalget, jf. punkt 7 i RSKene og kapittel 6.

Gode og tydelige problemstillinger er en forutsetning for å få til en god undersøkelse. Det letter både gjennomføringen av undersøkelsen og skrivearbeidet hvis det legges arbeid i å formulere problemstillingene godt. Problemstillingene er også med på å få fram avgrensingene i undersøkelsen, og de legger føringer for revisjonskriteriene, hvilke data det er nødvendig å innhente, og fra hvilke informasjonskilder disse kan hentes.

Det varierer hvor mange problemstillinger som skal formuleres og hvor konkrete de er, alt etter kontrollutvalgets mål med undersøkelsen og kompleksiteten i temaet. Noen ganger er det nok å formulere en eller to problemstillinger, andre ganger vil det være behov for flere. Dersom det blir for mange problemstillinger, er det grunn til å vurdere om undersøkelsen blir for vid, og om det er behov for avgrensing. Som en tommelfingerregel kan vi si at dersom vi har mer enn tre-fire problemstillinger, bør man gå gjennom dem en gang til og vurdere nøye om de overlapper, og om det er tilstrekkelig med ressurser til å besvare alle.

Av og til kan problemstillingene bli mange og «små». Man har f.eks. en overordnet problemstilling, og så brytes den opp i flere underproblemstillinger. Det hender til og med at hver problemstilling blir så konkret at den speiler det ene revisjonskriteriet som kan utledes. I slike tilfeller bør man vurdere om problemstillingene fungerer godt – gir de god oversikt, bidrar de til gode og samlende konklusjoner? Som en tommelfingerregel kan vi si at dersom problemstilling og kriterium er likelydende, så er enten problemstillingen for snever eller kriteriet for vagt.

Mer enn tre-fire problemstillinger?

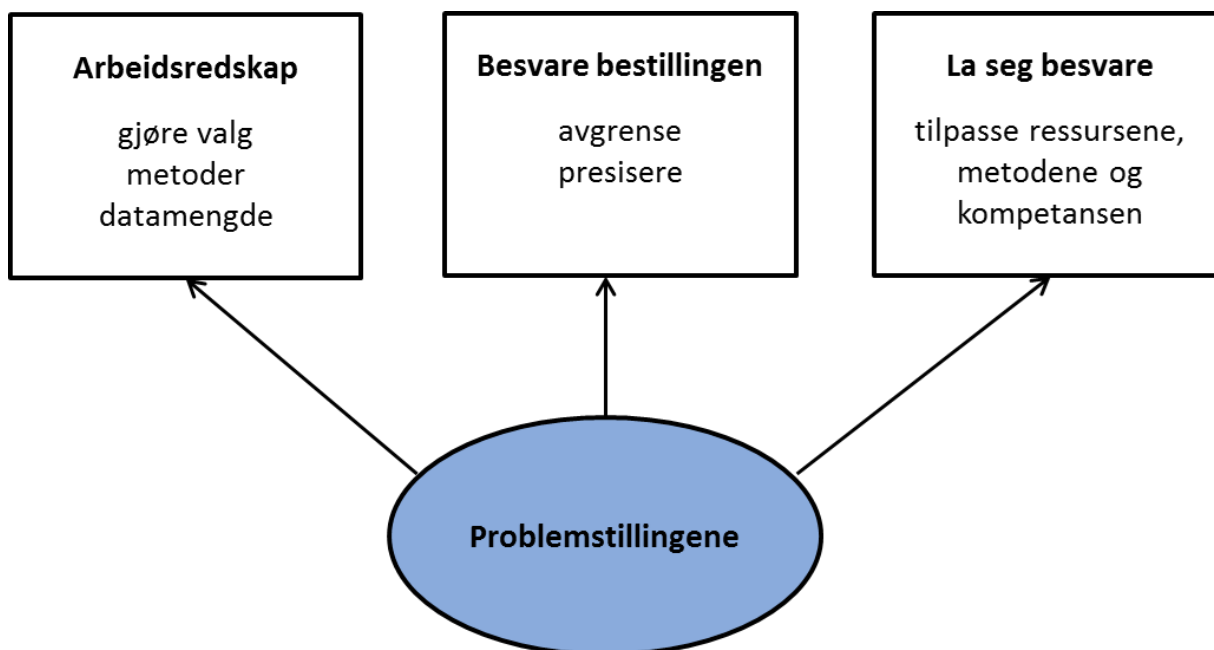


Gå gjennom dem en gang til, og vurder om

- de overlapper hverandre
- de er for detaljerte
- det er mulig å besvare alle med de ressursene man har tilgjengelig

8.2 Krav til problemstillinger

I henhold til RSK 001 og RSK 002 punkt 6 skal problemstillingene være tilstrekkelig konkretisert og avgrenset slik at de er mulige å svare på. I tillegg bør problemstillingene være et godt arbeidsredskap, og de må svare på kontrollutvalgets bestilling (Andersen m. fl., 2006).



Figur 11: Problemstillinger har flere funksjoner

8.2.1 Være et godt arbeidsredskap

Problemstillingene er referansegrunnlaget for alle de valgene som tas videre i prosessen. Valg og formulering av problemstillinger er avgjørende for utledningen av revisjonskriterier, og den metodiske tilnærmingen, se kapittel 10. De gir føringer for hvilke data som vi har behov for, og hvordan de skal samles inn.

8.2.2 Bidra til å besvare bestillingen

Problemstillingene skal konkretisere kontrollutvalgets formål med undersøkelsen, og skal vise leseren hva som blir undersøkt. Ordlyden i problemstillingene er viktig for å avgrense innholdet i undersøkelsen og å få en presis forståelse av hva som skal undersøkes. Kontrollutvalgets bestilling kan være ganske åpent formulert, og det vil ofte være behov for å avgrense til et konkret tema. Sider ved temaet som framstår som mindre risikofylte og vesentlige kan, i forståelse med kontrollutvalget, ekskluderes.

8.2.3 La seg besvare

Undersøkelsens omfang må tilpasses mengden ressurser som er stilt til disposisjon for oppdraget. I noen tilfeller kan det være svært ressurskrevende å gjennomføre en undersøkelse på en faglig forsvarlig måte. Det kan også være metodiske begrensninger som gjør det vanskelig å besvare problemstillingen, og noen ganger kan det være vanskelig å utlede eller etablere revisjonskriterier til den aktuelle problemstillingen.

I noen tilfeller er timingen vanskelig, f.eks. at det området som skal undersøkes skal gjennom så store endringer at forvaltningsrevisjon kan være lite nyttig. Det kan være at problemstillinger som i seg selv både er interessante og viktige, vanskelig kan besvares ut fra tilgjengelige data og tidsrammer. Alle disse forholdene kan innebære at revisor må melde tilbake til kontrollutvalget at undersøkelsen og dermed problemstillingene bør justeres.

8.3 Ulike måter å uttrykke en problemstilling på

Problemstillinger i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll bør formuleres som spørsmål. Spørsmålsformen krever at revisor har skaffet seg kunnskap om og forståelse av det som skal revideres. Å formulere problemstillingene som spørsmål, gir et godt grunnlag for å strukturere undersøkelsen og rapporten.

8.3.1 Problemstillinger i forvaltningsrevisjon

Det er tema og vinkling som avgjør hva slags problemstillinger en forvaltningsrevisjon skal ha, innenfor rammene i kommuneloven § 23-3. I forvaltningsrevisjonsregisteret kan en gjøre søk for å finne relevante og gode problemstillinger til ulike tema og vinklinger³⁴.

8.3.2 Problemstillinger i eierskapskontroll

Eierskapskontrollen har et definert overordnet tema: det innebærer å kontrollere om den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser, gjør dette i samsvar med lover og forskrifter, kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring. Dette leder fram mot en overordnet problemstilling for all eierskapskontroll:

- Utøves kommunens eierskap i samsvar med aktuelle lovbestemmelser og etablerte normer for god eierstyring?

Perspektiver og konkrete problemstillinger for eierskapskontroll er omtalt i kapittel 3.6. Forvaltningsrevisjonsregisteret inneholder også eierskapskontroller. På NKRFs nettsider kan du finne en eksempelsamling for eierskapskontroll

8.3.3 Beskrivende problemstillinger

Kjerneaktiviteten i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er å vurdere de faktiske forhold på ulike områder opp mot bestemte kriterier, det vil si undersøke om det er avvik mellom den faktiske tilstand og kriteriene. Undersøkelser som bare har til hensikt å kartlegge og beskrive tilstanden på et område, faller dermed ikke inn under definisjonen av forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll.

I noen tilfeller er det imidlertid behov for rene beskrivelser av fakta. Det er det rom for, så lenge det er etablert kriterier for minst en av problemstillingene som undersøkes. Revisor bør vurdere nøye om det er behov for slike beskrivelser, og bør strekke seg langt for å etablere kriterier og vurdere fakta opp mot disse. For å sikre kvalitet i informasjonen, bør revisor uansett legge RSK 001 og RSK 002 til grunn så langt de passer, også for arbeidet med deskriptive framstillinger i tilknytning til en forvaltningsrevisjon eller eierskapskontroll.

Beskrivende problemstillinger

Beskrivende problemstillinger kan inngå som en del av rapporten.



Beskrivende problemstillinger kan i noen tilfeller føre til at rapporten blir lenger og mer arbeidskrevende enn nødvendig, men i andre tilfeller kan det forenkle arbeidet og effektivt gi kommunen nyttig og relevant informasjon.

8.4 Gode problemstillinger

Forutsetninger for gode problemstillinger:

- Problemstillingene bør bidra til at undersøkelsen blir relevant, nyttig og betydningsfull.
- Vær nøye med at ordlyden er dekkende for bestillingen. Dersom det er flere problemstillinger i en undersøkelse, må de være klart avgrenset og ikke overlappe hverandre.
- Dersom det blir mange problemstillinger, bør revisor vurdere å avgrense prosjektet.
- Strukturer problemstillingene i en logisk rekkefølge.

³⁴ NKRF – kontroll og revisjon i kommunene: *Forvaltningsrevisjonsregisteret*, tilgjengelig på NKRFs nettside www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregisteret.

- Formuler problemstillingen som et spørsmål.
- Konsentrer spørsmålet om ett problem.
- Problemstillingene bør ikke være for detaljerte.
- Ikke inkluder komplekse forklaringer eller årsakssammenhenger i problemstillingen.
- Revisor skal kunne konkludere for hver problemstilling.
- Leseren må oppfatte problemet lett og greit.

9 Revisjonskriterier og vurderingskriterier

Bestillingen og problemstillingene definerer hva som skal undersøkes. Neste steg i prosessen er å finne hvilke krav, normer, standarder, praksis eller forventninger som gjelder på det aktuelle området. Dette utgjør grunnlaget for revisjonskriteriene/vurderingskriteriene, som vi skal vurdere praksis eller tilstand opp mot.

Eierskapskontroll skal utføres av revisor, men er ikke definert som revisjon i kommuneloven. Derfor omtales kriteriene ikke som revisjonskriterier, men som vurderingskriterier. Kriterienes funksjon er den samme, mens kilder og krav til utledning er forskjellig. I dette kapittelet omtales revisjonskriterier og vurderingskriterier dels sammen, og dels hver for seg. Ved kombinert eierskapskontroll/forvaltningsrevisjon bør man bruke begrepet revisjonskriterier i hele rapporten.

9.1 Krav om revisjonskriterier og vurderingskriterier

9.1.1 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon

Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 15 krever at det skal etableres revisjonskriterier for hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt. Kravet til revisjonskriterier er konkretisert i RSK 001.

RSK 001 om revisjonskriterier

14) Med utgangspunkt i problemstillingen(e) skal revisor utlede revisjonskriterier for hver forvaltningsrevisjon. Revisjonskriterier er de krav, normer og/eller standarder som revidert enhet skal vurderes opp mot.

15) Revisjonskriteriene skal være utledet fra autoritative eller anerkjente kilder innenfor det reviderte området. Kilder til revisjonskriterier skal presenteres for revidert enhet og enheten skal gis anledning til å komme med innspill. Revisjonskriteriene skal være relevante, konkrete og i samsvar med de kravene som gjelder for revidert enhet innenfor den aktuelle tidsperioden.

Kravet om revisjonskriterier er ikke til hinder for at en forvaltningsrevisjonsrapport inneholder beskrivende problemstillinger eller beskrivelser av fakta uten kriterier og vurderinger. Men minst én problemstilling må ha revisjonskriterier knyttet til seg. Se mer om beskrivende problemstillinger i kapittel 8.4.

9.1.2 Vurderingskriterier i eierskapskontroll

RSK 002 krever at det skal være kriterier i eierskapskontroller. I departementets veileder til kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften fremgår det at kravet til kriterier i § 15 også gjelder eierskapskontroll.³⁵

RSK 002 om vurderingskriterier

14) Med utgangspunkt i problemstillingen(e) skal revisor etablere kriterier for hver eierskapskontroll. Kriterier er de krav, normer og/eller standarder som utøvelsen av eierskapet skal vurderes opp mot.

15) Kriteriene skal være basert på relevante lover og forskrifter, kommunestyrets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring. Kilder til vurderingskriterier bør presenteres for eier.

Kildene for kriterier som er angitt i RSK 002 bygger på beskrivelsen av hva eierskapskontroll er i kommuneloven § 23-4.

9.2 Kriterienes funksjon

Objektiv målestokk

Kriteriene er den objektive målestokken som setter revisor i stand til å gjøre vurderinger på de fleste områder uten å ha formell fagspesifikk kompetanse. Revisjonskriteriene og revisors kunnskap og erfaring innen forvaltningsrevisjonsmetodikk, gjør at revisor kan utarbeide objektive og holdbare vurderinger i forvaltningsrevisjon. På samme måte fungerer vurderingskriteriene og revisors relevante kunnskap ved en eierskapskontroll. Med andre ord: kriterier gir forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll sitt særpreg, og de er revisors fremste hjelpemiddel.

Kriteriene utgjør en objektiv målestokk for revisors vurderinger, og er revisors fremste hjelpemiddel.



Kriteriene danner den normen som de innsamlede dataene skal vurderes opp mot. Revisjonskriteriene utgjør altså det grunnlaget revisor trenger for å vurdere kommunens praksis eller tilstand – vurderingskriteriene i en eierskapskontroll er grunnlaget for revisors vurdering av eierstyringen. Gjennom dette danner de også grunnlag for revisors anbefalinger. Men kriteriene har også noen andre funksjoner:

- De gjør det tydelig for revidert enhet hva de måles opp mot.
- De gjør det tydelig for folkevalgte, media og andre lesere hva revisors vurderinger bygger på, og gjør det dermed enklere å etterprøve revisors vurderinger.

Forankring og legitimitet

Kilder til revisjonskriterier skal derfor presenteres for revidert enhet, og enheten skal gis anledning til å komme med innspill, jf. RSK 001 punkt 15. I en eierskapskontroll er det en anbefaling at kriteriene presenteres for eier, jf. RSK 002 punkt 15. Forankring av kriteriene vil kunne bidra til god dialog med

³⁵ Kommunal- og moderniseringsdepartement (2021) *Veileder til kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften*.

revidert enhet, og vil styrke legitimiteten til revisors vurderinger. Viktigheten av involvering og forankring øker hvis man bruker kilder som er mindre autoritative. Dette er omtalt i kapittel 9.3.

9.3 Kilder for revisjonskriterier

Det er et obligatorisk krav i RSK 001 at revisjonskriteriene skal være begrunnet i, og utledet fra, autoritative kilder.

Rettsregler er ofte kilder for revisjonskriterier. Rettsreglene finner man ved å bruke juridisk metode, og tolke lover og forskrifter i lys av lovforarbeider, rettspraksis, andre myndigheters praksis m.m., se kapittel 9.7.

Kommunestyrets vedtak er også sentrale kilder for revisjonskriterier. Ofte vil kontrollutvalgene ha interesse av å kontrollere oppfølgingen av kommunale vedtak og planer på ulike områder, og da er vedtakene eller planene et naturlig utgangspunkt for utledning av kriteriene. Revisor bør være ekstra oppmerksom på nettopp kommunale vedtak og planer for det aktuelle området, da disse ikke er omfattet av det statlige tilsynet med kommunene. Gjennom en forvaltningsrevisjon kan kontrollutvalget rette oppmerksomheten mot oppfølgingen av vedtak som er viktige for kommunestyret, som de har et eierskap til fordi de har vedtatt dem selv, og som de statlige tilsynene ikke fører tilsyn med. En fordel med kommunale vedtak og planer som kilder for kriterier, er at revisor kan ha trygghet for at disse er aksepterte av kommunen. Revisor må forsikre seg om at vedtakene er gyldige for den perioden de innsamlede dataene omhandler. Videre kan det oppstå ulike tolkningsspørsmål, for eksempel ved forståelsen av målsettinger i kommunale planer. På dette området er det god grunn til å legge stor vekt på kommunens egen forståelse. Med andre ord kan det være ekstra viktig at revisor ikke bare informerer om kildene, men også sikrer seg aksept for de kriteriene som utledes fra de kommunale vedtakene.

Også administrative retningslinjer, mål og føringer som ikke er politisk vedtatt kan være kilder for revisjonskriterier. Det gjelder for eksempel administrative kvalitetsmål, handlingsplaner og virksomhetsplaner. Tjenesteerklæringer kan også være kilder for revisjonskriterier. Hvis revisor skal utlede revisjonskriterier fra kommunens egne administrative kilder, er det viktig også å forsikre seg om at de administrative kildene er i tråd med lover, forskrifter og kommunestyrets vedtak.

Andre myndigheters praksis og statlige føringer av ulikt slag er ofte verdifulle bidrag i utledningen av revisjonskriterier. Det kan være offentlige utredninger (NOU-er), rundskriv, veiledere, brev fra departement, uttalelser eller avgjørelser fra Sivilombudsmannen, KOFA (Klagenemnd for Offentlige Anskaffelser) eller lignende. Denne type føringer har i varierende grad vekt som rettskilder. De kan likevel ofte anses som gode uttrykk for den gjeldende rettslige forvaltningspraksisen, og kan derfor ha god verdi som kilde for revisjonskriterier. Også avgjørelser og brev fra statsforvalteren kan ha verdi som kilde for revisjonskriterier. Størst verdi har slike når statsforvalteren bygger sin vurdering på uttalelser de har hentet fra departementet. Uttalelser fra statsforvalteren som kilde til revisjonskriterier kan ha varierende autoritet. Det finnes eksempler på at ulike statsforvaltere har gitt forskjellige svar på tilsynelatende like spørsmål, og det er derfor grunn til å være varsom med å legge slike uttalelser til grunn som gjeldende rett uten videre.

Revisor kan utlede kriterier fra faglige standarder. Da er det en forutsetning at standardene vurderes som relevante og anerkjente, og at de anses å uttrykke en faglig standard som har alminnelig aksept på det aktuelle feltet. Faglige standarder kan gjelde prinsipper for god styring og ledelse, for eksempel innenfor prosjektledelse, økonomiforvaltning og intern kontroll. Et ofte brukt eksempel på en slik kilde kan være de internasjonale rammeverkene som er utarbeidet i regi av COSO.³⁶ Dette er

³⁶ COSO er en forkortelse for The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Den har som formål å hjelpe foretak og andre virksomheter med å evaluere og forbedre sine systemer for intern

både anerkjent praksis og beste praksis innenfor intern kontroll og kan derfor danne grunnlag for revisjonskriterier. Også ved bruk av slike standarder bør revisor sikre at revidert enhet aksepterer dem som målestokk for deres virksomhet. COSO er et rammeverk som er velkjent og akseptert i revisjonsbransjen, men som ikke nødvendigvis har samme omdømme og aksept blant administrativt ansatte og folkevalgte i kommunen. De prinsippene dette rammeverket bygger på, er likevel å anse som allment aksepterte, og en revisor vil sjelden møte motstand dersom han velger å vurdere kommunens praksis mot slike prinsipper. Et annet eksempel på anerkjente standarder er ISO-standardene.³⁷ Relevante standardserier er 9000-serien som handler om kvalitetsstyring, 14000-serien om miljøstyring og 26000-serien om samfunnsansvar. Det finnes også kontraktstandards for bygg- og entrepriser (NS-kontrakter) som kan danne grunnlag for revisjonskriterier.

Faglitteratur og forskning kan også danne grunnlag for revisjonskriterier. Her må revisor gjøre en konkret vurdering av kildenes autoritative kraft. Faktorer som bør tillegges vekt i en slik vurdering er f.eks. forfatter, alder på kilden, om teorier og litteratur er omstridt, om flere ulike kilder peker i samme retning. Rundskriv og veiledere fra departement og direktorat kan gi uttrykk for faglige forventninger eller anbefalinger, eller beskrive den beste eller den foretrukne praksis. Likeså FoU-rapporter og liknende, f.eks. fra KS eller fra anerkjente forskningsinstitusjoner. Anerkjente verktøy for prosjektstyring og eiendomsforvaltning kan også nevnes som mulig kriteriegrunnlag. Kriterier som er utledet fra faglige kilder må selvsagt forankres godt hos revidert enhet.

Reelle hensyn har tidligere vært nevnt som en mulig kilde for revisjonskriterier. Reelle hensyn er en betegnelse som i rettsvitenskapen brukes om argumenter som ikke umiddelbart kan knyttes til noen rettskilde, men som likevel er nødvendige for å komme fram til et godt resultat ved tolkning eller anvendelse av rettsregler – noe slikt som sunn fornuft – hva vil gi et godt resultat når en ikke har andre retningsvisere (se punkt 9.7). På generelt grunnlag er det grunn til å advare mot en praksis der revisor utleder kriterier fra sin egen vurdering av hva som er rimelig, formålstjenlig osv. Det revisor kan gjøre, er å identifisere hva andre autoritative instanser har lagt til grunn som reelle hensyn, for eksempel i rettspraksis, i juridisk litteratur eller i en uttalelse fra Sivilombudsmannen. Da kan det tenkes at slike hensyn kan tillegges vekt ved tolkningen av andre kilder for kriterier – og sånn sett gi et bidrag til utledning av revisjonskriterier.

9.4 Kilder for vurderingskriterier i eierskapskontroll

Kilder for vurderingskriterier i en eierskapskontroll er relevante lover og forskrifter, kommunestyrets vedtak og anerkjente prinsipper for eierstyring.

Relevante kilder for kriterier i eierskapskontroll:

- lov om aksjeselskaper (ev. lov om allmennaksjeselskaper)
- lov om interkommunale selskaper
- kommuneloven
- forvaltningsloven, offentlighetsloven og arkivloven
- eventuell særlovgivning
- selskapsavtale eller selskapets vedtekter
- kommunens eierskapsmelding, delegasjonsreglementet og andre kommunale vedtak og føringer
- KS Anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll

kontroll ved å utvikle en struktur og et felles begrepsapparat på området og beskrive et rammeverk for oppbygging av intern kontroll og hvordan rammeverket skal kunne fungere i praksis.

³⁷ International Organization for Standardization (ISO) er en internasjonal standardiseringsorganisasjon som utgir standarder innenfor en rekke områder.

- Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse (NUES) Norsk anbefaling – Eierstyring og selskapsledelse

Når det gjelder anerkjente normer, er det mest nærliggende å bruke KS anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll. NUES anbefaling gjelder for børsnoterte aksjeselskap, og er i utgangspunktet tenkt for aksjeselskap med spredt eierskap. De færreste kommunale selskap er børsnotert. Flere av prinsippene som fremgår av standarden gir imidlertid uttrykk for generelle prinsipper for beste praksis som man også kan finne støtte for i andre kilder som for eksempel i KS' anbefalinger.

Eierskapskontrollen kan være en enklere kontrollform, og kildene til kriterier i en eierskapskontroll er mer definert enn i en forvaltningsrevisjon. I den grad en ønsker å utlede kriteriene, er kapittel 9.5 relevant også for eierskapskontroll.

På NKRFs nettsider kan du finne en eksempelsamling for eierskapskontroll

9.5 Utledning av revisjonskriterier

RSK 001 sier at kriterier skal være *utledet fra autoritative eller anerkjente kilder innenfor det reviderte området*, se nærmere om kilder og kravet til autoritet i kapittel 9.3.

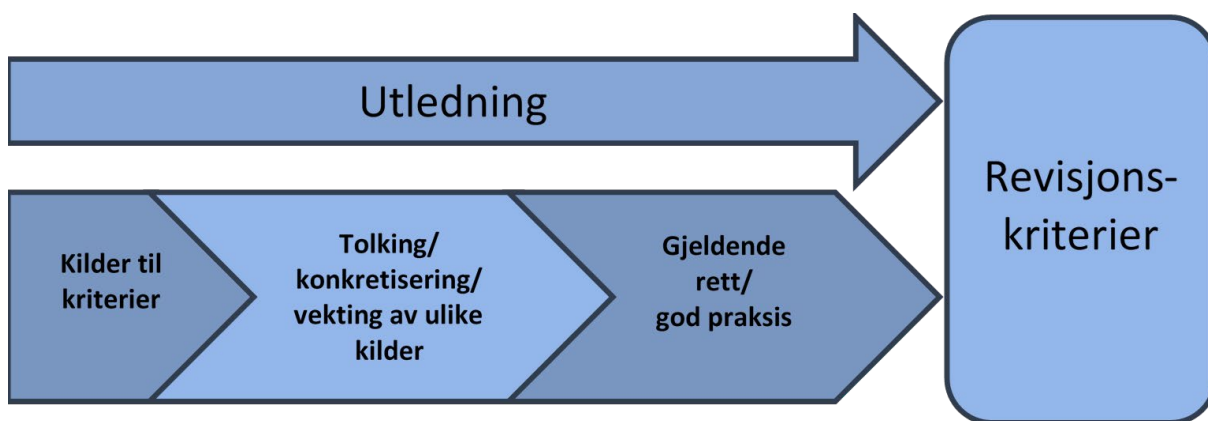
Å utlede revisjonskriterier innebærer at revisor må beskrive eller gjengi kildene til kriteriene og vise en logisk sammenheng mellom kildene og det endelige kriteriet. Et utledet kriterium bør formuleres normativt. Hvor omfattende en slik utledning må være, er avhengig av hvilke kilder man bygger på og hvordan revisor velge å formulere kriteriet. Det er viktig at revidert enhet forstår grunnlaget for kriteriet og hvordan dette er begrunnet.

Det er ikke alltid kildene viser klart og konkret hva praksis skal måles opp mot. Kildene har ofte et bredere nedslagsfelt enn det som er tema eller vinklingen for en forvaltningsrevisjon, f.eks. barnevernloven. Hvis tema er oppfølging av barn i fosterhjem, så må utledningen av kriterier vise hvilke deler av barnevernloven som er relevant for problemstillingen. En må altså definere så presist som mulig hvilke deler av kildematerialet som skal danne grunnlaget for revisjonskriteriene.

Videre vil det som hovedregel være nødvendig å utlede og spisse kriteriene: hente bidrag fra de ulike kildene og beskrive hvordan disse danner revisjonskriteriet. Prosessen med å utlede kriteriene må utføres på en saklig, objektiv og etterprøvbart måte. Slik kan både revisor, revidert enhet og andre ha sikkerhet for at revisjonskriteriene uttrykker en autoritativ målestokk. En viktig del av utledningen er å vekte de ulike kildene mot hverandre. Hvis kildene for revisjonskriteriene er lov eller forskrift, skal utledningen skje i tråd med prinsippene for juridisk metode, se kapittel 9.7.

Prosessen med å utlede kriterier vil som hovedregel starte opp ved planleggingen av en forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjon er en dynamisk prosess, og observasjoner og funn kan medføre behov for endringer i problemstillingene. Det kan derfor være behov for å justere kriteriene underveis i undersøkelsen.

Figuren under illustrerer hvordan man går fram når man skal utlede revisjonskriterier.



Figur 12: Utledning av revisjonskriterier

Eksempel på utledning av kriterier: Undersøkelser i barnevernet

Et område der det kan være ønskelig å si noe både om praksis er lovlig og om den er god i en annen forstand, er barnevern. For å svare på problemstillingen må en for eksempel undersøke om barnevernet gjennomfører undersøkelser i samsvar med saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven og barnevernloven: tidsfrister for undersøkelser, plikt til å høre barn over 12 år, plikt til å begrunne vedtak og opplyse om klagerett og klagefrist. Kriteriene kan gjerne utledes direkte fra barnevernlov og forvaltningslov.

Det kan være mer krevende å undersøke om tjenesten er forsvarlig. Dette er også et lovkrav, men hva ligger i «forsvarlig» etter loven? Her må en gjerne ty til kilder som lovforarbeider, veiledere, praksis og faglitteratur for å fastslå og operasjonalisere innholdet i kravet – for å utlede revisjonskriteriet.

Dersom kontrollutvalget vil se på om kommunen har god praksis for å gjennomføre undersøkelser ut over forsvarlighetskravet i loven, må man finne veiledere eller anerkjent teori eller forskning som sier noe om hva som er god praksis. Som hovedregel må revisor sikre aksept for kriterier hos revidert enhet.

9.6 Utforming av revisjonskriterier

Revisjonskriterier skal være relevante og konkrete, og kunne brukes i revisors vurderinger. Gode kriterier bør i tillegg være tydelige og ha aksept.

Revisjonskriteriene skal være **relevante**: de skal være i samsvar med de kravene som faktisk gjelder for revisjonsobjektet innenfor den tidsperioden forvaltningsrevisjonen undersøker.

Kriteriene må være så **konkrete** at det er tydelig både for revisor, for revidert enhet og for andre hva vi skal måle de innsamlede dataene opp mot. Kriterier som ikke er konkrete, bør operasjonaliseres videre hvis de skal danne grunnlag for forvaltningsrevisjonen. Typiske begreper som så langt som mulig bør operasjonaliseres videre er f.eks.: hensiktsmessig, tilfredsstillende, godt, forsvarlig.

Kriteriene bør kunne bli vurdert som **akseptable** og rimelige av den reviderte virksomheten selv og av eksperter på området. En hensiktsmessig framgangsmåte for å sikre at kriteriene er aksepterte er å presentere dem for kommunen i en tidlig fase av undersøkelsen. Hvis det skulle oppstå uenigheter om kriteriene, er det gunstig om disse uenighetene kan avklares så tidlig som mulig i prosessen. Det betyr selvsagt ikke at virksomheten selv skal definere hvilke kriterier som skal legges til grunn. Det er viktig med en god dialog rundt dette.

Revisjonskriteriene bør være **tydelige** og så klart uttrykt at meningsinnholdet ikke kan misforstås. Blant annet bør revisor skille mellom kriterier som uttrykker absolutte krav (skal-kriterier) og kriterier som uttrykker anbefalinger (bør-kriterier).

Revisjonskriteriene bør som hovedregel presenteres eller oppsummeres som enkeltstående, normative utsagn. For det første tvinger dette revisor til å formulere kriteriene på en måte som er både konkret og forståelig, og som gjør det tydelig hva revisor senere skal vurdere opp mot. Da blir det enkelt for leseren å se hva revisor skal vurdere, og det gir god veiledning og struktur for den etterfølgende presentasjonen av data og vurderinger.

Noen revisjonsenheter har praksis for at bare en enkel oversikt over de konkrete revisjonskriteriene ligger i selve rapporten, og at kilder, bakgrunn og utledning ligger i vedlegg. Det kan være en god og leservennlig løsning. I så fall må revisor likevel sørge for at kriteriene presenteres på en slik måte at det er tydelig for leseren at kriteriene er utledet fra autoritative kilder.

9.7 Juridisk metode

Det meste av kommunens aktiviteter er lovregulerte. Som regel må vi derfor utlede revisjonskriterier fra rettsregler. En rettsregel trenger ikke å være en lovbestemmelse, og en lovbestemmelse definerer ikke alltid fullt ut hva som er rettsregelen. Juridisk metode er læren om hva man bygger på når man skal utlede en rettsregel. Juridisk metode forteller hvilke rettslige faktorer som er relevante, hvordan man skal trekke argumenter ut fra de ulike faktorene, og hvordan de ulike faktorene skal veies opp mot hverandre. Resultatet av denne prosessen er en rettsregel.

En klar og tydelig lovbestemmelse eller en konkret formulert forskriftsparagraf kan i seg selv uttrykke rettsregelen. Ofte er likevel ikke lovteksten tilstrekkelig. Når lovteksten for eksempel stiller krav om at kommunene skal gi befolkningen *nødvendige helse- og omsorgstjenester* er det klart at lovteksten alene ikke er nok til å utlede en handlingsnorm som forplikter kommunen. Det samme gjelder uttrykk som *barnets beste* i barnevernloven eller *tilpasset opplæring* i opplæringsloven. I slike tilfeller må vi kombinere flere rettskildefaktorer for å komme fram til rettsregelen. Rettsregelen er med andre ord ikke selve utsagnet i loven, men den normen vi kommer fram til etter å ha tolket loven på bakgrunn av andre rettskildefaktorer. På områder der det ikke finnes lovgivning, kan rettsregelen være såkalt ulovfestet rett.

Rettskildefaktor

En rettskildefaktor er en faktor som det må legges vekt på når vi skal avgjøre et rettsspørsmål eller, som ved utledning av revisjonskriterier, vi skal utlede en handlingsnorm. Vi bør derfor ha kunnskap om hvilke rettskildefaktorer som finnes, og hvordan disse skal tolkes og vektes.

Rettsregler

En rettsregel er en norm som regulerer forholdet mellom borgerne i et samfunn, mellom borgerne og det offentlige, eller mellom statsmaktene, og som samfunnet setter sin autoritet bak.

Rettsregelen er ikke det samme som lovteksten.

Rettskildefaktorene kan oppsummeres på følgende måte (Eckhoff og Helgesen, 2001):

- lovtekst
- forarbeider
- rettspraksis
- andre myndigheters praksis (herunder forvaltningspraksis)
- private praksis
- rettsoppfatninger (juridisk teori)

- reelle hensyn

Den juridiske metoden består av en rekke prinsipper som bestemmer hvilke kilder som er relevante, hvordan man skal tolke dem, og hvilken vekt man kan legge på dem. Noen hovedprinsipper er:

- På et lovfestet område er loven det primære rettsgrunnlaget, og veier derfor svært tungt.
- Offentlige myndigheter kan ikke gripe inn i privates sfære uten hjemmel i lov (legalitetsprinsippet).
- Loven skal i utgangspunktet forstås ut fra sin ordlyd.
- Der loven er uklar, kan forarbeidene bidra til forståelse av hva lovgiver har ment med lovteksten (lovgiverviljen).
- Høyesterett avgjør rettsspørsmål i siste instans. Det Høyesterett sier i sine dommer, er gjeldende rett (rettsregelen).

9.8 Særlig om forvaltningspraksis

Betegnelsen forvaltningspraksis brukes som samlebetegnelse på mange kilder som uttrykker ulike sider av statlig og kommunal praksis. Blant de mest sentrale er:

- brev og rundskriv fra departementene
- retningslinjer eller veiledere fra departement og direktorat
- uttalelser fra Sivilombudsmannen
- praksis fra ulike domstolslignende organer, som for eksempel KOFA (Klagenemnd for Offentlige Anskaffelser).

Generelt har forvaltningspraksis oftest begrenset vekt som rettskilde. En dommer vil for eksempel aldri kunne sette til side en klar lovtekst på grunn av at det motsatte sies i en veileder fra et departement. En veileder eller andre ytringer fra et departement eller direktorat tillegges derimot ofte stor vekt hos aktører i både statlig og kommunal sektor. Ofte er slike kilder, som rundskriv, uttalelser eller veiledere, verdifulle bidrag til å utlede kriterier som beskriver god faglig praksis på et område, eller statlige forventninger til kommunene. På grunn av den varierende rettskildemessige vekten, kan vi derimot ikke alltid legge til grunn at revisjonskriteriet er rettsregelen. Derfor bør revisor som hovedregel forsikre seg om at revidert enhet aksepterer revisjonskriterier som er utledet fra rundskriv og andre regelverksveiledninger fra statlige instanser.

10 Innsamling og analyse av data

Dette kapittelet handler om hvilke metoder revisor kan eller bør legge til grunn i en forvaltningsrevisjon, eller sagt på en annen måte – hvordan revisor kan hente inn og analysere data om kommunens praksis, tilstand eller resultater.

Formålet med dette kapittelet er først og fremst å peke på noen helt grunnleggende elementer som revisor bør være oppmerksom på, samt å presentere noen vanlige metoder som brukes i forvaltningsrevisjon. Ved innsamling av data, er det viktig å være oppmerksom på krav satt til behandling av personopplysninger. Dette er omtalt nærmere i kapittel 17.

Vi starter med å gjøre rede for innholdet i de tre punktene om metode og data for forvaltningsrevisjon i RSK 001. Til slutt i kapittelet omtaler vi kravene til metode og data i eierskapskontroll.

10.1 Forsvarlig metodebruk i forvaltningsrevisjon

RSK 001 om metode og data i forvaltningsrevisjon

16) Revisor skal sikre at dataene er relevante (gyldige, valide) for problemstillingen. Datainnsamlingen skal gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet (reliabilitet). Metodevalg skal begrunnes og eventuelle svakheter i datamaterialet synliggjøres.

17) Revisor skal innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingen(e).

18) Data som brukes i rapporten og som er fremkommet muntlig skal skriftliggjøres, og bekreftes av kilden.

Som det er påpekt flere steder i denne veilederen, er forvaltningsrevisjon et viktig kontrollredskap for kommunestyret. Gjennom forvaltningsrevisjon får de folkevalgte uavhengig informasjon om administrasjonens praksis og resultater. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig at informasjonen er uavhengig, den må også være korrekt og være troverdig. Forsvarlig metodebruk er en forutsetning for dette – det gir forvaltningsrevisjonen legitimitet. Metodene vi bruker må gi mulighet for kontroll, etterprøving og kritikk.

10.1.1 Hva styrer valg av metode?

Revisor utarbeider problemstillinger for forvaltningsrevisjonen, og utleder revisjonskriterier på grunnlag av problemstillingene. Revisjonskriteriene sier noe om hvordan virkeligheten bør være, det vil si hvordan kommunens praksis og resultater bør være. Problemstillingene blir deretter besvart ved å vurdere innsamlede data opp mot kriteriene. Dette betyr at det er revisjonskriteriene som er styrende for hvilke data det er nødvendig å hente inn. Revisor må vurdere hvilke metoder som vil være hensiktsmessige for å få innhentet de nødvendige dataene. I denne prosessen bør revisor stille følgende spørsmål:

- Hvilke data trenger vi for å belyse revisjonskriteriene? Datamaterialet må i størst mulig grad representere faktiske forhold og reflektere gyldig informasjon om de aktuelle problemstillingene.

- **Hvilke data er allerede tilgjengelig i form av for eksempel gjennomførte brukerundersøkelser, medarbeiderundersøkelser, evalueringer, statistikk og data fra andre myndigheter?** Dette kalles også sekundærdata – man foretar nye undersøkelser og vurderinger basert på foreliggende data.³⁸

- **Hvilke data har vi behov for å samle inn?** Dette kalles primærdata, altså data som samles inn av til bruk i den aktuelle undersøkelsen.

- **Hva er den mest hensiktsmessige metoden for å få samlet inn de nødvendige dataene, og hvordan kan dette gjøres på en forsvarlig måte?** Med forsvarlig menes at datamaterialet i minst mulig grad bør være påvirket av at undersøkelsen gjennomføres, eller av undersøkelsesopplegget. Tilsvarende må utvelgelsen av enheter (avdelinger, respondenter, informanter etc.) gjennomføres forsvarlig. Utvalgsstørrelse- og metode må være tilpasset problemstillingene.

- **Hvordan skal datamaterialet analyseres?** Ifølge RSK 001 punkt 16 skal metodevalg begrunnes. Dette skal framgå av rapporten, vanligvis i metodekapittelet. Begrunnelse av metodevalg innebærer at en skal synliggjøre de vurderingene som er gjort av hvilke data det er behov for i forvaltningsrevisjonen, og hvilke metoder som er hensiktsmessige for å sikre at dataene er relevante og pålitelige.

10.1.2 Krav til dataenes kvalitet

Datainnsamling kan forstås som en form for produksjonsprosess. Gjennom datainnsamlingen produserer revisor de data som er nødvendige for å besvare bestemte problemstillinger. Ofte henter revisor inn både primær- og sekundærdata i denne fasen av arbeidet.

I henhold til RSK 001 punkt 16 må innsamlede data være relevante for problemstillingen, og innsamlingsmetoden må sikre dataenes pålitelighet. Punktet oppstiller med andre ord krav til bestemte egenskaper ved de dataene som samles inn. Med relevante siktes det til at dataene skal være gyldige og valide, og med pålitelige siktes det til reliabilitet.

Validitet og gyldighet omhandler i realiteten den samme egenskapen. Spørsmålet er hvor treffende eller relevante dataene er for det vi ønsker å undersøke – i hvilken grad kan revisor trekke gyldige slutninger opp mot den problemstillingen man skal besvare. Det er mange faktorer som må vurderes når man skal ta stilling til relevans. For eksempel kan det spørres om:

- Har vi snakket med riktige informanter?
- Er det sannsynlig at informantene har uttalt seg sannferdig?
- Kan informantene ha blitt farget av undersøkelsen?
- Representerer informantene ytterpunktene (ekstremverdiene)?
- Har vi innhentet riktige dokument?
- Har vi stilt de riktige spørsmålene?
- Har vi fått svar på det vi lurte på?
- Har vi fått med oss all viktig informasjon?
- Har vi tatt utgangspunkt i riktige KOSTRA-funksjoner?³⁹
- Har vi forsikret oss om at kommunens KOSTRA-rapportering er riktig?
- Har vi analysert dataene riktig?
- Har vi framstilt dataene riktig?

³⁸ Det finnes en rekke offentlige kilder for sekundærdata, f.eks. Statistisk sentralbyrå, Utdanningsdirektoratet og Folkehelseinstituttet.

³⁹ KOSTRA står for Kommune-Stat-Rapportering og gir statistikk om ressursinnsatsen, prioriteringer og måloppnåelse i kommuner, bydeler og fylkeskommuner. Mer informasjon finnes på www.ssb.no.

Validitetsvurderinger bygger slik sett på systematiske og kritiske drøftinger av undersøkelsesopplegget, datainnsamlingen og det datamaterialet vi står igjen med.

En sentral betingelse for validitet og gyldighet, er reliabilitet. Enkelt forklart handler reliabilitet om pålitelighet og stabilitet i målinger. Noen målinger, eksempelvis hvor høy en person er, eller hvor langt det er fra A til B, vil generelt gi samme resultat uavhengig av hvor mange ganger man måler – man sier at reliabiliteten er høy. I en empirisk⁴⁰ undersøkelse vil reliabilitet foreligge dersom noen andre, ved å legge samme undersøkelsesmetodikk til grunn, gjør de samme funnene. Målinger og kartlegginger vil alltid inneholde risiko for feil. Det vil derfor alltid være grader av reliabilitet. Revisor må være seg dette bevisst og innrette undersøkelsesopplegget slik at man oppnår høyest mulig reliabilitet.

Mange av de spørsmålene som er relevante å stille når man skal vurdere validitet, vil også ha betydning for å vurdere reliabilitet. I tillegg bør man for eksempel være oppmerksom på følgende:

- Hvilke informanter inngår? Har vi et representativt utvalg i forhold til det vi skal undersøke?
- Har vi benyttet ulike kilder eller metoder (triangulering) i undersøkelsen? (Eksempler på triangulering omtales nedenfor.)
- Har vi vurdert kvaliteten på sekundærdata som benyttes?
- Har vi vurdert kvaliteten på data fra kommunens fagsystemer?
- Foreligger det intersubjektivitet – beskriver ulike personer virkeligheten likt?
- Har det vært flere involvert i undersøkelsesprosessen? Dette handler om kvalitetssikring og omforente oppfatninger der det er rom for ulike tolkninger.
- Er resultatene behandlet og registrert på en korrekt og pålitelig måte?

Ifølge RSK 001 punkt 17 skal revisor innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingene. I den forbindelse kan det være hensiktsmessig å benytte flere metoder for innsamling av data. Dette fører oss over til begrepet triangulering⁴¹. Triangulering betyr eksempelvis å studere forholdene vi undersøker på grunnlag av ulike kilder, eller gjennom bruk av forskjellige metoder. Gjennom triangulering reduseres faren for at det som beskrives ikke er riktig eller fullstendig, og validiteten i datamaterialet styrkes. Tilsvarende styrkes reliabiliteten i undersøkelsen totalt sett. I gjennomføringsfasen bidrar dessuten triangulering til å avdekke motsetninger i datamaterialet, og muliggjør mer informasjon og en dypere forståelse av forholdet som studeres. Triangulering kan gjøres på ulike måter, enten alene eller i kombinasjon med hverandre. Nedenfor nevnes noen eksempler på triangulering:

- Datatriangulering. Data om det samme fenomenet hentes fra flere kilder. Det kan være fra ulike informanter og informantgrupper, data fra dokument og data fra andre undersøkelser. Når vi intervjuer, kan vi også stille spørsmål på forskjellige måter og i forskjellige sammenhenger slik at vi får belyst samme fenomen på ulike måter. Flere stemmer uttaler seg om samme sak, og forholdene beskrives fra flere synsvinkler. Samsvar mellom beskrivelser og data fra flere kilder styrker validiteten i datamaterialet og reliabiliteten i undersøkelsen.
- Metodetriangulering. Kombinasjon av flere metoder som belyser det samme fenomenet. Vi kombinerer forskjellige metoder, for eksempel spørreskjema, intervju og dokumentgjennomgang. Dersom det mønsteret eller bildet vi finner ved ulike metoder peker i samme retning, styrkes validiteten i datamaterialet og reliabiliteten i undersøkelsen.

⁴⁰ Empiri betyr erfaring, data; det som understøttes av eller grunner seg på erfaring, observasjon eller eksperimenter. Empiri bygger på vitenskapelige undersøkelser om virkeligheten.

⁴¹ Uttrykket er lånt fra navigasjons- og landmålingsfaget.

10.1.3 Data i tilstrekkelig omfang

I RSK 001 punkt 17 oppstilles et krav om at revisor må innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingene. Dataene skal vurderes opp mot kriteriene (RSK 001 punkt 20), og på bakgrunn av vurderingene skal revisor konkludere på problemstillingene (RSK 001 punkt 22). Konklusjonene må aldri gå lenger enn dataene gir grunnlag for, se kapittel 11. I kvalitetskontrollen har en sett flere eksempler på at det ikke er samlet inn nok eller relevante data for å besvare problemstillingens ordlyd. Av og til er årsaken at ordlyden ikke er i samsvar med det en har ment å undersøke, andre ganger har ikke metodene vært tilstrekkelige til å gi det datatilfanget som trengs for å svare på problemstillingen.

Av ressurs hensyn vil det i de fleste forvaltningsrevisjoner være viktig å vurdere nøye hva som skal innhentes av informasjon også innenfor den definerte problemstillingen. Alle relevante og vesentlige sider ved problemstillingen må undersøkes. Skal man for eksempel si noe om kvaliteten i kommunens sykehjem, er det ikke sikkert det er tilstrekkelig kun å basere seg på skriftlige rutiner og intervjuer av ledere for å vurdere om kvalitetsforskriften etterleves. Man kan også vurdere å intervju et utvalg av de ansatte, observere praksis opp mot etablerte rutiner og eventuelt se på brukererfaringer.

10.1.4 Dokumentasjon av muntlige data

RSK 001 punkt 18 krever at data som brukes i rapporten, og som er fremkommet muntlig, skal skriftliggjøres, og bekreftes av kilden. Dette betyr at den som har gitt informasjon i et intervju, skal få anledning til å gå gjennom det som skal brukes i rapporten, og bekrefte at vedkommende står for det som er referert. I dette ligger at vedkommende har rett til å gjøre endringer, tilføyelser eller strykninger.

Minstekravet til verifisering er at meningsinnholdet som er skaffet fram gjennom intervju skal være særskilt akseptert av intervjuobjektet, og at denne aksepten skal dokumenteres.⁴²

10.2 Eksempler på metoder for datainnsamling

Informasjonen som danner grunnlaget for data i forvaltningsrevisjon er gjerne beskrivelser, meninger, erfaringer og holdninger som vi gjennom revisjonsarbeidet får tilgang til, enten muntlig fra enkeltpersoner, eller skriftlig i ulike dokument. Andre begreper for det samme i revisjonssammenheng er *fakta* og *revisjonsbevis*. Med revisjonsbevis menes data som revisor benytter for å dokumentere de faktiske forhold som revisjonen omhandler, og som underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

Det går et grunnleggende skille mellom *kvalitativt* og *kvantitativt* opplegg for datainnsamling. Innsamling, bearbeiding og analyse av informasjon etter visse regler eller kriterier som gjør det mulig å tallfeste forekomsten av ulike fenomener, er et kvantitativt opplegg og omtales gjerne som kvantitativ metode. Innsamling, bearbeiding og analyse av informasjon som ikke er tallfestet, er et kvalitativt opplegg og omtales som kvalitativ metode. De to oppleggene for datainnsamling gir ulike muligheter for dataanalyse og har ulik utsagnskraft om den virkeligheten som undersøkes. Det er i prinsippet bare de kvantitative metodene som gir grunnlag for statistisk generalisering, det vil si at man på grunnlag av et utvalg undersøkte enheter kan si noe om alle enhetene.

Et opplegg for datainnsamling basert på en kvalitativ tilnærming kan ofte gi større mulighet for fleksibilitet enn en kvantitativ tilnærming, siden sistnevnte krever en fastere struktur som er fastlagt på forhånd. Med fleksibilitet menes i hvilken grad opplegget kan bli endret underveis, for eksempel ved at det tilpasses nye erfaringer og innsikt etter hvert som revisjonen pågår. Med strukturering menes i hvilken grad undersøkelsesopplegget er fastlagt allerede før datainnsamlingen starter, slik at

⁴² Norges kommunerevisorforbund (2020): *Kommentarer til RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon og RSK 002 Standard for eierskapskontroll*.

det i begrenset grad kan endres underveis. Den fastlagte strukturen skal blant annet sikre at alle enhetene i undersøkelsen i størst mulig grad behandles på samme måte.

Kvantitative og kvalitative undersøkelsesopplegg kan gi ulike muligheter for nærhet overfor kildene. Ved kvalitative opplegg er det vanlig å hevde at forholdet til kilden er kjennetegnet ved nærhet og sensitivitet. I kvantitative opplegg er forholdet kjennetegnet av avstand og selektivitet. Med nærhet menes at vi jobber direkte med, eller sammen med, kilden, og nye spørsmål kan stilles ut fra økende kjennskap til kilden. Med sensitivitet menes at de data som blir sentrale, avhenger langt på vei av hva datakilden selv vektlegger.

I de kvantitative undersøkelsesoppleggene har vi i liten grad direkte kontakt med kilden. I mange tilfeller blir data samlet inn gjennom et tilsendt spørreskjema, eller man gjør bruk av eksisterende data til egne formål. Et kjennetegn ved kvantitative opplegg er at det bare er avgrensede forhold som blir undersøkt, og disse forholdene er valgt ut før datainnsamlingen starter.

Nedenfor presenteres noen ulike metoder som kan være aktuelle i gjennomføringen av forvaltningsrevisjoner, samt hva man bør tenke på ved bruk av de ulike metodene. Det gjøres oppmerksom på at presentasjonen ikke er uttømmende.

10.2.1 Individuelt intervju

Det individuelle intervjuet er en hyppig brukt metode innen forvaltningsrevisjon. Metoden avdekker subjektive opplevelser – hvordan enkeltmennesker forstår og fortolker noe. Intervjuformen gir ofte mye og fortrolig informasjon fordi man åpner opp for en frisone for informanten. Vedkommende får plutselig anledning til å si det man ønsker, uten at noen nødvendigvis stiller spørsmål ved det som det redegjøres for. Dette medfører igjen at den som intervjuer må opprettholde en viss avstand og ha fokus på nødvendig kildekritikk.

Individuelle intervjuer kan gjennomføres på ulikt vis, men metodene nedenfor er de vanligste innen forskning.

- Ansikt til ansikt. Metoden forutsetter personlig møte. Fordelen med dette er at vi kan observere informanten, og det muliggjør etablering av en personlig relasjon (tillit). Samtidig er det viktig å være oppmerksom på at forskning viser at etablering av tillit tar noe tid, og et eller to intervjuer er antakelig ikke tilstrekkelig. Ansikt til ansikt medfører imidlertid at man får noen å forholde seg til, noe som kan være betydningsfullt i seg selv. Ulempen med denne formen er at den kan oppleves for nær og ubehagelig for informanten, noe som påvirker informasjonen man får. Dette vil naturligvis kunne være temaavhengig. Det antas at konteksten⁴³ intervjuet skjer i har en betydning for hva slags informasjon man får og kvaliteten på denne. Eksempelvis vil informanten kunne uttale seg annerledes hvis vedkommende intervjues på sitt eget kontor, enn hvis vedkommende intervjues på et nøytralt sted. Andre ulemper med metoden er at intervjuerens opptreden kan påvirke informanten (intervjuereffekt). Metoden er dessuten tidkrevende og kostbar.
- Telefonintervju. Den store fordelen med telefonintervju er at kostnaden er vesentlig lavere, og metoden medfører også større grad av anonymitet og avstand. Ulempen er at man i mindre grad har kontroll over konteksten. De aller fleste bruker mobiltelefon, og man vet derfor ikke hvor informanten er når man tar kontakt. Dette kan motvirkes ved å avtale tid for intervjuet og samtidig gi noen føringer for hvor man ønsker at vedkommende befinner seg. En annen ulempe er at metoden kan oppfattes som mindre forpliktende – man tar ikke intervjuet like seriøst.

⁴³ Omstendigheten/situasjonen rundt intervjuet.

- Web-baserte videointervjuer, for eksempel på plattformer som Teams eller Zoom. Dette er en variant av ansikt til ansikt-intervju, som ikke krever fysisk oppmøte. Mange er blitt vant til denne formen for kommunikasjon, slik at den er godt egnet for en del intervjuer.
- Web-baserte skriftlige intervjuer, som chat eller e-post. Fordelen med denne formen for intervju er at den innebærer lav kostnad og at den både kan være anonym og åpen, avhengig av hvilken teknisk plattform som benyttes. En annen fordel er at den åpner for refleksjon hos den som intervjues. Vedkommende får tid til å tenke igjennom svaret sitt i større grad enn ved andre intervjumetoder som foregår synkront. Dette eliminerer en stor feilkilde ved intervjuer – at undersøkeren påvirker svarene gjennom spørsmålene som stilles og måten de stilles på. I mange tilfeller spør man om forhold som informanten ikke har reflektert over tidligere, og da kan man få feil svar eller svar som sammenfaller med hva informanten tror at intervjueren vil høre. Ulempen er at man heller ikke her har kontroll over konteksten, og at det kan oppfattes som lite forpliktende. Svarene kan dessuten bli fattigere - man svarer ofte mindre utfyllende når man må formulere seg skriftlig.

Med den forskning som finnes per i dag kan det ikke hevdes at den ene metoden objektivt sett er bedre enn den andre. Valg av intervjumetode må tilpasses problemstilling, tema, ressurser og målgruppe.

Forberedelse og gjennomføring av intervjuer – hva bør man være oppmerksom på?

Før vi velger ut aktuelle respondenter/ enheter må vi definere alle de vi ideelt sett ønsker å intervju (populasjonen). Deretter må vi fastsette utvalgskriteriene, som typisk kan være:

- Styrt utvalg. Tilfeldig utvalg bør ikke brukes. Kvalitative undersøkelser skal være formålsstyrt. Ved tilfeldig utvalg vet vi ikke om vi treffer respondenter som kan gi informasjon som har relevans for formålet.
- Snøballmetoden – snakke med en person og la denne anbefale en eller to personer som vi bør snakke med videre. Kan gi både ny og interessant informasjon, men også viktig å være oppmerksom på feilkilder her. Vedkommende kan henvise til personer som han/ hun vet deler samme oppfatning.
- Bredden/ variasjonen i utvalget. Eksempelvis unge/ gamle, nyansatte/ ansatte som har jobbet der i mange år, kvinner/ menn osv. Det er viktig å være oppmerksom på at det alltid vil være en rekke dimensjoner som ikke lar seg identifisere.
- Hvilken kunnskap ønsker vi at informantene skal ha? Skal de være typiske, som i gjennomsnittet av de ansatte, eller spesielle? Med *spesielle* siktes det til personer som eksempelvis har svært gode eller svært dårlige forutsetninger for å kjenne til et bestemt fenomen. Slike informanter kan typisk brukes til kritiske tester. Eksempelvis dersom vi intervjuer personer med svært lav stillingsprosent om kjennskap til kommunens etiske retningslinjer, og disse viser god kjennskap, så er det rimelig å forvente at også personer i full stilling kjenner til temaet.

Det finnes ikke noe fasitsvar på hvor mange man bør snakke med i kvalitative undersøkelser.⁴⁴ Man bør fortsette datainnsamlingen inntil formålet med undersøkelsen er nådd. En målestokk kan være når det ikke lenger kommer fram mer ny informasjon – når kildene er uttømt. Da sier man gjerne at

⁴⁴ I kvantitative undersøkelser, hvor målet er statistisk generalisering, finnes det formler for beregning av utvalgsstørrelser.

datamaterialet er mettet. Noen kvalitative forskere mener det sjelden er fruktbart å intervju mer enn 12 personer. Andre opererer med følgende tommelfingerregel: 15 intervjupersoner +/- 10 (Hoffman, 2013). Erfaringsmessig vil antall intervjuer i en forvaltningsrevisjon sjelden overstige 8-10. Dersom det er aktuelt å innhente informasjon fra flere enn dette, vil man gjerne heller velge å bruke spørreskjema.

Når aktuelle respondenter er valgt ut, må selve intervjuet forberedes. Under følger eksempler på noen momenter man bør være oppmerksom på:

- Forbered deg godt, og gjør deg kjent med temaet for intervjuet.
- Det bør alltid utarbeides en intervjuguide som redegjør for temaene som skal tas opp i løpet av intervjuet. Man skiller i hovedsak mellom fast rekkefølge på spørsmålene eller ingen fast rekkefølge (spørsmålene stiller seg slik de faller naturlig). Fordelen med fast rekkefølge er at det bidrar til å sikre at en får stille alle spørsmålene. Samtidig kan fremgangsmåten oppleves som kunstig eller hemmende for intervjuer og informant. Motsatt skaper tilfeldig rekkefølge fleksibilitet, men gjør også at man risikerer å miste tråden.
- Videre bør det avgjøres hvor intervjuet skal foregå. Hvor vil for eksempel intervjuobjektet føle seg mest komfortabel og trygg? Dette gjelder særlig ved intervjuer ansikt til ansikt, men man kan også gi føringer om sted ved andre intervjumetoder.
- Det er også viktig å tenke på når intervjuet skal foregå. Når passer det best for den man skal intervju, og når vil vedkommende oppleves som mest tilstedeværende? Det har også betydning i forhold til rekkefølgen på flere intervjuer. Hvem bør man snakke med først?
- Bør det brukes opptaker? I så fall må det innhentes aksept fra informanten før man starter intervjuet. Det må informeres tydelig om hvilke rutiner revisor har for lagring og sletting av opptak. Dersom vedkommende ikke ønsker opptak, bør man ha en alternativ løsning klar.
- Hvor lenge skal intervjuet vare? Ideelt sett bør intervjuer begrenses til maksimalt en time. Som en tommelfingerregel er det bedre å gjennomføre to korte intervjuer, enn ett langt.
- Hvordan skal informanten følges opp i etterkant? Ofte vil et intervju sette i gang en refleksjonsprosess hos informanten. Ved å gjennomføre et oppfølgingsintervju i etterkant, vil man kunne fange opp disse refleksjonene og få et enda fyldigere datamateriale.

Også ved gjennomføring av selve intervjuet er det enkelte forhold som intervjueren bør være oppmerksom på. Intervjueren bør for eksempel alltid starte med å fortelle om hensikten med intervjuet. Dette er en hovedregel innen forskning, og bør også gjelde innen forvaltningsrevisjon. I andre typer undersøkelser, for eksempel granskninger, bør man også sikre at man ivaretar rettsikkerheten til de involverte.

- Start med generelle spørsmål først. Dette ufarliggjør situasjonen.
- Innta en lyttende posisjon og vis at du følger med. Dette gjøres best ved å ta notater. Det kan dessuten føre til at intervjuer blir ekstra oppmerksom og stiller oppfølgings spørsmål der det er naturlig.
- Vær oppmerksom på hvordan du stiller spørsmålene. Som eksempel bør man ikke påstå noe (legger føringer på informanten), eller bruke ladete ord, noe som kan oppfattes som provoserende av den man intervjuer. Man bør heller ikke stille dobbeltspørsmål da det kan gjøre det vanskelig å vurdere hva man egentlig har fått svar på.

- Fang opp nøkkelord og følg opp disse. Still oppfølgingsspørsmål. Be om eksempler og spør eventuelt om dokumentasjon.
- Det er alltid viktig å sette av tid til å avslutte intervjuet på en ordnet måte, samt informere om prosessen videre.

10.2.2 Gruppeintervju

Hva er gruppeintervju og når kan det fungere godt?

Et gruppeintervju er et intervju der flere personer intervjues samtidig. Dersom forutsetningene er til stede, kan gruppeintervju både være tidsbesparende og fungere godt i gjennomføring av forvaltningsrevisjoner. Gruppeintervju kan for eksempel gjennomføres dersom

- **Ledere ønsker å ha med rådgivere som kan gi utdypende informasjon** om de temaene intervjuet skal omhandle
- **Personer har lignende eller likeverdige roller eller funksjon** for å få frem like og ulike erfaringer. Dette kan for eksempel være grupper der flere skoleelever/elevrådsrepresentanter er representert, grupper av tillitsvalgte, grupper av verneombud, eller personer med samme rådgivnings- eller veiledningsfunksjon.

Vurderinger før valg av gruppeintervju som metode

I arbeidet med forvaltningsrevisjon prøver vi å avdekke om noe ikke er som det bør være for å kunne få frem forhold som bør eller må forbedres. Organisasjonskultur og ledelsens innstilling til forvaltningsrevisjon kan variere og ha innvirkning på hva de vi intervjuer ønsker å dele av informasjon. I noen tilfeller kan være vanskelig for dem vi intervjuer å tørre å være åpne og ærlige om sine erfaringer, praksis og synspunkt til temaet som undersøkes. Dette kan bli særlig vanskelig dersom en blir intervjuet sammen med andre, enten dette er kolleger eller egen leder.

Andre forhold som er viktig å vurdere før en bestemmer seg for gruppeintervju er om antall deltakere og omfanget av spørsmål er tilpasset og om en har ressurser tilgjengelig til å sikre at informasjonen blir forsvarlig nedtegnet. Før eventuell beslutning om å gjennomføre gruppeintervju, må forvaltningsrevisor derfor vurdere om det er forhold som kan gi risiko for redusert kvalitet i informasjonen som innhentes. Spørsmålene under kan være til hjelp i vurderingen. Vi bør i størst mulig grad kunne svare «nei» på følgende spørsmål om risiko:

Spørsmål	Ja	Nei
Gitt din kjennskap til tema, organisasjon og gruppen som skal intervjuet (inkludert størrelse på gruppen) - er det stor risiko for at ikke alle tør å gi uttrykk for sine synspunkt og erfaringer med flere til stede?		
Gitt omfang av spørsmål vi ønsker å få besvart - er det er stor risiko for at det ikke er tilstrekkelig tid til at alle kan få uttale seg?		
Gitt antall deltakere i intervjuet - er det er stor risiko for at det ikke er tilstrekkelig tid til at alle kan få uttale seg?		
Er det stor risiko for at enkelpersoner vil ta for stor plass i intervjuet til at informasjonen som fremkommer ikke blir balansert?		
Er det stor risiko for at vi ikke i tilstrekkelig grad klarer å notere ned informasjonen som fremkommer?		

Noen tiltak kan hjelpe for å sikre at informasjonen vi mottar i gruppeintervju bli best mulig. For å sikre at alle deltakere opplever at de har fått komme til orde med sine synspunkt kan en åpne for at de intervjuede i etterkant kan få komme med individuell tilleggsmateriale dersom de ønsker dette. Revisor kan ringe alle de intervjuede for en kort supplerende samtale etter intervjuet. Alternativt kan de intervjuede oppfordres til å ta kontakt muntlig eller skriftlig, dersom de har ytterligere informasjon som de ønsker å legge til.

Det kan være krevende å være ordstyrer i et gruppeintervju og samtidig notere det som blir sagt av de ulike deltakerne. Det kan derfor være en fordel om revisor kan stille to personer i intervjuet slik at en kan notere og en kan styre intervjuet. Eventuelt kan en vurdere om gruppen som intervjues vil være komfortabel med at revisor tar opp intervjuet på bånd, for senere arbeid med å utarbeide intervjureferat.

Styring av gruppeintervju

For å sikre best mulig utbytte at et gruppeintervju kan det være nyttig å gi deltakerne informasjon på forhånd om temaene som skal tas opp, slik at de kan forberede seg hver for seg og bruke tiden effektivt under intervjuet. Som revisor er du ordstyrer under intervjuet. Du stiller spørsmål og gir ordet til deltakerne etter tur og stiller oppfølgingsspørsmål om nødvendig. Deltakerne kan be om ordet, men du som ordstyrer må sørge for at alle får uttale seg, at diskusjonen holder seg innenfor relevante rammer og ellers sørge for fremdrift i intervjuet slik at alle varslede tema blir belyst.

Verifisering av referat fra gruppeintervju

På lik linje med andre intervju, må også informasjonen som kommer frem i gruppeintervjuene nedtegnes og verifiseres individuelt av deltakerne. Dette innebærer at deltakerne kan motta samme referat, men få mulighet til å gi sine personlige tilbakemeldinger. Det er en fordel å skrive referatene slik at det er tydelig hvem som har sagt hva, eller på annen måte sikre at alle deler av referat blir gjennomgått og verifisert.

10.2.3 Observasjon

Med observasjon menes å observere hva som er/ finner sted på et avgrenset område (sted) i et avgrenset tidsrom, og innebærer som oftest registrering av forekomster eller hendelser. Observasjon vil sjelden eller aldri bli brukt som eneste metode i en forvaltningsrevisjon, men den kan komme inn som et nyttig supplement til andre metoder som intervju, dokumentanalyse og spørreskjema.

Typiske kjennetegn ved observasjon er at den:

- gir et bilde av objektive tilstander – hva som finnes, hva som ikke finnes, hva som faktisk skjer.
- gir et bilde av handlinger – hva mennesker gjør individuelt og sammen.
- gir et bilde av snakk – hvem som snakker sammen, hva de snakker om, hvordan de snakker om det, og hvor det snakkes om hva.

Det skilles mellom deltakende og ikke-deltakende observasjon og med skjult eller åpen hensikt. Forskningsidealet er deltakende og skjult hensikt – man får alt og forstyrrer ikke. Dette er imidlertid sjelden mulig for en revisor, og det medfører også en del etiske betenkeligheter.

Ikke-deltagende observasjon som metode kan være etisk forsvarlig, men stiller en del krav til gjennomføringen og til hvordan dataene brukes og omtales. Ved ikke-deltakende observasjon observerer man på avstand og fremstår klart som en utenfra. Ulempen er at det kan medføre unormal adferd, og at vi kun ser den ønskede sosiale adferden – de opptrer slik de tror revisor vil de skal opptre. Dette innebærer at informasjonen man oppnår ved slik observasjon må vurderes kritisk, jfr. kravet om validitet. En variant av ikke-deltakende observasjon er varslede eller uanmeldte kontroller, eksempelvis på sykehjem, skoler eller barnehager. Ved en slik metode kontrollerer man et fenomen på et gitt tidspunkt. Observasjon har eksempelvis blitt brukt ved undersøkelse av klasseledelse og ved undersøkelse av medisinshåndtering, stell og mating ved sykehjem.

Deltakende observasjon innebærer at man for eksempel inngår som en del av personalet og blir en del av organisasjonen. Fordelen er at det gir førstehåndskunnskap og nærhet til det man skal undersøke. Ulempen er at man kan miste kritisk avstand, og at dette påvirker det man skal observere. Metoden er også etisk betenkelig. Deltakende observasjon brukes i praksis ikke i forvaltningsrevisjoner.

Forberedelse og gjennomføring ved observasjon – hva bør man være oppmerksom på?

Utvalgsriterier ved observasjon vil være som for intervju og gruppeintervju. Det som observeres må være egnet til å belyse revisjonskriteriene og bidra til å besvare den aktuelle problemstillingen. Det må avgjøres hvor man skal observere, og tidsperioden for observasjon må avklares. Observasjon er ressurskrevende – man kan kun velge noen få steder. Det er dessuten viktig at tidspunktet for observasjon er gjennomtenkt og representativt – når på dagen, i uken, i måneden, på året, hvor lenge skal observasjonen vare. Observasjoner gir øyeblikksbilder: man observerer virkeligheten på et gitt tidspunkt. Det er alltid en fare for at det man observerer ikke er representativt.

Det er umulig å observere alt, og observasjon krever sterkt fokus. Det er derfor viktig med en klart definert problemstilling og det er nødvendig med observasjonsskjema:

- ting – i hvor stor grad er noe til stede eller mangler
- snakk – hva som sies, hvordan det sies, hvor det sies, hvem som snakker sammen
- hendelser – hvem gjør hva med hvem.

10.2.4 Dokumentanalyse

Dokumentanalyse vil si at relevante dokument hentes inn og det gjennomføres en kvalitativ innholdsanalyse av dem. Dette er en hyppig brukt framgangsmåte for innsamling av data i

forvaltningsrevisjon. Ved innholdsanalyse av dokument gjennomgår vi dokument systematisk for å finne informasjon som er egnet til å kaste lys over forholdene som skal undersøkes. Datagrunnlaget produseres ved at de relevante delene av innholdet blir bearbeidet, systematisert og registrert. Dette medfører også at datainnsamlingen foregår dels parallelt med dataanalysen.

Aktuelle dokument er brukermapper, utredninger, rapporter, kommuneplaner og sektorplaner, budsjetter, saksframlegg og vedtak, brev, referater, notater og e-poster. Dokumentanalyse kan også omfatte andre sekundærkilder, slik som eksterne undersøkelser og evalueringer, eller offentlige tilgjengelige dokument. Sistnevnte kilder brukes gjerne for et sammenligningsperspektiv eller til hjelp i utarbeidelsen av revisjonskriterier.

Forberedelse og gjennomføring av dokumentgjennomgang – hva bør man være oppmerksom på?

Som for all annen metodikk, er det viktig å planlegge gjennomgangen med utgangspunkt i hva man ønsker svar på. Hvilke dokument kan være relevante i dette perspektivet? Andre momenter det er viktig å ha fokus på kan for eksempel være:

- Ofte hentes fakta fra flere ulike dokument, som sammenstilles på ulike måter, eller som supplerer informasjon innhentet på annet vis. Det er derfor viktig å gjennomføre analysen på en slik måte at revisor har oversikt over hvilke dokument og hvor i dokumentene informasjonen er hentet fra.
- Dokumentgjennomgang er analyse av sekundærdata. Med det menes analyse av tall og tekster som er samlet inn og bearbeidet av andre, og som oftest til et annet formål enn det den aktuelle undersøkelsen har. Som det fleste forvaltningsrevisorer opplever, så er det mye som sorteres bort i løpet av en revisjonsprosess, og det gjelder tilsvarende for andre som gjennomfører undersøkelser. Dette innebærer at man har mindre kontroll over det opprinnelige datagrunnlaget, som igjen har betydning for validitet og reliabilitet.
- Utvis nødvendig kildekritikk ved bruk av sekundærdata. Hvilken metodikk har forfatteren av det aktuelle dokumentet lagt til grunn? Hvem er tiltenkt som leser? Generelt er ofte interne dokument mer valide enn offentlige dokument, og interne dokument kan dessuten også belyse prosesser som er skjult for det offentlige. Hva slags rolle har forfatteren av dokumentet? Eierskap påvirker innholdet. Har forfatteren grunn til å skjule ting? Bygger dokumentet på flere ulike kilder og / eller uavhengig kilder?

10.2.5 Casestudier

Undersøkelser kan være svært forskjellige med hensyn til hvor mange analyseenheter de omfatter. En spesiell type undersøkelser begrenser seg til bare én analyseenhet. Disse kalles *casestudier*, men begrepet har ingen entydig definisjon. Man antar at begrepet er utviklet fra eller beslektet med medisinerens kasus-begrep (case). Casestudier er ingen egen metode som sådan, men gjelder egentlig valg av studieobjekt – caset/tilfellet/fenomenet, som studeres i sin naturlige kontekst.

Formålet er ofte å utvikle en helhetlig forståelse av den ene enheten som utgjør caset. Casestudier er ofte basert på kvalitativ tilnærming, men kan også kombinere kvalitative og kvantitative data. Som en hovedregel er casestudier intensive studier som omfatter mye informasjon fra ulike kilder om den ene eller de få enhetene som studeres.

Casestudier er en relevant tilnærmingstype i forvaltningsrevisjon. Avdelinger, etater, resultatenheter, virksomheter, skoleklasser, sykehjemsposter osv. kan være aktuelle case. Også en kommunal tjeneste, et sakskompleks, en hendelse eller et prosjekt kan ses som et case.

Så langt har vi redegjort for ulike kvalitative undersøkelsesmetoder. Nå går vi over til kvantitative metode, det vil si data som tar form av tallfestede størrelser.

10.2.6 Spørreundersøkelser

Kjernen i en spørreundersøkelse er ferdig formulerte spørsmål i en bestemt rekkefølge og med faste svaralternativer for hovedvekten av spørsmålene. Spørreskjemaet utformes før datainnsamlingen starter, og brukes på samme måte overfor alle respondentene. Det kan være mer eller mindre omfangsrikt, men spørsmålene er likevel begrenset til bestemte forhold som er utvalgt før datainnsamlingen gjennomføres.

Spørreundersøkelser åpner for å hente inn mye informasjon om et fenomen (store mengder data), på en relativt enkel og lite kostbar måte, samtidig som kvantifisering åpner for flere analysemuligheter enn hva intervjudata gjør. Spørreundersøkelser åpner også for statistisk generalisering i større grad enn kvalitative metoder, gitt at utvalget er representativt og tilfeldig.

Det vanlige er å bruke ulike elektroniske verktøy for gjennomføring av spørreundersøkelser, men slike undersøkelser kan også gjennomføres ved at man ringer opp respondentene og stiller spørsmålene muntlig. Det hender også at det kan være hensiktsmessig å bruke papirbaserte skjemaer. Fordelen ved å bruke elektroniske verktøy er at man gjennom disse vanligvis kan håndtere hele prosessen, herunder utsending av skjema, purre på svar, samt registrere og bearbeide svarene. Flere av disse operasjonene er dessuten ofte automatisert i spørreverktøyet, og dette forenkler i stor grad gjennomføringen av spørreskjemaundersøkelser.

Forberedelse og gjennomføring av en spørreundersøkelse – hva bør man være oppmerksom på?

Spørreundersøkelser er en effektiv måte å samle inn informasjon på, men det er også en metode som kan inneholde feilkilder. Det er flere forhold man må være oppmerksomme på både under utarbeidelsen, og i forbindelse med dataanalysen. Eksempler på slike forhold kan være:

- Strukturert utspørring av respondenter er relativt hyppig brukt i forvaltningsrevisjon, men metoden stiller krav til god planlegging og kvalitetssikring. Spørsmålene kan ikke endres underveis i datainnsamlingen, slik at arbeidet med å formulere spørsmålene og svaralternativene og avklare spørsmålenes rekkefølge og layout er derfor svært viktig. Fordi spørsmålene og svarene defineres på forhånd, er det avgjørende å ha god kjennskap til temaet og området som skal undersøkes. Et skjema utarbeidet med utgangspunkt i en klar problemstilling og operasjonaliserte og strukturerte variabler, vil gi gode muligheter til å definere mulige utfall i form av faste svaralternativer, eller svarkategorier i form av skalaer. Skjemaet bør prøves ut på forhånd på noen utvalgte personer for å teste hvordan det fungerer. Særlig viktig er det å avklare om respondentene forstår spørsmålene, og om spørsmålene måler det vi ønsker. Det er viktig å tenke over hvordan man skal tolke og bruke svarene man får inn. Det kan være hensiktsmessig å forklare bakgrunnen for spørsmålene som stilles. Dette er særlig viktig dersom man bruker terminologi som det ikke kan forventes at alle respondentene er like godt kjent med.
- Det er viktig å tenke gjennom hvordan innsamlede data skal analyseres. Utforming og valg av svaralternativer har betydning for hvilke analysemetoder som kan benyttes.
- Åpne spørsmål i spørreundersøkelser bør brukes med forsiktighet.⁴⁵ Frafallet er som oftest stort, og det er gjerne de som har de sterkeste meningene som svarer. Disse svarene kan være tidkrevende og vanskelige å tolke, og de er ofte ikke representative for gruppen av respondenter. Samtidig kan åpne spørsmål gi informasjon som det er vanskelig å få frem på

⁴⁵ Med åpne spørsmål menes spørsmålstype der respondenten selv skriver inn svar i form av tekst.

annen måte, og denne informasjonen kan også danne grunnlag for mer kvalitative undersøkelser i etterkant.

- Verdien av en spørreundersøkelse er avhengig av svarprosenten. For å sikre god nok svarprosent, er det vanlig med en eller flere purringer til respondentene. Andre tiltak kan også være nødvendige: god forankring hos ledelsen, bistand fra den aktuelle enheten til å formidle informasjon om undersøkelsen, kontakt med IT-avdelingen for å sikre at undersøkelsen når fram til respondentene, bruk av sms i tillegg til epost m.m.
- Det er ikke mulig å gi en generell veiledning knyttet til hva som er forsvarlig svarprosent, da dette må vurderes i forhold til den enkelte spørreundersøkelse. Det avhenger av hva som undersøkes, og hvordan resultatet skal brukes. Vurderingen må også ta utgangspunkt i hvor mange respondenter som fikk undersøkelsen. Dersom undersøkelsen ble sendt til hele populasjonen⁴⁶ kan det aksepteres en lavere svarprosent, enn dersom man først har foretatt et utvalg blant populasjonen.
- Verdien av en undersøkelse svekkes dersom det er systematisk frafall av grupper av enheter, eller dersom det er mye frafall (manglende svar) på enkeltvariabler (enkeltspørsmål). Det bør gjennomføres en frafallsanalyse for å finne ut om det er systematiske skjevheter i utvalget.

10.3 Analyse av kvalitative data

Generelt er siktemålet med analyse av kvalitative data å frembringe en helhetlig eller dypere forståelse av de forholdene som dataene er ment å si noe om. Analysen av kvalitative data vil ha hovedfokus på å belyse eller forstå komplekse fenomener eller hendelser heller enn å generalisere konklusjoner til å gjelde flere enn de enhetene som inngår i undersøkelsen.

Utgangspunktet for kvalitativ dataanalyse er som regel data i tekstform. Dette kan være enten rene tekster eller dokument, det kan være skriftlige nedtegnelser av handlinger, det kan være notater fra observasjoner eller det kan være utskrifter og notater fra intervjuer, samtaler eller gruppesamtaler. I forvaltningsrevisjon analyserer vi gjerne kvalitative data ved å søke etter mønstre og variasjon i svarene på de ulike spørsmålene. Vi kan også søke etter informantenes oppfatninger om mulige årsaker og forklaringer på sammenhenger. Utfordringen er å skille relevant og gyldig informasjon fra den informasjonen som er mindre viktig for problemstillingen.

Selv om kvalitative undersøkelser gjerne gjelder få enheter, er det ofte mange egenskaper og verdier ved disse enhetene vi vurderer. Det finnes dataprogrammer som kan brukes til å systematisere og analysere kvalitative data, og ved store datamengder kan slike programmer være nyttige. Men ofte kan man komme langt ved å bruke et vanlig tekstbehandlingsprogram der man sorterer og grupperer teksten i meningsfulle kategorier for på den måten å skaffe seg et overblikk over innholdet. Noen ganger kan oppstilling i tabeller være nyttig. Hver informant får sin kolonne mens radene representerer de ulike informantenes utsagn om det samme temaet. På den måten blir det lettere å få oversikt over og sammenligne de ulike synspunktene

En intervjuguide, eller momentliste over ting som vi skal se etter i et dokument eller en observasjon, gjør også systematiseringen av informasjonen lettere. Dette henger sammen med hvor konkrete revisjonskriteriene er. Dataene fra intervju eller observasjoner grupperes i ulike kategorier og

⁴⁶ Med populasjon menes alle enheter eller respondenter som inngår i en problemstilling. Dersom man eksempelvis skal undersøke kunnskap om anvisning og attestasjon, og sender undersøkelsen til alle ansatte i kommunen som har fått delegert slik myndighet, har man inkludert hele populasjonen. Alternativt kan man foreta et utvalg blant populasjonen som man undersøker nærmere. I spørreundersøkelser som undersøker folks politiske ståsted foretar man først et representativt utvalg av populasjonen (alle i Norge med stemmerett), før man deretter spør disse. Så generaliserer man på grunnlag av utvalgsstørrelsen.

sammenlignes. I noen tilfeller kan det være aktuelt å framstille informasjon hentet inn ved intervju, dokumentgjennomgang eller observasjoner ved hjelp av tall.

Noen forhold som man bør være oppmerksom på ved kvalitative analyser:

- Blindsoner i undersøkelsen. Det er viktig å være oppmerksom på at vi har en tendens til å se det vi leter etter, og det som *brillene vi ser gjennom lar oss se*. Med dette menes at vi ser det vi er trent opp til å se. Viktige faktorer her er oppdragelse, erfaring, utdanning osv. Særlig i forbindelse med kvalitative undersøkelser er dette en risiko. Dette er for eksempel en forklaring på hvorfor noen i en organisasjon kan mene at det er mye som ikke er på stell, mens andre mener at alt er såre vel. Samtidig lar vi oss også påvirke av «ankere». De vi snakker med først, vil i stor grad kunne virke styrende for hva vi ser etter senere. For oss betyr det at alle undersøkelser har systematiske blindsoner – dette betyr at vi må være tydelige på hva det er vi skal undersøke, og hva vi faktisk ikke undersøker – og opprettholde fokuset gjennom hele revisjonen. Dette gjelder også i analysefasen.
- Struktur. Kvalitative data er ofte uoversiktlige, nyanserte og detaljerte. Dette kan gjøre dataene vanskelige å systematisere og tematisere. En bør derfor hele tiden tenke på hvordan dataene best kan struktureres for å skape mening og innhold.
- Generalisering. Som nevnt gir kvalitative metoder store mengder komplekse data som det er tidkrevende å bearbeide og analysere. Dette innebærer i praksis at det er få enheter som undersøkes. Dette taler i seg selv mot at dataene kan gi grunnlag for generalisering. Generalisering krever representativitet. Dette kan oppnås ved at man enten undersøke hele populasjonen eller et tilfeldig trukket utvalg av nødvendig størrelse. Dette er nødvendige forutsetninger for empirisk generalisering. Klarer man ikke å oppfylle dette kravet, så kan man heller ikke generalisere. Det man imidlertid kan gjøre, er å foreta en teoretisk generalisering gjennom argumentasjon: *Vi har undersøkt så og så mange enheter og funnene er likelydende. Vi kan ikke si at dette nødvendigvis gjelder hele populasjonen, men det er trolig/ sannsynlig at tilsvarende også vil gjelde de enheter vi ikke har undersøkt.* På en måte er det dekkende å si at man overlater til leseren å generalisere. Kvalitative undersøkelser/ studier kan avdekke at noe finnes, hvordan det ser ut og/ eller hvordan det fungerer, men i liten grad at det er typisk eller vanlig.
- Kausalitet. Generelt vil man være svært forsiktig med å trekke konklusjoner om årsak-virkning i forvaltningsrevisjon. Det er viktig å være oppmerksom på skillet mellom kausalitet (årsak-virkning) og samvariasjon. Oppdager man at en enhet har godt arbeidsmiljø og god ledelse, kan man ikke nødvendigvis si at det er den gode ledelsen som har ført til det gode arbeidsmiljøet. Det kan være omvendt, og det er ikke sikkert at de to forholdene har påvirket hverandre i det hele tatt. Skal man påvise kausalitet, må det påvises en tidsrekkefølge hvor årsak kommer før virkning. Dette er i praksis ikke mulig når man går inn i ettertid for å undersøke noe. Undersøkelser av kausalitet er ressurskrevende, fordi det krever flere målinger over tid i tillegg til at man må ha kontroll på alle relevante variabler som kan ha betydning for det fenomenet man ønsker å undersøke. I praksis lar disse kravene seg sjelden oppfylle i en forvaltningsrevisjon. Det vanligste er at man gjennomfører ex-post-undersøkelser, det vil si en retrospektiv tilnærming. Dette innebærer en rekke usikkerhetsfaktorer og feilkilder: eksempelvis erindringsforskyvning, ulik hukommelse fra person til person og/eller etterrasjonalisering. Det betyr at revisor ikke kan trekke sikre konklusjoner om årsak og virkning basert på sitt eget datamateriale. Det man eventuelt kan gjøre er å argumentere for at det kan tenkes å foreligge en årsakssammenheng dersom man finner støtte for dette i teori og annen tilgjengelig forskning. Temaet utdypes noe mer i kapittel 10.5.

10.4 Analyse av kvantitative data

Ved analyse av kvantitative data tas det utgangspunkt i tallverdier i motsetning til tekst. Disse tallverdiene representerer ofte noen få kvalitative utsagn som er kodet før undersøkelsen gjennomføres. Et viktig begrep er målenivå som igjen sier noe om hvor nyansert målet er, og hvor mye informasjon som ligger innbakt i det. Målenivået har betydning for hvilke statistiske analyser som kan utføres på datamaterialet. Det finnes fire målenivåer: nominal-, ordinal-, intervall- og forholdstallsnivå. En oversikt over målenivåene og mulige regneoperasjoner som kan utføres på dem er vist i tabellen under (Grønmo, 2004). For kvantitative data er det slik at hovedtyngden av fortolkningene gjennomføres etter datainnsamlingen, men samtidig er det viktig å være oppmerksom på at det også skjer svært mye fortolkning indirekte i forbindelse med operasjonaliserings- og kodingsarbeidet.

Målenivå	Kjennetegn	Mulige regneoperasjoner
Nominalnivå	Ulikheter mellom verdier	$\neq$
Ordinalnivå	Rekkefølge mellom verdier	$\neq < >$
Intervallnivå	Avstander mellom verdier	$\neq < > + -$
Forholdstallsnivå	Forhold mellom verdier	$\neq < > + - \times \div$

De kvantitative dataenes egnethet for strukturering, kvantifisering og statistiske beregninger bidrar til å holde oversikt over store datamengder, og til å gi oversikt og presisjon. Kvantitative data presenteres i form av tabeller, grafer og diagrammer. Siktepunktet for analysen av kvantitative data er vanligvis å oppnå mest mulig representative oversikter og generaliseringer i forhold til en populasjon. Analyseformene for kvantitative data deles gjerne inn i univariate, bivariate og multivariate analyser.

Univariat analyse (deskriptiv statistikk) kalles også frekvensanalyse. Den viser hvordan svarene fordeler seg på de ulike verdiene i antall eller prosent. Vi kan også finne gjennomsnitt og hva som er den mest typiske verdien i en fordeling (sentraltendens) og hvordan svarene har spredd seg på de ulike verdiene (spredning). Dette er antakelig den vanligste måten kvantitative data blir brukt i forvaltningsrevisjon.

Bivariate og multivariate analyser viser fordelingene for henholdsvis to eller flere variabler. Hensikten med bivariate og multivariate analyser er å vurdere om det er samvariasjon eller sammenheng mellom ulike variabler.

Det er nødvendig med dataprogrammer for å få til kvantitative dataanalyser. Det lettest tilgjengelige programmet for de fleste revisjonsenheter er regnearkprogram som er godt egnet til å gjennomføre statistiske analyser. Det finnes imidlertid en rekke andre programmer på markedet som SPSS, Stata, Minitab med flere. Flere elektroniske verktøy for spørreundersøkelser har analysemoduler som kan brukes til analyser.

10.5 Årsaker og forklaringer

Når vi avdekker avvik eller svakheter, kan det også være av interesse for kontrollutvalget at vi gjennom vår analyse prøver å identifisere de faktorene som kan forklare avvikene og svakhetene. Det er vanlig å skille mellom to ulike typer forklaringer på sosiale fenomener, årsaksforklaringer og formålsforklaringer.

10.5.1 Årsaksforklaringer

En streng og presis forståelse av årsaksbegrepet innebærer at et bestemt fenomen B alltid har samme årsak A, og at en bestemt årsak A alltid har samme virkning B. Et slikt årsaksforhold kalles

deterministisk. Deterministiske årsaksforhold kan finnes mellom fenomener i naturen, men en så streng sammenheng kan vi ikke regne med å finne mellom sosiale fenomener. Årsaksbegrepet blir her brukt i følgende betydning: et fenomen A betraktes som årsak til B dersom det er en viss sannsynlighet for at A fører til B, eller at A øker sannsynligheten for B. Dette betegnes som et tendensielt årsaksforhold, det vil si at det er en tendens til at A fører til B. Slike tendensielle årsaksforhold mellom to fenomener forutsetter at det er en viss samvariasjon mellom de to fenomenene, og at dette kan påvises empirisk, samt at denne sammenhengen ikke er spuriøs, det vil si at den ikke skyldes en annen bakenforliggende variabel. I tillegg må fenomenet som antas å være årsak, inntreffe før det fenomenet som antas å være virkning. Det er også et krav om at det må være en viss nærhet i rom og tid mellom de to fenomenene. Årsaksforhold kan derfor betegnes som en spesiell type avhengighetsforhold mellom variabler. Måten dette gjøres på er gjennom multivariate analyser som regresjonsanalyser.

Å komme fram til entydige årsaksforklaringer på avdekkede avvik og svakheter i en forvaltningsrevisjon vil normalt være vanskelig, jf. det som er sagt tidligere i kapitlet om kausalitet. Derimot kan revisor med støtte i datamaterialet utvikle og underbygge hypoteser om hvilke faktorer som kan ha virket sammen og bidratt til de påviste avvikene og svakhetene. Hypotesene kan så testes ut gjennom regresjonsanalyser som kan identifisere de antatte årsaksvariablenes bidrag til et bestemt resultat på resultatvariabelen.

10.5.2 Formålsforklaringer

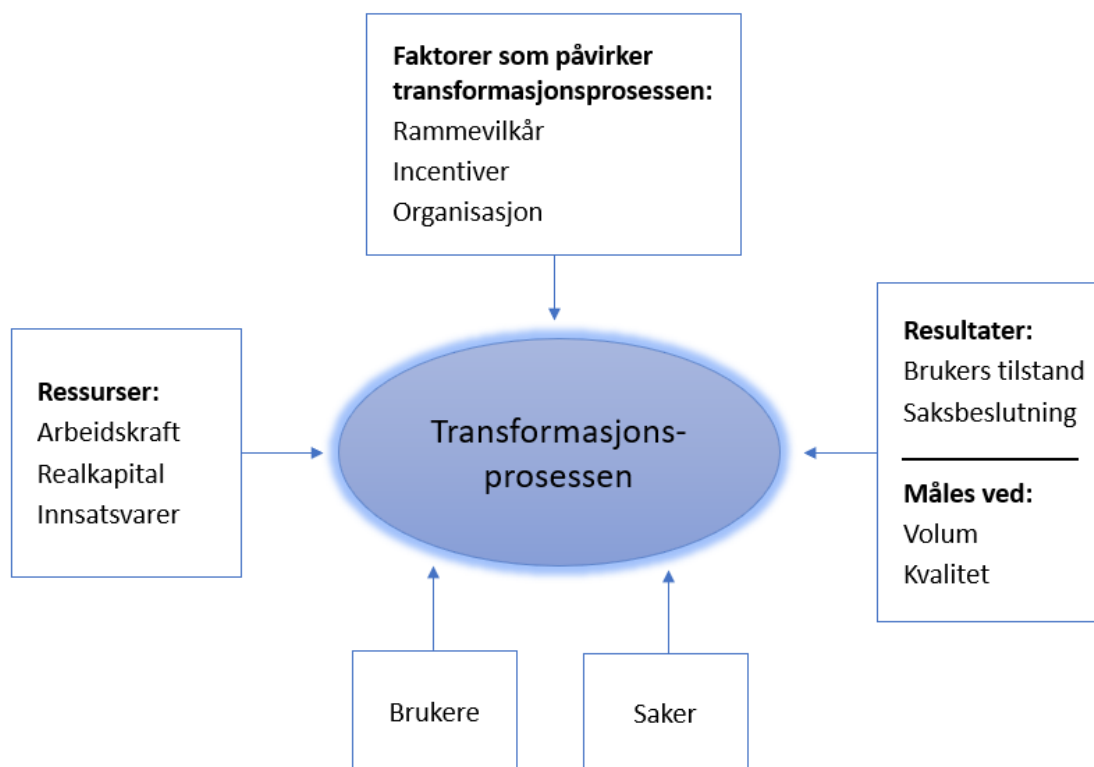
I formålsforklaringer vektlegges aktørenes intensjoner med sine handlinger. En formålsforklaring av en handling består i å vise at for den som utførte handlingen var den valgte handlingen det beste middelet til å realisere hans ønsker og intensjoner. I en slik forklaring ligger at samsvaret mellom handling, ønsker og oppfatninger ikke skyldes en tilfeldighet, men at handlingen ble foretatt fordi den var tilpasset den handlendes oppfatninger og ønsker. Også her må imidlertid revisor være klar over mulige feilkilder, eksempelvis det som er sagt tidligere om erindringsforskyvning og etterrasjonalisering.

10.6 Effektivitetsstudier

Ifølge kommuneloven innebærer forvaltningsrevisjon å vurdere økonomi, produktivitet, regeletterlevelse måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak. Det er flere utfordringer knyttet til slike vurderinger.

Et viktig kjennetegn ved kommunal tjenesteproduksjon er at det ikke er opplagt hvordan produksjonen skal defineres og måles, og hva som er riktig mål på kvalitet. I henhold til økonomisk teori kan man hevde at måleproblemene i stor grad skyldes at produksjonen ikke omsettes i noe marked. Innenfor en slik forståelsesramme vil fraværet av et marked bety at lav effektivitet ikke straffes i markedet, noe som skulle tilsi at behovet for effektivitets- og produktivitetsmålinger er spesielt stort innenfor kommunesektoren (Erlandsen og Førstund, 1996). Det er derfor ikke overraskende at det, både nasjonalt og internasjonalt, gjennom definisjonen på forvaltningsrevisjon settes fokus på de tre E'er (economy, efficiency, effectiveness). De tilsvarende norske begrepene er som alt nevnt økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. Produksjonsprosessen i kommunen påvirkes av en rekke faktorer: hvilke rammevilkår produksjonen foregår under, hvordan ledelsen for en kommunal virksomhet utøves, hvordan virksomheten er organisert, hvilke incentivmekanismer som er viktig for en effektiv produksjon osv.

De kommunale tjenestene er et resultat av en komplisert produksjonsprosess der flere innsatsfaktorer samtidig brukes til å framstille flere produkter. Fra et produksjonsteoretisk synspunkt kan kommunen karakteriseres som en flervare-produzent. Kommunens produksjonsprosess er skjematisk framstilt i figuren under (Erlandsen og Førstund, 1996:5).



Figur 13: Skjematisk framstilling av produksjonsprosessen i en kommune

Ressurser som arbeidskraft, realkapital og innsatsvarer kommer inn i produksjonsprosessen i venstre del av figuren. De resultater som oppnås blir påvirket av rammebetingelser, organisasjonsform og hvilke incentiver som driver ledelsen og de ansatte. Tjenesteproduksjonen vil dels være personorientert, dels sakorientert og dels en blanding mellom de to. Personorientert tjenesteproduksjon krever at kunden er til stede i prosessen. Det betyr at tjenesten ikke kan lagres, den konsumeres i samme periode som den produseres. Resultater vil generelt være knyttet til endringer i brukers tilstand og beslutninger i saker.

Vi gir her en kort presentasjon av noen sentrale begreper og problemstillinger som kan være aktuelle ved analyser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. Vi oppfordrer til å søke nærmere informasjon i litteratur som finnes om effektivitetsstudier av offentlig virksomhet.

10.6.1 Ulike effektivitetsbegreper

I økonomisk teori opererer man med flere effektivitetsbegreper. Det er vanlig å skille mellom indre og ytre effektivitet. Enkelt sagt handler indre effektivitet om å gjøre tingene på riktig måte der det fokuseres på utnyttelsen av innsatsfaktorer og ressursbruk i produksjonen. Ytre effektivitet handler om å gjøre de riktige tingene, det vil si å nå de vedtatte målene. Kommuneloven bruker uttrykket måloppnåelse og virkninger om ytre effektivitet.

Den indre effektiviteten ser på økonomi og produktivitet, det vil si forholdet mellom budsjettmidler, innsatsfaktorer, og produsert mengde, mens den ytre effektiviteten ser produksjonsresultatet og virkninger opp mot vedtatte mål.

Kostnadseffektiv produksjon betyr at produksjonen skjer til lavest mulig kostnad. Kostnadseffektiv produksjon forutsetter at det ikke sløses med innsatsfaktorene, det vil si lønnsarbeid, innsatsvarer og kapital, og at innsatsfaktorene kombineres slik at en gitt produktmengde produseres så billig som mulig gitt prisene på innsatsfaktorene.

En enhet er teknisk effektiv så lenge den sørger for at det ikke sløses med innsatsfaktorene i den forstand at produksjonen maksimeres gitt bruken av innsatsfaktorer.

Et annet sentralt begrep i økonomisk teori er skalaeffektivitet. Dette begrepet brukes der det er stordriftsfordeler i produksjonen, det vil si at jo større produsert mengde, jo lavere blir kostnaden per produsert enhet. Ifølge økonomisk teori bør produsert mengde tilpasses det nivået der forholdet mellom produksjon og innsatsfaktorene er størst mulig. Skalaeffektivitet har relevans i forhold til vurdering av hva som er optimal størrelse på produksjonsenheter (f.eks. barnehager, skoler og sykehjem) som produserer de kommunale tjenestene.

I kommunal sammenheng kan man også snakke om prioriteringseffektivitet som betyr at tjenestetilbudet skal tilpasses lokalt innenfor de rammer som føringer på nasjonalt nivå legger (Sørensen, Borge og Hagen, 1999). Prioriteringseffektiviteten gjenspeiler i hvilken grad politikerne og kommuneadministrasjonen tar beslutninger som samsvarer med innbyggernes preferanser og behov. I kommunene er det snakk om prioritering av knappe ressurser, og i vårt styringssystem er denne prioriteringen overlatt til de folkevalgte. De folkevalgte må, på bakgrunn av det mandat de er gitt av befolkningen, eksempelvis sette skolestruktur opp mot sykehjemsplasser. Kontrollutvalget skal ikke overprøve politiske prioriteringer, og det er derfor vanskelig å tenke seg forvaltningsrevisjoner som vurderer prioriteringseffektivitet. Men å synliggjøre konsekvensene av politiske prioriteringer kan inngå i en forvaltningsrevisjon.

Den type effektivitetsstudium som vil være mest aktuelt i forbindelse med forvaltningsrevisjon vil derfor gjelde indre effektivitet i form av teknisk effektivitet, kostnadseffektivitet og skalaeffektivitet, og ytre effektivitet i form av måloppnåelse og virkninger sett i forhold til kommunestyrets prioriteringer slik disse kommer til syne gjennom kommunestyrets vedtak og forutsetninger.

10.6.2 Vurdering av indre effektivitet

Vurdering av indre effektivitet i forvaltningsrevisjon dreier seg om økonomi og produktivitet der målsettingen, enkelt sagt, er størst mulig produksjon til lavest mulig kostnad. Vurdering av økonomi (economy) retter fokus mot tilgang og forbruk av innsatsfaktorer i produksjonen.

Her vil det være aktuelt å undersøke om det er brukt:

- riktige produksjonsfaktorer
- i riktig mengde
- med riktig kvalitet
- til riktig pris
- på rett sted
- til riktig tid
- riktig sammensetning av produksjonsfaktorene ut fra prisrelasjonen mellom dem

Videre kan vi undersøke:

- om det er klar og hensiktsmessig rolle/ansvarsfordeling
- sammensetning og bruk av kompetanse

Her vil revisor for eksempel kunne finne ut om kommunen har relevante og tilstrekkelige styringssystemer på forskjellige virksomhetsnivåer. Økonomi er ikke bare et spørsmål om styring av den enkelte innsatsfaktor, men representerer også et komplisert samspill mellom alle produksjonsfaktorene og deres egenskaper. Ved å vurdere forbruket av innsatsfaktorer opp mot aktivitet/produksjon dekkes produktivitaspektet i forvaltningsrevisjon inn. Produktivitet gjelder forholdet mellom output i form av varer og tjenester og ressursene som har medgått til å produsere dem.

Eksempler på problemstillinger som har med aktivitet og produksjon å gjøre kan være:

- Hvor godt utnyttes ressursene i forhold til de tjenestene som produseres?
- Hvilke flaskehalser eller forbedringsområder finnes innen området når det gjelder å øke produktiviteten?

Kommunens regnskapsdata sammen med KOSTRA-rapporteringen kan være utgangspunkt for flere typer effektivitetsstudier der vi sammenligner medgåtte ressurser i forhold til mengden av produserte tjenester. Slik sammenligning kan for eksempel gjøres internt i kommunen mellom ulike ansvarssteder innenfor samme tjenesteområde (skoler, barnehager, sykehjem osv.), eller man kan sammenligne prestasjoner internt i en enhet over tid. Sammenligning kan også gjøres i forhold til andre kommuners prestasjoner.

Sammenligninger mellom kommuner basert på KOSTRA-tall må selvsagt gjøres med varsomhet. Det kan forekomme feil i den enkelte kommunes rapportering, og kommunenes organisasjonsmodeller kan også redusere sammenlignbarheten i KOSTRA-tallene. Hvordan kommunene har organisert seg, for eksempel med hensyn til eiendomsmassen, og hvordan kostnader vedrørende lokaler fordeles, kan gi store utslag her.

Når kommunens egne ansvarssteder sammenlignes, bør dataene vanligvis bearbejdes noe slik at vi i størst mulig grad får fjernet tilfeldige svingninger fra år til år, og på den måten får data som er sammenlignbare mellom ansvarsstedene. Men dette vil samtidig innebære at vi ikke får et komplett kostnadsbilde. Dersom sammenligningen gjøres mellom ulike kommuner, og kommunene er av en viss størrelse, er det mindre fare for at tilfeldige svingninger skal slå skevt ut.

Dersom studien gjelder skolesektoren, kan vi for eksempel studere produktiviteten gjennom å sammenligne skolens ressursbruk i form av undervisningstimer med elevenes læringsutbytte. Et omfattende og systematisert datamateriale fra skolenivå til nasjonalt nivå vedrørende disse forholdene publiseres av Utdanningsdirektoratet. Når slike studier gjennomføres, er det selvsagt viktig å huske på at elevenes læringsutbytte påvirkes av mange andre faktorer enn skolens ressursbruk.

I en studie av pleie- og omsorgssektoren, for eksempel sykehjem, kan vi gjøre en analyse av produktiviteten ved å sammenligne årsverk som innsatsfaktor opp mot antall sykehjemsplasser.

10.6.3 Kvalitet

For alle effektivitetsstudier gjelder at forhold som har med kvalitet å gjøre er et usikkerhetsmoment. Det kan være vanskelig å måle kvalitet på en rimelig god og entydig måte. Dette har sammenheng med at kvalitet har mange aspekter, og det er vanskelig å finne gode indikatorer for alle disse aspektene. Den subjektive opplevelsen av kvalitet kan måles gjennom tilfredshetsundersøkelser. Objektive kvalitetsindikatorer kan for eksempel være andel enerom i sykehjemmene, antall kvadratmeter areal ute og inne per barn i barnehage og fritidshjem eller de ansattes formelle kompetanse. Det er viktig å være klar over at det ikke trenger være samsvar mellom subjektiv opplevelse av tilfredshet og objektive kvalitetsindikatorer.

10.6.4 Studier av ytre effektivitet

Ifølge økonomisk teori oppnår man ytre effektivitet når den marginale betalingsvilligheten for en tjeneste er lik grensekostnaden for produksjon av samme tjeneste. I forhold til kommunal tjenesteproduksjon er det vanskelig å måle brukernes betalingsvillighet i og med at produksjonen ikke omsettes i et marked. Modeller utviklet for frikonkurransemarked vil derfor i liten grad være dekkende ved studier av den ytre effektiviteten i produksjonen i kommunal sektor.

Innenfor offentlig sektor handler ytre effektivitet, enkelt sagt, om å gjøre de riktige tingene. De riktige tingene i kommunal sammenheng vil være det som norsk lov og kommunestyret har vedtatt når det gjelder omfang, kvalitet og sammensetning av kommunens tjenestetilbud.

Eksempler på problemstillinger knyttet til ytre effektivitet kan være:

- Oppfyller tjenestene vedtatte kvalitetsmål?
- Er servicen overfor brukerne tilfredsstillende?
- Står resultatene i forhold til mål og forutsetninger?
- Hvordan er sammenhengen mellom målene, resultatene og virkemiddelbruken?

I et politisk styrt system bestemmes omfanget av de kommunale tjenestene gjennom politiske prosesser der ulike grupper kjemper for å få gjennomslag for sine prioriteringer. Noen ganger kan kommunestyrets vedtak angi presise mål i forhold til mengde og kvalitet, men vanligvis foreligger sjelden presise, tallfestede målsettinger om den kommunale tjenesteproduksjonen. Det vil derfor ofte være vanskelig å vurdere en tallfestet ytre effektivitet på en entydig måte i en forvaltningsrevisjon. En mer generell vurdering av måloppnåelse i forhold til kommunestyrets vedtak og forutsetninger vil derimot ofte kunne la seg utføre.

I forvaltningsrevisjon inngår også vurderinger av virkninger. Med det menes å vurdere effektene av kommunens tjenester eller tiltak overfor målgruppene. Ofte er imidlertid de virkningene man ønsker å oppnå gjennom kommunens tjenesteyting vagt formulert og vanskelig å påvise og måle.

Måling av effekter kan ses som et todelt problem: For det første må man kunne definere og operasjonalisere en effekt, og for det andre må man kunne isolere den delen av effekten som skyldes kommunens virksomhet fra alle andre forhold som kan ha innvirkning på effekten. Det sier seg selv at det er store utfordringer knyttet til slike vurderinger.

10.6.5 Et politisk sensitivt område

Kontrollorganene skal kontrollere midlene, men ikke målene for den kommunale virksomheten. I forbindelse med effektivitetsstudier er dette ikke helt uproblematisk. Når måloppnåelse skal vurderes, kan revisor komme til å bevege seg inn i politikkens grenseland. Dersom en virksomhet ikke har klare, politisk definerte mål der medgåtte ressurser settes i forhold til konkrete krav om oppnådde resultater, blir kriteriene for vurdering av produktivitet og måloppnåelse definert og konstruert gjennom selve forvaltningsrevisjonsprosessen. Dermed kan det hevdes at revisjonen blander seg inn i fastsettingen av mål for den kommunale virksomheten, og dermed også beveger seg inn på politikkens område.

10.7 Forvaltningsrevisjon i selskap – retten til innsyn

Ved forvaltningsrevisjon i selskap gjelder de samme krav og føringer som ved forvaltningsrevisjon av kommunen, og de samme metodene vil være aktuelle, avhengig av tema og problemstillinger. Det er imidlertid enkelte forskjeller som man må være oppmerksom på. Det gjelder særlig begrensninger som følger av innsynsretten i selskap, jf. kommuneloven § 24-10.

Revisor har rett til innsyn uten hinder av taushetsplikt i selskaper som er direkte eller indirekte heleid av kommune/fylkeskommune. Revisor har også innsynsrett overfor andre virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunen, men bare det som er nødvendig for å undersøke om kontrakten blir oppfylt.

Dersom det er privat eller statlig medeierskap i et selskap, og man ønsker innsyn utover det som reguleres av en eventuell kontrakt med kommunen, er man avhengig av at selskapet aksepterer

innsyn. For å være sikre på en god prosess, er det vesentlig at adgangen til innsyn ikke kan trekkes tilbake fra selskapets side. Et godt og stabilt innsyn i selskap med ikke-kommunale medeiere bør derfor vedtas av generalforsamlingen, eller reguleres i vedtektene. Dersom man ikke får innsyn i selskap med private eller statlige medeiere, blir informasjonstilgangen så begrenset, at det som regel ikke er forsvarlig eller hensiktsmessig å gjennomføre forvaltningsrevisjonen.

I selskaper er det kun styret, daglig leder og selskapets revisor som plikter å gi informasjon, jf. kommuneloven § 24-10, jf. § 23-6. Vi har derfor ikke anledning til å intervju eller innhente informasjon fra ansatte i selskapet, uten aksept fra styret eller daglig leder. Det bør ofte være enkelt å få slik aksept, siden alternativet vil være at styret og daglig leder må bruke mye tid på forvaltningsrevisjonen.

10.8 Metode og datainnsamling i eierskapskontroll

Metodevalg og datainnsamling i eierskapskontroll er i de fleste tilfeller enklere og mer enhetlig fra kontroll til kontroll, sammenliknet med forvaltningsrevisjon. Dette kommer til uttrykk i standarden ved at det ikke er krav om å begrunne metodevalget. Kravene er likevel de samme som i en forvaltningsrevisjon: de dataene som brukes for å svare på problemstillingene skal være relevante, pålitelige og tilstrekkelige.

RSK 002 om metode og data i eierskapskontroll

16) Revisor skal sikre at dataene er relevante for problemstillingen. Datainnsamlingen skal gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet.

17) Revisor skal innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingen(e).

18) Data som brukes i rapporten og som er fremkommet muntlig skal skriftliggjøres og bekreftes av kilden.

10.8.1 Relevante og tilstrekkelige data

For at kontrollutvalget skal kunne utføre en forsvarlig eierskapskontroll må kontrollutvalget og den som gjennomfører kontrollen på utvalgets vegne ha tilgang til relevant informasjon (data) om eierkommunen(e) og det/de selskap som eierskapskontrollen gjelder. Revisor har rett til innsyn i kommunen, uten hinder av taushetsplikt, jf. kommuneloven § 24-2. Revisors innsynsrett i selskaper er regulert av kommuneloven § 24-10, og avhenger av om det er fullt kommunalt eierskap eller ikke.

Det meste av den informasjonen man trenger for å svare på de vanlige problemstillingene i en eierskapskontroll, finnes som regel i skriftlige kilder. Det kan også være aktuelt å innhente informasjon gjennom intervju eller egenerklæringer, eller ved å observere møter.

Mye informasjon finnes hos eierkommunen(e), men det er ofte aktuelt eller praktisk å innhente mye av dataene fra selskapet. I tillegg finnes det informasjon tilgjengelig i en del offentlige registre.

10.8.2 Dokumentgjennomgang

Kommunen har gjerne flere dokumenter som kan bidra med relevant informasjon i en eierskapskontroll:

- Kommunens eierskapsmelding/eierskapsstrategi/eierskapspolitikk
- Kommunens årsmelding
- Innkallinger, saksdokumenter og protokoller til folkevalgte organ i kommunen som behandler saker relatert til selskapet
- Eventuelle aksjonæravtaler/andre avtaler mellom eiere eller mellom eier og selskap
- Korrespondanse mellom kommunen og selskapet
- Korrespondanse mellom personer i kraft av deres roller som representant for kommunen eller selskapet

Fra selskapet kan det være aktuelt å innhente/be om følgende dokumenter:

- Selskapets vedtekter/selskapsavtale
- Stiftelsesdokument
- Selskapets strategidokumenter
- Selskapets årsregnskap/konsernregnskap med revisors beretning
- Selskapets årsberetning
- Selskapets redegjørelse etter åpenhetsloven⁴⁷
- Enkelte rutiner og retningslinjer i selskapet
- Styreinstruks og styreevalueringer
- Innkallinger, saksdokumenter og protokoller fra de ulike selskapsorganene
- Retningslinjer og dokumentasjon knyttet til valgkomite

Aktuelle offentlige registre bør sjekkes, og kan også bidra med relevant informasjon:

- Brønnøysundregistrene.no
- Proff.no
- Purehelp.no
- Styrevervregistret.no

10.8.3 Intervju

Eksempel på aktuelle personer i kommunen som kan bidra med relevant informasjon i en eierskapskontroll:

- Ordfører
- Representanter i selskapets eierorgan
- Kommunedirektør
- Ansatte i kommunen som arbeider med kommunens forvaltning av eierinteresser
- Styret og daglig leder, eventuelt ansatte i selskapet

Noen av disse plikter å bidra med opplysninger til revisor, f.eks. kommunedirektør og ansatte i kommunen. For selskapet er det daglig leder og styret som plikter å gi opplysninger, samt selskapets revisor, jf. kommuneloven § 23-6. Tilgang til opplysninger fra andre må derfor skje på bakgrunn av frivillighet eller instruks.

10.8.4 Egenerklæringer

Det er lang tradisjon for å innhente data i eierskapskontroll ved hjelp av egenerklæringer/spørreskjema med faste spørsmål. Egenerklæringer rettes gjerne til ordfører eller de som eller utøver eller deltar i utøvelse av eierfunksjonen.

⁴⁷ Åpenhetsloven, LOV-2021-06-18-99 Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold.

Informasjon kan også innhentes fra kommunestyre/formannskap, valgkomite, styrets eller representantskapets medlemmer. Egenerklæringer/spørreskjema kan karakteriseres som skriftlige intervju. Dersom man velger å samle inn data ved hjelp av egenerklæringer anbefaler vi at de samme prinsippene som gjelder for intervju etterleves så langt de passer. Egenerklæringer bør ikke brukes som eneste kilde i en eierskapskontroll, men bør suppleres f.eks. av informasjon i dokumenter.

Bruk av egenerklæringer har sine svakheter. En standardisert egenerklæring kan framstå som lite relevant for den som blir spurt, slik at man taper viktig informasjon, eller at man stiller overflødige spørsmål. Det kan derfor være behov for å tilpasse den.

10.8.5 Økonomi og regnskapsanalyse

I en eierskapskontroll kan det være aktuelt å se på selskapets økonomiske forhold. Slik informasjon framgår av selskapets årsregnskap og årsberetning. I en regnskapsanalyse vurderes virksomhetens økonomiske tilstand og utvikling, på grunnlag av regnskapsdata. Regnskapsanalysen tar sikte på å belyse lønnsomheten, finansieringen, om virksomheten har tilstrekkelig driftskapital og en tilfredsstillende egenkapitalandel) og/eller likviditet.

10.8.6 Observasjon

Det kan være aktuelt å observere hva som skjer møter i folkevalgte eller administrative organer i eierkommunen (som behandler saker om selskapet), i eiermøter/generalforsamling og møter mellom kommunen og selskapets ledelse og styremøter i selskapet. I kommunen er det særlig kommunestyremøter eller formannskapsmøter som kan bidra med relevant informasjon. Slike møter er gjerne tilgjengelige i opptak, og kan observeres på den måten.

Kontrollutvalget og kommunens eller fylkeskommunens revisor skal varsles og har rett til å være til stede på selskapets generalforsamling, samt møter i representantskap og tilsvarende organ i heleide kommunale/fylkeskommunale selskap. Dette kan også være en aktuell arena for observasjon.

11 Vurderinger og konklusjoner

11.1 Krav om vurderinger

RSK 001 og RSK 002 om vurderinger

20) Revisor skal vurdere innsamlede data opp revisjonskriteriene/kriteriene. Dersom revisor finner vesentlige avvik, skal dette komme tydelig til uttrykk i rapporten.

21) Revisors vurderinger skal være objektive.

11.2 Arbeidet med vurderingene

Kriteriene og vurderingene er de mest avgjørende elementene i forvaltningsrevisjonen og eierskapskontrollen. Vurderingene skal være objektive: de skal holde de innsamlede fakta/data opp mot kriteriene.

I vurderingene skal det komme klart fram hvilke kriterier vi eventuelt har funnet avvik i forhold til. Vurderingen skal lede fram til en konklusjon på om praksis tilfredsstiller de krav og forventninger som gjelder på området, slik disse kommer til uttrykk gjennom revisjonskriteriene.

Vurderingene må ikke gå lenger enn det er grunnlag for, både sett i forhold til fakta/data og i forhold til problemstillingen(e). De må bygge på et dokumentert og verifisert datagrunnlag og kriterier. Vurderingene skal framstå som logiske, rasjonelle og helhetlige, og de må være tilstrekkelig begrunnet.

Vurderingene må bare gjøres med grunnlag i fakta som er presentert tidligere i rapporten. Det må være tydelig for leseren hva som er data og hva som er revisors vurderinger, og fakta må ikke presenteres første gang under vurderingene.

Det er også viktig at vurderingene har et detaljeringsnivå som står i forhold til datagrunnlaget, kriteriene og problemstillingene.

Et sentralt formål med forvaltningsrevisjon er læring og forbedring i revidert enhet. Formuleringene i rapporten har stor betydning for hvordan budskapet blir oppfattet og mottatt av den reviderte. Vurderingene bør være så presise som kriteriene og det innsamlede materialet gir grunnlag for. Dersom de innsamlede fakta ikke gir grunnlag for entydig vurdering, kan det være en fordel å bruke formuleringer som viser denne usikkerheten.

Revisors budskap og vurderinger må komme klart fram, men vi kan ikke gå lenger enn hva datagrunnlaget gir grunnlag for. Hvis det er behov for å ta omfattende forbehold i vurderingene, så kan det tyde på at de innsamlede dataene ikke er tilstrekkelige eller relevante sett opp mot hva problemstilling og kriterier krever.

Gode vurderinger

- Tar utgangspunkt i kriteriene
- Går ikke lenger enn det er det er faktagrunnlag for
- Er klart formulert



Hvis kriteriene er konkrete og klare, kan vurderingene også være entydige. Hvis kriteriene åpner for skjønn eller ikke er konkrete, blir det vanskeligere å skrive klare og entydige vurderinger.

Til beskrivende deler av rapporten er det ikke kriterier å vurdere mot. Revisor må i slike tilfeller begrense seg til å oppsummere faktabeskrivelsen. Her kan nyanser, ulikheter, trender osv. eventuelt fremheves, men revisor kan ikke konkludere i den ene eller andre retningen.

Loven stiller imidlertid krav om at det skal gjøres vurderinger, og RSK 001 stiller krav om at det det er utarbeidet revisjonskriterier for minst én av problemstillingene i forvaltningsrevisjonen. Og skal man vurdere noe, er det en forutsetning at det foreligger kriterier å vurdere fakta/data opp mot.

11.3 Krav om konklusjon

RSK 001 og RSK 002 om konklusjon

22) På bakgrunn av revisors vurderinger, skal revisor konkludere på problemstillingen(e).

11.4 Arbeidet med konklusjonene

På bakgrunn av vurderingene skal det trekkes én eller flere konklusjoner på problemstillingene.

Konklusjonene skal svare på problemstillingen. I konklusjonen bør også de sentrale resultatene av undersøkelsen og de vurderingene som har ført til konklusjonen være med. Konklusjonene bør ikke være for detaljerte, og heller ikke repetere vurderingene.

Undersøkelsen skal legges opp slik at den gir nødvendige og tilstrekkelige fakta og vurderinger til å kunne konkludere tydelig på problemstillingene. Når det konkluderes, må eventuelle svakheter i datamaterialet kommuniseres på en tydelig og eksplisitt måte. Konklusjonene må aldri gå lenger enn dataene gir grunnlag for.

Det skal ikke introduseres nye elementer som ikke fremgår fra faktafremstilling og vurderinger i konklusjonen.

Analyser og vurderinger av datamaterialet kan avdekke mer eller mindre klare avvik fra revisjonskriteriene. Det er viktig at måten vi uttrykker dette på får fram de nødvendige nyansene i funnene.

Revisjonskriteriene, vurderingene og konklusjonene gir grunnlaget for eventuelle anbefalinger og forslag til tiltak, som er temaet i kapittel 12.

Konklusjon

- Konklusjonen skal svare på prosjektets problemstillinger



12 Anbefalinger

Gode anbefalinger er avgjørende for å sikre at forvaltningsrevisjonsarbeidet har nytteverdi og bidrar til læring og forbedring i kommunen. Utfordringen er å formulere dem slik at de verken er så vide og selvsagte at de slår inn åpne dører, eller så detaljerte at de fratar kommunedirektøren nødvendig handlingsrom, og eventuelt gjør det vanskelig for revisjonen å følge dem opp kritisk senere.

12.1 Anbefalinger i forvaltningsrevisjon

RSK 001 om anbefalinger

23) Revisor skal gi anbefalinger når det er hensiktsmessig med bakgrunn i data, vurdering(er) og konklusjon(er). Revisor skal ikke anbefale detaljerte løsninger.

Det er kommunestyret som kan instruere til endring, og det gjøres gjerne på bakgrunn av revisors anbefalinger. Det er en av grunnene til at det som hovedregel bør gis anbefalinger.

Det vil også som regel være hensiktsmessig å gi anbefalinger. Eksempler på tilfeller der det likevel bør vurderes om det er hensiktsmessig:

- Forvaltningsrevisjonen viser ingen «avvik». Alle kriterier er oppfylt, og det er ikke påpekt noe av betydning som bør endres.
- Det er avdekket avvik, men kommunen/selskapet har endret praksis underveis i forvaltningsrevisjonen som følge av dette.
- Forvaltningsrevisjonen omhandler en hendelse/spesielt tilfelle.
- Organisatoriske endringer

Standarden fastslår at revisor ikke skal foreslå detaljerte løsninger. Det er flere grunner til dette:

Én grunn er at revisor senere skal være uavhengig til å vurdere kommunens arbeid på det området anbefalingene gjelder. Revisor bør være spesielt oppmerksom på § 18 bokstav e) til g) i forskrift om kontrollutvalg og revisjon, som legger begrensninger på revisors rådgivningsvirksomhet. Hvis anbefalingene er for konkrete, kan revisor senere bli bedt om å vurdere resultatene av egne råd. Da vil ikke revisor ha den nødvendige objektivitet og kritiske distanse til det som skal vurderes. Anbefalinger må derfor formuleres på en måte som ikke binder opp revisors vurderinger ved senere undersøkelser.

En annen grunn er at revisor må respektere ansvarsdelingen mellom kommunestyret og kommunedirektøren, og at det på noen områder må være opp til sistnevnte å finne de konkrete løsningene på de utfordringene som revisor påpeker. Litt enkelt kan man si at revisor anbefaler og kommunestyret bestemmer *hva* som må rettes opp, mens kommunedirektøren selv bestemmer *hvordan* dette kan gjøres.

En tredje grunn er at revisor som utenforstående ikke har full oversikt og detaljkunnskap om alle relevante forhold. Vi må ikke risikere å anbefale et tiltak som senere kan vise seg å være mangelfullt, ha liten eller feil effekt, fører til uønskede bieffekter eller kreve uforholdsmessig mye ressurser.

12.2 Anbefalinger ved forvaltningsrevisjon i selskap

Også forvaltningsrevisjon i selskap skal rapporteres fra kontrollutvalget til kommunestyret. Noen anbefalinger kan adresseres til selskapet, noen til selskapets eierorgan, mens andre anbefalinger best kan adresseres til kommunen som eier eller kunde/oppdragsgiver. Dette må vurderes konkret.

Kommunen kan instruere selskapet bare gjennom eierorganet, med tilslutning fra eventuelle andre eiere, eller på grunnlag av avtale eller forhandlinger mellom kommunen og selskapet. Det er ikke nødvendigvis kommunedirektøren som skal følge opp og rapportere etter en forvaltningsrevisjon av et selskap – det kan være ønskelig at selskapet rapporterer til generalforsamlingen. Dette bør revisor ta hensyn til ved utformingen av anbefalingene.

12.3 Anbefalinger i eierskapskontroll

RSK 002 om anbefalinger

23) Revisor skal gi anbefalinger når det er hensiktsmessig. Anbefalingene skal alltid rettes til eier. Revisor skal ikke anbefale detaljerte løsninger.

Eierskapskontrollen er ofte en enklere undersøkelse enn en forvaltningsrevisjon. Derfor er det åpnet for at revisor i større grad kan vurdere om en kan og bør ha anbefalinger eller ikke. Revisor må vurdere om det er hensiktsmessig å gi anbefalinger, ut fra kontrollens innretning, de aktuelle problemstillingene, hva som er praksis og hvordan kommunikasjonen er med kommunen og selskapene.

Eierskapskontrollen er rettet mot eier, og eventuelle anbefalinger bør derfor rettes mot eier, og ivaretas av den som utøver kommunens eierinteresser. Det er kommunestyret som skal behandle rapporten og treffe eventuelle vedtak om tiltak, og da bør anbefalingene være rettet mot noen som kommunestyret kan instruere.

12.4 Utforming av anbefalingene

Revisjonskriteriene angir hvordan praksis bør være på det området som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Hvis praksis ikke er i samsvar med kriteriene, kan det være naturlig å formulere anbefalinger om tiltak som kan rette opp svakhetene. Anbefalingene må formuleres slik at de kan bidra til at praksis blir i samsvar med de krav og forventninger som er uttrykt gjennom revisjonskriteriene.

Gode anbefalinger kan øke rapportens nytteverdi. De kan bidra til å tydeliggjøre for kontrollutvalget, kommunestyret og administrasjonen hva som bør gjøres for å rette opp påpekte avvik, mangler og svakheter. Ikke minst vil gode anbefalinger kunne være et godt hjelpemiddel for kontrollutvalget og kommunestyret når de skal følge opp saken overfor kommunedirektøren.

Vi bør likevel bare gi anbefalinger der vi er helt sikre på at vi har dekning for det. For det første må vi ha et sikkert grunnlag for å kunne si at det faktisk foreligger avvik, og for det andre må vi være trygge på at anbefalingene er relevante.

Gode anbefalinger

For at anbefalingene skal være nyttige, bør de formuleres slik at de



- følger logisk av kriterier, fakta, vurderinger og konklusjoner
- plasserer ansvaret for å utbedre påpekte svakheter der det ligger
- er praktiske og mulige å følge
- er mulig å evaluere senere

13 Rapporten

Rapporten er det mest synlige resultatet av arbeidet med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Rapporten er revisjonens kommunikasjon av konklusjoner og anbefalinger til kontrollutvalget og kommunestyret, og overfor kommunens administrasjon. Den synliggjør også resultatene for offentligheten. Rapporten skal gi leserne relevant, lettlest og konsis informasjon om den forvaltningsrevisjonen eller eierskapskontrollen som er gjennomført.

Det er en målsetting at forvaltningsrevisjon skal bidra til innsikt, læring og forbedring. Måten rapporten er skrevet på, kan ha avgjørende betydning for hvordan den blir mottatt, og hvilken gjennomslagskraft den får.

13.1 Krav om rapportering

Revisor skal fortløpende rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller. Kommentarene fra de som har rett til å uttale seg om rapporten skal i sin helhet framgå av rapporten. Dette følger av kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 14.

RSK 001 og 002 om rapporten

24) Det skal skrives rapport fra hver gjennomførte forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Rapporten skal utformes så leservennlig som mulig, blant annet med hensyn til språk og struktur.

25) Rapporten skal inneholde:

- sammendrag / sammendrag eller hovedbudskap*
- informasjon om bestillingen
- problemstilling(er)
- valg av metode(r) og vurdering av datagrunnlag / beskrivelse av metode*
- revisjonskriterier/vurderingskriterier
- presentasjon av data
- vurderinger
- konklusjon
- eventuelle anbefalinger
- oversikt over sentrale dokumenter og litteratur
- uttalelse fra kommunedirektøren/selskapet / uttalelse fra den som utøver eierfunksjonen og selskap som er omfattet av kontrollen*

26) Rapporten skal vise sammenheng mellom problemstillinger, revisjonskriterier, innsamlede data, vurderinger, konklusjoner og eventuelle anbefalinger.

27) Rapporten skal beskrive praksis eller tilstand i et omfang som i tilstrekkelig grad underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

28) Det skal gå klart fram hva som er presenterte data, og hva som er revisors vurderinger.

* Kravene i punkt 25 til sammendrag, metode og uttalelse til rapporten er ulike for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

13.2 Innholdet i rapporten

Nedenfor gis en beskrivelse av de elementene som skal inngå i rapporten.

13.2.1 Tittel og innholdsfortegnelse

Tittelen er det første som møter leseren. Det er derfor viktig å velge en tittel som er dekkende for innholdet. Tittelen bør vekke interesse og vise hva rapporten dreier seg om, men bør ikke være for lang.

Rapportene bør ha innholdsfortegnelse.

13.2.2 Forord

Hvis en velger å lage et forord, er det naturlig å si noe om hvem som har gjennomført undersøkelsen, og når den ble utført. Det kan også være aktuelt å takke informanter og bidragsytere. En setning om at undersøkelsen er gjort i tråd med god kommunal revisjonsskikk kan også være aktuelt. Noen beskriver kort hva forvaltningsrevisjon er, eller siterer kommunelovens bestemmelse om forvaltningsrevisjon. Rapporten bør dateres.

13.2.3 Sammendrag

Alle rapporter skal ha et sammendrag. Det er mange som bare leser sammendraget, og derfor må budskapet være tydelig og gjenspeile det vesentligste innholdet i rapporten. Formålet med sammendraget er å få fram resultatene og konklusjonene i undersøkelsen på en presis og enkel måte.

Et sammendrag bør kort gjøre rede for bakgrunnen for undersøkelsen, problemstillingene, framgangsmåte, oppsummering av resultatene samt rapportens hovedkonklusjoner og anbefalinger. Det bør formuleres slik at det kan brukes som saksframlegg for kontrollutvalget, eller som et godt utgangspunkt for å utforme saksframlegget.

Rapporter om eierskapskontroll er ofte kortere enn forvaltningsrevisjonsrapporter. Her er det anledning til å presentere et hovedbudskap i stedet for et sammendrag, jf. RSK 002 punkt 25.

13.2.4 Innledning og bakgrunnen for undersøkelsen

Innledningen er et naturlig sted å informere om kontrollutvalgets bestilling og det mandatet revisor har fått. Bakgrunnen for bestillingen (hvilke risiko- og vesentlighetsvurderinger som ligger til grunn) og eventuelt en beskrivelse av problematikken eller temaet som skal behandles, gir leseren en forståelse av hva undersøkelsen skal omhandle.

I mange tilfeller er det nyttig for leseren at revidert enhet eller den sektoren som behandles blir beskrevet innledningsvis. Det kan gjøre det lettere å forstå rapporten og sette den inn i en sammenheng.

Innledningen kan avsluttes med en oversikt over gangen i rapporten og innholdet i de følgende kapitlene.

13.2.5 Problemstillinger

Problemstillingene uttrykker hvilke spørsmål som skal besvares, eller hvilke forhold som blir belyst. I tilknytning til problemstillingene er det naturlig å vise avgrensningene, det vil si gjøre rede for hva som ikke inngår i forvaltningsrevisjonen eller eierskapskontrollen. Problemstillingene og

avgrensingene bør presenteres tidlig i rapporten, enten i selve innledningen eller i et eget kapittel like etter. Problemstillinger er nærmere omtalt i kapittel 8.

13.2.6 Metode

Det er viktig å skrive et godt metodekapittel. Metodebeskrivelsen viser leseren hvordan forvaltningsrevisjonen eller eierskapskontrollen er gjennomført: tilnærmingen og arbeidsmåten vi har benyttet for å komme fram til funnene og konklusjonene i rapporten. Det er viktig å beskrive hvilke metoder som er brukt ved innhenting og analyse av data. I en forvaltningsrevisjon skal metodevalg også begrunnes. Mulige svakheter i datagrunnlaget må beskrives, og dataenes pålitelighet og gyldighet må omtales.

Noen velger å legge metodebeskrivelsen i et vedlegg, og bare gi en kort omtale inne i rapporten. Forhold eller utfordringer ved metoden og gjennomføringen som kan ha betydning for resultatene bør framheves. Metode er nærmere omtalt i kapittel 10.

13.2.7 Revisjonskriterier/vurderingskriterier

Det er viktig at det går klart fram av rapporten hvilke kriterier som er brukt. Vi må gjøre rede for hvilke kilder kriteriene er hentet fra, og hvordan kriteriene er utledet. Kriteriene må presenteres klart, og rapporten må vise at det er en logisk sammenheng mellom det som står i kildene til kriteriene og de operasjonaliseringer vi har gjort. Det må være lett for leseren å forstå hva revidert enhet måles opp mot. Utledningen kan ligge i vedlegg.

Kriteriene kan gjengis på ulike måter - de kan omtales i en sammenhengende tekst, eller de kan presenteres punktvis. Det viktigste er å formulere kriteriene på en slik måte at de blir lett både for leseren og revisjonsteamet å vurdere fakta opp mot kriteriene. Dersom utledningen er lagt i vedlegg, kan man presentere bare kilder og de ferdig utledede kriteriene inne i selve rapporten.

Kilder til revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon skal presenteres for revidert enhet og enheten skal gis anledning til å komme med innspill, jf. RSK 001 punkt 15. Dette anbefales også i eierskapskontroll. Dette bør beskrives i rapporten. Dersom det har vært innsigelser mot kriteriene, bør revisor omtale det og begrunne sitt valg av revisjonskriterier mer inngående.

Kriterier er nærmere behandlet i kapittel 9.

13.2.8 Presentasjon og analyse av data- og faktagrunnlag

I rapporten skal data presenteres korrekt og saklig, uten kommentarer eller synspunkter fra revisor. Ord og uttrykk som kan oppfattes som vurderende bør unngås. Dette betyr at språket må være nøytralt uten adjektiver eller småord som legger en fargetone over dataene. Eksempler på slike ord kan være *bare* (bare tretten mente...), *svært* (svært mange, svært få), *så mange som*, *så lite som*, *hele* (hele x kroner). Dette gjelder i den teksten revisor formulerer. Når det gjelder å sitere eller gjengi hva informantene har uttrykt, kan vi bruke slike uttrykk dersom det er slik informantene selv har formulert seg. Revisjonens vurderinger skal holdes atskilt fra selve beskrivelsen av datagrunnlaget og bør skilles ut i egne avsnitt/kapitler.

Ved presentasjon av data kan spørsmål om informantenes anonymitet dukke opp. Som en hovedregel bør rapporten tilstrebe anonymitet for informantene, men ledere og offisielle representanter for det reviderte området bør kunne siteres. Som hovedregel bør ikke personnavn nevnes i rapportene, henvis heller til informantens funksjon/stilling. Dette bør vi informere om når vi gjennomfører intervjuer.

Dataene som beskrives må være relevante og dekkende og egnet til å belyse problemstillingene og revisjonskriteriene. Leseren bør aldri settes i en situasjon der han spør seg: *Hva har dette med problemstillingen å gjøre?* Det kan være en utfordrende øvelse å ha en stram struktur, men dette er

noe som er med på å gjøre rapporten leservennlig. Blir det for mange fakta som ikke har noe med problemstillingene å gjøre, eller ikke er nødvendige for å forstå sammenhengene, kan dette virke mot sin hensikt og dra oppmerksomheten bort fra det som er viktig i rapporten.

Innsamling og analyse av data er nærmere behandlet i kapittel 10.

13.2.9 Revisjonens vurderinger

I vurderingsdelen skal revisor gjøre rede for hvordan data er vurdert opp mot kriteriene. Det er et ufravikelig krav at man skiller klart mellom kriterier, innsamlede data og revisjonens vurderinger. Leseren skal aldri være i tvil om hva som data eller rene faktaopplysninger, og hva som er revisjonens vurderinger. Det vanlige er at vurderinger presenteres i egne avsnitt eller kapitler med tydelig markering av at det er revisors egne vurderinger.

Vurderingene skal gi svar på om kriteriene er oppfylt eller ikke. Tolkninger vi gjør må begrunnes gjennom en argumentasjon som er logisk, der vi bygger opp poenger som leder mot en eller flere konklusjoner.

Revisors vurderinger vil alltid få stor oppmerksomhet, og vi anbefaler å bruke god tid på selve formuleringene. De fleste revisorene foretrekker å formulere vurderingene forsiktig og med lav styrke. Dette kan mange ganger være hensiktsmessig, men vi understreker betydningen av at vurderingene blir formulert så klart som mulig. Dersom vi ikke har nok data, så får vi heller si det, og ikke underkommunisere dette med å formulere vage vurderinger. Vurderingene må formuleres slik at det kommer klart fram om revisjonen mener at de innsamlede data om kommunens praksis eller tilstand er i samsvar med revisjonskriteriene eller ikke. Vurderinger er nærmere omtalt i kapittel 11.

13.2.10 Konklusjon

Konklusjonen må følge logisk fra de innsamlede data og revisjonsteamets analyse og vurderinger. Konklusjonen skal være svar på spørsmålene i problemstillingen. Det skal ikke komme fram nye opplysninger eller momenter i konklusjonen. Konklusjoner er nærmere omtalt i kapittel 11.

13.2.11 Anbefalinger

I anbefalingene gir vi uttrykk for hvilke områder virksomheten bør endre sin praksis for å oppnå forbedringer på de områdene hvor det er avvik og svakheter. Anbefalinger er behandlet i kapittel 12.

13.2.12 Uttalelser til rapporten

Kommunedirektør, selskap og den som utøver eierfunksjon har rett til å uttale seg til rapporten, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 14. Uttalelsene skal i sin helhet framgå av rapporten. Det er flere måter å gjøre dette på. Uttalelsen kan kopieres inn i rapporten som et eget kapittel eller i vedlegg.

Revisjonen kan velge å knytte sine kommentarer til uttalelsene. Det anbefales ikke å gå inn i noen form for polemikk i selve rapporten, men det er viktig at revisjonens og kommunedirektørens/selskapets eller eierfunksjonens eventuelle ulike syn kommer til uttrykk og veies opp mot hverandre på en saklig måte.

Dersom uttalelsen fører til endringer i rapporten, bør det komme fram på en hensiktsmessig og tydelig måte.

13.2.13 Oversikt over referanser og litteratur

Rapporten skal inneholde en oversikt over sentrale dokumenter og litteratur. Referansene i litteraturlista bør settes opp entydig og på en oversiktlig måte, og slik at leseren lett kan finne fram til referansene selv. Det finnes ulike standarder og elektroniske verktøy for dette.

Noen setter i tillegg opp en liste over kilder som har vært brukt til analysearbeidet, men som ikke er direkte sitert i rapportteksten. Det kan i slike tilfeller være vanskelig å avgrense hva som skal listes opp og hva som ikke skal være med i lista. Dette må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

13.2.14 Vedlegg

Det kan fungere godt å legge deler av framstillingen bakerst i vedlegg. Dette kan f.eks. være utledningen av revisjonskriterier, metodebeskrivelser eller detaljerte deler av faktaframstillingen.

Noen ganger kan det bli mange eller lange vedlegg, og det kan skje at vesentlige sider ved f.eks. utledningen av revisjonskriterier eller metodevurderingene blir usynlige hvis de plasseres i vedlegg. Man bør derfor være kritisk til hvor mye stoff man legger som vedlegg, og om det er nyttig eller nødvendig for leseren at det ligger der.

13.3 Rapportstruktur

Det viktig å få klart fram budskapet. Leseren kjenner ikke nødvendigvis så godt til det aktuelle temaet som rapporten handler om. En god rettesnor i skriveprosessen er spørsmålet: Hva trenger leserne å vite for å forstå konklusjonene?

Det må være en rød tråd gjennom hele rapporten, RSK 001 og RSK 002 punkt 26. Rapportstrukturen må være logisk, og rekkefølgen på kapitlene i rapporten og eventuelle vedlegg må inngå i en helhet.

Det kan være flere måter å strukturere vurderinger og fakta på. I noen rapporter er det best å skrive et eget kapittel med fakta, ett med vurderinger og et annet med konklusjoner. Nærhet mellom tekst/innhold som henger sammen gjør det lettere å få med seg og forstå innholdet. Derfor er det ofte enklest å fastholde den røde tråden i rapporten ved at vi presenterer revisjonskriterier, data/fakta, vurderinger og konklusjoner for de enkelte problemstillingene hver for seg.

Når revisjonskriterier, fakta, vurderinger og konklusjoner er presentert fortløpende for hver problemstilling, får vi kort avstand mellom kriterier og fakta. Da blir det lettere for leseren å følge med når revisor gjør sine vurderinger og trekker sine konklusjoner. Dette er en leservennlig måte å bygge opp rapporten på, og den egner seg godt hvis problemstillingene er klart adskilte.

Lag en struktur som gir rapporten en logisk oppbygging med en tydelig rød tråd, og som sikrer at beskrivelser av fakta, vurderinger og konklusjoner ikke blandes.

13.4 En god rapport

I tillegg til de kravene RSK 001 og 002 stiller til rapporten, vil også andre faktorer bidra til en god rapport. Nedenfor går vi igjennom noen sentrale forhold som kjennetegner en god rapport:

13.4.1 Vesentlig og relevant

For mye informasjon kan ofte gjøre rapporten mindre leservennlig. Rapporten bør bare inneholde informasjon som er vesentlig og relevant for temaet og problemstillingene. Informasjon som ikke danner grunnlag for vurderinger eller konklusjoner eller besvarer beskrivende problemstillinger, bør ikke være med. Vi anbefaler derfor at man vurderer innholdet kritisk underveis, og særlig mot slutten når man har skaffet seg oversikt over stoffet som skal inn i rapporten.

13.4.2 Nøyaktig

Nøyaktighet bidrar til å forsikre leserne om at det som rapporteres er både troverdig og pålitelig. En unøyaktighet i rapporten kan skape tvil om validiteten i hele rapporten og kan avlede oppmerksomheten fra substansen i rapporten. En god rapport inneholder ikke skrivefeil, henvisningsfeil eller andre skjemmende detaljer.

13.4.3 Objektivitet

Kravet om objektivitet tilsier at framstillingen bør være upartisk og nøytral – unngå å bruke ladede ord og vendinger. Rapporten må være etterrettelig, og overdrivelser eller usaklig poengtering av påviste svakheter må unngås. Ett av målene med forvaltningsrevisjon er å åpne for ny innsikt og læring, og dette kan best oppnås ved å unngå å bruke en språkdrakt som skaper forsvarsholdninger og motstand.

Data og fakta som kan tale mot konklusjonen må ikke ignoreres. Vurderinger og fortolkninger må gjøres på en innsiktsfull måte basert på de faktiske forhold.

13.4.4 Leservennlig

Rapporten skal være leservennlig, RSK 001 og 002 punkt 24. En person uten detaljert kjennskap til forholdet som revideres eller den reviderte virksomheten, skal være i stand til å forstå undersøkelsen. For at rapporten skal bli så forståelig og leservennlig som mulig, bør fagtermer, fremmedord, tekniske begreper og forkortelser defineres.

Det er viktig med en logisk framstilling av materialet, en nøyaktig gjengivelse av data og klar logikk når vi trekker konklusjoner.

Layout og dokumentegenskaper bør ivareta krav til universell utforming, og fungere på alle elektroniske plattformer.

Det gir god lesehjelp dersom dokumentet får bokmerker ved overskrifter – da kan leseren manøvrere til ulike deler av rapporten ved hjelp av leseruten.

13.4.5 Troverdig

For å være troverdige må vurderingene stå i forhold til problemstillingene og de utledete kriteriene, og bygge på et tilstrekkelig datagrunnlag. Vurderingene bør være presentert på en overbevisende måte. Konklusjonene og anbefalingene må følge logisk og analytisk fra de presenterte data. Det må framgå tydelig av rapporten hva som er presenterte fakta og hva som uttrykker revisors vurderinger. Rapporten bør skrives i en balansert og behersket språkdrakt. Tendensiøs eller ledende framstilling må unngås. Informasjonen som presenteres bør være tilstrekkelig til å overbeviser leserne om validiteten og rimeligheten i det som presenteres, og at de foreslåtte anbefalingene vil føre til forbedring.

13.4.6 Konsis

Rapporten bør være konsis. Det vil si at den ikke skal være lengre enn det som er nødvendig for å få fram og underbygge budskapet. Rapporter som samtidig er fullstendige og konsise når lettest fram til leseren. Omfattende og avanserte forvaltningsrevisjoner kan gjøre det nødvendig med lengre rapporter. Temaet kan gjøre det nødvendig med en mer utførlig og omfattende redegjørelse for å gi leseren en bedre forståelse av grunnlaget for revisors konklusjoner, og for at rapporten skal ha verdi



En god rapport bør være:

- vesentlig og relevant
- nøyaktig
- objektiv
- leservennlig
- troverdig
- konsis
- nyttig

og troverdighet. Samtidig anbefales det å tilstrebe så enkle, klare og kortfattede framstillinger som mulig. Det er viktig å være bevisst at rapporten ikke er skrevet spesielt for fagfolk med innsikt på området.

13.4.7 Nyttig

Rapporten skal svare på problemstillingene. Det må komme klart fram på hvilke områder revisor har påvist avvik, og hvor tiltak bør settes i verk. Rapporten bør ferdigstilles uten unøddig tidstap for at informasjonen skal være tidsaktuell og tilgjengelig snarest mulig.

13.5 Skriveprosessen

Skrijvingen er ikke en rettlinjert prosess der vi starter med begynnelsen og fortsetter til siste punktum. Rapportskrivingen er en møysommelig og tidkrevende prosess med skrijving av stadig nye utkast som bør leses og kommenteres av både den som skriver og av kollegaer. Teksten bør bli omarbeidet flere ganger i løpet av skriveprosessen. Høyst sannsynlig vil den bli disponert annerledes enn det man hadde tenkt til å begynne med, og deler av stoffet vil bytte plass i framstillingen. Språket må gjennomgås kritisk flere ganger.

Det kan være en fordel å ha kontakt med den reviderte virksomheten i skriveprosessen. Det er flere ulike måter å gjøre dette på. Vi kan for eksempel sjekke ut tekstavsnitt i faktabeskrivelsen ved å ringe eller sende korte e-poster til informantene underveis i skriveprosessen. Vi kan også sende hele rapporten til prosjektets kontaktperson til verifisering, før den blir sendt på høring. Alt dette vil redusere risikoen for faktafeil, og vil være til hjelp i analysearbeidet og gjøre det lettere å få aksept for rapportens konklusjoner og anbefalinger. Det vil også kunne forhindre unødvendige diskusjoner i uttalelsene til rapporten.

Skrijving er kommunikasjon med andre og et redskap for å få fram et budskap til leseren. En god forfatter viser respekt for sitt publikum og skriver ikke over hodet på leseren, men samtidig uten å være belærende.

Under skrivingen er det derfor viktig å ha i bakhodet hvem vi skriver for. Det er viktig å ha fokus på hensikten med rapportskrivingen, ettersom dette vil få konsekvenser for valg av språklig stil og struktur. Rapportene skal oppfylle strenge krav til språklig presisjon og dokumentert argumentasjon.

Under skrivingen må man være bevisst på å gi en nøytral og balansert framstilling av funn og vurderinger, og styre klar av egne personlige fordommer og preferanser. Gjennom bevisst å reflektere over dette skapes nødvendig distanse til stoffet.

Rapportens begynnelse og slutt er viktige deler av rapporten. Det er gjerne disse delene som får størst oppmerksomhet hos leseren. I innledningen skal leseren få en smak av det som skal komme, det er her man fanger leserens interesse og nysgjerrighet. Man har veldig små marginer før interessen er tapt og man har mistet leseren.

Det er også viktig å ha et godt og korrekt språk. Skrivefeil skaper gjerne irritasjon hos leseren og kan gi et inntrykk av unøyaktighet. Språket bør være konsist, enkelt og helst ikke bestå av så mange fremmedord. Lange og kompliserte ord, setninger og avsnitt bør unngås.

Det finnes mange gode råd på Språkrådets hjemmesider (Klarspråk). Vi anbefaler også at enheten etablerer ordninger for språkvask og korrekturlesing. Bruk gjerne en kollega som ikke har vært med på å skrive rapporten. Korrekturlesing krever en annen tilnærming enn å lese for å tilegne seg det faglige innholdet.

Lag en tydelig rapportstruktur.

Analyser fakta grundig.

Hold fokus på de vesentlige funnene. Styr unna uvesentlige detaljer.

Bruk gjerne tabeller, diagrammer eller figurer for å illustrere viktige poeng.

Skill klart mellom fakta og revisors vurderinger av fakta.

Diskuter vurderinger og konklusjoner grundig.

Legg arbeid ned i å skrive et godt sammendrag – det er faktisk mange som bare leser dette.

Sørg for god kvalitetssikring. Sett av tid og ressurser. Vær lydhør!

Skriving er hard jobbing. Ikke gi deg før teksten er gjennomarbeidet.

Gjør rapporten så kort som mulig. Unngå gjentakelser.

Bruk et enkelt, klart og utvetydig språk. Unngå tekniske, vanskelige eller ladede ord.

Sørg for at noen leser korrektur – bruk gjerne en kollega.

Les en gang til - vurder om du kan være ennå klarere - ennå kortere - ennå enklere.

Bli inspirert av andre - les andre forvaltningsrevisjonsrapporter.

13.6 Distribusjon av rapporten

RSK 001 om distribusjon av rapporten

13) Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget. Ved forvaltningsrevisjon i kommunen skal revisor sende kopi til kommunedirektøren. Ved forvaltningsrevisjon i selskap skal revisor sende kopi til selskapet.

RSK 002 om distribusjon av rapporten

13) Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget med kopi til eier og selskapet/selskapene.

Ferdig rapport oversendes formelt fra revisjonen til kontrollutvalget. Samtidig skal kommunen og eventuelle selskap få kopi av rapporten. Det kan være hensiktsmessig å sende kopi til ordfører. Aktiv distribusjon til media eller andre bør være avklart med kontrollutvalget.

14 Kvalitetssikring

Det er høye krav til kvalitet i alle ledd av prosessene i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Feil og mangler i arbeidet kan få store konsekvenser, både for revisjonsenheten og for den som revideres. Derfor er det et obligatorisk krav i RSK 001 og 002 at utføringen av hver forvaltningsrevisjon og hver eierskapskontroll skal kvalitetssikres.

RSK 001 og RSK 002 om kvalitetssikring

32) Utføring av forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll skal kvalitetssikres. Kvalitetssikringen skal dokumenteres.

33) Kvalitetssikringen skal sikre at undersøkelsen/kontrollen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet, og ellers følger denne standarden.

Kvalitetssikringens hovedmål er å sikre at kravene i RSK 001 og RSK 002 blir ivaretatt i alle ledd i arbeidet med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Undersøkelser som er utført i samsvar med standarden, vil oppfylle kravet om kvalitet, og sikre at god kommunal revisjonsskikk er fulgt.

14.1 Kvalitetssikring gjennom hele prosessen

Kvalitetssikringen bør være en integrert del av hele revisjonsprosessen. Det er for sent å kvalitetssikre når rapportutkastet er klart for høring – da er det sjelden tid eller handlingsrom for store endringer. Det innebærer at revisjonsenheten bør etablere rutiner for løpende kvalitetssikring gjennom alle fasene av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

NKRF anbefaler at det som et minimum skjer en kvalitetssikring ved følgende faste milepæler:

- prosjektplanen, herunder om bestillingen lar seg gjennomføre
- utledningen av kriteriene
- metodevalg før selve gjennomføringen
- rapporten før og etter høring

Revisjonsenhetene kan med fordel utvide kvalitetssikringen til å gjelde mer enn kravene i RSKene. For eksempel kan kvalitetssikringen også vurdere om:

- oppdraget er planlagt innenfor realistiske rammer
- de som gjennomfører undersøkelsen, holder framdriftsplan og forholder seg til eventuelle ressursrammer
- gjennomføringen er effektiv
- undersøkelsen innfrir bestillers forventninger, også utover det som kan tolkes direkte ut fra bestillingen
- utførelsen kan bidra til læring og forbedring hos revidert enhet

14.2 Ansvar for kvalitetssikring

Leder av revisjonsenheten har det overordnede ansvaret for kvaliteten på alt arbeid som utføres ved enheten. Det operative ansvaret for å sikre kvaliteten ligger til oppdragsansvarlig revisor.

14.3 Kultur for kvalitet

Ledelsen må legge til rette for, og verdsette kvalitet i alle ledd. Det er helt grunnleggende at revisjonsenheten har en organisasjonskultur som vektlegger dette. Den enkelte revisor må både være og føle seg forpliktet til å utføre arbeidet i henhold til god kommunal revisjonsskikk og enhetens metodikk.

Forvaltningsrevisjon bør ikke være noe én revisor gjør helt på egen hånd. Det er nødvendig at revisjonsenheten legger til rette for å sikre kvalitet ved at flere personer kan involveres. Dette gjelder også mindre revisjonsenheter.

For at kvalitetssikringen skal være innebygd i hele revisjonsprosessen, bør de som jobber med undersøkelsen ha mulighet til å diskutere vanskelige spørsmål med andre kompetente personer underveis. Enheten bør arbeide for en organisasjonskultur som vektlegger samspill og utveksling av erfaringer. Kunnskapsdeling og gjennomgående fokus på kvalitet gir et godt grunnlag for god kvalitet på forvaltningsrevisjonene.

Sist, men ikke minst - det er nødvendig å sette av tilstrekkelig tid og ressurser til kvalitetssikring.

14.4 Rutiner og gjennomføring

Enheten skal utarbeide skriftlige rutiner eller retningslinjer for kvalitetssikringen, jf. kravet om dokumentasjon av kvalitetssikringen i RSK 001 og 002 punkt 32 og kravet om kvalitetskontrollsystem i punkt 34. Se kapittel 15 for mer om punkt 34.

Erfaring viser at en hensiktsmessig ordning for kvalitetssikring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroller bør inneholde disse tre elementene:

1. **Skriftlig beskrivelse** av hvordan kvalitetssikringen skal gjøres, hvem som har ansvar for den, og hvordan den skal dokumenteres. Dokumentasjon av intern kvalitetssikring kan for eksempel gjøres ved at de som kvalitetssikrer fyller ut et skjema, det kan noteres i en logg eller man kan ta vare på rapportutkastet som ble lest/notert på.
2. **Sjekkliste eller skjema for kvalitetssikring** kan brukes både som hjelpemiddel for den som utfører forvaltningsrevisjon, og som sjekkliste for den som skal kvalitetssikre.
3. **Maler og rutiner** for alle trinn i forvaltningsrevisjonen er gode tiltak som kan bidra til å sikre kvalitet og gjøre arbeidet med kvalitetssikring mer effektivt. Eksempler på dokument der det med fordel kan utarbeides maler er uavhengighetsvurdering, prosjektplan, oppstartbrev, momenter til oppstartmøte, intervjuguide, referat fra intervju, brev/anmodning om verifisering, rutiner for lydopptak, mal for rapport, høringsbrev og oversendelsesbrev. Det kan være nyttig å supplere malene med rutinebeskrivelser.

15 Kvalitetsstyring

RSK 001 og RSK 002 krever at revisjonsenheten dokumenterer et system for kvalitetskontroll. I NKRFs kommentarer til standardene anbefales at enhetene, så langt det passer, legger til grunn ISQM 1 og ISQM 2 som er internasjonale revisjonsstandarder om kvalitetsstyring og oppdragskontroll på virksomhetsnivå.⁴⁸

RSK 001 og RSK 002 om kvalitetskontroll

34) Revisjonsenheten skal dokumentere et system for kvalitetskontroll.

Ifølge ISQM 1 er det obligatorisk for revisjonsenhetene å etablere et kvalitetsstyringssystem i samsvar med denne standarden. ISQM 1 og ISQM 2 er primært utformet med tanke på regnskapsrevisjon, og overføringsverdien til forvaltningsrevisjon er ikke absolutt. Det er imidlertid hensiktsmessig for revisjonsenheter å ha et enhetlig system for kvalitetsstyring. NKRFs revisjonskomité og forvaltningsrevisjonskomité har i fellesskap utgitt et informasjonsskriv om ISQM 1 og ISQM 2, som vi bygger på i dette kapitlet: «Informasjonsskriv 2022 – internt kvalitetssikringssystem», 8. november 2022 (NKRF, 2022b).

15.1 System for kvalitetsstyring

Både RSKene og ISQM 1 krever at enhetene skal ha et skriftlig dokumentert system for kvalitetsstyring. Dette systemet skal beskrive hvordan enheten sikrer at kvalitetskravene blir oppfylt.

Mens ISQM 1 gjelder krav til etablering og vedlikehold av kvalitetsstyringssystem for revisjonsenheten, stiller RSK 001 og RSK 002 punkt 32 og 33 krav til kvalitetssikring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll på oppdragsnivå.

Sammenhengen mellom kvalitetsstyring på selskapsnivå og oppdragsnivå er illustrert i figuren under:

⁴⁸ ISQM 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester* og ISQM 2 *Oppdragskontroll*



Figur 14: Kvalitetsstyring på selskapsnivå og oppdragsnivå

15.2 Oppdragskontroll

ISQM 2 presiserer ytterligere krav dersom det besluttes at enkeltoppdrag skal underlegges særskilt oppdragskontroll. ISQM 2 presiserer krav til blant annet kompetanse hos oppdragskontrollør og dokumentasjon. Slik oppdragskontroll skal gjennomføres av en revisor med tilstrekkelig kompetanse til å kunne være oppdragsansvarlig revisor på det aktuelle oppdraget, men som ikke er involvert i oppdraget i det aktuelle tidsrommet (NKRF, 2022b)

RSKene krever kvalitetssikring av hvert oppdrag, gjennom hele utførelsen av oppdraget. De forhold som ifølge ISQM 1 skal ivaretas gjennom oppdragskontrollen, er i hovedsak ivaretatt gjennom kvalitetssikringen av forvaltningsrevisjonen fra planlegging og oppstart og helt fram til rapporten oversendes kontrollutvalget.

Forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollrapporter skal vise faglig og metodisk kvalitet og samsvar mellom bestilling, problemstillinger, revisjonskriterier, data, vurderinger og konklusjoner. Dette bidrar til å sikre og synliggjøre kvaliteten i arbeidet. Rapporten skal også vise hvordan vanskelige og skjønsmessige spørsmål er vurdert, og utkast til rapport skal høres hos kommunedirektøren.

15.3 Kvalitetskontroll, syklisk inspeksjon og fagfelleevaluering – kontroll og læring

Alle virksomheter som er medlem av NKRF er underlagt forbundets kvalitetskontroll. Dette skal sikre at alle bedriftsmedlemmene, som arbeider med revisjon og eierskapskontroll av kommunal og fylkeskommunal virksomhet, holder en høy faglig standard ved at de utfører regnskapsrevisjon og

forvaltningsrevisjon i kommuner, fylkeskommuner og selskaper i overensstemmelse med lover, forskrifter og god kommunal revisjonsskikk.

15.3.1 Syklisk inspeksjon

ISQM 1 krever at det gjennomføres inspeksjon av oppdrag i ettertid. Ved en inspeksjon plukkes konkrete oppdrag per oppdragsansvarlig revisor ut for grundig kontroll.

Formålet med en inspeksjon er å overvåke og evaluere selve kvalitetsstyringssystemet. Det er derfor selve systemet som må være i fokus i den sykliske inspeksjonen. Det vil si at man undersøker om rutinene som skal bidra til å sikre samsvar med RSKene og god kvalitet finnes, om de er egnet, og om de er fulgt i gjennomføringen av det aktuelle oppdraget.

NKRFS kvalitetskontroll innebærer en form for syklisk inspeksjon, og enheten kan ta hensyn til vurderinger og resultat fra slike kontroller når enheten fastsetter sitt eget kontrollprogram. NKRFs kvalitetskontroll må betraktes som et supplement til enhetens eget program for syklisk inspeksjon.

15.3.2 Fagfelleevaluering

Noen enheter har etablert en ordning der en forvaltningsrevisor ettergår kvalitetssikringen av prosjekt som vedkommende selv ikke har vært involvert i. Andre har etablert kvalitetskontrollordninger eller fagfelleevalueringer der en oppdragsansvarlig eller erfaren medarbeider fra en ekstern enhet gjennomfører en kontroll eller vurdering etter mønster fra NKRFs kvalitetskontroll. Slike ordninger kan gi gode erfaringer og nyttige innspill til begge enhetene. Dette kan være en nyttig og lærerik øvelse for alle involverte, og kan bidra til å heve kvaliteten på det videre arbeidet som gjøres.

15.3.3 Egenevaluering

Enhver enhet bør ha som mål stadig å utvikle og forbedre seg. For å oppnå det kan det være nyttig å gjennomføre en egenevaluering etter avslutningen av hver forvaltningsrevisjon. Der kan vi gjøre oss refleksjoner over tidsforbruket og de faglige utfordringene vi har hatt i løpet av arbeidet, og vurdere hva vi kunne eller burde ha gjort bedre. En slik egenvurdering kan bidra til at revisjonsenheten blir en lærende organisasjon.

Noen revisjonsenheter har også rutine for å gjennomføre brukerundersøkelser rettet mot dem som har vært berørt av en forvaltningsrevisjon. Dette kan også være et nyttig tiltak for egen læring og forbedring.

16 Dokumentasjon

Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en samlet forståelse av utførelsen av oppdraget, og til å underbygge revisors vurderinger og konklusjoner. Reglene om offentlige arkiv gir også føringer for hva som skal arkiveres for ettertiden.

Revisor må dokumentere alle sider ved oppdraget, fra planlegging til rapportering: bestilling, prosjektplan, innsamlet datamateriale som revisors konklusjoner bygger på, kommunikasjon med revidert enhet som har verdi som dokumentasjon, uttaleretten, kvalitetssikring og sentrale arbeidsdokument. God dokumentasjon bidrar til rettssikkerhet for alle involverte parter. Dokumentasjonen må lagres og arkiveres forsvarlig.

Disse kravene tilsier at enhetene bør ha systemer og rutiner som sikrer dokumentasjon av oppdragene.

16.1 Krav om dokumentasjon

Forskrift om kontrollutvalg og revisjon § 21 og RSK 001 og 002 stiller krav om at revisor skal dokumentere hvordan forvaltningsrevisjonen og eierskapskontrollen er gjennomført.

RSK 001 og RSK 002 om dokumentasjon

29) Forvaltningsrevisjon/Eierskapskontroll skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en totalforståelse av utførelsen av prosjektet, og til å underbygge revisors vurderinger og konklusjoner.

30) Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg. Det samme gjelder dersom undersøkelsene avdekker åpenbare brudd på annet regelverk enn det som inngår i revisjonen.

31) Dokumentasjon skal oppbevares i 10 år.

16.1.1 Arkivloven

Arkivloven kan innebære en mer omfattende oppbevaringsplikt enn denne dokumentasjonsplikten. Arkivloven gjelder ikke for revisjonsenheter som er organisert som interkommunale selskap (IKS) eller samvirkeforetak (SA).⁴⁹ Det må vurderes konkret om selskap som er organisert som kommunalt oppgavefelleskaper omfattet.⁵⁰

Arkivloven gjelder for kommunale og fylkeskommunale revisjonsenheter og for kommunale oppgavefelleskaper som ikke er egne rettssubjekt.⁵¹

16.1.2 Offentlighetsloven

Offentlighetsloven har et noe videre virkeområde enn arkivloven. Den gjelder alle offentlige organ og offentlige selskap, med mindre de driver forretningsvirksomhet i konkurranse med private aktører og på samme vilkår som disse, jf. offentlighetsloven § 2. Kommunalt eller fylkeskommunalt eide

⁴⁹ Jf. brev fra Kulturdepartementet til NKRF av 2. januar 2013.

⁵⁰ Kommuneloven kapittel 19.

⁵¹ Arkivloven § 5, jf. § 2 g.

revisjonsordninger som i hovedsak leverer tjenester som egenregi, er omfattet av offentlighetsloven. Revisjonsenheter som er omfattet av offentlighetsloven, skal føre journal etter arkivlovens regler, jf. offentlighetsloven § 10. Dette gjelder altså selv om de ikke er underlagt arkivloven direkte.

Ifølge arkivforskriften skal revisjonsenheter som er omfattet av offentlighetsloven, føre en journal hvor de registrerer alle inngående og utgående saksdokument som er gjenstand for saksbehandling og har verdi som dokumentasjon.⁵² Dette gjelder en stor del av kommunikasjonen i en forvaltningsrevisjon, både den som går mellom revisor og revidert enhet og kommunikasjon med andre. Dette tilsier at enheten bør ha et system som sikrer at kravet om journalføring etterleves.

16.2 Hva skal dokumenteres?

I RSK 001 og 002 står det at forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en totalforståelse av utførelsen av undersøkelsen, og til å underbygge revisors vurderinger og konklusjoner.

Revisor skal altså dokumentere alle sider ved oppdraget, fra planlegging til rapportering: bestilling, prosjektplan, innsamlet datamateriale som revisors konklusjoner bygger på, kommunikasjon med revidert enhet som har verdi som dokumentasjon, høring, kvalitetssikring og sentrale arbeidsdokument.

Kravet om dokumentasjon av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll må veies mot hensynene bak

personopplysningsloven, se punkt 17.1.1 og 17.1.2 nedenfor. NKRF mener at det som hovedregel ikke er behov for å dokumentere en gjennomført forvaltningsrevisjon ved hjelp av sensitive personopplysninger. Etter at rapporten har vært på høring, eventuelt etter at rapporten er behandlet av kommunestyret, er det normalt ikke behov for å dokumentere f.eks. hvilke barnevernsmapper som er gjennomgått, og hva vi har funnet i den enkelte mappe. En grundig framstilling av metodikken, hvilken periode vi har undersøkt, kriterier for utvalg og en beskrivelse av funnene er normalt tilstrekkelig for å ivareta dokumentasjonskravet.

Dokumentasjon

God og ryddig dokumentasjon er nødvendig:

- for å underbygge vurderinger og konklusjoner
- for å sikre kvalitet og effektivitet i utførelsen av oppdraget
- for å sikre etterprøvbarehet (for eksempel ved senere kvalitetskontroll)

⁵² Arkivforskriften, §§ 9 og 10.

Hva skal dokumenteres

- bestilling/oppdragsbeskrivelse og annen kommunikasjon med bestiller
- prosjektplan, avtale om oppdraget o.l.
- dialog/korrespondanse med revidert enhet
- revisjonsbevis/originalversjon av innhentede data: verifiserte intervjureferat, dokumentasjon av spørreundersøkelser (spørsmål og oppsummering av svarene), statistisk materiale som ikke er framstilt i rapporten, dokumentasjon fra kommunen osv.
- analyser og bearbeidelser av innsamlede data som ikke går fram av rapporten
- avvik fra RSK 001/002 eller egne rutiner
- konsultasjoner/diskusjoner/løsning av interne uenigheter
- kvalitetssikringen av arbeidet
- høringsversjon av rapporten
- uttalelse fra revidert enhet
- endelig rapport
- håndtering av eventuelle misligheter eller åpenbare brudd på annet regelverk

Eventuell tilleggsdokumentasjon

- annen planleggingsdokumentasjon (f.eks. koblingsskjema)
- relevante styringsdokumenter, prosjektstyringsskjema eller lignende
- evaluering av prosjektet
- protokoll fra politisk behandling av rapporten (kontrollutvalg og kommunestyre, evt. andre politiske organ)
- informasjon om ressursbruk

16.3 Hvordan dokumentere?

Enheten bør etablere skriftlige rutiner for behandlingen av korrespondanse, arbeidspapirer og kildematerialet i forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Det skal være enkelt å finne fram til dokumentasjonen på et senere tidspunkt – både for revisor og for andre.

Dokumentasjonen skal oppbevares slik at den ikke kan endres uten at det spores, og slik at den er oversiktlig og gjenfinnbar. Revisjonsenheter som er omfattet av arkivloven må sørge for oppbevaring i samsvar med kravene der.⁵³

I kommentaren til RSK 001 og 002 punkt 31 anbefaler NKRF at ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon* legges til grunn så langt det passer. ISA 230 inneholder noen krav som har overføringsverdi til arbeid

⁵³ Praktisk viktig er det at elektronisk arkivsystem må være NOARK-godkjent, jf. § 3-1 i riksarkivarens forskrift.

med forvaltningsrevisjon. Blant annet sier den i punkt A1 at revisor skal utarbeide dokumentasjonen i rett tid, fordi det sikrer mer nøyaktig informasjon. Denne standarden sier videre at handlinger som medfører at revisor fraviker anbefalinger i standarder, skal dokumenteres særskilt, med begrunnelse og forklaring på hvordan de alternative handlingene oppfyller standardens formål.

Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg RSK 001 og 002 punkt 30. Misligheter er definert i ISA 240⁵⁴ som: En bevisst handling begått av en eller flere personer innen ledelsen, av personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre, som innebærer uredelighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel. Dersom forvaltningsrevisor blir kjent med forhold som kan tilsi at det foreligger misligheter, vil det være naturlig å informere oppdragsansvarlig for regnskapsrevisjon om dette. Kravet etter RSK er da å dokumentere at slik informasjon er gitt.

Revisor skal også dokumentere hva man har gjort dersom undersøkelsene avdekker åpenbare brudd på annet regelverk enn det som inngår i undersøkelsen. Dersom forvaltningsrevisjonen eller eierskapskontrollen viser åpenbare brudd på annet regelverk, kan forskjellige handlingsalternativer være aktuelle. Det kan f.eks. være at man avdekker mangler ved journalføring og arkivering i forbindelse med en forvaltningsrevisjon av et investeringsprosjekt. Slike funn kan eksempelvis omtales i rapporten eller informeres til administrasjonen eller kontrollutvalget på annen måte.

⁵⁴ ISA 240 *Revisors oppgaver og plikter i forbindelse med misligheter og feil ved revisjon av regnskaper.*

17 Personvern, taushetsplikt og innsyn

17.1 Personopplysninger

Personvern er en viktig menneskerettighet. Når vi jobber med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll behandler vi ofte informasjon om enkeltpersoner. Personopplysningsloven regulerer behandling (innsamling og bruk) av personopplysninger, og gjennomfører EUs Forordning 2016/679 om personvern (personvernforordningen).⁵⁵

En personopplysning er en opplysning eller en vurdering om en identifisert eller identifiserbar fysisk person, jf. personvernforordningen art. 4.1. Det trenger ikke være noe utpreget privat eller personlig ved opplysningen, så lenge den kan knyttes til en enkeltperson. Informasjon om en navngitt eller på annen måte identifiserbar person vil dermed som oftest være en personopplysning. Dette innebærer at de fleste opptak av eller referat fra intervju med identifiserbare personer, vil inneholde personopplysninger. Opplysninger som ikke kan knyttes til en identifiserbar person er derimot ikke personopplysninger. Det kan for eksempel gjelde anonyme besvarelser på spørreundersøkelser, dersom vi har sikret at anonymiteten er reell.

Revisor må sørge for å ha rettslig grunnlag for å behandle personopplysninger. Slikt rettslig grunnlag finnes i kommuneloven § 24-2 som omhandler revisors innsynsrett, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav c eller e, jf. kommuneloven § 24-2. Behandling av personopplysninger som ikke er dekket av revisors innsynsrett etter kommuneloven krever samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

Revisjonsenheten må sørge for at personopplysninger oppbevares, lagres og arkiveres på en måte som sikrer at uvedkommende ikke får tilgang til opplysningene. Dette innebærer i praksis sikker håndtering av papirdokument, nøkler, passord, pc, telefon, lagringsmedier (for eksempel servere og minnebrikker) og arkiv.

17.1.1 Særlige kategorier (sensitive personopplysninger)

Personvernforordningen art. 9 gir særlige regler for behandling av opplysninger om:

- rasemessig eller etnisk bakgrunn,
- politisk oppfatning
- religion eller filosofisk overbevisning
- fagforeningsmedlemskap
- genetiske og biometriske identifiserende opplysninger
- helseopplysninger
- seksuelle forhold eller seksuell orientering

Å bruke denne typen personopplysninger ses normalt på som mer inngripende, og regelverket stiller derfor strengere krav til behandling av denne typen opplysninger. Behandling av slike opplysninger

⁵⁵ Personopplysningsloven, LOV-2018-06-15-38 Lov om behandling av personopplysninger og Europaparlamentets- og rådets forordning 2016/679 av 27. april 2016 om vern av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46/EF (generell personvernforordning).

skal stå i et rimelig forhold til det mål som søkes oppnådd og være forenlig med det grunnleggende innholdet i retten til vern av personopplysninger.

Denne regelen har betydning for kravet til dokumentasjon av forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller, og gjør at vi i visse sammenhenger skal begrense dokumentasjonen, se kapittel 16. Særlig gjelder det hvis det er aktuelt å behandle sensitive personopplysninger. Da skal vi ikke samle inn og lagre mer opplysninger enn det som er strengt nødvendig for revisjonsoppdraget. Revisor må også sikre egnede og særlige tiltak for å verne den registrertes grunnleggende rettigheter og interesser (retten til innsyn og kopi, retting og sletting).

17.1.2 Behandling av personopplysninger

Personopplysningsloven regulerer elektronisk behandling av personopplysninger, dvs. behandling av personopplysninger som skjer ved hjelp av digitale hjelpemidler. Både pc-er og andre digitale verktøy regnes som digitale hjelpemidler. Med andre ord vil skrijving av referat på pc og opptak av intervju på digital opptaker innebære en behandling av personopplysninger ved hjelp av digitale hjelpemidler. Vanlige personopplysninger i vår dokumentasjon er navn og epostadresse til personer som vi har intervjuet.

Vi kan derfor legge til grunn at revisor må ta hensyn til kravene i personopplysningsloven i alle oppdrag, og at revisjonsenhetene skal ha et system for å håndtere det.

Det gjelder særlige reglene for lydopptak og opptak av digitale møter. Informanter som er ansatt i kommunen plikter å gi informasjon til revisor. Men revisor har ikke hjemmel til å ta opp lyd eller bilde. Bruk av lydopptaker/opptak av digitale møter krever derfor et aktivt og informert samtykke fra den vi skal snakke med. Her viser vi til Datatilsynets nettsider med informasjon om lydopptak av samtaler.⁵⁶

Personopplysningslovens hovedregel er at personopplysninger skal slettes når formålet med behandlingen er oppfylt. Det gjelder likevel ikke opplysninger som etter andre regler om dokumentasjon skal lagres over lengre tid. Dokumentasjon av vårt arbeid skal dermed lagres i ti år, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 21, selv om den inneholder personopplysninger.

17.1.3 Personvernombud

Offentlig myndighet eller et offentlig organ som behandler personopplysninger skal ha personvernombud, jf. personvernforordningen art. 37. Ifølge lovforarbeidene gjelder dette ethvert organ for stat eller kommune. Man kan ha eget ombud, eller man kan ha denne funksjonen sammen med andre virksomheter.

Et personvernombud er en ressursperson som styrker virksomhetens kunnskap og kompetanse om personvern. Ombudet kan gi råd om hvordan den behandlingsansvarlige best mulig kan ivareta personverninteressene.

Se mer om personvernombud hos Datatilsynet.

17.1.4 Internkontroll og informasjonssikkerhet

Virksomhetene skal kunne dokumentere og demonstrere at de behandler opplysningene i tråd med personvernprinsippene⁵⁷, jf. personvernforordningen art. 5.

⁵⁶ Datatilsynet (2020), *Lydopptak av samtaler*, nettartikkel på datatilsynet.no sist endret 28.03.2020

⁵⁷ En kort gjennomgang av personvernprinsippene finner du her: Datatilsynet (2023), *Personvernprinsippene*, nettartikkel på datatilsynet.no sist endret 27.07.2023

Ledelsen er ansvarlig for at det settes i gang aktiviteter for å etablere internkontroll i virksomheten. Revisjonsenheten må:

- sørge for at virksomheten har tilgang til nødvendig kunnskap om personopplysningsloven og personvernforordningen.
- etablere og vedlikeholde en oversikt over alle behandlingene av personopplysninger.
- beskrive behandlingens art, omfang, formål, samt sammenheng eller kontekst behandlingen utføres i.
- identifisere, avklare og dokumentere ansvarsforhold og alle mottakere av personopplysninger.
- undersøke om behandlingene er lovlige, at de valgene man tar er nødvendige og står i et rimelig forhold til formålene.
- beskrive overordnede rammer for behandling av personopplysninger og bruk av informasjonsteknologi i virksomheten.
- identifisere virksomhetens plikter i forbindelse med databehandlingen.
- utarbeide rutiner samt tekniske og organisatoriske tiltak som er nødvendige for oppfyllelse av virksomhetens plikter og de registrertes rettigheter.

Denne listen er basert på Datatilsynets veiledning til å etablere internkontroll. Der fremgår det også at dokumentasjon over systemet for internkontroll skal være tilgjengelig for de ansatte i virksomheten og for Datatilsynet ved eventuell kontroll.⁵⁸

Se mer om virksomhetenes plikter om blant annet internkontroll på Datatilsynets nettsider.

17.2 Revisors taushetsplikt

Revisors har taushetsplikt om noens personlige forhold og om forretningshemmeligheter som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde.⁵⁹ Nedenfor beskriver vi hovedtrekkene i regelverket. Ellers viser vi til Justisdepartementets *Rettleiar til offentleglova* og annen juridisk litteratur om emnet.

17.2.1 Noens personlige forhold

Med opplysninger om *noens personlige forhold* sikter forvaltningsloven § 13 til opplysninger som kan knyttes til bestemte, fysiske personer, og som det med god grunn er vanlig å ville holde for seg selv. Dette er typisk opplysninger om en persons egenskaper (helseforhold, følelsesliv, legning osv.) eller noe personen har gjort som kan være egnet til å karakterisere vedkommende.

Opplysninger som er gjort anonyme eller oppgitt i statistisk form, slik at de ikke kan knyttes til bestemte personer, er ikke underlagt taushetsplikt, selv om de gjelder for eksempel helseforhold eller annen sensitiv informasjon.

Revisor håndterer slik informasjon f.eks. ved mappegjennomganger, undersøkelser knyttet til kommunens velferdstjenester eller undersøkelser knyttet til arbeidsmiljø og sykefraværsoppfølging i kommunen.

⁵⁸ Datatilsynet (2018), *Etablere internkontroll*, nettartikkel på datatilsynet.no sist endret 30.10.2018, del 2 *Hvordan gjennomføre internkontroll i praksis*.

⁵⁹ Kommuneleien § 24-2, jf. forvaltningsloven §§ 13 til 13 e.

I enkelte tilfeller er det vanskelig å trekke grensen mellom hvilke opplysninger som er underlagt taushetsplikt og hvilke opplysninger som ikke er det. Forvaltningsloven § 13 andre ledd gir noe veiledning: opplysninger om *fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted* er i utgangspunktet ikke underlagt taushetsplikt. Dersom slike nøytrale opplysninger kan røpe et klientforhold eller andre forhold som anses å være ømtålige, er opplysningene likevel taushetsbelagte.

17.2.2 Forretningsforhold

For at det skal være taushetsplikt om opplysninger om næringsvirksomhet gjelder to vilkår, som begge må være oppfylt:

- Det må dreie seg om opplysninger om drifts- eller forretningsforhold. Det vil si opplysninger som direkte gjelder utøvelse av næringsvirksomhet, for eksempel informasjon om produksjonsmetoder, produkt, kontraktsvilkår, markedsføringsstrategier, analyser, prognoser eller strategier knyttet til virksomheten.
- Det må ha konkurransemessig betydning om opplysningene blir kjent. Det må med andre ord kunne føre til økonomisk tap eller redusert gevinst for virksomheten dersom opplysningene blir kjent, enten direkte eller ved at konkurrenter utnytter dem.

Av og til kan opplysninger skade virksomhetens konkurranseevne fordi de fører til negative reaksjoner i markedet. Den virkningen vil normalt ikke føre til at opplysningene er taushetsbelagte. Dette kan være praktisk hvis opplysninger om kritikkverdige eller omstridte forhold avdekkes i en revisjon.

Reglene om taushetsplikt for forretningshemmeligheter gjelder for opplysninger om selskaper og om kommunen når kommunen utfører næringsaktiviteter og opptrer i konkurranse med andre, f.eks. kraftproduksjon, håndtering av næringsavfall o.l.

17.2.3 Plikt til taushet for å verne den som gir informasjon

I enkelte tilfeller kan den som har gitt informasjon til revisor ha behov for å bli skjermet. Tidligere hadde revisor en heldekkende taushetsplikt, men nå gjelder vanlig taushetsplikt etter forvaltningsloven. Ifølge lovforarbeidene⁶⁰ til endringen av revisors taushetsplikt var det en forutsetning at revisor fortsatt skulle ivareta nødvendig kildevern, i tråd med profesjonell utøvelse av revisjonsvirksomheten. Etter omstendighetene kan det altså oppstå taushetsplikt på grunn av informasjonskildens behov for vern.

I noen tilfeller kan det oppstå taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13 første ledd nr. 1 om informantens egne vurderinger eller om kilden til opplysninger som ikke er allment kjent. Dette gjelder dersom det er en risiko for negative konsekvenser for informanten, for eksempel i form av endrede oppgaver, dårligere lønnsutvikling, utfrysing eller andre reaksjoner eller sanksjoner fra ledelsen og eventuelt andre ansatte. Dette er behandlet i et notat om kildevern fra NKRF (Norges kommunerevisorforbund, 2015).

Avgjørelser av klagesaker om innsynskrav i dokumentasjon mellom revisjon og kommune viser at det er uavklart hvor langt revisjonen kan påberope seg kildevern som grunnlag for å nekte innsyn f.eks. i verifiserte intervjuer.⁶¹

⁶⁰ Kommunal- og moderniseringsdepartementet: Prop. 113 L (2013–2014) *Endringer i kommunelova m.m. (teieplikta til revisor m.m.)*, kapittel 4. Se også Borgmo, R, Bråthen, B. og Lie, K.E. (2023): *Kontroll og revisjon i kommunal sektor*, s. 60-62.

⁶¹ Statsforvalteren i Vestland (2021): *Vedtak – klage – innsyn etter offentleglova – Bergen kommune – dialog mellom Deloitte og byrådet i Bergen – Bergens Tidende*.

17.2.4 Unntak fra taushetsplikten

Det gjelder flere unntak fra taushetsplikten:

1. Taushetsplikten er ikke til hinder for at revisor gjør sine oppgaver etter kommuneloven med forskrifter. Det innebærer at revisor skal rapportere resultater fra arbeidet til kontrollutvalget og kommunestyret uten hinder av taushetsplikt. Dersom revisor må gi taushetsbelagte opplysninger i møte, skal kontrollutvalget lukke møtet/saken i et slikt omfang av taushetsplikten kan ivaretas.⁶² De som mottar slike opplysninger har tilsvarende taushetsplikt etter loven.
2. Oppdragsansvarlig revisor har plikt til å gi opplysninger om den revisjonspliktige når et medlem av kontrollutvalget eller kommunestyret krever det. Taushetsplikten er ikke til hinder for det, men mottakeren av opplysningene får tilsvarende taushetsplikt.⁶³
3. Den som har krav på taushet, kan samtykke til at revisor deler den taushetsbelagte informasjonen.
4. Oppdragsansvarlig revisor kan uten hinder av taushetsplikt gi opplysninger til politiet i straffesaker eller ved mistanke om straffbare handlinger, eller til skatteetaten der de har behov for det i sin kontroll.⁶⁴
5. Revisor kan gi opplysninger til kontrollører ved gjennomføring av kvalitetskontroll i regi av bransjeorganisasjoner, herunder NKRFs kvalitetskontroll.⁶⁵

17.3 Offentlig innsyn

Alle saksdokument hos et offentlig organ er åpne for innsyn, med mindre annet er bestemt i lov.

Rapporter som behandles i kontrollutvalget er altså offentlige dersom de ikke inneholder informasjon som er unntatt fra innsyn i lov eller i medhold av lov. Hovedregelen er at også alle andre dokument i revisjonsprosessen er offentlige, så lenge de ikke er unntatt med hjemmel i offentlighetsloven.

Bestemmelsene kan oppsummeres slik:

- Taushetspliktig informasjon i dokument skal unntas fra innsyn.
- Interne dokument kan unntas fra innsyn.
- Dokument med bestemt type innhold som ikke er taushetspliktig, kan etter regler i offentlighetsloven unntas fra innsyn.
- Innsyn kan utsettes for dokument som er utarbeidet av eller til revisor for kommune/fylkeskommune i saker som revisor skal rapportere til kontrollutvalget. Innsynet kan utsettes inntil kontrollutvalget har mottatt endelig versjon av dokumentet.
- Merinnsyn skal alltid vurderes.

17.3.1 Taushetsplikt - plikt til unntak

Taushetsbelagt informasjon i dokument har man ikke anledning til å gi offentligheten innsyn i. Dette skal helst løses ved at de taushetsbelagte opplysningene sladdes, eller at deler av dokumentet unntas fra innsyn. Resten av dokumentet skal så langt som mulig være offentlig, jf. offentlighetsloven § 11 om merinnsyn og § 12 om unntak for resten av dokumentet.

⁶² Kommuneloven § 23-2 og kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 20.

⁶³ Kommuneloven § 24-3 siste ledd. Revisor kan kreve å gi slike opplysninger i møte.

⁶⁴ Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 20.

⁶⁵ Kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 20.

17.3.2 Interne dokument – adgang til unntak

Etter offentlighetsloven *kan* det gjøres unntak for innsyn i visse dokument som er utarbeidet til bruk i den interne saksforberedelsen i et organ, jf. offentlighetsloven § 14. Unntaket i § 14 første ledd gjelder bare dokument utarbeidet til organets (revisors) egen saksforberedelse. Dette omfatter utkast, skisser, utredninger, møtereferater, intervjureferater og lignende arbeidsdokument som blir utarbeidet underveis i revisjonsprosessen. Innsyn kan også bli nektet etter at saken er avsluttet.

Dokument som blir sendt ut av organet eller mellom kommunen/fylkeskommunen og revisor, kan ikke unntas fra innsyn som interne dokument, jf. offentlighetsloven § 16. Men det framgår av veilederen til offentlighetsloven at interne dokument fortsatt kan unntas fra innsyn som interne dokument selv om de blir sendt fra kommunen til et kontrollorgan. Dette begrunnes med at oversendelsen til kontrollorgan ikke er frivillig, og at en annen løsning vil begrense muligheten til å få informasjon. Når det gjelder dokument som sendes motsatt vei, for eksempel intervjureferater til verifisering, gjør samme hensyn seg gjeldende, men rettstilstanden her ivaretar ikke alltid dette hensynet. Statsforvalteren har i en klagesak ikke akseptert at intervjureferater til verifisering kan unntas fra innsyn som interne dokumenter.⁶⁶ En måte å håndtere dette på, kan være at man får verifisert kun data som skal brukes i rapporten, jf. RSK 001 og 002 punkt 18.

Lesetips, relevant lovverk/forskrift m.m.:

- Arkivloven
- Forskrift om offentlige arkiv
- Riksarkivarens forskrift
- Offentlighetsloven
- Kontrollutvals- og revisjonsforskriften
- Kommuneloven
- Personopplysningsloven
- Personvernforordningen (GDPR)
- ISA 230 Revisjonsdokumentasjon
- ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper
- Datatilsynets nettsted



17.3.3 Adgang til utsatt innsyn

Alle dokument som produseres av eller for revisjonen i en sak som skal rapporteres til kontrollutvalget, kan unntas fra innsyn inntil kontrollutvalget har mottatt endelig rapport.⁶⁷

Eksempelvis kan intervjureferater, foreløpige rapportversjoner som av ulike årsaker sendes til andre organer m.m. unntas midlertidig fra innsyn. Dokument som unntas på dette grunnlaget, blir offentlige så snart den endelige rapporten er mottatt av kontrollutvalget, med mindre loven gir andre grunnlag for å unnta det enkelte dokument fra innsyn. Regelen om utsatt innsyn gjelder også hvis innsynsforespørselen rettes til kommunen.

17.3.4 Merinnsyn

Selv om det er anledning til å unnta et dokument fra innsyn, så skal en alltid vurdere om det er nødvendig, jf. offentlighetsloven § 11. Dersom det ikke er nødvendig å unnta hele eller deler av dokumentet fra innsyn, så bør en gi innsyn. I vurderingen skal det legges vekt på om hensynene bak

⁶⁶ Statsforvalteren i Vestland (2021): *Vedtak – klage – innsyn etter offentleglova – Bergen kommune – dialog mellom Deloitte og byrådet i Bergen – Bergens Tidende.*

⁶⁷ Offentlighetsloven § 5 andre ledd.

unntakshjemmelen gjør seg gjeldende for det aktuelle dokumentet, og om de interessene som skal beskyttes av unntakshjemmelen blir skadelidende.

Denne vurderingen skal ikke gjøres på forhånd – den må gjøres konkret når det bes om innsyn. Revisjonsenhetene bør etablere rutiner som sikrer at merinnsyn faktisk blir vurdert.

Se mer om innsyn og reglene rundt det i Justisdepartementets (2010) *Rettleiar til offentleglova*.

Kilder

Advokatforeningen, *Anbefaling for granskninger*, oppdatert 20.01.2023. Hentet fra advokatforeningen.no 29.03.2023

Andersen, K. M., Laastad, B., Songstad, S. O., Ølnes, A. (2006): *Veileder i forvaltningsrevisjon*. Oslo: Norges Kommunerevisorforbund.

Arkivloven, LOV-1992-12-04-126 Lov om arkiv, <https://lovdata.no/lov/1992-12-04-126>

Arkivforskriften, FOR-2017-12-15-2105 Forskrift om offentlege arkiv, <https://lovdata.no/forskrift/2017-12-15-2105>

Borgmo, R., Bråthen, B. og Lie, K.E. (2023): *Kontroll og revisjon i kommunal sektor*, 4. utgave. Oslo: NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Rammeverk og veiledninger knyttet til risikostyring, internkontroll og avdekking av misligheter. www.coso.org

Datatilsynet (2020), *Lyddopptak av samtaler*, nettartikkel på datatilsynet.no sist endret 28.03.2020

Datatilsynet (2011), Brev fra Datatilsynet til NKRF datert 29.7.2011.

Datatilsynet (2018), Etablere internkontroll, nettartikkel på datatilsynet.no sist endret 30.10.2018

Datatilsynet (2023), *Personvernprinsippene*, nettartikkel på datatilsynet.no sist endret 27.07.2023

Eckhoff, T. og Helgesen, J. E. (2001): *Rettskildelære*, 5. utgave. Oslo: Universitetsforlaget.

Eriksen, F. A., Rogndokken, O. K., Songstad, S. O. (2000): *Veileder forvaltningsrevisjon* (2000). Oslo: Norges Kommunerevisorforbund.

Erlandsen, E. og Førsum, F. (1996): *Metoder og datagrunnlag for måling og forbedring av effektivitet og kvalitet i kommunal virksomhet*, SNF-rapport 83/96, Bergen: Stiftelsen for samfunns- og næringslivsforskning.

Europaparlamentets- og rådets forordning 2016/679 av 27. april 2016 om vern av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46/EF (generell personvernforordning).

Forvaltningsloven, LOV-1967-02-10 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker,

Grønmo, Sigmund (2004): *Samfunnsvitenskapelige metoder*, Bergen: Fagbokforlaget.

Hoffman, Thomas (2013): *Hva kan vi bruke kvalitativ forskning til?* Hentet fra <http://forskning.no/sosiologi/2013/09/hva-kan-vi-bruke-kvalitativ-forskning-til> 05.01.2016.

IKS-loven, LOV-1999-01-29-6 Lov om interkommunale selskaper

ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon*.

ISA 240 *Revisors oppgaver og plikter i forbindelse med misligheter og feil ved revisjon av regnskaper*

ISQM 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester*. Utgitt av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), oversatt til norsk av Revisorforeningen 2022.

ISQM 2 *Oppdragskontroll*. Utgitt av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), oversatt til norsk av Revisorforeningen 2022.

Jensen M. and Meckling, W (1976): Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.

Justisdepartementet (2010): *Rettleiar til offentleglova*

Kommunal- og moderniseringsdepartement (2021) *Veileder til kontrollutvals- og revisjonsforskriften (H2494)*

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2016): NOU 2016:4 *Ny kommunelov*

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2015): § 77: *Spørsmål om kontrollutval og revisjon*, Tolkningsuttalelse, 26.06.2015, sak 06/1463.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet: Prop. 46 L (2017–2018) *Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)*

Kommunal- og moderniseringsdepartementet: Prop. 113 L (2013–2014) *Endringer i kommunelova m.m. (teieplikta til revisor m.m.)*

Kommunal- og forvaltningskomiteens innstilling til Stortinget i plenum: Innst. 369 L (2017–2018) *om Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)*

Kommunal- og regionaldepartementet (2010): Brev fra KRD til NKRF datert 9. april 2010.

Kommunal- og distriktsdepartementet (2021): *Kontrollutvalsboka*.

Kommunal- og regionaldepartementet (2006): Brev fra KRD til Indre Helgeland kommunerevisjon 12. oktober 2006.

Kommuneloven, LOV-2018-06-22-83 *Lov om kommuner og fylkeskommuner*, <https://lovdata.no/lov/2018-06-22-83>

Kontrollutvals- og revisjonsforskriften, FOR-2019-06-19-904 *Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner*, <https://lovdata.no/forskrift/2019-06-17-904>

KS (2020): *Anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll* <https://www.ks.no/globalassets/fagomrader/lokaldemokrati/Anbefalinger-om-eierskap-F41-web.pdf> (hentet 29.03.2023)

Kulturdepartementet (2013): Brev fra kulturdepartementet til NKRF av 2. januar 2013.

Miljøverndepartementet. (2012): *Veileder Kommuneplanprosessen – samfunnsdelen – handlingsdelen*. Oslo, Miljøverndepartementet.

NKRF – kontroll og revisjon i kommunene: *Forvaltningsrevisjonsregisteret*, tilgjengelig på NKRFs nettside www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregisteret.

NKRF (2022a): *Veileder for kontrollutvalgets påseansvar*

NKRF (2022b): *Informasjonsskriv 2022 – internt kvalitetssikringssystem*, 8. november 2022

Norges kommunerevisorforbund (2020): *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon*

Norges kommunerevisorforbund (2020): *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*

Norges kommunerevisorforbund og Revisorforeningen (2020): *God kommunal revisjonsskikk RSK 301 for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen*

Norges kommunerevisorforbund (2020): *Kommentarer til RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon og RSK 002 Standard for eierskapskontroll*

Norges kommunerevisorforbund (2020): *Veileder for god skikk og praksis for kontrollutvalgssekretariatene*

Norges kommunerevisorforbund (2019): *Veileder i risiko- og vesentlighetsvurdering*.

Norges kommunerevisorforbund (2012): *Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer*

Norges kommunerevisorforbund (2015): *Notat om nødvendig kildevern i kommunal revisjon i tråd med profesjonell revisjonsvirksomhet og beste praksis*. Vedtatt av NKRFs styre 14.12.2015

Offentlighetsloven, LOV-2006-05-19-16 Lov om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd

Personopplysningsloven, LOV-2018-06-15-38 lov om behandling av personopplysninger

Pollitt, C., X. Lonsdale, R. Mul, H. Summa og M. Waerness (1999): *Performance or Compliance Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford: Oxford University Press

Riksarkivarens forskrift, FOR-2017-12-19-2286 Forskrift om utfyllende tekniske og arkivfaglige bestemmelser om behandling av offentlige arkiver

Riksrevisjonen (2012): *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon*. Oslo, Riksrevisjonen

Statsforvalteren i Vestland (2021): *Vedtak – klage – innsyn etter offentleglova – Bergen kommune – dialog mellom Deloitte og byrådet i Bergen – Bergens Tidende*. Brev fra Statsforvalteren i Vestland til Bergens Tidende AS av 20.01.2021

Statsforvalteren: *Tilsynskalender*, tilgjengelig på nettsiden
<https://tilsynskalender.statsforvalteren.no/>

Sørensen, R.J., Borge, L.E. og Hagen T.P. (1999): *Effektivitet i offentlig tjenesteyting*, Oslo: Fagbokforlaget.

Åpenhetsloven, LOV-2021-06-18-99 Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold.

