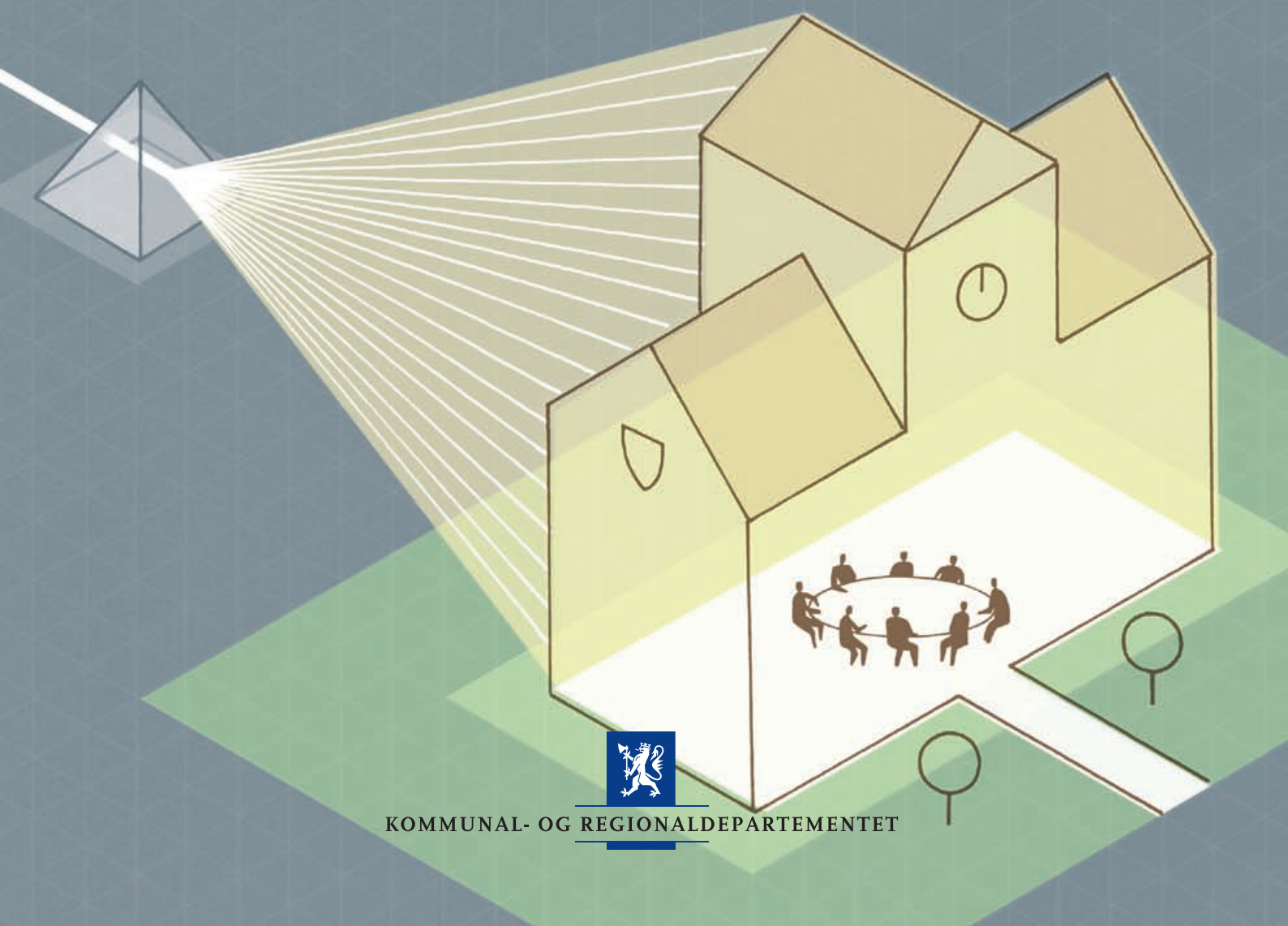


Rapport

85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane



KOMMUNAL- OG REGIONALDEPARTEMENTET

85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane

Innhald

| | |
|---|-----------|
| Del 1 Innleiing og samandrag | 5 |
| 1 Overordna vurderingar | 7 |
| 1.1 Å styrkje eigenkontrollen..... | 7 |
| 1.2 Grunnlaget for kontrollarbeidet bør vere ein analyse av risiko..... | 8 |
| 1.3 Den administrative internkontrollen må styrkjast..... | 8 |
| 1.4 Eigenkontrollen – felles mål, ulike roller | 9 |
| 1.5 Det er behov for rettleiing og sikring av kompetanse | 10 |
| 1.6 Vi må vise kva vi gjer! | 10 |
| 2 Mandat og samansetjing | 12 |
| 2.1 Hovudmandat..... | 12 |
| 2.2 Tilleggsmandat | 13 |
| 2.3 Medlemmer i arbeidsgruppa | 14 |
| 2.4 Arbeidet i arbeidsgruppa | 15 |
| 3 Om rapporten | 16 |
| 3.1 Overblikk..... | 16 |
| 3.2 Økonomiske og administrative konsekvensar..... | 16 |
| 3.3 Forsking og statistikk | 18 |
| 4 Hovudkjelder, ord og omgrep | 20 |
| 4.1 Kjelder | 20 |
| 4.2 Nokre sentrale ord og omgrep..... | 21 |
| 5 Bakgrunn: Styring av og i kommunane | 23 |
| 5.1 Det lokale folkestyret – rammestyling og handlingsrom | 23 |
| 5.2 Styringssystemet i kommunesektoren | 24 |
| Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen | 27 |
| 6 Kommunestyret | 28 |
| 6.1 Overordna ansvar for kontrollen..... | 28 |
| 6.2 Folkevald kontroll med administrasjonen | 29 |
| 6.3 Eit kontrollsystem som vekker tillit..... | 30 |
| 6.4 Kontrollsystemet skal dekkje heile verksemda, men ikkje kontrollere alt | 31 |
| 6.5 Utgiftene til kontrollutval og revisjon | 31 |
| 7 Kontrollutvalet | 33 |
| 7.1 Eit viktig utval | 33 |
| 7.2 Store oppgåver..... | 33 |
| 7.3 Rekruttering til kontrollutvalet..... | 34 |
| 7.4 Kompetansen i kontrollutvala | 36 |
| 7.5 Kor mange medlemmer bør det vere i kontrollutvalet?..... | 37 |
| 7.6 Valbarheit. Rolleklarleik..... | 38 |
| 7.7 Opne møte i kontrollutvalet..... | 39 |
| 7.8 Kven skal ha fleirtal i kontrollutvalet? | 40 |
| 7.9 Særskilde rettar for mindretalet?..... | 41 |
| 7.10 Gode tenester frå sekretariatet..... | 44 |
| 7.11 Ulike sekretariatsordningar | 45 |
| 7.12 Samanlikning av kontrollutval og revisjonsutval i aksjeselskap..... | 46 |
| 8 Internkontrollen til administrasjonssjefen | 47 |
| 8.1 Innleiing. Om internkontroll..... | 47 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 8.2 | Omgrepet risiko i internkontrollsamanheng..... | 48 |
| 8.3 | Administrasjonssjefen har ansvaret | 50 |
| 8.4 | Administrasjonssjefane er usikre på ansvaret sitt..... | 51 |
| 8.5 | Fleire vegar til målet om god internkontroll..... | 52 |
| 8.6 | ... men ein bør starte med ei risikovurdering | 53 |
| 8.7 | PwC sine prinsipp for god internkontroll | 55 |
| 8.8 | Internkontroll og organisasjonsutvikling må henge saman | 56 |
| 8.9 | "Korleis kan eg som folkevald vere sikker på at administrasjonssjefen har god kontroll og tilstrekkelege kontrollsystem?" | 58 |
| 8.10 | Anskaffingar | 59 |
| 8.11 | Finansforvaltninga | 62 |
| 8.12 | Internkontroll i kommunale føretak..... | 64 |
| 8.13 | Behov for fleire reglar eller samordning av krava om internkontroll? | 64 |
| 8.14 | behov for rettleiing og meir kunnskap?..... | 65 |
| 8.15 | Døme: Internkontroll i Harstad kommune | 67 |
| 9 | Revisor (rekneskapsrevisjon) | 69 |
| 9.1 | Kva rekneskapsrevisjon er | 69 |
| 9.2 | Organiseringa av kommunal revisjon..... | 70 |
| 9.3 | Kontrollutvalet sitt ansvar for å føre tilsyn med revisor..... | 71 |
| 9.4 | Kompetanse innanfor rekneskapsrevisjon | 72 |
| 9.5 | Statleg tilsyn med kommunal revisjon..... | 73 |
| 9.6 | Sertifiseringsordning i kommunal revisjon | 77 |
| 9.7 | Regelmessig skifte av revisor | 79 |
| 9.8 | Revisjon av den økonomiske internkontrollen | 80 |
| 10 | Forvaltningsrevisjon..... | 84 |
| 10.1 | Kva forvaltningsrevisjon er | 84 |
| 10.2 | I kva grad blir det gjennomført forvaltningsrevisjon?..... | 84 |
| 10.3 | Ein kraftfull reiskap | 86 |
| 10.4 | Læring internt og på tvers..... | 87 |
| 10.5 | ein plan basert på ein analyse av risiko | 88 |
| 10.6 | Riksrevisjonen..... | 89 |
| 10.7 | Forvaltningsrevisjon av høg kvalitet | 89 |
| 10.8 | Organisering av arbeidet med forvaltningsrevisjon – to døme | 92 |
| 10.9 | Forholdet mellom forvaltningsrevisjon og rekneskapsrevisjon | 94 |
| 11 | Selskapskontroll..... | 97 |
| 11.1 | Kontroll som selskapsorgana sjølve er ansvarlege for | 97 |
| 11.2 | Kva selskapskontroll er | 97 |
| 11.3 | Organisering som risikofaktor | 99 |
| 11.4 | Eigarskapen må ha eit føremål..... | 99 |
| 11.5 | Bruken og nytten av selskapskontroll | 100 |
| 11.6 | Planen for selskapskontroll..... | 101 |
| 11.7 | Samordning av kontrollen i selskap med fleire kommunar som eigarar .. | 102 |
| 11.8 | Selskap med både kommunale og private eigarar..... | 103 |
| 11.9 | Kontroll med vertskommunesamarbeid..... | 103 |
| 11.10 | Omfanget av innsynsretten..... | 104 |
| 11.11 | Forsking og statistikk..... | 105 |
| 12 | Særlege spørsmål | 106 |
| 12.1 | Kyrkjelege fellesråd | 106 |
| 13 | Oversikt over tilrådingane i del 2 | 109 |

| | |
|--|------------|
| Tilrådingar om kontrollutvalet | 109 |
| Tilrådingar om internkontrollen..... | 110 |
| Tilrådingar om internkontrollen med anskaffingar..... | 111 |
| Fleire tilrådingar om internkontrollen..... | 111 |
| Tilrådingar om rekneskapsrevisjon..... | 112 |
| Tilrådingar om forvaltningsrevisjon | 113 |
| Tilrådingar om selskapskontroll | 114 |
| Tilråding om kontrollen med løyvingane til dei kyrkjelege fellesråda..... | 115 |
| Del 3 Samspelet mellom aktørane..... | 117 |
| 14 Kommunestyret og kontrollutvalet..... | 118 |
| 14.1 Kommunestyret er øvste organ i kommunen..... | 118 |
| 14.2 Også kommunestyret og administrasjonssjefen må forstå rolla til kontrollutvalet..... | 118 |
| 14.3 Forvaltningsrevisjon og anna kontrollverksemd kostar | 119 |
| 14.4 Behandlinga i kommunestyret av sakene frå kontrollutvalet | 119 |
| 14.5 Oppfølging av merknadene frå kommunestyret | 120 |
| 15 Kontrollutvalet og ordføraren..... | 121 |
| 16 Kontrollutvalet og revisoren | 122 |
| 16.1 Roller | 122 |
| 16.2 Å gjere kontrollutvalet til ein god tingar..... | 122 |
| 16.3 Informasjon frå revisor til kontrollutvalet om rammene for oppdraget... | 122 |
| 16.4 Informasjon frå revisor til kontrollutvalet om funn i revisjonsarbeidet... | 123 |
| 17 Kontrollutvalet og administrasjonssjefen | 124 |
| 17.1 Roller | 124 |
| 17.2 Administrasjonssjefen og kontrollutvalet gjer ulike ting..... | 125 |
| 17.3 Rapporteringa på etikk..... | 125 |
| 18 Revisoren og administrasjonssjefen | 126 |
| 18.1 Roller | 126 |
| 18.2 Revisjonsdialogen – samspelet mellom revisor og administrasjonssjefen | 126 |
| 18.3 krav i revisjonsstandardane til spørsmål revisor skal stille administrasjonssjefen: mislegheiter..... | 127 |
| 18.4 Utsett offentlegheit..... | 127 |
| 19 Eigenkontrollen og fylkesmannen | 130 |
| 19.1 Fylkesmannen sine oppgåver i samband med kommunal økonomiforvaltning | 130 |
| 19.2 Kva høve revisor har til å ta opp konkrete spørsmål med fylkesmannen. | 131 |
| 19.3 Tilsynsverksemda til fylkesmannen og kommunale forvaltningsrevisjonar | 132 |
| 20 Oversikt over tilrådingane i del 3 | 135 |
| Tilrådingar om samspelet mellom kommunestyret og kontrollutvalet..... | 135 |
| Tilrådingar om samspelet mellom kontrollutvalet og administrasjonssjefen | 135 |
| Tilrådingar om samspelet mellom revisjonen og administrasjonssjefen..... | 135 |
| Tilrådingar om samspelet mellom eigenkontrollen og fylkesmannen | 135 |
| Kjelder, litteratur osv. | 137 |
| Regelverk..... | 137 |
| Bøker og artiklar..... | 137 |
| Stortingsdokument..... | 137 |
| Forsking og utgreiing | 137 |
| Anna | 138 |

Del 1

Innleiing og samandrag

1 Overordna vurderingar

1 Overordna vurderingar

1.1 Å STYRKJE EIGENKONTROLLEN

Arbeidsgruppa har fått i oppgåve å føreslå tiltak for å styrkje eigenkontrollen i kommunar og fylkeskommunar. Eigenkontrollen handlar djupast sett om eit levande lokaldemokrati og ei tillitskapande forvaltning i kommunane. Å styrkje eigenkontrollen er såleis ei viktig oppgåve, og dette arbeidet krev innsats frå mange aktørar. I denne rapporten kjem arbeidsgruppa med ei rekkje tilrådingar. Tilrådingane er retta mot:

- kontrollutvalet
- administrasjonssjefen
- revisor
- kommunestyret og fylkestinget
- kommunen som eigar
- fylkesmannen
- organisasjonane i kommunesektoren (KS)
- forskingsmiljø
- staten

Arbeidsgruppa meiner at summen av tilrådingane vil vere med på å styrkje eigenkontrollen. Ingen av tiltaka er trylleformlar; ein kan ikkje styrkje eigenkontrollen med eitt eller to grep – og slike ting tek tid. Arbeidsgruppa tenkjer at kontrollarbeid er utviklingsarbeid, og at det handlar mykje om medvit, om planlegging og om det å vere i prosess.

I denne rapporten vil arbeidsgruppa kome med meiningar om fleire sider ved eigenkontrollen. Desse meiningane kan òg lesast som råd. Arbeidsgruppa vonar at rapporten vil vere grunnlag for ein diskusjon om styrkt eigenkontroll i kommunestyra, kontrollutvala, blant folkevalde elles og blant administrasjonssjefar og revisorar.

Arbeidsgruppa har gjennom arbeidet sitt kome fram til tre hovudtilrådingar for å styrkje eigenkontrollen:

- Internkontrollen til administrasjonssjefane i kommunane må utviklast og styrkjast.
- Det må vere god forståing av rollene og godt samspel mellom aktørane i eigenkontrollen, det vil seie kommunestyret, kontrollutvalet, administrasjonssjefen og revisor.
- Kompetansen hos revisor og i sekretariatet må vere høg og bør sikrast.

Arbeidsgruppa sine tilrådingar legg opp til eit utviklingsarbeid lokalt og nasjonalt når det gjeld eigenkontrollen. *Arbeidsgruppa meiner* at utviklinga bør skje med blikket retta

Del 1 Innleiing og samandrag

framover og utover, og vil peike på tre element i tilnærminga til dette vidare utviklingsarbeidet:

- Dei einskilde kontrollutvala og administrasjonssjefane bør sjå på kva andre kommunar gjer når dei skal utvikle eigenkontrollen hos seg sjølve.
- Ein bør ha med seg erfaringane frå andre land og endringane i dei internasjonale revisjonsstandardane i utviklinga av rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verkemiddel i eigenkontrollen.
- Svara på kva god eigenkontroll bør vere i dag og framover, kan ein finne gjennom å analysere risikoane kommunane står overfor, og på det grunnlaget prioritere og utvikle internkontrollen, rekneskapsrevisjonen, forvaltningsrevisjonen og selskapskontrollen til å bli så effektive kontrollformer som mogleg.

Nedanfor i punkt 1.2 til 1.6 gjer arbeidsgruppa greie for hovudelementa i vurderingane i rapporten. Hovuddelane i rapporten gjeld aktørane i eigenkontrollen (del 2) og samspelet mellom dei (del 3). Til slutt i del 2 og 3 ligg det ei liste over tilrådingane.

1.2 GRUNNLAGET FOR KONTROLLARBEIDET BØR VERE EIN ANALYSE AV RISIKO

Det er eit trekk ved kontrollverksemd at ho må vere tilpassa omgivnadene og utvikle seg saman med dei.

Det er ikkje sjølvstykke kva område dei einskilde kontrollutvala og administrasjonssjefane bør prioritere å drive kontroll på. Det er slett ikkje eit mål at kontrollen skal vere lik i alle kommunar, og heller ikkje lik kvart år.

Arbeidsgruppa meiner at analysar av risiko er ein god metodikk for å finne fram til kva område kontrollutvalet bør drive kontroll på. Slike analysar er òg tenlege som grunnlag for utviklinga av internkontrollen til administrasjonssjefen. Vurderinga til arbeidsgruppa er at kommunesektoren bør nytte risikoanalysar i langt større grad enn i dag. I dag er det ikkje mange kommunar som har erfaring med heilskaplege risikovurderingar. Det vil derfor vere naudsynt å arbeide fram praktisk rettleiing til mellom anna administrasjonssjefane om gjennomføring og bruk av risikovurderingar.

1.3 DEN ADMINISTRATIVE INTERNKONTROLLEN MÅ STYRKJAST

Arbeidsgruppa viser til at det har vore mange små og store omorganiseringar i kommunane. Den administrative organiseringa er på papiret mykje flatare og sentraladministrasjonen er mykje slankare no enn før. I tillegg har kommunane etablert mange selskap aleine eller saman med andre kommunar. Over tid har det òg kome til nye kommunale oppgåver. Midt i alle desse endringane skal innbyggjarane få ei lang rekkje ulike individuelle og samfunnsretta tenester som er viktige for mellom anna helse, læring, trivsel og lokal utvikling.

1 Overordna vurderingar

Arbeidsgruppa har stilt seg spørsmålet om kontrollsystema har halde tritt med denne utviklinga. Rekneskapsrevisjonen er ei grunnleggjande teneste for å sikre eit solid grunnlag for styring og planlegging. Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll kan, som det vil bli vist i rapporten, nyttast i større grad enn i dag. Arbeidsgruppa er i tillegg særleg oppteken av spørsmål kring den administrative kontrollen i kommunane:

- *Har internkontrollen til administrasjonssjefen utvikla seg i takt med krava til tenestene og organiseringa i kommunen?*
- *Har ein tenkt godt nok gjennom kva delegering, flat struktur og selskapsorganisering har å seie for internkontrollen?*
- *Har ein tid og folk til å gjennomføre enkle, naudsynte kontrollar?*

I rapportane frå Agenda og PWC har arbeidsgruppa funne fakta og forbetringmoglegheiter for internkontrollen i kommunane. Arbeidsgruppa har ei lang rekkje tilrådingar retta til administrasjonssjefane. Dei felles utgangspunkta for desse tilrådingane er:

- Kommunane må utvikle den administrative kontrollen. Dette er administrasjonssjefen sitt ansvar.
- Internkontroll er viktig, ikkje berre for kvaliteten på tenesteytinga og andre lovpålagde oppgåver, men òg for den folkevalde og administrative styringa.
- Internkontrollen er ikkje ei isolert kontrollform, men må sjåast i ein brei samanheng. Arbeidet med internkontrollen heng saman med arbeidet og systema for å sikre kvaliteten på kommunale tenester. Internkontrollen heng òg saman med organisasjonsutviklinga elles i kommunen. Organiseringa og kompetansen hos medarbeidarane har konsekvensar for kva kontrollsystem som er naudsynt.
- Utvikling av internkontrollen må gå føre seg i kvar einskild kommune. Kommunane og administrasjonssjefane kan lære mykje av kvarandre.
- Internkontrollen til administrasjonssjefen må utviklast kontinuerleg. Kommunestyret må vere ein pådrivar og støttespelar for administrasjonssjefen i styrkinga av internkontrollen i kommunen.

1.4 EIGENKONTROLLEN – FELLES MÅL, ULIKE ROLLER

Ein god eigenkontroll krev eit godt samspel mellom kommunestyret, kontrollutvalet, administrasjonssjefen og revisor. Dette samspelet er svært viktig i eigenkontrollen, og arbeidsgruppa drøftar dette nærare i del 3 av rapporten.

For at samspelet skal fungere, er det naudsynt at aktørane kjenner rolla si og oppgåvene sine. Det er òg naudsynt å kjenne rolla og oppgåvene til dei andre aktørane. Aktørane gjer ulike ting, som til saman skapar moglegheit for god kontroll og styring internt i kommunen.

Del 1 Innleiing og samandrag

Arbeidsgruppa har ønskt å bidra til å avklare roller og oppgåver. Det vil likevel vere slik at samspelet må utviklast og finne si form i kvar einskild kommune. Dette vil ikkje minst henge saman med kva rolle og kva moglegheiter kontrollutvalet får frå kommunestyret, mellom anna gjennom samansetjinga, kompetansen og løyvingane til arbeidet i kontrollutvalet.

1.5 DET ER BEHOV FOR RETTLEIING OG SIKRING AV KOMPETANSE

Sjølv om medlemmene i kontrollutvalet har brei og solid bakgrunn, vil kompetansen til revisoren og sekretariatet vere ein føresetnad for eit godt kontrollarbeid i kommunen. *Arbeidsgruppa meiner* kompetansesituasjonen blant revisorar og i sekretariata bør kartleggast. Ein god måte å sikre kompetansen på vil vere ordningar for sertifisering og tilsyn med revisorar i kommunane, både når det gjeld rekneskaps- og forvaltningsrevisjon. Arbeidsgruppa går inn for slike ordningar.

Arbeidsgruppa har merka seg nokre utsegner om kunnskap i eigenkontrollen:

- Sjølv erfarne folkevalde synest det er vanskeleg å finne rolla si når dei kjem i kontrollutvalet.
- Det er mykje kunnskap som det blir føresett at ein har.
- Den rettleinga som finst, er i stor grad retta mot profesjonane, ikkje dei folkevalde.

Sjølv om staten har eit generelt rettleiaransvar som forvaltar av kommunelova og forskriftene om kontrollutval og om revisjon, har kommunane sjølve, til dømes gjennom organisasjonane sine, eit ansvar for å sørge for at kontrollutvalsmedlemmer og andre folkevalde får praktisk rettleiing slik at dei kan fylle rolla si. *Arbeidsgruppa meiner* vidare at det er stor forskjell på å rettleie folkevalde og å rettleie profesjonsutøvarar. Kontrollutvalet har etter lov- og forskriftsendringane i 2004 fått ei enda meir sentral rolle i den folkevalde kontrollen. Det bør vere eit mål at alle kontrollutvalsmedlemmer får praktisk rettleiing som gjer at dei kjenner seg trygge i rolla og trygge på oppgåvene utvalet har. Her er det kommunestyret som i stor grad er ansvarleg gjennom dei ressursane som blir sette av til opplæring av folkevalde etter og mellom vala.

1.6 VI MÅ VISE KVA VI GJER!

Kontrollarbeid som blir kommunisert, vil ha verdi for fleire enn den som blir kontrollert. Kommunikasjonen kan både vere retta innover i kommunen og ut mot omverda. For det første kan andre delar av kommunen eller andre selskap ha nytte av funna og tilrådingane i ein rapport etter forvaltningsrevisjon eller selskapskontroll. For det andre kan andre kommunar ha nytte av rapportane i sitt arbeid – til dømes som inspirasjon. For det tredje kan det byggje tilliten til kommunen at innbyggjarane får vite *at* det går føre seg kontrollarbeid, og vite om *resultata* dette arbeidet fører til. Godt kontrollarbeid kan vere med på å byggje opp eit godt omdømme for kommunen – både hos dei som

1 Overordna vurderingar

bruker tenestene, og hos dei som (inntil vidare) berre møter kommunen på skattesetelen og ved val.

Arbeidsgruppa vil derfor kome med desse oppmodingane:

- Kontrollutvala gjer ein jobb dei kan vere stolte av: Kontrollutvala må fortelje om kva dei gjer, og kommunestyret må lytte!
- Kontrollutvala, revisorane og sekretariata gjer mykje godt arbeid: Vis det, legg rapportar ut på nettet og skriv så alle kan forstå!
- Det nyttar å drive kontrollarbeid: Kommunane må vise at dei lærer og forbetrar seg! La innbyggjarane få vite om det!
- Kontrollarbeid i ein kommune kan føre til læring for andre òg: Kontrollutvala må dele erfaringar med kvarandre!

2 Mandat og samansetjing

2.1 HOVUDMANDAT

Arbeidsgruppa blei oppnemnd ved brev frå Kommunal- og regionaldepartementet 28. november 2008. KRD sa følgjande om bakgrunnen for opprettinga:

Ein velfungerande eigenkontroll er viktig ikkje berre for å sikra at innbyggjarane har tillit til kommunen eller fylkeskommunen, men òg for å sikra effektiv og rett bruk av ressursane.

Behovet for å styrkja eigenkontrollen har blitt synleg mellom anna i departementet sitt arbeid med etikk i kommunesektoren og i samband med oppfølginga av Terra-saka. Departementet si vurdering er at regelverket i dag alt i alt set kommunane og fylkeskommunane i stand til å gjennomføra kontroll og tilsyn med eigen verksemd. Etter departementet si vurdering bør ein ikkje endra hovudtrekka i regelverket før ein kan syne til klare forskingsbaserte funn som syner at regelverket ikkje fungerer tilfredsstillande. Hovudutfordringa, slik departementet vurderar det, er derfor ikkje korleis ein kan forbetra regelverket, men korleis ein ved rettleiing og kompetanseheving kan medverke til at kontrollutvala, revisjonen og administrasjonssjefen betre kan fylla rollene sine i eigenkontrollsystemet. Dette er truleg eit spørsmål om mellom anna rolleforståing, ressursar og kompetanse – og om vilje til å ta opp ubehagelege spørsmål. I samband med dette er det ønskjeleg å sjå på tilhøvet og samspelet mellom kontrollutvalet og revisjonen på den eine sida og administrasjonssjefen på den andre sida. Agenda si undersøking syner at fleire kommunar ønskjer statlege initiativ når det gjeld rettleiing i å utvikla internkontrollen.

På denne bakgrunn bør arbeidsgruppa vurdere og føreslå tiltak (mellom anna peika på behov for rettleiingsmateriell) som kan gjera sitt til å styrkja eigenkontrollen i kommunane og fylkeskommunane. Dette vil seia forslag til korleis arbeidet i kontrollutvala, revisjonen og internkontrollen til administrasjonssjefen kan få auka effekt, tyngde og gjennomslagskraft. Tiltaka arbeidsgruppa føreslår kan vera både på lokalt og nasjonalt nivå og peika mot initiativ frå folkevalde, mynde eller organisasjonar. Arbeidsgruppa skal levera rapporten sin til departementet innan 31. desember 2009.

Mandatet lydte slik:

- 1. Arbeidsgruppa skal føreslå tiltak lokalt og nasjonalt for å styrkja eigenkontrollen i kommunar og fylkeskommunar.*

2 Mandat og samansetjing

2. *Arbeidsgruppa skal identifisera område der rettleiingsmateriell kan verka til å styrkja arbeidet i kontrollutvala, revisjonane og internkontrollen til administrasjonssjefen og skissera innhaldet i rettleiingsmaterialet.*
3. *Arbeidsgruppa skal identifisera område der forskning eller utgreiing kan verka til å styrkja eigenkontrollen.*
4. *Arbeidsgruppa skal gjera greie for samspelet mellom internkontrollen til administrasjonssjefen og arbeidet i kontrollutvalet og revisjonen, og vurdere tiltak som kan styrkja dette samspelet.*
5. *Arbeidsgruppa skal gjera greie for tilhøvet mellom regnskapsrevisjo og forvaltningsrevisjon, både etter regelverket og i praksis, og vurdere tiltak som kan bidra til auka bruk og utbytte av forvaltningsrevisjon. Arbeidsgruppa bør presentera gode eksempel på forvaltningsrevisjon.*
6. *Arbeidsgruppa skal vurdere tiltak som kan bidra til auka bruk og utbytte av selskapskontroll. Arbeidsgruppa bør presentera gode eksempel på selskapskontroll.*
7. *På bakgrunn av rapporten "Internkontroll i norske kommuner" frå Agenda skal arbeidsgruppa vurdere og føreslå tiltak for at kommunane og fylkeskommunane utviklar ein heilskapleg internkontroll. Arbeidsgruppa skal presentera gode eksempel på internkontrollsystem når det gjeld anskaffingar, og føreslå tiltak eller rettleiing som kan verka til at kontroll med anskaffingar vert ein del av ein heilskapleg internkontroll.*
8. *Arbeidsgruppa skal vurdere om mindretalet i kommunestyret eller fylkestinget bør ha fleirtalet i kontrollutvalet, og om det vil vere tenleg om eit mindretal i kontrollutvalet fekk ein lovfesta rett til å be revisor gi ei vurdering av ei sak eller ei hending og kor stort dette mindretalet eventuelt bør vere.*
9. *Arbeidsgruppa kan òg drøfta andre spørsmål av meir juridisk karakter, og eventuelt føreslå lovendingar. Hovudtrekka i den gjeldande arbeidsdelinga mellom kontrollutval, revisjon og sekretariat skal liggja til grunn for arbeidet.*
10. *Arbeidsgruppa skal gjera greie for og vurdere følgjande spørsmål:*
 - *moglegheita revisor har til å ta opp konkrete spørsmål med fylkesmannen og andre statlege organ, mellom anna grensene som følgjer av teieplikta til revisor*
 - *den rolla kontrollutvalet og revisor har eller bør ha overfor finansforvaltninga i kommunen eller fylkeskommunen*
 - *moglegheita revisor har til å på eigenhand setja i verk kontrolltiltak.*
11. *Arbeidsgruppa skal gjera greie for dei økonomiske og administrative konsekvensane av tiltaka gruppa føreslår.*

2.2 TILLEGGSMANDAT

Arbeidsgruppa fekk eit tilleggsmandat i brev frå Kommunal- og regionaldepartementet 25. mai 2009:

Departementet ser trong for å få ei vurdering frå arbeidsgruppa av to spørsmål som ikkje var nemnde i det opphavlege mandatet.

Del 1 Innleiing og samandrag

Det første spørsmålet gjeld om hovudregelen for møte i kontrollutvalet bør endrast slik at møta som utgangspunkt er opne. Det er kome framlegg om dette i Dok. nr. 8:59 (2008-2009) og i Innst. O. nr. 62 (2008-2009) på side 6.

Det andre spørsmålet gjeld kontroll med korleis dei kyrkjelege fellesråda nyttar pengane kommunane løyver. Er den eksisterande ordninga for kontroll med kommunale løyvingar til dei kyrkjelege fellesråda tilfredsstillande? Er det ev. trong for å gi reglar om kommunal kontroll i lov eller forskrift med tanke på regnskapsrevisjon og/eller forvaltningsrevisjon?

2.3 MEDLEMMER I ARBEIDSGRUPPA

- Bjørn Arild Gram (leiar): Ordfører i Steinkjer. Nestleiar i kontrollutvalet i Nord-Trøndelag fylkeskommune
- Harald Brandsås: Fagdirektør i Den norske Revisorforening. Nestleiar i kontrollutvalet i Hole kommune
- Ann-Kristin Grødhall: Leiar i kontrollutvalet i Halden kommune. Styremedlem i Forum for Kontroll og Tilsyn. Førstekonsulent i Kriminalomsorgen Østfold (trekte seg av personlege grunnar i mai 2009)
- Terje Hermansen: Leiar av kontrollutvalet i Hordaland fylkeskommune. Leiar i Forum for Kontroll og Tilsyn. Rektor ved Os ungdomsskule, Os
- Arne Johansen: Rådmann i Harstad kommune
- Anita Orlund: Ordfører i Skedsmo kommune
- Ole Kristian Rogndokken: Dagleg leiar i Norges Kommunerevisorforbund
- Jan Morten Sundeid: Seniorrådgivar i kommunalavdelinga i Kommunal- og regionaldepartementet.
- Signy Irene Vabo: Førstemanuensis ved Høgskolen i Oslo, dr.polit.
- Inger Østensjø: Rådmann i Stavanger kommune
- Spesialrådgivar Morten Strand frå KS har vore observatør i arbeidsgruppa.

2 Mandat og samansetjing

Sekretariatet har vore samansett av medarbeidarar frå KRD: Bent Devik, Mari Jacobsen, Marte Røst Veflingstad og Martin Hill Oppegaard (prosjektleder).

2.4 ARBEIDET I ARBEIDSGRUPPA

Arbeidsgruppa har oppfatta mandatet slik at forbetringar innanfor det gjeldande eigenkontrollsystemet er hovudtinginga frå departementet. Arbeidsgruppa har såleis ikkje vurdert stoda for eigenkontrollen generelt, men har sett nærare på dei einskilde elementa i eigenkontrollen. Vi har funne fram til ei lang rekkje tilrådingar som kan styrkje eigenkontrollen. Mandatet slår fast at hovudtrekka i den gjeldande arbeidsdelinga mellom kontrollutvalet, revisor og sekretariatet skal liggje til grunn for arbeidet. Dette avgrensar kva tema arbeidsgruppa har teke opp i rapporten. Arbeidsgruppa har teke opp samspelet mellom eigenkontrollen og tilsynsverksemda til fylkesmannen sjølv om det ikkje er omtalt i mandatet.

Mandatet er omfattande, og arbeidsgruppa har ikkje hatt tid eller ressursar til å rekke over alle dimensjonar i mandatet. Arbeidsgruppa har svart på alle konkrete spørsmål, men rapporten inneheld ikkje alle dei gode døma som mandatet bad om. Rapporten gir såleis ikkje mange døme eller tekster elles som kan nyttast som rettleiing. *Arbeidsgruppa meiner* likevel at vi i hovudsak leverer i tråd med mandatet, og at rapporten gir eit godt grunnlag for diskusjonar og avklaringar lokalt og for vidare arbeid med eigenkontrollen i organisasjonane og i departementet.

I denne rapporten vil arbeidsgruppa ikkje gjere greie for all forskning, statistikk og kunnskap om eigenkontrollen. Arbeidsgruppa vil undervegs trekkje fram fakta som kan grunngi tilrådingane. Den som vil ha meir fakta og forskingsbaserte funn, kan sjå på forskingsstatusen som arbeidsgruppa har bede førsteamanuensis, dr.polit. Signy Irene Vabo lage, sjå www.regjeringa.no/krd. Til sist i rapporten ligg det ei liste over litteratur, forskingsrapportar og anna.

Arbeidsgruppa har hatt ni møtedagar frå februar til november 2009. I tillegg har det vore kommunikasjon på e-post.

Medlemmene i arbeidsgruppa representerer berre seg sjølve. Rapporten er ikkje nødvendigvis uttrykk for synet til dei organisasjonane som har føreslått personar til å sitje i gruppa. Dette gjeld òg for den medlemmen som er tilsett i Kommunal- og regionaldepartementet.

3 Om rapporten

3.1 OVERBLIKK

Rapporten har tre delar. I del 1 er føremålet å gjere greie for hovudsynspunkta til arbeidsgruppa. Det blir òg gjort greie for mandatet og arbeidet i arbeidsgruppa.

Del 2 handlar om dei ulike aktørane i eigenkontrollen. Arbeidsgruppa gjer i del 2 greie for utfordringar for eigenkontrollen og gir tilrådingar om kva som kan styrkje arbeidet til dei ulike aktørane. Arbeidsgruppa tinga to kartleggingar som grunnlag for arbeidet sitt. PwC har kartlagt internkontrollen i fem kommunar og har kome med ei rekkje tilrådingar om utvikling av internkontrollen i kommunane generelt. Dette er omtalt i kapittel 8 om internkontrollen. Nordlandsforskning har kartlagt bruken av forvaltningsrevisjon og selskapskontroll gjennom intervju og ei brei undersøking. Dette er omtalt i kapittel 10 og 11 om høvesvis forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Til sist i del 2 har arbeidsgruppa sett nærare på kontrollutfordringane kring dei kyrkjelege fellestråda.

Del 3 handlar om samspelet mellom aktørane i eigenkontrollen. Dei primære aktørane er kommunestyret, kontrollutvalet (og sekretariatet), administrasjonssjefen og revisor. I tillegg er samspelet mellom kontrollutvalet og ordføraren og mellom eigenkontrollen og fylkesmannen omtalt. Arbeidsgruppa peiker her på element som kan vere utfordrande eller uklare i dei mest praktiske relasjonane mellom aktørane i eigenkontrollen, og gir tilrådingar om kva som kan styrkje samspelet og klargjere rollene.

Til sist i rapporten ligg det lister med kjelder og annan informasjon.

I rapporten vil nemninga kommune òg vise til fylkeskommunane. På same måte vil kommunestyret òg vise til fylkestinget. Særskilde kontrollutfordringar i fylkeskommunane eller i store kommunar er ikkje drøfta i rapporten. Parlamentarisk styresett er ikkje drøfta særskilt i rapporten, men er omtalt særleg i samband med samansetjing av kontrollutvalet.

3.2 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVEN SAR

Arbeidsgruppa er beden om å vurdere dei økonomiske og administrative konsekvensane av tilrådingane sine.

Eit hovudpoeng når det gjeld økonomiske og administrative konsekvensar, er at arbeidsgruppa ikkje føreslår oppgåver eller plikter som er heilt nye for kommunane.

Arbeidsgruppa har 85 tilrådingar i denne rapporten. Det er såleis ei omfattande oppgåve å angi dei økonomiske og administrative konsekvensane av kvar einskild tilråding. Omtalen nedanfor gjeld dei ulike gruppene av tilrådingar.

3 Om rapporten

Styrkt internkontroll er hovudtilrådinga frå arbeidsgruppa. Eit arbeid med å styrkje eigenkontrollen vil krevje ressursinnsats på mange nivå. Først og fremst i kommunane sjølve. Men også organisasjonane og staten vil kunne ønskje å spele ei viktig rolle i dette arbeidet. Det let seg ikkje gjere å anslå kva kostnader organisasjonane eller staten vil få her. Ansvar for internkontrollen ligg allereie i kommunelova § 23, og det er derfor ikkje klart at staten skal kompensere for auka ressursbruk som følgje av at det blir auka fokus på internkontrollansvaret til administrasjonssjefen. Eit arbeid med internkontrollen vil samstundes kunne skape prioriteringsutfordringar internt i den einskilde kommunen. Ein kjem ikkje forbi det. *Arbeidsgruppa meiner* at arbeid for å styrkje internkontrollen er tenleg ressursbruk. Det kan òg hende at ressursbruken vil svare seg, i alle fall på lang sikt. Til dømes kan betre system kring anskaffingar føre til tryggare og betre innkjøp. Det er likevel ikkje slik at ein kan rekne ut innsparingar krone for krone etter kvart som det blir arbeidd med internkontrollen. Somme ting er dessutan ikkje lette å måle – som til dømes verdien av innbyggjarane sin tillit til lokalforvaltninga eller verdien av god rapportering til dei folkevalde på nøkkelområde dei er opptekne av.

Dei lov- og forskriftsendringane som arbeidsgruppa tilrår, vil truleg ikkje krevje nemneverdig auka ressursinnsats i kommunane. Dette gjeld til dømes føresegner om valbarheit og om kven som kan vere sekretær for kontrollutvalet.

Arbeidsgruppa har tilrådingar om lov- og forskriftsendringar som KRD kan vurdere. Dette vil krevje ressursar på statleg nivå, men oppgåva spring ut av det å forvalte eit regelverk. Det er ikkje naudsynt å talfeste desse kostnadene.

Arbeidsgruppa tilrår at det blir utgreidd ei sertifiserings- og tilsynsordning for revisorar i kommunal sektor. Det er ikkje fastsett om det er staten eller organisasjonane som skal vere ansvarleg for denne utgreiinga, men dette arbeidet vil krevje ressursar, ikkje minst dersom ein følgjer arbeidsgruppa si tilråding om ei brei tilnærming med mellom anna innhenting av erfaringar frå andre nordiske land. Ei slik utgreiing vil ha kostnader til informasjonsinnhenting, kjøp av spisskompetanse/utgreiing, reising til møta, studietur eller erfaringskonferanse, møtegodtgjering til ei arbeidsgruppe, sekretariat og utarbeiding av rapport. Eit lausleg overslag på kostnadene ved ei slik utgreiing kan vere om lag to millionar kroner. Kostnadene ved sjølve sertifiseringa og tilsynet må vere ein del av utgreiinga. Eit alternativ er at desse kostnadene blir dekte av revisjonseiningane sjølve, slik ordninga er for tilsynet frå Kredittilsynet overfor revisorar som er omfatta av revisorlova.

Arbeidsgruppa har tilrådingar om rettleiingar for kontrollutvalet og for administrasjonssjefen. Arbeidsgruppa har sett behov for ei rettleiing for kontrollutvalet når det gjeld tema som rolla som kontrollutvalsmedlem, overordna analyse, opne møte, finansforvaltning og rekneskapsrevisjon. Arbeidsgruppa har sagt litt om innhaldet i rettleiingane, men det er behov for å konkretisere innhald og omfang nærare. Eit lausleg

Del 1 Innleiing og samandrag

overslag på kostnadene til å utarbeide desse rettleiingane kan vere om lag tre millionar kroner.

Arbeidsgruppa har tilrådingar om innhenting av statistikk kvart fjerde år og moglege tema for forskning. Fleire spørsmål i Organisasjonsdatabasen (neste gong i 2012) vil krevje auka tilskot frå KRD til institusjonen som får oppdraget. Forskingstilrådingane frå arbeidsgruppa er omfattande. Nokre døme:

- Nordisk samanlikning av regulering og praksis når det gjeld rekneskapsrevisjon
- Selskapskontroll i samanheng med den samla folkevalde styringa og kontrollen med selskap som er åtte av kommunar
- Styring og kontroll av kommunale føretak

Eit lausleg overslag på kostnadene til slike forskingsoppdrag kan vere om lag fem millionar kroner. Slik forskning kan tenkjast som del i eit større program i regi av Forskingsrådet.

3.3 FORSKING OG STATISTIKK

Det har vore forska på eigenkontrollen, og det finst noko statistikk. Arbeidsgruppa viser til den forskingsstatusen som førsteamanuensis, dr.polit. Signy Irene Vabo har laga for arbeidsgruppa.

I tilrådingane i rapporten har arbeidsgruppa freista å peike ut område der forskning vil vere spesielt eigna til å drive utviklinga vidare gjennom breitt innhenta kunnskap.

Å vende blikket utover mot andre land kan vise at ting kan fungere svært godt sjølv med andre ordningar enn dei vi er vante med. Sveriges Kommuner och Landsting gav i 2005 ut ei samanlikning av kommunale revisjonsordningar i ei rekkje land, sjå *Kommunal revision – en internationell utblick* (2005), www.skl.se/revision. Samanlikninga viser at det er skilnader mellom den kommunale revisjonen i dei skandinaviske landa, men ein treng meir omfattande studiar for å seie noko om kor effektive dei ulike kontrollordningane er. Tre aktuelle utviklingstrekk i nabolanda våre:

- I Sverige har det vore utgreiingar kring tilliten til den kommunale revisjonen og kring spørsmålet om revisor er tilstrekkeleg ubunden, men finansdepartementet i Sverige ser ikkje grunn til å føreslå endringar, sjå Ds 2009:11.
- Etter ei lovendring vil det i Danmark frå 2012 vere eit krav at også kommunale revisjonsverksemder oppfyller krava til eigarskap i revisorlova. Dette førte til at KL, som er søsterorganisasjonen til KS, ikkje lenger eig Kommunernes Revision A/S, som har nesten 60 prosent av den kommunale revisjonsmarknaden.

3 Om rapporten

- Det er etablert sertifiseringsordningar for kommunal revisjon i Danmark, Finland og Sverige, sjå nærare i kapittel 9.

Vidare forskning på eigenkontrollen kan med fordel ta med eit nordisk perspektiv, slik at eventuelle vurderingar av større endringar innanfor eigenkontrollen kan byggje på ei grundig forskingsbasert samanlikning av skilnader, likskapar og erfaringar i Norden.

4 Hovudkjelder, ord og omgrep

4.1 KJELDER

I hovudsak har gruppa nytta kjeldene nedanfor i arbeidet. Dei er alle tilgjengelege på nettsidene til KRD, sjå under 'dokument' og 'rapportar' på www.regjeringa.no/krd.

- PwC har på oppdrag frå KRD sett nærare på internkontrollen i fem kommunar og halde han opp mot ei norm for god internkontrollpraksis. Rapporten inneheld tilrådingar til kommunane generelt om god internkontroll. Rapporten byggjer på intervju med administrasjonssjefane i desse fem kommunane og intervju med ansvarlege for økonomi, anskaffingar, ikt, personale og organisasjon og ein til to etats- eller kommunalsjefar. Rapporten byggjer òg på skriftleg dokumentasjon. Prosjektleiari: Helene M. Ohm. Sjå: PwC: *Internkontroll i kommuner*, oktober 2009.
- Nordlandsforskning har på oppdrag frå KRD sett nærare på kor mykje forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som blei gjennomført i åra 2006–2008. Rapporten byggjer dels på intervju med fem ordførarar, sju administrasjonssjefar og sju kontrollutvalssekretærar og dels på kvantitative spørjeundersøkingar med svar frå opptil 43 kontrollutvalssekretærar som dekkjer 398 kommunar. Forfattarar: Tommy Clausen og Einar Lier Madsen. Sjå: Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommunar*, NF-rapport 13/2009.
- Sekretariatet til Forum for Kontroll og Tilsyn (FKT) har laga ei oversikt over ulike sekretariatsløysingar. FKT har i kartlegginga gitt si vurdering av om dei er lovlege eller ikkje. Kartlegginga byggjer på direkte kontakt med 65 sekretariat som FKT fann fram til. Sjå: FKT: *Om ulike sekretariatsordning for kontrollutvala i norske kommunar og fylkeskommunar*, siste versjon 3. september 2009.
- Medlem i arbeidsgruppa Signy Irene Vabo, dr.polit. og førsteamanuensis ved Høgskolen i Oslo, har skriva ein forskingsstatus for eigenkontrollen i kommunesektoren. Sjå: *Forskning på internkontroll, revisjon og kontrollutvalg i kommunene*, 19. mars 2009 (med revisjon av 13. juli 2009).
- Sekretariatet for arbeidsgruppa har kartlagt føresegner i lover og forskrifter på sektorområda som stiller krav om at kommunane skal ha ein internkontroll som sikrar at krava i føresegnene blir følgde. Kartlegginga byggjer på opplysningar henta inn frå dei ulike departementa.
- Kvart fjerde år blir det samla inn data om organiseringa i kommunane og fylkeskommunane til *Organisasjonsdatabasen*. NIBR har skriva ein rapport på bakgrunn av data og tidsseriane, sjå særleg kapittel 7 om eigenkontrollen. NIBR: *Kommunal organisering 2008*, NIBR-rapport 2008:20. Rapporten byggjer på spørjeskjema som blei sende til alle kommunar og fylkeskommunar, og som 79 prosent av dei svarte på. Forfattarar: Sissel Hovik og Inger Marie Stigen.
- Nordlandsforskning gjennomførte på oppdrag frå KRD ei kartlegging av oppfatningane til kontrollutvalsmedlemmer, administrasjonssjefar, ordførarar og

4 Hovudkjelder, ord og omgrep

opposisjonsleiarar om kontrollutvalet og eigenkontrollen. Sjå Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007, Bodø februar 2007. Rapporten byggjer på svar frå 430 personar, og nærare halvparten av dei er leiarar og medlemmer i kontrollutval. Forfattarar: Arild Gjertsen og Knut Martinussen.

4.2 NOKRE SENTRALE ORD OG OMGREP

Eigenkontrollen er den kontrollverksemd kommunane og fylkeskommunane driv overfor eiga verksemd med utgangspunkt i føresegnene i kommunelova om kontrollutval, revisjon og internkontrollen til administrasjonssjefen.

God kommunal revisjonsskikk handlar om korleis revisor skal gå fram ved planlegging, gjennomføring og rapportering av revisjonen. Omgrepet "god kommunal revisjonsskikk" er ein rettsleg standard, som i tillegg til å vere normert av dei lovene og forskriftene som på det aktuelle tidspunktet gjeld for revisjon av kommunar, byggjer på retningslinjer og normer fastsette av aktørane på dette revisjonsområdet, mellom anna relevante og anerkjende revisjonsstandardar på området. Revisjonsstandardane blir fastsette av styret i Den norske Revisorforening. Slike standardar vil vere baserte på International Standards on Auditing (ISA-er), fastsette av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Omtalen av offentleg revisjon er i tråd med dei internasjonale revisjonsstandardane. God kommunal revisjonsskikk vil i tillegg bli supplert med fråsegner frå International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) om ytterlegare oppgåver og plikter ved revisjon i offentleg sektor med utgangspunkt i retningslinjer utarbeidde av revisjonsorgana i den offentlege sektoren i Noreg.

Internkontroll. I denne rapporten blir omgrepet "internkontroll" nytta. Det ligg ikkje noko anna i det enn i "intern kontroll", som blir nytta av andre. Internkontroll er i definisjonen til COSO den prosessen "som er utformet og gjennomføres av de som har overordnet ansvar for styring og kontroll og av andre medarbeidere for å gi rimelig sikkerhet for at enheten når sine mål med hensyn til pålitelig økonomisk rapportering, effektiv drift samt overholdelse av gjeldende lover og forskrifter".

Internrevisjon er ein evalueringsfunksjon etablert innanfor ei eining som ein støttefunksjon for eininga. Arbeidsoppgåvene til internrevisjonen er mellom anna å gjennomgå, vurdere og overvake at den interne kontrollen er effektiv og tilstrekkeleg. Frå synspunktet til den eksterne revisoren er internrevisjonen ein del av den interne kontrollen i eininga.

Kontroll og tilsyn. I denne rapporten er det ikkje avgjerande å skilje mellom kontroll og tilsyn. Omgrepa er omtalte i Ot.prp. nr. 70 (2002-2003), som låg til grunn for kapittel 12 i kommunelova om internt tilsyn og kontroll. Statleg tilsyn med kommunesektoren er avgrensa til å gjelde kontroll av om kommunane oppfyller pliktene dei er pålagde i eller i medhald av lov. Kontroll blir i samanheng med statleg tilsyn definert som ei kartlegging

Del 1 Innleiing og samandrag

av status i forhold til fastsette krav (lovkrav). Kontrollen kan medføre plikter og kan òg fungere som ei påminning om at området er under oppfølging. Det statlege tilsynet omfattar ikkje slik kontroll som berre inneber kartlegging eller innhenting av informasjon, men må òg omfatte ei konkret vurdering av om ein praksis er lovleg, og eventuelt av ein reaksjon dersom det blir avdekt lovbrøt. Tilsyn må derfor sjåast som eit særskilt verkemiddel som lovgivar ønskjer at ein skal nytte i heilt konkrete tilfelle der det føreligg eit særskilt behov for det.

Kontrollmiljøet er ein del av den interne kontrollen og omfattar styrings- og leiingsfunksjonane og dessutan haldningane, medvitet og handlingane til leiinga og dei som har det overordna ansvaret for styring og kontroll med omsyn til den interne kontrollen i eininga og kor viktig denne kontrollen er i eininga.

Revisjon. Føremålet med revisjon av ein rekneskap er å gjere revisor i stand til å konkludere i spørsmålet om rekneskapen i det alt vesentlege er i samsvar med eit spesifikt angitt rammeverk for økonomisk rapportering. Det uttrykket som blir nytta for å gi uttrykk for meininga til revisor, er "gir eit rettvissande bilete". Revisjon av økonomisk informasjon eller annan informasjon som er utarbeidd ut frå andre relevante kriterium, har eit tilsvarande føremål.

Risiko kan forståast som summen av kor sannsynleg ei hending er, og dei konsekvensane ho kan føre til.

Vesentleg. Informasjon er vesentleg dersom feil i eller utelating av informasjonen kan påverke økonomiske avgjerder som blir tekne av brukarane på grunnlag av rekneskapen. Kor vesentleg informasjonen er, er avhengig av storleiken på rekneskapsposten eller feilen, sedd i forhold til omstenda rundt utelatinga eller feilen. At noko er vesentleg, uttrykkjer derfor ein grenseverdi eller terskel meir enn ein kvalitativ eigenskap som informasjonen må ha for å vere til nytte.

5 Bakgrunn: Styring av og i kommunane

5.1 DET LOKALE FOLKESTYRET – RAMMESTYRING OG HANDLINGSROM

Det lokale folkestyret har ei sterk stilling i Noreg. Lokaldemokratiet har ein eigenverdi fordi deltaking er ein verdi i seg sjølv, og er med på å styrkje den ansvarskjensla den einskilde innbyggjaren har for dei lokale politiske avgjerdene. Lokaldemokratiet er avgjerande for velferda, og kommunane er dei som best kan gjere demokratisk forankra prioriteringar innanfor ei ramme prega av knappe ressursar. Kommunane prioriterer på tvers av sektorar og sikrar slik heilskapen i styringa av lokalsamfunnet. Kommunane representerer nærleik, tilhøyrslø og identitet og gir innbyggjarane gode høve til å påverke rammene for liva sine. *Arbeidsgruppa meiner* at den kommunale eigenkontrollen er eit sentralt element i det lokale folkestyret.

Staten styrer kommunesektoren gjennom lov- og regelverk, finansieringsordningar og mjukare styringsverkemiddel som retningslinjer, dialog og samhandling. Staten si styring av kommunesektoren må balanserast mellom omsynet til eit likeverdig tenestetilbod uavhengig av bustad og kommunesektoren sitt behov for å prioritere ut frå lokale ressursar og behov.

Rammestyling med rom for lokale prioriteringar og tilpassingar er eit overordna prinsipp for statlege ordningar og verkemiddel retta mot kommunesektoren. Rammestyling kan bidra til å sikre oppslutning om og legitimitet til det lokale sjølvstyret. Handlingsrom er viktig for at kommunane skal kunne ta lokale avgjerder som er tilpassa innbyggjarane sine behov, for å gjere det meiningsfullt å delta i lokalpolitikken og for å forme den lokale samfunnsutviklinga. *Arbeidsgruppa sluttar seg til* prinsippa om rammestyling og lokalt handlingsrom og vil leggje dei til grunn for vurderingane og tilrådingane sine.

Statlege føringar på kommunal organisering og oppgåveløysing, ved bruk av lover, forskrifter og anna regelverk, avgrensar kommunane sitt høve til å utøve lokalt skjønn og leggje til rette for gode og effektive løysingar baserte på lokale behov. Samstundes kan tunge, nasjonale omsyn tale for at staten *bør* styre kommunesektoren gjennom reglar. Staten har eit legitimt behov for å kontrollere at kommunane oppfyller sine lovpålagde plikter overfor innbyggjarane.

Den statlege styringa av kommunesektoren skal heile tida spegle avveginga mellom nasjonale mål og omsynet til det lokale sjølvstyret. Det er ikkje råd ein gong for alle å slå fast kvar dette balansepunktet skal eller bør liggje. På viktige velferdsområde er det akseptert at staten fastset nasjonale rettar og standardkrav. Dette inneber at det òg er aksept for at når desse standardane er nådde, skal det vere att rom for lokal aktivitet og lokale prioriteringa

Kommunane blir kontrollerte og påverka på mange ulike vis: Synspunkta til innbyggjarane blir fanga opp gjennom *den demokratiske styringskjeda*. Kommunane er tett på befolkninga. Politikarane er avhengige av å kome innbyggjarane i møte for å bli attvalde, og kommuneorganisasjonen er avhengig av støtte frå innbyggjarane for å kunne halde oppe legitimiteten sin. Vidare kan vedtak i folkevalde organ eller den (fylkes)kommunale administrasjonen bli bringa inn for departementet (fylkesmannen) for *lovlegkontroll*. Innbyggjarane sin rett til å *klage på einskildvedtak* er òg ein viktig kontrollmekanisme. I tillegg kjem *godkjenningssordningar, rapporteringsordningar, statlege og kommunale ombodssordningar, domstolskontroll* og ikkje minst *media* si rolle som debatt- og informasjonsorgan. *Statleg tilsyn* med kommunesektoren er eit sterkt statleg kontrollverkemiddel og må sjåast i samband med dei andre verkemidla som er eigna til å verke til, kontrollere og sikre at kommunane oppfyller dei lovpålagde pliktene sine. Tilsyn skal berre nyttast på dei områda der omsynet til rettstryggleik og samfunnstryggleik ikkje i tilstrekkeleg grad blir ivareteke på annan måte. Det sentrale vurderingstemaet ved val av tilsyn som styringsverkemiddel er ikkje om kvar og ein av dei andre kontrollmekanismane kan fylle den same rolla som tilsyn. Spørsmålet er om *summen* av dei andre kontrollmekanismane sikrar rettstryggleiken, samfunnstryggleiken og ei berekraftig utvikling i tilstrekkeleg grad.

I botn ligg *den kommunale eigenkontrollen* med utgangspunkt i føresegnene i kommunelova om kontrollutval, revisjon og internkontrollen til administrasjonssjefen. Særlovgivinga set òg krav til internkontroll i kommunane på fleire område. *Arbeidsgruppa meiner* at det er viktig å styrkje eigenkontrollen, slik at det i minst mogleg grad er behov for stramme, statlege kontrollverkemiddel.

5.2 STYRINGSSYSTEMET I KOMMUNESEKTOREN

Kommunane er sjølvstendige forvaltningsorgan og er styrte av representantar som er direkte valde. Det er kommunestyret som er ansvarleg for all verksemd i kommunen. Kommunelova byggjer mellom anna på at ansvar og oppgåver blir lagde til kommunestyra. Desse organa har stor fridom til å avgjere den organisatoriske og administrative oppbygginga. Kommunestyret kan sjølv opprette faste utval, kommunedelsutval o.a. til å ta seg av delegerede oppgåver. Kommunestyret fastset området for utvala si verksemd, og dei kan givast avgjerdsrett.

I kvar kommune skal det tilsetjast ein administrasjonssjef som øvste leiar for den samla kommunale administrasjonen. Etter kommunelova § 23 skal delegering til kommuneadministrasjonen gå til administrasjonssjefen, som eventuelt kan delegere vidare internt. Samspelet mellom politikk og administrasjon er ein nøkkelfaktor i utviklinga av ein god kommune.

I kommunar som er styrte etter ein parlamentarisk modell, vil det vere eit by- eller kommuneråd som leiar den kommunale administrasjonen. Desse kommunane har ikkje administrasjonssjef, og ansvaret ligg til by- eller kommunerådet, sjå kommunelova § 20.

5 Bakgrunn: Styring av og i kommunane

Arbeidsgruppa vil peike på at kommunane sjølve har eit ansvar for å byggje tillit mellom styringsnivåa og til innbyggjarane. Kommunane forvaltar store ressursar på vegner av fellesskapet. Kommunane bør derfor forvalte ressursar og myndigheit effektivt og i samsvar med etiske normer og god forvaltningsskikk. *Arbeidsgruppa meiner* at ein velfungerande eigenkontroll står heilt sentralt om ein vil oppnå dette.

Del 2

Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

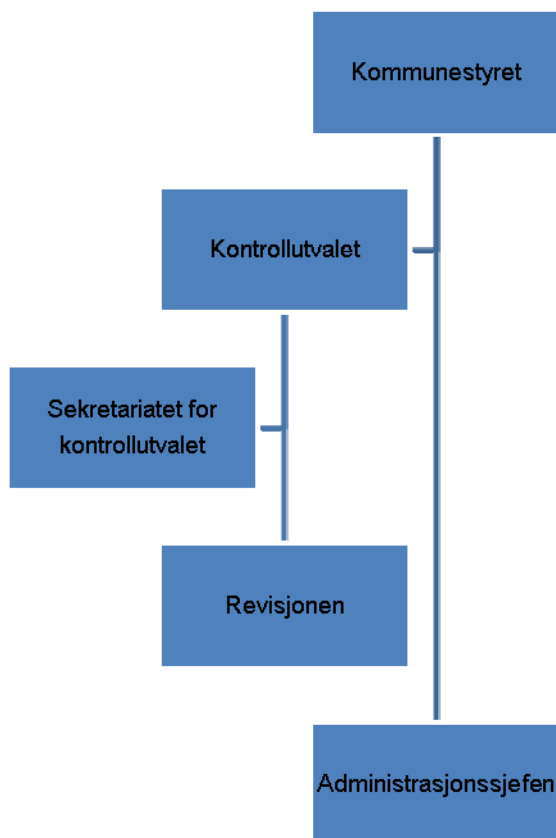
Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

I denne delen av rapporten gjer arbeidsgruppa greie for dei ulike aktørane i eigenkontrollen: kommunestyret, kontrollutvalet, administrasjonssjefen og revisor. Det blir òg gjort greie for dei ulike verkemidla i eigenkontrollen: rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Revisor blir i hovudsak omtalt i kapittelet om rekneskapsrevisjon.

6 Kommunestyret

6.1 OVERORDNA ANSVAR FOR KONTROLLEN

Det overordna kontroll- og tilsynsansvaret i ein kommune er lagt til kommunestyret, jf. kommunelova § 76. I dette ligg det at kommunestyret i tillegg til å vere det øvste ansvarlege forvaltningsorganet i kommunen også er eit tilsynsorgan. Kommunestyret kan mellom anna krevje alle saker lagde fram for seg til orientering eller avgjerd. Kommunestyret kan òg gjere om avgjerder som er tekne av andre folkevalde organ eller administrasjonen, i same grad som desse instansane kunne gjere om vedtaket sjølve.



Ei prinsippskisse over aktørane

Som øvste kommunale organ har kommunestyret etter kommunelova § 76 eit ansvar for å sjå til at verksemda er organisert slik at kommunen når dei måla som er sette, og at materielle og prosessuelle feil blir førebygde og unngått. Dette inneber òg at kommunestyret har ansvaret for at kontroll- og tilsynsverksemda er ordna slik at det

6 Kommunestyret

blir teke omsyn til særlege risikofaktorar i den organiseringa kommunen har valt. Tilsynsansvaret gir kommunestyret plikt til å skaffe informasjon om i kva grad verksemda når dei måla som er fastsette, innanfor dei prosedyrekrava som gjeld. Endeleg ligg det òg i tilsynsansvaret ei plikt til å gripe inn og gjere dei endringane som er naudsynte, dersom verksemda ikkje når sine mål på ein tilfredsstillande måte.

Kommunestyret står over både kontrollutvalet og administrasjonssjefen. Kommunestyret har såleis eit overordna ansvar for både den folkevalde kontrollen og revisjonen som kontrollutvalet står for, og den administrative kontrollen til administrasjonssjefen.

6.2 FOLKEVALD KONTROLL MED ADMINISTRASJONEN

Den kommunale revisjonen går tilbake til byrjinga av det lokale sjølvstyret og formannskapslovene av 1837. I stor grad har revisjonen vore styrt av profesjonen, mellom anna gjennom revisjonsstandardar, sjå side 223 i Åge Johnsen: "Styringsutfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon" i: Åge Johnsen, Ingun Sletnes og Signy Irene Vabo (red.): *Konkurranseutsetting i kommunene*, 2004.

I kommunelova av 1992 blei det slått fast at kommunestyret har eit overordna tilsynsansvar, jf. § 76. Til å hjelpe seg skal kvar kommune ha eit kontrollutval. Kommunestyret kan instruere kontrollutvalet, og lova og forskriftene legg opp til at kontrollutvalet skal førebu saker som kommunestyret tek avgjerder om.

Grunngivinga for eigenkontrollen frå kommunelovutvalet står seg framleis. Utvalet nytta ordet "internkontroll" i tydinga eigenkontroll. Sjå NOU 1990:13 side 263:

Ønskeligheten av en tilstrekkelig internkontroll er – spesielt i forholdet til kommunens innbyggere – åpenbar. Befolkningens krav om korrekt saksbehandling, «riktige» forvaltningsavgjørelser og ikke minst tilliten til offentlig forvaltning generelt, står sentralt i denne forbindelse. En effektiv internkontroll vil være raskere og lettere tilgjengelig enn statlige kontroll- og overprøvningsordninger, og vil kunne foreta en mer dyptgående kontroll av enkeltsaker og en mer uformell kontroll av et langt større antall saker.

Også hensynet til politisk styring på lokalplanet taler for en effektiv internkontroll. Det er lite tilfredsstillende for de folkevalgte hvis tilsyn med kommunens/fylkeskommunens egen virksomhet i vesentlig grad skjer ved overprøving av beslutninger fra statlig hold. Administrasjonen vil på sin side også være interessert i at de i størst mulig grad overlates ansvar for egen forvaltning og får anledning til selv å rette opp feil. En styrket internkontroll i kommuner og fylkeskommuner vil derfor etter utvalgets oppfatning i flere sammenhenger være et bedre alternativ enn eksisterende statlige kontrollordninger. Dette gjelder spesielt de kontrollordninger

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

som har preg av detaljstyring ved detaljerte forskrifter eller inngående prøving av enkeltavgjørelser.

Målsettingen må være å utvikle et beslutningssystem og en forvaltning/ administrasjon som i størst mulig grad er selvkontrollerende i ordets egentlige forstand. Det vil si at organisasjon, saksforberedelse og beslutningsprosess i de politiske organer må fungere på en måte som garanterer oppfyllelse av alle faglige krav og som ivaretar grunnleggende rettssikkerhetshensyn overfor kommunens/ fylkeskommunens innbyggere og andre som berøres av vedtakene. Det samme gjelder oppfølging av de sentrale styringsdokumentene, nemlig årsbudsjettet, økonomiplanen og kommune- og fylkesplanen. Modeller for organisasjonsoppbygging og kompetansefordeling bør ha innebygget en slik egenkontroll, uten at man derved går på akkord med ønsket om rask og forsvarlig saksbehandling og en effektiv beslutningsprosess.

Arbeidsgruppa har tru på eit styresett som føreset at kommunane kontrollerer si eiga verksemd.

6.3 EIT KONTROLLSYSTEM SOM VEKKJER TILLIT

Arbeidsgruppa meiner at det er viktig at kontrollordningane i kommunane blir oppfatta som uavhengige, legitime og velfungerande av innbyggjarane. Eigenkontrollen byggjer på prinsippet om at den som kontrollerer, er uavhengig av den som blir kontrollert.

Omgrepet eigenkontroll blir nytta om den kontrollen kommunane sjølve driv. Eigenkontrollen står i motsetnad til kontrollen frå staten, til dømes tilsyn frå fylkesmannen.

Administrasjonssjefen har eit sjølvstendig fagleg ansvar, både for internkontrollen og for at saker er forsvarleg utgreidde, og at avgjerder blir sette ut i livet. Kommunestyret har det overordna tilsynsansvaret i kommunen.

Kommunestyret har òg ansvar for og kan instruere om verksemda til kontrollutvalet. Lova og forskriftene legg vidare ein del avgjerder direkte til kommunestyret, til dømes val av revisjonsordning, revisor og vedtak om plan for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Korkje revisor eller kontrollutvalet skal kontrollere verksemda i kommunestyret. Kontrollutvalet kan kontrollere verksemda i folkevalde organ under kommunestyret, men skal ikkje overprøve dei politiske prioriteringane desse organa gjer.

Rollene er fordelte slik: På den eine sida står administrasjonen, selskap kommunen eig, og folkevalde organ under kommunestyret. Dei blir kontrollerte. På den andre sida står kommunestyret, kontrollutvalet og revisor som kontrollørar. Kontrollutvalet har rolla som tingar av rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

Revisor har fagleg sjølvstende og skal vere uavhengig, mellom anna av administrasjonen. Gjennomføringa av rekneskapsrevisjonen og forvaltningsrevisjonen byggjer på den faglege vurderinga til revisor og er regulert i forskrifta om revisjon, forskrifta om kontrollutval og standarden god kommunal revisjonsskikk.

Eit særkjenne ved kommunesektoren er at revisor kan vere tilsett i kommunen, og at kommunen kan vere medeigar i revisjonsselskapet som reviderer kommunen, jf. kommunelova § 79. Det ligg ikkje i arbeidsgruppa sitt mandat å vurdere denne regelen. Det er verdt å merke seg at 92 prosent av kommunane blir reviderte av interkommunale revisjonseiningar, sjå side 9 i PwC: *Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester*, PwC 2009. Etter at det i 2004 blei opna for konkurranse om revisjonsoppdrag i kommunesektoren, står revisor i den same relasjonen til kommunen som revisorar gjer overfor private selskap dei reviderer: Dei er både kontrollør og oppdragstakar.

6.4 KONTROLLSYSTEMET SKAL DEKKJE HEILE VERKSEMDA, MEN IKKJE KONTROLLERE ALT

Kommunelova legg opp til eit kontrollsystem som arbeider kontinuerleg med ulike former for kontroll. Kontrollområdet til kontrollutvalet og administrasjonssjefen dekkjer prinsipielt heile kommunen. Men det er ikkje meininga at aktivitetane innanfor kontrollsystemet skal rekke over alle delar av kommunen, alle tilsette, alle tilskot, alle vedtak eller alle kontraktar. Kontrollutvalet og administrasjonssjefen må prioritere kvar det bør gjennomførast kontroll, og kva type kontroll.

Å etablere ei kontrollordning for alt som blir gjort i ein kommune, ville ikkje vere ønskjeleg og ville koste for mykje. I tillegg til at ein slik total kontroll ville vere heilt urealistisk å få til, ville det kunne føre til ansvarsfråskrivning i organisasjonen og verke kvelande på motivasjonen, kreativiteten og arbeidsgleda i verksemda. Med eit velfungerande internkontrollsystem som er basert på gode analysar, treng ein heller ikkje kontrollere alt. Det er derfor viktig at eigenkontrollen byggjer på gode analysar av risiko, slik at kommunen har eit solid grunnlag for å finne fram til dei områda kontrollen bør ha fokus på. For leiinga vil det vere avgjerande å arbeide med å finne balansen her.

6.5 UTGIFTENE TIL KONTROLLUTVAL OG REVISJON

For 2008 skulle kommunane og fylkeskommunane for første gong rapportere særskilt om ressursbruken på kontrollutval og revisjon i KOSTRA. Som ved alle nye rapporteringar er det naudsynt å korrigere for feil i første års rapportering. I åra som kjem, vil rapporteringa ha høgare kvalitet og ikkje minst: interessante tidsseriar. Eit grovt overslag er at brutto driftsutgifter på kontrollutval og revisjon i 2008 er om lag 440 millionar kroner.

KOSTRA-tala viser store skilnader i kor mykje kommunane og fylkeskommunane bruker på kontrollutval og revisjon. Skilnadene i utgiftene er til dels svært store. Det er ikkje

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

nokon klar samanheng mellom storleiken på kommunen og nivået på utgiftene. Etter kvart vil ein få ein tidsserie med tal på utgiftene for fleire år som vil belyse dette betre.

7 Kontrollutvalet

7.1 EIT VIKTIG UTVAL

Kvar kommune skal ha eit kontrollutval. Slik har det vore sidan kommunelova tok til å gjelde i 1993.

Kontrollutvalet driv si verksemd på vegner av kommunestyret. Gjennom planmessig rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll sørger kontrollutvalet for at kommunane blir sette i stand til å fange opp feil og forbetre verksemda si. Dersom det kjem varslingar, tips eller mistankar (internt i organisasjonen, blant dei folkevalde eller i media) eller ei tinging frå kommunestyret, har kontrollutvalet ei viktig rolle med å avklare faktiske tilhøve og sørge for ein god prosess når ein skal handtere situasjonen. Vidare kan kontrollutvalet på eige initiativ ta opp saker.

Nordlandsforskning har undersøkt kva kontrollutvalsmedlemmer, administrasjonssjefar, ordførarar og opposisjonsleiarar meiner når det gjeld kor godt kontrollutvalet verkar til å styrkje den kontrollen kommunen har med si eiga verksemd, sjå side 34–36 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. 77 prosent er heilt eller delvis samde i at kontrollutvalet i stor grad har styrkt eigenkontrollen. 82 prosent er heilt eller delvis samde i at kontrollutvalet verkar til å styrkje den kontrollen dei folkevalde har med at administrasjonen set i verk vedtaka i folkevalde organ.

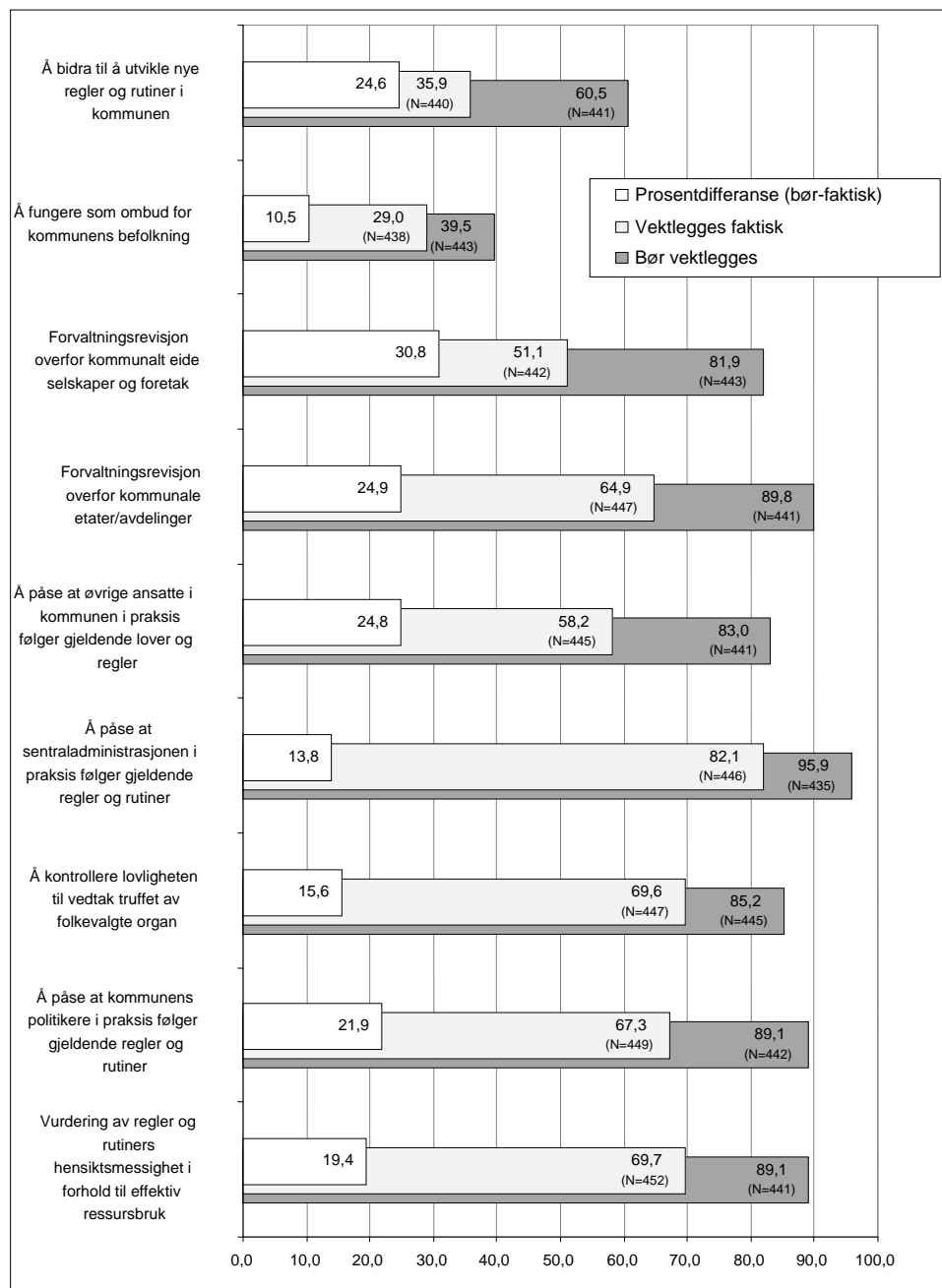
Nordlandsforskning fann at det likevel er ein viss variasjon når det gjeld i kva grad kontrollutvalet får gjennomslag for sine synspunkt og merknader overfor dei ulike instansane. Over 80 prosent meiner at kontrollutvalet lukkast nokså godt eller svært godt overfor kommunestyret, formannskapet og administrasjonen, medan 67 prosent seier det same når det gjeld etatar og tenestestader. Berre 52 prosent meiner at kontrollutvalet lukkast nokså godt eller svært godt overfor kommunalt åtte selskap og kommunale føretak.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvala har ein etablert og viktig funksjon i kommunane.

7.2 STORE OPPGÅVER

Kontrollutvalet har heile kommunen som kontrollområde. I tillegg kjem selskapskontrollen. Nordlandsforskning undersøkte oppfatningane om kva kontrollutvala burde gjere, og kva dei faktisk gjer, sjå side 25 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. I undersøkinga blir det peikt på at forvaltningsrevisjon retta mot selskap og føretak er eit område som mange meinte burde bli prioritert, men som mange ikkje fekk prioritert i praksis. Tabellen kan lesast slik at høgda på søylene til venstre viser i kva grad det er skilnad mellom ambisjon og praksis.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen



Vurdering av sentrale kontrollutvalsoppgåver (andel som svarer *i stor eller nokså stor grad*). Prosent. Henta frå side 25 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007, Bodø februar 2007. Forfattarar: Arild Gjertsen og Knut Martinussen.

Arbeidsgruppa meiner at sidan kontrollutvalet har store oppgåver som det kan vere krevjande å nå over, bør utvalet diskutere og vere medvitne om kva område det vil prioritere. Kontrollutvala bør òg evaluere seg sjølve og få fram kvar dei meiner dei kan bli betre.

7.3 REKRUTTERING TIL KONTROLLUTVALET

Ved konstitueringa etter kommunestyre- og fylkestingsvalet i 2007 var det i nokre kommunar problem med å setje saman kontrollutvalet. Frå og med den inneverande

7 Kontrollutvalet

perioden er det krav om at minst ein medlem av kommunestyret òg skal sitje i kontrollutvalet. Dette var det somme stader vanskeleg å få til, blant anna fordi den som sit i kontrollutvalet, ikkje kan vere medlem i andre folkevalde organ med avgjerdsamt.

Rapporten frå Nordlandsforskning frå 2007 viser at rekruttering til kontrollutvalet blir opplevd som ei utfordring, sjå side 37 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. 32,4 prosent svarer at dei strenge reglane om valbarheit i stor eller nokså stor grad gjer rekrutteringa vanskeleg. 44,8 prosent svarer at det i stor eller nokså stor grad er vanskeleg å rekruttere personar med fagleg kompetanse. Firmaet Perduco gjorde ei undersøking for Deloitte våren 2009 der dei stilte ordførarar, administrasjonssjefar og økonomisjefar spørsmål kring kontrollutval og revisjon. I denne undersøkinga svarer 48 prosent at (n=600) kontrollutvalet blir oppfatta som mindre attraktivt enn andre utval. Den same tendensen går fram på side 35–36 i PwC/Sintef: *Sluttrapport – Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester*, 29. april 2009.

Arbeidsgruppa meiner at ein ikkje skal leggje for mykje i at det var vanskeleg å setje saman kontrollutvalet somme stader etter siste val. Nye ordningar må få gå seg til. Arbeidsgruppa har forståing for at personar som blir valde til kommunestyre eller fylkesting, kan ønskje å sitje i dei utvala der avgjerdene blir tekne, og at kanskje berre spesielt interesserte har kontrollutvalet som sitt førsteval blant utval og nemnder. Arbeidsgruppa meiner likevel at lovkravet om at minst ein medlem i kommunestyret òg skal sitje i kontrollutvalet, har mykje for seg. Til dømes er det viktig at kontrollutvalet får førstehands kunnskap om debatten i kommunestyre eller fylkesting om tingingar frå desse organa. I alle høve er det for tidleg å vurdere å endre lova no. For at ein skal sikre rett samansetjing av kontrollutvalet og andre folkevalde organ, bør kontrollutvalet veljast før andre utval og nemnder.

- Tiltråding 1: Kontrollutvalet bør veljast på det konstituerande møtet, saman med formannskap og ordførar. På dette punktet bør kommunelova § 17 nr. 2 og 3 endrast.

Arbeidsgruppa meiner at vervet som medlem i kontrollutvalet er avgjerande viktig for eigenkontrollsystemet i kommunane og fylkeskommunane. Ein kan ikkje vedta at folkevalde skal ha forståing for at arbeidet i kontrollutvalet er viktig og interessant. Ei slik forståing blir skapa med godt kontrollarbeid over tid. Det er såleis ingen snarvegar til å gjere kontrollutvalet attraktivt for kommunestyre- og fylkestingsmedlemmer. Arbeidsgruppa meiner at auka merksemd om kontrolldimensjonen i lokaldemokratiet vil verke til at det ved vala framover kan bli lettare å setje saman kontrollutvala. Arbeidsgruppa viser i denne samanhengen til at nettverk og konferansar dei siste åra har vore med på å auke medvitte til medlemmene i kontrollutvala og den tryggleiken dei har i rolla si.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Arbeidsgruppa meiner at kunnskap om krava og forventningane til arbeidet er ein føresetnad for å trivast med eit verv som folkevald. Det er derfor ønskjeleg at kontrollutvalsmedlemmer lett kan få rettleiing, frå det heilt enkle om vervet til praktiske spørsmål kring utøvinga av vervet. Mykje av den rettleiinga og den litteraturen som finst i dag, er anten for kortfatta eller er skriven med tanke på revisorar og andre profesjonelle aktørar.

Arbeidsgruppa meiner at det er avgjerande for eigenkontrollen at kontrollutvalet får gjort jobben sin. I den samanhengen er dei økonomiske rammene som kommunestyret gir, ein sentral føresetnad. Men kontrollutvala er sjølve ansvarlege for å fylla rolla si. Arbeidsgruppa kjenner til at ein skilde opplever at rolla som kontrollutvalsmedlem verkar klar i teorien, men at det er vanskeleg å finne rolla si i praksis, sjølv for folk med lang kommune- og revisjonserfaring.

- Tiltråding 2: Det er behov for rettleiing om arbeidet i kontrollutvalet som er tilpassa behova til medlemmene i utvalet.

7.4 KOMPETANSEN I KONTROLLUTVALA

Kontrollutvala er folkevalde organ, og det blir ikkje stilt krav om særskild kompetanse for å sitje der. Eit slikt krav gjeld heller ikkje for utvalet samla. Nordlandsforskning har funne fram til at om lag to tredelar av kontrollutvala har stor eller nokså stor grad av kommunaløkonomisk, bedriftsøkonomisk og administrativ kompetanse. Juridisk kompetanse er det mindre av, sjå side 22 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007.

Arbeidsgruppa viser til at kontrollutvalet er eit lekmannsorgan. Fleirtalet i arbeidsgruppa meiner at det ikkje bør vere kompetansekrav til medlemmene. Kontrollutvalet skal ikkje vere ei samling ekspertar. Kontrollutvalet skal få fagleg bistand frå sekretariatet sitt.

Harald Brandsås meiner i motsetnad til resten av arbeidsgruppa at det bør stillast kompetansekrav til minst ein av medlemmene i kontrollutvalet. Kontrollutvalet har ei rekkje fagleg krevjande tilsynsoppgåver, og får nye dersom framlegga frå arbeidsgruppa blir gjennomførte. Kontrollutvalet skal mellom anna sjå til at årsrekneskapen blir revidert på ein "betryggende" måte, og at revisjonen skjer i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Denne oppfølginga gjer det naudsynt at kontrollutvalet har kompetanse til å gjere dette. I dei nyleg vedtekne endringane i allmennaksjelova og finanslovgivinga er det stilt krav om at minst ein av medlemmene av revisjonsutvala skal ha kvalifikasjonar innanfor rekneskap eller revisjon. Det er ikkje stilt konkrete krav til nivået på kvalifikasjonane. Denne medlemmen meiner at oppgåvene til kontrollutvalet gjer det naudsynt at minst ein av medlemmene i utvalet har tilsvarende kvalifikasjonar innanfor rekneskap og revisjon.

7 Kontrollutvalet

Arbeidsgruppa meiner at medlemmene i kontrollutvala må få opplæring slik som andre folkevalde og medlemmer av folkevalde organ. Og som for andre med slike verv er det viktig å ha eit fagleg kompetent sekretariat.

- Tiltråding 3: Medlemmene i kontrollutvalet må få opplæring. Det er eit ansvar for kommunestyret å sørge for slik opplæring og tilstrekkelege ressursar.

I dag er kontrollutvala dominerte av personar med bakgrunn frå kommunestyret – noverande eller tidlegare medlemmer, sjå side 192–194 i NIBR: *Kommunal organisering 2008*, NIBR-rapport 2008:20. Somme stader sit alle medlemmene i kontrollutvalet også i kommunestyret.

Arbeidsgruppa meiner at det må vere opp til kommunestyret å avgjere korleis kontrollutvalet skal setjast saman. Arbeidsgruppa meiner at ein i kvar kommune bør drøfte kva slags yrkes- og organisasjonserfaring, utdanning og forhold til folkevalde organ ein er tent med å ha i kontrollutvalet. Somme stader vil ein prioritere å ha tett kontakt med kommunestyret, slik at alle i kontrollutvalet er kommunestyremedlemmer. Andre stader vil ein leggje vekt på at kontrollutvalet bør ha medlemmer som nettopp ikkje sit i det øvste folkevalde organet. Det kan vere ein kompetanse i seg sjølv å kunne sjå kommunen utanfrå, til dømes å ikkje kjenne til alle tradisjonar og lokale sanningar som gjeld i kommunen. Arbeidsgruppa vil framheve at det kan vere ein fordel for arbeidet i kontrollutvalet å ha fleire utdanningsretningar og yrkeserfaringar representerte.

- Tiltråding 4: I kvar kommune bør ein gjennomføre ei drøfting av kva slags yrkes- og organisasjonserfaring, utdanning og forhold til andre folkevalde organ ein er tent med å ha i kontrollutvalet.

7.5 KOR MANGE MEDLEMMER BØR DET VERE I KONTROLLUTVALET?

Det varierer kor mange medlemmer kontrollutvalet har, sjå side 19 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. Talet på medlemmer varierer med storleiken på kommunen. Gjennomsnittet for små kommunar er 3,7 medlemmer, for mellomstore kommunar er det 3,9 medlemmer, og for store kommunar er det 4,9 medlemmer.

Regelen for kontrollutvala er den same som hovudregelen i kommunelova: eit utval skal ha minst tre medlemmer. Dette fører til at det er tenleg å ha nok varamedlemmer til at utvalet ikkje berre har to medlemmer ved forfall. Skulle eit kontrollutval ikkje fungere på grunn av stort forfall, kan kommunestyret kaste heile utvalet og velje nye medlemmer for den eller dei som ikkje fungerte. Kommunestyret har ansvaret for å velje eit kontrollutval som fungerer.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Arbeidsgruppa meiner at hovudregelen i kommunelova framleis bør gjelde for talet på medlemmer i kontrollutvalet. Arbeidsgruppa ser at det kan vere ei utfordring dersom kontrollutvalet ikkje har fleire medlemmer enn minimumskravet i lova. Moglegheita til å treffe avgjerder dersom éin er borte, er ei generell utfordring i utval med tre medlemmer. Dersom det er tale om å gi mindretalet i kontrollutvalet særskilde rettar, sjå nedanfor, kan det vere uheldig dersom eit mindretal på berre ein medlem kan hevde slike rettar. Desse omsyna bør bli drøfta lokalt.

- Tiltråding 5: I kvar kommune bør ein gjennomføre ei drøfting av kor mange medlemmer det bør vere i kontrollutvalet.

7.6 VALBARHEIT. ROLLEKLARLEIK

Legitimitet er avgjerande for at kontrollutvala skal kunne fylle rolla si. Ingen må kome i ein situasjon der dei kontrollerer seg sjølve eller verksemd dei sjølve leier eller er medansvarlege for. Derfor kan medlemmer av kontrollutvalet ikkje sitje i formannskapet eller andre utval som tek avgjerder.

Ein medlem av ein kommunestyrekomité kan ikkje sitje i kontrollutvalet, på grunn av den reelle makta som ligg til komiteane gjennom innstillingane til kommunestyret. Kommunestyret kan dele seg inn i kommunestyrekomitear. Desse komiteane førebur saker for behandling i kommunestyret. Berre medlemmer i kommunestyret kan sitje i slike komitear. 9,5 prosent av kommunane har slik organisering, jf. *Kommunal organisering 2008* side 53. Prinsippet bak komitéorganisering er forklart slik i Ot.prp. nr. 96 (2005-2006):

Overgang til en komitémodell karakteriseres typisk av et ønske om vitalisering av politikerrollen, der kommunestyret/fylkestinget gjøres til en mer attraktiv arena for politisk arbeid. Vedtaksmyndigheten flyttes tilbake til kommunestyret/fylkestinget på bekostning av de tidligere hovedutvalgene. De som fatter beslutningene er kommunestyrets medlemmer, som i forkant har vært med på saksforberedelsen gjennom arbeid i den aktuelle komiteen. I en komitémodell er det komiteene, ikke administrasjonssjefen, som formulerer innstilling til vedtak overfor avgjørende myndighet. Det pekes i denne sammenheng også på at modellen gir kommunestyret/fylkestinget en bedre styringsfunksjon som kommunens øverste myndighet.

Den som både sit i kommunestyret og i kontrollutvalet, kan ikkje sitje i kommunestyrekomitear, jf. kommunelova § 10a nr. 1 og 2. Dette gjeld sjølv om desse komiteane ikkje kan ha avgjerdsrett; dei er saksførebuaende organ. Ein varamedlem til kontrollutvalet kan likevel vere varamedlem i ein kommunestyrekomité.

7 Kontrollutvalet

Arbeidsgruppa meiner at medlemmer av kommunestyrekomitear framleis bør vere avskorne frå å sitje i kontrollutvalet. Bakgrunnen er den påverknaden som komiteane har gjennom saksførebuinga og innstillingsretten.

- Tiltråding 6: Av pedagogiske omsyn bør kommunelova § 77 nr. 2 endrast slik at medlemmer i kommunestyrekomitear etter kommunelova § 10a kjem med i opprekninga av kven som er avskorne frå val til kontrollutvalet.

Arbeidsgruppa meiner at ein person som har ei sentral rolle i verksemd som kontrollutvalet skal kontrollere, ikkje bør sitje i kontrollutvalet. Dette vil i tillegg til dei som i dag ikkje er valbare, også gjelde leiarar og styremedlemmer i IKS og AS som kommunen eig aleine eller saman med andre kommunar. Slike selskap skal kontrollutvalet drive selskapskontroll med, og kven som er medlemmer i utvalet, har mykje å seie for kva for selskap og kva for kontrolltypar kontrollutvalet prioriterer. Arbeidsgruppa meiner at habilitetsreglane ikkje er tilstrekkelege for å sikre rolleklarleik, og meiner såleis at det er naudsynt med reglar som hindrar personar med slike roller eller verv frå å sitje i kontrollutvalet. Arbeidsgruppa er klar over at det mange stader er slik at medlemmer i kontrollutvalet sit i styret for interkommunale revisjons- og sekretariatseiningar. Framlegget til lovendring vil hindre dette.

- Tiltråding 7: Leiarar og styremedlemmer i kommunalt åtte selskap bør ikkje kunne sitje i kontrollutvala. Kommunelova bør endrast på dette punktet, og ein aktuell ordlyd i ei ny setning i § 77 nr. 2 kan vere: *"Det samme gjelder den som er leder eller har ledende stilling i, eller er medlem av styret eller bedriftsforsamling for et selskap mv. som kan være gjenstand for selskapskontroll, jf. § 77 nr. 5."*

Tilsette i kommunen kan ikkje sitje i kontrollutvalet. Arbeidsgruppa har vurdert om også tilsette i kommunalt åtte selskap burde vere avskorne frå å sitje i kontrollutvalet. På den eine sida kan dei tilsette i eit selskap ha interesse av å skjerme sitt eige selskap mot brysam kontroll. På den andre sida bør ein unngå å stengje ute fleire enn det som er naudsynt, frå val til folkevalde organ. Arbeidsgruppa legg vekt på praktiske omsyn her og går ikkje inn for å hindre tilsette i kommunalt åtte selskap frå å sitje i kontrollutvalet. Ved behandling av planar eller konkrete saker om selskapskontroll bør kontrollutvalet vurdere om tilsette i selskap er ugilde til å ta del.

7.7 OPNE MØTE I KONTROLLUTVALET

Arbeidsgruppa fekk som eit tilleggsmandat å greie ut om møta i kontrollutvalet bør gå for opne dører. Det ville innebere ei spegelvending av det som er hovudregelen i dag, jf. kommunelova § 77 nr. 8. Bakgrunnen for tilleggsmandatet var Dokument nr. 8:59 (2008–2009) og Innst.O. nr. 62 (2008-2009). Alle partia på Stortinget gjekk inn for opne møte i kontrollutvalet, men fleirtalet ønskte at arbeidsgruppa skulle greie ut spørsmålet nærare først.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Arbeidsgruppa meiner at møte i folkevalde organ prinsipielt bør vere opne så langt som råd. Openheit er ein verdi i seg sjølv, men opne møte bidreg òg til å førebyggje mistankar om kva som går føre seg bak dei lukka dørene. For kontrollutvala kan det vere ein særskild fordel om opne møte verkar til å avmystifisere arbeidet deira.

Arbeidsgruppa viser til at kommunelova opnar for at kontrollutvalet kan la møta gå for opne dører dersom utvalet vedtek det. *Arbeidsgruppa viser* vidare til at erfaringa, så langt medlemmene i gruppa kjenner til, er at det stort sett har gått greitt der ein har opne møte i kontrollutvalet. Opne møte kan vere med å endre forma på møta. Som grunnlag for eit eventuelt høyringsnotat og seinare lovframlegg for Stortinget er det behov for å sjå nærare på korleis arbeidet i kontrollutvala blir påverka av at møte er opne. Før det blir gjort ei lovendring, er det vidare behov for rettleiing eller eksempelsamlingar som viser korleis ei god møteleiing kan handtere typiske spørsmål om lukking av møte i kontrollutvala. Dette er spesielt viktig av omsyn til dei som har krav på at opplysningar ikkje blir offentlege.

Arbeidsgruppa meiner at møta i kontrollutvalet bør vere opne og, at kommunelova bør endrast, men det må vurderast om lukkingsgrunnane er gode nok. Det er derfor naudsynt å sjå lovendinga i samanheng med den varsla gjennomgangen av reglane i kommunelova om opne møte.

- Tiltråding 8: Kommunelova bør endrast slik at møta i kontrollutvalet som hovudregel er opne møte. Konsekvensane for det praktiske arbeidet i kontrollutvalet bør bli nærare utgreidde, og det er behov for rettleiing til kontrollutvala før lovendinga eventuelt blir sett i verk.

7.8 KVEN SKAL HA FLEIRTAL I KONTROLLUTVALET?

Arbeidsgruppa blei beden om å vurdere "om mindretalet i kommunestyret eller fylkestinget bør ha fleirtalet i kontrollutvalet".

Langt dei fleste kommunar er styrte etter formannskapsmodellen, medan fleire fylkeskommunar og større kommunar er styrte etter ein parlamentarisk modell. Formannskapsmodellen er kjenneteikna ved forholdsmessig representasjon. Det vil seie at folkevalde organ blir sette saman, så langt det er mogleg, slik at dei speglar av samansetjinga i kommunestyret. Dette inneber ei brei samansetjing av formannskapet, som er det viktigaste folkevalde organet etter kommunestyret. Formannskapsprinsippet fører til at alle grupperingar/parti får medverke i styre og stell, og ein skil ikkje mellom posisjon og opposisjon. Men ein vil naturleg nok skilje mellom fleirtal og mindretal frå sak til sak. Når det i daglegtalen blir snakk om til dømes Høgre-styrte kommunar, vil det ofte ikkje seie meir enn at ordføraren kjem frå Høgre.

Arbeidsgruppa viser til at posisjon og opposisjon er ord som høyrer heime i ei parlamentarisk styreform, medan dette er prinsipielt ukjende omgrep i ein

7 Kontrollutvalet

formannskapsmodell. Formannskapsmodellen legg til rette for at dei ulike grupperingane får medverke på alle nivå, og legg på ein annan måte enn den parlamentariske modellen til rette for brei konsensus. Fleirtal og mindretal vil det alltid vere, men dette kan variere frå sak til sak.

Arbeidsgruppa viser til rapporten Kommunal organisering 2008 (Hovik og Stigen, NIBR 2008), som viser at heile 71 prosent av leiarane i kontrollutvala i kommunane kjem frå "opposisjonen". 21 prosent kjem frå "posisjonen", medan 8 prosent har ein annan bakgrunn. I alle dei 16 fylkeskommunane som svarte på spørjeskjemaet, kjem leiaren i kontrollutvalet frå "opposisjonen". Rapporten seier ikkje noko om i kva grad fleirtalet i kontrollutvalet kjem frå "opposisjonen", men viser uansett at dei fleste kommunar og alle fylkeskommunane meiner det er tenleg å gi "opposisjonen" ei sentral rolle i kontrollutvala.

Arbeidsgruppa meiner at det ikkje er behov for nasjonale føresegner om kven som skal ha fleirtal i kontrollutvala. Dette har kommunane sjølve vist at dei tek ansvar for å vurdere. Vidare er det svært vanskeleg å formulere ei føresegn om dette når omgrepa posisjon og opposisjon er ukjende i den vanlegaste styringsmodellen.

I ein parlamentarisk modell vil administrasjonen vere styrt av folkevalde. Bak dette kommunerådet eller fylkesrådet står det eit fleirtal i kommunestyret, jf. kommunelova § 19 nr. 4. Rådet kan bli kasta av eit fleirtal i kommunestyret.

Arbeidsgruppa meiner at det kan vere gode grunнар til at fleirtalet i kontrollutvalet i parlamentarisk styrte kommunar kjem frå opposisjonen i kommunestyret. Kommunane vil ordne dette sjølve dersom dei ser seg tente med ei slik ordning.

7.9 SÆRSKILDE RETTAR FOR MINDRETALET?

"Kontrollutvalgets uavhengighet" er nemninga på ei gruppe spørsmål som vesentleg har sin bakgrunn i representantforslag i Stortinget. Dette er dei mest relevante dokumenta: Innst. S. nr. 192 (2008-2009) på bakgrunn av Dok. nr. 8:4 (2008-2009), Innst. O. nr. 62 (2008-2009) på bakgrunn av Ot.prp. nr. 17 (2008-2009) kap. 4 og Innst. S. nr. 177 (2005-2006) på bakgrunn av Dok. nr. 8:45 (2005-2006).

Som løysing på det problemet at kontrollutvalet ikkje skulle vere tilstrekkeleg ubunde, har det kome forslag om rettar for mindretalet i kontrollutvalet, det vil seie unntak frå prinsippet om at fleirtalet avgjer. Dette er bakgrunnen for det følgjande punktet i mandatet til arbeidsgruppa:

Arbeidsgruppa skal vurdere [...] om det vil vere tenleg om eit mindretal i kontrollutvalet fekk ein lovfesta rett til å be revisor gi ei vurdering av ei sak eller ei hending og kor stort dette mindretalet eventuelt bør vere.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

I Dok. nr. 8:4 (2008-2009) blir det peikt på fire grunnar til at kontrollutvala i kommunane ikkje er ubundne nok:

- ”kontrollutvalgenes uavhengighet har blitt utfordret, både gjennom krav om utskifting av medlemmer og gjennom marginalisering av utvalgenes egne initiativ”
- ”Den kommunale konsensuskulturen bidrar til at et aktivt kontrollutvalg lett oppfattes som et problem”
- ”medlemmene i kontrollutvalgene oppfattes av de øvrige folkevalgte som de politiske partienes forlengede arm”
- ”kontrollutvalgene bruker mer tid på å være populære hos ledende politikere eller rådmenn, enn å utføre de oppgaver som et reelt, uavhengig kontrollutvalg skal gjøre”

Nordlandsforskning fekk i oppdrag av KR D å sjå nærare på spørsmåla som var reiste. Rapporten *Kommunale kontrollutvalg – uavhengighet eller flertallsdiktatur?* (NF-rapport 4/2007) gir ein grundig gjennomgang av samansetjinga av kontrollutvala og av vurderingane til respondentane i spørsmålet om kontrollutvalet er tilstrekkeleg ubunde. Arbeidsgruppa viser til rapporten og sluttar seg til vurderinga til Nordlandsforskning:

Selv om vår hovedkonklusjon er at kontrollutvalgenes uavhengighet bare i liten grad representerer et problem, kan svak uavhengighet likevel være en betydelig utfordring i de konkrete tilfellene hvor dette faktisk oppleves – selv om dette ser ut til å gjelde for et mindretall av kommuner.

Arbeidsgruppa viser til at kulturen og tradisjonane i kommunane varierer. Den forskinga som ligg føre, tyder på at medlemmene i kontrollutvala ikkje opplever at fleirtalet blokkerer for mindretalet i kontrollutvalet. Berre 5,1 prosent av dei spurde i Nordlandsforskning si kartlegging var heilt eller delvis samde i at det politiske fleirtalet i kontrollutvalet hindra mindretalet i å ta opp saker i utvalet, sjå side 41–45 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007.

Arbeidsgruppa meiner at den forskinga som ligg føre, viser at svak uavhengigheit i kontrollutvalet ikkje er noko stort problem. Dei fire påstandane i Dok. nr. 8:4 (2008-2009) som står ovanfor, er etter arbeidsgruppa si vurdering tilbakeviste. Rettar for mindretalet blir dessutan mindre aktuelt når møta går for opne dører, sjå omtalen ovanfor.

Arbeidsgruppa meiner at det høyrer med til kvardagen som folkevald å hamne blant mindretalet og ikkje få viljen sin. Fleirtalsstyre er demokratisk. Rettar for mindretalet treng derfor særskild grunngeving.

7 Kontrollutvalet

Arbeidsgruppa viser til at ein lokalt står fritt til å gi føresegner om at til dømes dei einskilde medlemmene i kontrollutvalet får rett til å be revisor vurdere behovet for å sjå nærare på ei sak, ei hending eller eit spørsmål. Føresegnene kan fastsetje kor mykje tid ei slik undersøking maksimalt kan krevje, slik at kontrollutvalet ikkje mistar moglegheita til å prioritere ressursane sine. Føresegnene kan vidare fastsetje kva for saker revisor skal sjå på, og kva for saker sekretariatet skal sjå på. Ut frå konfliktnivået og kulturen lokalt kan kommunestyret vurdere om det er behov for slike føresegner. Ein rett for mindretalet i kontrollutvalet til å få utgreidd ei sak kan verke til å avklare saker utan å trekkje inn andre folkevalde organ. Det er ein fordel å løyse usemje på lågast mogleg nivå.

Arbeidsgruppa meiner at det viktigaste provet på i kva grad kontrollutvalet er ubunde, er at utvalet tek opp viktige og vanskelege saker. Kontrollutvalsmedlemmer som vik unna å ta opp saker som kan vere vanskelege for partiet, administrasjonen, selskap eller andre interesser, sviktar oppgåva si. Her meiner arbeidsgruppa at rettleiing og rolleforståing er ein meir tenleg reiskap enn reglar; det er vanskeleg å gi reglar mot sviktande mot.

Arbeidsgruppa meiner at det generelt er grunn til å vere skeptisk til å gi særskilde rettar til eit mindretal. Arbeidsgruppa er delt i synet på om det likevel er behov for å gi mindretalet i kontrollutvalet rett til å krevje at revisor eller sekretæren greier ut og gir ei vurdering av om utvalet bør gå vidare med undersøkingar av ei hending eller eit spørsmål.

Fleirtalet i arbeidsgruppa, medlemmene Harald Brandsås, Terje Hermansen, Arne Johansen, Anita Orlund, Ole Kristian Rogndokken og Inger Østensjø, går ikkje inn for nasjonale føresegner om at mindretalet i kontrollutvalet skal få særskild rett til å be revisor eller sekretariatet vurdere ei sak eller ei hending. Fleirtalet meiner at det ikkje er gode nok grunnar til at ein på dette området skal avvike frå fleirtalsprinsippet. Det er fullt tilstrekkeleg at kommunane sjølve kan fastsetje lokale føresegner om rettar for mindretalet dersom dette er ønskjeleg.

Mindretalet i arbeidsgruppa, medlemmene Bjørn Arild Gram, Jan Morten Sundeid og Signy Irene Vabo, meiner at det er behov for å gi mindretalet i kontrollutvalet rett til å krevje at revisor eller sekretæren greier ut og gir ei vurdering av om utvalet bør gå vidare med undersøkingar av ei hending eller eit spørsmål. Usemje høyrer med, også i utval som fungerer godt. Det er tenleg for alle om usemje blir løyst på lågast mogleg nivå – utan interpellasjonar i kommunestyret eller at saka må ut i media. Mindretalet meiner at det vil vere riktig at leiaren av kontrollutvalet normalt seier ja dersom eit mindretal ber om at revisor ser nærare på ei sak. Som ein sikringsventil går mindretalet i arbeidsgruppa inn for at mindretalet i kontrollutvalet får rett til å be revisor eller sekretæren vurdere behovet for å sjå nærare på ei sak. Mindretalet bør vere på minimum ein tredel av utvalet; mange stader vil det seie at kvar einskild medlem får ein slik rett. Det bør vere opp til mindretalet sjølv å vurdere om revisor eller sekretæren

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

skal gjere utgreiinga, så framt dette ikkje er regulert i føresegner for kontrollutvalet. Mindretalet i arbeidsgruppa strekar under at dette er ein svært avgrensa rett, som ikkje skal drive kostnadene opp. Ein kan sjå for seg at undersøkinga som revisor eller sekretariatet skal gjere, ikkje krev meir enn maksimalt nokre få timar. Større tingingar bør ikkje eit mindretal ha rett til aleine, og det er derfor ønskjeleg at spørsmål om førebelse vurderingar blir diskuterte i møte. At vurderinga er skriftleg, inneber at ei avgjerd om saka skal følgjast opp, må takast på eit seinare møte i kontrollutvalet. Mindretalet i arbeidsgruppa vil vidare streke under at det vil vere opp til kontrollutvalet om saka skal følgjast opp når vurderinga frå revisor eller sekretariatet ligg føre. Her må sjølv sagt vanleg fleirtal vere naudsynt, og mindretalet må gi seg. Mindretalet i arbeidsgruppa gjer framlegg om følgjande tilråding: "Ein tredel av kontrollutvalet bør ha rett til å krevje at revisor eller sekretær greier ut og gir ei vurdering av om kontrollutvalet bør gå vidare med undersøkingar av ei hending eller eit spørsmål. Mindretalsrettar inneber eit unntak frå eit sentralt prinsipp i kommunelova, og det kan tale for at føresegna bør stå i lova, ikkje i ei forskrift. Ein aktuell ordlyd kan vere: *Et mindretall i utvalget på minst en tredel kan i møte kreve en kort, foreløpig skriftlig vurdering av om kontrollutvalget bør gå videre med undersøkelser i et spørsmål eller av en hendelse. Mindretallet kan velge om vurderingen skal gjøres av revisor eller av sekretariatet med mindre dette er regulert i bestemmelser for kontrollutvalget.*"

7.10 GODE TENESTER FRÅ SEKRETARIATET

Etter endringa i kommunelova i 2004 har revisor ikkje høve til å vere sekretær for kontrollutvalet i kommunen ho eller han reviderer. Sidan 2004 har det vakse fram ulike sekretariatsløysingar, jf. nærare nedanfor. Kravet om eige sekretariat har ikkje blitt evaluert. I ei intervjuundersøking blant ordførarar, administrasjonssjefar, kontrollutvalsleiarar og kommunale revisorar svarer nær 70 prosent at dei meiner at sekretariatsfunksjonen har verka til større uavhengigheit for kontrollutvalet (N=281), sjå side 44 i PwC/Sintef: *Sluttrapport – Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester*, 29. april 2009.

Arbeidsgruppa meiner at det vil gi meir djuptgåande kunnskap dersom ordninga med eige sekretariat blir evaluert. I ei slik evaluering bør det bli lagt vekt på fordelar og ulemper for det samla arbeidet i kontrollutvalet og samspelet med andre aktørar innanfor eigenkontrollen.

- Tilråding 9: Ordninga med eige sekretariat for kontrollutvalet bør bli evaluert.

Kontrollutvalgsforskrifta § 20 andre ledd definerer oppgåva til sekretariatet slik: "Sekretariatet skal påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet og at utvalgets vedtak blir iverksatt." *Arbeidsgruppa meiner* at eit kompetent sekretariat er ein føresetnad for at kontrollutvalet kan levere gode produkt. Mellom anna vil sekretariatet vere sentralt når kontrollutvalet tingar og behandlar revisjonsrapportar. Eit fagleg sekretariat er avgjerande i og med at det ikkje blir stilt

7 Kontrollutvalet

kompetansekrav til medlemmene i kontrollutvalet. Arbeidsgruppa meiner at det ikkje er aktuelt å stille kompetansekrav til sekretærtjenesta for kontrollutvalet, fordi det ikkje let seg gjere å definere kva for utdanningsretning som skulle kvalifisere.

Arbeidsgruppa konstaterer at sekretariata varierer i organisering og storleik, sjå nedanfor. Arbeidsgruppa meiner at storleik og tilgang til fleire typar kompetanse har noko å seie for kvaliteten på sekretærtjenestene. Arbeidsgruppa meiner at det kan vere ei utfordring for eigenkontrollen at sekretariata for kontrollutvala somme stader er temmeleg små både når det gjeld talet på tilsette og breidda i kompetansen.

- Tiltråding 10: Kompetansen og ressurstilgangen i sekretariata bør kartleggjast.

7.11 ULIKE SEKRETARIATSORDNINGAR

Forum for Kontroll og Tilsyn (FKT) har på oppfordring frå arbeidsgruppa laga ei oversikt over ulike sekretariatsløyser og gitt si vurdering av om dei er lovlege eller ikkje. Vurderingane i notatet står for FKT si eiga rekning.

Arbeidsgruppa tek som utgangspunkt at sekretariata er organiserte i tråd med lova. I tillegg til det problematiske med ulovleg organisering i seg sjølv vil det somme stader vere slik at ulovleg organisering kan føre til dårlegare sekretariatstenester. Dette vil til dømes gjelde der ei sekretariatsløyser blir vald for å spare pengar, ikkje for å gi gode tenester. Arbeidsgruppa vil ikkje tilrå særskilde modellar, men understrekar at organiseringa skal vere lovleg.

I notatet frå FKT er "Valdresmodellen" skildra slik: "Kontrollutvalsleiar eller kontrollutvalsmedlem er den formelle sekretæren for sitt eige utval. For fleire av desse yter revisjonen sekretærtjenester for dei same kommunane som dei reviderar." FKT si vurdering er at ordninga bryt med intensjonane i kommunelova om å skilje tingar og utførar.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvala ikkje vil få gode nok sekretariatstenester dersom medlemmene sjølv utgjør sekretariatet. Det gir dessutan opphav til rollekonfliktar dersom ein medlem av kontrollutvalet sjølv er saksførebuar. Tilsvarende kan det gi opphav til rollekonfliktar og uklare linjer dersom ein medlem av kommunestyret er sekretær for kontrollutvalet. Arbeidsgruppa meiner derfor at medlemmer av kontrollutvalet og medlemmer av kommunestyret ikkje bør kunne vere sekretær for kontrollutvalet. Dette bør regulerast i forskrifta om kontrollutval.

- Tiltråding 11: Forskrifta om kontrollutval bør slå fast at korkje medlemmer av kontrollutvalet eller medlemmer av kommunestyret kan vere sekretær for kontrollutvalet. Ein aktuell ordlyd i kontrollutvalsforskrifta § 20 tredje ledd kan vere: "Sekretariatsfunksjonen kan ikke legges til kommunens eller fylkeskommunens administrasjon. Den som utfører revisjonsoppgaver for den

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

aktuelle kommunen eller fylkeskommunen, kan ikke utøve sekretariatsfunksjoner for kontrollutvalget. *Det samme gjelder medlemmer av kontrollutvalget eller kommunestyret eller fylkestinget i den aktuelle kommunen eller fylkeskommunen.*"

7.12 SAMANLIKNING AV KONTROLLUTVAL OG REVISJONSUTVAL I AKSJESELSKAP

Allmennaksjelova og finanslovgivinga blei i juni 2009 endra og krev at føretak av allmenn interesse skal etablere eit revisjonsutval. Kravet om revisjonsutval gjeld i føretak med verdipapir noterte på ein regulert marknad, bankar og andre kredittinstitusjonar og forsikringsselskap. Revisjonsutvalet er eit førebuande og rådgivande arbeidsutval for styret, og ikkje eit eige selskapsorgan. Medlemmene i revisjonsutvalet blir valde av og blant medlemmene i styret. Minst ein av medlemmene i revisjonsutvalet skal vere uavhengig av verksemda og ha kvalifikasjonar innanfor rekneskap eller revisjon.

Føremålet med revisjonsutval er å betre den finansielle rapporteringa, bidra til å auke kvaliteten på arbeidet med risikostyring og internkontroll og leggje til rette for auka revisjonskvalitet. Revisjonsutvalet skal:

- a) førebu styret si oppfølging av prosessen med rekneskapsrapportering
- b) overvake systema for internkontroll og risikostyring og eventuell internrevisjon
- c) ha løpande kontakt med den revisoren selskapet har valt, om revisjonen av årsrekneskapen
- d) vurdere og overvake om revisor er uavhengig

Revisjonsutval og kontrollutval har i stor utstrekning dei same funksjonane. Dei er også svært like i si organisatoriske plassering i forhold til dei organa som tek avgjerdene. Både kontrollutval og revisjonsutval har vore gjenstand for lovprosessar dei seinare åra. Det kunne derfor vore interessant med ein nærare analyse av likskapar og forskjellar mellom ordningane for å gjere dei enda meir tenlege for dei viktige tilsynsfunksjonane dei har.

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

8.1 INNLEIING. OM INTERNKONTROLL

Arbeidsgruppa fekk som oppgåve å sjå på internkontrollen:

7. På bakgrunn av rapporten Internkontroll i norske kommuner frå Agenda skal arbeidsgruppa vurdere og føreslå tiltak for at kommunane og fylkeskommunane utviklar ein heilskapleg internkontroll.

Administrasjonssjefen har som leiar eit kontrollansvar. Omgrepet internkontroll blir gjerne nytta om dette administrative kontrollansvaret. Kjernen i internkontrollen ligg i ordet: Det handlar om å ha kontroll internt i ein organisasjon. Kontrollen knyter seg til leiarskapen og er dermed hierarkisk; ein leiar skal ha tilstrekkeleg kontroll internt. Kva som er god eller tilstrekkeleg internkontroll, er det eine store spørsmålet. Det andre store spørsmålet er korleis ein skal få det til.

Arbeidsgruppa har drøfta om omgrepet internkontroll er eigna, men fann ikkje noko anna omgrep som høver betre. I vid forstand kan internkontroll og verksemdstyring romme mykje av det same, men ordet internkontroll får betre fram kontrollelementet i styringa. Arbeid med slike omgrep kan hjelpe til med å gi tankane eit språk, men vil ikkje i seg sjølv vere tilstrekkeleg til å styrkje internkontrollen.

Internkontrollen til administrasjonssjefen er eitt av dei tre elementa i eigenkontrollen. Dei andre elementa er verksemda til kontrollutvalet og verksemda til revisor. Internkontrollen er ein avgjerande del av eigenkontrollen fordi internkontrollen er ein løpande kontroll med verksemda som kjem før dei to andre elementa i internkontrollen: Er den økonomiske internkontrollen god, blir det meir sannsynleg at den økonomiske forvaltninga blir god, og at rekneskapen blir rett. Og er internkontrollen god på eit sektorområde, til dømes i ein sjukeheim, vil ein forvaltningsrevisjon av tenestene truleg finne mindre å kommentere.

Internkontroll handlar om noko heilt grunnleggjande: å halde orden i eige hus. Å styrkje arbeidet i kommunane med internkontrollen er ei av hovudtilrådingane til arbeidsgruppa.

- Tilråding 12: Kommunane må arbeide for å styrkje internkontrollen. Dette arbeidet må sjåast i samanheng med arbeidet med å sikre kvalitet i tenestene, effektiv ressursbruk og god folkevald styring.

Arbeidsgruppa meiner at innsats og ressursbruk i internkontrollen ikkje må sjåast som bruk av ressursar på unødig administrasjon. Arbeidet med internkontrollen verkar til at kommunen når sine mål. Internkontroll er såleis eit løpande arbeid for betre kvalitet i tenestene og effektiv ressursbruk.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Kommunesektoren og andre verksemdar har arbeidd med internkontroll i fleire tiår. Sjølv om det er arbeidd mykje og lenge, har ein ikkje funne nokon oppskrift som passar for alle verksemdar.

Arbeidsgruppa meiner at internkontroll bør sjåast som ein kontinuerleg prosess. Internkontrollen må tilpassast kvar einskild kommune. Kommunane er ulike i organisering, utvikling, intern ansvarsfordeling og kompetanse. Denne ulikskapen vil påverke risikovurderinga og dermed òg arbeidet med internkontrollen og dei løysingane som blir valde.

I dette kapittelet vil arbeidsgruppa gjere greie for fire rapportar om internkontrollen. Internkontrollen i samband med anskaffingar vil òg bli behandla særskilt.

Arbeidsgruppa har tinga ein rapport frå PwC om internkontrollen i kommunar: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009. Arbeidsgruppa har lagt seg tett på dei vurderingane og tilrådingane som kjem fram her. Arbeidsgruppa meiner at ein med dei klargjeringane som PwC har gjort i rapporten sin, har kome eit langt steg vidare i den faglege utviklinga når det gjeld internkontroll i kommunane.

Sekretariatet for arbeidsgruppa har kartlagt føresegner i lover og forskrifter på sektorområda som stiller krav om at kommunane skal ha ein internkontroll som sikrar at krava i føresegnene blir følgde. Kartlegginga byggjer på opplysningar henta inn frå dei ulike departementa.

Agenda leverte i mai 2008 ein rapport til KRD med tittelen *Internkontroll i norske kommuner*. Hovudkonklusjonen var at det er ei utfordring for administrasjonssjefane å operasjonalisere omgrepet "betryggende kontroll" i kommunelova § 23 nr. 2.

First Ventura leverte i oktober 2008 ein rapport til Fornyings- og administrasjonsdepartementet om brot på reglane om offentlege anskaffingar.

8.2 OMGREPET RISIKO I INTERNKONTROLLSAMANHENG

Det er ein nær samanheng mellom internkontroll og risiko. Omgrepet risiko kan ha ei breiare eller ei snevrare tyding. PwC vel ei snevrare tyding, og grunngir det slik, sjå side 10–11 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009:

Risiko kan forstås som summen av sannsynlighet og konsekvens for en hendelse. I internkontrollsammenheng rettes oppmerksomheten mot hendelser som har negative konsekvenser for virksomheten. Hvilke slike hendelser man ser på avhenger av hvilken prosess i virksomheten det er snakk om. [...] Noen legger til grunn en annen, bredere forståelse av risikobegrepet. For eksempel skriver Senter for statlig økonomistyring (SSØ 2007) om risiko for manglende oppnåelse av lokalt definerte

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

mål. Vår tilråding, fra et internkontrollperspektiv, er altså å legge til grunn en snevrere forståelse for risikobegrepet. Vi innsnevrer kort sagt risikobegrepet til hendelser man vil unngå, ikke mål man vil oppnå. Slik innsnevring øker etter vår vurdering sjansen for utvikling av en internkontrollpraksis med effektive rutiner for avdekking og forbedring av avvik, og svarer godt til krav i særlovgivningen og myndighetenes tilsynspraksis.

Konsekvensen av ei snevrare forståing av omgrepet risiko i internkontrollsamanheng er at ein får eit skilje mellom den styringa og kontrollen som ligg i internkontrollen (unngå uønskte hendingar), og den styringa og kontrollen som ligg i andre måtar å styre på, til dømes mål- og resultatstyring (nå måla til verksemda). Som ei følge av denne snevrare forståinga av risiko definerer PwC på side 5 i rapporten *Internkontroll i kommuner* (oktober 2009) omgrepet internkontroll slik:

Internkontroll er et formalisert kontrollsystem der kontrollaktiviteter utformes, gjennomføres og følges opp med basis i vurderinger av risiko for styringsvikt, feil og mangler i virksomhetens arbeidsprosesser.

Arbeidsgruppa viser til at det ikkje er utan konsekvensar å velje eit snevert eller eit breiare risikoomgrep. Arbeidsgruppa er oppteken av ei heilskapleg tilnærming til styring og kontroll i kommunane. Særlig er arbeidsgruppa oppteken av at arbeidet med internkontroll skal henge saman med andre aktivitetar og tiltak for å sikre kvalitet i tenesteytinga, gode saksframlegg, rettstryggleik, rettsriktige avgjerder osv. Arbeidsgruppa meiner såleis at ein i arbeidet med internkontroll bør ha med seg eit breiare sett med kontrollmålsetjingar, sjå til dømes dei tre kontrollmålsetjingane i COSO-definisjonen av internkontroll:

- målretta og kostnadseffektiv drift
- påliteleg rekneskapsrapportering
- at lover og reglar blir følgde

Også PwC ser dette. I rapporten omtaler dei internkontroll som eitt av fleire element i kommunal styring, sjå side 29 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009:

Behovene for styring, kontroll og forbedring må veies mot hverandre, [...] Vår vurdering er likevel at vektingen i dag er skjev. De fleste kommuner trenger større islett av kontroll i virksomhetsstyringen. Dagens dominerende rammeverk i kommunesektoren, mål- og resultatstyring, legger for liten vekt på risikovurdering og kontroll. Vi tilråder at kommunene gir kontroll større prioritet i virksomhetsstyringen. Når det gjelder hvordan man finner veien videre med kombinasjon og justering mellom styringsrammeverk, må den enkelte kommune starte fra der den står. Kommuner med velutviklet kvalitetssystem bør naturligvis ikke kaste dette på båten, men heller ta grep som sikrer nødvendige islett av kontroll

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

og målstyring. Tilsvarende bør kommuner med velutviklet målstyring, sikre nødvendige islett av kvalitetsutvikling og kontroll, og (de få) kommuner som har velutviklet internkontroll bør sikre nødvendige islett av kvalitetsutvikling og målstyring. De respektive rammeverkene gir bistand til slik justering av helhetlig virksomhetsstyring.

8.3 ADMINISTRASJONSSJEFEN HAR ANSVARET

Verksemnda i kommunane er regulert av ei lang rekkje lover. Kommunelova er rammelova for kommunal verksemd, mens ei rekkje særlover pålegg kommunane oppgåver og regulerer korleis dei skal løysast.

Kommunelova har ein generell regel om at administrasjonssjefen skal sørge for at reglane blir følgde, og ha "betryggende kontroll" med verksemnda. Kommunelova § 23 nr. 2 andre setning lyder:

Administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksar, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.

Det same ansvaret ligg til by- eller kommunerådet i kommunar som er styrte etter ein parlamentarisk modell, sjå kommunelova § 20 nr. 2.

Kommunelova nyttar ikkje omgrepet internkontroll og inneheld heller ikkje krav om særskilde system eller aktivitetar. Føresegna har to element:

- Administrasjonssjefen skal ha "betryggende kontroll" med administrasjonen (det vil seie verksemnda utanom dei folkevalde organa)
- Administrasjonssjefen skal sørge for at lover, forskrifter og instruksar blir følgde i administrasjonen.

Regelen om "betryggende kontroll" kom inn i kommunelova i 2004, og innebar den gongen inga realitetsendring. Ansvaret var omtalt allereie i NOU-en som låg til grunn for kommunelova, sjå NOU 1990:13 side 274. Siktemålet med lovendringa i 2004 var å markere det ansvaret administrasjonssjefen har for å føre kontroll med verksemnda, mellom anna ansvaret for å etablere tilfredsstillande rutinar for å sikre seg slik kontroll, jf. Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) side 50. Det heiter vidare i den same proposisjonen side 104:

Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må ansvaret for slik kontroll regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

bl.a. skal bidra til å sikre at organisasjonen når de mål som er satt, og at formuesforvaltningen er ordnet på forsvarlig måte.

Intensjonen var at kravet om "betryggende kontroll" skulle synleggjere eit allment og allereie gjeldande krav om at administrasjonssjefen i kraft av ansvaret sitt som leiar skal ha rutinar og system for internkontroll. Omgrepet i lova er "betryggende kontroll". Kva som skal til for å ha "betryggende kontroll" i den einskilde kommunen, er avhengig av lokale forhold, risikoar og organiseringar vurdert ut frå allmenne krav til god leiing, styring og kontroll.

I forarbeida er til lovendringa i 2004 og andre forarbeid til kommunelova er det ikkje konkrete føringar for kva som skal til for å oppfylle kravet om "betryggende kontroll". I Ot.prp. nr. 42 (1991-92), som låg til grunn då kommunelova blei vedteken, heiter det på side 277:

Administrasjonssjefen skal føre tilsyn med kommunens/fylkeskommunens forvaltning og økonomi. Det administrative ledelsesansvar er imidlertid ikke begrenset til disse kontrollerende funksjoner, men det er tale om et helhetlig sjefsansvar for forsvarlig saksforberedelse og administrasjon. [...] Det administrative sjefsansvar omfatter også regnskaps- og kassererfunksjonen, og herunder sørge for at det etableres tilfredsstillende rutiner for økonomistyringen.

Arbeidsgruppa legg til grunn ei forståing av kommunelova § 23 nr. 2 som inneber både eit krav om prosess for å sikre kontroll og eit ansvar for å ha tilstrekkeleg kontroll. Administrasjonssjefen kan ikkje personleg ha full oversikt over alt i kommunen sin eller sjølv sørge for at alle tenester er i tråd med interne og eksterne krav. Internkontrollansvaret inneber at administrasjonssjefen skal etablere system for å sikre "betryggende kontroll" og teste at desse systema verkar. Feil vil skje, men god internkontroll skal føre til færre og mindre feil. Det ligg i definisjonen av internkontroll som ein prosess at systema og rutineane alltid kan bli betre, for internkontrollen skal redusere risikoen for uønskte hendingar, ikkje fjerne all risiko.

Eit sentralt element i internkontrollen er å sørge for at lover og føresegner blir følgde. Administrasjonssjefen har ansvar for at administrasjonen gjer rettsriktige vedtak: Ho eller han må ha eit system for å sikre at vedtak er lovlege.

Internkontrollen omfattar ikkje kommunestyret, men iverksetjinga av dei vedtaka som kommunestyret gjer, vil høyre under internkontrollansvaret til administrasjonssjefen.

8.4 ADMINISTRASJONSSJEFANE ER USIKRE PÅ ANSVARET SITT

Agenda leverte i mai 2008 rapporten *Internkontroll i norske kommuner* til KRD. Hovudkonklusjonen var at det er ei utfordring for administrasjonssjefane å operasjonalisere omgrepet "betryggende kontroll" i kommunelova § 23 nr. 2. Den felles

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

forståinga var at internkontrollansvaret var å sørge for at oppgåvene blir utførte, og at kommunen blir drifta i tråd med reglar og politiske forventningar.

Administrasjonssjefane var kort sagt usikre på kva som låg i ansvaret deira etter kommunelova.

- Dei intervjuja administrasjonssjefane trekte fram følgjande element som viktige føresetnader for god internkontroll: å ha dei rette mellomleiarane (som følgjer opp og tek ansvar), rapportering frå organisasjonen, tydeleg delegering, tenleg organisering, gode rutinar (mellom anna attestasjon).
- Det går føre seg udokumentert kontrollverksemd i kommunane, det vil seie aktivitetar som ikkje er del av ei heilskapleg kontrollverksemd og ikkje byggjer på ei risikovurdering, og som ikkje blir dokumenterte.
- Det er lite søkjelys på samanhengen mellom organisasjonsutvikling/omstilling og internkontroll.
- På det politiske nivået i kommunane er ein lite merksam på internkontrollarbeidet.
- Det blir arbeidd mykje med utviklinga av internkontroll i kommunane, men det er store skilnader på kor langt kommunane har kome. Dette varierer også mellom sektorane: pleie- og omsorgssektoren har kome lengst. Det har også dei siste åra vore fokus på å hindre avvik og mislegheiter, særleg når det gjeld innkjøp.

8.5 FLEIRE VEGAR TIL MÅLET OM GOD INTERNKONTROLL

PwC fekk som del av oppdraget sitt å vurdere ulike teoretiske modellar for internkontroll og gi eit råd om kva for modell som høver best i kommunane. PwC vurderte desse modellane: COSO, ISO 9001 og Balansert målstyring (BMS), sjå side 26–28 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009. Desse tre rammeverka for styring har ulikt opphav og ulike eigenskapar. BMS eller mål- og resultatstyring er vanleg i kommunane. Vurderinga blei oppsummert i ein tabell:

| | COSO 1 (internkontroll) | ISO 9001 (kvalitetssystem) | Balansert målstyring (mål- og resultatstyring) |
|---|----------------------------|-------------------------------|---|
| Operasjonalisere strategiske mål | - | - | ++ |
| Identifisere risiko | ++ | - | - |
| Identifisere prosessforbedringar | - | ++ | - |
| Redusere risiko gjennom kontrollhandlinger | ++ | - | - |
| Forbedre prosesser gjennom tiltak | - | ++ | + |
| Overvåke og avdekke avvik fra rutiner og kontroller | ++ | ++ | + |
| Følgje opp og lukke avvik | + | + | + |

Samanlikning av rammeverk for verksemdstyring

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

PwC sitt hovudpoeng på bakgrunn av denne samanlikninga er:

Rammeverk for internkontroll (som COSO), kvalitetsutvikling (som ISO 9001) og mål- og resultatstyring (som balansert målstyring) har ulike styrker og svakheter. For eksempel har COSO, med sin opprinnelse i regnskap og revisjon, særlig svakheter på strategisk styring og kvalitetsutvikling, der BMS er sterk.

Vår vurdering er derfor at verktøyene og det bakenforliggende tankegodset må innpasses i kommunens helhetlige virksomhetsstyring. Kanskje er det slik at COSO-tenkning er best egnet for styring av arbeidsprosesser der risiko er høy og der behovet for nytenkning er begrenset? Kanskje trenger styring av tjenesteproduksjon større islett av kvalitetsutvikling og strategisk styring, og dermed mindre islett av COSO-tenkning? Og trolig er BMS det beste rammeverket for å knytte aktiviteter opp mot strategiske mål. Senere arbeider på styring og kontroll bør ta tak i vurderinger av hvordan ulike rammeverk for virksomhetsstyring kan kombineres og justeres, og hvordan hensynene til måloppnåelse, kvalitet/forbedring og kontroll kan ivaretas i den enkelte kommunes helhetlige virksomhetsstyring. [...]

Vårt råd er at den enkelte kommune i sin vurdering av hvordan målstyring, kvalitet og kontroll kan ivaretas, må ta utgangspunkt i sitt eksisterende styringssystem. Kommunen må videreføre de elementene som allerede er sterke og forbedre de elementene som er svake.

Arbeidsgruppa viser til at PwC seier at det ikkje er slik at berre ein modell er eigna. Dei ulike modellane har fordelar og ulemper. Arbeidsgruppa kan heller ikkje peike på ein modell eller ei tenking om internkontroll som skal gjelde for alle kommunar og alle sektorar. Kva som er god internkontroll, vil variere. Ei praksisbasert tilnærming er vegen å gå for å kunne tilrå konkrete løysingar. Arbeidsgruppa strekar under at arbeid med internkontroll er ein prosess der ein tek utgangspunkt i det ein har, og utviklar det vidare.

- Tiltråding 13: Administrasjonssjefane må gjere seg opp ei meining om kva for tenking som har prega arbeidet med internkontroll i kommunen til no, og vurdere om andre modellar eller retningar vil høve betre for utviklinga framover.

8.6 ... MEN EIN BØR STARTE MED EI RISIKOVURDERING

Ut frå erfaringa til medlemmene meiner arbeidsgruppa at risikovurdering blir brukt for lite i kommunesektoren. Dette er også PwC si vurdering, sjå side 30 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009. PwC følgjer opp med denne tilrådinga:

Vår tilråding er at kommunene med fordel i større grad kan benytte seg av risikovurderingar i virksomhetsstyringen og særlig i defineringen av innretning på og omfang av kontrollaktiviteter.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Arbeidsgruppa viser til at det er administrasjonssjefen som har ansvaret for å gjere risikovurderingar som kan vere grunnlaget i arbeidet med internkontrollen. Ei slik risikovurdering gjer det mogleg å fastsetje eit akseptabelt risikonivå og dimensjonere internkontrollen slik at risikoen blir redusert til det ønskete nivået, sjå òg side 14 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009. PwC har i rapporten utdjupa kva dei meiner med risikovurdering, og kvifor det må til, sjå side 11 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, 31. oktober 2009:

Risikovurdering dreier seg dels om å identifisere hvor i arbeidsprosessene det fins elementer av risiko og å analysere konsekvenser og sannsynligheter for risikoelementene hver for seg og samlet. I tillegg dreier risikovurdering seg om å bestemme hvilket nivå av risiko man er villig til å akseptere. Fjerning av risiko er sjelden konklusjonen av slike vurderinger, det er som regel urealistisk eller for ressurskrevende i form av kontrollaktivitet.

Begrepene risiko og risikovurdering er sentrale i denne sammenheng fordi internkontroll gjennomgående er basert på vurderinger av risiko. Ledelsen identifiserer risiko for at virksomheten ikke evner å drive som ønsket, analyserer og prioriterer risikoelementene, og utvikler, implementerer og følger opp kontrollaktivitet tilstrekkelig til at risiko reduseres til akseptert nivå.

For å tydeliggjøre: Hvis man ikke legger risikovurderinger til grunn for utforming og gjennomføring av kontroll, hva har man da lagt til grunn? Muligheter er innfallsmetoden ("hørte om noen som kontrollerte den og den aktiviteten, så da begynte vi med det også"), arv etter historiske tilfældigheter ("det og det gikk galt i 1999 og siden har vi hatt en kontroll der"), overdreven tillit til rådgivere med faste maler ("konsulenten sa vi burde kontrollere det og det, så da gjorde vi det") og oppskriftsortodoksi ("vi fant en veileder og har fulgt den siden"). Alle disse innfallsvinklene gir naturligvis kontroll over deler av virksomheten, men vår vurdering er at de ikke gir god internkontroll. Ikke-risikobaserte tilnæringer til internkontroll gir fare for overdrevne kostnader til kontroll og at kontroller settes inn på feil sted, i betydningen der det ikke er høy risiko for styringsproblemer, feil og mangler.

Arbeidsgruppa meiner at der kommunesektoren er i dag, er risikovurdering eit viktig grunnlag for utvikling av god internkontroll. Arbeidsgruppa meiner vidare at det er behov for å utvikle ein eigna prosessrettleiar eller liknande for gjennomføringa av heilskaplege risikoanalysar i kommunane. Ei mogleg tilnærming kan vere forsøk eller prosjekt i utvalde pilotkommunar.

- Tiltråding 14: Administrasjonssjefane bør basere den vidare utviklinga av internkontrollen på ein risikoanalyse.

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

- Tiltråding 15: Det er behov for rettleiing om gjennomføring av heilskaplege risikoanalysar i kommunane.

8.7 PwC SINE PRINSIPP FOR GOD INTERNKONTROLL

Arbeidsgruppa meiner at dei prinsippa for god internkontroll som PwC har formulert i rapporten *Internkontroll i kommuner*, PwC, oktober 2009, kan tene som gode tilrådingar til administrasjonssjefane i kommunane:

- Tiltråding 16: Kommunane bør basere seg mindre på uformell kontroll. Ei formalisering vil gjere kommunen mindre sårbar for skifte av personell, endringar i omgivnadene og habilitetskritikk og vil auke det organisatoriske minnet.
- Tiltråding 17: Kommunane bør i større grad nytte risikovurderingar i styringa av verksemda og særleg når ein skal definere innretninga på og omfanget av kontrollaktivitetar.
- Tiltråding 18: Kommunane bør i samanheng med behovet for auka formalisering av internkontrollen dokumentere internkontrollen i større grad.
- Tiltråding 19: Kommunane bør ha, bruke og halde ved like dokument som gjer greie for roller og ansvar. I tillegg bør kommunane i større grad inkludere kontrollansvaret i desse dokumenta.
- Tiltråding 20: Kommunane bør sikre arbeidsdelinga ved utforming og utføring av kontrollar. Prinsippet om arbeidsdeling vil seie at ein og same person ikkje skal vere ansvarleg for både aktiviteten og kontrollen.
- Tiltråding 21: Kommunane bør ha ei systematisk tilnærming til kompetanseutvikling og -sikring, gjennom opplæringstiltak og informasjon og ved rekruttering.
- Tiltråding 22: Kommunane bør i den løpande drifta av internkontrollen prioritere nok ressursar og prioritere naudsynt vedlikehald høgare. Sentralt i eit velfungerande vedlikehaldsregime er det at ansvaret for oppdatering/revidering av dokumentasjonen er tydeleg plassert. Det er vidare sentralt at oppdateringar/revideringar av til dømes risikovurderingar og dokumentasjon skjer regelmessig og i faste intervall, til dømes i eit internkontrollårshjul.
- Tiltråding 23: Kommunane bør etablere tiltak som sikrar god løpande informasjon og kommunikasjon til leiarar og medarbeidarar, og som sørgjer for at dei får naudsynt opplæring og kompetanse. Vidare må administrasjonssjefen ta ansvaret for å følgje opp internkontrollen systematisk og reagere ved avvik og brot.

Mandatet til arbeidsgruppa taler om heilskapleg internkontroll. Dette er ikkje noko definert omgrep. Arbeidsgruppa meiner at internkontrollen forstått som heilskapleg system knyter saman i alle fall fire dimensjonar:

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

1. Internkontrollen verkar på tvers av sektorane og legg grunnlaget for ei reell einskapleg administrativ leiing i kommunen, som er eit kjerneprinsipp i kommunelova.
2. Internkontrollen er ikkje noko som går føre seg på sida av verksemda elles, men er ein integrert del av styrings- og arbeidsprosessane.
3. Internkontrollen er kopla saman med anna arbeid i kommunen som tek sikte på å sikre kvalitet, handtere risiko og nå mål. Internkontrollen heng òg saman med organisasjonsutviklinga elles.
4. Internkontroll er systematisk arbeid; det ikkje noko stunt eller tidsavgrensa "prosjekt".

8.8 INTERNKONTROLL OG ORGANISASJONSUTVIKLING MÅ HENGE SAMAN

Arbeidsgruppa meiner at organisasjonsutviklinga må vere med i tenkinga om internkontroll, og at internkontrollen må vere med når ein tenkjer organisasjonsutvikling og -ending. Ein kan ikkje arbeide med internkontroll utan å ha organisasjonsutviklinga med seg: kulturen, verdiane, oppdraget til kommuneorganisasjonen, tydelege roller og forventningar til medarbeidarane.

For å illustrere dette perspektivet på internkontroll har arbeidsgruppa henta inn bidrag frå to erfarne leiarar. Den første er Fredrik Rivenes, seniorrådgivar i Kommunal- og regionaldepartementet:

Det viktigste i forhold til en fungerende egenkontroll i en organisasjon er etter min mening (og erfaring), at organisasjonen er gjennomsyret av en riktig tenkning og praksis. Tenkningen skal være formet av organisasjonens mål (Hvorfor er vi her egentlig?) og verdier (Hva slags organisasjon er dette egentlig? Er det tillatt å gjøre som man vil, ha sine egne normer og regler og drive "privat" praksis? Hvilket forhold har vi til å gjøre feil, hva gjør vi når avvik oppstår, er det tillatt å kritisere, osv.?), og den skal være rimelig lik for alle i organisasjonen.

Dernest må man ha fungerende systemer og rutiner som støtter opp under beste praksis.

Og til slutt må man ha et fungerende kontrollsystem som sjekker at systemene (inkl. f.eks. riktig plassering av fullmakter) er på plass, og at praksis er i tråd med det man bekjenner seg til, og som også har en mulighet til å avdekke de ondsinnede bedrageriene. Den overordnede sikringen hører dels hjemme hos kontrollutvalget, dels hjulpet av revisjonen. Men den viktigste delen er et lederansvar for samtlige med lederoppgaver i organisasjonen! Og med hovedansvaret hos rådmannen. – Derfor blir egenkontroll for meg helt uløselig knyttet sammen med personalutvikling, organisasjonsutvikling og lederutvikling i kommunen.

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

Det andre bidraget er frå Inger Østensjø, rådmann i Stavanger:

Min erfaring er at internkontrollaspektet har en for utydelig oppmerksomhet og at det er en pedagogisk/ledelsesmessig utfordring å formidle at kontrollaspektet er grunnleggende og avgjørende om en myndiggjort og fremtidsrettet organisasjon skal fungere optimalt i forhold til oppgaver og resultater.

Internkontroll bør ha en autoritativ rolle og betydning som en nødvendig/avgjørende del av ledelse, styring, organisasjonsutvikling og kulturbygging. Internkontroll bør ikke fremstå som et styrings-/kontrollelement uavhengig av overordnet organisasjons-, kultur- og ledelsestenking, men tvert imot som et nødvendig og positivt element.

En erfaring jeg har gjort etter mange års ledelse i store, kompliserte kompetansebedrifter er at en må være tålmodig. Holde målet i sikte og gjennom så vel daglig som overordnet ledelse legge til rette for at holdninger og motivasjon modnes og utløses.

Her følger noen hovedtrekk fra internkontrollarbeidet i Stavanger kommune:

- *Internkontrollen er integrert i gjeldende styringsmodell. Av dette følger blant annet at internkontroll innen fellesfunksjoner som økonomi (herunder anskaffelser og innkjøp, økonomihåndbok m.m.) og personal (herunder HMS, etikk, varsling, verdier med mer) følger felles opplegg og retningslinjer.*
- *Innen fag- og virksomhetsområdene er system og rutiner for internkontroll mer tilpasset det enkelte tjenesteområdets særpreg. (Men skal også være tilpasset det overordnede og gjennomgående.)*
- *I vårt system for balansert målstyring er flere sentrale internkontrollelementer innarbeidet. Det gjelder felles indikatorer for alle innen økonomiperspektivet med hovedvekt på budsjettoppfølging og innen personalområdet med hovedvekt på medarbeidertilfredshet, sykefravær og avviksmeldinger. I tillegg kommer mer fagspesifikk resultatoppfølging innen de enkelte virksomheter og tjenesteområder.*
- *De fagspesifikke elementene vil som hovedregel være dokumentert i den enkelte fagavdeling. Eksempelvis har levekårsområdet et eget system med sentralt kvalitetsutvalg samt kvalitetsutvalg innen den enkelte virksomhet. Det er nedtegnet regler for hvilke saker som skal legges fram for de lokale og det sentrale kvalitetsutvalget og oppleggene inkluderer system for håndtering av avviksmeldinger og klagesaker innenfor den faglige tjenesteytingen.*
- *Vi legger stor vekt på helhet og sammenheng i alle plan- og resultatdokumenter som årsmelding, handlings- og økonomiplan samt tertialrapportering.*
- *Internkontroll er et kontinuerlig arbeid, og for tiden har vi under arbeid en gjennomgang og videreutvikling av de ulike elementene og sammenhengen mellom dem. Hos oss som ellers vil det jevnlig være nødvendig å foreta en oppdatering i forhold til dagens situasjon, arbeidsoppgaver og utfordringer.*

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Arbeidsgruppa viser til at kommunane dei siste tiåra har gjennomført store organisasjonsendringar; eit døme på dette er overgang til ulike variantar av en tonivåmodell, sjå side 90–91 i *Kommunal organisering 2008*, Hovik og Stigen, NIBR, 2008. Det finst ein stor litteratur om dette. Arbeidsgruppa viser til at endringar av den administrative organiseringa, og ikkje minst talet på leiarnivå, har stor innverknad på internkontrollen. *Arbeidsgruppa meiner* at det derfor kan vere grunn til å uroe seg når Agenda dokumenterer at det har vore lite merksemd om samanhengen mellom organisasjonsutvikling og omstilling og internkontroll. Arbeidsgruppa meiner at ein ved endringar i organiseringa må tenkje gjennom konsekvensane for internkontrollen.

- Tiltråding 24: Internkontrollarbeidet må henge saman med og vere del av organisasjonsutviklinga i kommunen.

8.9 "KORLEIS KAN EG SOM FOLKEVALD VERE SIKKER PÅ AT ADMINISTRASJONSSJEFEN HAR GOD KONTROLL OG TILSTREKKELEGE KONTROLLSYSTEM?"

Kommunelova slår i § 76 fast at kommunestyret har det overordna kontrollansvaret, også for internkontrollen. Ein del av ansvaret kan kommunestyret ivareta ved å velje eit godt kontrollutval, velje ein god revisor og tilsetje ein god administrasjonssjef, men ansvaret sluttar ikkje der.

PwC skreiv det følgjande om ansvaret til kommunestyret og dei folkevalde si interesse i internkontrollen:

Kommunestyret har tilsynsansvar overfor den kommunale virksomheten, og dette ansvaret ivaretas gjennom kontrollutvalg og rådmannens internkontroll. Etter vår oppfatning betyr dette at kommunestyret må påse at rådmannen har utformet og gjennomfører god internkontroll, med risikovurdering og kontrollaktivitet tilpasset kommunens behov.

Etter vår oppfatning bør rådmannen årlig legge fram et grunnlag for kommunestyret som de kan bruke til å kritisk gjennomgå kommunens viktigste risikoområder og internkontroll. Vi mener videre at kommunen bør vurdere å rapportere til innbyggerne om kommunens internkontroll i årsrapporten.

Arbeidsgruppa meiner at det må vere klare ansvarslinjer mellom kommunestyret og administrasjonssjefen. Det kan oppstå spanande og kreative diskusjonar i skjeringspunktet mellom dei folkevalde og administrasjonen; somme vil heller tale om "ei gyllen sone" enn "ei gråsone". *Arbeidsgruppa meiner* at det samstundes kan vere fare for at dei folkevalde grip inn i internkontrollen – og dermed både forstyrrar arbeidet og avlastar administrasjonssjefen for noko av ansvaret ho eller han har. Klare ansvarslinjer sikrar at ingen ansvarsområde blir gløymde. At dei gjensidige forventningane er avstemde, kan hindre konflikhtar.

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

Arbeidsgruppa strekar under at dei folkevalde har ei sjølvsgd interesse i internkontrollen fordi internkontrollen heng saman med kvalitetsarbeidet og kvalitetsutviklinga i kommunen. PwC rår til at administrasjonssjefen årleg legg fram for kommunestyret ei sak om internkontrollen saman med eit grunnlag for å gå kritisk gjennom dei viktigaste risikoområda i kommunen.

Arbeidsgruppa meiner at kommunestyret har ansvaret for å forvise seg om at administrasjonssjefen har etablert tilstrekkeleg internkontroll. Dei folkevalde må vidare ha ei grunnleggjande forståing av kva internkontroll er, og av ansvaret og rolla til administrasjonssjefen. Administrasjonssjefen bør rapportere om arbeidet med internkontrollen overfor kommunestyret på ein tenleg måte, til dømes i årsmeldinga eller som ei eiga sak. Ei slik rapportering vil vere viktig ved å drive fram ei utvikling av internkontrollen i kommunane over tid. Det er opp til kommunestyret om dei vil at kontrollutvalet skal uttale seg i saka. *Arbeidsgruppa meiner* vidare at det bør vere eit krav i lov eller forskrift at administrasjonssjefen skal rapportere om arbeidet med internkontrollen. Departementet bør vurdere korleis eit slikt krav om rapportering kan utformast og takast inn i kommunelova.

- Tiltråding 25: Administrasjonssjefen bør årleg rapportere om arbeidet med internkontrollen til kommunestyret
- Tiltråding 26: Departementet bør vurdere korleis eit krav om at administrasjonssjefen skal rapportere til kommunestyret om arbeidet med internkontrollen, kan utformast og takast inn i kommunelova.

8.10 ANSKAFFINGAR

Arbeidsgruppa blei beden om å sjå særleg på anskaffingar:

Arbeidsgruppa skal presentera gode eksempel på internkontrollsystem når det gjeld anskaffingar, og føreslå tiltak eller rettleiing som kan verka til at kontroll med anskaffingar vert ein del av ein heilskapleg internkontroll.

Innkjøp i kommunal sektor er omtalt i St.meld. nr. 36 (2008-2009) *Det gode innkjøp*, sjå side 35–36. Fornyings- og administrasjonsdepartementet viser her til rapporten frå Agenda og til mandatet til denne arbeidsgruppa. FAD skriv at dei vil vente på rapporten og tilrådingane frå denne arbeidsgruppa før det blir vurdert nærare oppfølging av internkontrollen til administrasjonssjefen i kommunane når det gjeld innkjøp.

First Ventura leverte 31. oktober 2008 ei kartlegging av brot på reglane om offentlege anskaffingar i statleg og kommunal sektor og årsakene til brota. First Ventura tok utgangspunkt i 30 kommunale revisjonsrapportar, og oppsummerer regelbrota slik:

Gjennomgangen av fylkes- og kommunerevisjonsrapportene viser svært mange regelbrudd og forskjellige typer brudd. Følgende brudd dominerer:

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

1. *Mangelfull eller manglende dokumentasjon og anskaffelsesprotokoll i 24 av totalt 30 revisjonsrapporter.*
2. *Brudd på de grunnleggjende kravene i LOA § 5 / FOA § 3-1 i 22 av totalt 30 revisjonsrapporter.*
3. *Mangelfull eller manglende kunngjøring/utlysning i 22 av totalt 30 revisjonsrapporter.*

First Ventura oppsummerer årsakene til regelbrot i statleg og kommunal sektor slik:

Vi kan ikke med sikkerhet peke på en eller flere årsaker som alltid foreligger. Det ser imidlertid ut til at mangelfull regelverkskompetanse gjennomgående er en årsak til regelbrudd i veldig mange tilfeller. Det framkommer vidare rimelig klart, særlig i intervjuene, at manglende forankring av anskaffelsesområdet i virksomhetsledelsen virker å være av stor betydning ift. regelbrudd.

First Ventura kjem med desse tilrådingane når det gjeld korleis ein kan unngå regelbrot i statleg og kommunal sektor:

Vi kan vanskelig fastslå at det finnes et enkelt eller et par tiltak som er tilstrekkelige til å heve kvaliteten tilstrekkelig på anskaffelsesprosessene og dermed betydelig forebygge og redusere regelbruddene. Vi mener kildegrunnlaget gir klare holdepunkter for behovet og viktigheten av en bred tilnærming, hvor det fokuseres på flere tiltak. De viktige er:

- *Økt og forbedret/styrket forankring i virksomhetsledelsen*
- *Kompetanseheving (regelverk og innkjøpsfag)*
- *Sikre tilgang til anskaffelsesverktøy (dokumentmaler og hjelp/veiledning til gjennomføring av prosess)*
- *Sikre nødvendige ressurser*
- *Etterstrebe riktig organisering*
- *Bedre planlegging av anskaffelsesprosesser*
- *Økt fokus på måling, kontroll og oppfølging.*

Arbeidsgruppa er samd med First Ventura i at det truleg er naudsynt med fleire typar tiltak i samanheng for å unngå brot på reglane om offentlege anskaffingar.

Agenda kartla internkontrollen i kommunane i *Internkontroll i norske kommuner*, mai 2008. I denne rapporten heiter det: "Selv om ikke internkontroll er et veldig synlig tema i kommunene, har det de siste årene vært et betydelig fokus på å avverge avvik og misligheter. Det er særlig innkjøpssiden som har vært fokusert i denne sammenheng." Fleire kommunar i kartlegginga til Agenda viste til tiltak for sikre at reglane om offentlege anskaffingar blir følgde, og så desse tiltaka i eit internkontrollperspektiv.

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

Kartlegginga til PwC avdekte det følgjande, sjå side 20–21 i PwC: *Internkontroll i kommuner*, oktober 2009:

Vår kartlegging viser at det i flere av kommunene ikke eksisterer noe internt regelverk på anskaffelsesområdet. LOA/FOA er et detaljert og komplisert regelverk, samtidig som ansvaret for anskaffelser ofte er desentralisert. Dette setter høye krav til informasjon og opplæring.

Kommunene har i sin praksis og evt. regelverk ofte et uformelt og til dels utydelig forhold til kategorier av anskaffelser, herunder for hvilken type anskaffelser som enhetsleder har myndighet til å gjøre. "Store anskaffelser skal tas sentralt" er en uskrevet regel som det ofte henvises til. Skrevne regler på dette området vil både sikre kvaliteten og effektiviteten i anskaffelsesprosessene, og sikre bedre kontroll i forhold til lovetterlevelse og korrupsjon og misligheter.

I flere av kommunene er ikke oversikt over eksisterende rammeavtaler gjort tilgjengelig for kommunens ansatte. Kommunene virker å ha lite kontroll over i hvilken grad inngåtte rammeavtaler følges, og hvorvidt betalte fakturaer stemmer med avtaler, priser og betingelser.

På denne bakgrunnen kom PwC i rapporten frå oktober 2009 med tilrådingar om internkontrollen med anskaffingar. Arbeidsgruppa gjer desse tilrådingane til sine. *Arbeidsgruppa meiner at det hastar med å få gode system kring anskaffingane til norske kommunar på plass. Gode innkjøp sparar ressursar, som kommunane kan nytte til andre føremål. Innkjøp i tråd med regelverket for offentlege anskaffingar er òg mindre sårbare for mislegheiter.*

- Tiltråding 27: Kommunen bør ha tydelege retningslinjer for anskaffingar som mellom anna skil mellom rammeavtalar, direkteanskaffingar og avrop på rammeavtalar. Retningslinjene bør også ha beløpsgrenser for å skilje mellom ulike typar anskaffingar.
- Tiltråding 28: Ansvar og roller i anskaffingsprosessen må definerast tydeleg. Særleg er det viktig å vere tydeleg på kva for anskaffingar som kan gjerast av resultateiningane sjølve, og kva for nokre som skal gjerast av staben. Det må òg definerast i kva tilfelle staben skal involverast undervegs.
- Tiltråding 29: Ansvaret for anskaffingsprosessen bør vere tydeleg. Det vil seie ansvaret for policy og rutinar så vel som ansvaret for kontrollar for å sikre etterleving av prosesskrav og avtalar som kommunen har inngått.
- Tiltråding 30: Kommunen bør lage eit system for oppbevaring av rammeavtalar, og avtalane må vere tilgjengelege.
- Tiltråding 31: Kommunen bør lage eit system for kontraktsoppfølging som kan handtere endringsordrar og tilleggsarbeid. Dette området bør ha særskilde krav til kontrollaktivitetar som reduserer risikoen til eit akseptabelt nivå.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

- Tilråding 32: Kommunen må ha kontrollaktivitetar knytte til bestilling, varemottak og utbetaling for å redusere risikoen for korrupsjon, mislegheiter og budsjettoverskridingar. Kommunen bør mellom anna ha rutinar for kontroll av fakturaer mot kontraktsvilkåra, bestilling og faktisk levering. Arbeidsdeling må sikrast.

8.11 FINANSFORVALTNINGA

Kommunal- og regionaldepartementet har fastsett ei ny forskrift om finansforvaltninga i kommunar. Forskrifta gjeld frå 1. juli 2010.

Kommunar har ansvaret for å ha ei finansforvaltning som følgjer krava i kommunelova og forskrifta, mellom anna forbodet mot å ta på seg vesentleg finansiell risiko for tap. Kommunane har framleis stor fridom når det gjeld finansforvaltninga.

Den nye forskrifta klargjer ansvaret til kommunestyret og kravet om at kommunestyret skal vedta finansreglementet minst ein gong i valperioden.

Den nye forskrifta klargjer òg administrasjonssjefen sitt ansvar (internkontroll). Administrasjonssjefen sitt ansvar for kontroll med finansforvaltninga er presisert gjennom kravet om at det skal vere rutinar for å følgje opp finansforvaltninga og den finansielle risikoen. Vidare er krava til rapportering frå administrasjonen til kommunestyret styrkte. Forskrifta krev no rapportering minst tre gonger i året, og gir reglar om kva rapporteringa skal innehalde. Det er vidare presisert eit krav om at det skal vere samsvar mellom kunnskapen om finansar og innretninga på forvaltninga (finansreglementet), mellom anna for å redusere den operasjonelle risikoen i forvaltninga.

Kravet om at finansreglementet og rutineane skal kvalitetssikrast av ein uavhengig instans, er vidareført i den nye forskrifta. Forskrifta opnar for at revisor kan vere kvalitetssikrar dersom ho eller han har den naudsynte kunnskapen.

Den nye forskrifta byggjer på det vanlege kontrollsystemet, og inneheld ingen særlege reglar om kontrollutvalet og revisor sine roller i kontrollen med finansforvaltninga. Revisjonen av årsrekneskapen er retta mot ei stadfesting av den økonomiske informasjonen i rekneskapen og av at den er stilt opp etter rekneskapsreglane, og mot å sjå etter at den økonomiske internkontrollen er ordna på ein trygg og forsvarleg måte. Revisjon av finansforvaltninga opp mot kommunelova § 52, finansforskrifta og kommunestyret sine vedtak (finansreglement) må derfor tingast i ein forvaltningsrevisjon.

Arbeidsgruppa har som mandat å vurdere den rolla som kontrollutvalet og revisor har eller bør ha overfor finansforvaltninga i kommunane. Det blei ikkje gjort endringar i

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

ansvaret til kontrollutvalet og revisor i den nye forskrifta, i påvente av eventuelle tilrådingar om endringar frå arbeidsgruppa.

Arbeidsgruppa meiner at det bør vere ein samanheng mellom den risikoen som kommunane utset seg for i finansforvaltninga (både i praksis og i reglementet), på den eine sida og den kontrollen kommunestyret er villig til å prioritere midlar til, på den andre sida.

Arbeidsgruppa meiner det er viktig å ha god administrativ kontroll med finansforvaltninga for å unngå tap som kan få negative konsekvensar for økonomien til kommunen og dermed vil gå ut over tenestene til innbyggjarane.

- Tiltråding 33: Internkontrollen til administrasjonssjefen må omfatte finansforvaltninga og vere tilpassa den risikoen som finansreglementet opnar for å ta.

Arbeidsgruppa meiner at det er viktig å sjå finansforvaltninga i perspektiv – kommunane blir eksponerte for risiko på fleire område i verksemda si. Det vil også vere store variasjonar i kor stor finansiell risiko den ein skilde kommune tek. I den overordna analysen av risiko og i planen for forvaltningsrevisjon i den ein skilde kommunen bør ein ta omsyn til dette.

Arbeidsgruppa meiner at ein god folkevald og administrativ kontroll med finansforvaltninga – som på andre område – krev at kommunestyret, administrasjonssjefen, kontrollutvalet og revisor er merksame på oppgåvene og rollene sine, og at det er eit godt samspel mellom aktørane, sjå nærare i del 3 nedanfor.

Arbeidsgruppa meiner det er behov for rettleiing til folkevalde om finansforvaltning og kontrollen med finansforvaltninga. Tilstrekkeleg kunnskap om og forståing av finansforvaltninga blant dei folkevalde i kommunestyra og i kontrollutvala er ein føresetnad for god folkevald kontroll. Administrasjonen bør leggje fram saker og rapportar om finansforvaltning på ein måte som hjelper dei folkevalde til å følgje opp ansvaret sitt på ein god måte.

- Tiltråding 34: Det er behov for rettleiing til folkevalde i kommunestyra og i kontrollutvala om finansforvaltning og kontrollen med finansforvaltninga.

Rekneskapsføringa av finansielle eigedelar og skyldnader reiser ei rekkje problem kring klassifisering, verdivurdering og resultatføring. Dette er drøfta nærare i eit notat frå Foreininga for god kommunal rekneskapskikk (GKRS). Ved rekneskapsrevisjon vil revisor vurdere om klassifiseringa og verdsetjinga er i samsvar med rekneskapsreglane. *Arbeidsgruppa meiner* at departementet bør vurdere revisor sine oppgåver i samband med rekneskapsrevisjonen med sikte på å klargjere i kva utstrekning revisor som ledd i

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

rekneskapsrevisjonen bør vurdere om dei finansielle egedelane og skyldnadene er i tråd med finansreglementet. Vurderinga bør vidare klargjere om revisor skal ta dette opp i nummererte brev til kontrollutvalet dersom ho eller han avdekkjer feil, og om revisor skal vurdere om opplysningar i rapportane frå administrasjonssjefen om finansforvaltninga er konsistente med dei funna revisor har gjort i samband med rekneskapsrevisjonen.

- Tiltråding 35: Departementet bør vurdere revisor sine oppgåver i samband med rekneskapsrevisjonen med sikte på å klargjere om revisor skal vurdere om finansforvaltninga er i tråd med finansreglementet.

8.12 INTERNKONTROLL I KOMMUNALE FØRETAK

Kommunelova kapittel 11 opnar for at ein del av kommunen kan organiserast som kommunalt føretak. Dagleg leiar i føretaket rapporterer til styret i føretaket, ikkje til administrasjonssjefen. Administrasjonssjefen kan ikkje instruere dagleg leiar i føretaket, og dermed vil heller ikkje internkontrollansvaret til administrasjonssjefen etter kommunelova § 23 nr. 2 omfatte verksemda i føretaket. Kommunelova § 71 nr. 2 regulerer denne delen av ansvaret til dagleg leiar slik: "Daglig leder skal sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med lov og forskrifter og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte."

Arbeidsgruppa meiner at internkontrollen i kommunal verksemd er viktig også når verksemda er organisert som kommunalt føretak. Ordlyden i gjeldande § 71 nr. 2 er ikkje den same som i § 23 nr. 2 om internkontrollansvaret til administrasjonssjefen. Arbeidsgruppa meiner at sidan kommunale føretak kan drive med omfattande og viktige oppgåver, bør det ikkje vere tvil om at internkontrollansvaret til dagleg leiar er like omfattande som det tilsvarende ansvaret til administrasjonssjefen.

- Tiltråding 36: Departementet bør vurdere omtalen i kommunelova av internkontrollansvaret til dagleg leiar i kommunale føretak. Ein aktuell presisering i § 71 nr. 2 kan vere: "*Daglig leder skal sørge for at foretaket drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at det er gjenstand for betryggende kontroll.*"

8.13 BEHOV FOR FLEIRE REGLAR ELLER SAMORDNING AV KRAVA OM INTERNKONTROLL?

Arbeidsgruppa viser til at kravet i kommunelova om "betryggende kontroll" er fleksibelt. Det inneber at kravet ikkje er heilt presist, men dette treng ikkje vere eit problem. Kravet i kommunelova dekkjer heile verksemda ("den") og er dermed ei overbygging over krava om internkontroll i særlovgivinga.

Kommunelova pålegg heller ikkje bruk av særskilde system. At systematisk og heilskapleg internkontroll er betre enn tilfeldig og fragmentert kontroll, treng ikkje stå i kommunelova. Ein kunne likevel spørje om kommunelova eller forskrifta til lova kunne

8 Internkontrollen til administrasjonssjefen

gitt meir detaljerte reglar om internkontroll. *Arbeidsgruppa meiner* at den kunnskapen vi i dag har om internkontroll i kommunane, ikkje peiker mot at fleire eller meir detaljerte nasjonale føresegnar er vegen å gå. Betre og heilskapleg internkontroll må uansett utviklast i kvar einskild kommune.

Arbeidsgruppa viser her til ei kartlegging av krava om internkontroll i andre lover og forskrifter enn kommunelova, sjå www.regjeringa.no/krd. Kartlegginga er gjord av sekretariatet for arbeidsgruppa og byggjer på opplysningar henta inn frå dei ulike departementa. Kartlegginga viser at det finst ei rekkje lover og forskrifter på sektorområda som stiller krav om at kommunane skal ha ein internkontroll som sikrar at krava i føresegnene blir følgde. Desse krava er formulerte ulikt, og for til dømes HMS-feltet kan ein forskrift innebere eit krav om internkontroll med føresegnene i ei lang rekkje andre forskrifter. Kor mange lover og forskrifter som har eit krav om internkontroll knytt til seg, vil avhenge av korleis ein teller. Mellom anna kan ein lov innehalde mange føresegnar med krav om internkontroll. Kartlegginga som no er gjort nemner til 18 lover og 24 forskrifter, men tala i seg sjølve seier ikkje så mykje. Agenda fann i sin rapport frå 2008 at krava i sektorregelverket ikkje hindra dei kommunane som hadde heilskaplege internkontrollsystem, frå å lukkast.

Arbeidsgruppa meiner er at staten samla sett stiller store krav til internkontrollen i kommunane. Sjølv om kommunesektoren gjerne er utilfreds når staten ikkje samordnar seg meir enn det kan sjå ut som her, vil arbeidsgruppa streke under at den viktigaste jobben med internkontroll i kommunane må gjerast nettopp i kommunane. Det bør likevel vere ei statleg oppgåve å gi kommunane ei oversikt over reglane dei skal følgje. Dette må vere ein del av samordnings- og rettleiingsansvaret til departementa.

- Tiltråding 37: Staten bør sørge for at kommunane får ei oppdatert oversikt over føresegnar i lover og forskrifter som det er eit krav at dei følgjer opp med internkontroll.

8.14 BEHOV FOR RETTLEIING OG MEIR KUNNSKAP?

PwC peiker i rapporten frå oktober 2009 på desse kunnskapsbehova ute i kommunane:

- *Senere arbeider på styring og kontroll bør ta tak i vurderingar av hvordan ulike rammeverk for virksomhetsstyring kan kombineres og justeres, og hvordan hensynene til måloppnåelse, kvalitet/forbedring og kontroll kan ivaretas i den enkelte kommunes helhetlige virksomhetsstyring.*
- *Vi råder imidlertid departementet til å vurdere å få utarbeidet en slik veileder, der vekt legges på gjennomføring av risikovurderinger, design av kontrollaktiviteter og oppfølging og vedlikehold av kontrollregimet. Denne rapporten gir forslag til begrepsapparat og tilnærminger, men vi tror at kommuner som får inspirasjon til å arbeide videre med styrket internkontroll vil trenge mer konkret veiledning.*

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

- *Hvordan kan praksisen styrkes? Etterfølgende arbeider om internkontroll bør gå i dybden på dette, men vi kan i denne rapporten gi som generelt råd at forbedringer bør skje i tilknytning til prinsipper for god internkontroll beskrevet i kapittel 3.*
- *Grenseflatene mellom ulike rammeverk for virksomhetsstyring er uklare for mange. Kommende arbeider om virksomhetsstyring i kommunene bør ta tak i nettopp slik integrasjon, i tillegg til å gi konkret veiledning om hvordan kommuner kan øke modenheten i sin internkontrollpraksis.*

I tillegg til det PwC trekkjer fram, vil arbeidsgruppa nemne følgjande område der det er behov for meir kunnskap:

- Kva for system for internkontroll har kommunane etablert? Korleis fungerer dei?
- Korleis arbeider kommunane, organisasjonane og staten med internkontroll i Sverige, Danmark og Finland? Korleis er internkontrollen regulert i lovverket i desse landa?
- Korleis og kor intensivt kontrollerer kommunestyret og/eller kontrollutvalet kommunale føretak etter kommunelova kapittel 11?
- Det bør vurderast om den neste undersøkinga i serien *Kommunal organisering* (som kjem kvart fjerde år, neste gong i 2012) bør ta med spørsmål om administrativ internkontroll.

Arbeidsgruppa meiner at det over tid kan vere tenleg om det blir forska meir på internkontrollen i kommunar, gjerne i samheng med folkevald styring, kvalitetsutvikling på tenesteområda og arbeidet for ei tillitskapande forvaltning. På kortare sikt er hovudutfordringa å spreie, nytte og implementere den kunnskapen som allereie finst.

Det finst mykje generell litteratur om internkontroll og mange kompetansemiljø som sel tenester. Desse kjeldene er det riktig av kommunane å ause av. Det kan likevel vere tenleg om det blei laga ein rettleiar som er tilpassa behova i kommunesektoren. Ein rettleiar kan lesast av fleire enn dei som direkte blir trekte inn i anna opplæring eller lokalt utviklingsarbeid. Mellom anna vil folkevalde, revisorar, tillitsvalde og mellomleiarar kunne ha nytte av ein rettleiar mynta på administrasjonssjefen. Noko av materialet i rettleiaren kan òg nyttast i folkevaldopplæringa til KS. Arbeidsgruppa tilrår at det blir utarbeidd ein slik rettleiar, men vil streke under at administrasjonssjefane allereie i dag, mellom anna gjennom rapportane frå Agenda og PwC, bør ha gode føresetnader og ei klar oppfordring til å fokusere på arbeidet med internkontrollen.

- **Tilråding 38:** Det er behov for ein rettleiar som gir konkrete råd til administrasjonssjefar og andre om arbeidet og utfordringane med internkontroll i kommunane. Rettleiaren bør mellom anna omtale gjennomføring av risikovurderingar, utforming av kontrollaktivitetar, oppfølging og vedlikehald av kontrollregimet og samspelet mellom internkontrollen og andre delar av eigenkontrollen og styringssystemet.

8.15 DØME: INTERNKONTROLL I HARSTAD KOMMUNE

Ein medlem i arbeidsgruppa, Arne Johansen, har skrivne teksten nedanfor som eit døme på arbeid med internkontroll. Arne Johansen er rådmann i Harstad kommune.

Kjenneteikna ved arbeidet med internkontroll i Harstad kommune:

- Kvalitet, organisering og internkontroll blir sett i samanheng.
- Systemet er bygd opp med eigen kompetanse. Innføring av styring etter ein BMS-modell hadde stor innverknad.
- Det er skipa kvalitetsutval i kvar sektor som står for kvalitetsarbeidet og internkontrollarbeidet og ser til at systemet blir følgt opp.
- Kvalitetssystemet med internkontrollen byggjer på ISO-standard 9000:2000, men det har ikkje vore noko mål for kommunen å bli ISO-sertifisert.
- Kvalitetssystemet med internkontrollen har følgjande element: balansert målstyring, tenesteomtale med serviceerklæring, prosessgjennomgang, HMS, dokumentasjon, forbetningsordning, intern revisjon, brukarundersøkingar, gjennomgang frå leiinga.
- Kvalitetssystemet med internkontrollen har eit webbasert system for prosedyrar med kvalitetskrav og internkontrollkrav, behandling av avvik, rapportering, varsling. Arbeidet med skriftlege prosedyrar osv. var først og fremst ei opprydding og oppdatering av papirbaserte system.
- Ivaretaking av interne krav blir knytt til kvalitetssystemet, mens ivaretaking av lover og forskrifter blir knytt til internkontrollsystemet.
- Dei tilsette gir tilbakemelding om at systemet gir dei tryggleik i arbeidet.

Hva bør ligge til grunn for at rådmannen skal kunne ha et system som som gir grunnlag for å drive en betryggende internkontroll? – Da vil jeg trekke fram 8 elementer, og alle elementer henger sammen mer eller mindre.

1 Planleggings- og rapporteringssystem

Min erfaring er at balansert målstyring, som kommunen innførte i 2002, er et godt egnet planleggings- og rapporteringskonsept som setter de forskjellige elementene i system. Kommunen deltok i KRDs pilotforsøk om balansert målstyring. Her må den enkelte kommune finne sin løsning.

Erfaringen er at det tar tid før politikerne ser dette som et tjenlig redskap for å synliggjøre for eksempel mål knyttet til prioriterte fokusområder. Delmål kan også omfatte internkontrollen. Brukerundersøkelser og andre tilbakemeldinger fra brukere/publikum kan planlegges og settes i system. Grensene mellom internkontrollen og forvaltningsrevisjonen går opp slik at en unngår etterprøving på samme område til samme tid.

2 Tjenestebeskrivelser med serviceerklæringer og ev. garantier

Kommunens tjenester må beskrives i forhold til lovkrav. Dette etterspørres ved statlige tilsyn. I tillegg må lokale politiske vedtak, profesjonelle standarder og sedvane legges til slik at innbyggerne vet hvilken kvalitet på tjenestene som kan forventes. På bakgrunn av tjenestebeskrivelsene utformes serviceerklæringer, som vedtas politisk.

3 Prosessbeskrivelser og gjennomgang

Sentrale prosesser i kommunen må kartlegges og gjennomgås regelmessig, for eksempel anskaffelser med egne etiske retningslinjer ved innkjøp.

Prosessene dokumenteres i form av skriftlige prosedyrer. Hensikten med prosess-gjennomgangen er å vurdere om prosessene er gode og hensiktsmessige og fører til økt kvalitet på tjenestene eller handlingene. Prosessgjennomgang og utarbeidelse av skriftlige prosedyrer må prioriteres. Dette er i hovedsak et anliggende for rådmannen og kvalitetsutvalgene.

4 HMS-systemet

HMS-systemet må beskrives i kommunens IK-håndbok og er definitivt en del av området for betryggende kontroll. Et viktig element i HMS-systemet er systematisk risikovurdering av alle områder som kan føre til ulykke og skade for ansatte og tjenestemottakere.

5 Dokumentasjonssystemet

Dokumentasjonssystemet omfatter alle styrende dokumenter som beskriver sentrale prosesser i organisasjonen. Styrende dokumenter er planer, reglementer, prosedyrer, stillingsbeskrivelser og instruksjoner. Elektronisk kvalitetshåndbok er et nødvendig hjelpemiddel som må gjøres tilgjengelig for ledere og ansatte gjennom kommunens nettløsning. Dokumentasjonssystemet blir jevnlig etterprøvd blant annet ved statlige tilsyn.

Vi ønsker åpenhet, og har lagt kvalitetssystemet ut på kommunens hjemmeside.

6 Forbedringsordningen/læring

Kommunen bør etablere et elektronisk system for registrering av forbedringsforslag, klager og avvik (også fra eksterne via kommunens hjemmeside) for å systematisere arbeidet med utvikling og korrigerende avvik og mangler i organisasjonen. Vi må lære av egne avvik og feil samt klager fra innbyggerne, skal vi klare å forbedre tjenestene og ha tillit.

7 Intern revisjon

For å kontrollere at kvalitetssystemet virker etter intensjonene, har kommunen etablert et system for intern revisjon. Det vil si at en uavhengig gruppe kommunale medarbeidere gjennomgår hver organisasjonsenhet regelmessig etter en plan basert på risikovurdering.

8 Ledelsens gjennomgang

Forankring i ledelsen er viktig. Hvert år bør enhetslederne og rådmannen, dvs. toppledelsen i kommunen, foreta en gjennomgang av kvalitetssystemet. Gjennomgangen bør foretas på grunnlag av revisjoner, rapporter fra enhetene, kvalitetsrådgiver og HMS-rådgiver.

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

9.1 KVA REKNESKAPSREVISJON ER

Rekneskapsrevisjonen er forankra i kommunelova og revisjonsforskrifta. Innhaldet i rekneskapsrevisjonen er regulert i revisjonsforskrifta § 3:

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, derunder om det gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Videre skal revisor

a) se etter at beløpene i kommunens/fylkeskommunens eller det kommunale/fylkeskommunale foretakets årsregnskap stemmer med regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå, og at vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen.

b) vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet.

Revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lover og forskrifter.

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor straks sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Når saksforholdet er nærmere klarlagt skal revisor sende endelig innberetning til kontrollutvalget. Revisor skal sende kopi av innberetningen til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

Kjernen i rekneskapsrevisjonen er å vurdere årsrekneskapen. Revisjonsaktivitetane skal normalt leie fram til ei stadfesting av den økonomiske informasjonen i rekneskapen og av at den er stilt opp etter rekneskapsreglane. Revisor si fråsegn er eit grunnlag for kommunestyret som skal vedta rekneskapen, jf. kommunelova § 48 nr. 3.

Det er ein del av revisor sine oppgåver å sjå etter at leiinga registrerer og dokumenterer rekneskapsopplysningar på rett måte. KRD har ute på høyring eit framlegg om at kommunane stort sett skal følgje dei same bokføringsreglane som gjeld i staten og i privat sektor (bokføringslova frå 2004). Målet med reglane er mellom anna å sikre at rekneskapen og økonomiske disposisjonar kan kontrollerast i ettertid. KRD vurderer det slik at reglane er viktige for at revisor og andre kontrollorgan skal kunne føre ein god og effektiv kontroll.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Innhaldet i rekneskapsrevisjonen blei endra ved lov- og forskriftsendringane i 2004. Delar av det som revisor tidlegare gjorde, blei overførte til kontrollutvalet som ledd i forvaltningsrevisjonen. Forvaltningsrevisjon krev særskild tinging.

God kommunal revisjonsskikk handlar om korleis revisor skal gå fram ved planlegging, gjennomføring og rapportering av revisjonen. Omgrepet "god kommunal revisjonsskikk" er ein rettsleg standard, som i tillegg til å vere normert av dei lovene og forskriftene som på dette tidspunktet gjeld for revisjon av kommunar, byggjer på retningslinjer og normer som er fastsette av aktørane på dette revisjonsområdet, mellom anna relevante og anerkjende revisjonsstandardar. Revisjonsstandardane blir fastsette av styret i Den norske Revisorforening. Slike standardar vil vere baserte på International Standards on Auditing (ISA-er), fastsette av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Omtalen av offentleg revisjon er i tråd med dei internasjonale revisjonsstandardane. God kommunal revisjonsskikk vil i tillegg bli supplert med fråsegner frå International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) om ytterlegare oppgåver og plikter ved revisjon i offentleg sektor, med utgangspunkt i retningslinjer som er utarbeidde av revisjonsorgana i offentleg sektor i Noreg. KRD har inga rolle i fastsetjinga av revisjonsstandardane. – Lov og forskrift seier kva revisor skal gjere, medan revisjonsstandardane (god kommunal revisjonsskikk) seier korleis revisor skal gjere jobben.

Arbeidsgruppa viser til at ein kan oppleve at folk trur at revisor kontrollerer meir enn det som er mandatet for rekneskapsrevisjonen. Dette kan omtalast som eit forventningsgap. Dersom kontrollutvalet ikkje tilpassar forvaltningsrevisjonen etter det revisor faktisk gjer, kan kontrollen bli mindre omfattande enn ønskjeleg.

- Tiltråding 39: Det er behov for rettleiing retta mot til kontrollutvalsmedlemmene om kva revisor gjer i rekneskapsrevisjonen. Rettleiinga bør bidra til at ein unngår vanlege misforståingar om kva revisor gjer og ikkje gjer.

Arbeidsgruppa meiner at rekneskapsrevisjon er ein grunnleggjande del av eigenkontrollen. Rekneskapsrevisjon inneber noko meir enn berre det at tala blir riktige. Sjølv om revisor sitt mandat er smalare enn før endringane i 2004, har revisorar i kommunesektoren ei omfattande oppgåve, som er viktig for kontrollutvalet, kommunestyret, administrasjonen og lokalsamfunnet.

9.2 ORGANISERINGA AV KOMMUNAL REVISJON

Kommunal revisjon kan organiserast ved at kommunen tilset ein eigen revisor, deltek i eit interkommunalt samarbeid om revisjon eller gjer avtale med ein annan revisor (til dømes eit privat revisjonsselskap), jf. kommunelova 78 nr. 3. Det store fleirtalet av kommunar blir reviderte av interkommunale revisjonseiningar (92 prosent), jf. side 9 i PwC/Sintef: *Sluttrapport – Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale*

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

revisjonstjenester, 29 april 2009. Ti kommunar har tilsett sin eigen revisor. Kommunane fekk høve i 2004 til å kjøpe private revisjonstenester, og det er i dag 26 kommunar som kjøper slike tenester. Det viktigaste utviklingstrekket når det gjeld organisering av kommunal revisjon, er at dei internkommunale revisjonseiningane har slått seg saman til større og færre einingar, frå 78 i 1996 til 42 i 2008

| Type revisjon | 1996 | 2004 | 2008 |
|--|--------|-------|-------|
| Kommunar som har valt revisjon i eigenregi (K +FK) | 12 +18 | 7 +13 | 6 + 4 |
| Kommunar som har valt privat revisor | - | - | 26 |
| Talet på einingar for interkommunalt revisjonssamarbeid (som dei andre 411 kommunane har valt å bruke) | 78 | 66 | 42 |

Talet på kommunar som har valt dei ulike revisjonsordningane, basert på side 9 i PwC/Sintef: Sluttrapport – Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester, 29 april 2009.

9.3 KONTROLLUTVALET SITT ANSVAR FOR Å FØRE TILSYN MED REVISOR

Arbeidet og kompetansen til revisor står heilt sentralt når ein skal få til ein velfungerande eigenkontroll i kommunane. Revisor gjer sine revisjonar på sjølvstendig fagleg grunnlag. Kontrollutvalet har etter kommunelova § 77 nr. 4 eit ansvar for å sjå til at kommunen har ei forsvarleg revisjonsordning. Dette inneber ikkje at kontrollutvalet har ansvaret for revisjonsarbeidet, men at det har ansvar for å sørge for at det blir gjort, innanfor dei rammene som kommunestyret set, jf. kommunelova § 76 og § 78 nr. 3.

Det er vanskeleg å måle eksakt kvaliteten på det arbeidet ein revisor gjer. Det er krevjande for eit folkevalt organ som kontrollutvalet å gjere seg opp ein sjølvstendig meining om "kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte", jf. kommunelova § 77 nr. 4. Kontrollutvalet si oppgåve er utdjupa i kontrollutvalsforskrifta § 6:

Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap og kommunale eller fylkeskommunale foretaks årsregnskap blir revidert på en betryggende måte, herunder holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at dette foregår i samsvar med de bestemmelser som følger av lov og forskrift, god kommunal revisjonsskikk og kontrollutvalgets instruksjer, eller avtaler med revisor.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvalet har ei utfordrande oppgåve i påse-ansvaret overfor rekneskapsrevisor. Dette gjeld sjølv om kontrollutvalet har fagleg støtte frå sekretariatet.

- Tiltråding 40: Det er behov for rettleiing om kontrollutvalet sitt påse-ansvar overfor rekneskapsrevisor. Kontrollutvala bør få vite om rolla til revisor, dei

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

formelle krava til revisor og gode spørsmål som ein kan stille revisor for å etablere ein dialog og for å få informasjon om arbeidet hennar eller hans.

9.4 KOMPETANSE INNANFOR REKNESKAPSREVISJON

Krava til kompetansen til den oppdragsansvarlege rekneskapsrevisoren står i revisjonsforskrifta § 11 første ledd:

Den som er oppdragsansvarlig for revisjon av årsregnskap for en revisjonspliktig etter denne forskrift skal ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) iht. Kredittilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor, og i tillegg ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon.

Krava gjeld berre for oppdragsansvarleg revisor, ikkje for medarbeidarane i revisjonseininga. Det finst ikkje oppdaterte tal som viser den samla kompetansen innanfor kommunal revisjon.

*Arbeidsgruppa meiner at kompetansen til revisor er ein sentral føresetnad for god eigenkontroll. For å kunne arbeide med å styrkje eigenkontrollen lokalt og nasjonalt er det behov for informasjon om kompetansen i kommunal revisjon. Tidlegare kartleggingar gir inntrykk av behov for at det trengst større formell fagkompetanse i revisjonseiningane, sjå side 225 i Åge Johnsen: "Styringsutfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon" i: Åge Johnsen, Ingun Sletnes og Signy Irene Vabo (red.): *Konkurranseutsetting i kommunene*, 2004. Dei intervjuet som Nordlandsforskning gjorde i 2009, peikte i same retning, sjå side 41 og 52 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.*

Lokalt kan kommunane som eigarar og kontrollutvala som mottakarar be om informasjon om kompetansesamansetjinga i revisjonseininga. Som eigarar kan kommunane vere med på å styrkje kompetansen der det er behov for det.

Arbeidsgruppa meiner det kan vere tenleg med ei nasjonal kartlegging av den kompetansen som blir nytta ved rekneskapsrevisjon, selskapskontroll og forvaltningsrevisjon. Ei slik kartlegging kan òg seie noko om utviklinga dersom ein samanliknar med kartleggingar som har vore gjennomførte tidlegare. Kommunane som eigarar og/eller tingarar kan nytte kartlegginga til å gå i dialog med sin revisor om kompetansesamansetjinga i revisjonseininga. Det vil vere naturleg å trekkje kontrollutvala med i denne prosessen. Formelt er det styret i dei interkommunale revisjonseiningane som er ansvarleg for rett samansetjing av kompetanse i eininga. Organisasjonane og staten kan òg nytte kartlegginga som grunnlag for å vurdere behovet for tiltak for kompetanseheving.

- Tiltråding 41: Kompetansen i kommunal revisjon bør kartleggjast.

Departementet har heimel for å gi dispensasjon frå kravet til utdanninga til oppdragsansvarleg revisor, jf. forskrift om revisjon § 11 tredje ledd. Det har i dei seinare åra vore få saker. *Arbeidsgruppa meiner* at det er uheldig dersom den som har ansvaret for å revidere rekneskapen til ein kommune, ikkje har fullført fagutdanning eller tilstrekkeleg praksis. Arbeidsgruppa viser til at dersom ein ikkje klarer å tilsetje kvalifiserte folk i stillingane, er det mogleg å kjøpe slike tenester. Derfor bør dispensasjonspraksisen strammast til.

- Tiltråding 42: Departementet bør vere svært tilbakehalde med å dispensere frå kravet til utdanninga til oppdragsansvarleg revisor, jf. revisjonsforskrifta § 11 tredje ledd. Dersom det blir dispensert, bør dispensasjonen berre gjelde for ein avgrensa periode.

Arbeidsgruppa meiner at storleiken på fagmiljøa innanfor kommunal revisjon har mykje å seie for breidda i den kompetansen som er tilgjengeleg. Saman med organiseringa påverkar dette kvaliteten. Det gjeld ikkje berre kvaliteten på rekneskapsrevisjonen, men òg kvaliteten på forvaltningsrevisjonen. Trass i at det har vore ei utvikling i retning av større revisjonseiningar, særleg etter 2002, er framleis nokre av dei interkommunale revisjonseiningane relativt små. Arbeidsgruppa vil likevel streke under at det for så vel små og store revisjonseiningar som private revisorar iblant er naudsynt å kjøpe inn kompetanse som ein ikkje har i sin eigen organisasjon.

- Tiltråding 43: Den som reviderer ein kommune, må som andre revisorar sørgje for å ha eller skaffe seg tilstrekkeleg fagleg kompetanse.
- Tiltråding 44: Kommunane som eigarar bør vurdere storleiken på den interkommunale revisjonseininga dei er medeigar i, mellom anna med tanke på behovet for eit sterkt fagmiljø innanfor både rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Styret og revisjonsmiljøa sjølve bør vurdere det same.

9.5 STATLEG TILSYN MED KOMMUNAL REVISJON

I Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) skreiv KRD at ei ordning med offentleg tilsyn med den kommunale revisjonen skulle utgreiast. Bakgrunnen var at ei rekkje høyringsinstansar hadde teke til orde for det. Tilsynsutvalet (nedsett 25. juni 2003) fekk som del av mandatet sitt å vurdere om det burde bli etablert statleg tilsyn med revisjonen av kommunar. Då NOU 2004:17 *Statlig tilsyn med kommunesektoren* kom, hadde utvalet ikkje hatt kapasitet eller tid til å gå nærare inn i dette spørsmålet, men uttalte at "... denne problemstillingen er et tema som kan behandles uavhengig av de vurderinger og konklusjoner som utvalget beskriver i utredningen".

Det er etablert statleg tilsyn med registrerte og statsautoriserte revisorar etter revisorlova. Oppgåver som private revisorar gjer som kommunerevisorar, vil i utgangspunktet falle utanfor den delen av verksemda som Kredittilsynet har tilsyn med.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Kredittilsynet kontrollerer om revisor har oppfylt si plikt etter revisorlova og god revisjonsskikk, mellom anna krava i revisjonsstandardane. Tilsynet ser til at krava om at revisor skal vere sjølvstendig, er oppfylte, og at revisor leverer rekneskapen og sjølvmeldinga til rett tid. Kredittilsynet gjennomfører tilsyn på bakgrunn av eigne risikovurderingar, innrapporteringar og andre signal, til dømes medieoppslag. Omstende som blir avdekte under tilsyn på andre område, vil òg kunne føre til nærare vurdering av arbeidet til ein revisor. Kredittilsynet kan trekkje tilbake godkjenninga som revisor og har dermed eit kraftfullt sanksjonsmiddel.

Ekstern kontroll med revisorar blir i dag utført anten av Kredittilsynet eller av bransjeorganisasjonane, Den norske Revisorforening og Norges Kommunerevisorforbund. Både DnR og NKRF har medlemskapsbaserte tilsynsordningar. Frå og med 2003 har Kredittilsynet samarbeidd med DnR om kvalitetskontroll av oppdragsansvarlege revisorar som er medlemmer av DnR. Denne kvalitetskontrollen kjem i tillegg til det tilsynet Kredittilsynet driv. Gjennom samarbeidet møter myndigheitene krava frå EU til kontroll med revisorar. Det blir kvart år fastsett eit detaljert opplegg for kvalitetskontrollen frå DnR, som skal godkjennast av Kredittilsynet, og rapporten om resultatet frå kvalitetskontrollen blir teken inn i årsmeldinga frå Kredittilsynet.

Alle oppdragsansvarlege revisorar som er medlemmer av DnR, blir kontrollerte minimum kvart sjette år. Dersom DnR finn omstende som kan kvalifisere for å kalle tilbake godkjenninga som revisor, blir saka send til Kredittilsynet for oppfølging. Kredittilsynet kontrollerer revisorar som ikkje er medlemmer i DnR, slik at alle oppdragsansvarlege revisorar blir underlagde kvalitetskontroll i perioden. Kvalitetskontrollen omfattar ein gjennomgang av organiseringa av revisjonsverksemda, til dømes etterleving av rutinar som skal sikre sjølvstende, og etterleving av krava til etterutdanning i revisorlova. Kontrollen vil i utgangspunktet basere seg på ein gjennomgang av det interne kvalitetssikringssystemet til medlemmene. Vidare blir kvaliteten på revisjonsarbeidet kontrollert ved ein gjennomgang av eit utval av revisjonsoppdrag. Utvalet blir tilpassa resultatet av gjennomgangen av kvalitetssikringssystemet, og dersom det ikkje kan tilleggjast vekt, blir normalt to revisjonsoppdrag kontrollerte for kvar oppdragsansvarlege revisor. Kommunar er ikkje revisjonspliktige etter revisorlova, og revisjon av kommunar er derfor ikkje omfatta av kvalitetskontrollen til DnR. Medlemmer av DnR som reviderer kommunale aksjeselskap, er underlagde kvalitetskontrollen og tilsynet frå Kredittilsynet.

Kvalitetskontrollen til NKRF er retta mot alle revisjonseiningane som er medlemmer i NKRF. Det vil seie at det er medlemskapen i NKRF som utløyser kontrollen. Kontrollutvala blir ikkje orienterte korkje om komande kontrollar, resultatet av gjennomførte kontrollar eller om revisor eventuelt melder seg ut av NKRF (og dermed ikkje lenger blir kontrollert). Kvalitetskontrollen omfattar alle oppgåver som den oppdragsansvarlege revisoren skal utføre etter lover og forskrifter. Kontrollen skal i

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

utgangspunktet basere seg på gjennomgang av det interne kvalitetssikringssystemet i revisjonsverksemda. I tillegg skal kontrollen omfatte utvalde revisjonsoppdrag. Omfanget av utvalet blir tilpassa etter resultatet av gjennomgangen av kvalitetssikringssystemet. I den grad storleiken og strukturen på den kontrollerte organisasjonen gjer at interne kvalitetssikringssystem ikkje kan tilleggjast vekt, må fleire oppdrag og/eller einingar kontrollerast. I kontrollen må ein vurdere om det skjønnet revisor har utøvd på vesentlege område, er forsvarleg. Alle medlemmer i NKRF som er oppdragsansvarlege revisorar, er omfatta av kontrollen, men dei kontrollerte blir valde ut blant bedriftsmedlemmene, og kontrollen er retta mot revisjonsverksemdene (både kommunalt og privat åtte selskap/einingar). Kontrollen blir utført med inntil fem års mellomrom. Utveljinga av kontrollobjekt (bedriftsmedlemmer) skjer ved loddtrekking. Dersom det kan reisast tvil om revisjonsverksemda følgjer god kommunal revisjonsskikk, kan kvalitetskontrollkomiteen bestemme at det skal utførast ein kontroll.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvalet bør bli orientert om utfallet av den kontrollen som revisor gjennomgår. NKRF bør vurdere å gjere slike orienteringar til ein del av kontrollordninga si.

- Tilråding 45: Kontrollutvala bør be revisor orientere om det interne kvalitetsarbeidet sitt og om den kvalitetskontrollen ho eller han gjennomgår som medlem i NKRF eller andre organisasjonar.

Kontrollen som DnR og NKRF driv, avdekkjer dårleg arbeid, sjølv om langt dei fleste ikkje får merknader. I kvalitetskontrollen til DnR var det to prosent som blei innrapporterte til Kredittilsynet og 15 prosent som fekk oppfølgingskontroll i 2008. I kvalitetskontrollen til NKRF blir det skilt på rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. I den kontrollen som blei gjennomført blant revisjonseiningane i 2008, var resultatata slik:

| | <i>Rekneskapsrevisjon</i> | <i>Forvaltningsrevisjon</i> |
|----------------------------------|---------------------------|-----------------------------|
| <i>Ingen merknader</i> | 11 | 8 |
| <i>Få merknader</i> | 2 | 4 |
| <i>Vesentlege merknader</i> | 2 | 2 |
| <i>Alvorlege merknader</i> | 1 | |
| <i>Sum kontrollerte einingar</i> | 16 | 14 |

Arbeidsgruppa meiner at sjølv om det er vanskeleg å måle kvaliteten på revisjonsarbeid, er det kvalitetsskilnader – og ein kan ikkje sjå bort frå at revisjonsarbeid iblant ikkje har tilstrekkeleg kvalitet, slik tala ovanfor viser. Dårleg revisjonsarbeid i kommunesektoren bør bli oppdaga og følgt opp.

Arbeidsgruppa meiner at legitimiteten til revisor og tilliten til det faglege nivået hennar eller hans er avgjerande for den samla tilliten til eigenkontrollen. Legitimiteten blir

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

styrkt ved at innbyggjarane og dei folkevalde veit at det blir ført kontroll med det arbeidet revisoren gjer. Det er naudsynt å ha andre kontrollordningar i tillegg til kontrollen frå kontrollutvalet.

Både DnR og NKRF driv kvalitetskontroll blant sine egne medlemmer. Ein skilnad mellom dei to er at DnR skal melde frå til Kredittilsynet, som følgjer opp, dersom det er noko som gir grunnlag for å trekkje tilbake godkjenninga til revisoren.

Kredittilsynet har ikkje myndigheit til å sanksjonere mot dårleg arbeid ved revisjon av kommunar. Den kommunale revisjonen manglar eit tilsyn av ekstern karakter, slik som Kredittilsynet har med verksemdar etter revisorlova. Den kommunale revisjonen manglar òg eit tilsyn med revisorar som ikkje er medlemmer av bransjeorganisasjonen (NKRF). For den kommunale revisjonen manglar det sanksjonsmiddel som tvingar revisorar som ikkje burde vere revisorar, ut av bransjen.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollen og tilsynet med revisorar i kommunesektoren (både private og kommunale aktørar) skal vere minst like bra som det som gjeld for revisjon i privat sektor. Dette er viktig for legitimiteten til revisor og heile eigenkontrollen. Det er ikkje grunn til at det skal vere svakare kontroll med kommunale revisorar enn det er med revisorar som er omfatta av revisorlova. Fråveret av sanksjonsmiddel mot dårlege kommunale revisorar illustrerer at det er noko som manglar. *Arbeidsgruppa meiner* det er behov for å styrkje kontrollen med kommunale revisorar.

I høyringa frå 2002 gav Kredittilsynet ei fråsegn der tilsynet støtta konklusjonen til KRD om ikkje å endre reglane slik at Kredittilsynet skulle føre tilsyn med kommunale revisorar. Kredittilsynet skreiv i brevet sitt til KRD 17. februar 2003:

Etter Kredittilsynets vurdering vil det ikke være naturlig å blande det offentliges tilsyn med aktører i privat sektor med kontroll av om kommuner og fylkeskommuner, som del av den offentlige forvaltning, har forsvarlig revisjon av virksomheten.

Arbeidsgruppa vil innvende mot dette at etter at kommunal revisjon blei utsett for konkurranse, driv kommunale og private revisorar kommunal revisjon side om side. Sjølv om dei interkommunale revisjonseiningane framleis dominerer i kommunal revisjon, er dei sjølvstendige einingar. Revisjon av kommunar har blitt ein marknad, og det er behov for kontroll med dei revisorane som konkurrerer i denne marknaden.

Arbeidsgruppa meiner at eit alternativ kan vere at Kredittilsynet fører tilsyn med rekneskapsrevisorar i kommunesektoren slik som tilsynet gjer med revisorar som er omfatta av revisorlova. Det kunne i så fall kome i stand ein tilsvarande avtale mellom Kredittilsynet og NKRF som den mellom Kredittilsynet og DnR. Det ville då vere opp til Kredittilsynet å føre tilsyn med revisorar som ikkje er medlem i NKRF. Det ville vere tilsynsobjekta som ville bere kostnadene ved tilsynet. Ei lovendring ville truleg vere

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

naudsynt. Eit spørsmål er kva for sanksjonar Kredittilsynet eventuelt ville ha overfor revisorane; det er inga godkjenning å trekkje attende. Det er derfor naudsynt å sjå eit eventuelt statleg tilsyn i samanheng med ei mogleg sertifiseringsordning, sjå nedanfor.

- Tiltråding 46: Det bør vere statleg tilsyn med revisorar som reviderer kommunale rekneskapar, på linje med det som gjeld for revisorar som er omfatta av revisorlova. Tilsyn frå Kredittilsynet står fram som mest aktuelt. Statleg tilsyn bør utgreiast også når det gjeld forvaltningsrevisjon.

9.6 SERTIFISERINGSORDNING I KOMMUNAL REVISJON

Også ei sertifiseringsordning blei vurdert i Ot.prp. nr. 70 (2002-2003). Konklusjonen var at ein ville sjå spørsmålet i samanheng med kvalifikasjonskrava til kommunal revisjon (som seinare blei fastsette i forskrift) og med spørsmålet om statleg tilsyn.

Det er etablert sertifiseringsordningar i Sverige, Finland og Danmark. Som ein bakgrunn for vurderingane til arbeidsgruppa vil det bli gjort greie for hovudtrekka i dei nordiske løysingane her. Som ein vil sjå, er ordningane ulike når det gjeld forankring i lov, og når det gjeld samspelet med revisjonen i statleg sektor.

SVERIGE

Sverige har eit system med folkevalde revisorar. Dei fem folkevalde revisorane dannar eit kollegium og er granskingsorganet til kommunestyret (fullmäktige). Ordninga svarer på mange måtar til kontrollutvalet i norske kommunar. Den svenske kommunelova regulerer berre oppgåvene og rolla til dei folkevalde revisorane, men dei folkevalde revisorane har høve til å engasjere private revisorar og revisjonsfirma. Tenestene frå yrkesrevisorane har formelt berre karakter av bistand og rådgiving til dei folkevalde revisorane. Rapportane frå yrkesrevisorane blir lagde ved revisjonsmeldinga, og det er elles òg sjølvstendig at yrkesrevisorane er sjølvstendige i arbeidet sitt og vurderingane sine.

Dei svenske yrkesrevisorane driv ei sertifiseringsordning gjennom organisasjonen SKYREV, sjå www.skyrev.se. Sertifiseringsordninga er ikkje heimla i lov, men byggjer for ein stor del på føresegnene som gjeld for revisorar i privat verksemd. For å bli sertifisert er det eit krav om utdanning som gir kunnskapar innanfor revisjon av kommunar og minst fem års praktisk erfaring. Sertifiseringa blir gjort av ei nemnd. Kvart femte år må sertifikatet fornyast. Det er eit krav at ein då framleis arbeider med revisjon av kommunar. Sertifiseringsnemnda fører tilsyn med yrkesrevisorane og kan kalle attende sertifiseringa eller gi åtvaring. Av 350 medlemmer i SKYREV er no 250 sertifiserte. Namnet på dei sertifiserte ligg på nettet saman med opplysningar om arbeidsgivar og når sertifikatet går ut. Sertifisering frå SKYREV kan vere eit krav ved anskaffing av revisjonstenester. Sertifiseringsordninga til SKYREV har ikkje blitt evaluert.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

FINLAND

I Finland vel kommunestyret (kommunfullmäktige) ei "revisionsnämnd", som i store trekk svarer til kontrollutvalet. Den finske kommunelova inneheld føresegner om organisering av revisjonsverksemda og om rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og revisjon av den interne kontrollen. Revisionsnämnden har mellom anna til oppgåve å organisere revisjonen i kommunen, føre tilsyn med revisjonen og kommunen elles og å koordinere den eksterne og den interne revisjonen.

Kommunfullmäktiget står fritt til å velje revisjon. Men ansvarleg revisor kan ikkje vere tilsett i kommunen og må vere autorisert som såkalla OFR-revisor (*offentlig förvaltningsrevisor*). Godkjenningsordninga gjeld einskildrevisorar og revisjonssamanslutningar. OFR-ordninga er regulert i ei eiga lov som ligg under Finansministeriet, sjå *lag om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin* frå 1999. Lova regulerer OFR-nemnda, som godkjenner revisorar og fører tilsyn med dei, og stiller krav til revisorar. Lova har òg reglar om erstatningsansvar for revisor. Lova gjeld offentleg revisjon, altså både i staten og i kommunane. Ein revisor må ha teke OFR-eksamen før godkjenning. For å stille til eksamen må ein ha høgare revisoreksamen og andre studium i tillegg til seks års praksis. Det blir ført tilsyn med OFR-godkjende revisorar, og godkjenninga kan trekkjast attende.

DANMARK

Foreininga "Certificeringsordningen for Offentlig Revision" (COR) har som føremål å utvikle fagkompetansen hos medarbeidarane i medlemsverksemdene og å dokumentere kompetansen hos den einskilde medarbeidaren gjennom sertifisering i offentleg revisjon. Sjå nærare om dette her: www.cor-revisor.dk. Sertifiseringa byggjer på teoretisk utdanning, praktisk erfaring og ei avsluttande prøve.

Foreininga blei stifta i mai 2005. Følgjande verksemdar er medlemmer: Rigsrevisionen, BDO Kommunernes Revision, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune, Intern Revision i SKAT, Intern Revision i Direktoratet for FødevarerErhverv, Koncernrevisionen i Finansministeriet og Intern Revision i Banedanmark. Dei store private revisjonsselskapa vil ikkje vere medlemmer, fordi dei meiner at godkjenning som statsautorisert revisor er tilstrekkeleg.

Den danske sertifiseringsordninga er ikkje forankra i lov. Det vil seie at det ikkje er noko krav om at revisor i korkje stat, region eller kommune må vere sertifisert. Eit slikt krav ville heller ikkje gi meining i og med at det berre er 39 som er sertifiserte. Målsetjinga er å sertifisere 10 til 12 personar kvart år.

Sertifiseringsordninga har element frå både rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Den såkalla årsrevisjonen i Rigsrevisionen består av både finansiell revisjon og løpande forvaltningsrevisjon. Det blir opplyst at Rigsrevisionen har eit særskilt

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

etterutdanningsprogram for medarbeidarar som berre driv med større forvaltningsrevisjonar.

Ein revisor har sertifikatet sitt til evig tid. På lengre sikt, når foreininga blir større, kan det vere aktuelt med eit krav om vidare etterutdanning for å halde på sertifiseringa. Den danske ordninga er såleis ikkje ein kvalitetskontroll der det å miste sertifiseringa er eit aktuelt sanksjonsmiddel.

Arbeidsgruppa meiner at sertifisering av kommunerevisorar kan vere ei god ordning i Noreg, fordi det gir eit grunnlag for å sikre kompetansenivået og gir høve til sanksjonar overfor revisorar som ikkje gjer ein god nok jobb. Arbeidsgruppa har ikkje teke stilling til om sertifiseringsordninga bør vere forankra i lov eller byggje på eit forpliktande samarbeid mellom sentrale aktørar og organisasjonar på feltet.

Arbeidsgruppa meiner at ei sertifiseringsordning vil vere lik for alle aktørar, og gruppa reknar derfor i utgangspunktet ikkje med at ho vil skade konkurransen i revisjonsmarknaden. Erfaringane med ordningane i Sverige, Finland og Danmark bør nyttast som grunnlag for vidare arbeid med ei eventuell sertifiseringsordning i Noreg. Konsekvensane for konkurransen i revisjonsmarknaden bør vere eit spørsmål her. Eit anna grunnlag vil vere den kartlegginga av kompetansen innanfor kommunal revisjon som arbeidsgruppa har tilrådd.

- **Tilråding 47:** Det bør etablerast ei sertifiseringsordning for oppdragsansvarlege revisorar i kommunane, både for personar som driv rekneskapsrevisjon, og for dei som driv forvaltningsrevisjon. Ei utgreiing av ei sertifiseringsordning bør gjere greie for ordningar og erfaringar frå andre nordiske land. Utgreiinga bør òg sjå på konsekvensane av statleg tilsyn på dette området og vurdere moglegheitene for ein felles sertifiseringsordning for revisjon i kommunal og statleg sektor i Noreg.

9.7 REGELMESSIG SKIFTE AV REVISOR

Revisorlova har fått ei ny føresegn som set ei grense på sju år for kor lenge ein kan vere ansvarleg revisor for same eining. Føresegna i revisorlova § 5a-4 gjeld ikkje kommunal sektor og ikkje alle selskap. Bakgrunnen for lovendringa er at EU og myndigheitene i USA ser på skifte av revisor (rotasjon) som viktig for at revisoren skal vere ubunden. Dei store revisjonsselskapa har praktisert dette for større klientar før lovendringa.

Kommunane kan ha tilsette revisorar, og det er utanfor mandatet for arbeidsgruppa å vurdere denne føresegna. Der ein revisor er tilsett i eit interkommunalt selskap, eit § 27-samarbeid eller ei anna revisjonseining, kan ein vurdere om regelmessig skifte av oppdragsansvarleg revisor kan vere ein god ting. To omsyn taler for regelmessig skifte. For det første kan "friske auge" sjå verksemda betre. For det andre kan det gjere revisor meir ubunden, fordi ein revisor som sit lenge med same portefølje, kan bli for husvarm.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Ein må merkja seg at det her ikkje er tale om noko krav om å byte revisjonsselskap eller -eining, men om utskifting av personar innanfor eininga.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvala bør vurdere å leggje inn i avtalane sine at oppdragsansvarleg revisor blir skifta ut seinast kvart sjuande år. Nærare rettleiing kan finnast i forarbeida til revisorlova § 5a-4.

- Tiltråding 48: Kommunane bør vurdere om det vil vere tenleg å skifte oppdragsansvarleg revisor seinast kvart sjuande år.

Ole Kristian Rogndokken stiller seg ikkje bak denne tilrådinga frå arbeidsgruppa. I premissane for framlegget er det dels ei fagleg grunngeving om at friske auge kan gi betre kvalitet, og dels ei grunngeving om sterkare uavhengigheit. Når det gjeld kvalitet i revisjonsarbeidet, kan skifte av revisor føre til betre kvalitet, men hyppige skifte kan òg innebere det motsette ved at utøvande revisor ikkje har tilstrekkeleg kunnskap om og forståing av den verksemda som blir revidert. Det ligg implisitt i grunngevinga at revisjon er soloarbeid, men i større revisjonsverksemder vil det som regel vere fleire revisorar involverte i planlegging og gjennomføring av oppdraget, mellom anna for at ein skal sikre breie og grundige vurderingar av risiko og vesentlegheit. I dei store byane med eigen revisjon, der kommunen blir delt opp i mange "oppdrag", har også oppdragsansvarleg rekneskapsrevisor i stor grad ein utprega leiarfunksjon og er i mindre grad ein operativ revisor. I dei store kommunane vil den såkalla fortrulegheitsrisikoen, som er knytt til det å sitje for lenge på eitt oppdrag, vere større for den operative revisoren enn for den oppdragsansvarlege revisoren. For å redusere fortrulegheitsrisikoen vil det derfor truleg vere meir tenleg med ei generell oppmoding om å vurdere å endre oppgåvene til den einskilte medarbeidaren. – Når det gjeld grunngevinga som er knytt til uavhengigheit, så tek arbeidsgruppa her opp eit stort spørsmål som har mange ulike og viktige aspekt. I denne omgangen vil eg avgrense meg til å peike på at det generelt er mi oppfatning at revisjon i eigenregi i kommunane sikrar større uavhengigheit enn ein har ved revisjonsordningar med moglegheit for hyppige skifte av revisor. – I tillegg vil eg peike på dei rettslege problemstillingane som framlegget reiser. Dersom ein skulle ta inn i tilsetjingsavtalane eit punkt om skifte, ville det truleg føre til at stillinga blir eit åremål. Kommunelova § 24 nr. 2 reserverer åremål for leiande administrative stillingar. Det er ikkje gitt at stillinga som oppdragsansvarleg rekneskapsrevisor er ei slik stilling. Ein avtale på sviktande rettsleg grunnlag vil i verste fall kunne vere ugyldig på dette punktet.

9.8 REVISJON AV DEN ØKONOMISKE INTERNKONTROLLEN

I tillegg til å vurdere og stadfeste rekneskapen skal revisor sjå etter at den økonomiske internkontrollen er ordna på ein trygg måte og med forsvarleg kontroll. Denne oppgåva er ikkje særskilt omtalt i kommunelova, men er regulert i revisjonsforskrifta § 3 tredje ledd:

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Merk at formuleringa her er "se etter" og ikkje "vurdere", som er brukt i om hovudoppgåvene innanfor rekneskapsrevisjon, sjå revisjonsforskrifta § 3 første og andre ledd. Dette kan innebere eit lågare krav til intensiteten i kontrollen frå revisor når det gjeld revisjon av den økonomiske internkontrollen. Revisjonsstandardane og god kommunal revisjonsskikk set rammene for det praktiske arbeidet til revisor.

Føresegna i revisjonsforskrifta § 3 tredje ledd er ikkje ulik den i revisorlova § 5-1: *"Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll."* Ordvalet her peiker mot det ansvaret dagleg leiar har etter aksjelova § 6-14 nr. 4: *"Daglig leder skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte."*

Revisjonsforskrifta for kommunane nyttar orda *"den økonomiske internkontrollen"*. Dette viser attende på det ansvaret administrasjonssjefen har etter kommunelova § 23 nr. 2: *"Administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjer, og at den er gjenstand for betryggende kontroll."* Sjølv om denne føresegna ikkje nyttar ordet "internkontroll", er det ikkje tvil om at føresegna er eit generelt krav om internkontroll. Det er ikkje definert kva som er krava til "den økonomiske internkontrollen". Også "formuesforvaltningen" er eit rundt omgrep. *Arbeidsgruppa meiner* at den oppgåva revisor har etter revisjonsforskrifta § 3 tredje ledd, ikkje bør vere snevrare enn den oppgåva revisor har overfor formuesforvaltninga etter revisorlova § 5-1 andre ledd.

Revisor sitt ansvar for revisjon av internkontrollen var formulert annleis i den revisjonsforskrifta som gjaldt fram til 2004, jf. tidlegare revisjonsforskrift § 7:

Ved revisjon av internkontrollen skal revisjonen særlig påse:

- a) at budsjettkontrollen er ordnet tilfredsstillende,*
- b) at det er etablert effektive rutiner for beregning og innkreving av skatter, avgifter og øvrige inntekter,*
- c) at tilsyn og kontroll med kommunens/fylkeskommunens aktiva og passiva er ordnet på en betryggende måte. Kasse-, bank- og postgirobeholdninger kontrolleres så ofte det finnes nødvendig og minst to ganger i året,*
- d) at sikkerhets- og kontrollhensyn ved bruk av edb-systemer er tilfredsstillende ivaretatt,*
- e) at kommunens/fylkeskommunens forsikringer er i orden.*

Ordlyden er stuttare og mindre detaljert i den gjeldande forskrifta. Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) gir likevel ikkje inntrykk av at det var meininga å tone ned revisjonen av

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

internkontrollen. Også revisorlova frå 1999 har ei stuttare og meir overordna formulering på dette området enn det som gjaldt tidlegare, og heller ikkje der var det intensjonen å endre rettstilstanden, sjå side 151 i Cordt-Hansen & Siebke: *Revisorloven med kommentarer*, 2006.

Før 2004 var det slik at internkontrollen i kommunen skulle utarbeidast i samråd med revisor. Dette blei endra då ansvaret for forvaltningsrevisjonen blei flytta frå revisor til kontrollutvalet. Dette klargjorde grenseflata mellom revisor og administrasjonssjefen. I samband med lovendringane i 2004 blei det òg naudsynt med ei klarare avgrensing mellom forvaltningsrevisjon og revisjon av internkontrollen. Tidlegare flaut rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon meir i kvarandre. I samband med lovendringane i 2004 blei det vurdert om revisjon av internkontrollen skulle vere eit eige revisjonsføremål på linje med rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Konklusjonen var at revisjon av internkontrollen var ein del av alt revisjonsarbeid, både rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det var såleis tilstrekkeleg å omtale dette i forskrifta.

Det følgjer av forskrifta at revisor årleg skal sjå etter den økonomiske internkontrollen som del av rekneskapsrevisjonen. Kva revisoren vel å gjere for å løyse oppgåva si, vil byggje på revisjonsstandardane og på risikovurderingar. Arbeidsgruppa viser til at KRD i 2004 kom med eit rundskriv med merknader til revisjonsforskrifta. I merknadene til revisjonsforskrifta § 3 freistar KRD å trekkje den heilt ferske grensa mellom rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, mellom anna ved å nytte døme. I merknaden blir det slått fast at administrasjonssjefen har ansvaret for internkontrollen. Revisor skal berre sjå etter ein del av internkontrollen, "den økonomiske internkontrollen". Merknadene omtaler dette som internkontroll "i mer snever forstand" og viser til rutinar for inn- og utbetalingar som eit døme. Arbeidsgruppa viser her til at PwC på side 16 i rapporten *Internkontroll i kommuner*, 2009, omtalte mellom anna utbetalingar som eit område med høg ibuande risiko. PwC gav denne tilrådinga:

Kommunene må etablere kontrollaktiviteter i tilknytning til utbetaling av lønn og betaling av fakturaer. Prinsippet om arbeidsdeling må ivaretas, ingen utbetalinger bør foretas uten at to personer har godkjent utbetalingen.

Arbeidsgruppa har merkt seg at somme har tolka merknadene til KRD slik at revisor si oppgåve etter revisjonsforskrifta § 3 tredje ledd blir oppfatta som smal. Arbeidsgruppa kan forstå at lovendringane i 2004 gjer det interessant å trekkje ei grense kring revisor sine oppgåver med rekneskapsrevisjon. *Arbeidsgruppa meiner* at ein ved tolkinga av revisjonsforskrifta § 3 må vere medviten om at merknadene frå KRD berre er tolkingmoment. Forskriftsteksten seier at revisor skal sjå etter at den revisjonspliktige har ordna den økonomiske internkontrollen på ein "betryggende" måte og med forsvarleg kontroll. Arbeidsgruppa vil peike på at revisor har ei stor og viktig oppgåve. Og ho blir ikkje mindre av at revisjonsforskrifta § 3 andre og fjerde ledd seier at revisor

9 Revisor (rekneskapsrevisjon)

både skal "vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger" og gjennom revisjonen skal "bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil".

Arbeidsgruppa meiner at den administrative internkontrollen i kommunane må styrkjast, sjå ovanfor. Eit sentralt element i internkontrollen er at administrasjonssjefen har eit ansvar for å sørge for at internkontrollen fungerer, det vil seie at internkontrollen blir etterlevd. Å styrkje den administrative internkontrollen er viktigare enn å styrkje revisjonen av internkontrollen. Arbeidsgruppa vil peike på at sjølv om revisor ikkje har nokon kontrollplikt, kan mislegheiter og feil hos leinga vere slike tilhøve som revisor må peike på overfor kommunen dersom dei blir oppdaga i samband med revisjonsoppdraget.

Arbeidsgruppa viser til at kontrollutvalet har eit særskilt ansvar for å tinge naudsynte forvaltningsrevisjonar, sjå kommunelova § 77 nr. 4 andre setning: *"Kontrollutvalget skal vidare påse at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, [...]"*. Arbeidsgruppa meiner at det er viktig at kontrollutvala er medvitne om sine oppgåver, sine roller og sitt ansvar og til dømes tingar forvaltningsrevisjon av internkontrollen på utpeikte risikoområde. Sjå nedanfor om forholdet mellom forvaltningsrevisjon og rekneskapsrevisjon.

- Tiltråding 49: Revisor bør orientere kontrollutvalet om kva ho eller han gjer i samband med å sjå etter at den økonomiske internkontrollen er ordna på ein "betryggende" måte og med forsvarleg kontroll. På bakgrunn av orienteringa bør kontrollutvalet vurdere behovet for å tinge forvaltningsrevisjon av den økonomiske internkontrollen og internkontrollen elles.
- Tiltråding 50: Det kan vere behov for å klargjere kva som er innhaldet i og omfanget av revisor sine oppgåver når det gjeld den økonomiske internkontrollen etter revisjonsforskrifta § 3. Eit eventuelt arbeid med klargjering må ta utgangspunkt i gjeldande forskrift, og bør seie noko om behovet for å sjå etter internkontrollen (til dømes på særskilde område som anskaffingar) og om kva som følgjer av revisorlova § 5-1 andre ledd. Eit eventuelt arbeid kan òg ha som mål å utarbeide ein forklarande tekst som kan supplere dei merknadene KRD hadde til forskrifta i 2004.

10 Forvaltningsrevisjon

10.1 KVA FORVALTNINGSREVISJON ER

Forvaltningsrevisjon gir dei folkevalde høve til å kontrollere at politikk og prioriteringar gir dei ønskete resultatata. Kommuneleva lyftar fram forvaltningsrevisjon på linje med rekneskapsrevisjon, jf. §§ 77 nr. 4 andre setning og 78 nr. 2. Forvaltningsrevisjon i kommunal samanheng er definert i revisjonsforskrifta § 7:

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.*

Riksrevisjonen si definisjon er ikkje veldig ulik, sjå § 9 i instruks om verksemda til Riksrevisjonen. I motsetnad til rekneskapsrevisjon, som er eit løpande oppdrag, må kontrollutvalet tinge forvaltningsrevisjon på utvalde område.

10.2 I KVA GRAD BLIR DET GJENNOMFØRT FORVALTNINGSREVISJON?

Nordlandsforskning har kartlagt talet på forvaltningsrevisjonar i åra 2006–2008 ved å spørje kontrollutvalssekretærar kor mange forvaltningsrevisjonar kontrollutvalet har tinga, sjå side 24-25 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. Tala dekkjer tingingane frå 328 kommunar:

| År | Sum | Gjennomsnitt | Kommunar |
|------|-----|--------------|----------|
| 2006 | 451 | 1,4 | 328 |
| 2007 | 414 | 1,3 | 328 |
| 2008 | 380 | 1,15 | 328 |

Tala viser på at det blei tinga i gjennomsnitt fire prosjekt frå kvar kommune over desse tre åra. Det må understrekast at det her er tale om tal for eit gjennomsnitt.

Nordlandsforskning skriv:

10 Forvaltningsrevisjon

Antallet bestilte forvaltningsrevisjoner er synkende fra 2006 til 2008. Intervjuene gir forklaringer til denne synkende tendensen. Flere kontrollutvalgssekretærer nevnte i løpet av intervjuet at kontrollutvalgene den siste tiden har prioritert å gjennomføre større forvaltningsrevisjoner med mer ressurser heller enn flere revisjoner med færre ressurser.

Kommunane har eit breitt spekter av oppgåver, og forvaltningsrevisjon kan nyttast på alle. Tyngdepunktet for forvaltningsrevisjonane er undersøkt av Nordlandsforskning, sjå side 25-26 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009:

| <i>Sektorområde</i> | <i>Prosent</i> |
|---|----------------|
| Kommuneadministrasjon, forvaltning og økonomi | 24 |
| Helse, sosial og omsorg | 18 |
| Oppvekst (skule, barnehage, barnevern osv.) | 14 |
| Offentlege anskaffingar | 10 |
| Plan-, miljø-, byggjesaker | 8 |
| Vatn, avløp, renovasjon | 7 |
| Eigedom | 5 |
| Andre | 5 |
| Næring | 3 |
| Samferdsel | 2 |
| Kultur | 2 |
| Flyktningar, integrering | 1 |

Tabellen viser at kommunane har prioritert å drive forvaltningsrevisjon av administrative tilhøve og tradisjonelle, brukarretta tenesteområde.

Hovudfunna i forvaltningsrevisjonane er i hovudsak mindre alvorlege brot på reglar og rutinar, men det blir også avdekt alvorlege forhold, sjå side 28 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009:

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

| <i>Hovudfunn</i> | <i>Aldri</i> | <i>Sjeldan</i> | <i>Vanleg</i> | <i>Svært vanleg</i> | <i>N</i> |
|--|--------------|----------------|---------------|---------------------|----------|
| Mindre alvorleg rutinesvikt | 0 % | 12 % | 46 % | 33 % | 42 |
| Noko potensial for økonomisk forbetring | 0 % | 23 % | 68 % | 10 % | 40 |
| Mindre alvorlege regel- og lovbrøt | 8 % | 15 % | 70 % | 8 % | 40 |
| Anna | 60 % | 15 % | 20 % | 5 % | 20 |
| Stort potensial for økonomisk forbetring | 8 % | 61 % | 29 % | 3 % | 38 |
| Alvorlege regel- og lovbrøt | 18 % | 58 % | 23 % | 3 % | 40 |
| Alvorleg rutinesvikt | 7 % | 60 % | 31 % | 2 % | 42 |
| Betre enn forventa | 3 % | 61 % | 37 % | 0 % | 38 |
| Ingen negative avvik | 23 % | 69 % | 8 % | 0 % | 39 |

10.3 EIN KRAFTFULL REISKAP

Forvaltningsrevisjonen er ein reiskap kontrollutvalet har for å føre tilsyn med administrasjonen på vegner av kommunestyret. Forvaltningsrevisjon kan omfatte alle sektorar og svært ulike undersøkingar, sjå definisjonen i revisjonsforskrifta § 7, som er sitert ovanfor. Dermed har kontrollutvalet eit vidt ansvarsområde og heimel for å sjå på kva dei vil.

Arbeidsgruppa meiner det er ein føresetnad for god folkevald kontroll i kommunane at kontrollutvala tingar forvaltningsrevisjonar. Forvaltningsrevisjon er primært ein reiskap for folkevald kontroll, men forvaltningsrevisjon kan og bør òg bidra til læring og forbetring i administrasjonen. Forvaltningsrevisjonen er såleis ein eigna reiskap til få til både meir effektiv ressursbruk og betre tenester. Dersom det blir sett av for små ressursar til forvaltningsrevisjon i budsjettet, svekkjer det den folkevalde kontrollen i kommunen. *Arbeidsgruppa meiner* det er grunn til framleis å leggje stor vekt på forvaltningsrevisjon som reiskap i eigenkontrollen, og det er kommunestyret som er ansvarleg for dette gjennom å vedta budsjettet for kontrollutvalet og gjennom behandlinga av rapportane.

I rapporten frå Nordlandsforsking frå 2007 kjem det fram ei oppfatning om at ein ikkje er i mål når det gjeld forvaltningsrevisjon i kontrollarbeidet. 32,8 prosent svarer at det i stor eller nokså stor grad er ei utfordring for kontrollutvala å utvikle forvaltningsrevisjon til eit effektivt verktøy i kontrollarbeidet, sjå side 37 i Nordlandsforsking: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. Det inneber òg at nær 70 prosent meiner at dette ikkje er ei utfordring for kontrollutvala.

10 Forvaltningsrevisjon

Undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 tyder på at forvaltningsrevisjonen fungerer godt som reiskap i eigenkontrollen, sjå side 39–41 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. I den kvantitative undersøkinga svarte 88 prosent av kontrollutvalssekretæranane at forvaltningsrevisjon fungerer bra eller svært bra som verktøy for folkevalt tilsyn og folkevald kontroll. Intervjua med ordførarar, kontrollutvalssekretærar og administrasjonssjefar gav "helt klart inntrykk at disse tre aktørgruppene er samstemte i sin vurdering av at forvaltningsrevisjon er et viktig bidrag til den kommunale egenkontrollen".

Arbeidsgruppa meiner at det er behov for å vite meir om kontrollintensiteten gjennom forvaltningsrevisjonen i kommunane. Ein statistikk som kjem kvart fjerde år, vil vere tilstrekkeleg. Slike tal vil gjere det mogleg for kontrollutvala å samanlikne seg med andre og vil gi informasjon til staten og organisasjonane i sektoren.

- Tiltråding 51: Det er behov for nasjonal statistikk om bruken av forvaltningsrevisjon. Tal kvart fjerde år vil vere tilstrekkeleg.

10.4 LÆRING INTERNT OG PÅ TVERS

Arbeidsgruppa meiner at forvaltningsrevisjon i seg sjølv inneber eit press som stimulerer til forbetring. Ein forvaltningsrevisjon kan ha vurderingar og framlegg som er nyttige utover den sektoren han gjeld, og det er administrasjonssjefen som har ansvaret for å leggje til rette for læring på tvers i kommuneadministrasjonen, både når det gjeld forvaltningsrevisjon og til dømes tilsynsrapportar, klagesaker, omtale i media osv. Men ein føresetnad for å vere ein nyttig tekst er at teksten blir kjend og blir lesen.

- Tiltråding 52: Rapporten etter ein forvaltningsrevisjon bør skrivast slik at han er lett å lese og lett å finne fram i. Samandraget bør skrivast slik at det kan lesast av alle samfunnsengasjerte innbyggjarar.

Arbeidsgruppa meiner at det ikkje er tilstrekkeleg at rapporten er tilgjengeleg. Han må ha legitimitet, og prosessen fram mot konklusjonane må vere god. Det første stiller krav til kvaliteten på rapporten, mellom anna til kompetansen som er nytta i arbeidet, jf. nedanfor. Det andre stiller krav til samhandlinga undervegs, sjå nærare i del 3. Eit anna element i samspelet er oppfølginga frå kontrollutvala av at rapportar og merknader blir følgde opp, sjå kontrollutvalsforskrifta § 12.

Tala i undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 tyder på at den største læringseffekten av forvaltningsrevisjonsprosjekt er i administrasjonen, sjå side 35–36 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. Det må understrekast at læringseffektar er svært vanskelege å måle, og informasjonen i undersøkinga byggjer på oppfatninga til kontrollutvalssekretærar. I intervjua som Nordlandsforskning gjorde,

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

trakk fleire fram at den største læringa for dei folkevalde låg i at dei fekk betre kjennskap til den kommunale forvaltninga.

Arbeidsgruppa meiner at det bør vere formidlingsarenaer for resultat av forvaltningsrevisjonar. Og det bør vere lett å finne fram til rapportar andre har laga. Dette vil vere nyttig for kontrollutvalsmedlemmer, (forvaltnings)revisorar, administrasjonssjefar og tilsette hos fylkesmannen. Lett tilgang til rapportane vil i tillegg gi transparens. Det er i så fall viktig at dokumenta frå handsaminga til dei folkevalde ligg ved rapportane. Det kan vurderast om det er tenleg å lage ein open nettstad der ein kan søkje opp kommunale forvaltningsrevisjonsrapportar. Det bør vere mogleg å avgrense søket på til dømes sektor/tema, selskapskontroll/forvaltningsrevisjon, tidsrom, landsdel og kommune/fylkeskommune.

10.5 EIN PLAN BASERT PÅ EIN ANALYSE AV RISIKO

Arbeidsgruppa meiner at kravet om overordna analyse som grunnlag for ein plan for forvaltningsrevisjon er fornuftig og naudsynt for å sikre ei systematisk tilnærming. Den overordna analysen gjer det mogleg å sjå heilskapleg på den kommunale verksemda og truslane mot at mål blir nådde og lovkrav følgde. Den overordna analysen kan vere nyttig for administrasjonssjefen, til dømes i arbeidet med internkontrollen. Sjå nedanfor i del 3 om samspelet mellom kontrollutvalet og administrasjonssjefen.

- Tiltråding 53: Det bør leggjast stor vekt på den vurderinga av risiko som skal liggje til grunn for den overordna analysen. Arbeidet med den overordna analysen bør sjåast i samanheng med anna liknande arbeid som er gjort i kommunen, til dømes i samband med internkontrollen.
- Tiltråding 54: Det er behov for rettleiing til medlemmene i kontrollutvalet om den overordna analysen med nokre døme på korleis slike analysar kan gjerast.

Arbeidsgruppa meiner at den overordna analysen og planen for forvaltningsrevisjon gir dei folkevalde moglegheit til å prioritere kontrollen. Ein god overordna analyse er ein føresetnad for ein god plan for forvaltningsrevisjon. Begge delar krev høg kompetanse og stor innsats. Samstundes bør kontrollutvalet og kommunestyret vere merksame på at dei kan tinge forvaltningsrevisjonar uavhengig av planen for forvaltningsrevisjon dersom det blir behov for det.

Undersøkinga til Nordlandsforskning viser at dei aller fleste forvaltningsrevisjonsprosjekt som blir gjennomførte, låg i planen for forvaltningsrevisjon, men i dei tilfella der planen ikkje blir følgd, kjem det vanlegvis av endra prioriteringar i kontrollutvalet. Manglande budsjett eller manglande kapasitet i revisjonseininga kan i mindre grad forklare at planen for forvaltningsrevisjon ikkje blir følgd, sjå side 27 og 34 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

10 Forvaltningsrevisjon

Arbeidsgruppa meiner at ein plan for forvaltningsrevisjon kan ha verknader ved å peike på aktuelle område for forvaltningsrevisjon også om det ikkje blir prioritert ressursar til dette i første omgang. Ofte vil administrasjonen søkje å gjere noko med område som står på planen for forvaltningsrevisjon.

Arbeidsgruppa meiner at ein lokalt må finne fram til dei områda der det skal vere forvaltningsrevisjon. Prioriteringane lokalt må gå fram av planen for forvaltningsrevisjon, som byggjer på den overordna analysen. Arbeidsgruppa vil derfor ikkje gi tilrådingar til kontrollutvala om område som dei bør prioritere for forvaltningsrevisjon. Derimot kan kontrollutvala ha nytte av å sjå kva område andre kommunar har gjennomført forvaltningsrevisjon på.

- Tilråding 55: Kontrollutvala bør leggje forvaltningsrevisjonsrapportar som er ferdigbehandla ut på nettet, så framt dei er offentlege.

10.6 RIKSREVISJONEN

Riksrevisjonen driv forvaltningsrevisjon av departement og statlege verksemder. Dei leverer 15 til 18 forvaltningsrevisjonar kvart år. I Riksrevisjonen ligg ressursbruken normalt på mellom 2500 til 4000 timar, prosjektgruppene består vanlegvis av to–fire medarbeidarar, og den normale gjennomføringstida for ein slik forvaltningsrevisjon (hovudanalyse) er ca. eitt år.

Riksrevisjonen har arbeidd med forvaltningsrevisjon i om lag 13 år. Rettleiarar om mellom anna metodikk ligg ute på nettsidene deira. NKRF hentar idear herfrå til rettleiinga dei gir. Riksrevisjonen legg stor vekt på sektorkunnskap, og dei tilsette kan nytte opp til 20 prosent av arbeidstida på å styrkje sektorkunnskapen.

Riksrevisjonen legg stor vekt på samspelet med revisjonsobjektet. Gjennom heile prosessen blir det informert, helst til toppnivået hos revisjonsobjektet. Dei søker å bli samde om revisjonskriteria, og informerer om tema, metodeval, data, førebelse funn og vurderingar. Regelen om at rapportar ikkje er offentlege før dei er mottekne i Stortinget, skapar eit rom for dialog med revisjonsobjektet, sjå riksrevisjonslova § 18 andre ledd.

Det er fast rutine at Riksrevisjonen følgjer opp forvaltningsrevisjonane sine etter tre år. Stortinget blir informert om korleis forvaltninga har følgt opp rapporten og vedtaka i saka.

10.7 FORVALTNINGSREVISJON AV HØG KVALITET

Arbeidsgruppa meiner at kvalitet er ein føresetnad for at forvaltningsrevisjon skal vere til nytte i eigenkontrollen. Heller få og gode forvaltningsrevisjonar enn det motsette. Eit mål om auka bruk og auka utbytte av forvaltningsrevisjon, slik det står i mandatet til arbeidsgruppa, kan altså ikkje stå aleine. Forvaltningsrevisjonane må ha høg kvalitet.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Rapportar som dei folkevalde og administrasjonen ikkje har tiltru til, fører ikkje til læring og forbetring – og kan svekkje legitimiteten til eigenkontrollen.

Eitt kvalitetselement vil alltid vere kompetansen til dei som gjer forvaltningsrevisjonane. Dei som tingar og les revisjonsrapportane, må kunne ha tillit til kompetansenivået. Ein veit i dag ikkje kva slags kompetanse som blir nytta i arbeidet med forvaltningsrevisjon i kommunesektoren. Arbeidsgruppa har ovanfor sagt at kompetansen innanfor kommunal revisjon bør kartleggjast. Dette gjeld òg for forvaltningsrevisjon. Ei slik kartlegging vil vere ein god reiskap for kontrollutvalet sin dialog med revisor og andre det er aktuelt å tinge forvaltningsrevisjonar frå.

Revisjonsforskrifta § 11 krev at den oppdragsansvarlege forvaltningsrevisoren skal "ha minimum tre års utdanning fra universitet/høgskole". *Arbeidsgruppa meiner* at det kompetansekravet som gjeld i dag, i seg sjølv ikkje er tilstrekkeleg til å sikre høg kvalitet på forvaltningsrevisjonar. Arbeidsgruppa viser til det som sagt ovanfor om ei sertifiseringsordning for revisorar i kommunesektoren. Ei eventuell endring av føresegna om kompetansekrav innanfor forvaltningsrevisjon bør gjerast i samband med sertifisering.

Arbeidsgruppa meiner at metodikk er avgjerande for kvaliteten på forvaltningsrevisjonar. Det bør vere høge krav til metodekunnskapen og erfaringa hos dei som skal gjennomføre slike revisjonar. For dei som skal nytte rapportane, er det òg viktig å kjenne til korleis forvaltningsrevisor har arbeidd. Derfor bør det gjerast greie for metodespørsmål i forvaltningsrevisjonsrapportar. Forvaltningsrevisjon blir nytta i både kommunal og statleg sektor, og metodikken kan ha likskapar med arbeidsmåtar i andre undersøkjande verksemder. *Arbeidsgruppa meiner* at det kunne vere interessant å vite meir om metodikken i forvaltningsrevisjon, både i teori og praksis.

Arbeidsgruppa meiner at konkurransen i den kommunale revisjonsmarknaden gjer det mogleg å utvikle og krevje høg kvalitet på forvaltningsrevisjonar. Lova opnar for å kjøpe forvaltningsrevisjonstenester i marknaden. Interkommunale revisjonseiningar kan òg kjøpe inn spisskompetanse. Aktørane i marknaden har høve til å spesialisere seg på det dei er gode på. – Men ein leveranse blir sjeldan mykje betre enn tinginga.

- Tiltråding 56: Det bør vere rettleiing og arenaer for erfaringsutveksling der kontrollutvala og sekretariata kan få kunnskap om korleis dei kan gjere gode tingingar.

Nordlandsforskning såg i undersøkinga frå 2009 på kor mange timar ein gjennomsnittleg forvaltningsrevisjon kravde. Undersøkinga viste at ein forvaltningsrevisjon krev 280 timar, men dette talet er usikkert, sjå side 24 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*,

10 Forvaltningsrevisjon

NF-rapport 13/2009. Undersøkinga viste òg at det vanlege er at to personar er involverte i arbeidet med ein gjennomsnittleg forvaltningsrevisjon.

Arbeidsgruppa meiner at det å gjere ein forvaltningsrevisjon normalt krev fleire gode hovud og fleire typar kompetanse. Forvaltningsrevisjon krev gjerne meir enn revisjonsfagleg kompetanse, og det er derfor ein fordel at forvaltningsrevisjonane er skilde ut i særskilde tingingar. Arbeidsgruppa meiner at einmannsarbeid bør vere unnataket. Kontrollutvala kan stille krav i tingingane sine. Storleiken på revisjonseiningane er omtalt ovanfor.

- Tilråding 57: Kommunane bør som eigarar eller tingarar utfordre revisjonseiningane på korleis dei organiserer verksemda og prosjekta, med tanke på å få høgast mogleg kvalitet på forvaltningsrevisjonane.

Kommunane driv trass i alle skilnader og lokale forhold med mykje av det same. Dette følgjer av generalistkommuneprinsippet. Det gir gode moglegheiter til å lære av kvarandre og til å samanlikne ressursinnsatsen og resultata.

Arbeidsgruppa meiner at KOSTRA-tal og annan statistikk er eit viktig grunnlag for forvaltningsrevisjon. Alle kommunar skal rapportere i KOSTRA. Eigenkontrollen er tent med at kommunane, KF og IKS leverer tal til KOSTRA. God statistikk er eit gode for alle, men vil innebere eit hav av forskjell for dei kommunane som i dag ikkje leverer tal.

10.8 ORGANISERING AV ARBEIDET MED FORVALTNINGSREVISJON – TO DØME

Arbeidsgruppa utfordra revisjonsmiljøet til å finne døme på ein god måte å organisere arbeidet med forvaltningsrevisjon på. Her er døma:

Beskrivelse av hvordan Østfold kommunerevisjon IKS (ØKR) organiserer sitt arbeid med forvaltningsrevisjon (av Tone Rangøy Holte)

ØKR er et interkommunalt selskap som utfører revisjonstjenester for syv kommuner; Fredrikstad, Halden, Hvaler, Moss, Rygge, Råde og Sarpsborg. Vi er 18 fast ansatte som er organisert i to fagseksjoner; regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Seksjonsleder for forvaltningsrevisjon har ansvar for fag og produksjon, og er også oppdragsansvarlig for alle forvaltningsrevisjonsprosjekter. Personalansvaret ligger hos daglig leder.

Seksjon for forvaltningsrevisjon har fem årsverk; fire kvinner og en mann i alderen 31 til 45 år. Revisorene har følgende utdanning:

- Bachelor i IT, diplomert internrevisor og Master of Management
- Statsvitenskap/Cand.polit.
- Cand.mag. (pedagogikk, kriminologi og sosiologi)
- Cand.mag. (offentlig administrasjon, psykologi, sosiologi)
- Bachelor i økonomi og 1.avdeling rettsvitenskap

ØKR har i sine avtaler med eierkommunene en forutsigbarhet mht. til ressurser til forvaltningsrevisjon. Ca. 1/3 av samlet revisjonsressurs er avsatt til forvaltningsrevisjon, i henhold til en fordeling mellom kommunene vedtatt av representantskapet.

Våre kommuner vedtar plan for forvaltningsrevisjon som gjelder for to år. Kontrollutvalgene er gitt myndighet til å endre planene underveis i planperioden. Overordnet analyse gjennomføres i et samarbeid med vårt sekretariat, Østfold kontrollutvalgssekretariat (ØKUS). ØKUS utarbeider forslag til plan for forvaltningsrevisjon, basert på den risiko og vesentlighetsvurdering som fremkommer i overordnede analyser.

Vi tror at ØKR har lagt et godt grunnlag for arbeidet med forvaltningsrevisjon gjennom følgende:

- Organisering i en egen fagseksjon – med høyt fokus på arbeidsmetodikk (prosjektstyring, maler, sjekklister) og intern kvalitetssikring
- Medarbeidere med god kompetanse, spesielt innen samfunnsvitenskaplig metode
- Forutsigbarhet mht. oppdragsmengden – dette gir oss mulighet til å planlegge drift og produksjon på lang sikt
- Et gjensidig godt samarbeid med ØKUS. Sekretariatet har høy kompetanse og er en meget god bestiller og samarbeidspartner i arbeidet med planlegging og gjennomføring av forvaltningsrevisjonene.

Beskrivelse av hvordan Deloitte organiserer sitt arbeid med forvaltningsrevisjon

(Av Stein Ove Songstad)

Deloitte gjennomfører forvaltningsrevisjon i 20 kommuner og to fylkeskommuner enten i regi som valgt revisor (15) eller som enkeltstående oppdrag etter gjennomført konkurranse. I tillegg gjennomfører Deloitte selskapskontroll etter fastsatt plan i de kommunene Deloitte er valgt revisor for, og hvor både finansiell revisjon og forvaltningsrevisjon blir levert. Deloitte er også sekretariat for tre andre kommuner.

Deloitte har under arbeid forvaltningsrevisjonsprosjekter innen opplæring, barnevern, finansiering av barnehager, offentlige anskaffelser, psykisk helsevern, prosjektstyring, byggeprosjekter, selvkost, plan og bygningsrett, økonomistyring/ledelse, EØS-rettslige problemstillinger, samferdsel, internkontroll, vedtaksoppfølging, avtalerevisjon, kontraktsrevisjoner, effektrevisjoner, frafall og bortfall blant elever, barnekonvensjonen, informasjonssikkerhet og temaer innen IT-revisjon. I tillegg gjennomføres selskapskontroll hvor flere av prosjektene gjennomføres som forvaltningsrevisjon.

De fleste prosjektene som det blir avtalt levering på, ligger mellom 200 og 300 timer. Sekretariatene har en viktig rolle når det gjelder å sette i gang forvaltningsrevisjon og utforme bestillinger.

Deloitte har også levert plan for forvaltningsrevisjon til kontrollutvalg i de kommuner som har konkurranseutsatt sin revisjon. I dette arbeidet samler Deloitte inn informasjon gjennom intervju, spørreundersøkelse, dokumentanalyse. Grunnlaget for planen inneholder nyttig informasjon for administrasjonen og politiske organers arbeid.

Deloitte Norge har over 900 ansatte, hvor til sammen mer enn 26 ansatte blir helt eller delvis benyttet for å gjennomføre forvaltningsrevisjon. For tiden er det tilnærmet kjønnsmessig balanse blant de som arbeider med forvaltningsrevisjon, og over halvparten er under 40 år.

Ressursene som blir brukt i de respektive prosjektene, har lang erfaring fra offentlig forvaltning, herunder både kommunal/fylkeskommunal og statlig virksomhet, dybdekunnskap om kommunal virksomhet samt omfattende erfaring fra forvaltningsrevisjon. Teamene som blir brukt, blir satt sammen av personell fra ulike avdelinger internt i Deloitte. Kompetansen som blir brukt på ovennevnte prosjekter, er statsautoriserte revisorer, advokater/jurister (spesialister innen relevante rettsområder), sosiologer, statsvitere, siviløkonomer, medisinsk personell, master of management, sertifiserte IT-revisorer, statistikere, miljørevisorer, ingeniører med mer.

10.9 FORHOLDET MELLOM FORVALTNINGSREVISJON OG REKNESKAPSREVISJON

Arbeidsgruppa har fått i oppgåve å gjere greie for tilhøvet mellom rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, både etter regelverket og i praksis. Samstundes skal arbeidsgruppa la "[h]ovudtrekka i den gjeldande arbeidsdelinga mellom kontrollutval, revisjon og sekretariat" liggje til grunn for arbeidet. Arbeidsgruppa har prioritert å kjøpe inn utgreiingar om internkontroll og om bruken av forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Det har såleis ikkje vore høve til å kjøpe noka utgreiing om korleis tilhøvet mellom rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon blir forstått i praksis. Arbeidsgruppa gjer i dette avsnittet kort greie for si forståing av regelverket og gir tilrådingar om arbeidet lokalt og om den vidare prosessen med desse spørsmåla.

Før 2004 var forvaltningsrevisjon ein del av det faste oppdraget til kommunerevisoren. Etter lovendringa blei forvaltningsrevisjon eit ansvar for kontrollutvalet. Det blei såleis naudsynt å skilje mellom rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon; dette hadde flote i kvarandre til då. Skal revisor gjere meir enn det som følgjer av å revidere rekneskapan, treng ho eller han ei tinging frå kontrollutvalet.

Arbeidsgruppa meiner at lov- og forskriftsendringane i 2004 til saman var ei omfattande og djuptgåande reform av eigenkontrollen.

Også før kommunelova av 1992 skulle ein drive forvaltningsrevisjon i kommunane. Det var revisor som skulle gjere det, og plikta til å drive forvaltningsrevisjon var forankra i ein instruks for kommunerevisor/distriktsrevisor gitt av departementet (1989). Den gongen var revisor sine handlingar regulerte i stor detalj frå staten.

Kommunelovutvalet ville at revisjonsarbeidet i kommunane skulle omfatte ein meir fullstendig kontroll med at vedtak blei sette ut i livet, og ei evaluering av økonomistyring og forvaltningsordningar, jf. NOU 1990:13 side 414. Utvalet ville lyfte slik "forvaltningsrevisjon" inn i lova. Ot.prp. nr. 42 (1991-1992) følgde dette opp med framlegg til det som blei den tidlegare § 60 nr. 7 i kommunelova:

Revisjonen skal kontrollere at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater.

I høyringsnotatet frå desember 2002 blei det føreslått at forvaltningsrevisjonen skulle vere eit ansvar for kontrollutvalet, ikkje revisor. Siste del av føresegna blei endra i tråd med den nye definisjonen til Riksrevisjonen. På bakgrunn av Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) blei den gjeldande ordlyden i § 77 nr. 4 andre setning vedteken:

10 Forvaltningsrevisjon

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).

Føresegna gir kontrollutvalet ei omfattande oppgåve.

Oppgåva i første del av føresegna ("påse at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser") er ikkje særskilt lyfta fram i revisjonsforskrifta si føresegn om forvaltningsrevisjon, men er omfatta av reguleringa av forvaltningsrevisjon, sjå revisjonsforskrifta § 7 bokstav a og c. Det kan vere tenleg å samanlikne med det som gjeld for Riksrevisjonen. Hos Riksrevisjonen er denne forma for kontroll ein del av rekneskapsrevisjonen, jf. instruks for Riksrevisjonen § 3 bokstav b: "kontrollere om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning."

Rekneskapsrevisjon har såleis eit snevrare innhald etter kommunelova enn hos Riksrevisjonen. Dette inneber meir ansvar og myndigheit til kontrollutvalet, og mindre til revisor, samanlikna med før 2004.

Der revisor tidlegare hadde eit ansvar for å kontrollere, har no kontrollutvalet eit ansvar for å sjå til at det blir ført kontroll. Kontrollutvalet må løyse oppgåva si etter § 77 nr. 4 ved å tinge forvaltningsrevisjonar, men utvalet kan òg utfordre administrasjonssjefen når det til dømes gjeld den økonomiske forvaltninga i administrasjonen.

Etter lovendringane i 2004 måtte ein i praksis finne ut av dei nærare grensene mellom dei tre aktørane:

- Kontrollutvalet, som no aleine blei ansvarleg for å setje i gang forvaltningsrevisjon
- Administrasjonssjefen, med sitt ansvar for å drive internkontroll i administrasjonen
- Revisor, som sat att med eit snevrare fast oppdrag, men med kunnskap og tankar om kvar det kunne vere tenleg med forvaltningsrevisjon. Revisor hadde framleis ansvaret for å revidere den økonomiske internkontrollen i samband med rekneskapsrevisjonen

Arbeidsgruppa meiner at det er heilt forståeleg dersom desse tre aktørane har brukt noko tid på å klargjere og fordele roller. – Rollene er likevel temmeleg klare i lov og forskrift:

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

- Administrasjonssjefen har ansvaret for å etablere og drive eit system for internkontroll.
- Revisor skal sjå etter relevante delar av internkontrollen som del av rekneskapsrevisjonen og som del av eit forvaltningsrevisjonsoppdrag, men går ikkje djupt utan eit særskilt tilleggsoppdrag.
- Kontrollutvalet har ansvaret for å følgje opp heile internkontrollen og heile den kommunale verksemda gjennom tinging av forvaltningsrevisjon.

Arbeidsgruppa meiner at forvaltningsrevisjon framleis bør vere ei oppgåve for dei folkevalde i kommunane – med kontrollutvalet som det folkevalde organet som har ansvaret for analyse, prioritering, planlegging, tinging, rapportering og kontroll av oppfølginga. Arbeidsgruppa meiner at noko anna no vil innebere ei markant svekking av det lokale sjølvstyret.

Arbeidsgruppa viser til at omgrepa rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon inneheld rom for skjønn. Dersom forståinga av omgrepa varierer i stor grad, kan det svekkje eigenkontrollen fordi det kan bli tilfeldig kva revisor og kontrollutvalet kontrollerer. Rekneskapsrevisjonen har eit fastare innhald og blir gjennomført kvart år. Kontrollutvalet bør derfor kjenne til kva revisor vil sjå på i arbeidet sitt, og kva ho eller han ikkje vil sjå på. Dermed kan kontrollutvalet innrette arbeidet sitt og prioriteringane sine etter det. Sjå nedanfor i del 3 om samspelet mellom revisor og kontrollutvalet.

- Tiltråding 58: Revisor bør orientere kontrollutvalet om korleis revisjonsarbeidet er planlagt, og kva det omfattar og ikkje omfattar. Kontrollutvalet har eit ansvar for å skaffe seg denne informasjonen, jf. kontrollutvalsforskrifta § 6.
- Tiltråding 59: Kontrollutvala bør oppmode revisor til å gjere kontrollutvalet merksam på område der utvalet bør vurdere å tinge forvaltningsrevisjon og andre kontrollar.

Arbeidsgruppa meiner at det kan vere tenleg å forske på forholdet mellom rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Forskinga bør i så fall starte med å kartleggje praksis, ikkje regelverket.

- Tiltråding 60: Eit tema for forsking er kva revisor i kommunane faktisk gjer som ledd i rekneskapsrevisjonen, mellom anna når det gjeld den økonomiske internkontrollen. Funna i kartlegginga bør samanliknast med lovverk, praksis og revisjonsstandardar, i Riksrevisjonen og i kommunesektoren i dei nordiske landa. Dette kan vere grunnlag for på eit seinare tidspunkt eventuelt å vurdere om det er behov for endringar i forskrifta, endringar når det gjeld revisjonsstandardar, rettleiingsmateriell eller anna.

11 Selskapskontroll

11.1 KONTROLL SOM SELSKAPSORGANA SJØLVE ER ANSVARLEGE FOR

Rekneskapane til aksjeselskap og interkommunale selskap blir reviderte av selskapa sin revisor. Her ligg det ein vesentleg kontroll. Revisjonsmeldinga er retta til generalforsamlinga, der representantane for eigarane sit. Andre element i kontrollen internt i selskapet vil vere internkontrollen til dagleg leiar, kontrollen til styret og ein eventuell internrevisjon.

11.2 KVA SELSKAPSKONTROLL ER

I tillegg til den kontrollen som selskapa sjølve driv, er kommunane pålagde å drive kontroll overfor selskapa sine. Selskapskontroll går ut på å vurdere i kva grad kommunen si eigarstyring og verksemda i selskapa er i tråd med vedtektene til selskapet og med vedtaka og føresetnadene til kommunestyret.

Selskapskontroll er ei obligatorisk oppgåve for kontrollutvalet, jf. kommunelova § 77 nr. 5: "Kontrollutvalget skal påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens interesser i selskaper m.m." Ein reiskap i selskapskontrollen er det vide innsynet som kommunelova § 80 gir for kontrollutvalet og revisor i kommunalt åtte selskap, sjå nærare nedanfor.

Selskapskontrollen er ei lovfesta kontrollform som samspejar med eigarstyringa elles. Kontrollutvalet har gjennom selskapskontrollen ei sentral rolle overfor kommunen sine aktivitetar som eigar. Utanom selskapskontrollen er eigarrolla i liten grad regulert i lov eller forskrift. Det er derfor opp til kommunane og kommunesektoren sjølv å finne fram til gode måtar å handtere den store eigarskapen på.

Hovudomgrepet er selskapskontroll, og det dreier seg altså om kontroll med forvaltninga av dei interessene kommunen har i selskap. Definisjonen er den same som i staten, jf. lov om Riksrevisjonen § 9 andre ledd. Selskapskontroll kan romme ulike kontrollar. Forskrifta definerer to underomgrep av selskapskontroll.

Det første underomgrepet er "eigarskapskontroll". Det er definert i kontrollutvalsforskrifta § 14 første ledd andre leddsetning: "... kontrollere om den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper gjør dette i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger (eierskapskontroll)." Denne kontrollforma er ikkje djuptgåande og gjeld eigentleg ikkje selskapet, men derimot utøvinga av eigarstyringa.

Det andre underomgrepet er "forvaltningsrevisjon av selskap". Det er omtalt i kontrollutvalsforskrifta § 14 andre ledd. Dette er ein djuptgåande kontroll av selskapet. Forskrifta viser her til definisjonen av forvaltningsrevisjon i revisjonsforskrifta § 7. Eit døme på forvaltningsrevisjon av selskap kan vere å kontrollere at selskapet følgjer

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

reglane for offentlege anskaffingar. Forvaltningsrevisjon rommar mykje, og kontrollutvalet har såleis eit stort spekter av tema å velje blant når det er tale om forvaltningsrevisjon av selskap.

Forholdet mellom omgrepa kan illustrerast slik:

| | |
|--------------------|----------------------|
| Selskapskontroll | |
| Eigarskapskontroll | Forvaltningsrevisjon |

Eigarskapskontroll og forvaltningsrevisjon kan seiast å markere to ytterpunkt i selskapskontrollen: på den eine sida kontroll av utøvinga av eigarstyringa, på den andre kontroll av måloppnåing, ressursbruk og liknande i selskapet. Mellom desse ytterpunkta kan det liggje kontrollar av selskap som kombinerer element frå dei to kontrollformene.

Medlemmene i arbeidsgruppa er gjennom kontakt med praksis kjende med at det er uvisse kring omgrepa i selskapskontrollen. *Arbeidsgruppa meiner* at det er behov for ei opprydding i korleis omgrepa blir nytta i forskriftene, i tråd med forståinga ovanfor.

- Tiltråding 61: Departementet bør klargjere bruken av omgrepa om selskapskontrollen i kontrollutvalsforskrifta og revisjonsforskrifta.

Eigarskapskontroll og forvaltningsrevisjon er i utgangspunktet kontrollformer som kan nyttast overfor alle selskap kommunen er medeigar i. Innsynsretten etter kommunelova § 80 er avgrensa til interkommunale selskap og aksjeselskap som er åtte fullt ut av kommunar og fylkeskommunar. I den grad innsyn er naudsynt for å gjennomføre eigarskapskontroll og forvaltningsrevisjon, til dømes om ein treng informasjon som ikkje er tilgjengeleg i offentlege kjelder, vil ein måtte avgrense kontrollen til selskap som er åtte fullt ut av kommunar og fylkeskommunar. Kommunelova § 80 gir kommunane innsyn i selskap, men heimlar ikkje i seg sjølv kontroll.

Kontrollutvala har vide fullmakter til å kontrollere selskap som kommunen eig. Reglane om selskapskontroll kom i 2004, og dette er dermed framleis ei ung kontrollform. Selskapskontrollen er obligatorisk ved at kontrollutvalet skal sjå til at slik kontroll blir gjennomført, og lage ein plan. Det er likevel valfritt om selskapskontrollen skal omfatte forvaltningsrevisjon, jf. kontrollutvalsforskrifta § 14 andre ledd.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvala bør arbeide vidare med å utvikle selskapskontroll til å bli ein like sjølvsagd del av eigenkontrollen som rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. I denne prosessen kan kontrollutvala først og fremst lære av kvarandre.

11 Selskapskontroll

11.3 ORGANISERING SOM RISIKOFAKTOR

KS har henta inn *Kommunal selskapsstatistikk* i 2009 (Telemarkforskning), som viser at kommunane og fylkeskommunane eig 2600 selskap. Om lag 75 prosent av dei er aksjeselskap. Selskapa har ei omsetning på om lag 100 milliardar kroner. Verdiane dei forvaltar, er vanskelegare å anslå, men *Kommunal selskapsstatistikk* føreslår om lag 300 milliardar kroner. Selskapa har over 50 000 tilsette.

Arbeidsgruppa meiner at talet på selskap i seg sjølv peiker på ei utfordring i organiseringa av kommunal verksemd. Organisering av kommunal verksemd i selskap fører til ein meir fragmentert organisasjon og inneber i seg sjølv ein risiko for at oversikta og styringa kan svikte.

Arbeidsgruppa meiner at kontrolldimensjonen bør bli vurdert når kommunen organiserer verksemda si. Generelt bør kommunestyra vere merksame på fordelane og ulempene med dei ulike organisasjonsformene kommunane kan velje blant. Dersom kommunen vurderer å skipe eit kommunalt føretak, bør kommunestyret vere merksam på at verksemda i føretaket etter gjeldande reglar ikkje er omfatta av internkontrollansvaret til administrasjonssjefen sjølv om føretaket er ein del av kommunen. Dersom kommunen vurderer å skipe ei stifting, bør kommunestyret vere merksam på at kommunen ikkje eig stiftinga, ikkje kan endre føremålet med stiftinga og ikkje vil ha innsynsrett i stiftinga etter kommunelova § 80.

Arbeidsgruppa meiner at samansetjinga av styret er viktig i kontrollsamanheng. Endringane i habilitetsreglane frå november 2011 er meinte å skape auka rolleklarleik. Endringane går ut på at leiarar og styremedlemmer i kommunalt åtte selskap blir inhabile når selskapet er part i ei sak som blir behandla i kommunen, sjå nærare om dette i Ot.prp. nr. 50 (2008-2009).

11.4 EIGARSKAPEN MÅ HA EIT FØREMÅL

Arbeidsgruppa meiner at det er ein føresetnad for god kontroll med kommunalt åtte selskap at kommunestyret veit kvifor kommunen eig selskapet. Her er mange kommunar på god veg, mellom anna gjennom tilrådingane frå KS Eigarforum. Arbeidsgruppa viser til Ot.prp. nr. 70 (2002-2003):

For kommunestyret som øverste ansvarlige organ i kommunen vil det også være viktig hele tiden å vurdere om de organisasjonsformer som kommunen har valgt for sin virksomhet, er egnet til å fremme de mål og verdier for kommunens virksomhet som kommunestyret mener er viktige.

Undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 tyder på at det er ein vanleg eller svært vanleg konklusjon i rapportar etter selskapskontroll at det manglar ein eigarskapsstrategi, eller at strategien bør utviklast vidare, sjå side 45-47 i

Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

Arbeidsgruppa meiner at dersom kommunen vel å etablere eit føretak eller eit selskap, må det definerast eit føremål med eigarskapen – både for at selskapa skal kunne skape resultat for innbyggjarane, for at kommunestyra kan drive god eigarstyring, og for at kontrollutvalet skal kunne drive tenleg og naudsynt kontroll. For å halde tritt med utviklinga i selskapa og omgivnadene deira bør kommunestyret behandle eigarskapsmeldingar og -strategiar for alle selskap og føretak minst ein gong i kvar periode.

11.5 BRUKEN OG NYTTEN AV SELSKAPSKONTROLL

Selskapskontroll kan vere retta mot eigarstyringa til kommunen og mot selskapet. Dersom fleire kommunar går saman om å kontrollere eit selskap dei eig saman, kan dette både teljast som ein selskapskontroll og som ei tinging frå kvart kontrollutval. Disse forholda gjer at ein må vite kva ein spør om, når ein kartlegg bruken av selskapskontroll.

Tala frå Nordlandsforskning tyder på at dei 196 kommunane svara omfattar, gjennomførte eller deltok i 117 ulike selskapskontrollprosjekt i åra 2006–2008, sjå side 41-43 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. Tala gir ikkje grunnlag for å rekne ut eit tal for heile kommunesektoren. Av selskapskontrollane var 27 forvaltningsrevisjonar retta mot selskap. Tala inneber at 23 prosent av selskapskontrollen i desse åra var forvaltningsrevisjon. Om lag halvparten av selskapskontrollane var retta mot aksjeselskap med berre ein eigar, medan den andre halvparten gjaldt aksjeselskap og IKS som fleire kommunar eig saman.

Renovasjon er den bransjen som har flest selskapskontrollar, sjå side 43–44 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. Deretter kjem energi, kultur og eigeidomsdrift. Færrast selskapskontrollar har det vore mot primærnæringsverksemdar og tradisjonelle kommunale omsorgs- og opplæringsverksemdar.

Tala i undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 tyder på at ein gjennomsnittleg og vanleg selskapskontroll krev om lag 85 timar, medan ein selskapskontroll med forvaltningsrevisjon krev 216 timar (noko mindre enn andre forvaltningsrevisjonar), sjå side 24 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i eigenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

Undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 tyder på at leiinga i selskapa er oppteken av selskapskontrollen ved at 76 prosent svara desse kontrollane ofte eller alltid blir

11 Selskapskontroll

behandla i styret i selskapa. Dei aller fleste rapportar etter selskapskontrollar blir behandla i kommunestyret, sjå side 30 og 48 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

Merksemd fører ikkje nødvendigvis til gjennomslag. I alle fall kjem det i rapporten frå Nordlandsforskning frå 2007 fram ei oppfatning om at kontrollutvalet ikkje like lett får gjennomslag for synspunkta og merknadene sine overfor kommunalt åtte selskap og kommunale føretak. Berre 52,6 prosent svarer at kontrollutvalet lukkast svært eller nokså godt overfor kommunalt åtte selskap og kommunale føretak, sjå side 36 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007.

I ei undersøking kring kommunale selskap som Rokkansenteret gjorde, kjem det fram at selskapskontrollen ikkje utgjer nokon omfattande kontroll, sjå side 111 i *Lokalt folkestyre AS, Eierskap og styringsroller i kommunale selskap*, Rokkansenteret, Rapport 1/2008:

Fra intervjuene med politikere og styreledere sitter vi igjen med et inntrykk av at selskapskontrollen er heller beskjeden. Selv om alle kommuner har vedtatt en plan for selskapskontroll, og at det skal gjennomføres eierkontroll av alle selskap, så skjer ikke dette. En utfordring er at kontrollen krever mer ressurser enn det kontrollutvalgene har til disposisjon.

Nordlandsforskning såg på kor godt selskapskontroll fungerer som reiskap i den kommunale eigenkontrollen, sjå side 50–52 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009:

De kvalitative intervjuene med rådmenn, ordfører og kontrollutvalgssekretærer gir klart inntrykk at disse tre aktørgruppene er samstemt i sin vurdering av at selskapskontroll i prinsippet er et viktig bidrag til den kommunale egenkontrollen. Samtidig uttrykker nær sagt alle de intervjuede at de per i dag ser et betydelig forbedringspotensial i hvordan selskapskontroll i praksis fungerer. Mange av våre informanter understreker at selskapskontroll er en form for folkevalgt tilsyn og kontroll som enda ikke har fått sin etablerte praksis på linje med forvaltningsrevisjonen.

11.6 PLANEN FOR SELSKAPSKONTROLL

Undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 tyder på at dei aller fleste selskapskontrollar som blir gjennomførte, står på planen for forvaltningsrevisjon, sjå side 45 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

Arbeidsgruppa viser til at kontrollutvalet som grunnlag for arbeidet med planen for selskapskontroll treng oversikt over alle selskap kommunen har eigarluter i. Dette finst det informasjon om i rekneskapen til kommunen. I note til årsrekneskapen skal kommunen opplyse om korleis den samla verksemda i kommunen er organisert, til dømes om kommunen har oppretta kommunale føretak, er deltakar i interkommunalt samarbeid eller er deltakar i interkommunale selskap eller har eigardel i aksjeselskap. *Arbeidsgruppa meiner* at slik informasjon bør vere lett tilgjengeleg for dei folkevalde og innbyggjarane. Informasjonen kan liggje i ei eigarmelding til kommunestyret, sjå nærare om dette mellom anna i tilråding nr. 2 frå KS Eigarforum: "Kommuner skal foreta en politisk gjennomgang av virksomhet som er organisert som selvstendige rettssubjekter eller interkommunale organer gjennom utarbeidelse av en eierskapsmelding."

- Tilråding 62: Administrasjonssjefen bør sørge for at folkevalde og innbyggjarar lett kan finne informasjon med oversikt over selskap og anna som kommunen har eigarluter i. Lista bør òg vise kommunale føretak i kommunen, § 27-samarbeid, vertskommunesamarbeid og dessutan stiftingar som kommunen har vore med på å skipe.

11.7 SAMORDNING AV KONTROLLEN I SELSKAP MED FLEIRE KOMMUNAR SOM EIGARAR

I kommunesektoren er det vanleg med interkommunalt samarbeid gjennom selskap som kommunane eig saman. Interkommunale selskap er ei selskapsform som er utforma særskilt for slik verksemd som kommunane samarbeider om, men aksjeselskap som er åtte av fleire kommunar saman, er likevel meir vanleg. Drøftinga nedanfor handlar om kontroll med aksjeselskap og interkommunale selskap.

Reglane for selskapskontroll gir kvar eigarkommune store moglegheiter til å føre kontroll, men har ikkje føresegner om samordning av felles kontrollaktivitetar. I og med at selskapskontroll er krevjande, også økonomisk, kan fråver av samordning bli fråver av kontroll. Dette gjeld særleg for selskapskontroll med forvaltningsrevisjon, som krev fleire timar enn annan selskapskontroll. Fråver av samordning av kontroll av selskapet kan òg innebere spille av ressursar dersom dei same tilhøva nyleg er kontrollerte i ein annan selskapskontroll. *Arbeidsgruppa meiner* at det lokalt bør vere ein dialog om korleis ein skal drive selskapskontrollen med selskap der fleire kommunar er eigarar. Dette bør vere eit tema allereie når slike selskap blir stifta. Ei løysing er at vedtektene for selskapet seier kven av eigarkommunane som skal ha eit overorda ansvar for å samordne selskapskontrollen gjennom kontrollutvalet sitt. Ei anna løysing er å skrive inn samordning i ein selskapsavtale mellom dei deltakande kommunane. Dette vil sjølvstøtt ikkje avgrense dei moglegheitene som dei andre eigarkommunane har til å drive selskapskontroll, men det kan gjere det tydeleg kven som har ansvaret for å ta initiativ til å setje i gang selskapskontroll.

11 Selskapskontroll

- Tilråding 63: Kommunane som eigarar bør avtale korleis selskapskontrollen best kan samordnast mellom eigarkommunane.
- Tilråding 64: Departementet kan vurdere om samordningsansvaret for selskapskontroll med forvaltningsrevisjon bør vere eit obligatorisk element i vedtektene for interkommunale selskap.
- Tilråding 65: Som ei orientering til kommunane og kontrollutvala deira bør selskap med fleire kommunar som eigarar opplyse i årsmeldinga om dei selskapskontrollane som er gjennomførte i løpet av året.

Arbeidsgruppa meiner vidare at kontrollutvala bør få den informasjonen om selskapa som dei treng for å planleggje selskapskontrollen. Sekretariata har eit ansvar her. Kommunestyret kan etter kommunelova § 80 andre ledd fastsetje føresegner om kva dokument selskapa skal sende til kontrollutvalet og revisor. Det er òg viktig at selskapa sjølve følgjer regelen i kommunelova § 80 tredje ledd: "Kontrollutvalget og kommunens eller fylkeskommunens revisor skal varsles og har rett til å være tilstede på selskapets generalforsamling, samt møter i representantskap og tilsvarende organ."

11.8 SELSKAP MED BÅDE KOMMUNALE OG PRIVATE EIGARAR

Selskap der det også er private eigarar med, skapar større utfordringar i eit kontrollperspektiv fordi kommunen ikkje har same retten til innsyn som elles. Det vil vere opp til kommunane å syte for at kontrollfunksjonen blir sikra under etableringa av slike selskap.

Arbeidsgruppa meiner at kommunane bør utforme gode eigarstrategiar før dei deltek i selskap der private er medeigarar. Kommunen bør vidare vurdere å krevje innsyn slik at kontrollutvalet kan gjennomføre selskapskontroll og forvaltningsrevisjon av selskapet ut frå kommunen sine interesser.

11.9 KONTROLL MED VERTSKOMMUNESAMARBEID

Ansvarsområdet til kontrollutvalet vil i utgangspunktet ikkje bli endra når kommunen blir med i eit vertskommunesamarbeid. Kontrollutvalet har ansvar for å utøve det løpande tilsynet med verksemda til kommunen på vegner av kommunestyret. Tilsynsansvaret omfattar ikkje verksemd som går føre seg i ein annan kommune.

Kontrollutvalet i vertskommunen vil ha ansvaret for å føre løpande tilsyn med verksemda i (verts)kommunen etter dei vanlege reglane. At delar av verksemda dreier seg om saker der myndigheita er delegert frå andre kommunar, bør ikkje endre på dette. Ettersom kontrollutvalet etter lova utøver tilsynet sitt på vegner av kommunestyret, oppstår det likevel eit spørsmål i samband med det formelle ansvarsområdet til kontrollutvalet. Kommunestyret i vertskommunen har til ein viss grad ikkje høve til å gi instruksar i saker som er delegerte frå andre kommunar. Formelt ville derfor myndigheita til kontrollutvalet vere tilsvarande avgrensa, sidan det får myndigheita si frå kommunestyret. Departementet legg likevel til grunn at dette ikkje vil innebere at

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

myndigheita til kontrollutvalet i vertskommunen nødvendigvis må avgrensast tilsvarande. Kontrollutvalet skal i alle høve ikkje overprøve den politiske sida av vedtaka eller kor tenlege ulike vedtak er. Kontrollutvalet vil konsentrere seg om at lover, reglar og avtalar blir følgde. Dette ansvaret vil kontrollutvalet i vertskommunen kunne ha sjølv om kommunestyret i vertskommunen vil ha avgrensa myndigheit i saker som kjem frå andre kommunar. For å slå fast det er det teke inn ei føresegn om dette i kommunelova § 28j.

Det kan vidare vere behov for at kontrollutvala i samarbeidskommunane får informasjon om vedtak i vertskommunen etter delegert myndigheit. I samarbeidsavtalen skal det takast inn føresegner om informasjon frå vertskommunen til kvar einskild samarbeidskommune. Kontrollutvalet i samarbeidskommunane vil ha rett til den same informasjonen som den kommunen sjølv får. Kontrollutvalet i samarbeidskommunen vil ha tilgang til all dokumentasjon og all informasjon som samarbeidskommunen får.

Det er ikkje gitt spesielle reglar om revisjon for vertskommunesamarbeid. Det å inngå vertskommunesamarbeid inneber ikkje behov for endringar i regelverket om rekneskap for kvar einskild kommune. Revisjon av rekneskapane i dei aktuelle kommunane kan gjennomførast etter dei vanlege reglane.

Når det gjeld forvaltningsrevisjon, kan det likevel vere tenleg at det blir etablert kontakt om samarbeid mellom deltakarkommunane dersom det skal gjennomførast forvaltningsrevisjon av sjølve vertskommunesamarbeidet.

11.10 OMFANGET AV INNSYNSRETTE

Kommunelova § 80 seier ikkje noko om selskapskontroll med samarbeid etter kommunelova § 27. Kommunen har uavkorta innsyn så lenge samarbeidet ikkje er eige rettssubjekt. Heimelen i kommunelova § 27 blir framleis nytta til ulike typar verksemder som er sjølvstendige rettssubjekt. Kommunelova § 80 gir heller ikkje rett til innsyn i stiftingar som kommunen har teke initiativ til eller er knytt til på annan måte, til dømes gjennom rett til å velje styremedlemmer.

Arbeidsgruppa meiner at det bør vere høve til innsyn i samarbeid etter kommunelova § 27 som er eige rettssubjekt. Vidare er overskrifta på § 80 misvisande fordi føresegna gir ein rett til innsyn og ikkje er ein heimel eller eit pålegg om å føre kontroll. *Arbeidsgruppa meiner* vidare at det er sjølv sagt at innsynsretten også gjeld heilåtte døtrer av dotterselskap. Dette bør kome fram i lovteksten.

- Tiltråding 66: Kommunelova § 80 bør endrast slik at føresegna heimlar innsyn i samarbeid etter kommunelova § 27 som er eige rettssubjekt. Ein aktuell ordlyd kan vere: *"I interkommunal eller interfylkeskommunal virksomhet som omhandlet i § 27, i interkommunale selskaper etter lov 29. januar 1999 nr. 6 og i*

11 Selskapskontroll

aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, og i heileide *datter- og datterdatterselskaper* til slike selskaper, har kommunens ...”

- Tiltråding 67: Overskrifta i kommunelova § 80 bør endrast slik at ho dekkjer innhaldet i føresegna. Ein aktuell ordlyd kan vere: ”Innsyn i selskaper mv.”

11.11 FORSKING OG STATISTIKK

Arbeidsgruppa meiner at det er behov for statistikk om selskapskontroll på fast basis. Tal kvart fjerde år vil vere tilstrekkeleg. På bakgrunn av undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 veit vi ein del om bruken av selskapskontroll i kommunane som ein kan bygge vidare på for å studere utviklingslinjene, sjå Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. Det er vidare behov for meir forskingsbasert kunnskap som grunnlag for eventuelt å vurdere behovet for å revidere eller utvide reglane om selskapskontroll. På eit slikt kunnskapsgrunnlag meiner arbeidsgruppa at reglane om selskapskontroll i lova og forskrifta bør bli vurdert med tanke på at dei skal vere mest mogleg klare og sikre ein effektiv folkevald kontroll. Arbeidsgruppa meiner vidare at det kan vere grunn til å forske på styring og kontroll i kommunale føretak.

- Tiltråding 68: Det er behov for forskning på selskapskontroll i samanheng med den samla folkevalde styringa og kontrollen med kommunalt åtte selskap, føretak og andre einingar. Forskinga kan vere eit grunnlag for eventuelt å vurdere endringar i regelverket, mellom anna reglane om selskapskontroll, for å sikre effektiv folkevald kontroll.
- Tiltråding 69: Det er behov for å forske på korleis kommunale føretak blir styrte, og kor effektiv kontrollen er, både med tanke på internkontrollen og på folkevald styring og kontroll.
- Tiltråding 70: Det er behov for nasjonal statistikk om bruken av selskapskontroll. Tal kvart fjerde år vil vere tilstrekkeleg.

12 Særlege spørsmål

12.1 KYRKJELEGE FELLESRÅD

Arbeidsgruppa blei i eit tilleggsmandat beden om å sjå på kontrollen ”med korleis dei kyrkjelege fellesråda nyttar pengane kommunane løyver. Er den eksisterande ordninga for kontroll med kommunale løyvingar til dei kyrkjelege fellesråda tilfredsstillande? Er det ev. trong for å gi reglar om kommunal kontroll i lov eller forskrift med tanke på regnskapsrevisjon og/eller forvaltningsrevisjon?”

Arbeidsgruppa vil streke under at ein ikkje har grunnlag for å seie noko om kor gode kontrollsystema innanfor den kyrkjelege strukturen er. Arbeidsgruppa skal seie noko om den moglegheita kommunen har til å føre kontroll, er god nok ut frå kommunale kontrollbehov.

I ein kommune kan det vere fleire sokn og tilhøyrande sokneråd (menighetsråd). I kvar kommune skal det vere eit kyrkjeleg fellesråd. Ein medlem i fellesrådet er utpeikt av kommunen, og det er fellesrådet kommunen har dialog med når det gjeld den kommunale finansieringa av kyrkja lokalt.

Dei ulike kyrkjelege nivåa er sjølvstendige einingar, på same måte som kommunane. Økonomistyringa i kyrkjelege organ er såleis deira eige ansvar. Bispedømmeråda har likevel ein avgrensa funksjon som overordna organ når det gjeld lån og større økonomiske problem.

Kommunen har eit finansieringsansvar for kyrkjelege bygg, stillingar og tenester i kommunen, jf. kyrkelova § 15, sjå nærare om dette i rundskriv V-5/2002. Kyrkelova sitt system føreset at kommunane ikkje undergrev fellesråda sin disposisjonsfridom ved å øyremerkje overføringane. Øyremerking er likevel ikkje forbode, og kan til dømes nyttast ved store investeringar.

Dei kommunale overføringane til Den norske kyrkja var i 2008 på om lag 2,15 milliardar kroner. Gjennomsnittet pr. kommune blir om lag 5 millionar kroner. Stortinget har behandla forholdet mellom stat og kyrke i St.meld. nr 17 (2007-2008). I meldinga blir det slått fast at det kommunale finansieringsansvaret skal gjelde vidare.

Etter kyrkelova har kommunen berre eit finansieringsansvar. Kommunane har ikkje ansvar for måloppnåinga i fellesrådet eller i den kyrkjelege verksemda elles.

Arbeidsgruppa viser til det såkalla finansielle ansvarsprinsippet. Prinsippet inneber at det forvaltningsnivået som er tillagt ansvar og avgjerdsmyndigheit for ei oppgåve, også har ansvaret for å finansiere utgiftene til oppgåveløysinga. Arbeidsgruppa oppfattar det slik at kyrkjeforvaltninga ikkje er organisert i tråd med dette prinsippet i dag.

12 Særlege spørsmål

Kommunane har ikkje ansvar for kontroll av (økonomiforvaltninga i) fellesrådet og heller ikkje ansvar for påliteleg rapportering frå fellesrådet. I tråd med dette har kommunen berre innsynsrett i fellesrådet sin økonomi i samband med budsjettprosessen, og ikkje innsyn utover rekneskapen eller årsmeldinga elles, jf. Kultur- og kyrkjedepartementet sin merknad til forskrifta om økonomiforvaltning § 4-1:

Kommunen kan ellers gi nærmere retningslinjer om prosedyrer og frister for innsendelse av budsjettforslaget, hvor spesifisert forslaget skal være mv. og vil også kunne kreve innsyn i fellesrådets og menighetsrådenes samlede økonomiske situasjon som grunnlag for sin behandling av budsjettforslaget.

Arbeidsgruppa meiner det vil kunne gi uriktige forventningar til kommunal kontrollverksemd dersom lov eller forskrift skulle gi kommunane innsyn eller heimel til å drive kontroll som går vidare enn å kontrollere at den kommunale finansieringa etter kyrkelova § 15 er rett ut frå den økonomiske situasjonen i fellesrådet. Arbeidsgruppa viser til at kommunen ikkje er ansvarleg for måloppnåing, økonomistyring eller økonomiske forhold elles i kyrkjelege organ. Arbeidsgruppa meiner såleis at kommunane ikkje bør få høve til å drive forvaltningsrevisjon av kyrkjelege fellesråd eller innsyn i økonomiske detaljar i fellesrådet. Kommunane og kontrollutvala bør ikkje få ansvar, heller ikkje eit politisk eller moralsk ansvar, for å føre kontroll med økonomiforvaltninga i fellesråda.

Arbeidsgruppa meiner at dersom det er ønskjeleg lokalt, kan kommunen stille vilkår om kontroll med dei kommunale tilskota til fellesråda. Ein kan her tenkje seg eit vilkår om at kommunen har rett til å føre kontroll med at midlane blir nytta etter føresetnadene, jf. det såkalla bevilgningsreglementet for staten § 10. Det bør vere opp til kommunen å vurdere om det er tenleg å stille vilkår om slik kontroll. Dette inneber at ein slik heimel ikkje bør gå fram av nasjonale reglar. Nasjonale reglar om dette kunne gi eit uriktig bilete av kor omfattande kontroll kommunen og kontrollutvala fører med verksemd utanfor kommunen.

Arbeidsgruppa viser til at kommunane kan ta over ansvaret for forvaltning, drift og vedlikehald av dei bygningane som kommunen har eit ansvar for å finansiere vedlikehaldet av, jf. kyrkelova § 15 fjerde ledd. I 2008 var det etter opplysningar frå Kultur- og kyrkjedepartementet gjort avtale om kommunal tenesteyting med 64 prosent av fellesråda. På same måte kan kommunen overta det praktiske arbeidet med kyrkjegardane, jf. gravferdslova § 23 andre ledd. Dette er avtalt eller faktisk praksis i om lag 14 kommunar, opplyser KKD. Arbeidsgruppa meiner at ei organisering der finansieringa og resultatansvaret ligg på same hand, normalt vi gi betre høve til kontroll og betre bruk av ressursane.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

Arbeidsgruppa viser til at kyrkjelova føreset dialog mellom kommunen og fellesrådet. Kommunane kan òg påverke fellesråda gjennom den representanten som kommunen oppnemner til rådet.

- Tilråding 71: Kommunane bør sikre at dialogen med fellesrådet er tilstrekkeleg og god.
- Tilråding 72: Dersom det er ønskjeleg lokalt, kan kommunen stille vilkår om kontroll med dei kommunale tilskota til fellesråda. Ein kan her tenkje seg eit vilkår om at kommunen har rett til å føre kontroll med at midlane blir nytta etter føresetnadene.

13 Oversikt over tilrådingane i del 2

TILRÅDINGAR OM KONTROLLUTVALET

- Tilråding 1: Kontrollutvalet bør veljast på det konstituerande møtet, saman med formannskap og ordførar. På dette punktet bør kommunelova § 17 nr. 2 og 3 endrast.
- Tilråding 2: Det er behov for rettleiing om arbeidet i kontrollutvalet som er tilpassa behova til medlemmene i utvalet.
- Tilråding 3: Medlemmene i kontrollutvalet må få opplæring. Det er eit ansvar for kommunestyret å sørge for slik opplæring og tilstrekkelege ressursar.
- Tilråding 4: I kvar kommune bør ein gjennomføre ei drøfting av kva slags yrkes- og organisasjonserfaring, utdanning og forhold til andre folkevalde organ ein er tent med å ha i kontrollutvalet.
- Tilråding 5: I kvar kommune bør ein gjennomføre ei drøfting av kor mange medlemmer det bør vere i kontrollutvalet.
- Tilråding 6: Av pedagogiske omsyn bør kommunelova § 77 nr. 2 endrast slik at medlemmer i kommunestyrekomitear etter kommunelova § 10a kjem med i opprekninga av kven som er avskorne frå val til kontrollutvalet.
- Tilråding 7: Leiarar og styremedlemmer i kommunalt åtte selskap bør ikkje kunne sitje i kontrollutvala. Kommunelova bør endrast på dette punktet, og ein aktuell ordlyd i ei ny setning i § 77 nr. 2 kan vere: *"Det samme gjelder den som er leder eller har ledende stilling i, eller er medlem av styret eller bedriftsforsamling for et selskap mv. som kan være gjenstand for selskapskontroll, jf. § 77 nr. 5."*
- Tilråding 8: Kommunelova bør endrast slik at møta i kontrollutvalet som hovudregel er opne møte. Konsekvensane for det praktiske arbeidet i kontrollutvalet bør bli nærare utgreidde, og det er behov for rettleiing til kontrollutvala før lovendinga eventuelt blir sett i verk.
- Tilråding 9: Ordninga med eige sekretariat for kontrollutvalet bør bli evaluert.
- Tilråding 10: Kompetansen og ressurstilgangen i sekretariata bør kartleggjast.
- Tilråding 11: Forskrifta om kontrollutval bør slå fast at korkje medlemmer av kontrollutvalet eller medlemmer av kommunestyret kan vere sekretær for kontrollutvalet. Ein aktuell ordlyd i kontrollutvalsforskrifta § 20 tredje ledd kan vere: *"Sekretariatsfunksjonen kan ikke legges til kommunens eller fylkeskommunens administrasjon. Den som utfører revisjonsoppgaver for den aktuelle kommunen eller fylkeskommunen, kan ikke utøve sekretariatsfunksjoner for kontrollutvalget. Det samme gjelder medlemmer av kontrollutvalget eller kommunestyret eller fylkestinget i den aktuelle kommunen eller fylkeskommunen."*

TILRÅDINGAR OM INTERNKONTROLLEN

- Tiltråding 12: Kommunane må arbeide for å styrkje internkontrollen. Dette arbeidet må sjåast i samanheng med arbeidet med å sikre kvalitet i tenestene, effektiv ressursbruk og god folkevald styring.
- Tiltråding 13: Administrasjonssjefane må gjere seg opp ei meining om kva for tenking som har prega arbeidet med internkontroll i kommunen til no, og vurdere om andre modellar eller retningar vil høve betre for utviklinga framover.
- Tiltråding 14: Administrasjonssjefane bør basere den vidare utviklinga av internkontrollen på ein risikoanalyse.
- Tiltråding 15: Det er behov for rettleiing om gjennomføring av heilskapelege risikoanalysar i kommunane.
- Tiltråding 16: Kommunane bør basere seg mindre på uformell kontroll. Ei formalisering vil gjere kommunen mindre sårbar for skifte av personell, endringar i omgivnadene og habilitetskritikk og vil auke det organisatoriske minnet.
- Tiltråding 17: Kommunane bør i større grad nytte risikovurderingar i styringa av verksemda og særleg når ein skal definere innretninga på og omfanget av kontrollaktivitetar.
- Tiltråding 18: Kommunane bør i samanheng med behovet for auka formalisering av internkontrollen dokumentere internkontrollen i større grad.
- Tiltråding 19: Kommunane bør ha, bruke og halde ved like dokument som gjer greie for roller og ansvar. I tillegg bør kommunane i større grad inkludere kontrollansvaret i desse dokumenta.
- Tiltråding 20: Kommunane bør sikre arbeidsdelinga ved utforming og utføring av kontrollar. Prinsippet om arbeidsdeling vil seie at ein og same person ikkje skal vere ansvarleg for både aktiviteten og kontrollen.
- Tiltråding 21: Kommunane bør ha ei systematisk tilnærming til kompetanseutvikling og -sikring, gjennom opplæringstiltak og informasjon og ved rekruttering.
- Tiltråding 22: Kommunane bør i den løpande drifta av internkontrollen prioritere nok ressursar og prioritere naudsynt vedlikehald høgare. Sentralt i eit velfungerande vedlikehaldsregime er det at ansvaret for oppdatering/revidering av dokumentasjonen er tydeleg plassert. Det er vidare sentralt at oppdateringar/revideringar av til dømes risikovurderingar og dokumentasjon skjer regelmessig og i faste intervall, til dømes i eit internkontrollårshjul.
- Tiltråding 23: Kommunane bør etablere tiltak som sikrar god løpande informasjon og kommunikasjon til leiarar og medarbeidarar, og som sørgjer for at dei får naudsynt opplæring og kompetanse. Vidare må administrasjonssjefen ta ansvaret for å følgje opp internkontrollen systematisk og reagere ved avvik og brot.
- Tiltråding 24: Internkontrollarbeidet må henge saman med og vere del av organisasjonsutviklinga i kommunen.
- Tiltråding 25: Administrasjonssjefen bør årleg rapportere om arbeidet med internkontrollen til kommunestyret

13 Oversikt over tilrådingane i del 2

- Tiltråding 26: Departementet bør vurdere korleis eit krav om at administrasjonssjefen skal rapportere til kommunestyret om arbeidet med internkontrollen, kan utformast og takast inn i kommunelova.

TILRÅDINGAR OM INTERNKONTROLLEN MED ANSKAFFINGAR

- Tiltråding 27: Kommunen bør ha tydelege retningslinjer for anskaffingar som mellom anna skil mellom rammeavtalar, direkteanskaffingar og avrop på rammeavtalar. Retningslinjene bør også ha beløpsgrenser for å skilje mellom ulike typar anskaffingar.
- Tiltråding 28: Ansvar og roller i anskaffingsprosessen må definerast tydeleg. Særleg er det viktig å vere tydeleg på kva for anskaffingar som kan gjerast av resultateiningane sjølve, og kva for nokre som skal gjerast av staben. Det må òg definerast i kva tilfelle staben skal involverast undervegs.
- Tiltråding 29: Ansvaret for anskaffingsprosessen bør vere tydeleg. Det vil seie ansvaret for policy og rutinar så vel som ansvaret for kontrollar for å sikre etterleving av prosesskrav og avtalar som kommunen har inngått.
- Tiltråding 30: Kommunen bør lage eit system for oppbevaring av rammeavtalar, og avtalane må vere tilgjengelege.
- Tiltråding 31: Kommunen bør lage eit system for kontraktsoppfølging som kan handtere endringsordrar og tilleggsarbeid. Dette området bør ha særskilde krav til kontrollaktivitetar som reduserer risikoen til eit akseptabelt nivå.
- Tiltråding 32: Kommunen må ha kontrollaktivitetar knytte til bestilling, varemottak og utbetaling for å redusere risikoen for korrupsjon, mislegheiter og budsjettoverskridingar. Kommunen bør mellom anna ha rutinar for kontroll av fakturaer mot kontraktsvilkåra, bestilling og faktisk levering. Arbeidsdeling må sikrast.

FLEIRE TILRÅDINGAR OM INTERNKONTROLLEN

- Tiltråding 33: Internkontrollen til administrasjonssjefen må omfatte finansforvaltninga og vere tilpassa den risikoen som finansreglementet opnar for å ta.
- Tiltråding 34: Det er behov for rettleiing til folkevalde i kommunestyra og i kontrollutvala om finansforvaltning og kontrollen med finansforvaltninga.
- Tiltråding 35: Departementet bør vurdere revisor sine oppgåver i samband med rekneskapsrevisjonen med sikte på å klargjere om revisor skal vurdere om finansforvaltninga er i tråd med finansreglementet.
- Tiltråding 36: Departementet bør vurdere omtalen i kommunelova av internkontrollansvaret til dagleg leiar i kommunale føretak. Ein aktuell presisering i § 71 nr. 2 kan vere: *"Daglig leder skal sørge for at foretaket drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjer, og at det er gjenstand for betryggende kontroll."*

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

- Tiltråding 37: Staten bør sørge for at kommunane får ei oppdatert oversikt over føresegner i lover og forskrifter som det er eit krav at dei følgjer opp med internkontroll.
- Tiltråding 38: Det er behov for ein rettleiar som gir konkrete råd til administrasjonssjefar og andre om arbeidet og utfordringane med internkontroll i kommunane. Rettleiaren bør mellom anna omtale gjennomføring av risikovurderingar, utforming av kontrollaktivitetar, oppfølging og vedlikehald av kontrollregimet og samspelet mellom internkontrollen og andre delar av eigenkontrollen og styringssystemet.

TILRÅDINGAR OM REKNEKAPSREVISJON

- Tiltråding 39: Det er behov for rettleiing retta mot til kontrollutvalsmedlemmene om kva revisor gjer i rekneskapsrevisjonen. Rettleiinga bør bidra til at ein unngår vanlege misforståingar om kva revisor gjer og ikkje gjer.
- Tiltråding 40: Det er behov for rettleiing om kontrollutvalet sitt påse-ansvar overfor rekneskapsrevisor. Kontrollutvala bør få vite om rolla til revisor, dei formelle krava til revisor og gode spørsmål som ein kan stille revisor for å etablere ein dialog og for å få informasjon om arbeidet hennar eller hans.
- Tiltråding 41: Kompetansen i kommunal revisjon bør kartleggjast.
- Tiltråding 42: Departementet bør vere svært tilbakehalde med å dispensere frå kravet til utdanninga til oppdragsansvarleg revisor, jf. revisjonsforskrifta § 11 tredje ledd. Dersom det blir dispensert, bør dispensasjonen berre gjelde for ein avgrensa periode.
- Tiltråding 43: Den som reviderer ein kommune, må som andre revisorar sørge for å ha eller skaffe seg tilstrekkeleg fagleg kompetanse.
- Tiltråding 44: Kommunane som eigarar bør vurdere storleiken på den interkommunale revisjonseininga dei er medeigar i, mellom anna med tanke på behovet for eit sterkt fagmiljø innanfor både rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Styret og revisjonsmiljøa sjølve bør vurdere det same.
- Tiltråding 45: Kontrollutvala bør be revisor orientere om det interne kvalitetsarbeidet sitt og om den kvalitetskontrollen ho eller han gjennomgår som medlem i NKRF eller andre organisasjonar.
- Tiltråding 46: Det bør vere statleg tilsyn med revisorar som reviderer kommunale rekneskapar, på linje med det som gjeld for revisorar som er omfatta av revisorlova. Tilsyn frå Kredittilsynet står fram som mest aktuelt. Statleg tilsyn bør utgreiast også når det gjeld forvaltningsrevisjon.
- Tiltråding 47: Det bør etablerast ei sertifiseringsordning for oppdragsansvarlege revisorar i kommunane, både for personar som driv rekneskapsrevisjon, og for dei som driv forvaltningsrevisjon. Ei utgreiing av ei sertifiseringsordning bør gjere greie for ordningar og erfaringar frå andre nordiske land. Utgreiinga bør òg sjå på konsekvensane av statleg tilsyn på dette området og vurdere moglegheitene for ein felles sertifiseringsordning for revisjon i kommunal og statleg sektor i Noreg.

13 Oversikt over tilrådingane i del 2

- Tiltråding 48: Kommunane bør vurdere om det vil vere tenleg å skifte oppdragsansvarleg revisor seinast kvart sjuande år.
- Tiltråding 49: Revisor bør orientere kontrollutvalet om kva ho eller han gjer i samband med å sjå etter at den økonomiske internkontrollen er ordna på ein "betryggende" måte og med forsvarleg kontroll. På bakgrunn av orienteringa bør kontrollutvalet vurdere behovet for å tinge forvaltningsrevisjon av den økonomiske internkontrollen og internkontrollen elles.
- Tiltråding 50: Det kan vere behov for å klargjere kva som er innhaldet i og omfanget av revisor sine oppgåver når det gjeld den økonomiske internkontrollen etter revisjonsforskrifta § 3. Eit eventuelt arbeid med klargjering må ta utgangspunkt i gjeldande forskrift, og bør seie noko om behovet for å sjå etter internkontrollen (til dømes på særskilde område som anskaffingar) og om kva som følgjer av revisorlova § 5-1 andre ledd. Eit eventuelt arbeid kan òg ha som mål å utarbeide ein forklarande tekst som kan supplere dei merknadene KRD hadde til forskrifta i 2004.

TILRÅDINGAR OM FORVALTNINGSREVISJON

- Tiltråding 51: Det er behov for nasjonal statistikk om bruken av forvaltningsrevisjon. Tal kvart fjerde år vil vere tilstrekkeleg.
- Tiltråding 52: Rapporten etter ein forvaltningsrevisjon bør skrivast slik at han er lett å lese og lett å finne fram i. Samandraget bør skrivast slik at det kan lesast av alle samfunnsengasjerte innbyggjarar.
- Tiltråding 53: Det bør leggjast stor vekt på den vurderinga av risiko som skal ligge til grunn for den overordna analysen. Arbeidet med den overordna analysen bør sjåast i samanheng med anna liknande arbeid som er gjort i kommunen, til dømes i samband med internkontrollen.
- Tiltråding 54: Det er behov for rettleiing til medlemmene i kontrollutvalet om den overordna analysen med nokre døme på korleis slike analysar kan gjerast.
- Tiltråding 55: Kontrollutvala bør leggje forvaltningsrevisjonsrapportar som er ferdigbehandla ut på nettet, så fram dei er offentlege.
- Tiltråding 56: Det bør vere rettleiing og arenaer for erfaringsutveksling der kontrollutvala og sekretariata kan få kunnskap om korleis dei kan gjere gode tingingar.
- Tiltråding 57: Kommunane bør som eigarar eller tingarar utfordre revisjonseiningane på korleis dei organiserer verksemda og prosjekta, med tanke på å få høgast mogleg kvalitet på forvaltningsrevisjonane.
- Tiltråding 58: Revisor bør orientere kontrollutvalet om korleis revisjonsarbeidet er planlagt, og kva det omfattar og ikkje omfattar. Kontrollutvalet har eit ansvar for å skaffe seg denne informasjonen, jf. kontrollutvalsforskrifta § 6.
- Tiltråding 59: Kontrollutvala bør oppmode revisor til å gjere kontrollutvalet merksam på område der utvalet bør vurdere å tinge forvaltningsrevisjon og andre kontrollar.

Del 2 Aktørane og verkemidla i eigenkontrollen

- Tiltråding 60: Eit tema for forskning er kva revisor i kommunane faktisk gjer som ledd i rekneskapsrevisjonen, mellom anna når det gjeld den økonomiske internkontrollen. Funna i kartlegginga bør samanliknast med lovverk, praksis og revisjonsstandardar, i Riksrevisjonen og i kommunesektoren i dei nordiske landa. Dette kan vere grunnlag for på eit seinare tidspunkt eventuelt å vurdere om det er behov for endringar i forskrifta, endringar når det gjeld revisjonsstandardar, rettleiingsmaterieill eller anna.

TILRÅDINGAR OM SELSKAPSKONTROLL

- Tiltråding 61: Departementet bør klargjere bruken av omgrepa om selskapskontrollen i kontrollutvalsforskrifta og revisjonsforskrifta.
- Tiltråding 62: Administrasjonssjefen bør sørge for at folkevalde og innbyggjarar lett kan finne informasjon med oversikt over selskap og anna som kommunen har eigarluter i. Lista bør òg vise kommunale føretak i kommunen, § 27-samarbeid, vertskommunesamarbeid og dessutan stiftingar som kommunen har vore med på å skipe.
- Tiltråding 63: Kommunane som eigarar bør avtale korleis selskapskontrollen best kan samordnast mellom eigarkommunane.
- Tiltråding 64: Departementet kan vurdere om samordningsansvaret for selskapskontroll med forvaltningsrevisjon bør vere eit obligatorisk element i vedtektene for interkommunale selskap.
- Tiltråding 65: Som ei orientering til kommunane og kontrollutvala deira bør selskap med fleire kommunar som eigarar opplyse i årsmeldinga om dei selskapskontrollane som er gjennomførte i løpet av året.
- Tiltråding 66: Kommunelova § 80 bør endrast slik at føresegna heimlar innsyn i samarbeid etter kommunelova § 27 som er eige rettssubjekt. Ein aktuell ordlyd kan vere: *"I interkommunal eller interfylkeskommunal virksomhet som omhandlet i § 27, i interkommunale selskaper etter lov 29. januar 1999 nr. 6 og i aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, og i heleide datter- og datterdatterselskaper til slike selskaper, har kommunens ..."*
- Tiltråding 67: Overskrifta i kommunelova § 80 bør endrast slik at ho dekkjer innhaldet i føresegna. Ein aktuell ordlyd kan vere: *"Innsyn i selskaper mv."*
- Tiltråding 68: Det er behov for forskning på selskapskontroll i samanheng med den samla folkevalde styringa og kontrollen med kommunalt åtte selskap, føretak og andre einingar. Forskinga kan vere eit grunnlag for eventuelt å vurdere endringar i regelverket, mellom anna reglane om selskapskontroll, for å sikre effektiv folkevald kontroll.
- Tiltråding 69: Det er behov for å forske på korleis kommunale føretak blir styrte, og kor effektiv kontrollen er, både med tanke på internkontrollen og på folkevald styring og kontroll.
- Tiltråding 70: Det er behov for nasjonal statistikk om bruken av selskapskontroll. Tal kvart fjerde år vil vere tilstrekkeleg.

13 Oversikt over tilrådingane i del 2

TILRÅDING OM KONTROLLEN MED LØYVINGANE TIL DEI KYRKJELEGE FELLESRÅDA

- Tilråding 71: Kommunane bør sikre at dialogen med fellesrådet er tilstrekkeleg og god.
- Tilråding 72: Dersom det er ønskeleg lokalt, kan kommunen stille vilkår om kontroll med dei kommunale tilskota til fellesråda. Ein kan her tenkje seg eit vilkår om at kommunen har rett til å føre kontroll med at midlane blir nytta etter føresetnadene.

Del 3

Samspelet mellom aktørane

Del 3 Samspelet mellom aktørane

Ein god eigenkontroll krev eit godt samspel mellom kommunestyret, kontrollutvalet, administrasjonssjefen og revisor. For at samspelet skal fungere, er det naudsynt at aktørane kjenner rolla si og oppgåvene sine. Det er òg naudsynt å kjenne rolla og oppgåvene til dei andre aktørane.

14 Kommunestyret og kontrollutvalet

14.1 KOMMUNESTYRET ER ØVSTE ORGAN I KOMMUNEN

Kontrollutvalet får oppdraget sitt og finansieringa si frå kommunestyret. Kontrollutvalet har fått ei rekkje oppgåver i lov og forskrift, men det er kommunestyret som er ansvarleg for dei økonomiske rammene for eigenkontrollen, ikkje kontrollutvalet.

Arbeidsgruppa viser til at kommunestyret gjennom det overordna ansvaret, behandlinga av saker frå kontrollutvalet og fastsetjinga av budsjettet til utvalet set dei avgjerande grensene for kor god eigenkontrollen blir i kommunen. Der kommunestyret har teke ei avgjerd i strid med innstillinga frå kontrollutvalet, er det kommunestyret som har ansvaret, ikkje kontrollutvalet.

- Tiltråding 73: Kommunestyra må setje av tilstrekkelege ressursar til kontrollutvalet sitt arbeid, mellom anna til rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

14.2 OGSÅ KOMMUNESTYRET OG ADMINISTRASJONSSJEFEN MÅ FORSTÅ ROLLA TIL KONTROLLUTVALET

Kontrollutvalet er eit folkevalt organ, eitt av mange i kommunen. Kontrolloppgåvene som lova og forskrifta legg til kontrollutvalet, tilseier at kontrollutvalet som organ og dei einiskilde medlemmene har ei særskild rolle i kommunen.

Arbeidsgruppa har forståing for at det kan vere vanskeleg å finne ut kva rolle ein skal ha som medlem i kontrollutvalet. Arbeidsgruppa meiner at denne rolla ikkje kan summerast opp i få ord. Og rolla kan ikkje sjåast aleine – ho er sterkt prega av det samspelet kontrollutvalet har med andre aktørar i kommunen. For å illustrere: Kommunestyret bør sjå saker og merknader frå kontrollutvalet i eit kontrollperspektiv, ikkje eit (parti)politisk perspektiv. Og administrasjonen bør sjå saker og merknader frå kontrollutvalet som eit høve til å lære og til å forbetre verksemda.

- Tiltråding 74: Rolla som medlem i kontrollutvalet tilseier at ein ikkje tenkjer parti, men kontroll.
- Tiltråding 75: Det er behov for rettleiing om rolla og arbeidet som medlem i kontrollutvalet. Rettleiinga bør få fram hovudtrekk i dei forventningane og rettane som ligg til rolla som medlem i utvalet, mellom anna i lova og forskrifta. Rettleiinga bør òg få fram ulike personlege erfaringar om korleis kontrollutvalet og medlemmene kan lukkast med oppgåvene og ansvaret sitt.

14 Kommunestyret og kontrollutvalet

Rettleiinga bør vidare få fram korleis ordføraren, administrasjonssjefen, revisoren og sekretariatet kan medverke til at kontrollutvalet lukkast.

14.3 FORVALTNINGSREVISJON OG ANNA KONTROLLVERKSEMD KOSTAR

Kontrollutvalsforskrifta § 9 seier: "Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon i samsvar med bestemmelsene i dette kapittel." KRD har uttalt at det bør gjennomførast forvaltningsrevisjon kvart år, men at føresegna ikkje hindrar at ein kommune for eitt bestemt år vedtek å la vere å gjennomføre forvaltningsrevisjon, sjå rundskriv H-02/06 og sak 05/2325. Det heiter i fråsegna frå departementet at det ikkje vil vere i samsvar med forskrifta dersom kommunestyret vedtek å ikkje gjere forvaltningsrevisjon i løpet av valperioden. Ein kan her vise til at det i små kommunar kan vere aktuelt å slå saman ressursane til forvaltningsrevisjon slik at dei klarer ein større revisjon over to årsbudsjett.

Arbeidsgruppa meiner at lova og forskrifta klart legg opp til at forvaltningsrevisjon skal vere ein kontinuerleg del av eigenkontrollen. Ein plan for forvaltningsrevisjon utan prosjekt vil ikkje kunne kallast ein plan. Arbeidsgruppa meiner lovpåbod ikkje er ein eigna måte å stimulere kommunestyra til å prioritere midlar til eigenkontrollen og forvaltningsrevisjon på. Dette viser òg KRD si tolking av føresegna.

- Tiltråding 76: Kommunestyra må forstå og ta ansvaret for å leggje til rette for ein velfungerande eigenkontroll. Dette handlar òg om tilstrekkelege løyvingar.

14.4 BEHANDLINGA I KOMMUNESTYRET AV SAKENE FRÅ KONTROLLUTVALET

Kontrollutvalet arbeider på vegner av kommunestyret og skal rapportere resultatene av arbeidet sitt til kommunestyret, jf. kommunelova § 77 nr. 6. Samspelet mellom kontrollutvalet og kommunestyret er omhandla i rapporten frå Nordlandsforskning frå 2007, sjå side 34–36 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. Med utgangspunkt i denne rapporten kan samspelet skildrast slik:

- Kommunestyret har innverknad på verksemda til kontrollutvalet. 48,5 prosent av dei spurde svarer at kommunestyret har stor eller nokså stor innverknad.
- Kontrollutvalet får i stor grad gjennomslag for synspunkta og merknadene sine i kommunestyret. 87,3 prosent av dei spurde svarer at kontrollutvalet lukkast svært godt eller nokså godt overfor kommunestyret.
- Kommunestyret viser tidvis lita interesse for dei sakene kontrollutvalet legg fram. 30,7 prosent av dei spurde svarer at kommunestyret i stor eller nokså stor grad viser lita interesse for sakene frå utvalet. I undersøkinga som Perduco gjorde for Deloitte, svarer 46 prosent (n=600) at det er mindre

Del 3 Samspelet mellom aktørane

interesse for sakene frå kontrollutvalet enn for sakene frå andre utval. 11 prosent meiner det er meir interesse for desse sakene enn for andre.

- Forvaltningsrevisjonsrapportar blir ofte eller alltid behandla i kommunestyret, og som oftast eller av og til blir det lengre ordskifte i kommunestyret om rapportane, sjå høvesvis side 31 og 29 i Nordlandsforsking: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

Arbeidsgruppa meiner at ting er som dei skal vere, når kommunestyret har innverknad på verksemda i kontrollutvalet, og når kontrollutvalet i stor grad får gjennomslag i kommunestyret. Arbeidsgruppa meiner ein ikkje skal uroe seg for mykje over oppfatninga om at det er mindre interesse for sakene frå kontrollutvalet enn frå andre utval. Arbeidsgruppa meiner det er ein sjølvsgd ting at kommunestyret lyttar når kontrollutvalet legg fram forvaltningsrevisjonsrapportar som avdekkjer viktige område for forbetring. Og det er arbeidsgruppa sitt hovudinntrykk, ut frå erfaringa til medlemmene, at kommunestyret tek rapportane alvorleg, og at eit samla kontrollutval har tyngd. Det vil alltid vere døme på at innstillingar og merknader frå kontrollutvalet ikkje blir følgde. Det er forståeleg at det blir opplevd som problematisk dersom faglege råd blir oversedde. Samstundes kan regelen ikkje vere ein annan enn at kommunestyret tek den endelege avgjerda i kommunen.

14.5 OPPFØLGING AV MERKNADENE FRÅ KOMMUNESTYRET

Kontrollutvalet har som særskild oppgåve å sjå til at merknader og vedtak i behandlinga av rekneskapan og forvaltningsrevisjonar blir følgde opp, jf. kontrollutvalsforskrifta §§ 8 og 12. For begge revisjonstypene gjeld det følgjande: "Det skal også rapporteres om tidlegare saker som etter utvalgets mening ikkje er blitt fulgt opp på en tilfredsstillende måte." Dette er noko kontrollutvalet skal gjere. Kontrollutvalet har ikkje heimel til å sjå bort frå manglande oppfølging ut frå politiske omsyn eller forhandle bort ei påpeiking av at merknader ikkje er følgde opp.

Tala i undersøkinga til Nordlandsforsking frå 2009 tyder på at dei aller fleste kontrollutval har rutinar og aktivitetar for å følgje opp merknader i behandlinga av tidlegare forvaltningsrevisjonsprosjekt. Undersøkinga tyder vidare på at administrasjonssjefen svært ofte eller alltid følgjer opp negative avvik i forvaltningsrevisjonsrapportar på eiga hand, sjå side 31–32 i Nordlandsforsking: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009.

Arbeidsgruppa meiner at den oppfølginga som kontrollutvalet gjer av merknader og vedtak i tidlegare saker, er viktig for effekten av og tiltrua til egenkontrollen.

15 Kontrollutvalet og ordføreren

Ordføreren er viktig for kontrollutvalet sin dialog med kommunestyret. Ordføreren blir halden orientert om arbeidet i kontrollutvalet ved at ho eller han får kopi av innkallingane til møta saman med sakliste og saksdokument, også referat frå siste møte, jf. kontrollutvalsforskrifta § 19 andre ledd.

Rapporten frå Nordlandsforskning frå 2007 har tal for kor mange gonger kvart år ordføreren blir innkalla til møte i kontrollutvalet, sjå side 24 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. Tala nedanfor viser kor mange gonger ordføreren møter i kontrollutvalet kvart år:

| | |
|-------------------|--------------|
| Aldri | 15,2 prosent |
| 1–2 gonger | 44,6 prosent |
| 3–5 gonger | 24,1 prosent |
| Meir enn 6 gonger | 16,1 prosent |

Arbeidsgruppa meiner at ordføreren bør møte i kontrollutvalet på eige initiativ minst ein gong i året, gjerne oftare. Ved å møte i utvalet på eige initiativ viser ordføreren konkret si interesse for dei sakene og oppgåvene som ligg til kontrollutvalet. Ordføreren har møterett i kontrollutvalet som i andre utval, jf. kommunelova § 9 nr. 4.

16 Kontrollutvalet og revisoren

16.1 ROLLER

Revisor blir i dette avsnittet forstått som både rekneskapsrevisor og den eller eventuelt dei andre som tek oppdrag innanfor forvaltningsrevisjon.

Revisor er utan tvil svært sentral for kontrollutvalet, og ho eller han har stor innverknad på verksemda til utvalet. Over 80 prosent av dei spurde meiner at revisor har stor eller nokså stor innverknad på kontrollutvalet, er, sjå side 34 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007.

Revisor er både fagleg medspelar og oppdragstakar. Dette gjer det naudsynt å vere klar over rollene i samspelet. Eit døme kan gjelde tema for forvaltningsrevisjon. Revisor kan få tips eller kome over spørsmål som det ville vere naturleg at kontrollutvalet vurderer å tinge ein forvaltningsrevisjon på. Dette er informasjon som revisor bør dele med utvalet.

Som omtalt i punkta om rekneskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon ovanfor er revisor oppdragstakar og kommunen (ved kontrollutvalet) tingar. Innanfor forvaltningsrevisjon og selskapskontroll gjer revisor ingenting utan å ha fått ei tinging. På desse områda må det gå fram av ein avtale eller tinging dersom revisor skal å setje i gang kontrollaktivitetar på eige initiativ. Lova og forskrifta definerer (saman med standarden god kommunal revisjonsskikk) innhaldet i og rammene for rekneskapsrevisjonen. Rekneskapsrevisor skal setje i gang ei rekkje kontrollaktivitetar utan å ta det opp med kontrollutvalet eller andre. Revisor har langt mindre moglegheiter til å setje i gang kontrollaktivitetar på eige initiativ no enn før 2004. Dette heng saman med at ein har styrkt den folkevalde styringa av kontrollarbeidet i kommunen gjennom å gi kontrollutvalet utvida ansvar.

16.2 Å GJERE KONTROLLUTVALET TIL EIN GOD TINGAR

Arbeidsgruppa meiner det er viktig at kontrollutvalet er ein god tingar. Elles vil ein ikkje få gode produkt og heller ikkje få mest mogleg ut av budsjettet. Det er derfor òg viktig å sørge for god dialog mellom sekretariatet og revisor når tingingar til revisor blir utarbeidde. Sekretariatet bør ha kompetanse som gjer kontrollutvalet til ein god tingar. Det er også viktig å nytte den kompetansen som finst hos revisor.

For kontrollutvalet er det viktig å bli kjent med dei ulike dokumenta revisor skriv, og kva for funksjon dei har. Det må her vere tale om å gi god og tilstrekkeleg informasjon. Revisor skal framleis kunne meir om revisjon enn kontrollutvalet.

16.3 INFORMASJON FRÅ REVISOR TIL KONTROLLUTVALET OM RAMMENE FOR OPPDRAGET

Ved revisjon i kommunesektoren vil mange av vilkåra for revisjonsoppdraget vere gitt i kommunelova med forskrifter. Det kan likevel vere aktuelt å ha ein kommunikasjon med kommunen om dei vilkåra som gjeld for oppdraget, og om forholdet mellom revisor og

16 Kontrollutvalet og revisoren

kommunen. Revisjonsstandarden RS 210 *Vilkår for revisjonsoppdrag* tilrår at dei vilkåra som blir avtalte, skal stå i et engasjementsbrev eller ein annan tenleg avtale. Dette må reknast som god skikk.

Eit engasjementsbrev gir kontrollutvalet og dei andre aktørane i eigenkontrollen informasjon om arbeidet til revisor. Brevet dokumenterer og stadfester at revisor tek på seg oppdraget, gjer greie for føremålet med og omfanget av revisjonen og orienterer om dei pliktene revisor har overfor kommunen, og forma på eventuelle fråsegner. Eit engasjementsbrev blir i alle fall sendt når revisor tek på seg eit nytt oppdrag. Det kan òg vere aktuelt å sende engasjementsbrev for eksisterande oppdrag, til dømes ved store endringar i den politiske eller administrative leiinga i kommunen.

16.4 INFORMASJON FRÅ REVISOR TIL KONTROLLUTVALET OM FUNN I REVISJONSARBEIDET

Kontrollutvalet skal halde seg oppdatert om arbeidet med rekneskapsrevisjonen, jf. kontrollutvalsforskrifta § 6. Revisor har ein underforstått plikt til å informere.

Revisor vil i arbeidet sitt ofte kome over forhold av interesse for kontrollutvalet som går utover det som er omfatta av arbeidet med rekneskapsrevisjonen. Eit døme kan vere moglege manglar ved internkontrollen som ikkje vil påverke rekneskapen, som til dømes internkontroll med krav i opplæringslova. Informasjon om dette vil kontrollutvalet ha interesse av med tanke på planlegging og prioritering av forvaltningsrevisjonar. I revisjonsstandarden RS 260 *Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll* ligg det eit krav om å ha eit blikk utover rekneskapen og kommunisere om funn:

Revisor må vurdere revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som fremkommer som følge av revisjonen av regnskapet, og kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om disse forholdene.

Arbeidsgruppa meiner at revisor bør informere kontrollutvalet om funn i revisjonsarbeidet som kan vere av interesse for utvalet når det skal utføre oppgåvene sine. I eit lengre perspektiv kan det vurderast om krava til kommunikasjon mellom revisor og kontrollutvalet bør bli nærare regulert.

17 Kontrollutvalet og administrasjonssjefen

17.1 ROLLER

Kontrollutvalet har mykje av merksemda si retta mot administrasjonssjefen. I kommunar som er styrte etter ein parlamentarisk modell, vil det vere eit by- eller kommuneråd som leier den kommunale administrasjonen. Desse kommunane har ikkje administrasjonssjef, og kontrollutvalet vil då samspele med by- eller kommunerådet, sjå kommunelova § 20.

Samspelet mellom kontrollutvalet og administrasjonssjefen er omhandla i rapporten frå Nordlandsforskning frå 2007, sjå side 34–37 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. Med utgangspunkt i denne rapporten kan samspelet skildrast slik:

- Administrasjonssjefen har liten innverknad på verksemda til kontrollutvalet. Berre 19,9 prosent svarer at administrasjonssjefen har stor eller nokså stor innverknad.
- Kontrollutvalet får i stor grad gjennomslag for synspunkta og merknadene sine overfor administrasjonssjefen. 83,1 prosent svarer at kontrollutvalet lukkast svært eller nokså godt overfor administrasjonssjefen.
- Administrasjonssjefen følgjer opp tilhøve som revisor og kontrollutvalet peiker på. Berre 17,6 prosent svarer at svak oppfølging hos administrasjonssjefen er eit problem.

Administrasjonssjefen har ikkje møterett i kontrollutvalet, ho eller han må kallast inn. Rapporten frå Nordlandsforskning har tal for kor mange gonger kvart år administrasjonssjefen blir innkalla til møte i kontrollutvalet, sjå side 24 i Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007. Gjennomsnittet er:

| | |
|-------------------|--------------|
| Aldri | 3,6 prosent |
| 1–2 gonger | 45,5 prosent |
| 3–5 gonger | 37,5 prosent |
| Meir enn 6 gonger | 13,4 prosent |

Arbeidsgruppa meiner at administrasjonssjefen bør møte i kontrollutvalet med jamne mellomrom. Samspelet mellom kontrollutvalet og administrasjonssjefen er ein av kjernerelasjonane i eigenkontrollen: kontrollutvalet som utøvande organ for den folkevalde kontrollen, administrasjonssjefen som ansvarleg for heile administrasjonen. Uansett om administrasjonssjefen er innkalla til møtet eller ikkje, bør kontrollutvalet sende kopi av møteinnkallinga til henne eller han på linje med ordføraren og revisor, jf. kontrollutvalfsforskrifta § 19 andre ledd.

17 Kontrollutvalet og administrasjonssjefen

- Tiltråding 77: Kontrollutvalet bør sende kopi av møteinnkallingane sine til administrasjonssjefen for å halde henne eller han orientert.

17.2 ADMINISTRASJONSSJEFEN OG KONTROLLUTVALET GJER ULIKE TING

Forvaltningsrevisjon i regi av kontrollutvalet er noko anna enn interne gjennomgangar og kontrolltiltak i regi av administrasjonssjefen.

Arbeidsgruppa viser til at det er kontrollutvalet som innstiller til kommunestyret om kva for område og kva for forvaltningsrevisjonsprosjekt som bør prioriterast, sjå kontrollutvalsforskrifta § 10 første ledd. *Arbeidsgruppa viser til* at administrasjonssjefen ikkje kan vere med på å definere kva område kontrollutvalet prioriterer å drive forvaltningsrevisjon på. Med dialog mellom kontrollutvalet og administrasjonssjefen kan ein bidra til at det ikkje blir overlapping mellom desse to, ulike, formene for kontroll.

Arbeidsgruppa meiner at det er svært tenleg å trekkje administrasjonssjefen inn i arbeidet med den overordna analysen, jf. kontrollutvalsforskrifta § 10 andre ledd. Dette er nok også det vanlege, for i undersøkinga til Nordlandsforskning frå 2009 svarte kontrollutvalssekretærene at administrasjonssjefen alltid (60 prosent) eller ofte (28 prosent) blir trekt inn i arbeidet med den overordna analysen, sjå side 22 i Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009. Ved å trekkje inn administrasjonssjefen kan ein få ein heilskapleg samanheng mellom kontrollutvalet sitt arbeid, internkontrollen til administrasjonssjefen og beredskapsplanlegginga, sjå den nye § 15 a i lov om sivilforsvaret frå 1 januar 2010.

- Tiltråding 78: Administrasjonssjefen bør trekkjast inn i arbeidet med den overordna analysen som ligg til grunn for planen for forvaltningsrevisjon.

17.3 RAPPORTERINGA PÅ ETIKK

Årsmeldinga gir mykje informasjon om verksemda og måloppnåinga i kommunen, og er såleis eit grunnlag for kontrollutvalet sine drøftingar. Nye reglar i kommunelova har utvida kravet til omtale i årsmeldinga. Frå og med rekneskapsåret 2009 er kravet til rapportering i kommunelova § 48 nr. 5 utvida: "Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre en høy etisk standard i virksomheten."

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvalet kan nytte omtalen i årsmeldinga av etikkarbeidet i kommunen til ein dialog med administrasjonssjefen om tilliten til forvaltninga og verksemda i kommunen

18 Revisoren og administrasjonssjefen

18.1 ROLLER

Revisor sine produkt har stor verdi for administrasjonssjefen, til dømes merknader på bakgrunn av revisjonen av den økonomiske internkontrollen.

Administrasjonssjefen skal etablere og drive internkontroll. Dette krev at ho eller han gjennomfører kontrolltiltak i administrasjonen. Det kan bli naudsynt med gjennomgangar som liknar på dei som blir gjorde i samband med forvaltningsrevisjon. Dei tiltaka som administrasjonssjefen finn naudsynte, må ho eller han gjennomføre sjølv.

18.2 REVISJONSDIALOGEN – SAMSPELET MELLOM REVISOR OG ADMINISTRASJONSSJEFEN

Regelverket og revisjonsstandardane stiller krav til samspelet mellom revisor og den kommunen som ho eller han reviderer. Gjennom året vil det vere mykje kontakt mellom revisor og administrasjonssjefen, i tråd med krava i revisjonsforskrifta og revisjonsstandardane. I somme tilfelle krev revisjonsstandardane at revisor i tillegg kommuniserer med andre i kommunen, som til dømes kontrollutvalet.

Administrasjonssjefen står for årsrekneskapen og årsmeldinga. Det er såleis administrasjonssjefen sitt ansvar å sørge for at årsrekneskapen er i samsvar med lova, forskrifta og god kommunal rekneskapsskikk. Oppgåva til revisor er å uttale seg om årsrekneskapen og andre forhold som kommunelova og forskrifta om revisjon krev ei vurdering av. Rollefordelinga er mellom anna presisert i revisjonsstandarden RS 200 *Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskap:*

Mens revisor er ansvarlig for å danne seg og gi uttrykk for en mening om regnskapet, er det foretakets ledelse som er ansvarlig for utarbeidelsen og presentasjonen av regnskapet i samsvar med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering, under tilsyn av dem som er ansvarlig for overordnet styring og kontroll.

Arbeidsgruppa meiner at kontrollutvalet bør kjenne til hovudtrekka i samhandlinga mellom revisoren og administrasjonssjefen. Vidare bør administrasjonssjefen og sentrale personar i leiinga i kommunen kjenne til dei forventningane som revisor har til administrasjonen. Lett tilgjengeleg informasjon kan avklare gjensidige forventningar, lette samspelet mellom aktørane og dermed styrkje eigenkontrollen. Kontrollutvalet kan be om kopi av dokument som går mellom revisor og administrasjonssjefen.

- Tiltråding 79: Det er behov for rettleiing retta mot kontrollutvalet som gjer greie for kva revisor ser etter i revisjonsarbeidet, kva for tilhøve administrasjonen må gi informasjon om til revisor, og rapporteringa frå revisor tilbake til kommunen.

18.3 KRAV I REVISJONSSTANDARDANE TIL SPØRSMÅL REVISOR SKAL STILLE ADMINISTRASJONSSJEFEN: MISLEGHEITER

I RS 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper* blir det stilt krav til kommunikasjonen mellom revisor og kommunen. Standarden krev at revisor må stille spørsmål til leiinga og til andre i kommunen, og at revisor må hente inn skriftlege fråsegner frå leiinga. RS 240 stiller også krav om rapportering frå revisor tilbake til kommunen. Nedanfor har vi teke inn eit utdrag frå revisjonsstandarden:

- 34. Ved opparbeidelse av en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, må revisor rette forespørslar til ledelsen om:*
- a) Ledelsens vurdering av risikoen for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.*
 - b) Ledelsens prosess for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket, herunder eventuelle betydelige risikoer for misligheter som ledelsen har identifisert eller kontosaldoer, transaksjonsklasser eller tilleggsopplysninger der det er sannsynlig at en risiko for misligheter foreligger.*
 - c) Eventuell kommunikasjon fra ledelsen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll vedrørende ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoer for misligheter i foretaket.*
 - d) Eventuell kommunikasjon fra ledelsen til ansatte vedrørende ledelsens synspunkter med hensyn til forretningspraksis og etisk atferd. [...]*

38. Revisor må rette forespørslar til ledelsen, internrevisjonen og andre personer i foretaket etter behov, for å fastslå hvorvidt de har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker foretaket. [...]

43. Revisor må opparbeide seg en forståelse av hvordan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll fører tilsyn med ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket og den interne kontrollen som ledelsen har opprettet for å redusere disse risikoene.[...]

46. Revisor må rette forespørslar til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll for å fastslå hvorvidt de har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker foretaket.

18.4 UTSETT OFFENTLEGHEIT

Den nye offentleglova har frå 2009 gitt ein regel om at dokument til og frå kontrollutvalet og revisor er offentlege, jf. offentleglova § 16. Dette fører til at alle kan krevje å få sjå opplysningar i dokument som blir sende til og frå kontrollutvalet og revisor.

Del 3 Samspelet mellom aktørane

Vidare blir utkast til rapportar som revisor sender til administrasjonssjefen til fråsegn, offentlege. Den motsette regelen gjeld for Riksrevisjonen, jf. offentleglova § 5:

For dokument som er utarbeidde av eller til Riksrevisjonen i saker som han vurderer å leggje fram for Stortinget som ledd i den konstitusjonelle kontrollen, gjeld innsyn først når saka er motteken i Stortinget, eller når Riksrevisjonen har varsla vedkommande organ om at saka er ferdigbehandla, jf. lov 7. mai 2004 nr. 21 om Riksrevisjonen § 18 andre ledd.

I høyringa til forskriftene til offentleglova uttalte KS dette:

Mange kommunale revisjonsselskaper er organisert som egne rettssubjekt. Fylkesmannen har i enkelte tilfeller tolket dagens offentlighetslov dit hen at en foreløpig revisjonsrapport vil være offentlig, selv om den revisjonen omhandler ikke har fått uttale seg. Rådmannen skal i så fall etter alminnelige kontradiktoriske prinsipper ha rett til å uttale seg før endelig konklusjon trekkes. Privat revisjonsselskap er ikke underlagt offentlighetsloven, noe som medfører at private revisjonsselskap får et konkurransefortrinn i forhold til kommunale revisjonsselskap. Det mest betenkelige er imidlertid at arbeidsforholdene til kommunal revisjon vanskeliggjøres dersom man blir tvunget til å offentliggjøre revisjonsrapporter som ikke er ferdig behandlet og klar til å sendes til kontrollutvalget. Riksrevisjonen har fått et unntak for slike tilfeller, og det er naturlig at kommunerevisjonen får samme unntak. Det er vanskelig å forstå hvorfor statlig og kommunal revisjon skal forskjellsbehandles på dette punkt, [...]

Arbeidsgruppa meiner at det er heilt sjølvstøtt at rapportar etter til dømes forvaltningsrevisjonar og selskapskontrollar er offentlege. Elles ville dei miste mykje av verknaden sin. Men ein rapport er ikkje ferdig før det har vore dialog mellom revisor og administrasjonssjefen og synspunkta til administrasjonssjefen er tekne inn eller innarbeidde i rapporten. Rapportar bør derfor ikkje bli offentlege før administrasjonssjefen har fått uttale seg om dei og rapporten er motteken av kontrollutvalet. Lite tenlege føresegner i offentleglova som krev at mistankar og opplysningar som ikkje er dokumenterte blir viste fram i full openheit, kan stimulere til ein praksis på sida av lova. Arbeidsgruppa oppfattar det slik at for tidleg offentlegheit i praksis somme stader har gjort behandlinga av saker frå kontrollutvalet meir konfliktfylt enn ønskjeleg. Arbeidsgruppa meiner derfor at den same regelen om utsett offentlegheit bør gjelde for kontrollutvalet og kommunale revisorar som for Riksrevisjonen. Opninga i offentleglova § 5 for utsett offentlegheit etter ei konkret vurdering er ikkje tilstrekkeleg.

- Tiltråding 80: Revisjonsrapportar bør ikkje vere offentlege før kontrollutvalet har motteke den endelege rapporten med innarbeidde merknader frå

18 Revisoren og administrasjonssjefen

administrasjonssjefen. Offentleglova § 5 bør bli endra slik det same gjeld i kommunane som i staten (Riksrevisjonen).

Arbeidsgruppa viser til at dokument som andre einingar i kommunen sender til kontrollutvalet og revisoren, blir offentlege. Det same gjeld dokument frå kontrollutvalet og revisoren til andre einingar i kommunen, sjå offentleglova § 16 bokstav c.

Arbeidsgruppa meiner at regelverket bør leggje til rette for, og ikkje motverke, tips til revisoren og kontrollutvalet og spørsmål frå desse organa. *Arbeidsgruppa meiner* at det er viktig med ein god informasjonsstraum til og frå kontrollutvalet og revisoren, og at det kan vere uheldig dersom allmenta får innsyn i desse dokumenta. Arta av oppgåvene til kontrollutvalet og revisoren tilseier at det berre er dokument som inneheld kvalitetssikra opplysningar og gjennomarbeidde vurderingar, som bør bli offentlege, ikkje utkast, tips og andre førebelse dokument. Dette er viktig både for å verne personar og verksemder frå mistanke eller uriktige opplysningar eller vurderingar og for å gi kontrollutvalet og revisoren høve til å arbeide grundig med sakene i prioritert rekkjefølgje. *Arbeidsgruppa viser* til at dokument som kontrollutvalet legg fram for kommunestyret, blir offentlege. *Arbeidsgruppa viser* også til framlegget om å endre hovudregelen slik at møta i kontrollutvalet skal vere opne. Dette vil gi innsyn i verksemda til kontrollutvalet utan at ein risikerer same belastinga på einskildpersonar og verksemder som full dokumentoffentlegheit fører til.

- **Tilråding 81:** Det bør vere tilstrekkelege moglegheiter til å nekte innsyn i dokument som blir sende mellom kontrollutvalet og revisoren på den eine sida og andre delar av kommunen på den andre. Det tilsvarande gjeld for dokument som blir sende mellom kontrollutvalet og revisoren. Offentleglova bør derfor evaluerast på dette punktet.

19 Eigenkontrollen og fylkesmannen

19.1 FYLKESMANNEN SINE OPPGÅVER I SAMBAND MED KOMMUNAL ØKONOMIFORVALTNING

Fylkesmannen har i dag ei rekkje ulike oppgåver som gjeld økonomiforvaltninga i kommunane. Oppgåvene til fylkesmannen er knytte til staten sitt overgripande ansvar for velferdstenestene. God lokal økonomiforvaltning er i denne samanhengen viktig. Dei oppgåvene som fylkesmannen har i dag, heng saman med at staten set sin lit til at eigenkontrollen i kommunane gjer det mindre naudsynt med statleg kontroll av kommunane si økonomiforvaltning. Den statlege budsjettkontrollen og lånegodkjenninga, som før var "automatisk", skjer derfor no på vilkår (ved økonomisk ubalanse).

KRD har gitt fylkesmannen i oppgåve å rettleie og etablere dialog med kommunane om økonomiforvaltninga. Fylkesmannen skal òg rettleie om reglane i kommunelova om økonomiforvaltninga og eigenkontrollen. Innanfor rammene av dette kan fylkesmannen setje søkjelyset på eigenkontroll og økonomistyring.

Fylkesmannen skal følgje med i den økonomiske forvaltninga og utviklinga i den einskilde kommunen. Som eit grunnlag for dette skal kommunane sende inn økonomiplanen, årsbudsjettet, årsrekneskapen og årsmeldinga som ei orientering til fylkesmannen. Fylkesmannen kan krevje at kommunen gir ytterlegare opplysningar om einskilde saker eller tilhøve.

Fylkesmannen har ikkje som oppgåve å gjere ein kontinuerleg eller grundig kontroll av dei einskilde økonomiske disposisjonane som kommunane gjer. Såleis vil fylkesmannen ikkje føre ein omfattande "dobbel kontroll" med økonomiforvaltninga til kommunane i tillegg til den kontrollen som skjer gjennom eigenkontrollen. Kontrollen frå fylkesmannen er overordna, men i einskilde situasjonar er kontrollen grundig.

Dersom fylkesmannen oppdagar eller blir gjord kjend med økonomiske tilhøve som kan vere ulovlege, må fylkesmannen like fullt vurdere om det er grunn til å lovlegkontrollere dette. I denne kontrollen vil fylkesmannen berre kontrollere om dei aktuelle avgjerdene er lovlege, og ikkje vurdere om avgjerdene er tenlege. Ei slik breiare vurdering av kommunen sine økonomiske disposisjonar er eit naturleg tema for forvaltningsrevisjon.

Fylkesmannen skal følgje særleg opp dei kommunane som har ein økonomisk ubalanse, både med rettleiing og dialog, men òg med lovlegkontroll av budsjettet og godkjenning av lån (ROBEK).

Arbeidsgruppa meiner at fylkesmannen bør ha dei same oppgåvene knytte til kommunal økonomiforvaltning som han har i dag. Fylkesmannen bør vere særleg merksam på og følgje opp kommunar som ikkje lagar økonomiplan, årsbudsjett eller årsrekneskap i tråd

19 Eigenkontrollen og fylkesmannen

med kravet i kommunelova. Økonomisk planlegging og korrekte rekneskap er avgjerande for god økonomistyring.

Kommunane skal sende inn årsrekneskapen, revisjonsmeldinga og kontrollutvalet si fråsegn om rekneskapen til fylkesmannen. Dette gir fylkesmannen eit bilete av korleis eigenkontrollen har fungert når det gjeld kommunen sitt rekneskap.

Arbeidsgruppa viser til at revisjonsmeldinga er kommunestyret sitt dokument, og at revisjonsmeldinga skal sendast til fylkesmannen etter at kommunestyret har vedteke årsrekneskapen. Arbeidsgruppa meiner at fylkesmannen bør vere merksam på negative merknader frå revisor i revisjonsmeldinga. I ei negativ revisjonsmelding kan det vere opplyst om tilhøve som fylkesmannen bør vurdere å følgje opp med rettleiing og dialog. I særskilde tilhøve kan det òg vere tale om at fylkesmannen må vurdere lovlegkontroll av vedtaket om årsrekneskapen. Denne oppgåva bør kome klarare fram enn i dag i det oppdraget KRD gir fylkesmannsembeta.

19.2 KVA HØVE REVISOR HAR TIL Å TA OPP KONKRETE SPØRSMÅL MED FYLKESMANNEN

Arbeidsgruppa skal etter mandatet "sjå på moglegheita revisor har til å ta opp konkrete spørsmål med fylkesmannen og andre statlege organ, mellom anna grensene som følgjer av teieplikta til revisor".

Verksemda til revisor er ein del av eigenkontrollen. Det revisor kjem over i arbeidet sitt for kommunen, har ho eller han teieplikt om, sjå kommunelova § 78 nr. 7:

Med mindre det følger av revisjonens oppgaver etter denne lov eller forskrift gitt i medhold av nr. 8, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde, har revisor plikt til å bevare taushet om det de får kjennskap til i sitt oppdrag for kommunen eller fylkeskommunen.

Teieplikta har samanheng med den omfattande retten til informasjon som revisor har etter kommunelova § 78 nr. 6:

Revisor kan hos kommunen eller fylkeskommunen, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som revisor finner nødvendige for å gjennomføre oppgavene.

Ein som har rett til informasjon utan omsyn til andre si teieplikt, bør ha teieplikt sjølv. Dei gjeldande reglane er såleis klare: Revisor har teieplikt overfor fylkesmannen og andre. Revisjonsmeldinga er eit offentleg dokument, og det vil òg rapportar om forvaltningsrevisjonar og mange andre rapportar frå revisor normalt vere.

Arbeidsgruppa meiner at revisor framleis bør ha teieplikt som i dag. Arbeidsgruppa meiner vidare at fylkesmannen i dag får tilstrekkeleg informasjon om kommunen. Ein

Del 3 Samspelet mellom aktørane

rett for revisor til å melde frå til fylkesmannen om vedtak eller hendingar som til dømes er ulovlege, vil kunne gjere rolla til revisor uklar og undergrave det samspelet som skal vere mellom revisor og kontrollutvalet.

Arbeidsgruppa meiner at kunnskapen og rolla til revisor gjer at ho eller han kan bidra til arbeidet med å unngå og avdekkje økonomisk kriminalitet. Derfor bør departementet avklare i kva grad kommunale revisorar kan og skal melde frå i tråd med krava i kvitvaskingslova frå 2009.

- Tiltråding 82: Departementet bør avklare i kva grad kommunale revisorar kan og skal melde frå i tråd med krava i kvitvaskingslova.

19.3 TILSYNSVERKSEMMA TIL FYLKESMANNEN OG KOMMUNALE FORVALTNINGSREVISJONAR

I desember 2006 blei det vedteke eit nytt kapittel i kommunelova statleg tilsyn. Kapittel 10 A inneheld felles reglar om rammer, prosedyrar og verkemiddel i statleg tilsyn med kommunesektoren. Reglane har som mål å gjere staten sitt tilsyn med kommunane meir oversiktleg, einsarta og påreknelig.

Verkeområdet for kommunelova sine reglar om tilsyn er avgrensa til tilsyn med dei genuine kommunale pliktene, dei såkalla *kommunepliktene*. Dette er plikter som berre gjeld for kommunar, og som kommunane har i eigenskap av å vere lokale folkevalde organ. Reglane i kapittel 10 A kjem ikkje til bruk på tilsyn med kommunen si etterleving av reglar som stiller krav til alle som driv ein aktivitet eller tilbyr ei teneste, dei såkalla aktørpliktene.

Det statlege tilsynet med kommunesektoren etter kommunelova kapittel 10 A er avgrensa til å gjelde kontroll av om kommunane oppfyller dei pliktene dei er pålagde i eller i medhald av lov. Ei utfordring er likevel at mange av dei lovføresegnene som pålegg kommunen plikter, og der det skal førast tilsyn, inneheld ord og uttrykk som kan vere vage og skjønsmessige og såleis ikkje har noko eintydig definert innhald.

Tilsynet skal altså berre ha som mål å kontrollere om den verksemda kommunane driv, er lovleg. Statleg tilsyn kan såleis ikkje grunngivast med til dømes ønske om rapportering, informasjon eller rettleiing.

Statleg tilsyn og kommunal eigenkontroll har ulik grunngeving, men til dels det same føremålet og dei same verknadene. Medan tilsynet er avgrensa til å gjelde kontroll av om kommunane oppfyller dei pliktene dei er pålagde i eller i medhald av lov, tek kommunen sin eigenkontroll i tillegg omsyn til lokale behov og mål, ressursbruk, effektivitet og kvalitet. Staten og kommunane har likevel eit felles overordna mål om at innbyggjarane skal få gode tenester.

19 Eigenkontrollen og fylkesmannen

Arbeidsgruppa meiner at det finst moglegheiter i samspelet mellom statleg tilsyn og kommunal eigenkontroll. Her har truleg både eigenkontrollen og det statlege tilsynet meir å hente. Eit føremålstenleg og målretta tilsyn kan vere eit viktig bidrag i kommunane sin eigenkontroll og gi grunnlag for læring og kvalitetsutvikling i kommunane. Tilsynsbesøk og rapportar er òg viktige bidrag til administrasjonssjefen sitt internkontrollarbeid. Kontrollutvalet kan ha nytte av å kjenne til fylkesmannen sine planar og rapportar når ein planlegg forvaltningsrevisjonen. Arbeidsgruppa strekar likevel under at tilsyn og forvaltningsrevisjon er ulike kontrollformer. Revisor kan nytte tilsynsrapportar frå fylkesmannen i arbeidet med konkrete forvaltningsrevisjonar. Rapportar som gjeld kommunen, kan òg nyttast av revisor til generelt å halde seg orientert om tilhøva i kommunen. Arbeidsgruppa meiner at dersom ein skal få mest mogleg nytte av det statlege tilsynet, er det viktig at tilsynsrapportar blir behandla på ein eigna måte i dei folkevalde organa i kommunen.

- Tiltråding 83: Kommunane bør sørge for at tilsynsrapportar blir behandla på ein eigna måte i dei folkevalde organa i kommunen.
- Tiltråding 84: Sekretariatet bør sørge for å halde kontrollutvalet orientert om planar og rapportar frå statlege tilsynsmyndigheiter som har interesse for kommunen og kontrollarbeidet.

Arbeidsgruppa meiner vidare at det statlege tilsynet har mykje å tene på å halde seg orientert om kommunane sitt arbeid med eigenkontroll. Arbeidsgruppa vil i den samanhengen peike på at Riksrevisjonen har standardar som gjeld all revisjon, jf. *Standarder for revisjon i Riksrevisjonen* (2004). I nr. 21 står det:

I virksomheter som har internrevisjon, skal revisor ha en hensiktsmessig dialog og gjøre seg kjent med planer og rapporter, og vurdere eventuell effekt disse kan ha på den revisjonen som planlegges utført i virksomheten, blant annet for å unngå unødvendig dobbeltarbeid.

Arbeidsgruppa meiner at fylkesmannen på same måte bør gjere seg kjend med eigenkontrollarbeidet i kommunane når han planlegg tilsyn. Ved å utveksle risikovurderingar, analysar, planar og rapportar kan fylkesmannen få nyttig informasjon til bruk i kartlegging av risiko, val av tema for tilsyn og val av kommunar som skal få tilsynsbesøk. På denne måten kan tilsynet auke relevansen sin i kommunane. Og slik kan tilsynet medverke til betre tenester, systematisk læring i kommunane og auka rettstryggleik. At fylkesmannen tek omsyn til kommunale forvaltningsrevisjonar og planar, kan også bidra til å unngå "dobbelkontroll".

- Tiltråding 85: Fylkesmannen bør i samband med planlegging og gjennomføring av tilsyn halde seg orientert om planar og resultat i den kommunale eigenkontrollen. Det bør vere eit mål at kommunar ikkje får tilsyn på område der dei nyleg har gjennomført eller snart skal gjennomføre forvaltningsrevisjon.

Del 3 Samspelet mellom aktørane

Dette bør gå fram av relevante styringsdokument frå departementa til fylkesmannen.

Arbeidsgruppa vil peike på at det samla statlege tilsynet med kommunesektoren allereie er omfattande og er veksande. Det er ei utfordring å utforme ein statleg politikk som skal oppnå sentrale politiske målsetjingar på einskildområde samstundes som ein både skal sikre heilskaplege løysingar på alle oppgåvene i kommunesektoren og gi rom for utvikling, lokal variasjon og tilpassing.

Arbeidsgruppa meiner at ein velfungerande eigenkontroll med legitimitet hos både innbyggjarane og statlege myndigheiter kan bidra til å redusere behovet for statleg tilsyn. God eigenkontroll reduserer behovet for statleg tilsyn. Dersom kommunane styrkjer eigenkontrollen, bør det statlege tilsynet ikkje halde fram med å vekse.

20 Oversikt over tilrådingane i del 3

TILRÅDINGAR OM SAMSPLET MELLOM KOMMUNESTYRET OG KONTROLLUTVALET

- Tiltråding 73: Kommunestyra må setje av tilstrekkelege ressursar til kontrollutvalet sitt arbeid, mellom anna til rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.
- Tiltråding 74: Rolla som medlem i kontrollutvalet tilseier at ein ikkje tenkjer parti, men kontroll.
- Tiltråding 75: Det er behov for rettleiing om rolla og arbeidet som medlem i kontrollutvalet. Rettleiinga bør få fram hovudtrekk i dei forventningane og rettane som ligg til rolla som medlem i utvalet, mellom anna i lova og forskrifta. Rettleiinga bør òg få fram ulike personlege erfaringar om korleis kontrollutvalet og medlemmene kan lukkast med oppgåvene og ansvaret sitt. Rettleiinga bør vidare få fram korleis ordføraren, administrasjonssjefen, revisoren og sekretariatet kan medverke til at kontrollutvalet lukkast.
- Tiltråding 76: Kommunestyra må forstå og ta ansvaret for å leggje til rette for ein velfungerande eigenkontroll. Dette handlar òg om tilstrekkelege løyvingar.

TILRÅDINGAR OM SAMSPLET MELLOM KONTROLLUTVALET OG ADMINISTRASJONSSJEFEN

- Tiltråding 77: Kontrollutvalet bør sende kopi av møteinnkallingane sine til administrasjonssjefen for å halde henne eller han orientert.
- Tiltråding 78: Administrasjonssjefen bør trekkjast inn i arbeidet med den overordna analysen som ligg til grunn for planen for forvaltningsrevisjon.

TILRÅDINGAR OM SAMSPLET MELLOM REVISJONEN OG ADMINISTRASJONSSJEFEN

- Tiltråding 79: Det er behov for rettleiing retta mot kontrollutvalet som gjer greie for kva revisor ser etter i revisjonsarbeidet, kva for tilhøve administrasjonen må gi informasjon om til revisor, og rapporteringa frå revisor tilbake til kommunen.
- Tiltråding 80: Revisjonsrapportar bør ikkje vere offentlege før kontrollutvalet har motteke den endelege rapporten med innarbeidde merknader frå administrasjonssjefen. Offentleglova § 5 bør bli endra slik det same gjeld i kommunane som i staten (Riksrevisjonen).
- Tiltråding 81: Det bør vere tilstrekkelege moglegheiter til å nekte innsyn i dokument som blir sende mellom kontrollutvalet og revisoren på den eine sida og andre delar av kommunen på den andre. Det tilsvarande gjeld for dokument som blir sende mellom kontrollutvalet og revisoren. Offentleglova bør derfor evaluerast på dette punktet.

TILRÅDINGAR OM SAMSPLET MELLOM EIGENKONTROLLEN OG FYLKESMANNEN

- Tiltråding 82: Departementet bør avklare i kva grad kommunale revisorar kan og skal melde frå i tråd med krava i kvitvaskingslova.

Del 3 Samspelet mellom aktørane

- Tiltråding 83: Kommunane bør sørge for at tilsynsrapportar blir behandla på ein eigna måte i dei folkevalde organa i kommunen.
- Tiltråding 84: Sekretariatet bør sørge for å halde kontrollutvalet orientert om planar og rapportar frå statlege tilsynsmyndigheiter som har interesse for kommunen og kontrollarbeidet.
- Tiltråding 85: Fylkesmannen bør i samband med planlegging og gjennomføring av tilsyn halde seg orientert om planar og resultat i den kommunale eigenkontrollen. Det bør vere eit mål at kommunar ikkje får tilsyn på område der dei nyleg har gjennomført eller snart skal gjennomføre forvaltningsrevisjon. Dette bør gå fram av relevante styringsdokument frå departementa til fylkesmannen.

Kjelder, litteratur osv.

REGELVERK

Kommunelova

- Kontrollutvalgsforskrifta
- Revisjonsforskrifta

Revisorlova

Revisjonsstandardane

Riksrevisjonslova

- Instruks om verksemda til Riksrevisjonen

Rundskrivna frå KRD med merknader til forskriftene

BØKER OG ARTIKLAR

- Bjørn Bråthen, Bernt Frydenberg og Ole Kristian Rogndokken: *Tilsyn og revisjon i kommunal sektor*, NKRF 2007. I kapittel 3 er det ei oversikt over lovhistoria til reglane i kommunelova med forskrifter.
- Hans Cordt-Hansen og Henning Alme Siebke: *Revisorloven med kommentarer*, Den norske Revisorforening, 2006.
- Åge Johnsen: "Styringsutfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon" i: Åge Johnsen, Ingun Sletnes og Signy Irene Vabo (red.): *Konkurranseutsetting i kommunene*, Abstrakt forlag, 2004

STORTINGSdokument

- Ot.prp. nr. 17 (2008-2009) *Tillitskapende forvaltning*. Kapittel 4 tek opp eigenkontrollen i kommunane
- Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) *Kommunal revisjon*.

FORSKING OG UTGREIING

- PwC: *Internkontroll i kommuner*, 30. oktober 2009.
- Nordlandsforskning: *Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner*, NF-rapport 13/2009, november 2009.
- Sekretariatet på oppdrag frå arbeidsgruppa: *Kartlegging av lover og forskrifter om internkontroll i kommunar og fylkeskommunar*, 15. desember 2009.
- Forum for Kontroll og Tilsyn (FKT): *Om ulik sekretariatsordning for kontrollutvala i norske kommunar og fylkeskommunar*, siste versjon 3. september 2009.
- Signy Irene Vabo: *Forskning på internkontroll, revisjon og kontrollutvalg i kommunene*, 19. mars 2009 (med revisjon av 13. juli 2009).
- Telemarkforskning: *Kommunal selskapsstatistikk i 2009*, notat 30/2009.
- PwC/Sintef: *Sluttrapport – Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester, samt kravet til at kontrollutvalgene skal ha eget sekretariat*, Oslo, 29. april 2009 (revidert utgåve). Prosjektleder: Helge Dønnum. Medarbeidarar: Karl Joachim Breunig og Øistein Gjøllberg Karlsen. Rapporten byggjer til dels på ein intervjuundersøking blant ordførarar, administrasjonssjefar, kontrollutvalsleiarar og kommunale revisorar (N=281).

- NIBR: *Kommunal organisering 2008*, NIBR-rapport 2008:20, også kalla "Organisasjonsdatabasen". Sjå særleg kapittel 7. Forfattarar: Sissel Hovik og Inger Marie Stigen.
- Rokkansenteret: *Lokalt folkestyre AS, Eierskap og styringsroller i kommunale selskap*, Rapport 1/2008. Forfattarar: Hans-Erik Ringkjøb, Jacob Aars og Signy Irene Vabo.
- Nordlandsforskning: *Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur?*, NF-rapport 4/2007, Bodø, februar 2007. Forfattarar: Arild Gjertsen og Knut Martinussen.
- Agenda Utredning & Utvikling AS: *Internkontroll i norske kommuner*. Mai 2008. Prosjektleder: Morten Stenstadvold.
- NIBR: *"Full kontroll". En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner*, NIBR-rapport 10/2000. I rapporten blir det undersøkt om kontrollutvala, som var ei ny ordning i 1993, hadde medverka til å styrkje eigenkontrollen i kommunane og fylkeskommunane. Forfattarar: Ståle Opedal og Helge Strand Østtveiten.

ANNA

Riksrevisjonen: www.riksrevisjonen.no/revisjonsmetodikk.

Perduco gjennomførte ei undersøking for Deloitte våren 2009 der ordførarar, administrasjonssjefar og økonomisjefar fekk spørsmål kring kontrollutval og revisjon. Arbeidsgruppa har fått tilgang til ein serie lysark med tittelen "Resultater kommuneundersøkelsen – vår 2009".

Sveriges kommuner och landsting, www.skl.se/revision.

Oberoendet i den kommunala revisionen, Ds 2009:11 (25 mars 2009), Finansdepartementet, Sverige.

Utgitt av:
Kommunal- og regionaldepartementet

Offentlige etater kan bestille flere eksemplarer fra:
Departementenes servicesenter
Post og distribusjon
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
Telefaks: 22 24 27 86

Oppgi publikasjonskode: H-2245
Publikasjonen finnes på Internett:
www.regjeringen.no
Omslagsillustrasjon: Svein Størksen
Trykk: Lobo Media 12/2009 – opplag 1600