



Veileder i forvaltningsrevisjon

Revidert 2016

NKRF

Forord

Forvaltningsrevisjon er en lovfestet og særegen form for revisjon av offentlig virksomhet som inngår i den kommunale egenkontrollen. Kommuneloven slår fast at forvaltningsrevisjon i kommuner skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk. Styret i Norges Kommunerevisorforbund har fastsatt en egen standard – *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon* – som definerer innholdet i god kommunal revisjonsskikk på området. Denne veilederen går gjennom standarden og utdyper ytterligere hva som er god kommunal revisjonsskikk innen forvaltningsrevisjon.

Dette er den fjerde veilederen i forvaltningsrevisjon som NKRF har gitt ut. Foreliggende versjon bygger på forrige veileder som kom i 2006 og som var forfattet av Kari-Merethe Andersen, Bodhild Laastad, Stein Ove Songstad og Anna Ølnes (Andersen m.fl., 2006). Veilederen er ajourført mot standarden som ble revidert i 2011, og oppdatert etter lov- og forskriftsendringer og annen faglig utvikling som har skjedd i perioden.

En arbeidsgruppe fikk i oppdrag å utarbeide et forslag til revidert veileder. Arbeidsgruppa har bestått av:

- Berit Juul, Trondheim kommunerevisjon (leder av arbeidsgruppen)
- Frode Singstad, Revisjon Midt-Norge IKS
- Ellen Halsbog Lange, Oslo kommunerevisjon
- Guro Selfors Lund, Innlandet Revisjon IKS

To av forfatterne fra 2006 – Anna Ølnes og Bodhild Laastad – har vært referansegruppe.

Forvaltningsrevisjonskomiteen takker for godt utført arbeid.

Arbeidsgruppas utkast har vært på høring hos medlemsbedriftene, og det kom inn mange gode innspill og kommentarer. Forvaltningskomiteen takker for stort engasjement. Etter høringsrunden er veilederen bearbeidet videre av forvaltningsrevisjonskomiteén som har bestått av Kirsti Torbjørnson, Anders Svarholt og Kathrine Moen Bratteng. Seniorrådgiver Bodhild Laastad har også bidratt i dette arbeidet. Den reviderte veilederen ble godkjent av styret i NKRF 16. mars 2016.

Forvaltningsrevisjonskomiteen takker for alle bidrag og håper at veilederen vil være et nyttig redskap i arbeidet med forvaltningsrevisjon.

Oslo, 25. april 2016

Kirsti Torbjørnson
leder i forvaltningsrevisjonskomiteen

Innhold

1	Veilederens formål og oppbygning	6
2	Hva er en kommune?	7
2.1	Overordnet kommunal styringsmodell	9
2.2	Det kommunale plansystemet	10
2.3	Delegering av myndighet	12
2.4	Den kommunale egenkontrollen	13
3	Hva er forvaltningsrevisjon?	15
3.1	Forvaltningsrevisjon – en del av kommunenes egenkontroll	15
3.2	Rammene for forvaltningsrevisjon i kommuneloven	15
3.3	RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon	16
3.3.1	Hvordan velges forvaltningsrevisjonsprosjekter	17
3.3.2	Gjennomføringen av et forvaltningsrevisjonsprosjekt	17
3.4	Nærmere om forvaltningsrevisjon	18
3.4.1	Systematiske vurderinger	19
3.4.2	Økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger	19
3.4.3	Kommunestyrets vedtak og forutsetninger	21
3.4.4	Ulike typer undersøkelser	22
3.4.5	Krav om revisjonskriterier	22
3.5	Perspektiver og tilnæringsmåter i forvaltningsrevisjon	22
3.5.1	Resultatorientert revisjon	24
3.5.2	Systemorientert revisjon	24
3.5.3	Hendelsesbaserte undersøkelser	24
3.5.4	Samspill mellom forvaltningsrevisjon og regnkapsrevisjon	25
4	Rollefordeling i arbeidet med forvaltningsrevisjon	26
4.1	Kommunestyrets ansvar og oppgaver	26
4.1.1	Valg av revisjonsordning og revisor	26
4.1.2	Behandling av forvaltningsrevisjonsrapporter	26
4.1.3	Vedta økonomiske rammer for tilsyn og revisjon	26
4.2	Kontrollutvalgets ansvar og oppgaver	27
4.2.1	Plan for forvaltningsrevisjon	27
4.2.2	Forvaltningsrevisjon skal gjennomføres	27
4.2.3	Rapportere forvaltningsrevisjon til kommunestyret	27
4.2.4	Oppfølging av forvaltningsrevisjon	28
4.3	Kontrollutvalgets sekretariat	28
4.4	Revisors ansvar og oppgaver ved forvaltningsrevisjon	28
5	Krav til revisor	29
5.1	Kvalifikasjons- og vandelskrav	29
5.2	Krav til uavhengighet og objektivitet	30
5.2.1	Avledet inhabilitet	30
5.2.2	Revisors nærstående	31
5.2.3	Mer om revisors uavhengighet og objektivitet	31
5.2.4	Rådgivning	32
5.2.5	Dokumentasjon av uavhengighet	32

6	Bestilling og revisjonsdialog	34
6.1	Bestilling.....	34
6.2	Revisjonsdialogen	36
6.2.1	Bestillingsdialogen	36
6.2.2	Gjennomføringsdialogen	37
6.2.3	Høringsdialogen	38
6.2.4	Rapporteringsdialogen	38
7	Prosjektplan	40
7.1	Arbeidet med prosjektplanen.....	40
7.2	Prosjektplanens obligatoriske innhold	41
7.2.1	Problemstillinger.....	41
7.2.2	Revisjonskriterier	41
7.2.3	Metodisk tilnærming	42
7.3	Prosjektplanen bør også inneholde	42
7.3.1	Ressursbehov og tidsplanlegging.....	42
7.3.2	Koblingsskjema	42
7.4	Prosjektplanen kan også inneholde.....	44
7.4.1	Bakgrunn for prosjektet.....	44
7.4.2	Risikovurdering	44
7.5	Organisering og ansvar	44
8	Problemstillinger	45
8.1	Krav om problemstillinger	45
8.2	Krav til problemstillinger	46
8.2.1	Være et godt arbeidsredskap	46
8.2.2	Bidra til å besvare bestillingen.....	46
8.2.3	La seg besvare.....	46
8.3	Ulike måter å uttrykke en problemstilling på	47
8.4	Beskrivende problemstillinger	48
8.5	Gode problemstillinger	48
9	Revisjonskriterier	49
9.1	Krav om revisjonskriterier.....	49
9.2	Revisjonskriterienes funksjon	50
9.3	Kilder for revisjonskriterier.....	50
9.4	Utledning av revisjonskriterier	52
9.5	Utforming av revisjonskriterier.....	53
9.6	Juridisk metode.....	54
9.7	Særlig om forvaltningspraksis.....	55
10	Innsamling og analyse av data	56
10.1	Forsvarlig metodebruk.....	56
10.1.1	Hva styrer valg av metode?	56
10.1.2	Krav til dataenes kvalitet	57
10.1.3	Data i tilstrekkelig omfang	59
10.1.4	Verifisering av intervjudata	59
10.2	Eksempler på metoder for datainnsamling	59
10.2.1	Individuelt intervju.....	60
10.2.2	Gruppeintervjuer – fokusgrupper.....	63
10.2.3	Observasjon	64
10.2.4	Dokumentanalyse	65
10.2.5	Casestudier	66
10.2.6	Spørreundersøkelser	66
10.3	Analyse av kvalitative data	68

10.4	Analyse av kvantitative data	69
10.5	Årsaker og forklaringer	70
10.5.1	Årsaksforklaringer	70
10.6	Effektivitetsstudier	71
10.6.1	Ulike effektivitetsbegreper	72
10.6.2	Vurdering av indre effektivitet	73
10.6.3	Kvalitet	74
10.6.4	Studier av ytre effektivitet	74
10.6.5	Et politisk sensitivt område	75
10.7	Litteratur om metode	75
11	Vurderinger og konklusjon	77
11.1	Krav om vurderinger	77
11.2	Arbeidet med vurderingene	77
11.3	Krav om konklusjon	78
11.4	Arbeidet med konklusjonene	78
12	Anbefalinger	79
12.1	Krav til anbefalinger	79
12.2	Utforming av anbefalingene	80
13	Rapporten	81
13.1	Krav om rapportering	81
13.2	Innholdet i rapporten	82
13.2.1	Tittel og innholdsfortegnelse	82
13.2.2	Forord	82
13.2.3	Sammendrag	82
13.2.4	Innledning og bakgrunn for undersøkelsen	82
13.2.5	Problemstillinger	83
13.2.6	Metode	83
13.2.7	Revisjonskriterier	83
13.2.8	Presentasjon og analyse av data- og faktagrunnlag	83
13.2.9	Revisjonens vurderinger	84
13.2.10	Konklusjon	84
13.2.11	Anbefalinger	84
13.2.12	Administrasjonssjefens kommentarer	84
13.2.13	Oversikt over referanser og litteratur	85
13.2.14	Vedlegg	85
13.3	Rapportstruktur	85
13.4	En god rapport	86
13.4.1	Vesentlig og relevant	86
13.4.2	Nøyaktig	87
13.4.3	Objektiv	87
13.4.4	Leservennlig	87
13.4.5	Troverdig	87
13.4.6	Konsis	88
13.4.7	Nyttig	88
13.5	Skriveprosessen	88
13.6	Distribusjon av rapporten	89
14	Kvalitetssikring	91
14.1	Kvalitetssikring gjennom hele prosessen	91
14.2	Ansvar for kvalitetssikring	92
14.3	Kultur for kvalitet	92
14.4	Rutiner og gjennomføring	92

15	Kvalitetskontroll.....	93
15.1	System for kvalitetskontroll.....	94
15.2	Gjennomgang og oppdragskontroll.....	94
15.3	Syklisk inspeksjon og fagfelleevaluering – kontroll og læring.....	94
15.3.1	Syklisk inspeksjon.....	94
15.3.2	Fagfelleevaluering.....	94
15.3.3	Egenevaluering.....	95
16	Dokumentasjon.....	96
16.1	Krav om dokumentasjon.....	96
16.1.1	Arkivlova.....	96
16.1.2	Offentlighetsloven.....	96
16.2	Hva skal dokumenteres?.....	97
16.3	Hvordan dokumentere?.....	98
17	Personvern, taushetsplikt og innsyn.....	100
17.1	Personopplysninger.....	100
17.1.1	Sensitive personopplysninger.....	100
17.1.2	Behandling av personopplysninger.....	100
17.1.3	Internkontroll og informasjonssikkerhet.....	102
17.2	Revisors taushetsplikt.....	102
17.2.1	Noens personlige forhold.....	102
17.2.2	Forretningshemmeligheter.....	103
17.2.3	Plikt til taushet for å verne den som gir informasjon?.....	103
17.2.4	Unntak fra taushetsplikten.....	103
17.3	Offentlig innsyn.....	104
17.3.1	Taushetsplikt - plikt til unntak.....	104
17.3.2	Interne dokument – adgang til unntak.....	104
17.3.3	Adgang til utsatt innsyn.....	105
17.3.4	Merinnsyn.....	105
18	Forvaltningsrevisjonsregisteret.....	106
	Litteraturliste.....	109
	Vedlegg 1:RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon.....	113
	Vedlegg 2: Ethiske retningslinjer for NKRFs medlemmer.....	117
	Vedlegg 3: Eksempel på sjekkliste for uavhengighet.....	128
	Vedlegg 4: Eksempel på uavhengighetserklæring.....	129
	Vedlegg 5: Momenter til avtale om gjennomføring av en forvaltningsrevisjon.....	130
	Vedlegg 6: Eksempel på mal for oppstartbrev.....	131
	Vedlegg 7: Aktuelle momenter til oppstartmøte.....	132
	Vedlegg 8 Eksempel på tidsplan.....	133
	Vedlegg 9 Eksempel på informasjon om og samtykke til lydopptak.....	134
	Vedlegg 10 Eksempel på tekst i høringsbrev.....	135
	Vedlegg 11 Eksempel på skjema for kvalitetssikring.....	136

Figurer og tabeller:

Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen.....	10
Figur 2: Kommuneplanprosessen.....	11
Figur 3: Ettårshjulet som en del av handlingsdelen og fireårshjulet som en del av kommuneplanprosessen	12
Figur 4: Komponentene i den kommunale egenkontrollen	13
Figur 5: Dynamisk modell for forvaltningsrevisjon	18
Figur 6: Effektkjedemodell – økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger	21
Figur 7: Ulike perspektiver i forvaltningsrevisjon.....	23
Figur 8: Revisor omgitt av sine nærstående.....	31
Figur 9: Eksempel på en bestillingsprosess	35
Figur 10 Eksempel på koblingsskjema.....	43
Figur 11: Problemstillinger har flere funksjoner	46
Figur 12: Utledning av revisjonskriterier	52
Figur 13: Skjematisk framstilling av produksjonsprosessen i en kommune	72
Figur 14Eksempel på rapportstruktur	86
Figur 15: Kvalitetskontroll av forvaltningsrevisjon i henhold til RSK 001 og ISQC 1.	93
Figur 16: NKRFs nettsted med lenke til forvaltningsrevisjonsregisteret.....	106
Figur 17: Forvaltningsrevisjonsregisterets kolonneinndeling	106
Figur 18: Antall forvaltningsrevisjonsrapporter fordelt på tjenesteområder og temaer i perioden 2012-2014	107
Figur 19: Prosentvis fordeling på ulike vurderingstemaer i forvaltningsrevisjonsrapportene i perioden 2012-2014	108
 Tabell 1: Eksempler på problemstillinger.....	 47
Tabell 2: Oversikt over vanlige datakilder og metoder i forvaltningsrevisjon	60
Tabell 3: Oppsummering av de ulike metodene	68
Tabell 4: Oversikt over ulike målenivåer for variabler	70

1 Veilederens formål og oppbygning

Dette er en veileder i hvordan forvaltningsrevisjon planlegges, gjennomføres og rapporteres. Forvaltningsrevisjon i kommuner og fylkeskommuner er regulert i lov om kommuner og fylkeskommuner kapittel 12, forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. og forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner.

Styret i Norges Kommunerevisorforbund har fastsatt en standard for forvaltningsrevisjon – RSK 001. Standarden angir hva som er god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon. Denne veilederen er bygd opp etter standardens struktur. Kapittel 2 er et innledende kapittel som beskriver sentrale trekk ved kommunal sektor. Kapittel 3 gjør rede for hva forvaltningsrevisjon er. I kapittel 4 gjør vi rede for ansvar og roller for de sentrale aktørene – kommunestyret, kontrollutvalget, kontrollutvalgets sekretariat og revisor. I den grad det finnes eksplisitte krav og retningslinjer i kommuneloven i tilknytning til de enkelte punktene i RSK 001, blir disse trukket inn. RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon er i sin helhet tatt med som vedlegg til veilederen.

I tillegg til å redegjøre for hvilke krav standarden setter, har vi noen steder gitt anbefalinger om hvilke løsninger vi mener er de beste ved gjennomføringen av et forvaltningsrevisjonsprosjekt. Det framgår av sammenhengen hva som er krav og hva som er anbefalinger.

Et sentralt siktemål med veilederen er å gi nybegynnere en grunnleggende innføring i forvaltningsrevisjonsfaget. 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 forvaltningsrevisorer i praktisk arbeid. Hverdagen er svært forskjellig rundt omkring i landet; det er variasjoner i revisjonsenhetenes 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. RSK 001 kan benyttes som et trekkspill som kan passe på både store og små undersøkelser – den kan utvides eller trekkes sammen alt etter den enkelte undersøkelses kompleksitet og omfang. Vi håper det er mulig å finne inspirasjon og løsninger for både små og store revisjonsenheter, og for forvaltningsrevisjoner med meget begrensede ressurser og de mer omfattende undersøkelsene.

I veilederen bruker vi uttrykket kommune også om fylkeskommune, og kommunestyret også om fylkestinget. I Standard for forvaltningsrevisjon brukes uttrykket administrasjonssjefen i kommunen (RSK 001 pkt 13). I de fleste kommuner vil dette være rådmannen. I kommuner som har parlamentarisk styringssystem, er det kommunerådet som er den øverste administrative ledelse. I denne veilederen bruker vi i hovedsak uttrykkene rådmannen og administrativ ledelse, og mener da også kommunerådet der det er aktuelt.

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

- lov 26. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner omtales som *kommuneloven*.
- forskrift 15. juni 2004 nr. 904 om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. omtales som *revisjonsforskriften*.
- forskrift 15. juni 2004 nr. 905 om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner omtales som *k kontrollutvalgsforskriften*.

2 Hva er en kommune?

Kommunal sektor består i dag av 428 kommuner som varierer sterkt i folketall, areal, topografi og ressurser.¹ Et særlig kjennetegn ved norske kommuner er at de er mange og små. Mer enn halvparten har færre enn 5 000 innbyggere. Til tross for de store forskjellene mellom kommunene har de 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 2/3 av all offentlig tjenesteproduksjon i Norge, og de 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:

- Helsestasjon
- primærhelsetjeneste
- barnehage
- grunnskole
- barnevern
- sosialtjeneste
- kultur
- arealplanlegging
- byggesaker
- kommunale veger
- vann- og avløpsanlegg
- 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

¹ Antall kommuner per mars 2016. Kommunereformen ventes å medføre en nedgang i antallet kommuner allerede fra 2017/2018.

- næringsutvikling
- samferdsel

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

I 2014 disponerte norske kommuner til sammen over 380 milliarder kroner til drift, og de investerte for over 53 milliarder kroner. Tilsvarende tall for fylkeskommunene var 69 milliarder kroner til drift og i overkant av 14 milliarder kroner til investering. Kommunene og fylkeskommunene forvalter med andre ord store verdier på vegne av fellesskapet. Selv en gjennomsnittlig kommune med rundt 5000 innbyggere disponerer nesten 400 millioner kroner, har mer enn 400 ansatte og er ofte store økonomiske aktører i sine lokalsamfunn. Til sammenligning har 95 prosent av norske bedrifter færre enn 20 ansatte (Berg, 2015).

Kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet er forankret i kommuneloven.² Formålsparagrafen sier følgende om rammen for kommunal virksomhet:

Formålet med denne lov er å legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre, og for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap og med sikte på en bærekraftig utvikling. Loven skal også legge til rette for en tillitsskapende forvaltning som bygger på en høy etisk standard.

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

- et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre
- en rasjonell og effektiv forvaltning
- en bærekraftig utvikling
- en tillitsskapende forvaltning med en høy etisk standard

Da kommuneloven trådte i kraft i 1993 innebar det de mest gjennomgripende endringene i rammene for kommunal virksomhet siden formannskapslovene kom i 1837 og ga norske kommuner en sterk og selvstendig posisjon (Bukve og Offerdal, 2002). Likevel er det slik at det er Stortinget som fastsetter de juridiske og økonomiske rammene for kommunenes virksomhet, og det er også Stortinget som bestemmer oppgavefordelingen mellom de ulike forvaltningsnivåene - statsforvaltningen, fylkeskommunene og kommunene. Det lokale nivået kan bare pålegges nye oppgaver gjennom lover og andre stortingsvedtak. Endringene fra 1992 gjaldt både forholdet mellom kommune og stat og måten kommunene blir styrt på. Gjennom kommunelovens formålsparagraf ble kommunene formelt innordnet og underordnet felles statlige målsettinger. Kommuneloven gir kommunene stor frihet til selv å bestemme *hvordan* de ønsker å organisere og administrere virksomheten, men når det gjelder *hva* de skal gjøre, er de bundet av de målsettingene som staten setter. Men man ønsket i tillegg å styrke kommunene som politiske institusjoner. De politiske prosessene i kommunene fikk i oppgave å samordne sentralt utformede målsettinger på det lokale nivået og sikre tilpassing til lokale forhold (Larsen og Offerdal, 2000).

Kommuneloven klargjør grensene mellom politiske og administrative oppgaver internt i kommunen. Dette er omtalt slik i forarbeidene til loven:

² Forslag til ny kommunelov foreligger i NOU 2016:4 om ny kommunelov, overlevert til departementet 10. mars 2016.

Sammenfatningsvis kan det uttrykkes slik: De folkevalgte organer bestemmer gjennom sine vedtak hva som skal gjøres, mens administrasjonen bør gis stor grad av frihet til å bestemme hvordan oppgavene skal løses ... (NOU 1990:13: 137).

I dette ligger også en tydeliggjøring av den hierarkiske ansvarsmodellen med en ansvarliggjøring av administrasjonen. Rådmannen har direkte instruksjonsrett over alle ansatte i kommunen³ og står selv ansvarlig overfor det politiske nivået.

Rådmannen har ansvar for å sette i verk vedtak som er fattet av kommunestyret. Iverksettelsen skal skje på en nøytral og effektiv måte, og for dette står administrasjonen med rådmannen i spissen ansvarlig overfor det politiske nivået. Samtidig er rådmannen prisgitt de rammene det politiske nivået setter. Disse rammene kan bety at det blir vanskelig å oppnå de politisk bestemte målene. Dette skarpe skillet mellom politikk og administrasjon er nedfelt som et grunnleggende styringsprinsipp i kommuneloven av 1992 (Offerdal, Bukve og Olsen, 2002).

Forholdet mellom det politiske nivået og det administrative nivået kan sees i lys av prinsipal- og agentteorier der kommunestyret er prinsipal og rådmannen agent. Ifølge disse teoriene er det ikke gitt at prinsipalen og agenten i alle tilfeller har sammenfallende interesser (Jensen og Meckling, 1976). Prinsipalen kan risikere at agenten opptrer opportunistisk og lar sine egne målsettinger heller enn prinsipalens styre virksomheten. Et annet problem i prinsipal-agentforholdet er det som omtales som informasjons-asymmetri. I dette ligger at agenten sitter med et informasjonsovertak ved at han gjennom nærheten til den operasjonelle driften har en privilegert tilgang til informasjon. Prinsipalen på sin side er prisgitt den informasjonen som agenten velger å gi han. Ifølge teorien kan prinsipalen sette i verk to ulike typer mottiltak som begge medfører kostnader, nemlig insentiv og kontroll. Og det var nettopp kontroll Stortinget grep til ved å innføre et nytt politisk utvalg – kontrollutvalget i 1992.

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. Til hjelp i dette arbeidet har kommunestyret et obligatorisk politisk utvalg – kontrollutvalget – som 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, det vil si rådmannen.

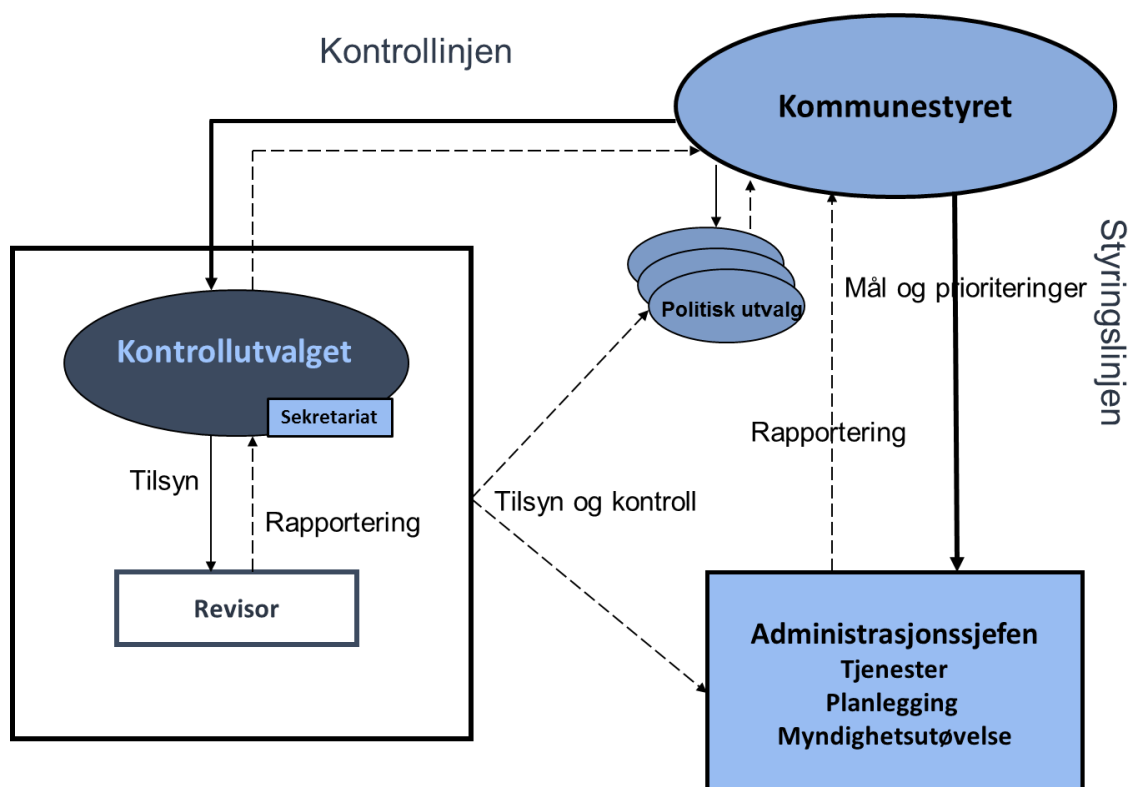
Kontrollutvalget bygger sin kontroll blant annet på to revisjonsformer – revisjon av kommunens regnskaper (regnskapsrevisjon) og revisjon av kommunens forvaltning (forvaltningsrevisjon). Det er den siste revisjonsformen – forvaltningsrevisjon – som er tema for denne veilederen.

Som en inngang til temaet gir vi først en kort beskrivelse av kommunenes styringssystem 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 (NKRF, 2007):

³ Rådmannen 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.



Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen

Figur 1 viser at det går to styringslinjer fra kommunestyret. Den ene går til rådmannen som skal sørge for at de sakene som blir lagt fram for folkevalgte organer er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. Rådmannen har også et ansvar for at administrasjonen blir drevet i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er underlagt betryggende kontroll. Det er dermed rådmannen som har det operative ansvaret for kommunens tjenesteproduksjon, kommunal planlegging og myndighetsutøvelse.

Den andre linjen – kontrollinjen – er hjemlet i kommuneloven kapittel 12 som omhandler internt tilsyn og kontroll og revisjon. Kontrollinjen 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 som skal ha en organisering som er uavhengig av rådmann 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 og forvaltningsrevisjon, og på selskapskontroll i form av eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon i selskap.

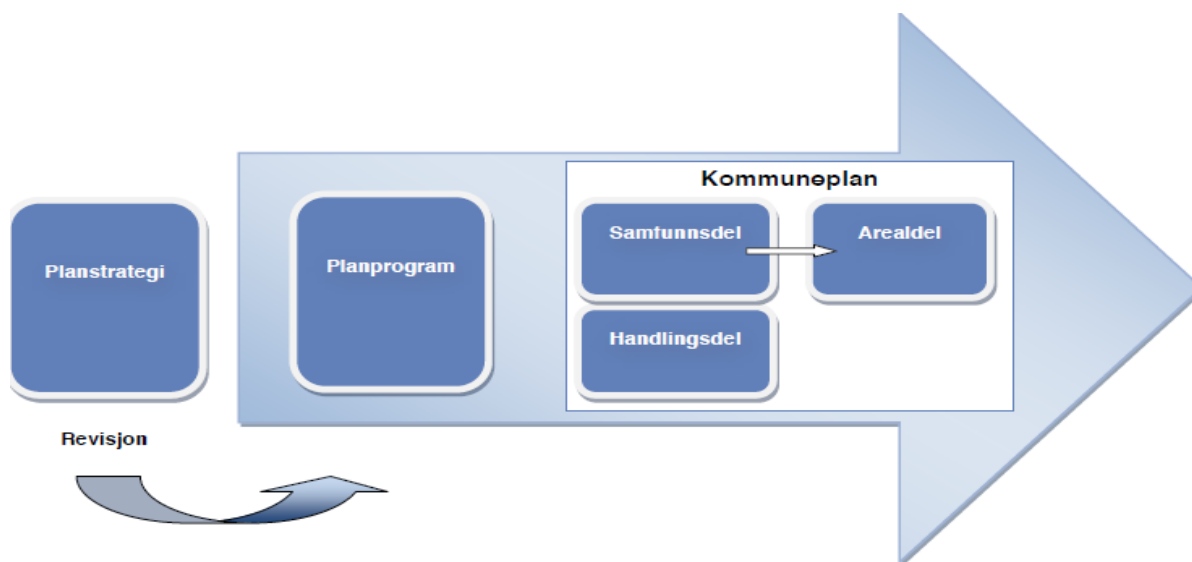
2.2 Det kommunale plansystemet

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. Den 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 etter kommuneloven kan inngå i handlingsdelen.

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.



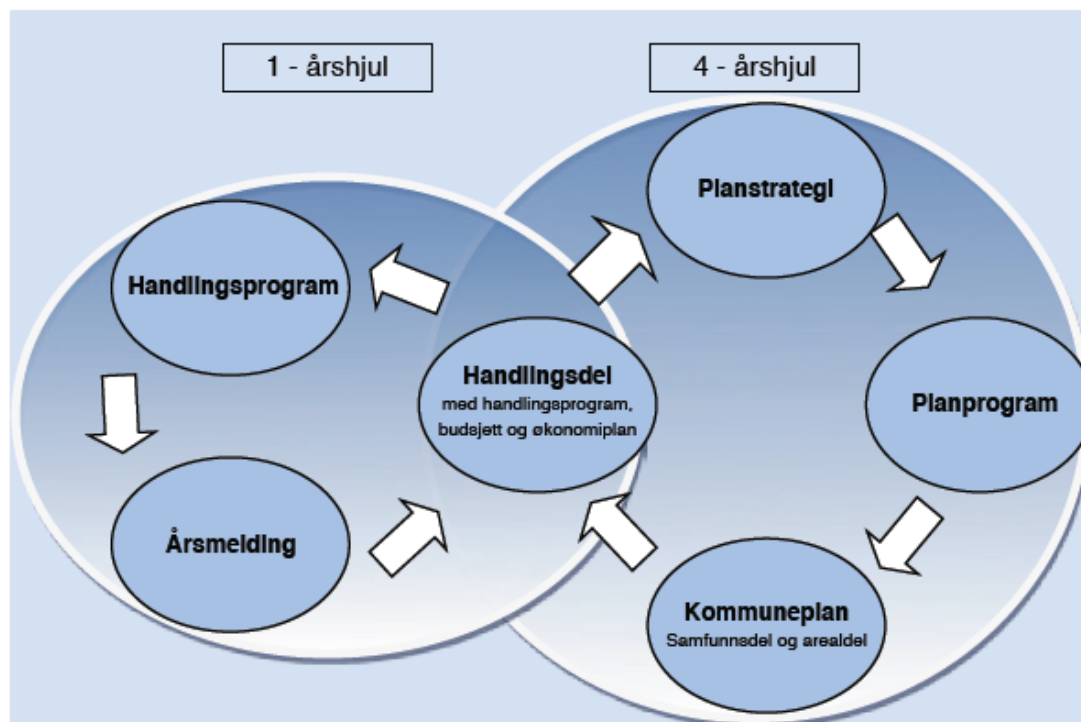
Figur 2: Kommuneplanprosessen

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 3: 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. Når året er omme, må rådmannen rapportere til kommunestyret om hva som er utført i det forløpste året. Dette skjer ved at det legges fram et årsregnskap og en årsberetning for kommunestyret.

2.3 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.

Adgangen til å delegerer avgjørelsesmyndighet til administrasjonssjefen er regulert i kommuneloven § 23, nr. 4. Det er ikke adgang til å delegerer generell avgjørelsesmyndighet i saker som etter sin art må anses å være av prinsipiell betydning. Hvilke saker dette er, må fastsettes ikke bare ut fra vedtakets karakter og konsekvenser og ut fra kommunens størrelse, men også ut fra en vurdering av i hvilken utstrekning de viktige skjønnsmessige sidene av den aktuelle avgjørelsen må anses klarlagt gjennom politiske vedtak, instruks eller tidligere vedtak.

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

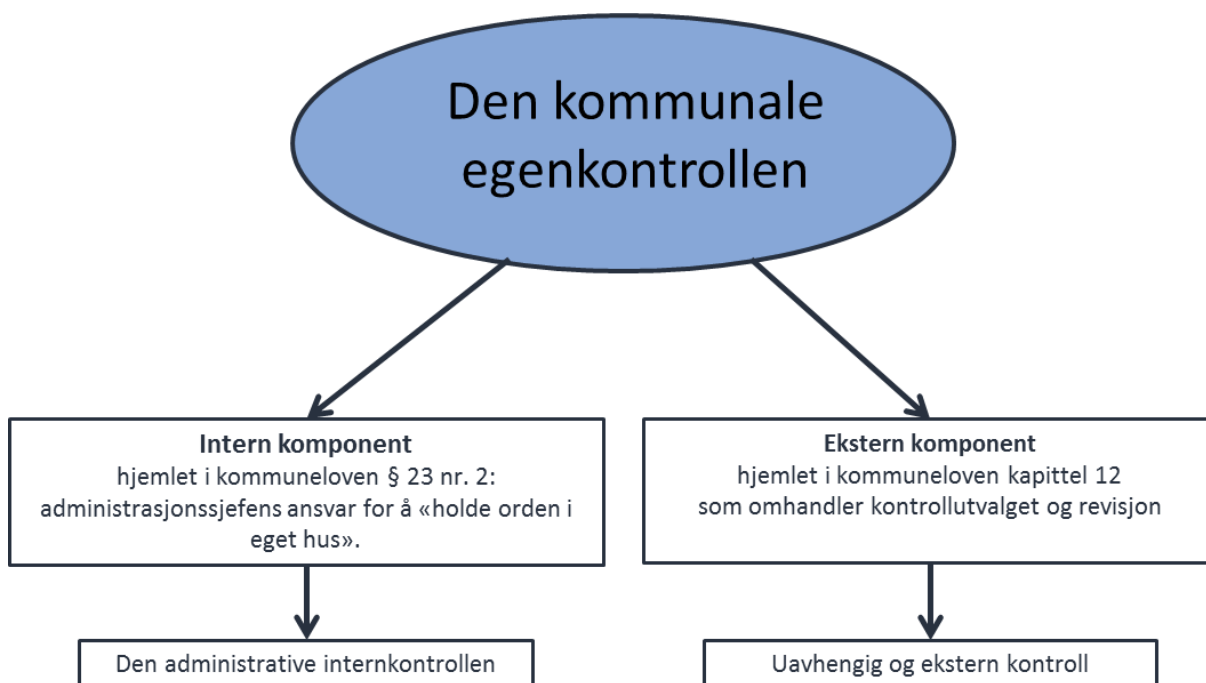
Det rettslige innholdet i et delegasjonsvedtak er at den man delegerer til, kan treffe beslutninger innen delegasjonsvedtakets rammer på vegne av det delegerende organet, og med de samme rettsvirkninger. Men det delegerende organet kan når som helst ombestemme seg. Det kan tilbakekalle fullmakten, det 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. Det er vanlig at det utarbeides og vedtas et eget delegasjonsreglement i den enkelte kommune.

2.4 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 administrative, interne kontrollen er rådmannens ansvar mens kontrollutvalget og revisjonen står for en uavhengig og ekstern kontroll.

Dette kan illustreres i følgende modell:



Figur 4: Komponentene i den kommunale egenkontrollen

Dette kan oppsummeres slik: Den kontrollen kommunene selv gjennomfører overfor egen virksomhet med utgangspunkt i bestemmelsene i kommuneloven, omtales som *den kommunale egenkontrollen*. Den består av to komponenter. Den ene komponenten utgjøres kommunens interne administrative kontroll – internkontrollen. Her gir kommuneloven rådmannen et selvstendig ansvar for at kommunens virksomhet er underlagt betryggende kontroll. Dette innebærer at han er ansvarlig for å *holde orden i eget hus*. Den andre komponenten kan betegnes som ekstern og uavhengig ved at den går gjennom kontrollutvalget og revisjonen som ligger utenfor rådmannens myndighets- og ansvarsområde. Sett fra de politiske utvalgene under kommunestyret og fra rådmannens 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.

I tillegg er kommunene også underlagt statlig kontroll som utføres av ulike statlige tilsyn. Disse 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.

I forskrift om kontrollutvalg er det presisert at utvalget 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.

3 Hva er forvaltningsrevisjon?

I dette kapitlet skal vi sette forvaltningsrevisjon inn i en større kontekst, gjøre rede for lovgrunnlaget og definere forvaltningsrevisjon.

3.1 Forvaltningsrevisjon – 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 regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. 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.

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 utføres kun etter bestilling fra kontrollutvalget. Det er kontrollutvalgets ansvar å påse at det blir gjort forvaltningsrevisjon, og revisors ansvar er å gjøre forvaltningsrevisjon i samsvar med kontrollutvalgets bestilling.

3.2 Rammene for forvaltningsrevisjon i kommuneloven

Forvaltningsrevisjon ble etablert som en lovpålagt revisjonsform for kommunene i 1992. Fra 1.7.2004 fikk kommuneloven et eget kapittel 12 om internt tilsyn og kontroll samt revisjon. Regelen om revisjon står i kommuneloven § 77 nr. 4 og har følgende ordlyd:

*Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalget skal videre påse at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og at **det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon)**. (Vår utheving.)*

Revisjonsforskriften § 7 utdyper hva som kan være forvaltningsrevisjonens innhold:

Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder om

a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,

b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,

c) regelverket etterleves,

d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,

e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav

f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.

Gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, og det skal etableres revisjonskriterier for det enkelte prosjekt.

I høringsnotatet som lå til grunn for lovendringen i 2004, står det at forvaltningsrevisjon er et nyttig virkemiddel i kommunestyrets kontroll og tilsyn med administrasjonen. Denne typen undersøkelser gir de folkevalgte i kommunen informasjon om administrasjonens oppfølging og resultatene av vedtak i kommunestyret. Det framgår at forvaltningsrevisjon er en viktig kontrollmekanisme mellom kommunestyret og administrasjonen, og at forvaltningsrevisjon i tillegg kan ha effekter knyttet til læring. Læringsformålet er framhevet i NOU 2016:4 om ny kommunelov, jf. NOU kap. 26.3.4.1. Lovgiver har altså en tosidig forventning til forvaltningsrevisjon – den skal være en kontrollmekanisme som også fører til læring og forbedring.

3.3 RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon

Kommunal revisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 78. Revisjonsforskriften § 7 krever dessuten at revisjonen skal utføres og rapporteres i samsvar med etablerte og anerkjente standarder på området. I departementets merknader til bestemmelsen står det at slike standarder skal baseres på internasjonalt omforente prinsipper og standarder med de tilpasninger og tillegg som er nødvendige ut fra særlige forhold som kan gjøre seg gjeldende i kommunal virksomhet.

Styret i Norges Kommunerevisorforbund har vedtatt en standard for forvaltningsrevisjon som skal gjelde som god kommunal revisjonsskikk for forvaltningsrevisjon: *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon*. RSK 001 bygger på de relevante reglene i kommuneloven med forskrifter samt internasjonale prinsipper og standarder fastsatt av International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) og Institute of Internal Auditors (IIA). Standarden består av grunnleggende prinsipper og revisjonshandlinger i forvaltningsrevisjon. Standarden setter rammer for hvordan en forvaltningsrevisjon skal planlegges, gjennomføres og rapporteres for at arbeidet skal oppfylle kravene til god kommunal revisjonsskikk.

RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon tar opp følgende emner:

- Krav til revisor
- Bestilling
- Revisjonsdialogen
- Prosjektplan
- Problemstillinger
- Revisjonskriterier
- Metode og data
- Vurderinger og konklusjoner
- Anbefalinger
- Prosjektrapport
- Dokumentasjon
- Kvalitetssikring og kvalitetskontroll

Hvert av disse emnene gjennomgås i de følgende kapitlene i denne veilederen.

3.3.1 Hvordan velges forvaltningsrevisjonsprosjekter

Innenfor den rammen som kommunestyret har satt bestemmer kontrollutvalget hvilke forvaltningsrevisjoner som skal gjennomføres. Kontrollutvalget skal lage en plan for arbeidet med forvaltningsrevisjon. Planen skal vedtas av kommunestyret, og danner utgangspunktet for kontrollutvalgets bestilling av prosjekter. I mange kommuner får kontrollutvalget fullmakt til å fravike planen.

Avtalen mellom revisjonen og kommunen regulerer bestillingsprosessen. I noen kommuner kan revisjonen gjennomføre planen uten nærmere vedtak fra kontrollutvalget. I andre kommuner skal kontrollutvalget bestille forvaltningsrevisjonene innenfor planens rammer.

Det kan også gjøres forvaltningsrevisjon i forbindelse med selskapskontroll. Dersom selskapskontrollen er rettet mot styrets funksjon og selskapets aktiviteter, skal den gjennomføres som forvaltningsrevisjon, i samsvar med RSK 001. Eierskapskontroll, som er rettet mot eierorgan og eiers forvaltning av sitt eierskap, er ikke bundet av RSK 001.

3.3.2 Gjennomføringen av et forvaltningsrevisjonsprosjekt

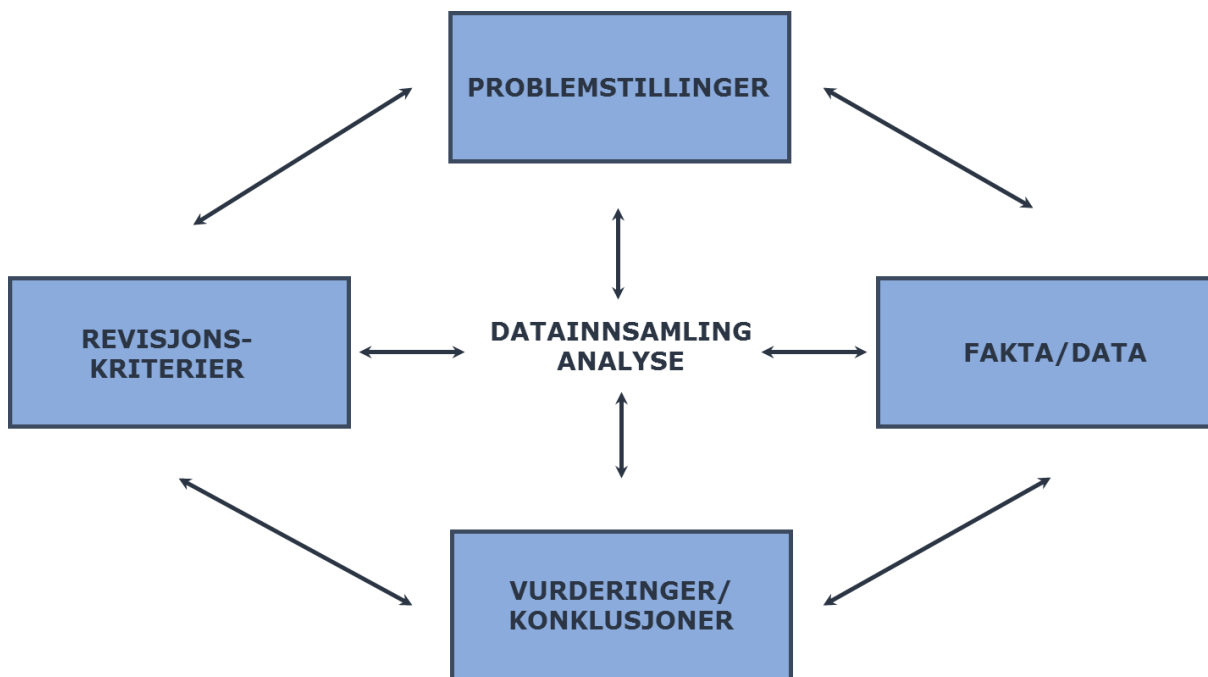
Revisors arbeid med en forvaltningsrevisjon starter med å utlede eller konkretisere problemstillingene som skal belyses. Kontrollutvalgets bestilling er rammen for oppdraget, og den kan være mer eller mindre spesifisert.

Til problemstillingene utleder revisor revisjonskriterier. Kriteriene uttrykker de normene eller kravene som kommunens praksis eller tilstand skal holdes opp mot. Revisjonskriteriene viser hva revisor skal undersøke og vurdere.

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

Revisors vurdering munner til sist ut i en konklusjon som er revisors svar på de undersøkte problemstillingene. Konklusjonen avgjør om det er grunnlag for å gi anbefalinger til forbedringer. Revisor gjør rede for den utførte revisjonen i en forvaltningsrevisjonsrapport som legges fram for kontrollutvalget, og som er revisors svar på bestillingen.

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



Figur 5: Dynamisk modell for forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon er i høyeste grad 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 utvalgets formål med undersøkelsen tydelig mens det andre ganger kan være mer åpent. I revisjonen arbeider vi oss fram mot foreløpige problemstillinger og sjekker eventuelt ut med kontrollutvalget om vi er på riktig vei. Etter hvert som revisor finner ut mer om temaet for undersøkelsen, kan han eller hun foreta bedre avgrensinger, konkretiseringer og omformuleringer av problemstillingene. Hoveddelen av arbeidet med revisjonskriteriene gjøres vanligvis når revisor har kommet fram til problemstillingene i begynnelsen av undersøkelsen, og før innsamling av datamaterialet. Observasjoner i forbindelse med datainnsamlingen kan medføre at revisor ser behov for nye eller flere revisjonskriterier, og at problemstillingene justeres. Revisor må hele tiden ha som fokus at rapporten fra undersøkelsen skal gjenspeile og være et svar på kontrollutvalgets intensjon med undersøkelsen. Det er dette som gjør forvaltningsrevisjon til en dynamisk, ikke-lineær prosess som illustrert i figuren over.

Etter at rapporten er ferdig, legges den fram til behandling i kontrollutvalget. Kontrollutvalget rapporterer videre til kommunestyret. Dersom revisor har anbefalt i rapporten at administrasjonen bør sette i verk tiltak, må kontrollutvalget legge dette fram for kommunestyret. Det er bare kommunestyret som kan pålegge rådmannen å sette i verk tiltak etter en forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget på sin side skal påse at kommunestyrets vedtak følges opp av rådmannen.

3.4 Nærmere om forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon har følgende sentrale kjennetegn:

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

- forvaltningsrevisjon kan omfatte mange ulike typer undersøkelser (jf. pkt a-f i revisjonsforskriftens § 7)
- 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 og etablerte og anerkjente standarder på området.

3.4.2 Økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger

Ifølge definisjonen er det økonomi, produktivitet, 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.

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 en *rasjonell og effektiv forvaltning*?

Måloppnåelse og virkninger. I vurdering av måloppnåelse undersøker man om forvaltningen 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 tradisjonell revisjon ikke er begrenset til regnskapsmessige forhold. Vurdering av måloppnåelse og virkninger faller inn under begrepet ytre effektivitet.

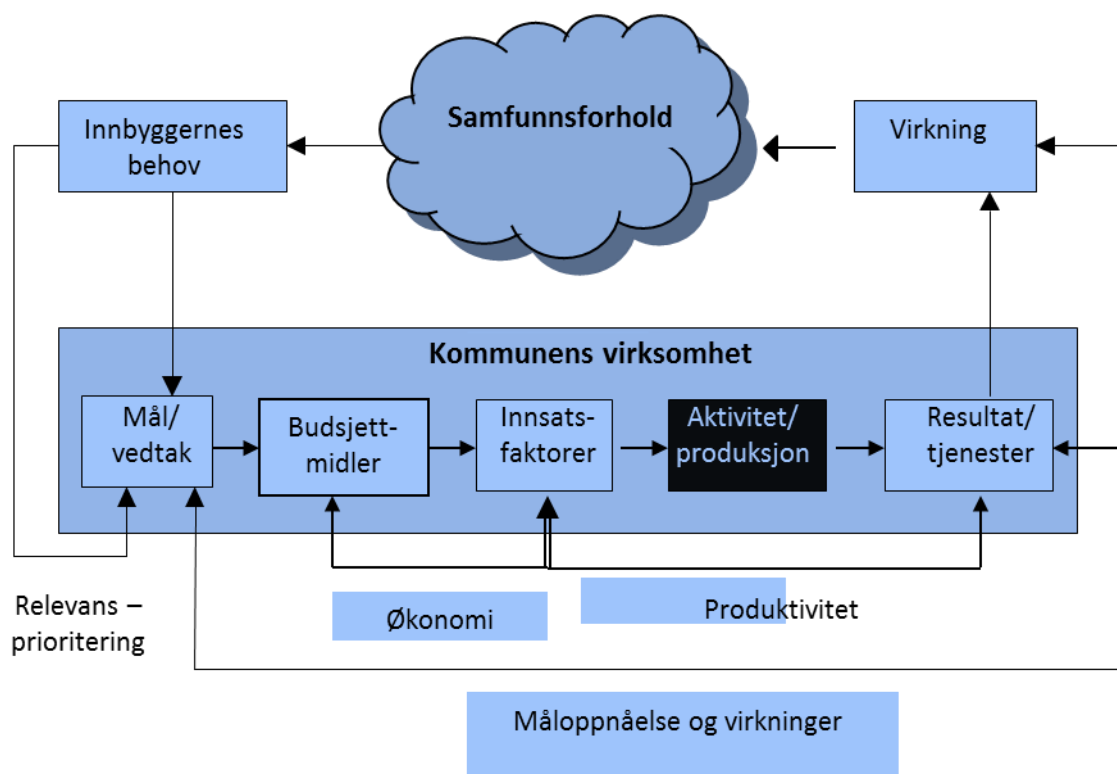
Vurdering av virkninger regnes å være komplisert da virkninger ofte først vil komme til syne etter lang tid, og det vil være mange faktorer som uavhengig av kommunens virksomhet kan ha bidratt til en tilstand eller et resultat.

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

De ulike kommunale tjenestene er hjemlet i særlover som stiller krav om omfang, kvalitet og framgangsmåter. Å *gjøre de riktige tingene* må også innebære at kommunene i sin virksomhet oppfyller krav som følger av norsk lov. Av denne grunn vil kommunal forvaltningsrevisjon ofte innebære en vurdering av i hvilken grad kommunene oppfyller og følger slike lovpålagte krav. På revisorspråket omtales dette som etterlevelserevisjon, eller *compliance audit* som er det internasjonale begrepet. I kommunal forvaltningsrevisjon er revisjon av etterlevelse av lovkrav nært beslektet med vurdering av måloppnåelse: det er en klar forventning og det kan dermed defineres som et mål at kommunale tjenester skal oppfylle de krav som er fastsatt i norsk lovgivning. NOU 2016:4 om ny kommunelov inkluderer etterlevelserevisjon i norsk kommunal forvaltningsrevisjon.⁴

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

⁴ NOU 2016:4 om ny kommunelov, kapittel 26.3.



Figur 6: Effektkjedemodell – økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger

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 skraverte feltet illustrerer kommunens virksomhet: Med utgangspunkt i målene bevilger kommunestyret budsjettmidler som finansierer innsatsfaktorene som inngår i de aktivitetene eller produksjonen som skjer i kommunen for å få fram resultater og virkninger. Økonomer omtaler dette ofte som «The Black Box» siden det er vanskelig å beskrive nøyaktig hvordan innsatsfaktorer blir transformert til varer og tjenester. Denne aktiviteten eller produksjonen påvirker igjen 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». Vurderingen av relevans eller prioritering faller ikke inn under kontrollutvalgets og revisors mandat. Kontrollutvalget og revisor skal ikke overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens folkevalgte organer.

3.4.3 Kommunestyrets vedtak og forutsetninger

I forvaltningsrevisjon kan man vurdere om kommunestyrets vedtak og forutsetninger blir fulgt opp av administrasjonen. Det er lagt til grunn at det alltid er et mål at den kommunale virksomheten skal drives i samsvar med lover og regler. Dette foreslås tydeliggjort og presisert i lovteksten om forvaltningsrevisjon i NOU 2016:4 om ny kommunelov.

Kontrollorganene skal kontrollere midlene, men ikke 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 genererer klare mål som måloppnåelsen kan

vurderes mot. Det kan dermed være vanskelig å skille en vurdering av midlene som anvendes for å nå et mål 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 Ulike typer undersøkelser

Revisjonsforskriften § 7 gir eksempler på hvilke undersøkelser som kan gjennomføres i forbindelse med forvaltningsrevisjon.). I opplistingen nevnes økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger og om regelverket etterleves. Videre nevnes vurderinger av om kommunens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige. Styringsverktøy innbefatter ledelsesprinsipper og organisering. Når det gjelder virkemidler, kan det være aktuelt å vurdere om virkemidlene og tiltakene administrasjonen har satt i verk, er hensiktsmessige for å nå mål og realisere politiske vedtak fattet av kommunestyret. Det framgår videre av bestemmelsen at forvaltningsrevisjon også kan innebære å vurdere om politikernes beslutningsgrunnlag samsvarer med offentlige utredningskrav. Dette er en forutsetning for at kommunene skal ha et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre slik det framgår av kommuneloven § 1.

I sine merknader presiserer departementet at listen i revisjonsforskriften ikke er uttømmende for hva som kan være tema for en forvaltningsrevisjon.

3.4.5 Krav om revisjonskriterier

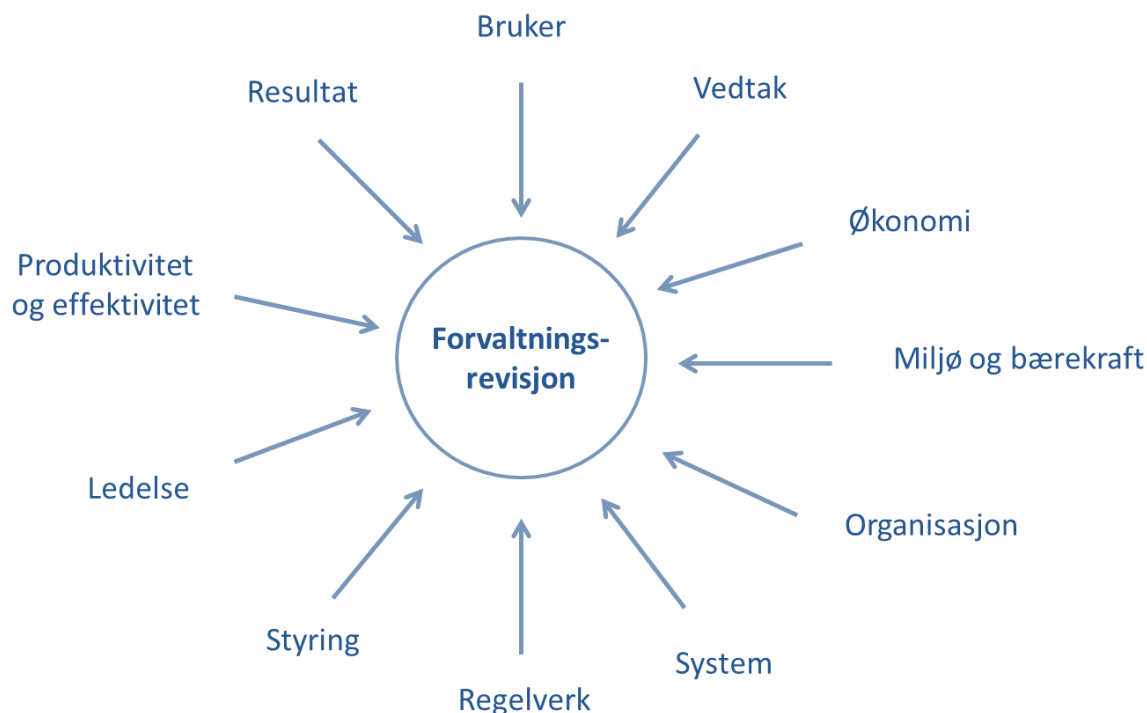
Et grunnleggende trekk ved forvaltningsrevisjon er at observert praksis eller tilstand blir holdt opp mot normative kriterier på området, revisjonskriterier. Revisjonskriteriene sier altså hvordan noe bør være og gjenspeiler den forventning eller det ideal som en ytelse eller resultat vurderes opp mot. Revisjonskriteriene har dermed en sterkt normativ karakter. Revisjonsforskriften § 7 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. For slike problemstillinger/framstillinger mangler revisor en målestokk eller norm å vurdere opp mot og må dermed frastå fra å gjøre vurderinger.

3.5 Perspektiver og tilnæringsmåter i forvaltningsrevisjon

Vi har sett at forvaltningsrevisjon kan undersøke mange forskjellige sider ved kommunens 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 7: Ulike perspektiver i forvaltningsrevisjon

I henhold til departementets merknader til § 7 i revisjonsforskriften er forvaltningsrevisjon resultatorientert:

... Det sentrale er vurderinger av om resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon er i denne forstand resultatorientert. Forvaltningsrevisjon er dermed ikke begrenset til undersøkelser av økonomiforvaltningen. Et forvaltningsrevisjonsprosjekt kan dreie seg om hvorvidt den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser om vedtak, men perspektivet er langt videre enn dette.

I forarbeidene til kommuneloven framgår det at forvaltningsrevisjon innebærer en kartlegging av hvordan forholdet er mellom den ressursmengde som er medgått og de produkter som er framskaffet, samt i hvilken grad man har nådd de mål som er satt for virksomheten. Revisor må identifisere områder der det vil være mulig å forbedre effektivitet og økonomi. Videre forutsetter forvaltningsrevisjon at det foretas en evaluering av eksisterende styringssystemer i kommunen ved å sammenligne den virksomhet som foregår med foretrukket eller anerkjent praksis på området (NOU 1990:13).

På denne bakgrunn kan det være hensiktsmessig å skille mellom to hovedkategorier av tilnærmingmåter, 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 rutineene 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 kommunens styrings- og kontrollsystemer. 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 eller feil, 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.

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 risikobaserte. Det kan typisk være en uønsket hendelse eller tilstand som blir kjent gjennom en varsling, et medieoppslag eller liknende. Fellesnevneren er at noe kritikkverdig kan ha skjedd, og kontrollutvalget ønsker saken belyst, med fokus 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.

Ordet 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 retningslinjer. Temaet er nærmere omtalt i Kontrollutvalgsboka.

For mange hendelsesbaserte undersøkelser er RSK 001 et velegnet verktøy. Ved å bruke RSK 001 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 lettere å vurdere om den praksisen som er avdekket bryter med disse.

Noen ganger vil slike undersøkelser peke på enkeltpersoners rolle i det som blir avdekket. Verken revisjonsforskriften eller RSK 001 ivaretar i tilstrekkelig grad disse personenes rettssikkerhet. Dette kan medføre at revisor må utvise særlig omtanke når det gjelder hensynet til personvern, rettssikkerhet, retten til kontradiksjon og dokumentasjon.

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. Noe etterlevelsesrevisjon innenfor revisjonsmandatet kan best gjennomføres som forvaltningsrevisjon. Etterlevelsesrevisjon innenfor revisjonsmandatet kan også avdekke behov for ytterligere undersøkelser som det er naturlig at oppdragsansvarlig varsler kontrollutvalget om. Nærmere om dette i NOU 2016:4 om ny kommunelov kapittel 26.1.

4 Rollefordeling i arbeidet med forvaltningsrevisjon

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, det vil si kommunestyret, kontrollutvalget, kontrollutvalgssekretariatet og revisor.

4.1 Kommunestyrets ansvar og oppgaver

Kommunestyret har det øverste tilsynet med den kommunale forvaltningen, jf. kommuneloven § 76. Følgende kommunestyreoppgaver relaterer seg til tilsynsansvaret:

- Kommunestyret velger et kontrollutvalg, jf. kommuneloven § 77 nr. 1.
- Kommunestyret skal sørge for sekretærbistand til kontrollutvalget, jf. kommuneloven § 77 nr 9.
- Kommunestyret velger revisjonsordning, jf. kommuneloven § 78 nr. 3.
- Kommunestyret velger revisor, jf. koml. § 78 nr 4.
- Kommunestyret vedtar plan for forvaltningsrevisjon, jf. revisjonsforskriften § 10
- Kommunestyret mottar, behandler og fatter vedtak etter gjennomførte forvaltningsrevisjoner, jf. kontrollutvalgsforskriften §§ 11 og 12.
- Kommunestyret vedtar de økonomiske rammene for kontrollutvalget og revisor, jf. kommuneloven § 45.

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 Tilsyn og revisjon i kommunal sektor.

4.1.2 Behandling av forvaltningsrevisjonsrapporter

Kommunestyret har det overordnede ansvaret for alt som skjer i kommunen. Verken revisor eller kontrollutvalget har myndighet til å pålegge administrasjonen å sette i verk tiltak dersom forvaltningsrevisjonen har avdekket avvik eller svakheter. Slik myndighet er det bare kommunestyret som har. Kommunestyrets behandling av forvaltningsrevisjonsrapporter vil som regel styrke effekten og nytten av rapportene.

4.1.3 Vedta økonomiske rammer for tilsyn og revisjon

En forutsetning for at det årlig kan bli utført forvaltningsrevisjon, er at kontrollutvalget får tilstrekkelige økonomiske rammer. Kommunestyret fastsetter de økonomiske rammene for kontrollutvalgets arbeid på lik linje med fastsettelse av rammene for øvrig virksomhet i kommunen.

4.2 Kontrollutvalgets ansvar og oppgaver⁵

Kontrollutvalget skal blant annet:

- utarbeide en plan for forvaltningsrevisjon, basert på en overordnet analyse, og legge denne fram for kommunestyret,
- påse at det blir gjort forvaltningsrevisjon i kommunen – bestille forvaltningsrevisjon,
- rapportere om forvaltningsrevisjon til kommunestyret,
- påse at kommunestyrets vedtak i tilknytning til forvaltningsrevisjonsrapporter følges opp, og
- ha tilsyn med og følge opp revisors arbeid⁶

4.2.1 Plan for forvaltningsrevisjon

Kontrollutvalget skal utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon minst én gang i valgperioden. Planen skal vedtas av kommunestyret etter innstilling fra kontrollutvalget. Med utgangspunkt i planen bestiller kontrollutvalget forvaltningsrevisjoner i samsvar med den revisjonsordning og -avtale som kommunen har. Mange kommunestyrer gir kontrollutvalget fullmakt til å gjøre endringer i den vedtatte planen.

Planen skal baseres på en overordnet analyse av kommunens virksomhet ut fra risiko- og vesentlighetsvurderinger. NKRF har utarbeidet en egen veileder⁷ for hvordan dette kan gjøres.

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

Kommuneloven regulerer ikke hvem som kan utføre overordnet analyse og lage en plan for forvaltningsrevisjon. Det er gjerne sekretariatet eller revisjonen som gjør dette. Departementet har uttalt at det er naturlig at sekretariatet utarbeider overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjon.⁸

4.2.2 Forvaltningsrevisjon skal gjennomføres

Ifølge kommuneloven § 77 nr. 4 har kontrollutvalget, på vegne av kommunestyret, ansvar for å påse at forvaltningsrevisjon blir gjennomført. I påse-ansvaret ligger at kontrollutvalget bestiller forvaltningsrevisjon innenfor de budsjetttrammer som kommunestyret har gitt.

Dersom de årlige rammene ikke gir rom for å bestille forvaltningsrevisjon, kan påse-ansvaret innebære at kontrollutvalget må gjøre kommunestyret oppmerksom på situasjonen og be om ressurser til å oppfylle kommunelovens krav.

4.2.3 Rapportere forvaltningsrevisjon til kommunestyret

Kontrollutvalget skal rapportere resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner til kommunestyret, jf. § 11 i kontrollutvalgsforskriften. 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.

⁵ For mer om kontrollutvalgets arbeid, se Kontrollutvalgsboka.

⁶ For mer informasjon se NKRFs veileder om kontrollutvalgets påseansvar for forvaltningsrevisjon (2011).

⁷ Veileder til utarbeidelse av overordnet analyse (2010).

⁸ Jf. brev fra KRD til FKT 18.6.2007

I merknadene til bestemmelsen forskriften skriver departementet at det er opp til kontrollutvalget når og hvordan slik rapportering skal skje. Nærmere bestemmelser om dette kan også gis av kommunestyret.

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

4.2.4 Oppfølging av forvaltningsrevisjon

Kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets vedtak knyttet til forvaltningsrevisjon følges opp. Utvalget skal rapportere om denne oppfølgingen til kommunestyret, jf. kontrollutvalgsforskriften § 12.

Oppfølging av forvaltningsrevisjon er sentralt for å sikre en lærende organisasjon. Det er rådmannen som har ansvar for å iverksette kommunestyrets vedtak. Kontrollutvalget skal følge opp alle forvaltningsrevisjonsrapporter for å se til at forvaltningen iverksetter de tiltak kommunestyret har vedtatt for å rette opp påviste svakheter.

4.3 Kontrollutvalgets sekretariat

Rammene for sekretariatets oppgaver og organisering framgår av kontrollutvalgsforskriften § 20 og departementets merknader til denne bestemmelsen. Sekretariatet skal påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet, og at utvalgets vedtak blir iverksatt.

De oppgavene som sekretariatet utfører i forbindelse med forvaltningsrevisjon, må ikke komme i strid med bestemmelsene i § 20 tredje ledd i kontrollutvalgsforskriften. Her framgår det at den som utfører revisjonsoppgaver for kommunen, ikke kan utøve sekretariatsfunksjoner for kontrollutvalget. I departementets merknader til bestemmelsen framgår det at det motsatte forholdet også gjelder, slik at sekretariatet ikke kan ha revisjonsoppgaver.

Sekretariatets oppgaver er nærmere omtalt i kapittel 6 og i Kontrollutvalgsboka.

4.4 Revisors ansvar og oppgaver ved forvaltningsrevisjon

Revisor skal utføre revisjonen i henhold til god kommunal revisjonsskikk. Hva som er god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon framgår av RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon som angir hvordan en forvaltningsrevisjon skal planlegges, gjennomføres og rapporteres. Ifølge pkt. 8 i standarden skal revisor gjennomføre forvaltningsrevisjonen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling og rapportere fortløpende til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner.

Oppdragsansvarlig revisor (eller dennes stedfortreder) har generell møte- og talerett i kontrollutvalgets møter og kan forlange sine uttalelser i møtet protokollert. Denne retten gjelder likevel ikke når forhold som gjelder revisors ansettelsesforhold skal behandles.

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. revisjonsforskriften § 19.

5 Krav til revisor

I dette kapitlet går vi gjennom de krav som stilles til personer som jobber med forvaltningsrevisjon: krav omandel og krav til uavhengighet og objektivitet.

RSK 001 om krav til revisor

6) Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor må oppfylle kvalifikasjonskravene i § 11 i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.

7) Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor må sørge for at forvaltningsrevisjonen gjennomføres med tilstrekkelig kunnskap om og ferdigheter i relevant metodikk, og med tilstrekkelig kunnskap om temaet som revisjonen omhandler.

8) Revisor skal være uavhengig og objektiv ved utførelsen av sine oppgaver. For hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt skal det gjennomføres og dokumenteres en vurdering av prosjektteamets uavhengighet. Uavhengigheten skal også vurderes løpende gjennom prosjektet.

9) Dersom revisor benytter arbeid utført av andre, skal revisor sikre at kravene i punkt 8 er oppfylt også for disse.

Som vi ser av standarden stilles det flere krav til oppdragsansvarlig enn til de øvrige medarbeiderne i en forvaltningsrevisjon.

5.1 Kvalifikasjons- og vandelskrav

Oppdragsansvarlig revisor må oppfylle kvalifikasjonskravene i revisjonsforskriften § 11. I denne paragrafen stilles det krav om at oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor skal ha minimum tre års utdanning fra universitet/høyskole. Det er ikke spesifisert nærmere krav til innholdet i utdanningen. Dette er også omtalt i RSK 001 punkt 6.

I revisjonsforskriften § 12 stilles det dessuten krav til den oppdragsansvarlige forvaltningsrevisors vandel. Av departementets merknader til paragrafen framgår det at dette i praksis betyr at oppdragsansvarlig må levere vandelsattest ved ansettelse eller ved tildeling av oppdrag. Kontrollutvalget som oppdragsgiver har ansvar for å sjekke at kravet er ivaretatt.

Verken lov, forskrift eller standard setter konkrete krav til hvilken kompetanse forvaltningsrevisorer som ikke er oppdragsansvarlige skal ha. Derimot krever RSK 001 punkt 7 at oppdragsansvarlig skal sørge for at forvaltningsrevisjon skal gjennomføres med

... tilstrekkelig kunnskap om og ferdigheter i relevant metodikk, og med tilstrekkelig kunnskap om temaet som revisjonen omhandler.

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

Forvaltningsrevisjon er en kunnskapsintensiv og tverrfaglig aktivitet. I praksis trengs både formell og personlig kompetanse hos den som skal utføre denne typen revisjon. Det er mange slag kompetanse som er egnet for å arbeide med forvaltningsrevisjon. 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 feltet. Forvaltningsrevisorer må beherske metodikken som framkommer av RSK 001. Her vil vi særlig trekke fram utledning av revisjonskriterier og metodevurderinger. Generell erfaring med vitenskapelige arbeidsmåter og evalueringsmetoder gir nyttig bakgrunn for forvaltningsrevisjon. Ulike metoder og valg av metode behandles mer inngående i kapittel 10.

5.2 Krav til uavhengighet og objektivitet

Det er en grunnleggende forutsetning at revisjon blir utført av personer som er uavhengige og objektive overfor dem som revisjonen retter seg mot, og til det aktuelle temaet. Kravet om uavhengighet og objektivitet gjelder for alle som jobber med revisjon, og er hjemlet i kommuneloven § 79. Av denne paragrafen framgår det at revisor (eller revisors nærstående) ikke kan ha

... en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet.

Man kan heller ikke revidere en virksomhet dersom

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

Bestemmelsen gjelder for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune. Forhold som kan påvirke uavhengigheten skal vurderes før man utfører revisjonsoppdraget. 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.⁹ I praksis er vurderingene av revisors habilitet eller uavhengighet langt på vei de samme etter disse regelsettene. Kommuneloven § 79 er særregelen for kommunal revisjon, og det er naturlig å ta utgangspunkt i den. Men hvis forvaltningslovens habilitetsregler gir et strengere resultat enn kommuneloven § 79, må dette legges til grunn.

5.2.1 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.¹⁰

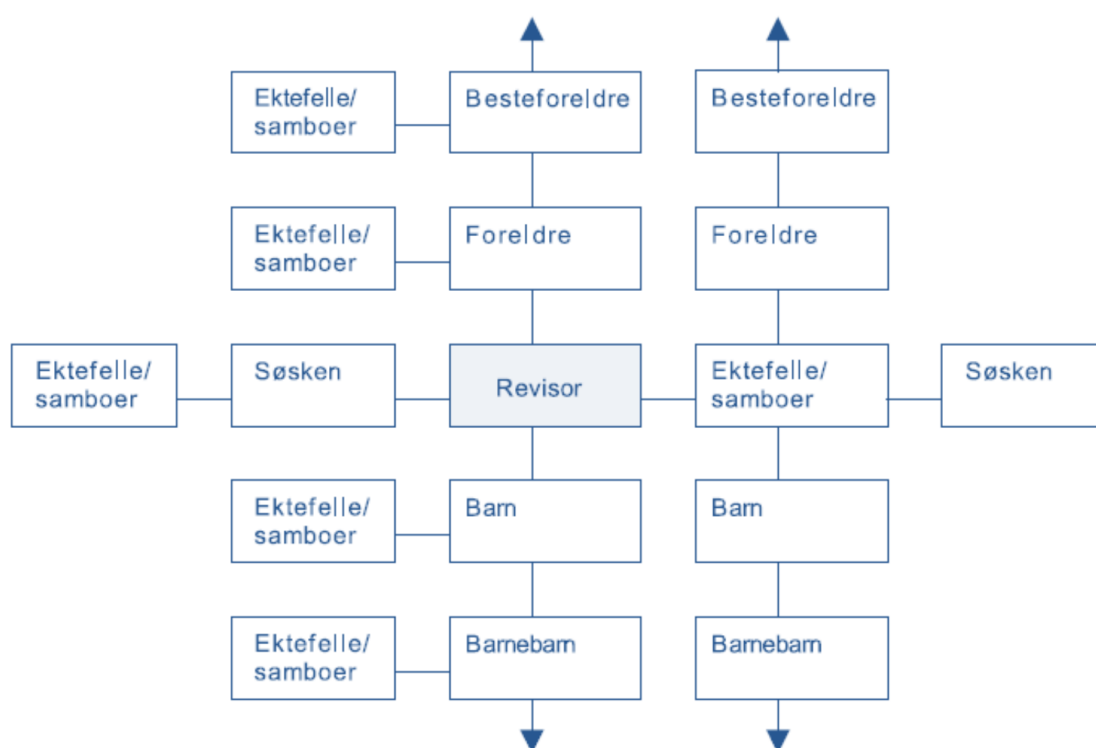
⁹ Jf. lov om interkommunale selskaper § 15.

¹⁰ Jf. brev fra KR D til Indre Helgeland kommunerevisjon, 12.10.2006.

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.

5.2.2 Revisors nærstående

Både kommuneloven og forvaltningsloven omhandler revisors og offentlig tjenstemanns nærstående. Det følger av bestemmelsene at revisor selv eller hans nærstående ikke 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 kommunelovens § 79 annet ledd a-c. Dette illustreres i figuren under.



Figur 8: 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.

5.2.3 Mer om revisors uavhengighet og objektivitet

Revisjonsforskriftens kapittel 6 (§§ 13-15) har utdypende bestemmelser om kravet til revisors uavhengighet og objektivitet. Forhold som kan innebære en trussel mot revisors uavhengighet er omtalt i revisjonsforskriften § 13. Paragrafen viser hvilke rollekombinasjoner som er utelukket ut fra kravet om uavhengighet. 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 punkt 8). For medlemmer av NKRF gjelder egne retningslinjer for etikk der uavhengigheten er omhandlet, se vedlegg 2.

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

5.2.4 Rådgivning

Det er begrenset hvor langt revisor kan involvere seg i så måte. Revisjonsforskriftens § 14 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.

5.2.5 Dokumentasjon av uavhengighet

Revisjonsforskriften § 15 stiller krav om at alle revisorer skal vurdere sin uavhengighet fortløpende. Paragrafen krever også at oppdragsansvarlig revisor årlig avgir en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. Slik egenvurdering bør gjennomføres for hver enkelt kommune som revisor kan komme i befatning med. Revisjonsenheten bør ha rutiner for at revisor selv plikter å orientere ledelsen dersom det skjer endringer i uavhengigheten.

Også RSK 001 har bestemmelser om uavhengighet. I punkt 8 stilles krav om vurdering av revisors uavhengighet for hvert enkelt forvaltningsrevisjonsprosjekt, og for alle som jobber med prosjektet. De samme kravene gjelder også for innleide konsulenter o.l., jf. RSK 001 punkt 9. Vanligvis er også ledelsen involvert i forvaltningsrevisjonsprosjektene og må således også vurdere sin uavhengighet.

Vurdering av uavhengighet skal dokumenteres. Uavhengigheten kan eksempelvis dokumenteres ved at alle som deltar i prosjektet signerer en uavhengighetserklæring, eller ved at det i prosjektplanen opplyses om at uavhengigheten er vurdert for alle som deltar i prosjektet (se eksempler i vedlegg 4).

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 forvaltningsloven § 6, ande ledd 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 en lokal miljøorganisasjon. I et slikt tilfelle må revisor vurdere om det foreligger særegne forhold som kan påvirke uavhengigheten.

6 Bestilling og revisjonsdialog

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

6.1 Bestilling

RSK 001 om bestilling

10) Revisor må gjennomføre forvaltningsrevisjonen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling.

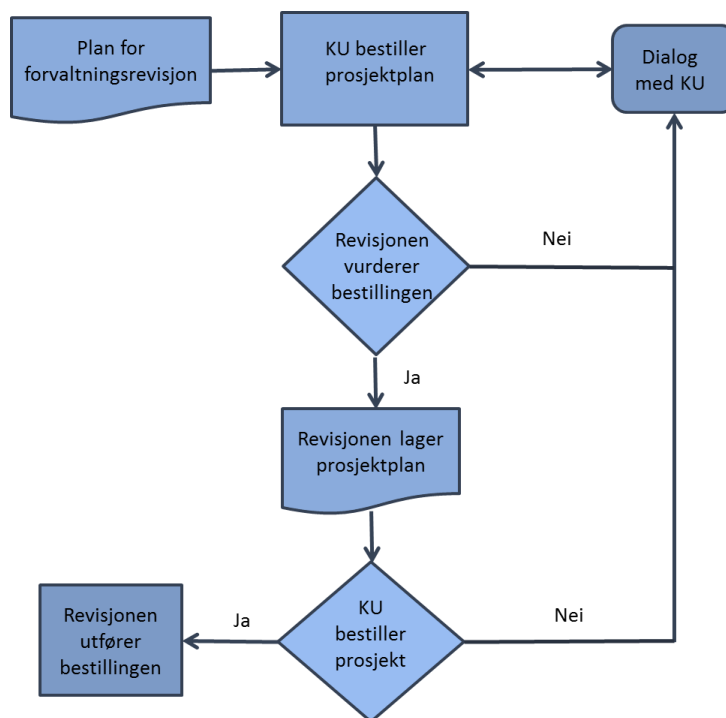
11) Revisor må vurdere om kontrollutvalgets bestilling lar seg gjennomføre, og om revisor er faglig uavhengig. Dersom revisor finner det påkrevd, må revisor avklare bestillingen med kontrollutvalget, eventuelt vurdere å si fra seg forvaltningsrevisjonsprosjektet.

Utgangspunktet for bestillingen er vanligvis plan for forvaltningsrevisjon som angir hvilke områder, temaer eller problemstillinger som er aktuelle for forvaltningsrevisjon. 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. Bestillingen fra kontrollutvalget kan være mer eller mindre spesifisert og kan også angi tidsfrist og rammer for ressursbruk.

I planleggingen av forvaltningsrevisjonen har revisor ansvar for å vurdere om forvaltningsrevisjonen lar seg gjennomføre i tråd med kontrollutvalgets intensjoner. Dette innebærer at revisor har et ansvar for å vurdere - på et faglig grunnlag - om 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. Videre må revisor vurdere sin faglige uavhengighet i forhold til det temaet eller de aktører som undersøkelsen berører.

Dersom revisjonen konkluderer med at undersøkelsen vanskelig lar seg utføre rent faglig sett, at revisjonen mangler kompetanse eller faglig uavhengighet i forhold til den konkrete undersøkelsen, eller at undersøkelsen vanskelig lar seg gjennomføre med de tildelte ressurser, må dette tas opp med kontrollutvalget. I ytterste konsekvens må revisjonen vurdere å si fra seg oppdraget.

Noen ganger er bestillingen uklar. Da bør revisor få avklart hva kontrollutvalget er ute etter. Det kan også forekomme at det viser seg å være liten risiko og vesentlighet knyttet til temaet i startfasen av arbeidet. I slike tilfeller bør revisor avklare med kontrollutvalget om undersøkelsen skal skifte retning eller avbrytes.



Figur 9: Eksempel på en bestillingsprosess

Vanligvis kan revisor konkludere med at forvaltningsrevisjonen er gjennomførbar. Revisor skal da utarbeide en prosjektplan med konkretiserte problemstillinger. I mange kommuner er praksis at en plan for forvaltningsrevisjonen behandles av kontrollutvalget. Kontrollutvalgets vedtak i tilknytning til prosjektplanen utgjør i så fall den egentlige bestillingen. Planen bør være så fleksibel at den gir rom for å gjøre nødvendige faglige justeringer underveis i forvaltningsrevisjonen.

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 § 31. Dersom denne åpenheten kan vanskeliggjøre gjennomføringen av forvaltningsrevisjonen som kontrolltiltak, kan det være anledning til å unnta hele eller deler av dokumentene fra offentlig innsyn og lukke møtet, jf. offentlighetsloven § 5 om utsatt innsyn eller § 24 om kontrolltiltak og kommuneloven § 31.

6.2 Revisjonsdialogen

RSK 001 om revisjonsdialogen

12) God kommunikasjon med bestiller, revidert enhet og andre relevante aktører er nødvendig for en effektiv forvaltningsrevisjon. God kommunikasjon bidrar til forankring av revisjonsarbeidet, revisjonskriteriene og kvalitetssikring av forvaltningsrevisjonsprosjektet.

13) Revisor skal sende oppstartsbrev til administrasjonssjefen så tidlig som mulig i prosjektet og senest før datainnsamlingen starter.

14) Det bør avholdes oppstartsmøte med administrasjonssjefen/revidert(e) enhet(er). På oppstartsmøte bør det redegjøres for bakgrunn for prosjektet, problemstillinger, revisjonskriterier eller grunnlaget for disse, informasjonsbehov, tidsplan, undersøkelsesopplegg og rammer for dialogen med revidert(e) enhet(er) og andre interessenter.

15) Dersom revisor ser behov for å endre prosjektets problemstilling(er) eller annet underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning i forhold til bestillingen, skal dette avklares med kontrollutvalget.

16) Administrasjonssjefen skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som framgår av rapporten. Høringssvaret skal vedlegges rapporten som går til behandling i kontrollutvalget. Det kan også være hensiktsmessig å presentere utkast til rapport i et møte med administrasjonssjefen.

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

Revisjonsdialogen er et samlebegrep som omfatter kommunikasjonen med de ulike aktører på ulike stadier i en undersøkelse. Vi kan dele revisjonsdialogen i følgende kategorier:

- **Bestillingsdialog**, mellom revisjonen og kontrollutvalget/sekretariatet
- **Gjennomføringsdialog**, mellom revisjonen og rådmannen, mellom revisjonen og reviderte enheter og mellom revisjonen og utenforstående
- **Høringsdialogen**, mellom revisjonen og rådmannen
- **Rapporteringsdialog**, mellom revisjonen og kontrollutvalget

6.2.1 Bestillingsdialogen

Det skal gå en rød tråd fra kontrollutvalgets intensjon med forvaltningsrevisjonen til revisjonsteamets gjennomføring av forvaltningsrevisjonen. Derfor er det nødvendig at kontrollutvalget/sekretariatet og revisjonen har en god og tett dialog i planleggingsfasen, slik at både formell kravspesifikasjon og uttalte forventninger blir formidlet og forstått så langt som mulig.

Revisjonen har den faglige kompetansen i forvaltningsrevisjon, og ansvaret for at utførelsen skjer i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Prosessen i en forvaltningsrevisjon er ikke statisk og lineær. Forvaltningsrevisjonsprosessen er dynamisk og ulike elementer og stadier griper inn i hverandre. Revisor må kontinuerlig vurdere valgene som er gjort tidligere i lys av ny kunnskap som framkommer i løpet av forvaltningsrevisjonen. Det er viktig at revisjonsteamet sikres nødvendig handlefrihet og fleksibilitet, slik at undersøkelsen kan gjennomføres på en forsvarlig måte som oppfyller kravene i faglige standarder, og i tråd med revisors faglige integritet.

Dersom revisor på et tidspunkt ser at undersøkelsen ikke kan gjennomføres i henhold til intensjonen, må kontrollutvalget informeres om dette så snart som mulig (jf. RSK 001 punkt 11).

6.2.2 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 administrasjonen til aktiv oppfølging når eventuelle svakheter som undersøkelsen avdekker skal rettes opp.

Når forvaltningsrevisjonen er formelt bestilt, må revisor informere hensiktsmessig ledernivå i kommunen (RSK 001 punkt 13). I de fleste kommuner vil dette være rådmannen. 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.

Informasjonen skal skje gjennom et oppstartsbrev. Eksempel på oppstartsbrev finnes i vedlegg 6. RSK 001 anbefaler at oppstartsbrevet sendes ut så tidlig som mulig, og krever at det skjer senest før datainnsamlingen starter.

For revidert enhet vil det gå med en del ressurser for å framskaffe informasjon til undersøkelsen, og det er derfor nødvendig at enheten informeres i forkant. Dersom vi ønsker en kontaktperson i revidert enhet, kan oppstartsbrevet være en passende anledning til å be om det. 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.

RSK 001 anbefaler et oppstarts- eller åpningsmøte. I oppstartsmøtet er det tilrådelig å ha en åpen og god dialog og prøve å skape en positiv interesse og forståelse for undersøkelsen. Den kompetansen virksomheten selv besitter innenfor sitt fagfelt vil i de fleste tilfeller være til stor nytte for revisor.

I et oppstartsmøte kan en utveksle informasjon og synspunkter om gjennomføringen av forvaltningsrevisjonen. Dialogen i møtet kan bidra til kvalitetssikring og legitimitet for revisjonskriteriene. I møtet kan revisjonen få tilbakemelding om administrasjonens vurdering av nytteverdien 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 og anbefales i standarden.

Det er naturlig at revisjonen inviterer til oppstartsmøte. Kommunens administrative ledelse bestemmer hvem de vil sende til et slikt møte. For revisjonen er det gjerne ønskelig at ledelsen for revidert enhet deltar i tillegg til de ansatte som kjenner saksfeltet best.

Oppstartsbrev



- Informer om tema
- Be om kontaktperson
- Tilby oppstartsmøte

På oppstartsmøtet redegjør revisjonen gjerne for problemstillingene som skal belyses, og hvilke revisjonskriterier eller kilder for kriterier som vil bli lagt til grunn for revisjonens vurderinger. Det gir god legitimitet for forvaltningsrevisjonen at en får aksept for revisjonskriteriene hos revidert enhet. Se mer om det i kapittelet om revisjonskriterier. 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.

Revisor bør informere om høring og den politiske behandlingen av rapporten. Dersom den reviderte virksomheten er lite kjent med forvaltningsrevisjon, vil det være naturlig å informere kort om hva forvaltningsrevisjon er. Forslag til aktuelle momenter som kan tas opp i oppstartsmøtet framgår av vedlegg 7.

Oppstartsmøtet har ikke innhentning av fakta som formål, men hvis en henter inn fakta på dette stadiet bør møtet håndteres som et intervju med referat som verifiseres.

Revisor bør legge vekt på å bevare en god dialog gjennom hele revisjonen. 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.

6.2.3 Høringsdialogen

Rådmannen skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som framgår av rapporten, jf. revisjonsforskriften § 8. Høringsuttalelsen skal framgå av rapporten. Tilsvarende gjelder også for kommunalt foretak eller ved forvaltningsrevisjon i selskap, der daglig leder/styret har høringsrett.

Før rapporten sendes på høring, kan det være hensiktsmessig å arrangere et sluttmøte (jf. RSK 001 punkt 16). 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 på høring.

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

6.2.4 Rapporteringsdialogen

Ifølge revisjonsforskriften § 8 og RSK 001 skal revisor fortløpende rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner. Med dette menes at det skal avgis en skriftlig rapport til kontrollutvalget om resultatene av en forvaltningsrevisjon. Rapporten er foreløpig og uferdig inntil rådmannen har fått mulighet til å uttale seg om den. Det anbefales som hovedregel å ikke rapportere uferdige resultat og vurderinger.

Saksforberedelsen for kontrollutvalget er sekretariatets oppgave. Oppgaven innebærer å vurdere om saken er godt nok utredet. En dialog mellom revisjonen og sekretariatet i den anledning kan bidra til

Oppstartsmøtet – informasjon og dialog

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



å sikre at saksframstillingen bygger på og er i samsvar med de resultatene som har kommet fram i rapporten.

Det kan forekomme avvik mellom saksframlegget og rapporten, eller mellom rapportens anbefalinger og forslaget til vedtak eller endelig vedtak. For eksempel kan sekretariatet tilføye nye opplysninger som har kommet til i saksframlegget, eller kontrollutvalget ønsker å skjerpe tonen i forhold til anbefalingene fra revisor. Sekretariatet eller kontrollutvalget kan ikke endre innholdet i rapporten, men utformer selvsagt forslag til vedtak/vedtak i samsvar med egne vurderinger og ønsker. Det kan skape uklarhet dersom det er avvik mellom saksgrunnlaget og rapporten. Det er derfor å anbefale at det kommer tydelig fram i saksframlegget hvilke opplysninger som kommer fra rapporten og hvilke som har andre kilder, og hvem (f.eks. sekretariat, revisor, administrasjon) som vurderer og mener hva.

Revisjonen bør være til stede og presentere resultatene av forvaltningsrevisjonen i kontrollutvalget når undersøkelsen skal behandles der. Revisor må kunne svare på eventuelle spørsmål fra kontrollutvalgets medlemmer. Oppdragsansvarlig eller dennes stedfortreder (prosjektleder) skal være tilstede i kommunestyret når kommunestyret behandler forvaltningsrevisjonsrapporter.

7 Prosjektplan

Planlegging står sentralt i alt revisjonsarbeid, også innen forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalgets vedtak om at det skal gjennomføres en forvaltningsrevisjon er utgangspunktet for arbeidet med prosjektplanen.

RSK 001 om prosjektplan

18) For hvert prosjekt skal det utarbeides en skriftlig prosjektplan hvor det redegjøres for prosjektets problemstilling(er), revisjonskriterier eller grunnlaget for disse, og metodebruk.

19) Prosjektplanen bør også redegjøre for planlagt tids- og ressursbruk inklusive bruk av ekstern bistand og milepæler i prosjektet. I tillegg kan det i prosjektplanen redegjøres for bakgrunn for prosjektet, avgrensinger, formål og annen relevant informasjon.

Prosjektplanen er revisjonens verktøy for å planlegge gjennomføringen av den enkelte forvaltningsrevisjon. 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.

7.1 Arbeidet med prosjektplanen

Jo mer gjennomtenkt og forberedt forvaltningsrevisjonen 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. Et effektivt grep er det som regel å skaffe seg oversikt over andre relevante undersøkelser av temaet i Forvaltningsrevisjonsregisteret, nærmere omtalt i kapittel 18.

Nyttig informasjon for planleggingen 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 fylkesmannen fører tilsyn med, så bør en kontakt med fylkesmannen i planleggingsfasen være obligatorisk.

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. Det er viktig å gjøre grundige og realistiske vurderinger av metode og databehov i planleggingsfasen.

På samme måte som i bestillingsprosessen, må revisjonen kontakte kontrollutvalget dersom det i løpet av arbeidet med planen skulle viser seg at det er behov for å gjøre vesentlige endringer i prosjektet, jf. RSK 001 punkt 11.

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.

7.2 Prosjektplanens obligatoriske innhold

RSK 001, punkt 18, krever at prosjektplanen skal inneholde problemstillinger, revisjonskriterier (eller grunnlag for kriterier) og metodebruk.

7.2.1 Problemstillinger

I sitt vedtak om igangsetting av 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. Ettersom forvaltningsrevisjon er en dynamisk prosess, vil det ofte oppstå behov for å justere problemstillingene utover i prosessen som en naturlig konsekvens av økt informasjon og innsikt. Det kan være behov for ytterligere avgrensinger, konkretiseringer og omformuleringer. En prosjektplan som skal forelegges kontrollutvalget bør gi tydelig informasjon om dette.

Utforming av problemstillinger beskrives i kapittel 8 i denne veilederen.

7.2.2 Revisjonskriterier

I prosjektplanen skal revisor minimum redegjøre for hvilke kilder som er relevante for utledning av revisjonskriterier. 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 mulig. Endelig etablering og formulering av revisjonskriterier vil vanligvis skje i gjennomføringsfasen av undersøkelsen, og revisor må vurdere gjennom hele revisjonsprosessen om det skal gjøres avgrensinger eller omformuleringer. Arbeidet med revisjonskriterier beskrives i kapittel 9.

Prosjektplanen skal inneholde

- Problemstillinger
- Revisjonskriterier, eller grunnlag for kriterier
- Metodebruk

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 Prosjektplanen bør også inneholde

7.3.1 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/bestiller definert ressursramme og frist. Uansett bør ressursbehov og tidsforløp planlegges, og prosjektplanen er gjerne 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 revisjonensheter har laget seg prosedyrer og maler for dette. Tidsplanen bør vise en oversikt over de viktigste gjøremålene i forvaltningsrevisjonen, 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. Du kan se eksempel på tidsplan i vedleggene.

Prosjektplanen bør også inneholde

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

7.3.2 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..

Tilpasset opplæring Problemstilling 1: Tilbyr x kommune tilpasset opplæring i tråd med regelverk og anbefalinger på området?					
Hovedkilde for revisjonskriterier	Konkret bestemmelse/anbefaling	Revisjonskriterier	Databehov (operasjonaliserte ikke-normative kontrollspørsmål)	Metode	Merknader og notater – status – behov for mer data?
Lov 1998-07-17-61 om grunnskolen og den vidaregåande opplæringa (opplæringslova)	Opplæringslova § 1-3 andre ledd: På 1. til 4. årstrinn skal kommunen sørge for at den tilpassa opplæringa i norsk eller samisk og matematikk mellom anna inneber særleg høg lærartettleik, og er særleg retta mot elevar med svak dugleik i lesing og rekning.	1) I x kommunes grunnskoler skal lærertettheten være særlig høy i undervisningen på 1. til 4. trinn i norsk og matematikk.	a) Hvordan er lærertettheten på 1 til 4. trinn i undervisningen i norsk og matematikk? Hvordan er lærertettheten i den øvrige undervisningen på disse årstrinnene? b) Hvordan er lærertettheten på mellomtrinnet og ungdomstrinnet generelt og i matematikk og norsk spesielt? c) Hvordan er lærertettheten på 1. til 4. trinn i x kommune sin grunnskole sammenliknet med grunnskolen i andre norske kommuner?	a) Intervju med rektor, inspektør eller andre ansatte b) Analyse av KOSTRA-tall, evt supplert med intervju med rektor, inspektør eller andre ansatte c) Analyse av KOSTRA-tall	
		2) I x kommunes grunnskole skal undervisningen på 1. til 4. trinn i norsk og matematikk være særlig rettet mot elever med svake ferdigheter i lesing og regning.	a) Er det truffet tiltak ved x kommunes skoler for å rette undervisningen særlig mot elever med svake ferdigheter i lesing og regning? b) Hva gjøres ved x kommunes grunnskole for å kartlegge hvem av elevene som har svake ferdigheter i lesing og regning? c) Hvordan defineres «svake ferdigheter» ved skolene i kommunen x sine skoler for elevene på 1 til 4. trinn i fagene norsk og matematikk?	a) Intervju med rektor, inspektør eller andre ansatte b) Intervju med rektor, inspektør eller andre ansatte c) Intervju med rektor, inspektør eller andre ansatte	
Evt annen hovedkilde	Kapittel/paragraf/side	1) Utledet normativt kriterium	Operasjonaliserte ikke normative kontrollspørsmål		
		2) Utledet normativt kriterium	Operasjonalisert ikke normative kontrollspørsmål		

Figur 10 Eksempel på koblingsskjema

7.4 Prosjektplanen kan også inneholde

7.4.1 Bakgrunn for prosjektet

I bakgrunnsinformasjonen i prosjektplanen er det informativt å gjengi kontrollutvalgets vedtak eller formål med undersøkelsen sammen med revisjonens tolkning av det. Her kan bakgrunnen for undersøkelsen, samt forutsetninger og avgrensinger beskrives. Dersom arbeidet med planen/forprosjekt har gitt informasjon som får betydning for utformingen av problemstillinger, avgrensninger, kriterier eller metodevalg, bør det presenteres her.

Avgrensning av forvaltningsrevisjonen bør omtales i prosjektplanen. Dersom kontrollutvalget skal behandle prosjektplanen, er det viktig at de får et realistisk bilde av hva revisjonen vil gi svar på. Avgrensningen blir da viktig.

7.4.2 Risikovurdering

Revisor bør vurdere risikoen for at forvaltningsrevisjonen ikke kan gjennomføres slik den er bestilt eller planlagt. Forhold eller faktorer som kan endre kontrollutvalgets forutsetning for å bestille forvaltningsrevisjonen 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 dersom forvaltningsrevisjonen skulle vise seg å bli uventet komplisert og krevende
- viktige premisser for forvaltningsrevisjonen 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.

7.5 Organisering og ansvar

Hvor mange som deltar i gjennomføringen av forvaltningsrevisjonen, 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 skal for øvrig kvalitetssikres.

Det bør utpekes en prosjektleder eller revisjonsleder. I noen tilfeller kan det være aktuelt å etablere en formell prosjektorganisering med styringsgruppe og referansegruppe. Styringsgruppen er en intern gruppe hos revisjonen som vurderer den faglige kvaliteten, framdriften og ressursbruken i undersøkelsen, og at planen følges. En faglig ressursgruppe (eller en referanseperson), kan være et godt bidrag til kvalitetssikring av hele eller deler av undersøkelsen. Referansegruppen kan i noen tilfeller være personer fra revisjonsenheten og i andre tilfeller av fagfolk fra kommuneadministrasjonen eller utenforstående fagmiljø.

I noen prosjekt kan det være aktuelt å etablere kontakt med eksterne ressurspersoner innen temaet for undersøkelsen, eventuelt få referansepersoner som kan bidra til kvalitetssikring underveis i arbeidet. 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.

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 om problemstillinger

20) Det skal utarbeides problemstilling(er) for den enkelte forvaltningsrevisjonen.

21) Med utgangspunkt i bestillingen fra kontrollutvalget må revisor operasjonalisere problemstillingen(e) slik at de blir tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares.

8.1 Krav om problemstillinger

RSK 001 krever at det skal utarbeides en eller flere problemstillinger for den enkelte forvaltningsrevisjon. 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 vedtaket eller bestillingen fra kontrollutvalget. Enkelte ganger er oppdraget fra kontrollutvalget så konkret formulert at problemstillingene gir seg selv. Vanligvis trengs det imidlertid en god del tenkning og arbeid før vi har nyttige, håndterbare og godt strukturerte problemstillinger. Revisjonen 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.

Det er viktig at kontrollutvalget får forståelse for at det er nødvendig med en viss fleksibilitet når det gjelder den endelige utformingen av problemstillingene. Det bør ikke være nødvendig å avklare mindre justeringer i løpet av undersøkelsen med utvalget. Det kan være en praktisk ordning at kontrollutvalgets sekretariat får myndighet til å ivareta detaljer i bestillingsdialogen på vegne av kontrollutvalget. Hvis revisor finner at problemstillingene bør endres på en måte som vil gi nytt innhold i undersøkelsen, må dette avklares med kontrollutvalget, jf. punkt 15 i RSK 001 og kapittel 6.

Gode og tydelige problemstillinger er en forutsetning for å få til en god og tydelig undersøkelse. Det letter både undersøkelsen og skrivearbeidet hvis det legges arbeid i å formulere gode problemstillinger. De er også med på å få fram avgrensingene i undersøkelsen. Problemstillingene 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

Mer enn tre-fire problemstillinger?



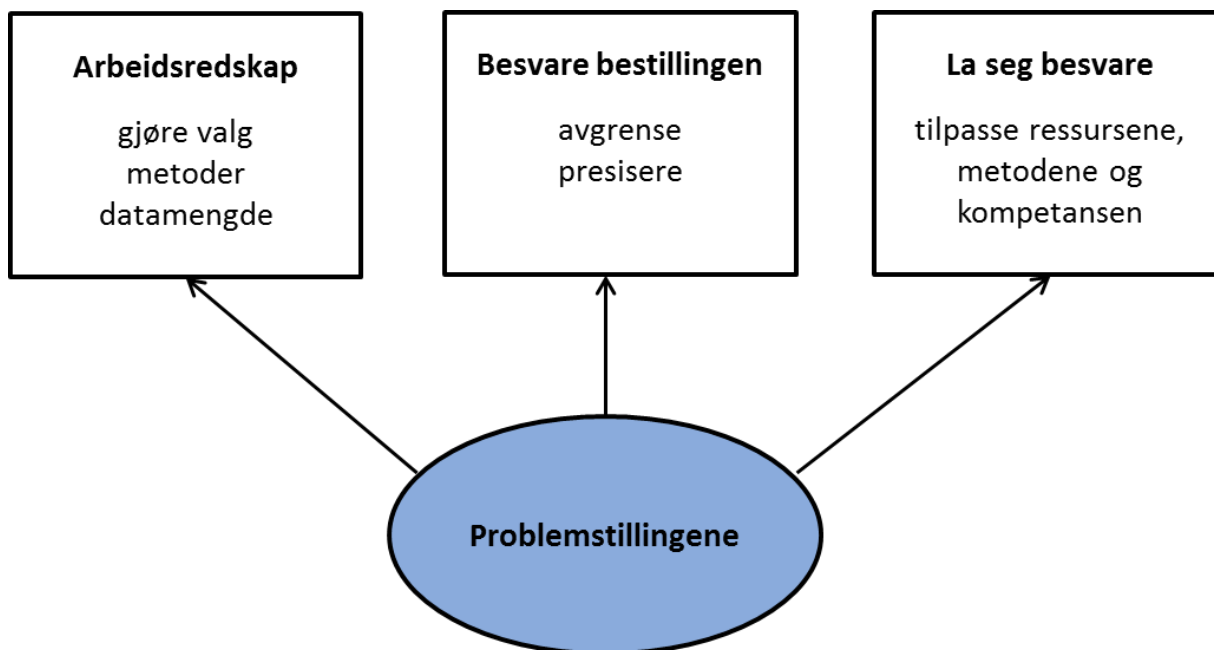
Gå gjennom dem en gang til, og vurder om:

- De overlapper hverandre
- Det er mulig å besvare alle med de ressursene man har tilgjengelig

ganger er det nok å formulere en eller to problemstillinger, andre ganger trengs flere. Dersom det blir for mange problemstillinger, er det grunn til vurdere om undersøkelsen blir for vid, og om det er behov for avgrensning. Som en tommelfingerregel kan vi si at dersom revisjonen 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.

8.2 Krav til problemstillinger

I henhold til RSK 001 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, den metodiske tilnærmingen og de gir føringer for hvilke data som trengs, 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 vedtak/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 forvaltningsrevisjonen. I noen tilfeller kan det være svært ressurskrevende å gjennomføre en undersøkelse på en faglig forsvarlig måte. Det kan også være metodiske begrensninger for undersøkelsen. Noen ganger kan det være vanskelig å utlede eller etablere revisjonskriterier.

Det kan også forekomme at området som skal undersøkes skal gjennom så store endringer at forvaltningsrevisjon kan være vanskelig. Det kan forekomme 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 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 gi en ryddig og oversiktlig framstilling i rapporten.

Som beskrevet i kapittel 3 inneholder revisjonsforskriften § 7 regler om hva som kan være forvaltningsrevisjonens innhold. Tabellen under gir eksempler på hvordan problemstillinger kan formuleres med utgangspunkt i § 7:

Tabell 1: Eksempler på problemstillinger

Forskriftstekst revisjonsforskriften § 7	Eksempel på problemstilling
a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,	Har kommunen iverksatt handlingsplanen for bedring av barneverntjenesten?
b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,	I hvilken grad har kommunen iverksatt tiltak som er egnet til å redusere sykefraværet?
c) regelverket etterleves,	Oppfyller kommunen barnevernlovens krav til oppfølging av barn i fosterhjem?
d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,	Har kommunen truffet tiltak som kan sikre hensiktsmessige innkjøp og etterlevelse av anskaffelsesreglene?
e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav	Ble byggingen av ny skole forsvarlig utredet?
f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.	I hvilken grad etterleves kommunens vedtekter og serviceerklæring for SFO?

8.4 Beskrivende problemstillinger

Slik forvaltningsrevisjon defineres i kommuneloven med forskrifter, er kjerneaktiviteten å vurdere administrasjonens praksis på ulike områder opp mot revisjonskriterier med utgangspunkt i kommunestyrets vedtak og forutsetninger, det vil si undersøke om det er avvik mellom praksis og kriterier. Undersøkelser som bare har til hensikt å kartlegge og beskrive et område, faller dermed ikke inn under definisjonen av forvaltningsrevisjon.

Det er likevel rom for beskrivende problemstillinger i en forvaltningsrevisjon så lenge det er etablert revisjonskriterier for minst en av de andre problemstillingene. Revisjonskriterier og vurderinger ved beskrivende problemstillinger er omtalt i kapittel 9.

Beskrivende problemstillinger



Beskrivende problemstillinger er ikke forvaltningsrevisjon, men kan inngå som en del av forvaltningsrevisjonsrapporten.

8.5 Gode problemstillinger

Forutsetninger for gode problemstillinger:

- Problemstillingene bør bidra til at undersøkelsen blir relevant, nyttig og betydningsfull.
- Vær nøye med at ordlyden samsvarer med undersøkelsens innhold og omfang.
 - 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.
- 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

Forvaltningsrevisjonens formål og problemstillinger definerer hva som skal undersøkes. Neste steg i prosessen er å finne hvilke krav, normer eller standarder som gjelder for kommunen på det aktuelle området. Dette utgjør grunnlaget for revisjonskriteriene, som vi skal vurdere kommunens praksis eller tilstand opp mot.

Revisor må ha generell kunnskap om temaet for undersøkelsen og den reviderte virksomheten, herunder de sentrale reglene på området og aktuelle kommunestyrevedtak. Det er også nyttig med kjennskap til brukeres og andre interessenters behov og forventninger på det aktuelle området. Revisor bør også undersøke om det finnes relevante studier, evalueringer eller tidligere forvaltningsrevisjoner som han kan bygge på.

9.1 Krav om revisjonskriterier

Revisjonsforskriften krever at det skal etableres revisjonskriterier for hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt. Kravet til kriterier er konkretisert i RSK 001.

RSK 001 om revisjonskriterier

22) Med utgangspunkt i problemstillingen(e) skal det etableres revisjonskriterier for hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt. Revisjonskriterier er de krav, normer og/eller standarder som forvaltningsrevisjonsobjektet skal revideres/vurderes i forhold til.

23) Revisjonskriteriene skal være begrunnet i, og utledet fra, autoritative kilder innenfor det reviderte området.

24) Kilder til revisjonskriterier kan være:

- lover
- forskrifter
- forarbeider
- rettspraksis
- politiske vedtak, mål og føringer
- administrative retningslinjer, mål, føringer og lignende
- statlige føringer, veiledere og lignende
- andre myndigheters praksis
- anerkjent teori
- reelle hensyn (vurderinger av hva som er rimelig, formålstjenlig, effektivt eller lignende)

25) Revisjonskriteriene skal være relevante, konkrete og i samsvar med de kravene som gjelder for forvaltningsrevisjonsobjektet 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.

Det er ulike årsaker til at det oppstår behov for beskrivende problemstillinger/faktaframstilling uten vurdering mot kriterier. Revisor bør vurderes nøye om det er behov for det, eventuelt om det likevel er mulig å utlede kriterier for den aktuelle problemstillingen. Beskrivende framstillinger/problemstillinger kan føre til at rapporten blir lenger og mer arbeidskrevende enn nødvendig, men det kan også bidra til en bedre og mer helhetlig rapport.

Vår anbefaling er at revisor bør strekke seg langt for å etablere revisjonskriterier og foreta vurderinger opp mot disse. Uansett bør revisor legge RSK 001 så langt den passer også for arbeidet med deskriptive framstillinger, så lenge framstillingen skal inngå i en forvaltningsrevisjonsrapport.

9.2 Revisjonskriterienes funksjon

Revisjonskriteriene 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 gjøre objektive og holdbare vurderinger. Med andre ord: revisjonskriterier gir forvaltningsrevisjon sitt særpreg, og de er revisors fremste hjelpemiddel.

Revisjonskriteriene 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. 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.

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



9.3 Kilder for revisjonskriterier

Det er et obligatorisk krav i RSK 001 at revisjonskriteriene skal være begrunnet i, og utledet fra, autoritative kilder. I punkt 24 i RSK 001 nevnes kildene som revisjonskriterier kan utledes fra.

Rettsregler (lover og forskrifter, tolket i lys av blant annet lovforarbeider, rettspraksis og andre myndigheters praksis) er ofte kilder for utledning av revisjonskriterier. Slike kilder er så autoritative at det i liten grad er behov for å få aksept for kriteriene hos revidert enhet. For å opprettholde god revisjonsdialog er det likevel alltid god praksis å informere rådmannen/revidert enhet om kriteriene så tidlig som mulig.

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 de statlige tilsynene ikke fører tilsyn med gjennomføringen av kommunenes egne målsetninger og krav. Gjennom forvaltningsrevisjonen 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 tolknings spørsmål, 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 er det ekstra viktig at revisor sikrer seg aksept for de kriteriene som er utledet 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 er i tråd med lover, forskrifter og kommunestyrets vedtak.

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 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 fylkesmennene kan ha verdi som kilde for revisjonskriterier. Størst verdi har slike når fylkesmannen bygger sin vurdering på uttalelser de har hentet fra departementet. Fylkesmannsuttalelser som kilde til revisjonskriterier kan ha varierende autoritet. Det finnes eksempler på at ulike fylkesmenn 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.¹¹ Dette er 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.¹² Relevante standardserier er 9000-serien som handler om kvalitetsstyring, 14000-serien om miljøstyring og 26000-serien om samfunnsansvar.

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, 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. Kriterier som er utledet fra faglige kilder må selvsagt forankres godt hos revidert enhet.

RSK 001 nevner også reelle hensyn som en kilde for revisjonskriterier. Reelle hensyn er en betegnelse som i rettsvitenskapen brukes om argumenter som ikke umiddelbart kan knyttes til noen rettskilde,

¹¹ 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 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.

¹² International Organization for Standardization (ISO) er en internasjonal standardiseringsorganisasjon som utgir standarder innenfor en rekke områder. En relevant standardserie er her 9000-serien som handler om kvalitetsstyring.

men som likevel er nødvendige for å komme fram til et resultat ved tolkning eller anvendelse av rettsregler – noe slikt som sunn fornuft – hva vil gi et godt resultat når en ikke har andre retningsvisere.

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 Utledning av revisjonskriterier

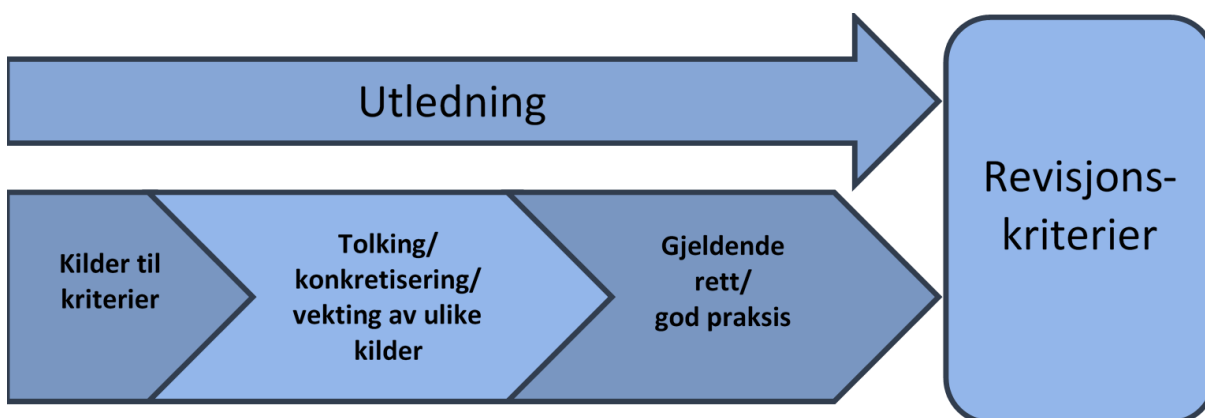
RSK 001 sier at kriterier skal være *begrunnet i, og utledet fra, autoritative kilder*, se nærmere om kilder og deres autoritet i kapittel 9.3.

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.

9.5 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.

Revisjonskriteriene skal være **objektive** og utledet fra autoritative kilder. De skal ikke uttrykke subjektive oppfatninger fra revisors side.

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 et 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.

9.6 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)
- privates 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).

9.7 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 en annen type undersøkelse, eller sagt på en annen måte – hvordan revisor kan hente inn og analysere data om kommunens praksis, tilstand eller resultater.

Kapittelet har ikke som formål å gi en uttømmende innføring i alle metoder, eller å lære leseren de ulike metodene. Til det er fagområdet for stort og komplekst. Formålet 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. Det anbefales at revisor henter inn ytterligere informasjon og detaljert kunnskap fra relevant metodelitteratur. Avslutningsvis i kapitlet er det tatt inn en kort litteraturliste som viser til et utvalg av slik litteratur.

Vi starter med å gjøre rede for innholdet i de fem punktene om metode og data i RSK 001.

10.1 Forsvarlig metodebruk

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.

RSK 001 har følgende punkter som omhandler metode:

RSK 001 om metode og data

26) Problemstillingen(e) i prosjektet er bestemmende for valg av metode for innsamling av data. Eksempler på metoder som kan benyttes er: intervju, spørreskjema, observasjon, dokumentanalyse, statistiske analyser, regnskapsanalyse og systemanalyse. I den grad det er tjenlig, bør det benyttes flere metoder for innsamling av data.

27) I valg av metode må revisor sikre dataenes relevans (gyldighet, validitet) i forhold til problemstillingen(e). Datainnsamlingen må gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet (reliabilitet).

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

29) Data innsamlet ved hjelp av intervjuer skal som hovedregel verifiseres.

30) Data som inneholder personopplysninger, må behandles i tråd med kravene i personopplysningsloven.

10.1.1 Hva styrer valg av metode?

I henhold til RSK 001 - pkt. 26 er det problemstillingene som er styrende for hvilke metoder som bør benyttes i prosjektet. Samtidig utarbeider revisor 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 sammenligne innsamlede data med kriteriene. I praksis medfører dette at det er revisjonskriteriene som i hovedsak bestemmer hvilke data som det er nødvendig å hente inn, og videre hvilke metoder som kan være hensiktsmessige for å hente inn disse dataene. Vi tar altså en omvei om revisjonskriteriene. Revisor må stille følgende spørsmål:

- Hvilke data trenger vi for å belyse revisjonskriteriene? Datamaterialet må i størst mulig grad representere faktiske forhold og reflektere sann informasjon om de aktuelle problemstillingene.
- Hvilke data er allerede tilgjengelig i form av gjennomførte brukerundersøkelser, medarbeiderundersøkelser, evalueringer, statistiske rapporter osv.? Dette kalles også sekundærdata – man foretar nye undersøkelser og vurderinger basert på foreliggende data.¹³
- Hvilke data har vi behov for å samle inn? Dette kalles primærdata, altså data som samles inn av den som gjennomfører undersøkelsen til bruk i den aktuelle undersøkelsen.
- Hva er den mest hensiktsmessige metoden for å få samlet inn disse dataene, og hvordan kan dette gjøres forsvarlig? 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?

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 pkt. 27, må innsamlede data være relevante, og innsamlingsmetoden må sikre 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 er to begreper som i realiteten omhandler 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. Som 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?¹⁴
- Har vi forsikret seg om at kommunens KOSTRA-rapportering er riktig?
- Har vi analysert dataene riktig?

¹³ Det finnes en rekke offentlige kilder for sekundærdata, f.eks. Statistisk sentralbyrå, Skoleporten, Folkehelseinstituttet.

¹⁴ 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.

- Har vi framstilt dataene riktig?

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 empirisk¹⁵ 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?
- 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?

RSK 001 pkt. 26 anbefaler at det benyttes flere metoder for innsamling av data. Dette fører oss over til begrepet triangulering¹⁶. 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.

¹⁵ Empiri betyr erfaring, data; det som understøttes av eller grunner seg på erfaring, observasjon eller eksperimenter. Empiri bygger på vitenskapelige undersøkelser om virkeligheten.

¹⁶ Uttrykket er lånt fra navigasjons- og landmålingsfaget.

- Forskertrianglering. Man involverer mer enn en forsker, eksempelvis ved at to forskere jobber sammen, eller ved at en forsker bidrar eksternt i reliabilitetstesting av undersøkelsen. Særlig i rent kvalitative undersøkelser, hvor det kan være stort rom for skjønnsmessige vurderinger, vil det være hensiktsmessig å bruke en slik metode. Innen forvaltningsrevisjon kan dette oppnås enten ved at to eller flere revisorer jobber sammen, men også gjennom intern kvalitetssikring og kvalitetskontroll.

10.1.3 Data i tilstrekkelig omfang

I RSK 001 pkt. 28 oppstilles et krav om at revisor må innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingene. 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 intervjuer av ledere for å vurdere om kvalitetsforskriften etterleves. Man bør også intervju et utvalg av de ansatte, observere praksis opp mot etablerte rutiner og eventuelt også intervju beboere og pårørende.

10.1.4 Verifisering av intervjudata

RSK 001 pkt. 29 krever at data innsamlet ved intervju som hovedregel skal verifiseres. Verifisering betyr at den som har gitt informasjon i et intervju, skal få anledning til å gå gjennom det som er notert fra intervjuet i ettertid, og bekrefte at han står for det han har sagt. I dette ligger at vedkommende har rett til å gjøre endringer eller strykninger.

Forvaltningsrevisjonskomiteen i NKRF ga i 2012 en uttalelse om hvordan standardens krav om verifisering kan oppfylles.¹⁷ FR-komiteen mener at RSK 001 ikke innebærer et ubetinget krav om at det skal skrives et fullstendig referat fra intervjuer. Minstekravet til verifisering er at meningsinnholdet som er skaffet fram gjennom intervju skal være særskilt akseptert av intervjuobjektet, og at denne aksepten skal dokumenteres.

RSK 001 pkt. 30 gjelder behandling av personopplysninger. Slike opplysninger må behandles i tråd med kravene i personopplysningsloven. Dette omtales nærmere i kapittel 17.

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

¹⁷ Forvaltningsrevisjonskomiteen informerer 2012/1

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. Tabellen nedenfor illustrerer noen ulike metoder, og hvilken kategori de tilhører.

Tabell 2: Oversikt over vanlige datakilder og metoder i forvaltningsrevisjon

Datakilde	Metoder	
	Kvalitative	Kvantitative
Respondenter	Intervju Gruppeintervju/ fokusgruppe	Spørreskjema
Aktører	Deltakende observasjon	Strukturert observasjon
Dokument	Innholdsanalyse	
Regnskap		Regnskapsanalyse

Kilde: www.nkrf.no Kort om revisjon av kommunal virksomhet og selskapskontroll.

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 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 konteksten¹⁸ 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. I dag bruker de fleste mennesker 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.
- Web-baserte intervjuer. Intervjuer via chat eller e-post antas å være den metoden som vil være vanligst i løpet av få år. Metoden er imidlertid generasjons-/aldersavhengig. 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 utvalgsriteriene, 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.

¹⁸ Omstendigheten/situasjonen rundt intervjuet.

- 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.¹⁹ 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 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 intervjuer, 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. Det er bedre å gjennomføre to korte intervjuer, enn ett langt.

¹⁹ I kvantitative undersøkelser, hvor målet er statistisk generalisering, finnes det formler for beregning av utvalgsstørrelser.

- 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 oppfølgingsspørsmål der det er naturlig.
- Vær oppmerksom på hvordan du stiller spørsmålene. Som eksempel bør man ikke påstå noe (legger føringer på informanten), eller bruke ladede 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 Gruppeintervjuer – fokusgrupper

En fokusgruppe er en gruppe som samles for å belyse og diskutere ett eller noen få avgrensede temaer (fokus), hvor intervjuer fungerer mer som ordstyrer enn intervjuer. Hensikten med gruppeintervjuer er ikke å studere hvordan gruppeprosesser fungerer, men å få frem informasjon om et tema og se hvordan en gruppe utvikler og skaper meninger. Poenget er ikke hvem som sier hva, men å avdekke ulike sider, uenigheter eller ulike aspekter ved et tema. Gruppeintervjuer egner seg best når temaet er klart avgrenset, og gjennomføringen krever en stram ramme som utgangspunkt, men diskusjonen bør være løs og ledig. Det er intervjuerens oppgave å ivareta den nødvendige balansen. Typisk informasjon som man får gjennom fokusgrupper vil være:

- Subjektive opplevelser, men i form av kollektivt produserte meninger.
- Kollektive oppfatninger, men informasjonen begrenses og påvirkes av sosial kontekst.
- Kollektiv informasjon – hvordan ulike mennesker ser på et tema.

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

Mye av det som gjelder for individuelt intervju, gjelder også for fokusgrupper. Hensikten med fokusgrupper er å få fram et mangfold av synspunkter, vurderinger og assosiasjoner om ett eller noen få avgrensede temaer. Struktureringen bør ikke være for sterk. Intervjueren kan eksempelvis stille et åpent spørsmål eller sette frem en påstand, som gruppen deretter skal diskutere. Et eksempel kan være *Vi har et utsagn fra en leder her, hva synes dere om følgende...?* Det er viktig å ta stilling til hvor fokusgruppen skal foregå, når det skal foregå osv. Opptak kan unnlates ved individuelle intervjuer, men ved fokusgrupper bør opptak være fast praksis. Det vil være svært vanskelig for intervjueren å både styre diskusjonen i gruppen, og samtidig notere ned det som blir sagt.

Også ved fokusgrupper bør intervjueren starte med hensikten med undersøkelsen. Dette følges opp med noen generelle spørsmål for å åpne gruppen. Deretter bør intervjuer opptre som moderator/ordstyrer:

- Sørg for at alle kommer til.
- Be om utdyping på utsagn/ påstander som dukker opp.
- Hold strukturen i diskusjonen.
- Sørg for fremdrift – pass på at diskusjoner ikke løper av sted i feil retning.

Det er ikke noe fasitsvar hva gjelder gruppestørrelse. Det vil avhenge av tema (avgrensning og klarhet) og deltakerne (kompetanse og ulikhet). Generell gruppedynamikk viser imidlertid at ved 7 til 10 medlemmer dannes det ofte undergrupper/ fraksjoner, og at mindre enn fire medlemmer ofte gir liten dynamikk.

Sammensetningen av gruppen avhenger av temaet, og hva man ønsker å undersøke innenfor temaet. Homogene grupper brukes dersom en ønsker å utdype ett eller noen få synspunkter, mens heterogene grupper brukes dersom man ønsker å undersøke brytninger mellom synspunkter. Man bør ikke ha flere enn 1 til 2 ulike egenskaper i samme gruppe (med egenskaper menes her ulike kjennetegn som for eksempel gammel/ ung, leder/ medarbeider, kvinne/mann etc.).

Et gruppeintervju får frem subjektive opplevelser, men da i form av at gruppen samlet sett produserer en mening. Gruppeintervjuer får videre frem kollektive oppfatninger, men informasjonen begrense og påvirkes av sosial kontekst.

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.

Ved ikke-deltakende observasjon observerer man på avstand og fremstår klart som en utenfra. Fordelen er at det er etisk uproblematisk og distansert. Ulempen er at det kan medføre unormal adferd, og at vi kun ser den ønskede sosiale adferden – de opptre 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 medisinhåndtering, 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 om 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 KOSTRA, eksterne undersøkelser og evalueringer, eller offentlige tilgjengelige dokument. Sistnevnte kilder brukes gjerne for i 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 et spørreskjema med 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 kvantifiseringen 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.

I dag er det relativt vanlig å bruke ulike elektroniske verktøy for gjennomføring av spørreundersøkelser, men slike undersøkelser kan også gjennomføres ved at man ringer opp respondentene og stiller spørsmålene i skjemaet muntlig. 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. Skjemaet 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 god 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.²⁰ 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 annen måte, og denne informasjonen kan også danne grunnlag for mer kvalitative undersøkelser i etterkant.
- Verdien av en spørreskjemaundersøkelse er avhengig av svarprosenten, og det er vanlig med en eller flere purringer til respondentene for å få en så høy svarprosent som mulig. 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 populasjonen²¹ kan det aksepteres en lavere svarprosent, enn dersom man først har foretatt et utvalg blant populasjonen. Vanligvis regner forskere en svarprosent på 50-60 som forsvarlig, og over 60 prosent som godt. Det er ikke uvanlig å oppnå en høy svarprosent ved spørreundersøkelser i forvaltningsrevisjon.
- 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.

²⁰ Med åpne spørsmål menes spørsmålstype der respondenten selv skriver inn svar i form av tekst.

²¹ 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.

Tabell 3: Oppsummering av de ulike metodene

Metode	Type informasjon	Utvalg av enheter	Selvstendighet
Individuelt intervju	Personlige synspunkter, alle teller likt.	Aktuelle enkeltindivider.	Kan stå selvstendig. Triangulering er en fordel.
Gruppeintervju/ fokusgruppe	Kollektive synspunkter – enighet/ uenighet.	Sammensetning av grupper.	Kan stå selvstendig. Triangulering er en fordel.
Observasjon	Hva mennesker faktisk gjør og sier.	Situasjoner – tid og sted.	Må suppleres med andre metoder.
Dokumentanalyse	Skriftlig redegjørelse av hva mennesker har ment, sagt eller gjort.	Relevante dokument.	Kan stå selvstendig, men bør suppleres med andre metoder.
Casestudier	Hvordan en enhet fungerer	Enheter, case.	Bør bestå av en kombinasjon av kvantitative/ kvalitative metoder.
Spørreundersøkelse	Personlige synspunkter, alle teller likt.	Utvalg av respondenter eller hel populasjon.	Kan stå selvstendig.

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 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 uoversiktlig, 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 punkt 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.

Tabell 4: Oversikt over ulike målenivåer for variabler

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

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, jfr. 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.

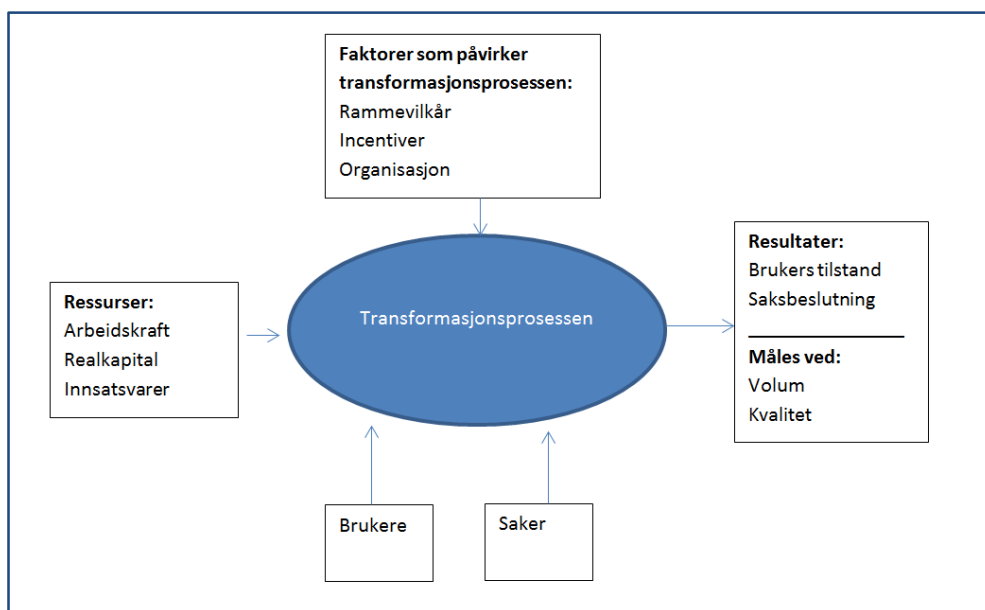
I formålsforklaringer vektlegges aktørenes intensjoner med sine handlinger. En formålsforklaring av en handling består i å vise at for den som utførte handlingen var den valgte handlingen det beste middelet til å realisere hans ønsker og intensjoner. I en slik forklaring ligger at samsvaret mellom handling, 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, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger. 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 Førsum, 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 Førsum, 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 i forhold til 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 skeivt ut.

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

Det finnes et stort antall bøker i samfunnsvitenskapelig metode på markedet. Her nevner vi noen eksempler i alfabetisk rekkefølge:

Andersen, S. S. (2013), *Casestudier. Forskningsstrategi, generalisering og forklaring*. Bergen: Fagbokforlaget.

Fangen, Katrine og Ann-Mari Sellerberg (2011), *Mange ulike metoder*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

Grenness, T. (2012), *Hvordan kan du vite om noe er sant?* Oslo: Cappelen Damm Akademisk

Grønmo, S. (2016), *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen, Fagbokforlaget.

Hellevik, Ottar (2002): *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*. Oslo: Universitetsforlaget.

Jacobsen, D. I. (2015), *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelige metoder*. Oslo: Cappelen Damm.

Kristoffersen, L., Tufte, P. A. og Johannessen, A. (2010), *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Abstrakt

Tor Midtbø (2007): *Regresjonsanalyse for samfunnsvitere. Med eksempler i SPSS.*, Oslo: Universitetsforlaget.

Nilssen, Vivi (2012), *Analyse i kvalitative studier. Den skrivende forskeren.* Oslo: Universitetsforlaget

Postholm, M. B. (2010), *Kvalitativ metode. En innføring med fokus på fenomenologi, etnografi og kasusstudier.* Oslo: Universitetsforlaget.

Ringdal, Kristen (2013), *Enhet og mangfold.* Bergen: Fagbokforlaget.

Vi tar også med en lenke til en videoforelesningsserie om metode som Universitetet i Oslo har lagt ut:

<http://www.uio.no/studier/emner/sv/statsvitenskap/STV1020/videoforelesninger/>

11 Vurderinger og konklusjon

11.1 Krav om vurderinger

I forskrift om revisjon § 7 slås det fast at forvaltningsrevisjon innebærer å gjøre systematiske vurderinger. Standard for forvaltningsrevisjon inneholder flere bestemmelser om revisors vurderinger.

RSK 001 om vurderinger

31) Revisor må analysere de innsamlede dataene i forhold til revisjonskriteriene og vurdere om praksis eller tilstand er i tråd med kriteriene.

32) Revisors vurderinger må være objektive og logiske.

11.2 Arbeidet med vurderingene

Revisjonskriteriene og vurderingene er de mest avgjørende elementene i forvaltningsrevisjonen. Når vi skriver vurderinger tar vi utgangspunkt i de innsamlede fakta/data og holder disse opp mot revisjonskriteriene.

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 kommunens 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 utledede revisjonskriterier. 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. Nye faktabeskrivelser må ikke presenteres første gang under vurderingene. Det må dessuten være tydelig for leseren hva som er data og hva som er revisors vurderinger. Det er også viktig at vurderingene har et detaljeringsnivå som står i forhold til datagrunnlaget, revisjonskriteriene og problemstillingene.

Gode vurderinger

- Tar utgangspunkt i revisjonskriteriene
- Går ikke lenger enn det er det er datagrunnlag for
- Er klart formulert



En sentral hensikt med forvaltningsrevisjon er læring og forbedring. 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 *det ser ut til at, materialet tyder på at*. 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 i forhold til hva problemstillingen og kriteriene krever.

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.

RSK 001 er ikke til hinder for å benytte beskrivende problemstillinger, under forutsetning av at det er utarbeidet revisjonskriterier for minst en av problemstillingene i forvaltningsrevisjonen. Skal man vurdere noe, er det imidlertid en forutsetning at det foreligger kriterier å vurdere fakta/data opp mot. Det vil likevel ofte være en forventning fra oppdragsgiver om at revisor har en oppfatning av det presenterte materialet. Revisor må i slike tilfeller begrense seg til å oppsummere faktabeskrivelsen, hvor nyanser, ulikheter, trender osv. eventuelt fremheves. Revisor kan ikke konkludere i den ene eller andre retningen ved beskrivende problemstillinger.

11.3 Krav om konklusjon

RSK 001 om konklusjon

33) På bakgrunn av vurderinger av dataene opp mot kriteriene skal revisor konkludere i forhold til problemstillingen(e). Dersom revisor finner vesentlige avvik, skal dette komme tydelig til uttrykk i forvaltningsrevisjonsrapporten.

11.4 Arbeidet med konklusjonene

På bakgrunn av vurderingene skal vi trekke en eller flere konklusjoner på problemstillingene. Hvilke konklusjoner vi kan trekke av en forvaltningsrevisjon avhenger blant annet av hvilken type undersøkelse som er gjennomført, hvilke analyser som er foretatt, og kvaliteten på data og fakta.

Vi bør unngå å bli altfor detaljerte og unngå å gjenta vurderingene. Konklusjonene skal oppsummere resultatene av forvaltningsrevisjonen og vurderingene med utgangspunkt i problemstillingene og formålet med undersøkelsen. Det er viktig at forvaltningsrevisjonen er lagt opp slik at vi har nødvendige og tilstrekkelige fakta og vurderinger til å kunne gi tydelige konklusjoner på problemstillingene. Når vi konkluderer, må vi forholde oss til eventuelle svakheter i datamaterialet på en tydelig og eksplisitt måte. Konklusjonene må aldri gå lenger enn det er grunnlag for, og de må følge logisk av datagrunnlaget og eventuell annen dokumentasjon som rapporten for øvrig inneholder. Det skal ikke introduseres nye data eller faktabeskrivelser i konklusjonen.

Konklusjon

- Vi konkluderer på prosjektets problemstillinger



Vår analyse og vurdering 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. Dette representerer en språklig utfordring når vi skal formidle konklusjonene.

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

12 Anbefalinger

Gode anbefalinger kan være nøkkelen til å sikre at forvaltningsrevisjonsarbeidet har nytteverdi og bidrar til 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 rådmannen nødvendig handlingsrom, og i tillegg gjør det vanskelig for revisjonen å følge dem opp kritisk senere.

RSK 001 om anbefalinger

34) Der det er hensiktsmessig bør revisor gi anbefalinger. **Anbefalinger må aldri formuleres som pålegg til administrasjonen. Revisor skal også være varsom med å foreslå detaljerte løsninger.**

12.1 Krav til anbefalinger

Revisor har ikke plikt til å komme med anbefalinger i en forvaltningsrevisjonsrapport. Det er opp til revisor å vurdere når det er hensiktsmessig å komme med anbefalinger. Her har revisjonsenhetene ulik praksis.

RSK 001 slår fast at anbefalinger aldri må formuleres som pålegg til administrasjonen. Det ligger klart utenfor revisjonens mandat å gi administrasjonen pålegg. Det er kommunestyret som fatter vedtak om hvilke tiltak som skal iverksettes på bakgrunn av rapporten.

Standarden bestemmer videre at revisor skal være varsom med å foreslå detaljerte løsninger. Det er flere grunner til dette. Én er at revisor senere skal være uavhengig til å vurdere kommunens arbeid på det området anbefalingene gjelder. Revisor bør være spesielt oppmerksom på § 14 i revisjonsforskriften, som legger begrensninger på revisors rådgivningsvirksomhet. Hvis anbefalingene er for konkrete, kan revisor senere komme i en situasjon der han blir bedt om å vurdere resultatene av egne råd. Det er uheldig, for 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 rådmannen, og at det på noen områder må være opp til rådmannen å finne de konkrete løsningene på de utfordringene som revisor påpeker. Litt enkelt kan man si at kommunestyret bestemmer hva som må rettes opp, mens rådmannen bestemmer hvordan dette kan gjøres. En tredje grunn er den begrensningen som ligger i 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 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 forvaltningsrevisjonens nytteverdi. De kan bidra til å tydeliggjøre for kontrollutvalg, kommunestyre og administrasjonen hva som bør gjøres for å rette opp de avvikene som er påpekt. Ikke minst vil gode anbefalinger kunne være et godt hjelpemiddel for kontrollutvalget og kommunestyret når de skal følge opp saken overfor rådmannen.

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.

Det er en styrke dersom revisor kan underbygge anbefalingene med en begrunnelse.

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 tydelige og resultatrettet, men uten å foreslå detaljerte løsninger
- er praktiske og mulige å følge

13 Rapporten

Rapporten er det mest synlige resultatet av arbeidet med forvaltningsrevisjon. Rapporten er revisjonens kommunikasjon av konklusjoner og anbefalinger til kontrollutvalget og kommunestyret, og overfor kommunens administrasjon. Rapporten synliggjør resultatene for offentligheten. Rapporten skal gi leserne relevant, lettlest og konsis informasjon om den kommunale virksomheten.

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 fortløpende rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner. Rådmannen/kommunerådet skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som framgår av rapporten. Disse kommentarene skal framgå av rapporten. Dette følger av revisjonsforskriften § 8.

RSK 001 har følgende regulering av rapportdokumentet:

RSK 001 om metode og data

35) Det skal skrives rapport fra hvert gjennomførte forvaltningsrevisjonsprosjekt.

36) Rapporten bør utformes så lesevennlig som mulig.

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

38) Praksis eller tilstand innen det reviderte området må beskrives i et omfang som i tilstrekkelig grad underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

39) Det må gå klart fram hva som er presenterte data, og hva som er revisors vurderinger.

40) Rapporten skal inneholde:

- sammendrag bakgrunn for prosjektet/bestilling
- problemstilling(er)
- metode
- revisjonskriterier
- data
- vurderinger
- konklusjoner og eventuelle anbefalinger
- oversikt over sentrale dokumenter og litteratur
- administrasjonssjefens kommentarer

41) Revisor kan selv vurdere omfanget og rekkefølgen av de enkelte delene i rapporten. Revisor kan utdype elementene i rapporten i vedlegg.

13.2 Innholdet i rapporten

Nedenfor gir vi en beskrivelse av de elementene som skal inngå i en forvaltningsrevisjonsrapport. Vanligvis skriver vi ikke rapporten i denne rekkefølgen. Forordet og sammendraget skrives gjerne til slutt, og kanskje tittelen er det siste vi finner en god formulering på. Innledning og problemstillinger skrives gjerne tidlig i skriveprosessen, men kan justeres flere ganger underveis i undersøkelsen og mot slutten. Dette gjør vi for å få fram budskapet tydelig og for å lage en leservennlig rapport med en logisk oppbygning.

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 den gjennomførte forvaltningsrevisjonen. Tittelen bør inneholde nøkkelord for hva rapporten dreier seg om, og bør ikke være for lang og omfattende.

Det er ikke noe krav etter RSK 001, men rapportene bør selvsagt ha innholdsfortegnelse. Det anbefales at den er klikkbar, slik at det er mulig for leseren å manøvrere lett i elektroniske versjoner av rapporten.

13.2.2 Forord

Det er ikke noe krav om forord. Hvis en velger å lage et forord, kan det 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 standard for forvaltningsrevisjon RSK 001 kan også være aktuelt. Noen beskriver kort hva forvaltningsrevisjon er, eller siterer kommuneloven § 77 nr. 4 som er hjemmelen for forvaltningsrevisjon. Rapporten bør dateres, gjerne i forordet.

13.2.3 Sammendrag

Alle rapporter skal ha et sammendrag. Formålet med sammendraget er å få fram resultatene og konklusjonene i undersøkelsen på en presis og enkelt måte. Sammendraget bør skrives med tanke på at det er mange som bare leser sammendraget, og ikke hele rapporten. Derfor må budskapet være tydelig og gjenspeile rapporten i miniatyr. Sammendraget bør kort gjøre rede for bakgrunnen for undersøkelsen, problemstillingene, framgangsmåte, oppsummering av resultatene samt rapportens hovedkonklusjoner og anbefalinger.

Sammendraget bør formuleres slik at det kan brukes som saksframlegg for kontrollutvalget, eller som et godt utgangspunkt for å utforme saksframlegget. Det bør være lettlest og logisk oppbygd med et presist innhold. Dette bidrar til at budskapet når fram til leseren. Sammendraget skal gjenspeile rapportens innhold.

13.2.4 Innledning og bakgrunn for undersøkelsen

I innledningen skaper vi forventninger til det temaet som skal belyses, og hvorfor dette er viktig. Vi gjør rede for bakgrunnen for forvaltningsrevisjonen, og det er naturlig at kontrollutvalgets bestilling omtales. En beskrivelse av problematikken eller temaet gir leseren en forståelse av hva undersøkelsen skal omhandle.

I mange tilfeller gir vi også en beskrivelse av revidert enhet eller av den sektoren som behandles slik at leseren får tilstrekkelig kunnskap om den reviderte virksomheten. Det kan være aktuelt å gjøre rede for virksomhetens målsettinger, relevant regelverk, relevante opplysninger om organisasjon, oppgaver og oppnådde resultater. Det kan også være på sin plass å gjøre rede for hvilke risiko- og vesentlighetsvurderinger som ligger til grunn for forvaltningsrevisjonen. Vi må ikke presentere lange beskrivelser av revidert enhet eller emnet for revisjonen som ikke er direkte relevante for undersøkelsen. Leserene skal få den informasjonen de trenger for å forstå rapporten og sette den inn i

en sammenheng, men ikke mer enn det. Innledningen kan avsluttes med at leseren får en oversikt over gangen i rapporten og innholdet i de følgende kapitlene.

13.2.5 Problemstillinger

Problemstillingene uttrykker hvilke spørsmål som besvares, eller hvilke forhold som belyses i forvaltningsrevisjonen. I tilknytning til problemstillingene er det nyttig å gjøre rede for hvilke avgrensninger som er gjort, det vil si gjøre rede for hva som ikke inngår i forvaltningsrevisjonen. Problemstillingene og avgrensningene bør presenteres tidlig i rapporten, enten i selve innledningen eller i et eget kapittel like etter. Et eget kapittel gjør det lettere for leseren å holde fast ved *den røde tråden*. Problemstillinger er nærmere omtalt i kapittel 8.

13.2.6 Metode

Det er viktig å skrive et godt metodekapittel. Det er her vi skal vise leseren hvordan forvaltningsrevisjonen er gjennomført. I metodekapitlet skal vi informere om 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, og hvorfor vi har brukt disse metodene. Mulige svakheter i datagrunnlaget må beskrives, og dataenes pålitelighet og gyldighet må omtales. I enkelte tilfeller kan være en god idé å skrive en mer utdypende metodebeskrivelse i et vedlegg. Metode er nærmere omtalt i kapittel 10.

13.2.7 Revisjonskriterier

Det er viktig at det går klart fram av rapporten hvilke revisjonskriterier 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. Dersom utledningen blir svært lang, kan den med fordel legges i et eget vedlegg.

Revisjonskriteriene kan gjengis på ulike måter. Kriteriene 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, presenteres bare kilder og de ferdig utledede kriteriene inne i selve rapporten

Vi anbefalte i kapittel 9 at revisor informerer om og innhenter aksept for revisjonskriteriene hos den reviderte. Dette bør fremgå i rapporten. Dersom det ikke er oppnådd aksept, bør revisor omtale det og begrunne sitt valg av revisjonskriterier mer inngående.

Revisjonskriterier er nærmere behandlet i kapittel 9.

13.2.8 Presentasjon og analyse av data- og faktagrunnlag

I rapporten må data presenteres korrekt og saklig, uten kommentarer eller synspunkter fra revisor. Vi må avstå fra å bruke ord og uttrykk som kan oppfattes som vurderende. Dette betyr at språket må være nøytralt uten adjektiver eller småord som legger en fargetone over dataene. Eksempler på slike småord er *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.

Det er viktig å huske at i rapporten skal vi sammenfatte og analysere dataene, og ikke bare gjengi dem. 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 revisjonskriteriene. Det er et ufravikelig krav at man skiller klart mellom revisjonskriterier, 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 revisjonskriteriene 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 vi har avdekket avvik og svakheter. Vi må ikke gi anbefalinger i form av detaljerte løsninger eller direkte pålegg. Anbefalinger er behandlet i kapittel 12.

13.2.12 Administrasjonssjefens kommentarer

Rådmannens uttalelser skal framgå av rapporten. Det er flere måter å gjøre dette på. Uttalelsen kan kopieres inn i rapporten som et eget kapittel, eller den kan legges til som vedlegg. I begge tilfeller kan revisjonen velge å knytte sine kommentarer til rådmannens uttalelse. Vi anbefaler ikke å gå inn i noen form for polemikk med rådmannen i selve rapporten. En grundig utsjekking av faktabeskrivelsen før den formelle høringsrunden vil redusere behovet for å kommentere rådmannens kommentarer til rapporten. Det kan også være nyttig å avholde et avslutningsmøte der revisor presenterer sine funn, vurderinger og konklusjoner før rapporten sendes på høring. Uansett er det viktig at revisjonens og administrasjonens eventuelle ulike syn kommer til uttrykk og veies opp mot hverandre på en saklig måte. Dersom uttalelsen har ført til endringer i den endelige rapporten, bør det komme fram på en hensiktsmessig måte.

13.2.13 Oversikt over referanser og litteratur

Rapporten må inneholde en oversikt over dokument og litteratur som det refereres til i teksten. Referansene settes opp alfabetisk etter forfatter, og kronologisk når én forfatter står for flere referanser. Kommunale enheter kan betraktes som forfattere, for eksempel utdanningsetaten, rådmannen, kommunalråden. Kommunestyresak, formannskapssak, NOU-er og stortingsproposisjoner settes også opp i referanselista som om de var forfatternavn. Noen revisjoner setter i tillegg opp en liste over sentrale dokument 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

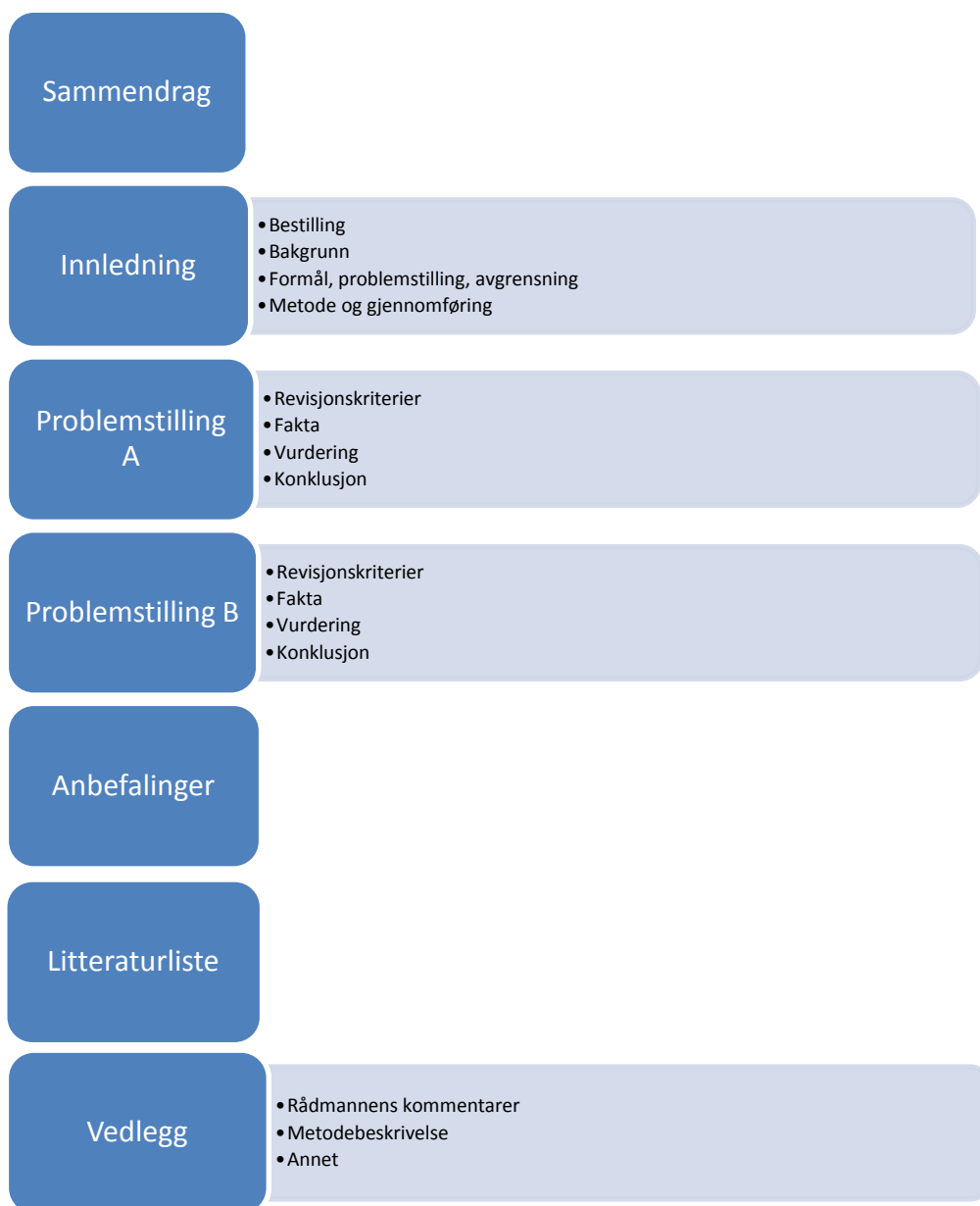
Dokument som man ønsker å gjøre tilgjengelig for leseren, kan tas med som vedlegg. For å redusere omfanget av selve rapporten kan mindre sentrale deler av framstillingen vurderes å legges ved som vedlegg. Men det kan noen ganger bli mange eller lange vedlegg. Man bør være kritisk til hvor mye stoff man legger som vedlegg, og om det strengt tatt er nyttig eller nødvendig for leseren at det ligger der.

13.3 Rapportstruktur

Det viktig å få klart fram budskapet. Leserens 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. Rapportstrukturen må være logisk, og rekkefølgen på kapitlene i rapporten 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 vurderinger og et annet med konklusjoner. Det er 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. Det gir nærhet mellom tekst/innhold som henger sammen. 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.



Figur 14 Eksempel på rapportstruktur

Når revisjonskriterier, fakta, vurderinger og konklusjoner er presentert forløpende 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.

13.4 En god rapport

I tillegg til de kravene RSK 001 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 Objektiv

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

Forvaltningsrevisjonsrapporten bør være leservennlig. 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, må 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.

Revisjonsenheten bør tenke igjennom hva som skal til for at rapportene er hensiktsmessig utformet for elektronisk lesing. Elektronisk lesing/visning blir mer og mer utbredt gjennom elektroniske sakspapirer og annen publisering av rapportene på nett, blant annet på nettsider og i NRKFs forvaltningsrevisjonsregister. Dette stiller litt andre krav til layout og dokumentegenskaper enn vanlig trykte rapporter. For eksempel gjør bruk av spalter lesing på skjerm uoversiktlig og tungvint med mye rulling opp og ned på sidene. Det er fort gjort å ende opp på feil side, og lesingen blir unødige krevende og oppstykket. Videre kan det være en fordel at margene er bredere enn ved papirformat, og blanke sider er ikke gunstig ved lesing på nett.

Det er viktig å kunne orientere seg og manøvrere raskt fram og tilbake i dokumentet, og da er skannede filer lite egnet. Det gir god lesehjelp i en PDF dersom en oppretter bokmerker ved overskrifter – da kan leseren manøvrere raskt til ulike deler av rapporten ved hjelp av leseruten. Vi anbefaler revisjonsenhetene å skaffe seg kompetanse om nettpublisering, slik at innholdet i rapportene blir lett tilgjengelig for leseren.

13.4.5 Troverdig

For å være troverdige må vurderingene stå i forhold til problemstillingene og de utledete revisjonskriteriene og bygge på et tilstrekkelig datagrunnlag. Vurderingene må 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 må skrives i en balansert og behersket språkdrakt. Tendensiøs eller ledende framstilling må unngås. Informasjonen som presenteres må være tilstrekkelig til å overbevise leserne

En god rapport bør være:

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



om validiteten og rimeligheten i det som presenteres, og at de foreslåtte anbefalingene vil føre til forbedring.

13.4.6 Konsis

Kravet om at rapporten skal være konsis, innebærer 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 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 må inneholde tilgjengelig, konsis og oppdatert informasjon som kan brukes til å oppnå forbedringer i forvaltningens praksis. Rapporten må svare på problemstillingene. Det må komme klart fram på hvilke områder revisor har påvist avvik, og hvor tiltak bør settes i verk. Rapporten må ferdigstilles uten unødig tidstap for at informasjonen skal være tidsaktuell og tilgjengelig snarest mulig.

13.5 Skriveprosessen

Skrivingen er ikke en rettlinjet prosess der vi starter med begynnelsen og fortsetter til siste punktum. Rapportskrivingen er en møysommelig og tidkrevende prosess med skriving 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 høringssvaret fra rådmannen.

Skriving 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. En forvaltningsrevisjonsrapport skal oppfylle strenge krav til språklig presisjon og dokumentert argumentasjon.

Under skriveingen må man være bevisst på 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 gratis elektroniske hjelpemidler som gir indikasjoner på hvor komplisert en tekst er, for eksempel lesbarhetsindeksen Liks (<http://www.skriftlig.no/lik-kalkulator/>).

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

13.6 Distribusjon av rapporten

Ferdig rapport oversendes formelt fra revisjonen til kontrollutvalget. Det anbefales at administrasjonen ved rådmannen får oversendt rapporten samtidig. Etter omstendighetene kan det være aktuelt å sende rapporten til sentrale bidragsytere i og utenfor kommunen. Aktiv distribusjon til media eller andre bør være avklart med kontrollutvalget.

Elektronisk distribusjon kan fordre særskilt tilrettelegging. Se om dette i pkt. 13.4.4.

Lag en tydelig rapportstruktur.

Analyser fakta grundig. Rapporten blir best når revisor kjenner og forstår fakta.

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.

De fleste revisjonsenheter publiserer rapportene på sine nettsider. NKRF oppfordrer alle sine medlemmer om å sende sine forvaltningsrevisjonsrapporter til NKRF for publisering i forvaltningsrevisjonsregisteret. Dette registeret er nærmere omtalt i kapittel 18.

14 Kvalitetssikring

Det er høye krav til kvalitet i alle ledd av prosessen i en forvaltningsrevisjon. 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 at utføringen av hver forvaltningsrevisjon skal kvalitetssikres.

RSK 001 om kvalitetssikring

45) Utføring av forvaltningsrevisjon skal kvalitetssikres.

46) Kvalitetssikring skal sikre at undersøkelsen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet. Videre må det sikres at det er konsistens mellom bestilling, problemstillinger, revisjonskriterier, data, vurderinger og konklusjoner.

Kvalitetssikringens hovedmål er å sikre at kravene i RSK 001 blir ivaretatt i alle ledd i arbeidet med forvaltningsrevisjon. En undersøkelse som er utført i samsvar med standarden, vil oppfylle kravet om kvalitet i forvaltningsrevisjon, og sikre at god kommunal revisjonsskikk er fulgt. Rapporten må vise at disse kravene er oppfylt.

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 forvaltningsrevisjonen.

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

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

Revisjonsenhetene kan med fordel utvide kvalitetssikringen til å gjelde mer enn kravene i RSK 001. For eksempel kan kvalitetssikringen også vurdere om:

- forvaltningsrevisjonen er planlagt innenfor realistiske rammer
- de som gjennomfører forvaltningsrevisjonen holder framdriftsplan og forholder seg til eventuelle ressursrammer
- forvaltningsrevisjonen gjennomføres på en effektiv måte
- dialogen med revidert enhet har fungert som ønsket
- rapporten er godt utformet, med et klart, presist og forståelig språk
- dokumentasjon og eventuell arkivering er forsvarlig
- håndtering av personopplysninger skjer i henhold til regelverket
- forvaltningsrevisjonen innfrir bestillers forventninger, også utover det som kan tolkes direkte ut fra bestillingen
- forvaltningsrevisjonen utføres på en slik måte at den kan bidra til læring og forbedring hos revidert enhet

14.2 Ansvar for kvalitetssikring

Leder av revisjonsenheten har ansvaret for kvaliteten på alt arbeid som utføres ved enheten. Det operative ansvaret for å sikre kvaliteten delegeres gjerne til en oppdragsansvarlig revisor, eventuelt videre til en prosjektleder.

Mange revisjonsenheter bruker i tillegg en egen intern kvalitetssikrer som gir innspill til revisjonsteamet i forskjellige faser av undersøkelsen.

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 bør utarbeide skriftlige rutiner eller retningslinjer for kvalitetssikringen, jf. kravet om kvalitetskontrollsystem i RSK punkt 47.

Erfaring viser at en hensiktsmessig ordning for kvalitetssikring av forvaltningsrevisjon 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. Et eksempel på en slik sjekkliste ligger som vedlegg 10. Dette eksemplet er utarbeidet med utgangspunkt i et skjema som benyttes i NKRFs forbundsbaserte kvalitetskontroll.
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. Eksempler på ulike maler ligger i vedlegg 3-11.

15 Kvalitetskontroll

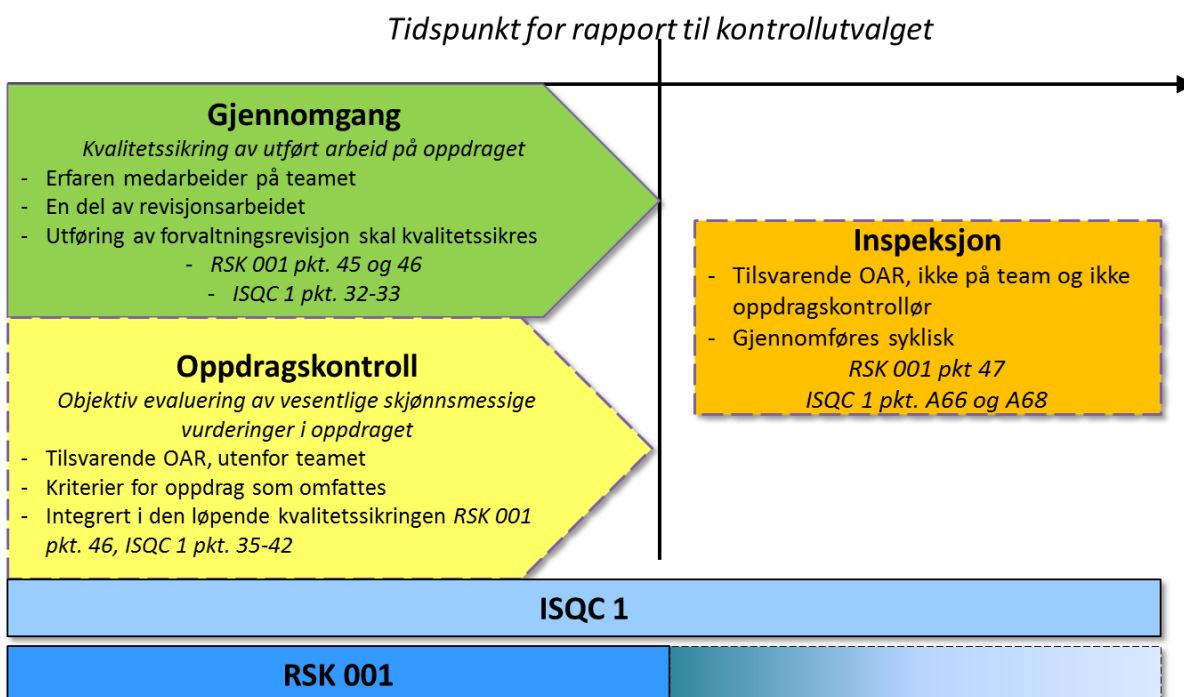
RSK 001 krever at revisjonsenheten dokumenterer et system for kvalitetskontroll. Standarden anbefaler at enhetene, så langt det passer, legger til grunn ISQC 1 som er en internasjonal revisjonsstandard om kvalitetskontroll på virksomhetsnivå.²²

RSK 001 om kvalitetskontroll

47) Revisjonsenheten må dokumentere et system for kvalitetskontroll. Det anbefales å følge kravene i ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester så langt det passer.

Ifølge ISQC 1 er det obligatorisk for revisjonsenhetene å etablere et kvalitetskontrollsystem i samsvar med denne standarden. ISQC 1 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 kvalitetskontroll, og RSK 001 anbefaler at enhetene følger denne standarden så langt det passer også for forvaltningsrevisjon. I denne veilederen bygger vi på kravene til kvalitetskontroll i ISQC 1.

Kontrollformene som kreves i ISQC 1 og sammenhengen mellom disse er illustrert i figuren under (NKRF, 2015a):



Figur 15: Kvalitetskontroll av forvaltningsrevisjon i henhold til RSK 001 og ISQC 1.

²² ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester

(Forkortelsen OAR står for oppdragsansvarlig revisor)

15.1 System for kvalitetskontroll

Både RSK 001 og ISQC 1 krever at enhetene skal ha et skriftlig dokumentert system for kvalitetskontroll. Dette systemet skal beskrive hvordan enheten sikrer at kvalitetskravene blir oppfylt. NKRFs revisjonskomité og forvaltningsrevisjonskomité har i fellesskap utgitt et info-skriv som drøfter kravene og gir en mal for et slikt system (NKRF, 2015).

15.2 Gjennomgang og oppdragskontroll

ISQC 1 inneholder krav om gjennomgang av oppdrag og oppdragskontroll. Kravet om gjennomgang innebærer at en erfaren medarbeider i enheten eller arbeidsgruppa skal kvalitetssikre utført arbeid. Kravet til oppdragskontroll innebærer etter ISQC 1 at vesentlige skjønsmessige vurderinger i oppdraget skal kvalitetssikres av en medarbeider utenfor teamet, med kompetanse tilsvarende oppdragsansvarlig.

RSK 001 krever kvalitetssikring av hvert oppdrag, gjennom hele utførelsen av oppdraget. De forhold som ifølge ISQC 1 skal ivaretas gjennom oppdragskontrollen, er i hovedsak ivaretatt gjennom kvalitetssikringen av forvaltningsrevisjonen fra planlegging og oppstart og helt fram til rapporten oversendes kontrollutvalget. Hvis en følger veilederens anvisninger for kvalitetskontroll, har man oppfylt kravene etter både RSK 001 og ISQC 1.

En forvaltningsrevisjonsrapport 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 rådmannen.

15.3 Syklisk inspeksjon og fagfelleevaluering – kontroll og læring

15.3.1 Syklisk inspeksjon

ISQC 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 kvalitetskontrollsystemet. 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 RSK 001 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 kan imidlertid ikke erstatte revisjonsenhetens eget interne kvalitetskontrollsystem.

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 skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en samlet forståelse av utførelsen av prosjektet, 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 metoder og fremgangsmåter, hvem som har vært involvert i undersøkelsen og funnene som er gjort. 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 revisjonsprosjektet.

16.1 Krav om dokumentasjon

Forskrift om revisjon og RSK 001 stiller krav om at revisor skal dokumentere hvordan forvaltningsrevisjonen er gjennomført.

RSK 001 om dokumentasjon

30) Data som inneholder personopplysninger, må behandles i tråd med reglene i personopplysningsloven.

42) Forvaltningsrevisjon 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.

43) Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg.

44) Dokumentasjon skal oppbevares i 10 år. Det må vurderes om dokumentasjon også må oppbevares utover 10 år etter bestemmelsene i arkivlov/-forskrift. For øvrig anbefales det å følge kravene i ISA 230 Revisjonsdokumentasjon så langt de passer.

Det som står om dokumentasjon i RSK 001 er sammenfallende med de av kravene i §§ 9 og 10 i revisjonsforskriften som er direkte relevante for forvaltningsrevisjon.

16.1.1 Arkivlova

Arkivlova med forskrifter gir ytterligere føringer for hva som skal dokumenteres, og hvordan dokumentasjonen skal skje. Arkivlova gjelder for kommunale og fylkeskommunale revisjonsenheter og for interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som ikke er egne rettssubjekt. For interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som er egne rettssubjekt, vil det bero på en konkret vurdering om selskapet er omfattet. Loven gjelder ikke for revisjonsenheter organisert som interkommunale selskap (IKS) eller aksjeselskap (AS).²³

16.1.2 Offentlighetsloven

Offentlighetsloven har et noe videre virkeområde enn arkivlova og 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. Det innebærer at kommunalt eller

²³ Jf. brev fra Kulturdepartementet til NKRF av 2. januar 2013.

fylkeskommunalt eide revisjonsordninger 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 arkivforskriften²⁴ skal revisjonsenheter som er underlagt offentlighetsloven, føre en journal hvor de registrerer alle inngående og utgående saksdokument som er gjenstand for saksbehandling og har verdi som dokumentasjon. Det er grunn til å tro at dette gjelder en stor del av korrespondansen 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 etterlevs.

16.2 Hva skal dokumenteres?

I RSK 001 står det at forvaltningsrevisjon 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.

En naturlig forståelse av dette kravet er at revisor skal dokumentere alle sider ved forvaltningsrevisjonen 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.

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 etterprøvbarhet(for

Behovet bak reglene om dokumentasjon av forvaltningsrevisjon må avveies mot hensynene bak personopplysningsloven, se punkt 16.4 til 16.6 nedenfor. Forvaltningsrevisjonskomiteen 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 framstilling av metodikken, hvilken periode vi har undersøkt, kriterier for utvalg og en beskrivelse av funnene er normalt tilstrekkelig for å ivareta dokumentasjonskravet.

²⁴ Forskrift om offentlige arkiv, 11. desember 1998 nr. 1193 (arkivforskriften).

Hva skal dokumenteres

- bestilling/oppdragsbeskrivelse og annen kommunikasjon med bestiller
- prosjektplan, avtale om oppdraget o.l.
- revisjonsdialog/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 eller egne rutiner
- konsultasjoner/diskusjoner/løsning av interne uenigheter
- dokumentasjon av kvalitetssikringen av arbeidet
- høringsversjon av rapporten
- høringsuttalelse fra revidert enhet
- endelig rapport
- håndtering av eventuelle misligheter og feil

Eventuell tilleggskdokumentasjon

- 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 en forvaltningsrevisjon. Det skal være enkelt å finne fram til dokumentasjonen på et senere tidspunkt – både for revisor og for andre.

For revisjonsenheter som er underlagt arkivlova, stiller arkivforskriften krav til hva som skal oppbevares og hvordan oppbevaring skal skje. Et krav med stor praktisk betydning er at kun enheter som har et arkivsystem som er godkjent av Riksarkivaren, det vil i praksis si såkalte NOARK-godkjente system, kan basere seg utelukkende på elektronisk arkivering.²⁵ Andre enheter må basere seg på papirarkiv. Eventuelle arkivsystem må tilfredsstille kravene i arkivloven og personopplysningsloven med forskrifter. Vi viser til arkivloven med forskrift for regler om journalføring, oppstilling av arkiv med mer.

²⁵ Jf. arkivforskriften § 2-13.

RSK 001 anbefaler at ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon* bør legges til grunn så langt det passer. ISA 230 inneholder noen krav som har overføringsverdi til arbeid med forvaltningsrevisjon. Blant annet sier den i punkt A1 at revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon i rett tid, fordi det sikrer mer nøyaktig informasjon. 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. Kravet til god revisjonsskikk forutsetter at RSK 001 følges for alle ledd i undersøkelsen. Hvis det i helt spesielle tilfeller skulle være nødvendig å fravike den, bør anbefalingene i ISA 230 om å redegjøre for avviket følges også i forvaltningsrevisjon.

Både revisjonsforskriften og RSK 001 påpeker at forhold som gjelder misligheter eller feil skal dokumenteres særskilt, med angivelse av hva revisor har foretatt seg. Revisors oppgaver og plikter i forbindelse med misligheter og feil ved revisjon av regnskaper omtales i ISA 240. Denne standarden kan også være en rettesnor i forbindelse med forvaltningsrevisjon.

17 Personvern, taushetsplikt og innsyn

17.1 Personopplysninger

Når vi jobber med forvaltningsrevisjon kommer vi ofte i befatning med personopplysninger. Personopplysningsloven har bestemmelser som skal sikre at den enkeltes personvern blir overholdt ved behandling av personopplysninger.

En personopplysning er ifølge personopplysningsloven § 2 en opplysning eller en vurdering som kan knyttes til en enkeltperson. 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 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 Sensitive personopplysninger

Ifølge personopplysningsloven § 2 nr. 8 gjelder særlige regler for behandling av *sensitive personopplysninger*, det vil si opplysninger om:

- rasemessig eller etnisk bakgrunn, eller politisk, filosofisk eller religiøs oppfatning,
- at en person har vært mistenkt, siktet, tiltalt eller dømt for en straffbar handling,
- helseforhold,
- seksuelle forhold,
- medlemskap i foreninger

Å bruke denne typen personopplysninger ses normalt på som mer inngripende, og regelverket stiller derfor strengere krav til behandling av denne typen opplysninger. Når vi behandler sensitive personopplysninger, er det ekstra viktig å være bevisst at vi ikke samler inn og lagrer mer opplysninger enn det som er nødvendig for revisjonsoppdraget.

For behandling av sensitive personopplysninger kreves i utgangspunktet konsesjon fra Datatilsynet. Arbeid med forvaltningsrevisjon er imidlertid unntatt fra reglene om konsesjonsplikt etter personopplysningsloven § 33 4. ledd.²⁶

17.1.2 Behandling av personopplysninger

Personopplysningsloven regulerer også behandling av personopplysninger som skjer ved hjelp av digitale hjelpemidler, jf. § 3. Både digitale lydopptakere og pc-er regnes som digitale hjelpemidler. Med andre ord vil skrivning av referat på pc og opptak av intervju på digital opptaker ofte innebære en behandling av personopplysninger ved hjelp av digitale hjelpemidler.

²⁶ Jf. brev fra Datatilsynet til NKRF datert 29.7.2011.

Hvis revisor benytter lydopptaker må man også være oppmerksom på de særlige reglene som gjelder for det. Informanter som er ansatt i kommunen plikter å gi informasjon til revisor. Men revisor har ikke hjemmel til å bruke lydopptaker. Bruk av lydopptaker krever et aktivt og informert samtykke fra den vi skal snakke med. Her viser vi til Datatilsynets veileder [Lydopptak av samtaler](#).

Personopplysningsloven stiller også krav ved manuell behandling av personopplysninger, som håndskrift, hvis behandlingen utgjør en del av et personregister. Hva som anses som et personregister favner svært vidt. Det avgjørende er om dokumentene oppbevares eller samles på en slik måte at det er mulig å gjenfinne opplysninger om hver enkelt person. For eksempel kan enkle notater i håndskrift regnes som et personregister, så lenge det er et eller annet system som gjør det mulig å finne igjen opplysninger om hver enkelt.

Vi kan derfor legge til grunn at svært mange forvaltningsrevisjoner (og andre oppdrag) vil innebære at revisor må ta hensyn til kravene i personopplysningsloven, og at revisjonsenhetene bør ha et system for å håndtere det.

Ett av kravene til slik behandling er at den behandlingsansvarlige, som vil være revisjonsenheten ved daglig leder, skal gi melding til Datatilsynet. Hensikten med meldingen er at Datatilsynet skal gjøres oppmerksom på at en behandlingsansvarlig foretar behandling av personopplysninger til bestemte formål. Revisjonsenhetene må derfor gi en melding til Datatilsynet der det framgår hvilke kommuner den gjennomfører forvaltningsrevisjon eller andre oppdrag i, og hva som er formålet. Formålet med forvaltningsrevisjonene i hovedsak det samme: å revidere forvaltningen. Det bør derfor være tilstrekkelig om enhetene registrerer en generell melding om forvaltningsrevisjonsaktiviteten hvert tredje år. Enhetene må sende ny melding hvis de tar på seg oppdrag for nye kommuner. Slike meldinger kan registreres på www.datatilsynet.no.

Meldeplikt

Datatilsynet skal ha melding hvert tredje år om hvilke kommuner enhetene gjennomfører forvaltningsrevisjon i. Les mer om meldeplikten hos datatilsynet.no.



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. Referat og annen dokumentasjon, skal etter revisjonsforskriften og RSK 001 lagres i ti år. Dette gjelder også dokumentasjon som inneholder personopplysninger. Det følger av personopplysningsloven § 28 at dokument som skal lagres etter arkivlov eller lignende, ikke må slettes når formålet med behandlingen er oppnådd. Vi må forutsette at arkivforskriftens krav om oppbevaring i 10 år gjelder på lik linje med arkivlova.

Ifølge personopplysningsloven § 12 kan fødselsnummer bare brukes ved behandlingen av personopplysninger når det er *saklig behov for sikker identifisering* og metoden er *nødvendig* for å oppnå slik identifisering. Hvis de aktuelle personene for eksempel kan identifiseres tilstrekkelig ved hjelp av navn, er det ikke adgang til å bruke fødselsnummer.

Noen enheter har etablert en ordning med personvernombud. Det innebærer at en av de ansatte får et særlig ansvar for å sikre at enheten er oppmerksom på problemstillinger knyttet til personvern og fører oversikt over enhetens behandling av personopplysninger. Personvernombudet skal fungere som en ressursperson innen personvern. De enhetene som etablerer en slik ordning kan etter Datatilsynets samtykke unntas fra meldeplikten. Se mer om personvernombud på datatilsynet.no.

17.1.3 Internkontroll og informasjonssikkerhet

Personopplysningsloven § 14 krever at virksomheter som behandler personopplysninger skal ha et system for internkontroll. Det innebærer at enhetene må etablere og vedlikeholde planlagte og systematiske tiltak for å oppfylle kravene i personopplysningsloven med forskrifter.

Revisjonsenhetene skal videre ha et system for å sikre tilfredsstillende informasjonssikkerhet ved behandling av personopplysninger. Det følger av personopplysningsloven § 13 at systemet skal dokumenteres.

Revisjonsenheten må:

- sette mål for informasjonssikkerheten
- kartlegging av hvilke personopplysninger virksomheten behandler
- vurdere risiko
- etablere rutiner for å oppfylle virksomhetens plikter og de registrertes rettigheter
- etablere rutiner og tekniske tiltak for informasjonssikkerhet

Se mer om internkontroll og informasjonssikkerhet hos datatilsynet.no.

17.2 Revisors taushetsplikt

Fra 1. januar 2015 følger revisors taushetsplikt reguleringen i forvaltningsloven.²⁷ Det betyr at revisor som hovedregel har taushetsplikt om noens personlige forhold og forretningshemmeligheter som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde. Nedenfor beskriver vi hovedtrekkene i regelverket. For øvrig 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 kommer typisk i befatning med slik informasjon ved mappegjennomganger, undersøkelser knyttet til kommunens velferdstjenester eller undersøkelser knyttet til arbeidsmiljø og sykefraværsoppfølging i kommunen.

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.

²⁷ Forvaltningsloven § 13, jf. kommuneloven § 78 nr. 7. Før lovendringen hadde revisor en taushetsplikt som var langt mer omfattende enn den ordinære taushetsplikten etter forvaltningsloven § 13.

17.2.2 Forretningshemmeligheter

For at det skal være taushetsplikt om opplysninger om næringsforhold 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 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 i en forvaltningsrevisjon ha behov for å bli skjermet. Tidligere hadde revisor en heldekkende taushetsplikt, men nå er det ingen spesifikk regel om taushetsplikt for slike tilfeller. Ifølge lovforarbeidene²⁸ til endringen av revisors taushetsplikt var det imidlertid en forutsetning for endringen 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.

Taushetsregelen i forvaltningsloven § 13 første ledd nr. 1 kan gjelde dersom informanten gir sine vurderinger eller opplysninger som ikke er allment kjent, og 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 (NKRF, 2015b).

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, jf. kommuneloven § 31 nr. 2. 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.²⁹

²⁸ Prp 113 L (2013-2014) om endringer i kommunelova m.m. kapittel 4.

²⁹ Jf. revisjonsforskriften § 20. Revisor kan kreve å gi slike opplysninger i møte.

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.³⁰
5. Revisor kan gi opplysninger til kontrollører ved gjennomføring av kvalitetskontroll i regi av bransjeorganisasjoner, herunder NKRFs kvalitetskontroll.³¹

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.

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 revisor og kommunen/fylkeskommunen, kan i utgangspunktet ikke unntas fra innsyn som interne dokument, jf. ordlyden i 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 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

³⁰ Revisjonsforskriften § 21 første og andre ledd.

³¹ Revisjonsforskriften § 21 første og andre ledd.

verifisering, gjør samme hensyn seg gjeldende. Referatene sendes til verifisering som en følge av lovkrav om god kommunal revisjonsskikk.³²

17.3.3 Adgang til utsatt innsyn

Alle dokument som produseres av revisjonen eller for revisjonen i en sak som skal rapporteres til kontrollutvalget, kan unntas fra innsyn inntil kontrollutvalget har mottatt endelig rapport.

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. offentleglova § 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 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 [Rettleiar til offenleglova](#).

Lesetips, relevant lovverk/forskrift m.m.:

- Arkivlova
- Forskrift om offentlege arkiv
- Offentlighetsloven
- Revisjonsforskriften
- Kommuneloven
- Personopplysningsloven
- Personopplysningsforskriften
- ISA 230 Revisjonsdokumentasjon
- ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper
- Datatilsynets veileder *Lydopptak av samtaler*.
- Datatilsynet s veileder *Informasjonssikkerhet og internkontroll*



³² Spørsmålet er nærmere drøftet i notat om kildevern (NKRF 2015 b) fra styret i NKRF, tilgjengelig på NKRFs nettsider.

18 Forvaltningsrevisjonsregisteret

NKRF har med støtte fra Kommunal- og regionaldepartementet og KS etablert et søkbart register med rapporter etter gjennomførte forvaltningsrevisjoner i norske kommuner og fylkeskommuner fra 2005 og framover. Registeret er åpent tilgjengelig på NKRFs nettsted www.nkrf.no:



Figur 16: NKRFs nettsted med lenke til forvaltningsrevisjonsregisteret

Registeret er et Excel-regneark der kolonnene angir kommunenummer, kommunenavn, revisjonsenhet, årstall, rapportens tittel, tjenesteområde og klassifisering av rapportens innhold og vinkling samt problemstillinger. Det er lagt inn filterfunksjoner på alle kolonnene slik at brukerne etter eget ønske lett kan sortere og gjøre uttrekk etter egne behov. Ved å klikke på rapportens tittel får man opp hele rapporten i fulltekst i pdf-format.

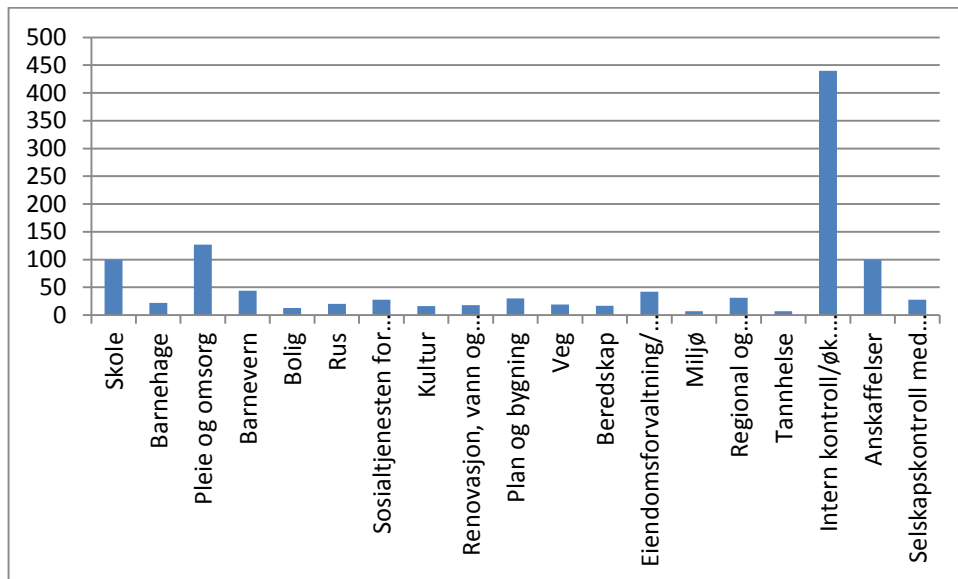
Nr.	Kommune	Revisjonsenhet	År	Tittel	Tjenesteområde	Tema	Hovedfokus	Omfatter også	Fokusområde	Problemstillinger
215	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2015	Telenor Arena	11 Plan og bygning	8 Kommunal og regional utvikling	4 Regelverksetterlevelse	1 Måloppnåelse	2 Miljø og byutvikling	Er de politiske vedtakene knyttet til Telenor Arena? Er administrasjonens saker i
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2015	Telenor Arena II	11 Plan og bygning	8 Kommunal og regional utvikling	4 Regelverksetterlevelse	6 Annet	2 Miljø og byutvikling	I hvilken utstrekning var utbyggingsselskapets reguleringsbestemmelser? I hvilken ut
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2014	Bruk av kommunens idrettshaller og gymnaser	10 Kultur	14 IK-ak forvaltning-ak styring	5 Styringsinfo-verktøy	1 Måloppnåelse	1 Brukertil tjenester og mynd. utv.	Følges gjeldende tildelingskriterier og re
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2014	Gaver til kommunen	13 Annet	15 Annet	4 Regelverksetterlevelse	1 Måloppnåelse	2 Miljø og byutvikling	Kartlegging av de testamentskarene gaver g
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2014	Miljø- og klimareportering	13 Annet	9 Miljø	5 Styringsinfo-verktøy	1 Måloppnåelse	2 Miljø og byutvikling	hvilken grad reflekteres kommunens be
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2014	Tideling av kulturmidler	10 Kultur	14 IK-ak forvaltning-ak styring	5 Styringsinfo-verktøy	1 Måloppnåelse	1 Brukertil tjenester og mynd. utv.	rapporteringssystem? Viser en stikkprø
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2014	Tidsludd til utredning	10 Kultur	14 IK-ak forvaltning-ak styring	4 Regelverksetterlevelse	5 Styringsinfo-verktøy	1 Brukertil tjenester og mynd. utv.	Horan forlader midlene seg i forhold til
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2014	Oppfølging av tiltak i kommunens arbeidsgrupper	13 Annet	15 Annet	1 Måloppnåelse	4 Regelverksetterlevelse	4 Viksomhetsstyring	kommunale tilskudd til kulturformål? Ha
219	Bærum	Bærum kommunerevisjon	2013	Aulaossett for akkrediteringsbar?	8 Rensnings- vann og	11 Vedlikehold	4 Regelverksetterlevelse	5 Styringsinfo-verktøy	2 Miljø og byutvikling	Har de folkevalgte vedtatt målsettinger i

Figur 17: Forvaltningsrevisjonsregisterets kolonneinndeling

Per 26.02.2016 inneholdt registeret 2609 forvaltningsrevisjonsrapporter.

Det første revisor bør gjøre når han skal starte opp med en ny forvaltningsrevisjon, er å søke i registeret for å se om noen har utført et lignende prosjekt tidligere. 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.

Ifølge registeret fordeler rapportene seg slik på ulike tjenesteområder og temaer i perioden 2012-2014:



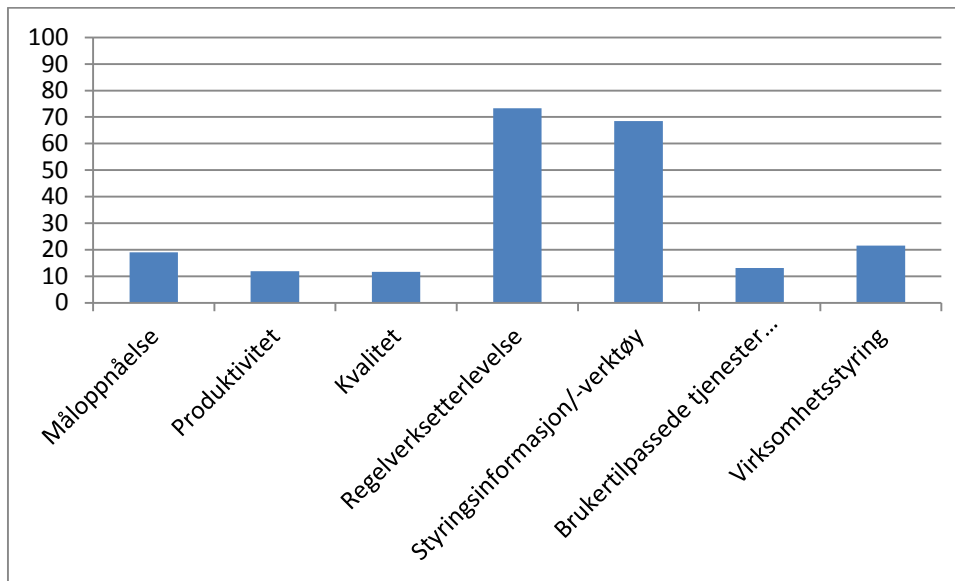
Figur 18: Antall forvaltningsrevisjonsrapporter fordelt på tjenesteområder og temaer i perioden 2012-2014

Figuren viser at de fleste rapportene er vinklet mot generell intern kontroll, økonomiforvaltning og økonomistyring. Dette er rapporter som vanligvis ikke knyttes til ett bestemt tjenesteområde, men som retter seg mot den kommunale organisasjonen som helhet, eksempelvis økonomistyring og budsjettoppfølging, anskaffelser, organisasjon og ledelse og lignende. Når det gjelder tjenesteområder, dominerer naturlig nok pleie og omsorg og skole som er de tyngste kommunale tjenestene. Barnevern og eiendomsforvaltning er også relativt hyppige temaer.

Forvaltningsrevisjon kan omfatte et bredt spekter av vurderingstema. I registeret blir rapportene rubrisert etter følgende kategorier:

- måloppnåelse
- produktivitet
- kvalitet
- regelverksetterlevelse
- styringsinformasjon og –verktøy
- brukertilpassede tjenester og myndighetsutøvelse
- virksomhetsstyring

Figuren under viser prosentvis fordeling mellom de ulike vurderingstemaene i de registrerte rapportene. Det kan forekomme flere vurderingstema i en og samme rapport.



Figur 19: Prosentvis fordeling på ulike vurderingstemaer i forvaltningsrevisjonsrapportene i perioden 2012-2014

Figuren viser tydelig at det hyppigst forekommende vurderingstemaet i alle år er *regelverksetterlevelse*. Dette vurderingstemaet finner vi i over 70 prosent av rapportene i perioden 2012-2014. *Styringsinformasjon og -verktøy* er det nest hyppigste temaet. Deretter følger *virksomhetsstyring* og *måloppnåelse*. Vurdering av *brukertilpassede tjenester*, *kvalitet* og *produktivitet* forekommer i mindre grad. At fordelingen er slik, kan synes noe underlig siden kjernedefinisjonen av forvaltningsrevisjon nettopp er vurdering av *økonomi*, *produktivitet*, *måloppnåelse* og *virknings*. Noe av forklaringen kan ligge i det faktum at den kommunale virksomheten og de kommunale tjenestene er sterkt lovregulert både når det gjelder innhold, omfang og kvalitet. Kravet om at det skal utledes revisjonskriterier fra autoritative kilder i enhver forvaltningsrevisjon, bidrar også i stor grad til å vri kriterieutledningen i retning av kilder som lover, forskrifter og annet regelverk.

Litteraturliste

Andersen, K. M., Laastad, B., Songstad, S. O., Ølnes, A. (2006): *Veileder i forvaltningsrevisjon*. Oslo: Norges Kommunerevisorforbund.

Arkivlova, LOV-1992-12-04-126 Lov om arkiv, <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-12-04-126>

Arkivforskriften, FOR-1998-12-11-1193 Forskrift om offentlege arkiv, <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1998-12-11-1193?q=Arkivforskriften>

Berg, T (2015): Controlleren – en rolle i endring. *Praktisk økonomi og finans* 31 (2), s. 170-181

Bukve, O. og Offerdal, A. (2002): *Kommunene og kommunelova*. Bukve, O. & A. Offerdal (red.): *Den nye kommunen. Kommunal organisering i endring*. Oslo: Det Norske Samlaget.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Rammeverk og veiledninger knyttet til risikostyring, internkontroll og avdekking av misligheter. www.coso.org

Datatilsynet (2011), Brev fra Datatilsynet til NKRF datert 29.7.2011.

Datatilsynet (2009), *En veiledning om internkontroll og informasjonssikkerhet*, veileder, siste oppdatert 14.01.2012, <https://www.datatilsynet.no/verktoy-skjema/Veiledere/Internkontroll-og-informasjonssikkerhet/>

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.

Forvaltningsloven, LOV-1967-02-10 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker, <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1967-02-10>

Grønmo, S. (2004): *Samfunnsvitenskapelige metoder*, Bergen: Fagbokforlaget.

Hoffman, T. (2013): «Hva kan vi bruke kvalitativ forskning til?» Tilgjengelig på: <<http://forskning.no/sosiologi/2013/09/hva-kan-vi-bruke-kvalitativ-forskning-til>> [Hentet 5. januar 2016].

IKS-loven, LOV-1999-01-29-6 Lov om interkommunale selskaper, <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-29-6>

ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon*.

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

ISQC 1 International Standard on Quality Control 1. Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>

Jensen M. and Meckling, W (1976): Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.

Johannessen, A. Tufte, P. A. og Christoffersen, L (2010): *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*, 4. utgave, Oslo: Abstrakt.

Justisdepartementet (2010): *Rettleiar til offentleglova*,
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/rettleiar-til-offentleglova/id590165/>

Kommunal- og regionaldepartementet (1990): NOU 1990:13 *Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste.
<https://www.regjeringen.no/globalassets/rpub/nou/19901990/013/pdfs/nou199019900013000ddd.pdf>

Kommunal- og regionaldepartementet (2002): *Forslag til endringer i kommuneloven – kommunal revisjon m.m.* Høringsnotat. Tilgjengelig fra:
https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/krd/hdk/2002/0007/ddd/pdfv/167715-forslag_til_endring_i_kommuneloven.pdf

Kommunal- og regionaldepartementet (2003): Ot.prp. nr. 70 2002-2003 *om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)*.: Oslo: Kommunal- og regionaldepartementet. Tilgjengelig fra:
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2de5ee72b45f4bb8ad6a919900735c5d/no/pdfs/otp200220030070000dddpdfs.pdf>

Kommunal- og regionaldepartementet (2009): *85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane*, publikasjonskode: H-2245, Lobo Media 12/2009, <https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/85-tilradningar-for-styrkt-eigenkontroll-/id588583/>

Kommunal- og regionaldepartementet (2010): Brev fra KRD til NKRF datert 9. april 2010.

Kommunal- og regionaldepartementet (2011): *Kontrollutvalgsboken. Om kontrollutvalgets rolle og oppgaver*, veileder H-2254 B, <https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/kontrollutvalgsboken-om-kontrollutvalget/id632379/>

Kommunal- og regionaldepartementet (2006): Brev fra KRD til Indre Helgeland kommunerevisjon 12.10.06.

Kommuneloven, LOV-1992-09-25-107 Lov om kommuner og fylkeskommuner,
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-09-25-107>

Kontrollutvalgsforskriften, FOR-2004-06-15-905 Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-06-15-905>

Kulturdepartementet (2013): Brev fra kulturdepartementet til NKRF av 2. januar 2013.

Kvello, Øyvind (2007): *Utredning av atferdsvansker, omsorgssvikt og mishandling*, Universitetsforlaget.

Larsen, H. O. og Offerdal, A., (2000): "Political Implications of The Norwegian Local Government Act of 1992". I Amnå, E. and Montin, S. (red.): *Towards a New Concept of Local Self-government?* Bergen: Fagbokforlaget.

Miljøverndepartementet. (2012): *Veileder Kommuneplanprosessen – samfunnsdelen – handlingsdelen*. Oslo, Miljøverndepartementet.

Norges Kommunerevisorforbund, Forvaltningsrevisjonsregisteret.
<http://www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister/cms/144>

Norges Kommunerevisorforbund, Kort om revisjon av kommunal virksomhet og selskapskontroll.
http://www.nkrf.no/revisjon_av_kommunal_virksomhet/cms/16

Norges Kommunerevisorforbund (2007): eINFO 28/07 Opplæring av nyvalgte kontrollutvalg

Norges Kommunerevisorforbund (2010): *Veileder til utarbeidelse av overordnet analyse*,
http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Publikasjoner/OA_Veileder.pdf

Norges Kommunerevisorforbund (2012): Forvaltningsrevisjonskomiteen informerer 2012/1
http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Info_fra_NKRFS_organer/FR-kom/2012/FR-info_12-01.pdf

Norges Kommunerevisorforbund (2015a): Informasjonsskriv 2015 – internt kvalitetskontrollsystem

Norges Kommunerevisorforbund (2015b): Notat om nødvendig kildevern i kommunal revisjon i tråd med profesjonell revisjonsvirksomhet og beste praksis

NOU 1990:13 *Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner*,
<https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/nou-1990-13/id677300/?ref=search&term=>

Nygaard, N. (2004): *Rettsgrunnlag og standpunkt*, 2. utgave, Universitetsforlaget.

Offentlighetsloven, LOV-2006-05-19-16 Lov om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd,
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2006-05-19-16>

Offerdal, A., Bukve, O. og Olsen, K. H. (2002): *Det paradoksale ansvaret*. I Bukve, O. og Offerdal, A. (red.): *Den nye kommunen. Kommunal organisering i endring*. Oslo: Det Norske Samlaget

Ot.prp. 70 (2002-2003) *Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)*, <https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/otprp-nr-70-2002-2003-/id174571/>

Personopplysningsloven, LOV-2000-04-14-31 Lov om behandling av personopplysninger,
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2000-04-14-31>

Personopplysningsforskriften, FOR-2000-12-15-1265 Forskrift om behandling av personopplysninger,
<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2000-12-15-1265>

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

Revisjonsforskriften, FOR-2004-06-15-904 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv,
<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-06-15-904>

Riksrevisjonen (2012): *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon*. Oslo, Riksrevisjonen

Riksrevisjonsloven, LOV-2004-05-07-21 Lov om riksrevisjonen,
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-05-07-21>

RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon

http://www.nkrf.no/rsk_001_standard_for_forvaltningsrevisjon

Sørensen, R.J., Borge, L.E. og Hagen T.P. (1999): *Effektivitet i offentlig tjenesteyting*, Oslo: Fagbokforlaget.

Vedlegg 1:RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon

Denne standarden angir hva som er god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon, og består av grunnleggende prinsipper og revisjonshandlinger i forvaltningsrevisjon. Tekst skrevet med uthevet skrift er obligatoriske krav. For å forstå og anvende de grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger, må man ta hensyn til hele teksten i standarden.

Innledning

- 1) Rammene for denne standarden følger av lov om kommuner og fylkeskommuner [kapittel 12, forskrift](#) om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner og [forskrift](#) om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.
- 2) Hensikten med denne standarden er å fastsette normer for og gi veiledning om planlegging, gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjonsprosjekter i kommuner og fylkeskommuner.
- 3) Standarden baserer seg på internasjonale prinsipper og standarder fastsatt av International Organization of Supreme Audit Institutions ([INTOSAI](#)) og Institute of Internal Auditors ([IIA](#)).
- 4) Gjennomføring av forvaltningsrevisjon er en lovpålagt oppgave i kommuner og fylkeskommuner. Kontrollutvalget skal påse at det årlig blir gjennomført forvaltningsrevisjon, og at det utarbeides plan for forvaltningsrevisjon basert på en overordnet analyse. Planen skal vedtas av kommunestyret eller fylkestinget.
- 5) Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon skal ikke overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens eller fylkeskommunens folkevalgte organer.

Krav til revisor

- 6) **Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor må oppfylle kvalifikasjonskravene i [§ 11](#) i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.**
- 7) **Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor må sørge for at forvaltningsrevisjonen gjennomføres med tilstrekkelig kunnskap om og ferdigheter i relevant metodikk, og med tilstrekkelig kunnskap om temaet som revisjonen omhandler.**
- 8) **Revisor skal være uavhengig og objektiv ved utførelsen av sine oppgaver. For hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt skal det gjennomføres og dokumenteres en vurdering av prosjektteamets uavhengighet. Uavhengigheten skal også vurderes løpende gjennom prosjektet.**
- 9) **Dersom revisor benytter arbeid utført av andre, skal revisor sikre at kravene i punkt 8 er oppfylt også for disse.**

Bestilling

- 10) **Revisor må gjennomføre forvaltningsrevisjonen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling.**
- 11) **Revisor må vurdere om kontrollutvalgets bestilling lar seg gjennomføre, og om revisor er faglig uavhengig. Dersom revisor finner det påkrevd, må revisor avklare bestillingen med kontrollutvalget, eventuelt vurdere å si fra seg forvaltningsrevisjonsprosjektet.**

Revisjonsdialogen

I det etterfølgende menes med administrasjonssjef også kommune-/fylkesråd og daglig leder og styre i kommunalt/fylkeskommunalt foretak.

12) God kommunikasjon med bestiller, revidert enhet og andre relevante aktører er nødvendig for en effektiv forvaltningsrevisjon. God kommunikasjon bidrar til forankring av revisjonsarbeidet, revisjonskriteriene og kvalitetssikring av forvaltningsrevisjonsprosjektet.

13) Revisor skal sende oppstartsbrev til administrasjonssjefen så tidlig som mulig i prosjektet og senest før datainnsamlingen starter.

14) Det bør avholdes oppstartsmøte med administrasjonssjefen/revidert(e) enhet(er). På oppstartsmøte bør det redegjøres for bakgrunn for prosjektet, problemstillinger, revisjonskriterier eller grunnlaget for disse, informasjonsbehov, tidsplan, undersøkelsesopplegg og rammer for dialogen med revidert(e) enhet(er) og andre interessenter.

15) Dersom revisor ser behov for å endre prosjektets problemstilling(er) eller annet underveis i en slik grad at det har vesentlig betydning i forhold til bestillingen, skal dette avklares med kontrollutvalget.

16) Administrasjonssjefen skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som framgår av rapporten. Høringssvaret skal vedlegges rapporten som går til behandling i kontrollutvalget. Det kan også være hensiktsmessig å presentere utkast til rapport i et møte med administrasjonssjefen.

17) Endelig rapport skal oversendes kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen.

Prosjektplan

18) For hvert prosjekt skal det utarbeides en skriftlig prosjektplan hvor det redegjøres for prosjektets problemstilling(er), revisjonskriterier eller grunnlaget for disse, og metodebruk.

19) Prosjektplanen bør også redegjøre for planlagt tids- og ressursbruk inklusive bruk av ekstern bistand og milepæler i prosjektet. I tillegg kan det i prosjektplanen redegjøres for bakgrunn for prosjektet, avgrensinger, formål og annen relevant informasjon.

Problemstilling(er)

20) Det skal utarbeides problemstilling(er) for den enkelte forvaltningsrevisjonen.

21) Med utgangspunkt i bestillingen fra kontrollutvalget må revisor operasjonalisere problemstillingen(e) slik at de blir tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares.

Revisjonskriterier

22) Med utgangspunkt i problemstillingen(e) skal det etableres revisjonskriterier for hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt. Revisjonskriterier er de krav, normer og/eller standarder som forvaltningsrevisjonsobjektet skal revideres/vurderes i forhold til.

23) Revisjonskriteriene skal være begrunnet i, og utledet fra, autoritative kilder innenfor det reviderte området.

24) Kilder til revisjonskriterier kan være:

- lover
- forskrifter
- forarbeider
- rettspraksis
- politiske vedtak, mål og føringer
- administrative retningslinjer, mål, føringer og lignende
- statlige føringer, veiledere og lignende
- andre myndigheters praksis
- anerkjent teori
- reelle hensyn (vurderinger av hva som er rimelig, formålstjenlig, effektivt eller lignende)

25) Revisjonskriteriene skal være relevante, konkrete og i samsvar med de kravene som gjelder for forvaltningsrevisjonsobjektet innenfor den aktuelle tidsperioden.

Metode og data

26) Problemstillingen(e) i prosjektet er bestemmende for valg av metode for innsamling av data. Eksempler på metoder som kan benyttes er: intervju, spørreskjema, observasjon, dokumentanalyse, statistiske analyser, regnskapsanalyse og systemanalyse. I den grad det er tjenlig, bør det benyttes flere metoder for innsamling av data.

27) I valg av metode må revisor sikre dataenes relevans (gyldighet, validitet) i forhold til problemstillingen(e). Datainnsamlingen må gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet (reliabilitet).

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

29) Data innsamlet ved hjelp av intervjuer skal som hovedregel verifiseres.

30) Data som inneholder personopplysninger, må behandles i tråd med kravene i [personopplysningsloven](#).

Vurderinger og konklusjoner

31) Revisor må analysere de innsamlede dataene i forhold til revisjonskriteriene og vurdere om praksis eller tilstand er i tråd med kriteriene.

32) Revisors vurderinger må være objektive og logiske.

33) På bakgrunn av vurderinger av dataene opp mot kriteriene skal revisor konkludere i forhold til problemstillingen(e). Dersom revisor finner vesentlige avvik, skal dette komme tydelig til uttrykk i forvaltningsrevisjonsrapporten.

Anbefalinger

34) Der det er hensiktsmessig bør revisor gi anbefalinger. Anbefalinger må aldri formuleres som pålegg til administrasjonen. Revisor skal også være varsom med å foreslå detaljerte løsninger.

Prosjektrapport

35) Det skal skrives rapport fra hvert gjennomførte forvaltningsrevisjonsprosjekt.

36) Rapporten bør utformes så lesevennlig som mulig.

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

38) Praksis eller tilstand innen det reviderte området må beskrives i et omfang som i tilstrekkelig grad underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

39) Det må gå klart fram hva som er presenterte data, og hva som er revisors vurderinger.

40) Rapporten skal inneholde:

- sammendrag
- bakgrunn for prosjektet/bestilling
- problemstilling(er)
- metode
- revisjonskriterier
- data
- vurderinger
- konklusjoner og eventuelle anbefalinger
- oversikt over sentrale dokumenter og litteratur
- administrasjonssjefens kommentarer

41) Revisor kan selv vurdere omfanget og rekkefølgen av de enkelte delene i rapporten. Revisor kan utdype elementene i rapporten i vedlegg.

Dokumentasjon

42) Forvaltningsrevisjon 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.

43) Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg.

44) Dokumentasjon skal oppbevares i 10 år. Det må vurderes om dokumentasjon også må oppbevares utover 10 år etter bestemmelsene i [arkivlov/-forskrift](#). For øvrig anbefales det å følge kravene i [ISA 230](#) Revisjonsdokumentasjon så langt de passer.

Kvalitetssikring og kvalitetskontroll

45) Utføring av forvaltningsrevisjon skal kvalitetssikres.

46) Kvalitetssikring skal sikre at undersøkelsen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet. Videre må det sikres at det er konsistens mellom bestilling, problemstillinger, revisjonskriterier, data, vurderinger og konklusjoner.

47) Revisjonsenheten må dokumentere et system for kvalitetskontroll. Det anbefales å følge kravene i [ISQC 1](#) Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester så langt det passer.

Vedlegg 2: Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer

Fastsatt av årsmøtet 11. juni 2012

INNLEDNING

De etiske retningslinjene er utarbeidet for NKRFs medlemmer³³ og skal være retningsgivende for både revisorer og kontrollutvalgssekretærer. Det er i all hovedsak felles retningslinjer for de to yrkesgruppene. Det forekommer imidlertid forhold som kun gjelder for den ene gruppen. Dette blir da omtalt særskilt.

For NKRFs medlemmer som arbeider med revisjon, vil etikk også være omtalt i enkelte av standardene, og retningslinjene kommer i tillegg til disse.

Etiske retningslinjer er en overordnet beskrivelse av de verdier og prinsipper som skal være en rettesnor for medlemmenes daglige arbeid, deres holdninger og atferd. Den uavhengigheten, de fullmaktene og det ansvaret som medlemmene i NKRF har i utøvelsen av sitt arbeid, stiller høye etiske krav til utførelsen. Det tilligger i første omgang hvert enkelt medlem å etterleve retningslinjene.

Hensikten med NKRFs etiske retningslinjer er at de skal bidra til et felles verdigrunnlag for medlemmene. De vil også kunne danne grunnlag for medlemmenes egne etiske retningslinjer og regler.

Retningslinjene er delt i en faneparagraf og fire hovedpunkter. **Faneparagrafen** behandler den kommunale³⁴ særegenheten og slår fast viktigheten av å forstå denne. Forståelse er en viktig forutsetning for arbeidet med revisjon og tilsyn i kommuner og stiller store krav til det enkelte medlems holdninger og atferd.

Deretter omtales **fire grunnleggende forhold** som skal medvirke til at medlemmene skaper tillit med sitt arbeid.

Retningslinjene har to vedlegg. Vedlegg 1 omhandler mulige **trusler** (dilemmaer) og **forholdsregler** for å håndtere etiske konflikter. Vedlegg 2 synliggjør ulike **etiske dilemmaer** som kan være eksempler på omstendigheter som kan skape konflikter eller trusler opp mot tilsyns- og revisjonsfunksjonen.

Organisasjonsmessig behandling av eventuelle alvorlige brudd på retningslinjene, følger av bestemmelsene i NKRFs vedtekter §§ 16 og 17.

Faneparagraf

Det er grunnleggende for NKRFs medlemmer å forstå og respektere de demokratiske prosessene og særegenheten ved den kommunale forvaltningen.

³³ Med dette menes både bedriftsmedlemmer og personlige medlemmer.

³⁴ I retningslinjene benyttes *kommune*, *kommunal(t)* og *kommunestyret* synonymt med *fylkeskommune*, *fylkeskommunal(t)* og *fylkesting*.

Medlemmene skal

- a. Arbeide for å styrke tilliten til kommunal forvaltning.
- b. Arbeide åpent i offentlighetsprinsippets ånd og samtidig ivareta bestemmelsene om taushetsplikt.
- c. Forstå og respektere de overordnede målene for forvaltningen og deres grunnleggende betydning for revisjon og tilsyn.
- d. Ivareta ansvaret for å gi oppdragsgiver best mulig faktagrunnlag og veiledning.
- e. Opptre selvstendig og med integritet i samarbeid med oppdragsgiver.
- f. Etterstrebe åpenhet, saklighet og kompetanse i all kommunikasjon.
- g. Ivareta ansvaret for at de oppgavene de påtar seg, er vurdert og gjennomført på en faglig forsvarlig måte og bygger på et tilstrekkelig faktagrunnlag.

Medlemmene skal være bevisste på å unngå adferd som kan stille deres integritet, den virksomheten de representerer og kvaliteten på og gyldigheten av det arbeidet de gjør, i et ugunstig lys. Det er av grunnleggende betydning at medlemmene betraktes med tillit og troverdighet.

Pkt. 1 – UAVHENGIGHET, HABILITET OG INTEGRITET

Et medlem skal opptre slik at det ikke er tvil om vedkommendes uavhengighet, habilitet og integritet.

Et medlem må ikke la seg påvirke av andre på en slik måte at det blir tvil om vedkommendes uavhengighet.

Kommentarer

Uavhengighet, habilitet og integritet er av grunnleggende betydning for medlemmenes tillit hos oppdragsgiverne og allmennheten og er blant kjerneverdiene i de etiske retningslinjene. Uavhengighet må opprettholdes i forhold til alle interessenter og i alle prosesser.

Uavhengighet og integritet må vurderes i forhold til egen politisk aktivitet og samfunnsengasjement for øvrig.

Integritet krever at medlemmene følger prinsippene om uavhengighet og objektivitet, utviser uklanderlig opptreden, tar hensyn til allmennhetens interesse og er absolutt ærlige når de utfører sitt arbeid.

For å ha nødvendig tillit må medlemmene være uavhengige av oppdragsgiver og andre utenforstående interessegrupper.

Pkt. 2 – OBJEKTIVITET OG SAKLIGHET

Et medlem skal alltid være saklig og objektiv. Alle relevante forhold av betydning for saken skal belyses og tas hensyn til. All kommunikasjon skal være objektiv og være underbygd med fakta.

Kommentarer

Det er behov for objektivitet og upartiskhet i alt arbeid som medlemmene utfører. Konklusjoner i uttalelser, rapporter og saker skal være basert på bevis og fakta som er fremskaffet og fremstilt i samsvar med gjeldende revisjonsstandards og/eller god forvaltningsskikk.

Pkt. 3 – KOMPETANSE OG FAGLIG UTVIKLING

Et medlem skal ha tilstrekkelige kunnskaper, ferdigheter og erfaringer til å utøve sitt arbeid.

Kommentarer

Det er grunnleggende at medlemmene har forståelse og respekt for den kommunale særegenheten og de demokratiske prosessene.

Kompetanse skaffes både gjennom utdanning og erfaring. Et medlem må også sørge for å oppdatere sine kunnskaper gjennom videreutdanning og oppdatering i nødvendig omfang.

Medlemmet skal ha gode og relevante kunnskaper, og har et ansvar for å skaffe seg et korrekt grunnlag for å kunne ta en beslutning på bakgrunn av regler og praksis på området.

Medlemmer skal ikke påta seg arbeid som de ikke er kvalifisert til å utføre.

Særskilt for sekretærer:

Sekretærer er ikke underlagt NKRFs interne regler for obligatorisk etter- og videreutdanning. De har derfor et særskilt ansvar for å sørge for egen faglig oppdatering.

Pkt. 4 – RESPEKT OG TILLIT

Et medlem skal opptre på en slik måte at respekt, tillit og utvikling av faget og virksomheten fremmes.

Et medlem skal opptre på en kollegial måte.

Kommentarer

Respekt og tillit forutsetter at et medlem i eller utenfor sitt arbeid, opptrer på en slik måte at hun eller han ikke svekker omdømmet for seg selv eller sin yrkesgruppe.

Gjennom sin oppførsel skal et medlem bidra til å styrke yrkets anseelse og fremme rekrutteringen.

Den tilliten og respekten som kommer et medlem til gode, skyldes for en stor del den samlede innsatsen til alle medlemmene opp gjennom tidene. Derfor er det både i medlemmenes og allmennhetens interesse at det enkelte medlem opptrer på en rettferdig og balansert måte overfor både kollegaer og andre virksomheter.

Revisor og sekretær har ulike roller, og begge yrkesgrupper må ha gjensidig respekt og forståelse for hverandres roller.

Medlemmet skal vise respekt for andres vurderinger og respektere saklig uenighet i arbeidet. Tilbakemeldinger skal gis på en respektfull, saklig og konstruktiv måte.

Et medlem bør arbeide for utveksling av erfaringer og skal fremme gode relasjoner med kolleger. Utveksling av erfaring er en viktig del av medlemmets utvikling og styrker anseelsen.

Ved omtale av egen virksomhet skal medlemmet fokusere på egne kvalifikasjoner og evne til å løse oppgavene og ikke snakke nedsettende om andre.

Vedlegg til Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer

Vedlegg 1 Trusler og forholdsregler

Vedlegg 2 Etiske dilemmaer

Vedlegg 1

TRUSLER

Etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene i del 2 kan trues av en rekke omstendigheter. Medlemmer må vurdere om det finnes forhold som kan true tilliten til medlemmet og medlemmets uavhengighet, upartiskhet og selvstendighet.

Et medlem kan for eksempel ikke ha et slikt forhold, eksempelvis vennskaps- eller slektskapsforhold, til den som er omfattet av revisjon eller tilsyn, at uavhengigheten reduseres. Et medlem kan heller ikke ha økonomiske forbindelser til den som er omfattet av revisjon eller tilsyn, slik at det blir tvil om medlemmets uavhengighet. Medlemmene er forpliktet til å avstå fra å bli involvert i saker som de har egeninteresse i, og som har betydning for yrkesutøvelsen.

Uavhengighet og integritet må også vurderes opp mot egen politisk aktivitet og samfunnsengasjement for øvrig.

Medlemmer skal verne om sin uavhengighet og unngå eventuelle mulige interessekonflikter ved å takke nei til gaver eller godtgjørelser som vil kunne påvirke eller oppfattes som å påvirke deres uavhengighet og integritet.

Medlemmer skal ikke bruke opplysninger de mottar i sitt arbeid, til å sikre personlige fordeler for seg selv eller for andre. De skal heller ikke røpe opplysninger som ville gi uberettigede eller urimelige fordeler for andre personer eller organisasjoner, eller bruke slike opplysninger til å skade andre.

De fleste truslene vil falle inn under en eller flere av følgende kategorier;

- a) **Egeninteressetrusler**, som kan oppstå som følge av medlemmets eller nærstående økonomiske eller andre interesser
- b) **Egenkontrolltrusler**, som kan oppstå hvis medlemmet må revurdere en tidligere konklusjon
- c) **Partsrepresentanttrusler**, som kan oppstå hvis medlemmet inntar et standpunkt på en slik måte at den etterfølgende objektiviteten kan settes i fare
- d) **Fortrolighetstrusler**, som kan oppstå hvis medlemmet på grunn av en nær forbindelse blir for velvillig innstilt overfor andres interesser
- e) **Presstrusler**, som kan oppstå hvis medlemmet forhindres fra å handle objektivt som følge av reelle eller oppfattede trusler, og
- f) **Samfunnsengasjementstrusler**, som kan oppstå hvis medlemmet oppfattes å ha et tydelig politisk engasjement, eller deltar aktivt i styrende organer i lokale organisasjoner eller lignende.

Særskilt for revisorer:

Når revisorer yter rådgivning og andre tjenester til en revidert enhet, må de være nøye med at disse tjenestene ikke fører til interessekonflikt. Særlig skal revisorer påse at slike tjenester ikke omfatter ledelsens ansvar eller myndighet, noe som helt og fullt må ligge hos ledelsen for den reviderte enheten.

Revisjonsenheten bør etablere rutiner for rotering av revisors ansvarsområde så langt det er mulig.

Oppdragsansvarlig revisor har et særskilt ansvar for å dokumentere sin uavhengighet.

FORHOLDSREGLER

Enkelte tiltak eller forholdsregler kan eliminere eller redusere trusler til et lavere og akseptabelt nivå. Dette kan være forholdsregler i lov eller forskrift, forholdsregler skapt av profesjonen eller forholdsregler internt i virksomheten eller hos oppdragsgiver.

Eksempler kan være:

- Krav til utdanning, opplæring og praksis for å oppnå godkjenning.
- Krav til dokumentert kompetanseutvikling i form av obligatorisk etterutdanning.
- Krav til etterlevelse av faglige standarder.
- Eksternt tilsyn, disiplinærtiltak og kvalitetskontroll.

- Etablerte rapporteringssystemer fra arbeidsgiveren, profesjonen eller en tilsynsmyndighet, og som gir kollegaer, arbeidsgivere og allmennheten mulighet til å gjøre oppmerksom på uprofesjonell eller uetisk atferd.
- En eksplisitt plikt til å rapportere brudd på etiske krav.

Kompetanseutvikling skjer blant annet gjennom praktisering av arbeidet, samt å holde seg oppdatert gjennom lesing av faglitteratur, fagtidsskrifter og ved å delta på kurs og konferanser. Det bør lages en plan for utdanning/utvikling og den gjennomførte utdanningen bør dokumenteres.

Hvordan og hvilke forholdsregler som skal anvendes, vil variere etter omstendighetene. Ved utførelsen av profesjonelle vurderinger må medlemmet vurdere hva en opplyst tredjepart med kjennskap til alle relevante opplysninger, med rimelig grunn kan oppfatte som uakseptabelt.

Særskilt for revisorer:

NKRF har egne regler for obligatorisk etter- og videreutdanning for personlige medlemmer som utfører lovbestemt revisjon i kommunal sektor.

Kvalitetsstandarden for revisjon, ISQC 1, er et eksempel på en forholdsregel skapt av profesjonen og arbeidsgiveren. Standarden pålegger revisjonsvirksomheten å ha interne rutiner som ivaretar en del av forholdene eller truslene som kan oppstå.

Vedlegg 2:

ETISKE DILEMMAER

Medlemmene vil i sitt arbeid komme ut for ulike situasjoner hvor enten medlemmet selv eller omgivelsene kan oppfatte at det oppstår konflikter mellom forholdet ved medlemmet personlig og den eller de det skal føres tilsyn med/revideres. I enkelte situasjoner vil det være slik at "konflikten" eller forholdet ikke kan bøtes på uten å tre ut av situasjonen, mens i andre tilfeller kan det være tiltak som kan gjøres slik at man reduserer konflikten til et akseptabelt nivå.

I dette vedlegget synliggjøres ulike situasjoner som kan være eksempler på omstendigheter som kan skape konflikter eller trusler opp mot tilsyns- og revisjonsfunksjonen. Det er søkt å komme frem til tiltak som kan redusere slike trusler. Hensikten med vedlegget er å gi medlemmene eksempler på situasjoner som kan oppfattes som utfordrende i denne sammenheng.

Interessekonflikter

Medlemmer må foreta relevante handlinger for å identifisere situasjoner som kan skape en interessekonflikt. Det kan for eksempel oppstå en trussel mot objektiviteten når sekretær eller revisor er et aktivt medlem i et politisk parti (*samfunnsengasjementstrussel*). Det kan også oppstå trusler mot objektiviteten hvis sekretær og/eller revisor er deltaker i en organisasjon, losje eller annet og hvor det også er deltakere fra kommunestyret, kontrollutvalget eller kommunens administrasjon. På samme måte kan tette vennskapsbånd mellom for eksempel rådmann og medlemmet bidra til å skape trusler mot objektiviteten.

Et annet forhold som kan oppfattes som en trussel mot objektiviteten er når det er eller oppleves å være for tette bånd mellom revisjonen og sekretariatet, eller mellom revisjonen og revidert enhet. Deltakelse i ulike arenaer i et lokalmiljø kan også bidra til å skape trusler mot objektivitet og profesjonell atferd. Dette kan for eksempel være deltakelse i sentrale verv i FAU, idrettslaget, veldedige organisasjoner mv.

Medlemmet må vurdere betydningen av eventuelle trusler. Hvis truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Avhengig av årsaken/bakgrunnen for konflikten, kan blant annet følgende forholdsregler være aktuelle:

Være åpen og bidra til å redusere truslene ved å informere kontrollutvalget om aktiviteter eller forhold som kan utgjøre eller være opphav til interessekonflikter, og diskutere betydningen for arbeidet.

- Bruke andre medlemmer som ikke vil påvirkes av trusselen på oppdraget
- Regelmessig gjennomgang av utført arbeid og konklusjoner fra et annet ledende medlem eller en utenforstående fagperson for å sikre at arbeid og konklusjoner ikke synes påvirket av forholdet.
- Avslutte medlemskapet eller deltakelse i organisasjon mv.
- Interne regler som angir at ansatte eller f.eks. ledende personer i virksomheten ikke kan inneha visse verv e.l.
- Interne regler som angir at det skal meldes fra om alle typer verv mv.
- Rotasjon av medarbeidere.

Hvis en interessekonflikt utgjør en trussel mot en eller flere av de grunnleggende prinsippene, herunder objektivitet, konfidensialitet eller profesjonell atferd, og denne trusselen ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå ved anvendelse av forholdsregler, må medlemmet konkludere med at det ikke er riktig å fortsette et spesifikt oppdrag.

Honorarer og andre former for godtgjørelse

Det kan oppstå trusler mot etterlevelse av de grunnleggende prinsippene som følge av størrelsen på honoraret eller tildelt budsjett til tilsynsaktivitet og revisjon. Det kan for eksempel oppstå en *egeninteressesetrussel* og/eller *presstrussel* i forhold til faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet hvis honoraret eller tildelte budsjettmidler er så lavt at det kan bli vanskelig å utføre oppdraget i samsvar med lov, forskrift og gjeldende faglige standarder.

Betydningen av slike trusler vil avhenge av faktorer som størrelsen på honoraret og hvilke tjenester det dekker. Forholdsregler må i slike tilfeller vurderes og om mulig anvendes for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå. Et eksempel på en forholdsregel som kan anvendes er:

- Å gjøre politikere eller bevilgende myndighet oppmerksom på vilkårene ved oppdraget og særlig grunnlaget for honorarberegning eller budsjettbehov, og hvilke tjenester og oppgaver som dekkes av tildelte midler eller honorar.

Gaver og andre oppmerksomheter

Medlemmer eller nærstående kan bli tilbudt gaver eller andre oppmerksomheter fra oppdragsgiver eller kommune på ulike nivå. Slike tilbud medfører vanligvis trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det kan for eksempel oppstå

egeninteressetrusler mot objektiviteten hvis medlemmet mottar en gave e.l. fra en oppdragsgiver, fra en politiker eller andre ledende ansatte i kommunen. Det samme vil gjelde hvis medlemmet får tilgang til kommunale tjenester det er knapphet på utenom de ordinære behandlingsmåter. *Presstrusler* mot objektiviteten kan oppstå som følge av muligheten for at mottak av gaver eller tjenester blir offentliggjort.

Betydningen av slike trusler vil avhenge av arten, verdien og intensjonen med tilbudet. Hvis det gis gaver eller andre oppmerksomheter som en rimelig opplyst tredjepart med kjennskap til alle relevante opplysninger vil oppfatte som klart ubetydelige, kan medlemmet konkludere med at tilbudet eller gaven gis i tråd med det som er vanlig praksis, uten at det foreligger en spesifikk intensjon om å påvirke beslutninger eller få tilgang til opplysninger. I slike tilfeller kan medlemmet vanligvis konkludere med at det ikke foreligger noen betydelig trussel mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene.

Hvis de vurderte truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere eller redusere trusselen til et akseptabelt nivå. Hvis forholdsregler ikke kan redusere trusler til et akseptabelt nivå, må medlemmet ikke akseptere tilbudet.

Objektivitet

Medlemmer må ved utøvelsen av enhver profesjonell tjeneste vurdere hvorvidt det foreligger trusler mot etterlevelsen av det grunnleggende prinsippet om objektivitet, som følge av interesser i eller i forbindelse med oppdragsgiver eller politikere. Det kan for eksempel oppstå en familiær, nær personlig eller forretningsmessig forbindelse. Det kan oppstå en *fortrolighetstrussel* dersom en nærstående til medlemmet velges inn i kommunestyret.

Det kan oppstå en *egenkontrolltrussel* i forhold til objektivitet og profesjonell atferd når det skal utføres forvaltningsrevisjoner på områder som er nær opptil eller tangerer felt hvor det har vært utført regnskapsrevisjon, og man har avgitt rene beretninger. En annen situasjon er der revidert enhet ber medlemmet være deltaker eller observatør i ulike interne prosesser, som f.eks. innføring av nye systemer, omorganiseringer mv, og den nære kontakten i prosessen gjør at det kan oppstå en *egenkontrolltrussel* eller *partsrepresentanttrussel*.

Et medlem kan bli utilbørlig påvirket av oppdragsgiver (*presstrussel*) f.eks. i forhold til konklusjoner i revisjonsberetning eller rapporter.

Medlemmet må vurdere betydningen av slike trusler. Hvis truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Følgende forholdsregler kan blant annet være aktuelle:

- Rotering av medarbeidere.
- Være tydelig på avgrensingen og innholdet i de ulike revisjonstypene, og oppnå en forståelse for at man kan komme til ulike konklusjoner i en regnskapsrevisjon og en forvaltningsrevisjon fordi arbeidsmetodene og dybden i undersøkelsene er forskjellige.
- Bruke andre medarbeidere i senere revisjon enn de som har deltatt som f.eks. observatør i ulike prosjekter.
- Å gjennomgå forholdet med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hos oppdragsgiver.
- Bruk av ekstern ekspert.

Hvis en konflikt utgjør en trussel mot en eller flere av de grunnleggende prinsippene, herunder objektivitet, konfidensialitet eller profesjonell atferd, og denne trusselen ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå ved anvendelse av forholdsregler, må medlemmet konkludere med at det ikke er riktig å fortsette et spesifikt oppdrag.

Nye oppdrag – endringer i eksisterende oppdrag

Før et medlem tar på seg et nytt revisjonsoppdrag krever revisjonsstandardene at vedkommende skal vurdere hvorvidt det å ta på seg oppdraget kan medføre trusler mot etterlevelse av de grunnleggende prinsippene. Mulige trusler mot integritet eller profesjonell atferd kan oppstå som følge av uklare eller problematiske forhold knyttet til virksomheten som skal revideres (politisk ledelse, foretakets eller kommunens ledelse mv).

Forhold som, hvis de var kjent, kan true etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene omfatter for eksempel virksomhetens befatning med ulovlige aktiviteter (herunder sosial dumping), uærlighet eller tvilsom praksis for økonomisk rapportering. Man kan for eksempel tenke seg at et kommunalt foretak opprettes og enkelte av personene som kommer inn i styret er kjent fra tidligere saker hvor ulovlig praksis eller drift har vært avdekket. Eventuelt en situasjon der et kommunalt foretak eller kommune erverver et område eller et selskap hvor det har foregått ulovlig aktivitet som er kjent.

Betydningen av slike trusler må vurderes. Hvis de identifiserte truslene ikke er klart ubetydelige, må forholdsregler vurderes og om nødvendig benyttes for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Egnede forholdsregler kan omfatte:

- Opparbeidelse av kunnskap om og forståelse av virksomheten.
- Opparbeidelse av kunnskap om og forståelse av de som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Skaffe seg sikkerhet for at virksomheten forplikter seg til å forbedre praksis eller ordne opp i ulovlige forhold.
- Åpenhet, for eksempel ved å redegjøre for forholdet til kontrollutvalget. Der revisor er ansatt innenfor kommunal sektor er det vanskelig å se for seg at medlemmet kan si nei eller si fra seg et oppdrag. I slike tilfeller vil åpenhet om eventuelle slike trusler være særlig viktig.

Medlemmer må utelukkende ta på seg å utføre oppdrag og tjenester som vedkommende er kompetent til å utføre. Før et medlem tar på seg et spesifikt oppdrag, må det vurderes hvorvidt det å ta på seg oppdraget kan medføre trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Det oppstår for eksempel en *egeninteressesetrussel* i forhold til kompetanse og tilbørlig aktsomhet hvis de som utfører oppdraget ikke har eller kan opparbeide seg den nødvendige kompetansen for å utføre oppdraget på en tilfredsstillende måte.

Et eksempel er forvaltningsrevisjoner rettet mot kompliserte data- eller styringssystemer eller spesielle fagområder i kommunen, hvor medlemmet eller organisasjonen ikke innehar nødvendig kompetanse. I slike tilfeller må betydningen av identifiserte trusler vurderes, og hvis de ikke er klart ubetydelige, må det anvendes forholdsregler etter behov for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå. Slike forholdsregler kan omfatte:

- Opparbeidelse av kunnskap om området

- Skaffe tilstrekkelig personale med nødvendig kvalifikasjoner
- Bruk av eksperter etter behov
- Avtale om en realistisk tidsramme for utførelsen av oppdraget
- Bruk av rutiner for kvalitetskontroll for å gi tilfredsstillende sikkerhet for at særskilte og krevende oppdrag utføres på en kompetent måte

Hvis en konflikt utgjør en trussel mot en eller flere av de grunnleggende prinsippene, herunder objektivitet, konfidensialitet, faglig kompetanse eller profesjonell atferd, og denne trusselen ikke kan elimineres eller reduseres til et akseptabelt nivå ved anvendelse av forholdsregler, må medlemmet konkludere med at det ikke er riktig å fortsette eller ta på seg et spesifikt oppdrag.

Vedlegg 3: Eksempel på sjekkliste for uavhengighet

Kommuneloven § 79 og revisjonsforskriften kap. 6.	Erklæring	Merknad og forklaring
Pkt 1: Ansettelsesforhold	<i>Undertegnede har ikke ansettelsesforhold hos andre arbeidsgivere enn XX kommunerevisjon.</i>	
Pkt 2: Medlem i styrende organer	<i>Undertegnede er ikke medlem av styrende organ i noen virksomhet som Xx kommune deltar i.</i>	
Pkt 3: Interessekonflikt eller svekket tillit	<i>Undertegnede deltar ikke i annen virksomhet som kan føre til interessekonflikt eller svekket tillit til rollen som revisor. Revisor har ikke funksjoner i annen virksomhet som kan føre til tilsvarende forhold.</i>	
Pkt 4: Nærstående	<i>Undertegnede har ikke nærstående som har tilknytning til Xx kommune på en slik måte at det har betydning for revisors uavhengighet og objektivitet.</i>	
Pkt 5: Rådgivnings- eller andre tjenester som er egnet til å påvirke revisors habilitet	<i>Undertegnede har ikke ytet rådgivnings- eller andre tjenester overfor Xx kommune med slikt innhold eller omfang at det er egnet til å påvirke revisors habilitet.</i>	
Pkt 6: Tjenester under kommunens egne ledelses- og kontrolloppgaver	<i>Undertegnede har ikke ytet tjenester overfor Xx kommune som hører inn under kommunens egne ledelses- og kontrolloppgaver.</i>	
Pkt 7: Opptre som fullmektig for den revisjonspliktige	<i>Undertegnede har ikke opptrådt som fullmektig for xx kommune.</i>	
Pkt 8: Andre særegne forhold		

Vedlegg 4: Eksempel på uavhengighetserklæring

UAVHENGIGHETSERKLÆRING

I forbindelse med arbeidet med forvaltningsrevisjonen

.....

kjenner jeg ikke til slektsforhold eller andre familiære forhold som medfører at det kan stilles spørsmål ved min uavhengighet eller objektivitet.

Jeg kjenner heller ikke til andre forhold som medfører at det kan stilles spørsmål ved min uavhengighet eller objektivitet.

Jeg forplikter meg til å informere ledelsen ved revisjonen dersom det underveis i prosjektet skulle oppstå situasjoner som medfører at det kan stilles spørsmål ved min uavhengighet eller objektivitet.

Plassen, den

(navn på prosjektleder)

(navn på prosjektmedarbeider)

(navn på prosjektmedarbeider, kvalitetssikrer etc)

Vedlegg 5: Momenter til avtale om gjennomføring av en forvaltningsrevisjon

- Avtaleparter (kontrollutvalgssekretariat og tilsvarende revisjonsselskap)
- Tittel på forvaltningsrevisjonen
- Bygger på prosjektplan datert...
- Kort om bakgrunn
- Kontrollutvalgets vedtak
- Problemstilling(er) og avgrensinger
- Organisering
 - Sekretariatets oppdragsansvarlige
 - Oppdragsansvarlig revisor
- Tids- og ressursramme
 - Dato for overlevering av endelig rapport
 - Antatt timeforbruk
- Kvalitet og rapportering
 - Revisjonen skal gjennomføres i henhold standard for forvaltningsrevisjon (RSK001)
 - Omfang og gjennomføring av dialog mellom kontrollutvalget/sekretariatet og revisjonen underveis
 - Varslingsplikt og prosedyre dersom forvaltningsrevisjonen ikke kan utføres som planlagt ut fra faglige vurderinger eller andre grunner
 - Den ferdige rapporten overleveres i X eksemplarer, samt elektronisk.
 - Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor eller stedfortreder presenterer forvaltningsrevisjonen i kontrollutvalgsmøte, eventuelle presentasjoner ut over dette.
- Rettigheter til rapport og resultater
 - Presisere at rapporten skal være et offentlig saksdokument for kontrollutvalget, og at kontrollutvalget eller andre ikke kan gjøre endringer i rapporten.
 - Alle rettigheter til verktøy, metodegrunnlag eller annet grunnlagsmateriale tilhører Revisjonen.
- Offentlighetsloven gjelder.
- Mediekontakt. Kontrollutvalgets leder når det gjelder den politiske behandling, revisor når det gjelder faglig innhold.
- Underskrifter på vegne av kontrollutvalget/sekretariatet og revisjonen

Vedlegg 6: Eksempel på mal for oppstartbrev

Forvaltningsrevisjon – *prosjektnavn*

Kontrollutvalget i *kommune* har gitt XX kommunerevisjon i oppdrag å gjennomføre forvaltningsrevisjon av *prosjektnavn*, jf. *kontrollutvalgets vedtak XX*. Formålet med undersøkelsen er å.... Forvaltningsrevisjonen vil bli avsluttet med en rapport. Rapporten vil bli sendt kommunen v/ rådmann til uttalelse før den legges fram for kontrollutvalget ...dato.

Vi vil nå starte opp denne forvaltningsrevisjonen.

//Vi ber om å få et møte med ledelsen i kommunen og andre aktuelle medarbeidere. I møtet vil vi redegjøre nærmere for problemstillinger, revisors innsynsrett, metoder, behov for assistanse, kontaktperson mv.//

//Før vi utarbeider problemstillinger for forvaltningsrevisjonen, ønsker vi et møte med ledelsen i kommunen og andre aktuelle medarbeidere. I forbindelse med dette trenger vi informasjon om//

//Kontrollutvalget henviser til rådmannen når det gjelder nærmere avklaring av problemstillinger for forvaltningsrevisjonen. I den forbindelse foreslår vi et oppstartmøte *dato/klokkeslett* i kommunens lokaler.//

Foruten undertegnede vil xx delta i møtet. Spørsmål kan rettes til undertegnede på tlf.: XXXX eller epost:

Vi håper på et godt samarbeid.

Vedlegg 7: Aktuelle momenter til oppstartmøte

- Kort presentasjon av deltakerne – avklare at møtet ledes av revisjonen.
- Om formålet med møtet
- Dersom det er behov: Presentere revisjonsenheten og forklare hva forvaltningsrevisjon er og prosessen i en forvaltningsrevisjon
- Alltid informere om innsynsrett, taushetsplikt og offentlighet – informere om krav til dokumentasjon av fakta.
- Bestillingen – beskrive bakgrunn og vedtak
- Hvem skal jobbe med forvaltningsrevisjonen, konkret presentasjon av person og kompetanse.
- Tidsplan – når vil vi jobbe intensivt mot kommunen, når skal KU behandle rapporten
- Presentasjon av problemstillinger og revisjonskriterier – prosjektplan
- Beskrive metode, prosess og dokument
- Beskriv hva vi skal gjøre og ca når vil skal gjøre det, om mulig.
- Intervjuer - hvem og når - hvordan
- Dokument - hva trenger vi (kan også framgå av oppstartbrevet)
- Tilganger – har vi behov for tilganger til intranett eller saksbehandlingssystem – avklare hvordan
- Høring – beskrive høringsprosess og avklare forventninger om frister o.l. (faktaverifisering, oppsummeringsmøte, høring).

Vedlegg 8 Eksempel på tidsplan

Milepæl (må tilpasses og detaljeres)	Frist/dato	Forventet tidsbruk i timer	Ansvarlig
Godkjent prosjektplan			
Oppstartbrev			
Revisjonskriterier ferdig beskrevet og utledet, godkjent			
Spørreundersøkelse utsendelse/ferdig			
Mappegjennomgang ferdig			
Faktainnhenting ferdig			
Faktaverifisering - svarfrist/Oppsummeringsmøte			
Til kvalitetssikring (en uke før utsendelse til høring)			
Rapport til høring (to ukers høringsfrist)			
Rapport til sekretariatet (to uker før KU-møte)			
Kontrollutvalgsmøte			

Vedlegg 9 Eksempel på informasjon om og samtykke til lydopptak

Informasjon om bruk av lydopptaker i forbindelse med forvaltningsrevisjon

Vi ønsker i noen tilfeller å bruke lydopptaker under møter og intervju. Formålet med å bruke lydopptaker er å ha en god og løpende dialog under møtet/intervjuet, og for å kunne skrive riktige referat. Referatet blir sendt til intervjuobjektet (ene) til godkjenning, slik at eventuelle feil og misforståelser kan rettes opp. Godkjent referat blir brukt som datagrunnlag for forvaltningsrevisjonen.

Det er kun revisor/revisjonsteamet som vil ha tilgang til lydopptaket. Opptaket vil bli slettet når forvaltningsrevisjonen er ferdig.

Bruk av lydopptak er regulert av personopplysningsloven. Du/dere har rett til innsyn i lydopptaket etter personopplysningsloven § 18.

Vi vil ikke bruke lydopptaker dersom du/dere ikke samtykker til dette.

Samtykke

Vi samtykker til bruk av lydopptak under møte xxx. Møtet avholdes i forbindelse med utarbeidelsen av forvaltningsrevisjon xxxx. Forvaltningsrevisor XXX er prosjektleder.

Sted/dato:

Intervjuobjekter/sign.:

Vedlegg 10 Eksempel på tekst i høringsbrev

Vedlagt følger rapport om xxx til høring.

Rådmannen (*husk styret og daglig leder hvis selskap/KF*) har rett til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten, jf. revisjonsforskriften § 8. Vi ber derfor om en skriftlig uttalelse til rapporten innen (*f.eks. 14 dager frist*).

Mangler, feil eller misforståelser i faktabeskrivelsen vil bli korrigert. Endringer i faktabeskrivelsen kan føre til endringer i revisors vurderinger og anbefalinger. Rådmannens uttalelse vil følge med rapporten som vedlegg.

Vi takker for samarbeidet.

Vedlegg 11 Eksempel på skjema for kvalitetssikring

Kvalitetssikret av:		Dato:
RSK pkt. 8 og 9 Uavhengighet		Kommentar
Har oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor dokumentert sin uavhengighet i dette prosjektet?		
Har prosjektteamet dokumentert sin uavhengighet?		
Har det skjedd endringer underveis i prosjektarbeidet som tilsier at noen i prosjektteamet ikke er uavhengig lenger?		
Dersom det er benyttet arbeid utført av andre i prosjektet, har disse dokumentert sin uavhengighet?		
RSK pkt. 10 og 11 Bestilling		
Foreligger det en klar bestilling fra kontrollutvalget?		
Er kontrollutvalgets bestilling mulig å gjennomføre?		
RSK pkt. 13 – 15 Revisjonsdialog		
Er det sendt oppstartbrev før datainnsamlingen startet?		
Er det avklart med kontrollutvalget dersom det har vært behov for å endre problemsstillingen underveis?		
RSK pkt. 18 Planlegging		
Er det utarbeidet prosjektplan med problemstillinger, revisjonskriterier eller kilder for revisjonskriterier, metodebruk?		
Tidsplan og ressursbruk?		
RSK pkt. 21-23 og 37 Problemstillingen og revisjonskriteriene		
Er problemstillingen(e) utformet slik at den kan besvares?		
Er revisjonskriteriene relevante og dekkende i forhold til problemsstillingen(e)?		
Er revisjonskriteriene konkrete?		
RSK pkt 27-28 og 37-38 Datainnsamling og faktagrunnlag		
Er innsamlede data relevante for problemstillingene (gyldighet)?		
Er dataene pålitelige? (verifisert m.m.)		
Er det innhentet og presentert data i tilstrekkelig omfang til å underbygge vurderinger og konklusjoner?		
RSK pkt 31-33, 37 og 39 Vurdering og konklusjon		
Er presentasjonen av fakta fri for revisors vurderinger?		
Er fakta vurdert opp mot kriteriene		
Er vurderingene logiske og objektive?		
Er nye fakta trukket inn i vurderingene?		
Er det svart (konkludert) på problemstillingen?		
RSK pkt. 36 Leservennlighet		
Er rapporten leservennlig?		
RSK pkt. 16 Høring		
Har rådmannen fått anledning til å gi uttrykk for sitt syn og ligger høringssvaret som vedlegg til rapporten?		
RSK pkt. 43 Misligheter og feil		
Er evt misligheter og feil dokumentert særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg?		

Dette er en veileder i hvordan forvaltningsrevisjon planlegges, gjennomføres og rapporteres.

Forvaltningsrevisjon er en lovfestet og særegen form for revisjon av offentlig virksomhet som inngår i den kommunale egenkontrollen. Kommuneloven definerer forvaltningsrevisjon som systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon skal virke som en kontrollmekanisme mellom kommunestyret og administrasjonen og i tillegg ha effekter knyttet til læring.

Det er et krav at forvaltningsrevisjon av kommunal virksomhet skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området. Styret i Norges Kommunerevisorforbund har fastsatt en egen standard – *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon* – som definerer innholdet i god kommunal revisjonsskikk på området. Denne veilederen bygger på regelverkets og standardens bestemmelser om forvaltningsrevisjon, viser den praktiske anvendelsen av bestemmelsene og utdyper innholdet i begrepet god kommunal revisjonsskikk i forvaltningsrevisjon.

Dette er den fjerde veilederen i forvaltningsrevisjon som Norges Kommunerevisorforbund gitt ut. Den foreliggende veilederen er en revisjon av den forrige veilederen fra 2006, og er oppdatert i forhold til revidert RSK 001 og utviklingen på fagområdet.

Norges Kommunerevisorforbund håper at veilederen vil være et nyttig redskap i arbeidet med forvaltningsrevisjon.



Norges Kommunerevisorforbund

Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo

Telefon 23 23 97 00

post@nkrf.no