

Sluttrapport

Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester, samt kravet til at kontrollutvalgene skal ha eget sekretariat



Forord

Denne evalueringen ser nærmere på konsekvenser av reformen fra 1. juli 2004 som åpner for at kommunale revisjonstjenester kan konkurransenutsettes og pålegger kontrollutvalgene å ha et eget sekretariat.

Vinteren 2006, halvannet år etter at reformen trådte i kraft, ble det gjennomført et forprosjekt. Hovedhensikten var å etablere kunnskap om kommunenes valg av organisasjonsform knyttet til kommunal revisjon og hvilke erfaringer kommunene har hatt i løpet av det første halvannet året.

Evalueringen i denne rapporten utgjør hovedprosjektet og bygger på kunnskap som ble etablert i forprosjektet. Målsettingen er å gå mer i dybden på utvalgte problemstillinger gjennom en følgeevaluering. Hovedproblemstillingen er i hvilken grad reformen har gitt bedre revisjonstjenester for kommunene. Hovedprosjektet ble avsluttet med en landsomfattende spørreundersøkelse hvor hensikten var å kartlegge kommunenes erfaringer med reformen etter 4 år.

Parallelt med reformen om konkurransenutsetting av kommunale revisjonstjenester ble kontrollutvalgene styrket. Dette skjedde ved at det ble lovfestet at kommunestyret/fylkestinget skal sikre kontrollutvalget tilfredsstillende sekretariatsbistand. I praksis innebærer dette krav til eget sekretariat til kontrollutvalget.

Denne rapporten tar også for seg følgende av lovendringene knyttet til kontrollutvalget. Hovedproblemstillingen for denne delen av evalueringen har vært i hvilken grad kontrollutvalgene har blitt styrket til å kunne påse at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte og at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, samt at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger.

Rapporten er utført i samarbeid mellom SINTEF og PwC. Seniorforsker Karl Joachim Breunig har hatt ansvar for å sikre en god teoretisk forankring. Han har også hatt ansvar for utvikling av spørreskjemaer og intervjuguider. Senior Manager Øistein Gjølberg Karlsen har hatt ansvar gjennomføring av intervjuer med kommunene. Senior Manager Helge Dønnum har vært prosjektleder.

Hos Forskningsrådet har Trond Knudsen vært kontaktperson.

Oslo 29.4.09

Innhold

Sammendrag	5
1 Kommunal revisjon.....	7
1.1 Ulike revisjonsmodeller	7
1.2 Utvikling over tid	8
1.3 Hva er kommunale revisjonsoppgaver?	10
2 En kort beskrivelse av reformen.....	11
2.1 Hvilke endringer ble innført i 2004?.....	11
2.2 Hensikt med reformen	12
3 Konkurransenutsetting av offentlige tjenester	13
3.1 Hvorfor konkurranseutsettes tjenestene?.....	13
3.2 Ulike konkurranseformer	14
3.3 Utfordringer ved konkurranseutsetting	15
4 Evalueringsdesign og problemstillinger	18
4.1 Forprosjekt gjennomført i 2006.....	18
4.2 Innledende evalueringsdesign.....	19
4.3 Nødvendige endringer i gjennomføringen	20
4.4 Problemstillinger.....	20
5 Metode	22
5.1 Dokumentstudier	23
5.2 Intervjuer	23
5.3 Utvalg	24
5.4 Nasjonal kartlegging.....	25
6 Observasjoner og funn fra kommunene	28
6.1 Relevante observasjoner fra semistrukturerte intervjuer	28
6.1.1 Kommuner med revisjon i egen regi.....	28
6.1.2 Kommuner som deltar i interkommunale revisjonssamarbeid.....	30
6.1.3 Kommuner som kjøper revisjonstjenester fra private leverandører.....	32
6.2 Relevante funn fra den nasjonale kartleggingen	34
7 Vurdering av observasjonene og funnene.....	38
7.1 Har reformen ført til lavere kostnader?.....	38
7.2 Har reformen ført til bedre kvalitet?	39
7.2.1 Kommuner som kjøper private revisjonstjenester	39
7.2.2 <i>Kommuner som deltar i ulike former for interkommunal</i> <i>revisjonssamarbeid.....</i>	40
7.2.3 Kommuner med revisjon i egen regi.....	40
7.2.4 Tilgang på kompetanse vil prege kvaliteten på revisjonstjenestene.....	42
7.3 Har reformen ført til at kontrollutvalgets rolle har blitt styrket?	42
7.3.1 Fortsatt lite attraktivt å sitte i kontrollutvalget.....	43
7.3.2 Opplevs kontrollutvalget som politisk uavhengig?.....	43
7.3.3 Organisering av kontrollutvalget og sekretariat	44
7.4 Har reformen ført til at revisor oppfattes som mer uavhengig?	45
7.5 Har reformen ført til forbedrede læringsløyper i kommunene?	46
8 Konklusjoner og veien videre	48
8.1 Konklusjoner.....	48
8.2 Problemstillinger for videre drøfting.....	49
9 Referanser	52
10 Vedlegg	54
10.1 Intervjuguide.....	54
10.2 Nasjonal spørreundersøkelse	57

Sammendrag

Fra 1. juli 2004 ble det åpnet for å konkurranseutsette kommunale revisjonstjenester. Dette var kjernen i et lovforslag om kontroll og tilsynssystemet i kommunene og fylkeskommunene fremmet av Bondevik II regjeringen i form av Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon).

Som følge av denne reformen eksisterer det tre forskjellige modeller for å organisere kommunal revisjon. Disse tre modellene kan illustreres på en akse som uttrykker økende grad av formalisert kjøp av spesifiserte tjenester:

- Revisjon i egenregi
- Revisjon i interkommunalt samarbeid
- Revisjon utført av ekstern leverandør

Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) styrket samtidig kontrollutvalgets bestillerfunksjon når det gjelder kontroll og tilsyn med den kommunale forvaltningen. Det er på denne bakgrunn det lovfestes at kommunestyret/fylkestinget skal sikre kontrollutvalget tilfredsstillende sekretariatsbistand. I praksis innebærer dette krav til eget sekretariat til kontrollutvalget.

Vi har i denne evalueringen jobbet ut fra fire hovedproblemstillinger:

- Har reformen fått ressursmessige konsekvenser?
- Har reformen fått kvalitetsmessige konsekvenser?
- Er kontrollutvalgets rolle styrket?
- Hvor reelt er spenningsforholdet mellom uavhengighet og behovet for læring?

Vi har gjennomført litteraturstudier, gjennomgått sentrale dokumenter i de utvalgte kommunene og gjennomført intervjuer med ordførere, rådmenn, ledere av kontrollutvalget, kontrollutvalgenes sekretariater, samt med ledere av de utvalgte revisjonsenhetene. Vi har også gjennomført en nasjonal spørreundersøkelse om kommunenes erfaringer med valg av løsning; kommunal revisjon i egenregi, delta i et interkommunalt samarbeid (distriktsrevisjon) eller kjøpe revisjonstjenester fra eksterne revisjonsfirmaer.

Basert på ovennevnte informasjonsinnhenting har vi kommet frem til følgende hovedfunn:

- Hele 92 % av kommunene har valgt å inngå i et interkommunalt samarbeid om revisjonstjenester. Det er i april 2009 26 kommuner som kjøper revisjonstjenester fra 5 forskjellige leverandører. Kun 7 kommuner har valgt å gjennomføre revisjonen i egen regi.
- Både konkurranseutsetting og inngåelse av interkommunalt samarbeid av kommunale revisjonstjenester innebærer en økende grad av spesifisering og kontraktsstyring av tjenestene.

- Et av de fire sentrale spørsmålene i evalueringen har vært hvorvidt reformen har hatt ressursmessige konsekvenser. Rundt halvparten av alle kommuner mener at reformen har ført til lavere kostnader, uavhengig av hvilken revisjonsmodell man har valgt.
- Et annet sentralt spørsmål i evalueringen har vært om reformen har fått kvalitetsmessige konsekvenser. Evalueringen har i all hovedsak tatt for seg opplevd kvalitet fordi de det viste seg praktisk vanskelig fange data på teknisk kvalitet. Det å se tydelige effekter av reformen mhp. opplevd kvalitet reiser også metodologiske utfordringer, fordi reformen alene er vanskelig å isolere i forhold til alle andre faktorer som spiller inn på kvalitetsutvikling innen kommunal revisjon. Vi registrerer at den nasjonale kartleggingen viser at et flertall av de som har interkommunale og private løsninger gir uttrykk for at reformen har ført til at kommunal revisjon har blitt kvalitetsmessig bedre.
- Et tredje sentralt spørsmål i evalueringen har vært om reformen med eget sekretariat har styrket kontrollutvalgets rolle. Vi registrerer at løsningen med eget sekretariat har styrket kontrollutvalgets rolle og arbeid. Dette har tilført kontrollutvalget ressurser til å utvikle en revisjonsplan og bestille revisjoner i henhold til denne planen
- Et fjerde sentralt spørsmål i evalueringen har vært hvor reelt spenningsforholdet er mellom uavhengighet og behovet for læring. Den nasjonale kartleggingen viser at kommunene at et flertall av respondentene opplever at reformen har gitt mer uavhengige revisjonstjenester, Andelen som mener dette er størst blant kommuner som har valgt å kjøpe tjenester fra privat revisjonsfirma og minst i de kommunene som har valgt revisjon i egen regi.

I tillegg registrerer vi at forvaltningsrevisjonen får økt betydning.

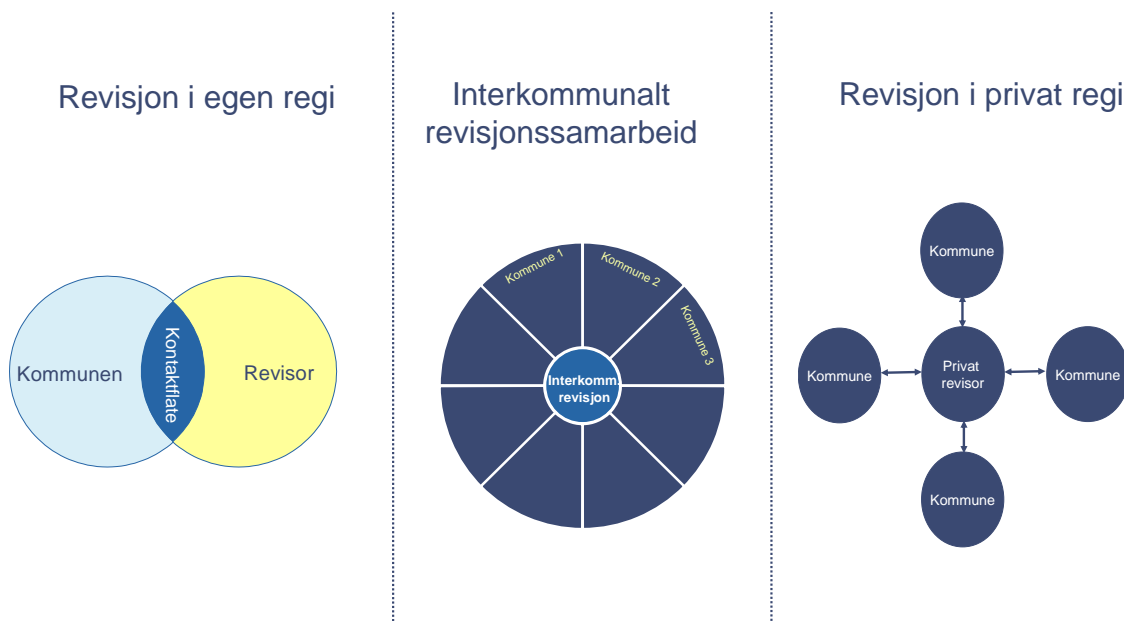
Forvaltningsrevisjonene har blitt hyppigere og fokuserer i stadig økende grad på innhold og kvalitet i tjenestene, herunder en bevisstgjøring i forhold til krav til læring og forbedring. Ut fra dette kan vi ikke konkludere at balansen mellom uavhengighet og behovet for læring er truet som følge av reformen.

- Det eksisterer også viktige forskjeller mellom revisors rolle i styringsmodellen for kommuner og allmennaksjeselskap, spesielt knyttet til sertifiseringsordninger og tilsyn med revisor. Det ville i forlengelsen av dette prosjektet vært nyttig å se på effekten av disse forskjellene.

1 Kommunal revisjon

1.1 Ulike revisjonsmodeller

Det eksisterer tre forskjellige modeller for å organisere kommunal revisjon. Disse tre typene kan illustreres på en akse som uttrykker økende grad av formalisert kjøp av spesifiserte tjenester, slik det er vist i figuren under



Figur 1.1: Tre alternative modeller for tilknytningsformer mellom revisor og kommune

Den første modellen for organisering av kommunal revisjon innebærer at kommunen utfører revisjonen i egen regi. Revisjon i kommunens egen regi vil si at kommunen selv har arbeidsgiveransvaret for ansatte i revisjonsenheten. Fordeler med denne løsningen inkluderer god tilgang på revisjonsekspertise ved behov for utdypende forklaringer og god kunnskap til lokale forhold i revisjonsenheten. Med unntak av noen få store kommuner, vil revisjonsenheten være liten og sårbar for lengre fravær av nøkkelpersoner. I et stadig mer spesialisert fagfelt med kommunal revisjon supplert med forvaltnings- og selskapsrevisjon, kan et lite fagmiljø også være sårbar i forhold til nødvendig ekspertise innen mange spesialiserte felt. Vi har sett eksempler på kommuner som har valgt denne løsningen hvor man kompletterer kompetansen og kapasiteten ved å legge til rette for en hybrid løsning hvor deler av revisjonen, for eksempel spesifiserte forvaltningsrevisjoner, kjøpes av private eksterne leverandører.

Den andre modellen innebærer at kommunen inngår i et interkommunalt revisjonssamarbeid (IKS) om felles produksjon av revisjonstjenestene. I dette tilfellet eier kommunen revisjonsressurser sammen med flere andre kommuner. Denne modellen skaper et større fagmiljø, som kan ha bedre kapasitet og være mer robust i forhold til fravær av enkeltressurser. Samtidig uttrykker flere av kommunene som har valgt denne løsningen at man opplever at den også ivaretar forståelse av lokale

forhold. I mange tilfeller synes det som om det er tidligere ansatte kommunerevisorer i den enkelte kommune som er samlokalisert i et felles kommunalt revisjonsforetak. Det at revisjonsenheten utfører revisjonen i flere kommuner kan være en mekanisme for å spre gode erfaringer, ideer og praksiser på tvers av kommunene.

Den tredje modellen går ut på at kommunene kjøper spesifiserte revisjonstjenester av private tilbydere. Revisjonsenheten har kontakt med flere kommuner uten at disse nødvendigvis har formaliserte relasjoner. For å være konkurransedyktige må de private tilbyderne ha en solid kompetansebase. En profesjonell tjenesteyter, som et revisjonshus, vil også typisk være flink til å abstrahere læring fra prosjekter med sine klienter for senere å introdusere denne kunnskapen for andre klienter. Slik kan de private revisjonstilbyderne fungere som gode mekanismer for å overføre erfaringer, ideer og kunnskap fra en klient til en annen. Dette forutsetter imidlertid at kommunene er bevisste og krevende kunder som evner å spesifisere hva de ønsker å få ut av tjenesten som leveres.

Det viktigste skillet vi observerer mellom de tre modellene går mellom egen revisjon og IKS/Privat. Grunnen til dette er at revisjonsenheten for de to siste modellene er skilt ut fra kommunens administrasjon og behandles som kjøp av tjenester og dermed er mer spesifisert og kontraktsstyrt.

En av utfordringene med kontraktsstyring i forhold til en mer institusjonalisert samhandling er at detaljerte kontrakter begrenser leveransen til å etterkomme kontraktens ordlyd. Dette forutsetter følgelig at man evner å detaljere og spesifisere det som er kritisk for å oppnå høy tjenestekvalitet på forhånd. Når tjenesteproduksjonen er integrert i organisasjonen kan det forventes at koordinerings- og transaksjonskostnader reduseres, og at denne nærheten kan påvirke kommunens evne til å nyttiggjøre seg kunnskap som kommer frem i revisjonen.

I følge tjenestet teorien og er det vanskelig å identifisere gode kvalitetskriterier for tjenesteleveranser. En stor del av det en bruker holder frem som viktig for at en tjeneste oppleves som nyttig er subjektive vurderinger. Likefullt synes vår studie å peke på at tjenestekvaliteten oppleves som tilfredsstillende når det gjelder kommunale revisjonstjenester, uavhengig av hvilke av de tre organisasjonsformene som er valgt.

1.2 Utvikling over tid

Etter at reformen ble gjennomført i 2004 har det ikke vært et stort trykk fra kommunenes side på å konkurranseutsette revisjonstjenester. Som det går fram av tabellen under er det 26 kommuner, eller snaue 6 % av kommunene, som kjøper private revisjonstjenester. Dette er litt mer enn en dobling siden 2006 hvor 12 kommuner kjøpte private revisjonstjenester. Tabellen under viser utviklingen.

Kommuner med private revisjonsløsninger 2004 - 2006	Kommuner med private revisjonsløsninger 2006 - 2008	Revisjon i egen regi i 2008
Austevoll, Bømlo, Fitjar, Fusa, Sør Fron, Klepp, Kvinnherad, Samnanger, Stord, Tysnes, Vaksdal og Vikna.	Os i Hordaland, Tynset, Rendalen, Tønsberg, Nøtterøy, Tjøme, Øksnes, Time, Haugesund, Hordaland fylkeskommune, Fjell, Aurland, Vestby og Ås	Asker, Bergen, Bærum, Oslo, Nesodden og Trondheim

Tabell 1.1: Kommuner som har valgt privat leverandør

Det er fem aktører som operer i dette markedet og disse er BDO Noraudit, Deloitte, KPMG, Ernst & Young og Kystrevisjon, med de to første som dominerende aktører.

Det blir samtidig færre som har revisjon i egen regi, selv om endringene her har vært forholdsvis små i absolutte tall. I 1996 var det 12 kommuner som hadde revisjon i egen regi, mens i dag er det 7 kommuner. En nedgang på 5 kommuner, eller 40 %. Det er i all hovedsak store kommuner som Oslo, Bergen, Trondheim, Asker og Bærum som har revisjonen i egen regi. Det er likevel to unntak, og dette er Nesodden og Ås i Akershus. Det er i tillegg 4 fylkeskommuner som fortsatt har revisjon i egen regi.

De resterende 411 kommunene, eller 92 %, løser sine revisjonsoppgaver gjennom ulike former for interkommunalt samarbeid. Disse interkommunale revisjonsselskapene har fra 2-3 deltakende kommuner og opp til de største som har nærmere 30 deltakende kommuner. Det har vært en utvikling over de siste 12 årene med en tilnærmet halvering av antallet interkommunale revisjonsselskaper, fra 78 i 1996 til 42 i 2008. Utviklingen er illustrert i tabellen under.

	Kommunevalg 91		Kommunevalg 95		Kommunevalg 99		Kommunevalg 03		Kommunevalg 07	
	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002	2004	2006	2008
Kommunal revisjon i egenregi				12	10	9	8	7	9	6
Distriktsrevisjon/ IKS				78	75	73	75	66	49	42
Kommunal revisjon med privat leverandør									3	5
Sum kommunale revisjonssenheter	210	186	108	90	85	82	83	73	61	53
Fylkeskommuner med revisjon i egenregi	18	18	18	18	18	18	16	13	6	4
Sum kommunale og fylkeskommunale revisjonssenheter	228	204	126	108	103	100	99	86	67	57

Tabell 1.2: Utviklingen i antall revisjonssenheter 1990-2008

1.3 Hva er kommunale revisjonsoppgaver?

Kommunale revisjonsoppgaver omfatter:

- Regnskapsrevisjon
- Forvaltningsrevisjon
- Selskapskontroll

Regnskapsrevisjon innebærer å kontrollere at regnskapene ikke inneholder vesentlige feil og at de stemmer med vedtatte budsjett, å påse at den interne kontrollen er organisert på en betryggende måte og å bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

Regnskapsrevisjonens formål er å kunne bekrefte regnskapet med høy grad av sikkerhet, samt å påse at kommunen har overholdt de vedtatte budsjetttrammene. Revisjonens rolle er med andre ord å bidra til at regnskapet er til å stole på, både for kommunestyret, kontrollutvalget og andre med interesse for regnskapet.

Forvaltningsrevisjon innebærer systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyret eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon kan for eksempel vurdere om:

- Forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger.
- Forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området.
- Regelverket etterleves.
- Forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige.
- Beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav.
- Resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyret eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.

Forvaltningsrevisjon skjer innenfor alle kommunens tjenesteområder og dermed innenfor en rekke lov- og regelverk. Denne type undersøkelser bidrar med informasjon til kommunens beslutningstakere både på politisk og administrativt nivå

Kontrollutvalget skal minst en gang i valgperioden utarbeide en plan for **selskapskontroll**. Planen skal vedtas av kommunestyret, som kan delegere til kontrollutvalget å foreta endringer i planperioden. Hvilke selskaper som skal velges ut til selskapskontroll skal basere seg på en risiko- og vesentlighetsvurdering.

Eierskapskontroll er den obligatoriske delen av selskapskontrollen. Denne kontrollen omfatter:

- Kontroll av om forvaltningen av eierinteressen er i samsvar med aktuell selskapslov, for eksempel aksjeloven.
- Kontroll av om forvaltningen av eierinteressen er i tråd med politiske vedtak og forutsetninger

2 En kort beskrivelse av reformen

2.1 Hvilke endringer ble innført i 2004?

Fra 1. juli 2004 ble det åpnet for å konkurransesutsette kommunale revisjonstjenester. Dette var kjernen i et lovforslag om kontroll- og tilsynssystemet i kommunene og fylkeskommunene fremmet av Bondevik II regjeringen i form av Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon).

Kommunerevisjonens oppgaver er en del av det system for internkontroll og tilsyn som ble etablert i forbindelse med den nye kommuneloven av 1992. I forarbeidene til den nye loven ble det lagt betydelig vekt på å styrke kommunens egenkontroll. Som et ledd i dette ble kommunestyrets overordnede tilsynsansvar fremhevet i en egen bestemmelse i loven (§ 60 nr. 1). Videre ble alle kommuner pålagt å etablere et særskilt kontrollutvalg, med ansvar for å forestå det løpende kontroll- og tilsynsarbeidet på kommunestyrets vegne. Forvaltningsrevisjon ble en lovpålagt oppgave hvor også administrasjonssjefens tilsynsansvar ble fremhevet.

Siktemålet med dette var bl.a. å styrke bevisstheten om kontroll- og tilsynsarbeidets betydning. Målet var altså å styrke kommunens egenkontroll, og virkemidlene var rettet mot å etablere klarere roller, og en tydeligere ansvarsfordeling. Ved å flytte ansvaret for å føre tilsyn fra formannskapet til kontrollutvalget, ville en også styrke uavhengigheten til det sentrale tilsyns- og kontrollorganet. Sammenhengen mellom politiske beslutninger, utførelse og internkontroll kan framstilles slik:

Kommunestyret har ansvaret for å treffe beslutninger og påse at vedtakene iverksettes. Kontrollutvalget bistår med å kontrollere at dette skjer. Administrasjonssjefens ansvar er å sørge for at beslutningene gjennomføres og skal i den sammenheng sørge for den interne kontrollen. Kommunerevisjonen skal påse at slik internkontroll fungerer, samt gjennomføre regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

Med bakgrunn i NIBRs rapport 2000:10 "Full kontroll" konkluderte KRD at kommunenes egenkontroll er styrket. NIBR legger til grunn at endringer som ble gjort i kommuneloven i 1992 har hatt en gunstig effekt. Samtidig peker de på at det fortsatt er et betydelig utviklingspotensial, og at det fortsatt er behov for å styrke kommunenes egenkontroll. Dette gjelder både for omfanget og kvaliteten på forvaltningsrevisjonsarbeidet, og på den effekt som resultatene av forvaltningsrevisjonen har på organisasjonsmessig læring og utvikling i kommunene.

Kontrollutvalgets oppgaver

Kontrollutvalget skal påse at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalget skal også 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 vedtak og forutsetninger. Etter 01.07.04 skal

kontrollutvalget også påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens interesser i fristilte selskaper.

Bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll er fra 01.07.04 endret på en rekke punkter. Intensjonen med endringene har vært å styrke kontrollutvalget som tilsyns- og kontrollorgan og kontrollutvalget er også som følge av lovendringen tillagt nye oppgaver knyttet til tilsyn av fristilte organisasjoner. Kontrollutvalgene ledes av en representant for opposisjonen, noe som er gjennomgående for alle kommunene i vårt intervjuutvalg

2.2 Hensikt med reformen

I Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) ble det fremmet forslag om konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester. Reformen var motivert ut fra prinsippet om det kommunale selvstyret som innebærer at kommunene selv må kunne bestemme om de fortsatt vil ha en egen kommunal revisjon, organisere kommunerevisjonen sammen med andre kommuner eller velge en annen revisor.

Ut ifra det ble det i Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) åpnet for følgende alternativ mht. organisasjonsformer:

1. Kommunal revisjon i egenregi.
2. Interkommunalt samarbeid.
 - a. Et selskap som tilbyr tjenester til "medlemskommunene".
 - b. En vertskommune tilbyr tjenester til "medlemskommunene".
3. Konkurranseutsetting av revisjonstjenester til private revisorer/revisjonsfirma.
 - a. Hele kommunerevisjonen.
 - b. Deler av revisjonsarbeidet under kommunerevisors ansvar.

Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) styrket samtidig kontrollutvalgets bestillerfunksjon når det gjelder kontroll og tilsyn med den kommunale forvaltningen. Det er på denne bakgrunn at det lovfestes at kommunestyret/fylkestinget skal sikre kontrollutvalget tilfredsstillende sekretariatsbistand. I praksis innebærer dette krav til eget sekretariat til kontrollutvalget.

3 Konkurransetsetting av offentlige tjenester

3.1 Hvorfor konkurransetsettes tjenestene?

Hovedmålsettingen med konkurransetsetting av offentlige virksomheter er å fremme en mer effektiv tjenesteproduksjon. Dette kan gjøres ved å redusere ressursbruken med lik tjenestekvalitet, eller å øke tjenestekvaliteten med lik ressursbruk. Faktorer som gjør dette mulig er at konkurransetsetting:

- Gir ytre press på utfører.
- Stimulerer til nytenkning og kreativitet.
- Synliggjør gode (og dårlige) resultater.
- Overfører makt til brukerne, dvs mottakerne av tjenestene, d.v.s. de dyktigste utøverne belønnes av brukerne.
- Synliggjør kostnadene for beslutningstakere.

I tillegg vil vi peke på noen utvalgte eksterne rammebetingelser som drivere for å konkurransetsette tjenester. Disse er:

- **Strammere offentlig økonomi**
Økt etterspørsel etter kommunale tjenester uten tilsvarende vekst i budsjettene stiller krav til økt produktivitet. Konkurransetsetting av tjenestene vil kunne frigjøre ressurser slik at det produseres mer tjenester per krone.
- **Teknologisk utvikling**
Offentlige monopoler er historisk begrunnet i fallende gjennomsnittskostnader i produksjonen av tjenestene. Fjernsyns- og telemarkedet er eksempler på slike markeder. Teknologisk utvikling har gjort det mulig å produsere tjenestene uten fallende gjennomsnittskostnader. I dag finnes det for eksempel to parallelle mobilnett i Norge.
- **Økte krav fra befolkningen**
Økt individualisme og krav til å kunne velge selv er en sterk trend i samfunnsutviklingen. Brukere av kommunale tjenester vil ha muligheten til selv å definere tjenestetilbudet. Brukervalg er et svar på dette behovet.
- **Endrede internasjonale rammebetingelser**
EU- og EØS-reglementet for offentlig innkjøp stiller krav til bruk av konkurranse. Pleie- og omsorgstjenester har vært unntatt fra dette reglementet, men unntaket er nå opphevet.

Målsettingen for de som fremmer konkurransetsetting som virkemiddel, er å oppnå en mer effektiv bruk av samfunnets ressurser. Gevinstene som oppnås, kan tas ut i form av reduserte kostnader, økt produksjon og/eller bedret tjenestekvalitet.

Konkurransetsetting er ikke noe nytt for tjenesteproduserende sektorer. Det offentlige har over lang tid kjøpt tjenester fra privat sektor, for eksempel ved bruk av

anbud. Dette gjelder spesielt tekniske tjenester innenfor transport og vedlikehold. Innenfor pleie- og omsorgstjenester har private aktører, som for eksempel Røde Kors og menigheter, drevet sykehjem. Disse ikke-kommersielle aktørene har som regel en driftsavtale med kommunen.

Konkurransesutsetting blir ofte forvekslet med privatisering, noe som vender oppmerksomheten over mot politiske og ideologiske skillelinjer. Dette gjør det nødvendig med en nærmere begrepsavklaring av konkurransesutsetting.

Konkurransesutsetting er ulike måter å innføre en større eller mindre grad av markedeksponering i produksjonen av offentlige tjenester. Tanken er at trusselen om konkurranse i seg selv er effektivitetsdrivende. Selv om det offentlige konkurransesutsettes, er det offentlige fortsatt ansvarlig for at tjenestene tilbys innbyggerne, men det offentlige har ikke lenger monopol på å levere tjenestene. Det skilles derfor mellom to roller ved konkurransesutsetting: bestillerfunksjonen og utførerfunksjonen. Ved konkurransesutsetting er det utførerleddet, eller selve tjenesteproduksjonen, som eksponeres for konkurranse. I denne sammenheng omfatter utførerleddet selve revisjonsenheten, mens kontrollutvalget og dets sekretariat er bestillerenheten.

Full privatisering betyr derimot at det offentlige fraskriver seg ansvaret for tjenesten, og at pris, kvalitet og leveransevilkår fastsettes i markedet. Både bestillerfunksjonen og utførerfunksjonen er altså overlatt til et privat marked ved privatisering. Kommune-revisjon er en pålagt tjeneste for kommunene, og full privatisering er derfor ikke aktuelt.

Konkurransesutsetting skiller seg altså fra privatisering ved at bestillerfunksjonen forblir et offentlig ansvar. Kommunen vil fortsatt være ansvarlig for at brukerne får et tilbud om tjenesten i henhold til lov, og det er kommunen som finansierer og kontrollerer tjenesten. I tillegg trenger heller ikke selve tjenesteproduksjonen å privatiseres. Den kan like gjerne fortsatt bli utført av kommunen, men da må selvsagt kommunen delta i og vinne konkurransen. Det krever at det juridisk og organisatorisk legges til rette for at kommunen deltar i konkurransen. Hovedpoenget med konkurransesutsetting er derfor ikke hvem som produserer tjenesten, men at tjenesten i en eller annen form er eksponert for konkurranse mellom flere produsenter eller tilbydere, slik at produktet blir bedre enn uten konkurransesutsetting

3.2 Ulike konkurranseformer

Nedenfor gis en kort presentasjon av de vanligste konkurranseformene.

Trussel om konkurranse

Dette er den enkleste konkurranseformen, og handler om at den som produserer den aktuelle tjenesten får signaler fra for eksempel kommunestyret om at det er mulig tjenesten vil bli satt ut på anbud. Det må ikke nødvendigvis settes betingelser knyttet til når anbudet blir aktuelt for at trusselen skal virke. Denne konkurranseformen har blitt brukt i forbindelse med kommunerevisjon.

Etablering av konkurransemarkeder

Ofte brukt i forbindelse med deregulering av offentlige monopoler som for eksempel Telenor (Televerket) og NRK. Fra å ha enerett til tjenesteproduksjonen må virksomhetene konkurrere med nye private virksomheter. I slike markeder er det ofte fri etableringsrett, men det kan settes krav til selve tjenesteproduksjonen.

Anbudskonkurranser

Anbudskonkurranser i denne sammenheng er konkurranse om å utføre tjenesten. Tjenesteinnholdet er definert gjennom kontrakt mellom kommunen som bestiller og leverandører som utfører.

Penger følger bruker

Ordningen innebærer at leverandøren får betalt for tjenesten av brukeren. For hver skoleelev, barn i barnehagen, definert tjeneste etc., følger det et definert beløp (stykkpris) som betales av det offentlige. Dette beløpet kan enten brukes til å allokere ressurser mellom ulike offentlige virksomheter i sektoren eller som grunnlag for at brukeren kan velge mellom flere offentlige og private aktører.

Fritt brukervalg

Fritt brukervalg setter brukeren i fokus ved at hun kan velge mellom flere leverandører som er gitt tillatelse til å utføre tjenesten. Brukeren får tildelt ressurser til å betale tjenesten gjennom prinsippet om at penger følger bruker.

Benchmarking / sammenligning

Denne konkurranseformen er brukt for økt resultatstyring internt i kommunen eller virksomheten. Hensikten er å sammenligne prosess og resultater med beste praksis med standarder eller andre enheter i virksomheten, eller med andre virksomheter. Målsettingen med sammenligningen er ofte å lære av andre og å lære av seg selv.

Virkemiddelet kan kombineres med for eksempel trussel om konkurranse. Ved å innhente informasjon om andre virksomheter/enheter blir trusselen større.

3.3 utfordringer ved konkurranseutsetting

Målet med konkurranseutsetting er å sikre en mest mulig effektiv tjenesteproduksjon. Som bestiller av tjenestene vil det offentlige normalt ikke ha tilstrekkelig informasjon om utførers kostnader, enten denne er offentlig eller privat, og man er derfor ikke sikret å oppnå optimal effektivitet ved konkurranseutsettelse av tjenesteproduksjonen. I markedsteorien kalles det for asymmetrisk informasjon, ettersom det bare er utfører som har den eksakte informasjonen om hva tjenesteproduksjonen egentlig koster. Dette kan utnyttes til å etablere en buffer, slik at det kan bli fortjeneste i forhold til de avtalte priser. Et eksempel på en slik buffer kan være å redusere tjenestekvaliteten (les: kostnadene), slik at fortjenesten øker. Ved innføring av kommersielle aktører (hvor eierne vil ha avkastning på investert kapital) blir denne problemstillingen ytterligere aktualisert.

Det er behov for omfattende kontrollmekanismer for å sikre at tjenesteproduksjonen blir mest mulig effektiv uten at det går ut over kvaliteten. I praksis innebærer dette at det må vedtas kvalitetskrav for tjenestene som blir konkurranseutsatt. Kontrakten

med leverandør skal spesifisere krav til kvalitet og målsetting for den enkelte tjenesten. Målsettingene bør uttrykkes som effektmål, det vil si hva som er formålet med tjenesten, og hvilke virkninger den forventes å ha for brukere og samfunn.

Kvaliteten på tjenestene bør bli dokumentert ut fra følgende forhold:

- *Teknisk kvalitet:* Dette henspeiler på den kvalitet som kan måles, veies og telles ut fra objektive kriterier, og som er i overensstemmelse med definerte krav. Vurderinger av teknisk kvalitet vil derfor bli basert på objektive data.
- *Opplevd kvalitet:* Dette viser til den kvalitet som bare kan måles som den enkelte brukers opplevelse. For å vurdere opplevd kvalitet må det derfor samles subjektive data gjennom brukerundersøkelser.

Disse to forholdene, teknisk og opplevd kvalitet, inngår i samlebegrepet *tjenestekvalitet* som ligger til grunn for denne evalueringen. For at markedet skal fungere over tid, må aktørene ha tilstrekkelig informasjon slik at forholdet mellom pris og kvalitet kan balanseres.

Læring og læringsløyper

Som beskrevet ovenfor er en betydelig del av motivasjonen for konkurranseutsetting drevet av ønsket om å skape en mer rasjonell, robust og kompetent revisjon for norske kommuner. Generelt ser vi at konkurranseutsetting har blitt et av de viktigste virkemidlene for effektivisering i en rekke typer virksomheter. Særlig har offentlig sektor opplevd et sterkt press for økt konkurranseutsetting.

Forskningsporteføljen KUNNE (se www.kunne.no) har i 10 år dokumentert effekter av strukturelle endringstiltak for å bedre forvaltningen av kompetanse både i privat og offentlig sektor. Kompetanse kan i denne sammenheng defineres som evnen til å bruke erfaring, kunnskaper og kvalifikasjoner effektivt (OECD, 2001). Gjennom denne forskningen blir spesielt erfaringer med og effekt av uformell læring (OECD, 2001) satt på agendaen. Uformell læring er læring som et resultat av daglige aktiviteter. Den er ikke strukturert (mht læringsmål, -tid og -støtte) og leder ikke til sertifisering. I norsk sammenheng har også FAFO dokumentert grad og effekt av uformell læring på verdiskapning og organisatorisk kompetanse (FAFO, 2000). Det er følgelig dokumentert at ny kunnskap skapes gjennom praksis, tilbakeføring av erfaringer gir igjen grunnlag for ny kunnskapsutvikling. Det at den erfaringsbaserte kunnskapen ikke alltid kan gjøres eksplisitt og overføres til andre, gjør at denne typen læringsløyper (Argyris & Schön, 1996) kan bryte sammen.

Det er i denne sammenheng spesielt to viktige observerte utfordringer som har relevans for prosjektet. Den første utfordringen er knyttet til hvordan det lar seg gjøre å spesifisere alle formelle og uformelle oppgaver og roller som revisjonen har fylt. Den andre utfordringen er knyttet til evne til læring av det som ble utført når det ikke var en selv som gjorde det. Relevante spørsmål som bør stilles er hvordan det garanteres for læringsløyper og om det må "investeres" i læring på en annen måte.

Legger vi et kompetanse- og læringsperspektiv til grunn for vurderinger av effekten av konkurranseutsettingstiltak antas det følgende viktige forutsetninger for å høste læringsgevinst:

- Forankring i ledelse er et nøkkelement. Ledelsen må vise at de prioriterer strategisk kompetanseutvikling. Dette gjelder både fagkompetanse og forbedringskompetanse. I lærende organisasjoner er det systematiske læringsløyper fra hva som foregår i dag til hvordan prosesser kan forbedres. En lærende organisasjon er en organisasjon som stadig utvikler seg. Å bruke slike læringsløyper er et strategisk valg for ledelsen, og må ledsages av kontinuerlig kulturarbeid i hele organisasjonen.
- Aktiv brukermedvirkning sikrer at organisasjonen utvikler seg til en brukerfokustert organisasjon med fokus både på faglig kvalitet og opplevd kvalitet for brukerne.

I utarbeidelsen av intervjuguiden har det derfor blitt tatt spesielt hensyn til at vi i datainnsamlingen skal berøre punkter knyttet til forankring og kompetanse, læring og læringsløyper, samt kvalitetsopplevelse hos bestiller og bruker.

4 Evalueringsdesign og problemstillinger

4.1 Forprosjekt gjennomført i 2006

Forprosjektet ble gjennomført av Asplan Analyse og SINTEF i 2006, ca. 1½ år etter at reformen ble iverksatt. Hovedhensikten var å etablere kunnskap om kommunenes valg av organisasjonsform og hvilke erfaringer kommunene har hatt i løpet av det første halvannet året.

Datagrunnlaget som evalueringen bygget på var hentet fra perioden januar til mars 2006. I forprosjektet ble det gjennomført dokumentgjennomgang og 27 semi-strukturerte intervjuer som kartla kommunenes og fylkeskommunenes valg og erfaringer i forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonstjenester. Utvalget bestod av 3 kommuner som hadde valgt konkurranseutsatt kommunal revisjon (Klepp og Stord med Deloitte, og Vaksdal med Noraudit DA), 3 interkommunale samarbeid (Akershus FK med Akershus og Østfold fylkesrevisjon, Orkdal og Meldal med Revisjon Midt Norge IKS (reviderer mer enn 4 kommuner), og Sørumsund med Østre Romerike revisjonsdistrikt (reviderer mer enn 4 kommuner)), og 3 kommuner som hadde revisjon i egen regi (Bærum kommune og kommunerevisjon, Asker kommune og kommunerevisjon, og Nesodden kommune og kommunerevisjon). Ettersom forprosjektet kun baserte seg på en driftsperiode på halvannet år, kunne man ikke trekke endelige konklusjoner om reformen. Det anbefales derfor å gjennomføre et hovedprosjekt som bygde videre på den kunnskap som ble etablert i forprosjektet.

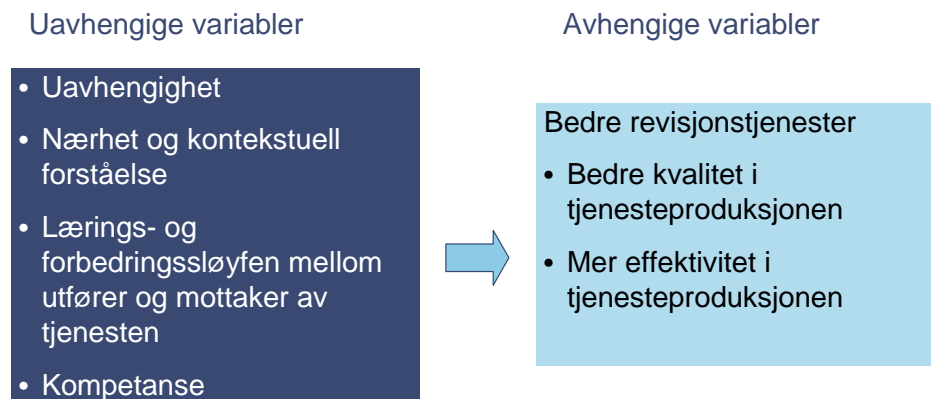
Hovedkonklusjonen i forprosjektet var:

- De fleste kommuner hadde valgt å fortsette som før. I praksis innebærer dette at de fleste fortsetter å delta i et interkommunalt samarbeid.
- 12 kommuner har valgt å kjøpe tjenester fra totalt 2 private leverandører. De fleste som valgte denne løsningen begrunnet dette med at det interkommunale samarbeidet ikke fungerte tilfredsstillende. Kommunene ønsket derfor å tre ut av samarbeidet. Da reformen åpnet for å kjøpe tjenestene fra private leverandører ble dette oppfattet som den enkleste løsningen.
- Kompetanse hadde en vesentlig betydning for kommunenes valg av løsning. Kommuner som valgte å kjøpe fra privat leverandør la vekt på at distriktsrevisjonen de hadde tilhørt ikke alltid hadde tilfredsstillende kompetanse og kapasitet til å gjennomføre revisjon og kontroll. Det ser ut til at det er særlig innenfor området forvaltningsrevisjon at kommunene er misfornøyd.
- Avhengig av kommunerevisjonens nærhet til kommunen ser det ut til at kontrollutvalget har fått en viktigere funksjon som kontrollør av revisjonstjenesten. Dette forholdet er særlig viktig for kommuner som velger å kjøpe tjenesten av private leverandører.
- Behovet for kontraktsbaserte kontrollrutiner oppfattes å være større når man kjøper tjenesten fra private leverandører. Det ligger litt i rollene som "kjøper

og selger” av tjenesten. Styrking av kontrollutvalgenes mulighet til å utøve formell kontroll synes derfor viktig.

4.2 Innledende evalueringsdesign

Vår tilnærming til evalueringen var initialt basert på følgende analysemodell:



Figur 4.1: Evalueringens initiale analysemodell

Den avhengige variabelen i analysen er om reformen fører til bedre revisjonstjenester. Dette måles i kvalitet og effektivitet i tjenesteproduksjonen.

Basert på erfaringene i forprosjektet er det identifisert fem uavhengige variabler. Uavhengighet til dem man skal revidere og nærhet og kontekstuell forståelse for det man skal revidere henger nært sammen.

Videre har vi lærings- og forbedringssløyfen mellom mottaker og utfører av revisjonstjenesten. Det er i forskningssammenheng sannsynliggjort at ny kunnskap skapes gjennom praksis, tilbakeføring av erfaringer gir igjen grunnlag for ny kunnskapsutvikling. Det at den erfaringsbaserte kunnskapen ikke alltid kan gjøres eksplisitt og overføres til andre, gjør at denne typen læringsløyper kan bryte sammen. Siden konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester fører til at tjenesten utføres utenfor kommunen, for eksempel av en privat leverandør, vil dette kunne bidra til å svekke læringsløyfen. Lærings- og forbedringssløyfen blir derfor en viktig uavhengig variabel i vurderingen av reformen. Kompetanse er også en viktig uavhengig variabel, siden det er grunn til å forvente at denne er ulikt sammensatt hos private og kommunale leverandører.

I denne gjennomgangen av aktuelle variable er det viktig å ha i mente at kommunesektoren er en sektor med stor dynamikk og stadig endring av rammebetingelser både politisk og økonomisk. Vi er derfor forsiktige med å kategorisk fastslå at det kun er de uavhengige variablene nevnt over som har ført til de effektene vi har funnet når det gjelder valg av ulike revisjonsløsninger.

4.3 Nødvendige endringer i gjennomføringen

Forprosjektet ble som nevnt gjennomført ca 1½ år etter at reformen ble iverksatt. Hovedhensikten var å etablere kunnskap om kommunenes valg av organisasjonsform og hvilke erfaringer kommunene hadde i løpet av det første halvannet året.

Erfaringene fra forprosjektet var at få kommuner hadde valgt private revisjonsløsninger, og erfaringsgrunnlaget var derfor ganske tynt. Med større avstand i tid har hovedprosjektet hatt bedre muligheter for å ta del i et større erfaringstilfang. Det har likevel vært nødvendig å skyve hovedprosjektet ut i tid, hovedsakelig pga at det har vært avholdt et kommune- og fylkestingsvalg i 2007. Her var det forholdsvis store utskiftninger av politikere både på grunnplanet og i den politiske ledelsen. Som følge av kommune- og fylkestingsvalget i 2007. Konsekvensen av dette var at mange politikere mente at man ikke hadde godt nok erfaringsgrunnlag for å svare på våre spørsmål. Derfor ble intervjuene skjøvet noe ut i tid. Denne utsettelsen har vært nyttig da våre respondenter nå har fått mer kunnskap og erfaringer med kommunal revisjon, og har gitt oss gode og velfunderte svar.

Av den grunn har det også vært nødvendig å foreta justeringer i prosjektdesignet. I det opprinnelige prosjektdesignet var ambisjonen at man både ville gjennomføre en følgeevaluering tidlig i prosjektfasen og en sluttevaluering ved avslutning av prosjektet.

Som nevnt over viste det seg utfordrende å rekruttere deltakerkommuner til følgeevalueringen rett før og i etterkant av et lokalvalg. Derfor har problemstillingene som var skissert utredet i de to fasene i større grad blitt slått sammen når vi har vært ute og intervjuet kommunene.

4.4 Problemstillinger

Erfaringene i gjennomføringen viste at det var behov for å strukturere evalueringsdesignet, herunder analytisk tilnærming. Vi har derfor jobbet ut fra fire hovedproblemstillinger og operasjonalisert disse i flere underproblemstillinger.

Hovedproblemstillinger:

- Har reformen fått ressursmessige konsekvenser?
- Har reformen fått kvalitetsmessige konsekvenser?
- Er kontrollutvalgets rolle styrket?
- Hvor reelt er spenningsforholdet mellom uavhengighet og behovet for læring?

Underproblemstillinger:

- Hvilke valg av løsninger har kommunene tatt?
- Hvorfor har de tatt disse valgene, herunder hvorfor har de evt. ikke endret organisasjonsform?
- Identifisere målsettinger for valgene (for eksempel mer effektive tjenester, bedre kvalitet og bedre styringsverktøy).
- Basert på arbeidet med å definere kvalitetsindikatorer og rolleforståelsen til kontrollutvalgene, er det interessant å verifisere resultatene fra de intervjuede kommuner. Dvs. om reformen har gitt bedre kommunal revisjon og om

kontrollutvalgets rolle er blitt svekket eller styrket, jf. diskusjonen i avsnittene over.

- Igjen basert på arbeidet med ressurskartlegging i de intervjuede kommuner, ønsker vi å verifisere eventuelle endringer i ressursbruk knyttet opp til de arbeidsprosesser som defineres i følgeevalueringen.

5 Metode

Vi har gjennomført en uavhengig evaluering som bygger på komplementær kompetanse hos PwC og SINTEF Teknologi og Samfunn i perioden 2007 til 2009. Evalueringen bygger på en forstudie gjennomført av Asplan Analyse og SINTEF i første kvartal 2006. Evalueringen har tatt sikte på å kartlegge kommunenes og fylkeskommunenes valg og erfaringer i forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonstjenester med spesielt fokus på hvordan kontrollutvalget blir praktisert i de forskjellige kommunene. I evalueringen har vi lagt vekt på hvordan intensjonen i loven er operasjonalisert ved å kartlegge hvordan kommunerevisjonen praktiseres i et strategisk utvalg av kommuner. Evalueringen har bestått av

- dokumentgjennomgang,
- semistrukturerte intervjuer og
- en nasjonal spørreundersøkelse gjennomført på telefon av Synovate.

Hovedtyngden av dokumentstudier ble gjennomført i forprosjektet, men også fortløpende supplert med dokumenter identifisert ifm datainnsamling.

Både for- og hovedprosjektet ble initiert på Norges Forskningsråds initiativ etter at reformen ble gjennomført. Det har derfor kun vært mulig for evalueringsprosjektet å innhente tverrsnittsdata for tiden etter reformen. Intervjudata er primært innhentet på to forskjellige tidspunkt, ca 1,5 år etter reformen i overgangen 2005/2006, og så igjen i 2008. Hensikten med hovedprosjektet var nettopp at det skulle ventes en stund til etter reformen for å se om bildet dannet under forprosjektet endret seg når reformen hadde hatt lengre virketid. Formålet var det samme med å gjennomføre en nasjonal spørreundersøkelse senest mulig i prosjektet, denne undersøkelsen ble derfor gjennomført høsten 2008. Evalueringsprosjektet har i så måte etterlevd den opprinnelige målsetting og hensikt.

Det skal likevel nevnes at evalueringen har hatt grunnleggende utfordring forbundet med å få data fra kommunene og mange kommuner har valgt ikke å delta i undersøkelsen. Disse utfordringene har vi måttet løse på en praktisk og pragmatisk måte og med det siktemål at det skulle ha så få konsekvenser som mulig for evalueringens sluttresultat. I det opprinnelige evalueringsdesignet var ambisjonen å gjennomføre systematisk kartlegging av revisjonstjenester i kommunene, hvor tjenestekvaliteten ble beskrevet både av objektive data knyttet til teknisk kvalitet og av subjektive funn knyttet til opplevd kvalitet. Underveis i prosjektet viste det seg imidlertid at et så omfattende krav om egenrapportering fra kommunene ville være vanskelig å gjennomføre, og det ble vurdert som et hinder for i det hele tatt kunne samle inn kvalitative data fra kommunene.

Utfordringene har også resultert i at prosjektet har trukket ut i tid. Utfordringer knyttet til å rekruttere informanter ble fortløpende kommunisert til Norges Forskningsråd og i samråd med dem ble det avklart at ny design basert på semistrukturerte intervjuer og bruk av en nøytral partner til å gjennomføre data innsamling i den nasjonale kartleggingen.

Reformen vi skal evaluere effektene av er en tung reform som bla. har pålagt kommunene å innføre en sekretariatsfunksjon i tilknytning til kontrollutvalget. I denne sammenheng ble det under de praktiske forholdene som rådet vanskelig å samle inn data som isolerer reformens konsekvenser for eksempel kun for teknisk kvalitet på observerte revisjonstjenester. Dette sagt, det er samlet inn et rikt materiale som gir mulighet for å triangulere kvalitative og kvantitative data. Som nevnt ovenfor er disse dataene innhentet på forskjellige tidspunkt. Data i forprosjektet er innhentet i intervjuer gjennomført i tidsrommer januar-februar 2006, for hovedprosjektet er intervjuene gjennomført i tidsrommer mars-september 2008 og for den nasjonale kartleggingen er spørreundersøkelsen gjennomført av Synovate i september 2008. De kvantitative dataene er ikke brukt til å gjennomføre statistiske analyser, men er brukt deskriptivt sammen med de kvalitative dataene for å underbygge eller falsifisere de sluttingene som er trukket. Prosjektgruppen føler seg derfor trygg i forhold til de konklusjoner som trekkes. Valgte metode har fungert i forhold til å identifisere mekanismer knyttet til kontrollutvalgets rolle og uavhengighet, revisjonstjenestenes kostnader og opplevde kvalitet, samt i forhold til læringssløyfen mellom revisjonsenheten og kommunene i alle de 3 valgte revisjonsmodellene.

5.1 Dokumentstudier

I forprosjektet ble det gjennomført en gjennomgang av relevante dokumenter fra etableringen av de 52 interkommunale revisjonsenhetene, samt en tilsvarende dokumentgjennomgang i forbindelse med kommuner som har valgt å konkurransenutsette sine revisjonstjenester. Denne dokumentgjennomgangen dannet grunnlag for utvalgs-kriterier basert på hvilken løsning kommunene hadde valgt for sine revisjonstjenester. I tillegg til denne gjennomgangen har prosjektet identifisert og gjennomgått relevante offentlige dokumenter og forskningsrapporter. Dokumentstudiene er bl.a. lagt til grunn når vi har identifisert utvalgs-kriterier, utviklet intervjuguiden og spørreskjema.

5.2 Intervjuer

Før intervjuer ble det investert tid og energi i å identifisere utvalgs-kriterier og utvikle en gjennomarbeidet intervjuguide. Som metode ble semistrukturerte intervjuer med omfang av 1-2 timers samtaler valgt. Semistrukturerte intervjuer bygger på en konvensjon av å skape en god samtale med informanten, hvor man på forhånd forbereder seg nøye slik at samtalen blir meningsfull uten at man har forhåndsgitte svarkategorier eller koding, eller at det er utslagsgivende om spørsmålene stilles i en predefinert sekvens eller formuleres likt i hvert intervju. Det viktigste er at konversasjonen flyter og samtidig informerer de på forhånd identifiserte momenter man ønsker å belyse.

Forberedelsene består i å lage en intervjuguide hvor det velges flere temaer samtalen skal berøre, og forslag til spørsmålsstillinger knyttet til disse temaene. Rækkefølge eller at alle spørsmål stilles ordrett er av mindre betydning enn at samtalen flyter, og at man i intervjusituasjonen faktisk får belyst de problemstillingene som er skissert i guiden.

Denne metoden egner seg godt for å eksplorere et felt fordi den åpner for informantens betraktninger samt mulighet til å diskutere temaer som supplerer intervjuguiden.

Semistrukturerte intervjuer ble gjennomført med ordfører, rådmann, leder av kontrollutvalget og ansatte ved de respektive revisjonstjenestene som kartlegger kommunenes og fylkeskommunenes valg og erfaringer i forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonstjenester.

Sentrale temaer berørt under intervjuene har vært:

1. Bakgrunn for valg av revisjonsløsning og hvordan det praktiseres i kommunen.
2. Kontrollutvalgets rolle og hvordan det er praktisert i kommunen.
3. Kvalitet og kostnader knyttet til valgte løsning og hva som var utslagsgivende for valg av løsning.
4. Uavhengighet og læring.

5.3 Utvalg

I alle valgte kommuner er både bestiller-/brukersiden og utførersiden intervjuet. På bestiller-/brukersiden er ordfører, rådmann og leder av kontrollutvalget intervjuet i samtlige kommuner. På utførersiden er representanter for revisjonen intervjuet, det være seg om disse er i kommunens egen kommunerevisjon, interkommunalt samarbeid, eller private tjenestetilbydere.

Geografisk spredning, størrelse, og antall samarbeidende kommuner er vektlagt. Det primære utvalgs-kriterium har likevel vært knyttet til at utvalget skal ha sikret å få med kommuner som har valgt en av de tre revisjonsmodellene; kjøp av revisjonstjenester fra privat leverandør, interkommunalt samarbeid og kjøp av deloppgaver fra privat leverandør, eller ikke valgt å sette ut revisjonen.

I tillegg til de 27 intervjuene som ble gjennomført under forprosjektet i januar og februar 2006, er det i hovedprosjektet gjennomført 33 intervjuer. Intervjuene fordeler seg på intervjuer i 3 kommuner som har valgt å utføre revisjonen i egenregi (Trondheim, Ås og Asker.) Det er gjennomført intervjuer i 4 av de 5 kommuner tilknyttet Vestfold Kommunerevisjon (Holmestrand, Re, Hof og Vestfold fylkeskommune). Det er ikke gjennomført intervjuer i Horten. Blant de som kjøper revisjonstjenester fra private leverandør er det gjennomført intervjuer i Bømlo, Stord, Vaksdal og Haugesund. Haugesund er relativt fersk kjøper av privat leverandør, mens de andre kommunene har 3-4 års erfaring. Av anonymitetshensyn vil vi ikke presentere en fullstendig liste over navngitte respondenter med tidspunkt for intervjuer. Videre har ikke alle respondenter fra hver kommune har vært tilgjengelige samtidig, intervjuer med hver kommune har derfor strukket seg ut over tid. I det opprinnelige designet ble det foreslått intervjuer i 3 kommuner x de 3 organisasjonsmodellene. Vi endte på intervjuer i 10 forskjellige kommuner.

Utvalget er selvfølgelig styrt av utfordring med rekruttering som beskrevet ovenfor, det er kun 7 kommuner som har egenregi, og når flere av disse ikke ville delta er det ikke mulig å etterkomme ønsket om å etterstrebe spredning på kommunestørrelse og

region. Den samme utfordringen er til stede i forhold til kommuner som kjøper revisjonstjenester av privat. Her har vi i hovedprosjektet intervjuet Bømlo, Stord, Vaksdal og Haugesund noe som er en delvis overlapp med utvalget i forprosjektet fordi det ikke lot seg gjøre å med å få nye. Når det gjelder valg av kommuner som har valgt å få revisjonstjenestene dekket gjennom å inngå i et interkommunalt samarbeid ble det i forprosjektet innhentet data fra kommunene i samarbeidet på Øvre-Romerike og Midt-Trøndelag. Når det i hovedprosjektet ble besluttet å supplere disse dataene med data fra flere kommuner knyttet til samme samarbeid i Vestfold er det fordi vi anså det som viktigere å se nærmere på hvordan et IKS fungerte, for eksempel ved å etterspørre hva de forskjellige aktørene lærte seg i mellom en å spørre kommuner som inngikk i forskjellige IKS.

5.4 Nasjonal kartlegging

Med bakgrunn i innsikt fra dokumentgjennomgang og semistrukturerte intervjuer ble det i samarbeid med Synovate utarbeidet et spørreskjema som tok sikte på å kartlegge erfaringene i et bredere antall kommuner.

Det ble vurdert hvilken metode som var best egnet til å kaste lys over den foreliggende problemstillingen. Basert på dette, samt metodiske vurderinger, ble det valgt en kvantitativ metode med gjennomføring via telefon. Dette primært på bakgrunn av at hovedhensikten med undersøkelsen er en oppfølging av kvalitativ undersøkelse gjennomført via intervjuer som gikk i dybden på utvalgte tema. Denne metoden ble ansett som mest hensiktsmessig både med hensyn til å få tak i målgruppen (da vi mangler e-post adresser til flere av respondentene i målgruppen), og i forhold til å nå respondentene mest mulig kostnadseffektivt.

Målet er vanligvis å innhente data fra et utvalg som kan karakteriseres som populasjonen i miniatyr. Det innebærer at utvalget må være representativt og ikke tendensiøst i relasjon til vesentlige kjennetegn ved populasjonen.

Undersøkelsens målgruppe er ordførere, rådmenn, ledere for kontrollutvalg og kommunerevisorer som har en forbindelse til konkurranseutsetting av revisjonstjenester. Videre vil disse igjen danne ulike grupperinger i forhold til struktur, dette i form av 3 revisjonsmodeller:

1. Kommunal revisjon i egen regi
2. Delta i et interkommunalt samarbeid
3. Å kjøpe revisjonstjenester fra private revisjonsfirma

Hver av disse er ulike både med hensyn til utbredelse og størrelse, og krever på bakgrunn av dette ulik håndtering.

Spørsmålet om utvelgning av målgruppe er et faglig problem mer enn et metodisk. Fra et metodisk synspunkt er hovedutfordringen å finne et representativt utvalg som kan gjøre oss i stand til å dra konklusjoner om populasjonen basert på utvalget. Dette dreier seg om generalisering fra utvalget til populasjonen. Statistisk sett dreier det seg om estimering og hypotesetesting.

Undersøkelsens målgruppe vil i dette tilfelle sette rammer for metodisk tilnærming med hensyn til to forhold. I populasjoner hvor totalantallet er lavt, som ved kommunal

revisjon i egen regi og revisjonstjenester fra private firma, vil dette faktisk gjøre det mulig å ta kontakt med hele målgruppen, og intervju så mange personer som mulig. I populasjoner hvor antallet er høyere, som i kommuner med interkommunalt samarbeid, vil vi måtte foreta en utvalgsprosess i forhold til totalantallet og intervju et visst antall personer på bakgrunn av tilfeldig utvelging. Prinsippet bak tilfeldig utvelging er at alle i populasjonen har like stor sjanse til å bli trukket ut. Statistisk sett er dette det ideelle. Gjennomføringen av intervjuene skulle skje pr. telefon av Synovate ved at når tilfeldig utvalgte telefon nummer til relevante kommuner dukket opp på skjermen til intervjuerne. Når en utvalgskategori var registrert full ville telefonnummer innen denne kategorien ikke lenger dukke opp. Målet var at det i et utvalg av kommuner skulle det gjennomføres 280 intervjuer med ordførere, rådmenn, ledere for kontrollutvalg og revisorer, det skulle tilstrebes en jevn fordeling mellom disse.

Følgende metodedesign ble valgt for å møte disse forholdene. Utvalget av kommuner skulle fordeles som følger:

- Av totalt, 7 kommuner som har valgt å beholde kommunal revisjon i egen regi skulle det intervjues så mange som mulig, maksimalt 40 stykker. Det ble gjennomført totalt 32 intervjuer i denne utvalgs kategorien.
- Av totalt, 416 kommuner som har valgt Interkommunalt samarbeid skulle det intervjues 50 ordførere, 50 rådmenn, 50 ledere for kontrollutvalg og 50 kommunerevisorer på bakgrunn av tilfeldig utvelging. Det ble gjennomført totalt 211 intervjuer i denne utvalgs kategorien.
- Av totalt, 26 kommuner som har valgt å kjøpe kommunale revisjons tjenester fra private revisjonsfirma skulle det intervjues så mange som mulig, maksimalt 40 stykker. Det ble gjennomført totalt 38 intervjuer i denne utvalgs kategorien.

Totalt sett ble det i den nasjonale kartleggingen gjennomført 281 intervjuer. Det ble intervjuet 73 ordførere, 67 rådmenn, 61 ledere for kontrollutvalg og 80 kommunerevisorer.

I tillegg til utvalgs kategoriene ble det under gjennomføringen av intervjuene også tilstrebet at intervjuene skulle representere en viss variasjon hva gjelder geografi, kommune størrelse og politisk tilhørighet på Ordfører.

Av 281 gjennomførte intervjuer fordelte disse seg geografisk med:

- 113 intervjuer gjennomført i kommuner på Østlandet
- 60 intervjuer gjennomført i kommuner på Vestlandet
- 64 intervjuer gjennomført i kommuner i Møre og Romsdal/Trøndelag
- 44 intervjuer gjennomført i kommuner i Nord-Norge

Av 281 gjennomførte intervjuer fordelte disse seg etter kommune størrelse¹ med:

- - 131 intervjuer gjennomført i små kommuner
- - 79 intervjuer gjennomført i middels store kommuner
- - 71 intervjuer gjennomført i store kommuner

¹ Kommunestørrelse er definert etter innbyggertall som hos SSB, men med følgende kategorier liten (inntil 5000 innbyggere), middels stor (fra 5000 til 15000 innbyggere) og stor (flere enn 15000 innbyggere)

Av 281 gjennomførte intervjuer fordelte disse seg etter parttilhørighet på Ordfører med:

- - 167 intervjuer gjennomført i kommuner med ordfører fra AP+SV+SP
- - 81 intervjuer gjennomført i kommuner med ordfører fra FRP+Høyre
- - 25 intervjuer gjennomført i kommuner med ordfører fra V+KRF
- - 8 intervjuer gjennomført i kommuner med ordfører fra bygdelister og annet

6 Observasjoner og funn fra kommunene

Våre observasjoner fra kommunene bygger på de semistrukturerte intervjuene med informanter fra utvalgte kommuner. Observasjonene er som tidligere beskrevet delt inn i tre hovedkategorier:

1. Kommuner med revisjon i egen regi.
2. Kommuner som deltar i ulike former for interkommunal revisjonssamarbeid.
3. Kommuner som kjøper revisjonstjenester fra private leverandører.

Funnene i den nasjonale kartleggingen danner et rikt analysegrunnlag, og noen viktige funn vil presenteres og illustreres grafisk avslutningsvis i dette kapitlet.

6.1 Relevante observasjoner fra semistrukturerte intervjuer

6.1.1 Kommuner med revisjon i egen regi

Informantene i de tre kommunene vi har intervjuet, og som har revisjonen i egen regi, har ikke opplevd store endringer etter at reformen ble innført i 2004. Det er flere årsaker til dette. Den mest åpenbare årsaken er at alle kommunene har hatt den samme revisjonsordningen i en årrekke, og derfor hadde reformen liten eller ingen effekt. Alle kommunene vi har intervjuet (Asker, Ås og Trondheim) har likevel vurdert interkommunale løsninger men av ulike årsaker valgt å fortsette med dagens løsning.

6.1.1.1 Kostnader

Kostnader forbundet med revisjonstjenester har ikke hatt et høyt fokus i Asker, Ås og Trondheim. Det har likevel vært stilt spørsmålsteget om ressursbruken har vært optimal ved dagens ordning. Ås ser at dagens revisjonsordning gir lavere kostnader enn å kjøpe tilsvarende tjenester fra Follo distriktsrevisjon når kjøp av forvaltingsrevisjonstjenester holdes utenfor.

I Trondheim, som har en forholdsvis stor revisjonsenhet med 18 ansatte, har man vurdert å ha færre fast ansatte for i stedet å kjøpe inn kompetanse ved behov, men har falt ned på at man ønsker å ha en bred faglig kompetanse internt i revisjonen for å kunne løse de fleste oppgaver internt. Man regnet det som lite sannsynlig at man ville oppnå noen økonomisk gevinst ved å enten konkurranseutsette eller gå inn i en interkommunal løsning.

For Asker sin del har kostnadene forbundet med kommunerevisjonen vært lite diskutert. I diskusjonen med Bærum om et samarbeid om revisjonstjenester var kostnader lite fremme.

6.1.1.2 Kvalitet

De tre kommunene har ulike oppfatninger med hensyn til hvordan de oppfatter kvaliteten på sine egne revisjonstjenester.

I Asker opplever både den politiske ledelsen og administrasjonen at revisjonen har en noe snever tilnærming til sine oppgaver med et for høyt fokus på tradisjonell bilagsrevisjon, mens forvaltningsrevisjon i bredere forstand enn rent økonomiske vurderinger savnes.

I Ås er erfaringene med kvaliteten på revisjonstjenestene som kommunens egen revisor leverer gode. Kommunerevisoren utfører regnskapsrevisjon og setter ut forvaltningsrevisjonsoppdragene både til Follo distriktsrevisjon og private aktører. Både innenfor regnskaps- og forvaltningsrevisjon opplever både administrasjonen og den politiske ledelsen at man får tilbakemeldinger og påpekninger som både er forståelig, konkrete og konstruktive. Likevel etterlyser man i administrasjonen et mindre fokus på avvik og påpekninger, og mer fokus på dialog og læring.

Kvaliteten på revisjonstjenestene oppfattes som gode i Trondheim. Tidligere opplevde administrasjonen at kommunerevisjonen hadde en kommunikasjonsform som var preget av "må," "skal" og pålegg i stedet for mer dialogorienterte begreper. Dette opplever en har endret seg til det bedre de senere årene. Det diskuteres likevel om det er en riktig strategi å ha som ambisjon å ha hele spekteret av kompetanse i kommunerevisjonen, i stedet for å kjøpe ekstern kompetanse ved behov.

6.1.1.3 Kontrollutvalgets rolle

Kommunene i dette utvalget har valgt ulike løsninger mht hvordan kontrollutvalget er sammensatt og valg av sekretariatsløsninger. Som det framgår av KommuneLovens § 77 må kontrollutvalget bestå av minst tre medlemmer hvorav minst et av disse må velges blant kommunestyrets eller fylkestingets medlemmer. KommuneLoven er heller ikke spesifikk på *hvordan* sekretariatsfunksjonen skal organiseres og utføres bortsett fra kravet om at kontrollutvalget skal ha sekretærbistand.

Asker har valgt å ha et lite kontrollutvalg med fire medlemmer. Det er kun et av utvalgets medlemmer som sitter i kommunestyret. I tillegg har et av medlemmene fått ansvaret for å fylle sekretariatsfunksjonen.

Trondheim har valgt en annen modell hvor samtlige syv av utvalgets medlemmer også sitter i kommunestyret. Trondheim har et eget sekretariat bestående av to ansatte. Etter det ble avdekket at det har foregått uregelmessigheter i sekretariatet vurderer man nå mulighetene for å legge sekretariatsfunksjonen inn i bystyrets sekretariat. Dette er i så fall en helt ny løsning som så vidt oss bekjent ingen andre kommuner har valgt. Løsningen gir også noen prinsipielle utfordringer mht kontrollutvalgets og sekretariatets rolle som en uavhengig aktør og kontrollorgan i forhold til bystyret.

Ås har et kontrollutvalg bestående av 5 medlemmer hvorav lederen sitter i kommunestyret. Ås har valgt å kjøpe sekretariatstjenester fra Follo interkommunale kontrollutvalgssekretariat.

6.1.1.4 Uavhengighet

Ingen av de tre kommunene gir uttrykk for at de opplever noen utfordringer rundt temaet uavhengighet. Alle tre mener at revisor har funnet den nødvendige balansen mellom nærhet og distanse.

6.1.1.5 Læringsløyfe

Alle de tre kommunene er godt fornøyd med hvordan læringsløyfen fungerer med hensyn til regnskapsrevisjon. De synes at de stort sett får gode og konstruktive tilbakemeldinger fra revisor. Det er likevel en gjengs tilbakemelding fra alle tre at det fortsatt er et potensial for forbedring. De fremhever spesielt at formen på tilbakemeldinger bør være mindre preget av avviksfokus og pekefingermentalitet, og mer preget av dialog, konstruktive innspill og læring. Dette gjelder i særlig grad Asker og Ås.

Når det gjelder forvaltningsrevisjon er erfaringene noe mer blandet. Trondheim og Asker gjennomfører de fleste forvaltningsrevisjoner selv, mens Ås kjøper disse tjenestene ute i markedet.

Fra administrasjonens side i Asker har man etterlyst forvaltningsrevisjoner med et noe videre perspektiv enn det rent økonomiske. Kvalitet og innhold i tjenester bør også være i fokus i slike revisjoner. Tilbakemeldingene i de gjennomførte revisjonene er også her preget av feil- og avviksidentifisering, og for lite på hvordan dette kan brukes aktivt i forbedringsarbeid.

Administrasjonen i Ås peker på mye av de samme utfordringene med tanke på læringsløyfen, dvs. for mye fokus på feil- og avviksidentifisering og for lite på hvordan dette kan brukes aktivt i forbedringsarbeid.

I Trondheim har de i større grad systematisert dialogen mellom administrasjonen og revisjonen, og man opplever tilbakemeldingene fra revisjonen som gode og konstruktive innenfor forvaltningsrevisjonsområdet.

6.1.2 Kommuner som deltar i interkommunale revisjonssamarbeid

Vi har intervjuet flere ordførere, rådmenn og ledere av kontrollutvalget i det interkommunale samarbeidet (IKS) om revisjonstjenester i Vestfold. I Vestfold kommunerevisjon inngår kommunene Vestfold fylkeskommune, Horten, Holmestrand, Re og Hof. Dette samarbeidet er i stor grad en videreførelse av tidligere Distriktsrevisjon. Svelvik og Sande kommuner inngikk interkommunalt samarbeid i Buskerud. Det var Holmestrand som i hovedsak tok initiativet til samarbeidet. De kommunene vi har intervjuet har i utgangspunktet opplevd at de er for små til å ha revisjon i egen regi uten at det har vært store eller prinsipielle diskusjoner om å konkurranseutsette disse tjenestene. Ingen har uttrykket vilje til å bruke mye tid og ressurser på å diskutere seg frem til hva som evt. ville være en optimal løsning for kommunens revisjonsbehov.

6.1.2.1 Kostnader

Implisitt er kostnadsvurdering en del av det som fører til interkommunalt samarbeid fordi flere av de kommunene vi har intervjuet viser til størrelse som motivasjon for

valg av løsning. Kostnader forbundet med revisjonstjenester har ikke hatt et høyt fokus blant de tre kommunene vi har intervjuet. Samtidig blir det understreket at dette er et spleiselag hvor alle kommunene som deltar måtte skyte inn startkapital for å etablere felles revisjon og sekretariat. Det fremkom at det i denne etableringen var en del diskusjon om både penger og ressurspersoner.

6.1.2.2 Kvalitet

Ingen av informantene vi har intervjuet gir inntrykk av at kvaliteten på revisjonstjenesten er mangelfull, men vi får bemerkninger på at revisjonen til tider sliter med kapasiteten. Periodevise utfordringer med kapasiteten er også revisjonen inneforstått med. På spørsmål om kvalitet understrekes ofte viktigheten av forståelse av historie og lokale forhold for å kunne gi revisjon og veiledning som oppleves som nyttig. Viktige parameter for opplevd kvalitet ligger i revisors evne til å forklare, ikke bare finne feil. Det generelle inntrykket som skapes er at kvaliteten på dagens revisjonstjenester er bedre og mer proaktive enn tidligere.

6.1.2.3 Kontrollutvalgets rolle

Kommunene i dette utvalget er alle deleiere i samme revisjonsenhet og har også felles sekretariatsløsning. Organiseringen av kontrollutvalget er derfor lik, men det eksisterer variasjon i forhold til kompetanse og ledelse i de forskjellige kommunenes kontrollutvalg. Videre fremkom det også noe variasjon i forhold til om det er automatikk i at opposisjonen har lederen for utvalget, og i forhold til antall representanter i utvalget. Noen kommuner har direktevalgt ordfører og da er det vanskeligere å praktisere at det er opposisjonen som skal ha lederen i kontrollutvalget. Det uttrykkes også at det tradisjonelt har vært mer rift om å sitte i andre utvalg, men at statusen til kontrollutvalget er styrket over tid og med at utvalget har fått mange gode og aktuelle saker å sette fokus på. Flere informanter uttrykker at dialog var lettere og mer løpende før da revisjonen lagde saksfremstilling som var mer tilpasset sakens innhold. Nå sendes rapport til sekretariatet, så til kontrollutvalget og går dermed gjennom et ekstra ledd.

6.1.2.4 Uavhengighet

Det uttrykkes at habilitetsspørsmålet er viktig, men ikke opplevd som noen stor utfordring. En informant uttrykker at det kan være et tankekors at posten som leder for kontrollutvalget tildeles en tidligere tung politiker som var med å vedta saker som det nå skal bestemmes om skal revideres. Det hevdes videre at dilemmaet knyttet til balanse mellom nærhet og distanse/habilitet burde vært løftet fram i større grad i den perioden man hadde revisjon i egenregi.

Nærhet handler om evne og kontekstuelle forståelse som grunnlag for å gi konstruktive innspill. Det understrekes også at rolleforståelsen til revisjonen er knyttet til å identifisere avvik og at dette er med på å opprettholde en distanse og uavhengighet.

6.1.2.5 Læringsløyfe

Våre informanter uttrykker generelt at de er godt fornøyd med kompetanse og kompetanseoverføring knyttet til regnskapsrevisjon. Det settes opp revisjonsplaner for forvaltningsrevisjon hvor man bygger opp kompetanse innen en sektor, for

eksempel revisjon av skole, for så å benytte dette i alle kommunene innen revisjons-samarbeidet. Samspillet med revisjonen er preget av faste møter mellom revisor og økonomisjef.

Flere informanter mener at revisjonen betyr en del for erfaringsoverføring. Det fremholdes at revisjonen har tyngde i forhold til å påpeke hva som har vist seg hensiktsmessig andre steder, eller er revisjonsteknisk fordelaktig, når politikerne skal gjøre vedtak basert på administrasjonens forslag. Likefullt er det viktig å understreke at revisor er flinkere til å påpeke det som er feil i henhold til forskrift, enn det de er til å fremheve det som er bra. Revisjonen har en pedagogisk utfordring og forbedrings-potensial i å bli mer bevisst i sin læringsrolle.

6.1.3 Kommuner som kjøper revisjonstjenester fra private leverandører

Som vi viste i kapittel 4.4 er det 26 kommuner som kjøper private revisjonstjenester per 31.12.08. Det er fem selskaper (BDO, Deloitte, Ernst & Young, KPMG og Kystrevisjon) som så langt selger revisjonstjenester til kommunesektoren og det er de to førstnevnte som er dominerende. Utviklingen har skutt fart de to siste årene. Antallet kommuner som kjøper private revisjonstjenester er doblet fra 2006 til 2008.

Vi har intervjuet informantene i fire av disse kommunene; Bømlo, Stord, Vaksdal og Haugesund.

6.1.3.1 Kostnader

Alle fire kommuner deltok i ulike former for interkommunalt revisjonssamarbeid før de valgte private løsninger. Tilbakemeldingene fra Bømlo, Vaksdal og Haugesund var usikkerhet knyttet til omfang, innhold og kvalitet i forhold til pris på de tjenestene som distriktsrevisjonene leverte. Flere av våre informanter beskrev det som at de fikk uspesifiserte fakturaer uten å vite hva man faktisk betalte for.

To av kommunene, Bømlo og Vaksdal, opplevde at konkurranseutsettingen medførte uforutsette engangskostnader i overgangen fra distriktsrevisjon til private leverandører. Distriktsrevisjonene er organisert noe ulikt fra region til region, men de er i all hovedsak organisert som interkommunale selskaper hvor deltakerkommunene er eiere og har hatt arbeidsgiveransvaret for de ansatte i selskapet. Dette har medført at bl.a. Vaksdal var nødt til å innfri 500.000 kr i pensjonsforpliktelser for å komme seg ut av det interkommunale samarbeidet. Bømlo ble stilt ovenfor noen av de samme utfordringene.

Det er kun Stord av de fire som i intervjuene ga uttrykk for at de hadde opplevd reelle besparelser i forhold til tidligere kostnadsbilde.

6.1.3.2 Kvalitet

Alle de fire kommunene i utvalget har fremhevet ulik grad av misnøye med kvaliteten på de tjenestene som distriktsrevisjonene leverte som et av hovedargumentene for å gå over til private revisjonsløsninger. Alle kommunene peker på at distriktsrevisjonene har hatt utfordringer med å rekruttere kompetente revisorer. Det

har særlig vært vanskelig å rekruttere statsautoriserte revisorer. Dette har hatt en effekt på kvaliteten på det arbeidet som distriktsrevisjonene leverte.

Alle fire er enige om at kvaliteten på revisjonstjenestene har økt betraktelig etter at de gikk over til private løsninger.

6.1.3.3 Kontrollutvalgets rolle

Kontrollutvalgene på Bømlo, Stord og Vaksdal har 5 medlemmer, mens utvalget i Haugesund har 9 medlemmer.

Det har vært kontrollutvalgene som formelt har hatt ansvaret for å sette i gang og gjennomføre prosessene med å utvikle de tidligere revisjonsordningene og samtidig utforme kravspesifikasjonene når de skulle hente inn tilbud på private revisjonsløsninger. Kontrollutvalgene har hentet inn ulike former for kompetanse i disse prosessene. Noen kommuner, som Stord, har hatt denne kompetansen på rådhuset, mens andre har fått bistand fra blant andre interkommunale innkjøpssamarbeid, som Bømlo. For Haugesund var det kontrollutvalgets sekretariat som utformet kravspesifikasjonen.

De kontrollutvalgslederne som ble intervjuet er også fornøyd med de private revisjonsløsningene. De fremhever spesielt arbeidet med risikoanalyser som revisor gjennomfører i forkant av arbeidet med revisjonsplanen som en viktig bevisstgjøringsprosess på hva som er viktig og hva som bør prioriteres.

6.1.3.4 Uavhengighet

Kommunene gir uttrykk for at ordningen med private revisjonsleverandører gjør at revisor oppfattes som mer uavhengig. Samtidig framhever kommunene at kontakten mellom revisor og kommunene og revisors forståelse for rammebetingelser og utfordringer er god blant de private tilbyderne.

Haugesund og Stord fremhever også at valg av private revisjonsløsninger har ført til at rådmann/ administrasjonssjef har fått et sterkere fokus på internkontroll som følge av mindre kontakt med revisor i det daglige,

6.1.3.5 Læringsløyfe

Kommunene med private løsninger gir uttrykk at de er godt fornøyd med hvordan deres revisorer ivaretar behovet for læring i tilbakemeldingene fra revisor. Kommunene hadde tidligere mange av de samme erfaringene som vi har observert blant kommuner med revisjon i egen regi eller med distriktsrevisjon/IKS; at revisor var opptatt av å avdekke feil, mangler og avvik, og i mindre grad hadde fokus på læring og forbedringsarbeid.

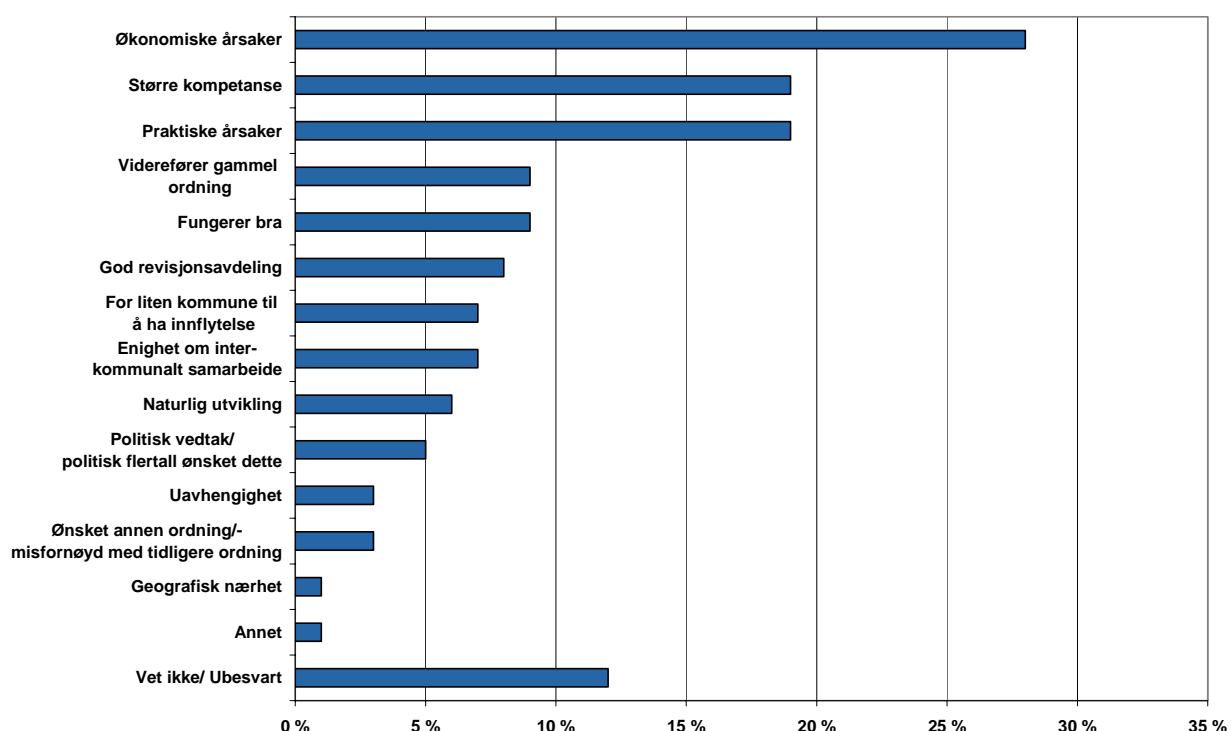
Selv om flere av kommunene gir uttrykk for at hyppigheten i dialogen med revisor ikke er så høy som tidligere, opplever de at innholdet i denne dialogen har blitt mye bedre etter at de byttet revisjonsleverandør. Den er tydeligere og mer spisset og oppleves bedre egnet for å ta lærdom av avdekkede avvik og forbedringspunkter.

Kommunene trekker spesielt fram forvaltningsrevisjonen som et området hvor de opplever at formen og innholdet i rapportene er av en kvalitet som gjør at de kan brukes av både politikere og administrasjon i utviklings- og forbedringsarbeid. Også innenfor regnskapsrevisjonen er kommunene mer fornøyd enn tidligere, og mener at tilbakemeldingene fra revisor er mer konstruktive.

6.2 Relevante funn fra den nasjonale kartleggingen

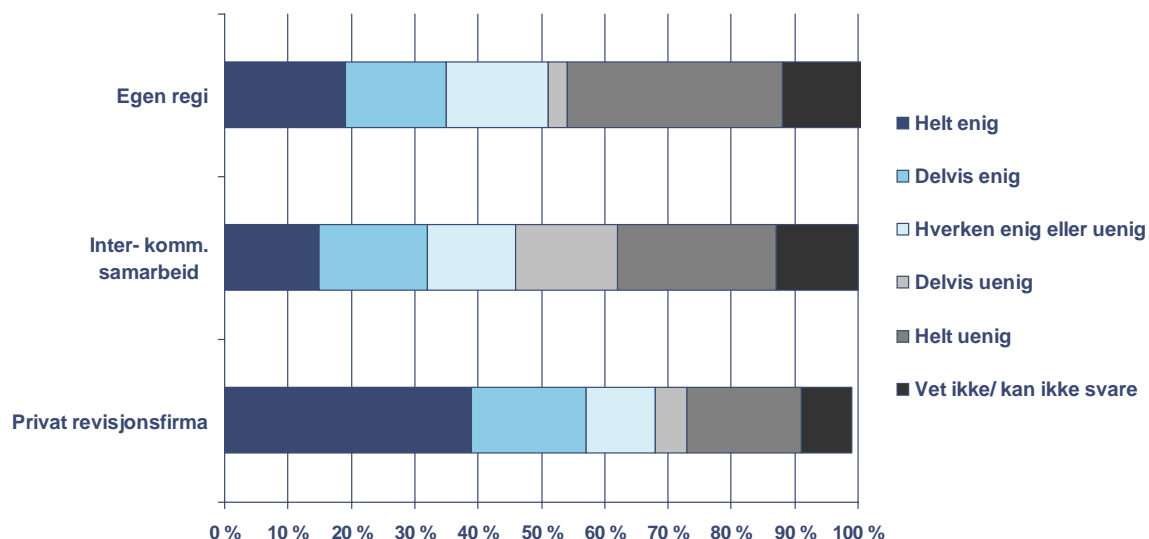
Den nasjonale kartleggingen favnet bredt, og det komplette spørrebatteriet er lagt ved i 10.2. I dette kapitlet skal vi gi en oppsummering av noen av de viktigste funnene.

Det første er knyttet til spørsmål 6 i spørreundersøkelsen ” Hvorfor valgte din kommune dagens ordning?” og avdekker at økonomiske årsaker er en viktig begrunnelse for valg av løsning uavhengig av hvilken løsning som ble valgt.



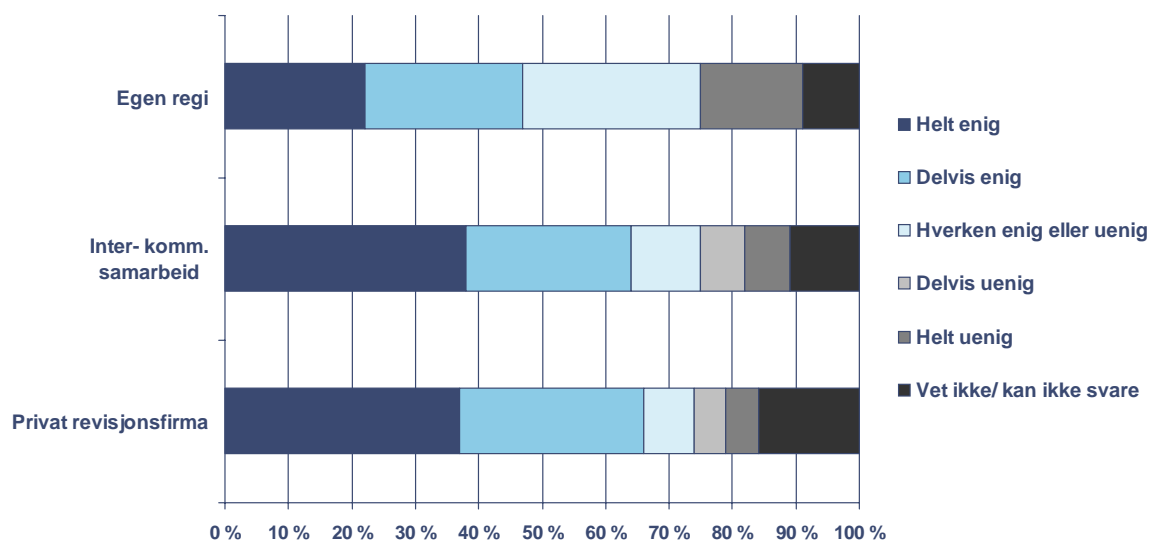
Figur 6.1: Hvorfor valgte din kommune dagens ordning? n=281

Det andre er knyttet til spørsmål 16.5 i spørreundersøkelsen hvor respondentene ble spurt om hvor enige/uenige de var i utsagnet ”Reformen har ført til lavere kostnader”. Svarfordelingen er her sortert på hvilken organisasjonsform som er valgt for kommunal revisjon. Snaue 60% av de kommunene som kjøper revisjonstjenester fra private leverandører opplever at de har fått lavere kostnader. Mens det faktisk er færre av de som kjøper revisjonstjenester fra interkommunale revisjonsløsninger (drøye 30%) enn de som har revisjon i egen regi (snaue 35%) som opplever at reformen har ført til lavere kostnader.



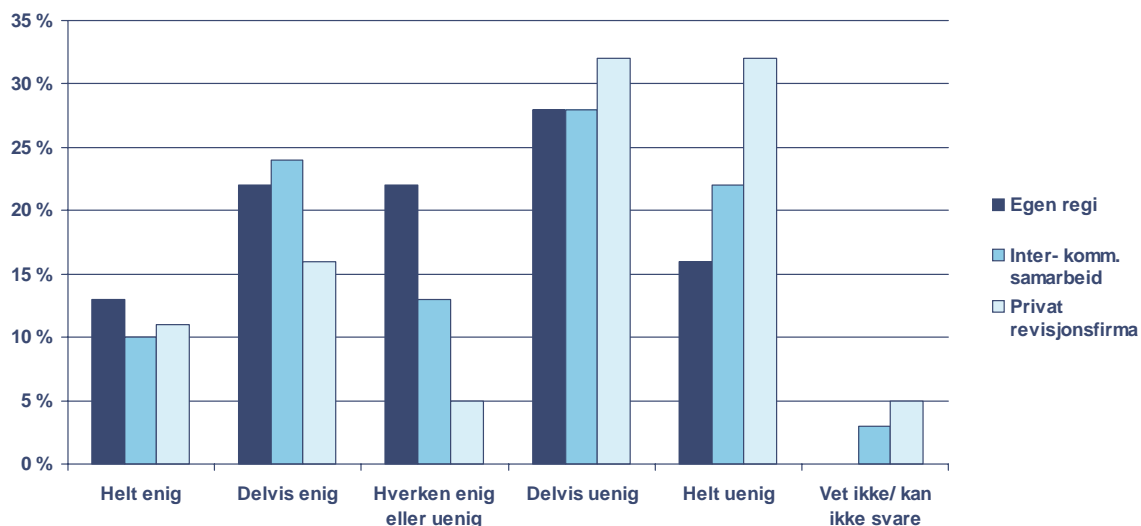
Figur 6.2: Revisjonsreformen har ført til lavere kostnader n=281

Et tredje funn intressant funn er knyttet til spørsmål 16.4 i spørreundersøkelsen. Her er respondentene igjen bedt om å si seg enig/uenig i utsagnet "Kommunal revisjon har blitt bedre etter reformen". Svarfordelingen er igjen sortert på organisasjonsform, og viser at et flertall av de som har interkommunale og private løsninger uttrykk for at reformen har ført til at kommunal revisjon har blitt kvalitetsmessig bedre.



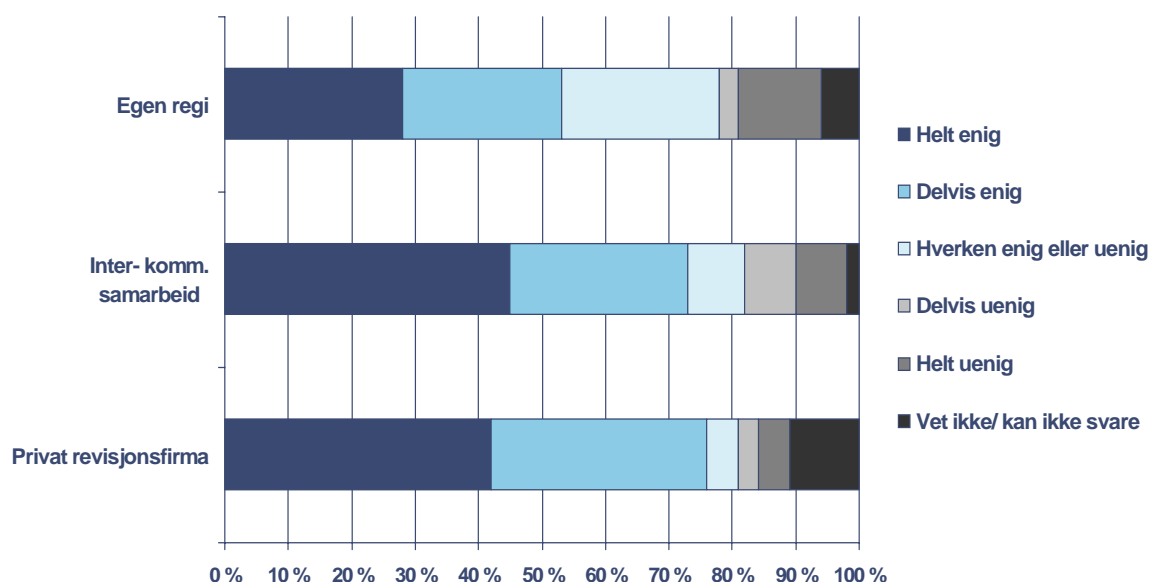
Figur 6.3: Revisjonsreformen har ført til bedre revisjonstjenester? n=281

Et annet spørsmål vi har søkt å få kartlagt er hvilken status det er knyttet til det å sitte i kontrollutvalget. I den nasjonale spørreundersøkelsens spørsmål 2.2 ble respondentene bedt om å si seg enig/uenig i utsagnet "Kommunepolitikerne vil gjerne sitte i kontrollutvalget". Som det går fram av søylediagrammet under er det fortsatt ikke spesielt attraktivt å sitte i kontrollutvalget. Det er en tendens til at respondentene i de kommunene som kjøper revisjonstjenestene fra private leverandører er mest negative til å sitte i kontrollutvalget.



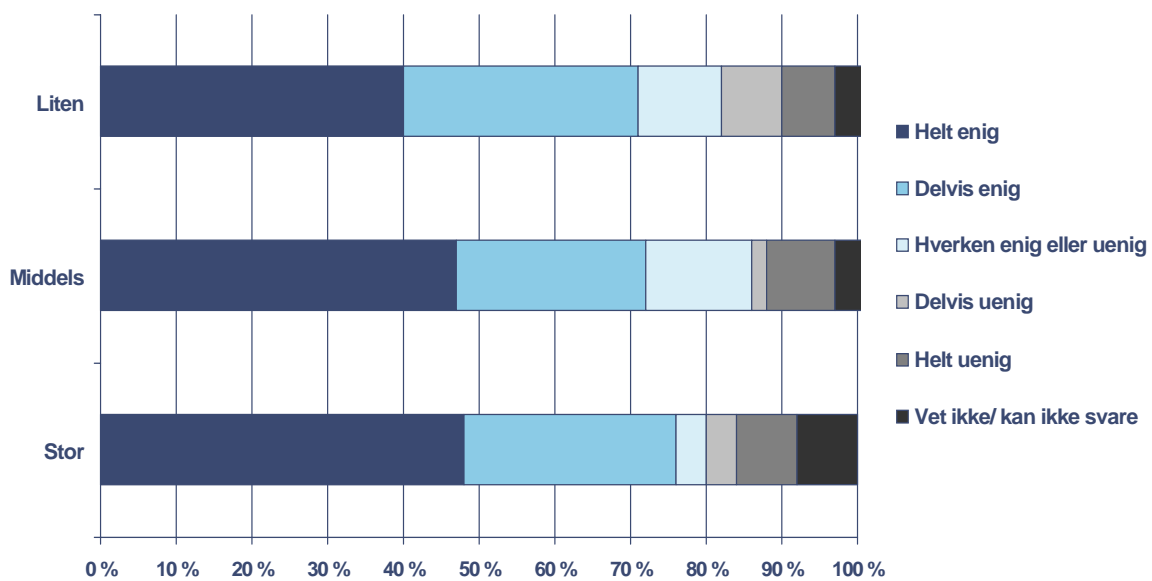
Figur 6.4 Kommunepolitikerne vil gjerne sitte i kontrollutvalget n=281

Knyttet til kartleggingen av hvordan kontrollutvalget fungerer etter reformen har vi også vært interessert i å belyse hvorvidt kontrollutvalget oppleves som uavhengig. I den spørreundersøkelsens spørsmål 16.2 ble respondentene bedt om å si seg enig/uenig i påstanden "Revisjonsreformen har ført til et mer uavhengig og kritisk kontrollutvalg". Vi ser at en overvekt av respondentene sier seg enig/delvis enig i utsagnet uavhengig av hvilken organisasjonsmodell kommunen har valgt for sin kommune revisjon. Følgelig kan det se ut som at kontrollutvalgets rolle ikke er svekket av reformen.



Figur 6.5 Har reformen ført til et mer uavhengig og kritisk kontrollutvalg? n=281

Et moment vi søkte å kartlegge i intervjuene var knyttet til hvorvidt kontrollutvalg og sekretariat praktiseres forskjellig i store og små kommuner. Tar vi spørsmål 16.2 fra den nasjonale kartleggingen og sorterer denne på kommune størrelse ser vi at det er en svak tendens til at opplevelsen av et mer kritisk og uavhengig kontrollutvalg styrker seg med kommunens størrelse.



Figur 6.6: Revisjonsreformen gir en mer uavhengig og kritisk revisjonstjeneste, fordelt mellom kommunestørrelse? n=281

7 Vurdering av observasjonene og funnene

I dette kapitlet vil vi vurdere resultatene fra intervjuene og funnene fra den nasjonale spørreundersøkelsen beskrevet i forrige kapittel. Vurderingen dreier seg rundt følgende spørsmål:

1. Har reformen ført til lavere kostnader?
2. Har reformen ført til bedre kvalitet?
3. Har reformen ført til at kontrollutvalgets rolle er styrket?
4. Har reformen ført til at revisors rolle oppfattes som mer uavhengig?
5. Har reformen ført til forbedrede læringsløyper i kommunene?

7.1 Har reformen ført til lavere kostnader?

I intervjuene med representanter fra kommunene ble en rekke faktorer fremhevet som viktige elementer i forhold til valg av løsning. Det ble også kartlagt i den nasjonale spørreundersøkelsen forskjellige begrunnelser for hvorfor kommunene valgte dagens løsning (se Figur 6.1). Både i intervjuene og i den nasjonale kartleggingen oppgis økonomiske årsaker hyppigst som motiv. De andre faktorene som påvirker valg av løsning er kompetanse og arbeidsplasser i regionen, men også revisjonsmiljøets kapasitet og saksbehandlingstid

Følgelig kan det synes som om en betydelig del av motivasjonen for å endre revisjonsmodell fra å ha dette i egen regi til interkommunalt samarbeid eller konkurranseutsetting er drevet av ønsket om å skape en mer rasjonell, robust og kompetent revisjon for norske kommuner. I den nasjonale kartleggingen oppgir rundt halvparten av respondentene at reformen har ført til lavere kostnader, uavhengig av hvilken løsning man har valgt. Denne tendensen er sterkest for kommuner som har valgt å konkurransesette, hvor 58 % av respondentene svarer Helt eller delvis enig i at reformen har ført til lavere kostnader. Svakest er tendensen for kommuner som har valgt interkommunalt samarbeid, hvor 33 % av respondentene svarer Helt eller delvis enig i at reformen har ført til lavere kostnader (se figur **Error! Reference source not found.**).

Når det gjelder kostnadsspørsmålet er det også verdt å nevne at det generelt er liten kunnskap om ressursbruk på revisjon. Mange av de spurte er lite bevisst hva man bruker av ressurser på revisjonstjenester. Videre har de fleste kommuner lite kunnskap om kvalitetsmessige og kostnadmessige konsekvenser av et evt. valg av alternativ revisjonsløsning.

I denne anledning kan de synes som om selve prosessen med å skifte til ny revisjonsløsning fremtvinger en bevisstgjøring av kommunene (både fra egenregi til IKS og private leverandører), hvor kunnskap om kostnader og krav til tjenesteinnhold øker. Det er når revisjonstjenestene skal spesifiseres og kontraktsfestes at kunnskap og forståelse av pris og viktige kvalitetsfaktorer blir synliggjort.

7.2 Har reformen ført til bedre kvalitet?

I en vurdering av kvaliteten på kommunale revisjonstjenester er det viktig å være klar over at revisjon er lite kontroversielt og skaper lite engasjement hos både politikere og ansatte i kommune-Norge.

Dette er også noe vi har fått bekreftet gjennom våre intervjuer med respondenter i kommunene. Respondentene sier gjennomgående at interessen for revisjon er lav. Av den grunn er heller ikke bevisstheten rundt innhold og kvalitet på revisjonstjenester spesielt høy. Dette gjelder spesielt innenfor den tradisjonelle regnskapsrevisjonen.

Innføringen av forvaltningsrevisjon har derimot ført til at perspektivet innenfor revisjon blant annet er utvidet til også gjelde om lovpålagte tjenester utføres i henhold til krav, innhold og kvalitet på tjenester osv. I flere intervjuer er det hevdet at dette gjør at forvaltningsrevisjonen blir politisk interessant, og dermed skaper mer engasjement blant de folkevalgte.

I den nasjonale kartleggingen gir et flertall av de som har interkommunale og private løsninger uttrykk for at reformen har ført til at kommunal revisjon har blitt kvalitetsmessig bedre.

7.2.1 Kommuner som kjøper private revisjonstjenester

Når det gjelder kommuner som kjøper private revisjonstjenester er det flere forklaringsvariabler for hvorfor de opplever at kvaliteten har økt. Den viktigste forklaringen som kommunene oppgir er at selve prosessen med konkurranseutsetting har vært en bevisstgjøringsprosess for både politikere og administrasjon. Man har i prosessen vært nødt til å foreta analyser av omfang og kvalitet på de revisjonstjenestene man hadde før konkurranseutsettingen. En slik kritisk gjennomgang har også vært et godt utgangspunkt for å formulere krav til kvalitet og innhold når revisjonstjenestene konkurransenutsettes.

En annen viktig forklaring som oppgis er at man ikke var fornøyd med kvaliteten på de eksisterende tjenestene, enten de var i egen regi eller levert av et interkommunalt revisjonsselskap. Flere av kommunene oppgir også at de var usikre på hva den (inter)kommunale revisjonen faktisk skulle levere, ettersom leveransene var lite regulert i kontrakter eller avtaler. Ved kjøp av private revisjonstjenester er forhold knyttet til kvalitet, omfang og pris som regel regulert i en kontrakt mellom kjøper og selger. Private leverandører er ofte mer trent til å synliggjøre hva kundene får av omfang og kvalitet gjennom kontraktstyring. Opplevelsen av bristende kvalitet har ofte vært den utløsende faktoren til at man har sett seg om etter andre revisjonsløsninger.

Den tredje forklaringen som respondentene i kommunene oppgir er at man har opplevd utfordringer knyttet til å rekruttere og beholde kompetent arbeidskraft til å utføre revisjonen. Dette har ført til at kommunene til tider ikke har fått de tjenestene

som revisor skulle gi, eller at kvaliteten på tjenestene ikke holdt faglig eller kvalitetsmessig mål.

Gjennom konkurranseutsettingen har kommunene fått adressert de utfordringene som er nevnt over. Man har utarbeidet kravspesifikasjoner med klare krav til kvalitet og innhold i tjenestene. De private leverandørene styres gjennom avtaler og kontrakter, og disse er i tillegg bedre enn kommunale virksomheter til å synliggjøre hva kundene får for pengene.

Private leverandører har i perioden 2004-2008 som et ledd i markedsstrategien rekruttert revisorer med høy faglig kompetanse. Denne tilgangen på kompetent arbeidskraft blir påpekt som en viktig årsak til at kommunene som har konkurranseutsatt revisjonstjenestene opplever å ha fått bedre kvalitet på revisjonstjenestene. Et annet forhold som oppleves som positivt er revisors rolle som uavhengig og uhildet aktør er blitt styrket. Om dette skyldes at private leverandører i større grad er trent til å ta en slik rolle vites ikke, men tradisjonelt har de kommunale virksomhetene hatt tettere bånd til "klienten" enn private leverandører.

7.2.2 Kommuner som deltar i ulike former for interkommunal revisjonssamarbeid

Også kommuner som deltar i ulike former for interkommunalt revisjonssamarbeid oppgir at kvaliteten på revisjonstjenestene har blitt bedre etter at reformen ble innført i 2004. I den nasjonale kartleggingen oppgir nesten 2/3 av disse kommunene at kvaliteten er forbedret.

Undersøkelsen bekrefter også at kommunene er fornøyde med revisors kjennskap til lokale forhold og kontakt med kommunen.

Årsaker til denne kvalitetsforbedringen inkluderer:

- Kommunen har gjennomgått en bevisstgjøring i forbindelse med reformen.
- Dette har igjen ført til at kommunene har blitt mer krevende kunder og stiller større krav til det interkommunale revisjonssamarbeidet.
- Økt konkurranse fra private aktører fører til økt fokus på kvalitet i interkommunale revisjonssamarbeid.

7.2.3 Kommuner med revisjon i egen regi

Den nasjonale kartleggingen viser at litt flere enn halvparten av de kommunene som har revisjon i egen regi mener at reformen har hatt liten eller ingen effekt på kvaliteten. En forklaring på dette kan være at disse kommunene har opprettholdt status quo, og derfor i mindre grad har før- og ettererfaringer på den måten som kommuner hvor revisjonen ble konkurranseutsatt har. Likevel gir flere av kommunene gjennom intervjuer uttrykk for at innføringen av reformen i 2004 har vært et insentiv for å gjennomgå egen revisjonsordning.

I Trondheim ble det diskutert om man skulle gå inn i et interkommunalt revisjons-samarbeid med nabokommunene. Konklusjonen i Trondheim var at det var omegns-kommunene som ville profitere mest på en slik ordning, både kvalitetsmessig og økonomisk. Derfor valgte man å fortsette med revisjon i egen regi.

I Asker gjorde man en tilnærming til Bærum for å utrede mulighetene for et samarbeid. Disse sonderingene var resultatløse og man gikk videre i egen regi. I forbindelse med ansettelse av ny kommunerevisor fikk kontrollutvalget i oppgave å undersøke mulighetene for å hente inn tilbud fra private aktører. Kontrollutvalget ville ikke konkurransesette revisjonen og kommunen valgte å fortsette med revisjon i egen regi.

I Ås i Akershus har man hatt samme kommunerevisor i over 30 år, og har vært fornøyd med kvaliteten på tjenestene. Revisor vil i løpet av 2 år gå av med pensjon, og i kommunen forbereder man nå prosessen med valg revisjonsordning. Tilbakemeldingene fra politisk og administrativ ledelse i kommunen er klare på at man ikke ønsker å fortsette med revisjon i egen regi. Man ønsker å utrede mulighetene for å kjøpe disse tjenestene både av det interkommunale revisjonsselskapet i regionen og hente inn tilbud fra private aktører. I en slik prosess vil kvalitet på revisjonstjenestene være av avgjørende betydning.

Kommunene med revisjon i egen regi er særlig fornøyd med kvaliteten på *regnskapsrevisjonen* i den landsdekkende spørreundersøkelsen. Godt over 90 % av respondentene i denne gruppen er fornøyd med kvaliteten på regnskapsrevisjonen. Dette bildet blir også stort sett bekreftet gjennom de intervjuene vi har gjennomført. I intervjuene sier kommunene i tillegg at kvaliteten og formen på tilbakemeldinger har bedret seg de siste årene til å bli mer konstruktive og mindre opptatt av kun å påpeke feil og avvik.

På *forvaltningsrevisjonsområdet* er tilfredsheten med kvaliteten noe lavere. Drøye 60 % av respondentene sier at de er fornøyd med kvaliteten. Det må understrekes at dette fortsatt er en høy score, men kontrasten opp til over 90 % tilfredshet innenfor regnskapsrevisjon er likevel markant. Det kan være flere årsaker til at tilfredsheten er noe lavere innenfor forvaltningsrevisjon. En av hovedårsakene, etter vår vurdering, er at kommunerevisorene i all hovedsak har bakgrunn fra regnskapsrevisjon, og det er innenfor dette feltet de er faglig på hjemmebane. Dette ser vi også har preget fokus og innretning på noen av de forvaltningsrevisjonene som er igangsatt i disse kommunene. Vi registrer også at kommunerevisorene har sentrale roller i utformingen av kravspesifikasjoner når man kjøper inn ekstern kompetanse for å gjennomføre forvaltningsrevisjonene. Det å utforme kravspesifikasjoner på områder som ligger utenfor sin egen kjernekompetanse vil mest sannsynlig også prege kvaliteten på det arbeidet som utføres av eksterne leverandører.

7.2.4 Tilgang på kompetanse vil prege kvaliteten på revisjonstjenestene

Satse på kompetanse i egen organisasjon eller gå ut i markedet

Tilgang på kompetanse, enten man har den i egen organisasjon eller må ut i markedet, vil prege kvaliteten på de tjenestene som kommunerevisjonen utfører. Dette gjelder både de som har revisjon i egen regi og for de interkommunale revisjonsselskapene. Spesielt i de større kommunene med egen revisjon diskuteres det hvorvidt det er hensiktsmessig å ha det meste av det man trenger av kompetanse for å utføre ulike forvaltningsrevisjoner i egen organisasjon eller om man skal gå ut i markedet å kjøpe det ved behov. Bakgrunnen er at selv de store byene har utfordringer med å bygge opp tverrfaglig kompetanse i egen kommunerevisjon. Mindre kommuner med egen revisjon kjøper disse tjenestene ute i markedet.

Det er gode argumenter som taler for begge løsninger. Ved å gå ut og kjøpe kompetanse ved behov vil man kunne hente inn den beste og mest oppdaterte kompetansen til konkurransedyktige priser. I tillegg slipper man å binde opp store ressurser i faste stillingshjemler. På den annen side er det også flere fordeler ved å ha kompetansen i egen organisasjon. Den viktigste er mest sannsynlig at den kompetanse man opparbeider seg gjennom slike prosjekter blir i egen organisasjon og ikke følger med ekstern revisor ut døren når prosjektet er avsluttet. I tillegg vil egne ansatte ofte ha bedre kjennskap til kommunen som organisasjon enn eksterne aktører, og dermed kunne gå raskere til kjernen av problemstillingene.

Vi har gjennom intervjuene registrert at de mindre kommunene som har revisjonen i egen i regi, i tillegg til flere interkommunale revisjonssamarbeid, er kompetansemessig sårbare. Fagmiljøene er ofte små og de kan tape i konkurransen om kvalifisert arbeidskraft. Det er flere av kommunene som har gått ut av interkommunale løsninger og over til private løsninger som har brukt som en av hovedbegrunnelsene at kompetansen på enkelte områder har vært for lav, og dette har også preget kvaliteten på arbeidet.

7.3 Har reformen ført til at kontrollutvalgets rolle har blitt styrket?

Kontrollutvalget fikk ved innføringen av ny kommunelov i 1992, tilsyns- og kontrollfunksjon på vegne av kommunestyret/fylkestinget og kompetansen ble utvidet i forhold til vanlig regnskapsrevisjon. Kontrollutvalgets ansvar skulle nå også omfatte forvaltningsrevisjon. Tilsyns- og kontrollfunksjonen innebærer også:

- Lovlighetskontroll av kommunale/fylkeskommunale vedtak.
- Politisk kontroll på at administrasjonen oppfylder pålagte handlingsplikter.
- Kontroll med at kommune-/fylkeskommunedriften er hensiktsmessig og forsvarlig i henhold til kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger.

Dette er nærmere beskrevet i kapittel 4.1.

7.3.1 Fortsatt lite attraktivt å sitte i kontrollutvalget

Fra 2004, og med virkning fra etter lokalvalget i 2007, skal minst ett av medlemmene i kontrollutvalget sitte i kommunestyret. I kommuneloven fra 1992 var det ikke slike krav, men i kommentarene til kontrollutvalgsforskriften het det at medlemmer fra kommunestyret *burde* velges til utvalget.

NIBR-undersøkelsen fra 2000 viste manglende motivasjon blant mange utvalgsmedlemmer for arbeidet i kontrollutvalget. Som en av hovedårsakene til dette peker NIBR særlig på at enkelte motvillig var blitt valgt inn i utvalget. I tillegg peker samme rapport på at en del av politikerne opplevde utvalget som en karrieremessig blindvei, og synes at sakene ble for tekniske, politisk nøytrale og små. Dette førte også til at dagsorden for revisjonen i stor grad ble satt av revisjonen selv.

Fra 2000 til 2008 har det vært en positiv endring i oppfatningen av det å bekle rollen som kontrollutvalgsmedlem. Rapporten fra Nordlandsforskning (NF) 2007 bekrefter at det har vært en positiv holdningsendring til å sitte i kontrollutvalget og til arbeidet som gjøres i utvalget. Kommunene er mer bevisste på at kontrollutvalgene skal spille en viktig og selvstendig rolle. Rapporten peker i tillegg på at utvalgenes status har økt de siste år. Statusendringen begrunnes med større behov for kontroll pga. mindre detaljstyring i politiske vedtak, samt økt fokus på korrupsjon og misligheter i kommuner i senere tid.

Dette er funn som vi får bekreftet i intervjuene vi har gjennomført med ordførere, rådmenn og ledere av kontrollutvalget. Det er fortsatt slik at en posisjon i kontrollutvalget for et kommunestyremedlem ofte ikke er førstevalget. Hovedårsaken til dette er at man med en slik posisjon ekskluderes fra fagkomiteene/utvalgene. Den unisone tilbakemeldingen er at når man først er i gang med kontrollutvalgsarbeidet oppleves det både som utfordrende og meningsfylt. Et tegn på dette er at arbeid med revisjonsplaner og lignende nå i hovedsak skjer på utvalgets eget initiativ.

7.3.2 Oppleves kontrollutvalget som politisk uavhengig?

Kontrollutvalget har et generelt tilsynsansvar for hele den kommunale/-fylkeskommunale forvaltningen. Det vil i utgangspunktet si at man skal ivareta sitt kontrollansvar uten særlige politiske bindinger eller preferanser. Samtidig har man gjort en tydeligere kobling mellom kommunestyret og kontrollutvalget gjennom at minst et av kontrollutvalgets medlemmer skal sitte i kommunestyret. I vårt utvalg av respondenter sitter alle kontrollutvalgets medlemmer i kommunestyret, mens de fleste andre kommunene kun har en representant fra kommunestyret i kontrollutvalget.

En slik kobling mellom kontrollutvalget og kommunestyret gjør at kontrollutvalget blir mer koblet opp mot de politiske prosessene i kommunestyret. Det at kontrollutvalgets medlemmer i tillegg har en partitilhørighet, enten til en mindretalls- eller flertalls-konstellasjon i kommunestyret kan svekke uavhengigheten til kontrollutvalget. Et siste element som kan virke forstyrrende på kontrollutvalgets uavhengighet er at lederen i kontrollutvalget i mange tilfeller kommer fra det største opposisjonspartiet i kommunestyret.

Imidlertid viser både våre data og funn gjengitt i rapporten fra Nordlandsforskning i 2007 at uavhengigheten til kontrollutvalget ikke er svekket. Selv om de aller fleste kontrollutvalgets medlemmer har en partitilhørighet, ser det ut til at rolleforståelsen og kollegialiteten innad i kontrollutvalget i stor grad overstyrer denne. I våre intervjuer er det en unison tilbakemelding fra respondentene at kontrollutvalget i liten grad blir en arena for politiske omkamper eller politiske markeringer fra opposisjonens side. Dermed er konklusjonen at kontrollutvalget i stor grad oppfattes som politisk uavhengig.

Dette blir også bekreftet i vår nasjonale spørreundersøkelse. Over halvparten av de spurte er helt eller delvis enig i påstanden om at kontrollutvalget er politisk uavhengig.

7.3.3 Organisering av kontrollutvalget og sekretariat

Ved opprettelsen av egne sekretariater for kontrollutvalgene i 2004 var hensikten bl.a. å styrke utvalgenes uavhengighet gjennom å sørge for at de hadde tilgang på sekretær- og utredningskompetanse for å formulere innhold i revisjonsplaner. Denne kompetansen skulle i tillegg være uavhengig og fristilt i forhold til kommuneadministrasjonen². Vår undersøkelse støtter hypotesen om at kontrollutvalget har blitt et mer uavhengig organ etter at kravet om egne sekretariater kom. Nær 70 % av våre respondenter mener at en sekretariatsfunksjon har bidratt til større uavhengighet for kontrollutvalget.

I diskusjonene rundt konkurranseutsetting av revisjonstjenester og opprettelsen av egne sekretariater for kontrollutvalgene var det flere som var skeptiske til opprettelsen av egen sekretariater for kontrollutvalgene. Det ble hevdet at dette ville bidra til ytterligere byråkratisering og at mange av de minste kommunene ville oppleve store utfordringer med å få rekruttert kompetent arbeidskraft.

Når det gjaldt tilgang på kompetansen fikk kritikerne rett. Våre respondenter i de mindre kommunene bekrefter at det er utfordringer knyttet til å rekruttere og beholde kompetent arbeidskraft til slike stillinger. Derfor har over 80 % av kommunene inngått ulike former for samarbeid med andre kommuner når det gjelder sekretariats-tjenester. Det er i all hovedsak små og mellomstore kommuner som inngår i slike former for samarbeid.

Kommuneloven er ikke veldig spesifikk på *hvordan* sekretariatsfunksjonen skal organiseres og kommunene har derfor kommet frem med flere ulike løsninger. Under har vi gjengitt noen av disse:

- Sekretariat i egen regi.
- Interkommunalt samarbeid om sekretariatsfunksjonen.
- Konkurranseutsetting av sekretariatsfunksjonen.
- Et av kontrollutvalgets medlemmer ivaretar sekretariatsfunksjonen.
- To kommuner bytter sekretærer for å sørge for at funksjonen blir mest mulig uavhengig.

² Kontrollutvalgskriften §20 (FOR-2004-06-15-905)

7.3.3.1 Kontrollutvalgets rolle er blitt styrket og mer uavhengig etter reformen

Som en oppsummering av drøftingen over kan man derfor til å hevde at kontrollutvalgets rolle er blitt styrket. Kontrollutvalgets rolle har blitt styrket, uavhengig av om kommunene rapporterer at de har revisjon i egen regi, deltar i et interkommunalt revisjonssamarbeid eller kjøper private tjenester.

7.4 Har reformen ført til at revisor oppfattes som mer uavhengig?

En viktig funksjon ved revisjon er å utføre kontroll, og kontrollen skal gjennomføres slik at det blir fremskaffet troverdige resultater. For å oppnå tillit til kontrolløren og unngå at kontrolløren har egeninteresse i at eventuelle feil og mangler ikke blir avdekket, er krav om uavhengighet svært viktig. For å garantere at denne tilliten eksisterer skal revisjonen være en vurdering av en kompetent, troverdig og upartisk part. Krav til troverdighet og upartiskhet etterstrebes naturligvis av profesjonen, og kontrollutvalgsfunksjonen kombinert med sekretariat skal garantere for transparente relasjoner til kjøper/bestiller.

Når kompetanseelementet også inkluderes blir dette mer kompleks, ettersom troverdig kompetanse kan ha to dimensjoner. På den ene siden kan kompetanse knyttes til revisjonsfaglig kunnskap som er et kompetanseintensivt fag underlagt lovregulering. På den andre siden kan kompetanse knyttes til kontekstuell kunnskap om lokale forhold i kommunen eller i kommunesektoren. Begge disse kompetansedimensjonene er utslagsgivende for om revisor oppleves som kompetent og følgelig om man oppnår troverdighet i forhold til revisjonen som er utført. Balansegang mellom uavhengighet og god forståelse for den lokale kontekst og rammebetingelser kan være utfordrene, og et flertall av de kommunene som er intervjuet ytrer at de er opptatt av at revisor skal ha god forståelse for sektorens rammebetingelser.

I denne sammenheng har vår evaluering vært spesielt opptatt av å avdekke hvilken effekt revisjonsreformen har hatt på revisjonens uavhengighet. Et flertall av respondentene opplever at reformen har gitt mer uavhengige revisjonstjenester, og at uavhengigheten har økt med kontrollutvalgene. Denne tendensen er uavhengig av hvilken revisjonsløsning kommunene har valgt, men tendensen er sterkest i de kommunene som har valgt å kjøpe tjenester fra privat revisjonsfirma og svakest i de kommunene som har valgt revisjon i egen regi (se figur **Error! Reference source not found.**).

Det kan også knyttes spørsmål til hvorvidt kontrollutvalg og sekretariat praktiseres forskjellig i store og små kommuner. Imidlertid svarer over 70 % av respondentene at de er helt eller delvis enige om at reformen gir en mer uavhengig og kritisk revisjonstjeneste, uavhengig av størrelse på kommunen. Denne tendensen er sterkest for store kommuner og svakest for små (se Figur 6.6).

7.5 Har reformen ført til forbedrede læringsløyper i kommunene?

Hensikten med en revisjon er som beskrevet i kapitlet over å utføre kontroll. Men en annen viktig dimensjon ved revisjonen er at den er en kilde til læring og forbedring.

Det er flere grunner til at læring fra daglig arbeid og forvaltning av denne kunnskapen, på vegne av hele organisasjonen, er relevant i forhold til kommunal revisjon:

1. Et økende krav til at tilrådninger og forvaltning skal være "kunnskapsbasert", at man skal kunne dokumentere vurderinger og handlinger og at toleransen for feil minsker.
2. Et større trykk fra media om "der og da løsninger" på problemer som dukker opp.
3. Løsninger som ofte involverer samarbeid mellom forskjellige forvaltningsnivåer, men hvor kommunen står ansvarlig for tjenesteleveransen.
4. Et økende krav til rasjonell og effektiv produksjon av offentlige tjenester, hvor det antas at effektiviseringsgevinster kan høstes fra at gode praksiser og løsninger identifiseres og adopteres av flere aktører.

Disse parallelle kravene kan resultere i at kommunen blir holdt ansvarlig av kommunerevisjonen for ikke å gjøre ting riktig og dokumenterbart, og samtidig presset av media og politisk foresatte fordi ting skjer for tregt eller fordi man ikke utviser fleksibilitet. Det hele forsterkes ytterligere av at kunnskapstilfanget man forventes å ta hensyn til hele tiden øker.

Kompetansedimensjonen blir ytterligere relevant når økonomiske motiver trekkes inn, ettersom målsettingen for kommunen er å maksimere velferdsproduksjonen og dermed å optimalisere budsjettet. Med andre ord vil kvaliteten på kommunens tjenestetilbud være et uttrykk av hvorvidt det evnes å produsere best og mest med tilgjengelige midler. Dette krever et bevisst forhold til læring og forbedring, og revisjonen kan potensielt være et viktig instrument for å nå økt kvalitet og effektivitet i tjenestetilbudet. Følgelig blir gevinsten av revisjon i dette perspektivet ikke bare kontroll men også mulighet til korleksjon og forbedring ved kontinuerlig å øke kompetansen gjennom læring i hverdagen.

Kompetanse kan i denne sammenheng defineres som evnen til å bruke erfaring, kunnskaper og kvalifikasjoner effektivt. Det at den erfaringsbaserte kunnskapen ikke alltid kan gjøres eksplisitt og overføres til andre, og mye av denne kunnskapen utvikles i tette, lokale relasjoner. Her skapes det med andre ord et dilemma, mellom det tidligere beskrevne krav til uavhengighet, og krav til læring som forutsetter interaksjon – gjerne tett og lokal.

Evalueringen har med bakgrunn i dette søkt å kartlegge hvorvidt reformen har hatt effekt på potensielle læringsgevinster for kommunene. I den nasjonale kartleggingen observerer vi store variasjoner knyttet til revisors evne til å gi tilbakemeldinger som bidrar til forbedring og læring er observert. Mange opplever at tilbakemeldingen kun kommer i en form av avviksregistrering. Det fremkommer en variabel bevissthet i forhold til revisjon som kilde til kontinuerlig forbedring i kommunen, men ved

vurdering av skifte av revisjonsleverandør (privat eller IKS), skjer det en bevisstgjøring i forhold til krav til læring og forbedring. På regnskapssiden opplever mange kommuner at det er en fordel med nærhet til revisor for å kunne avklare problemstillinger og nyttiggjøre seg det revisjonen avdekker.

8 Konklusjoner og veien videre

8.1 Konklusjoner

Konkurransetsettingen av kommunale revisjonstjenester har ført til at 26 kommuner og fylkeskommuner kjøper revisjonstjenester fra private leverandører (BDO Noraudit, KPMG, Deloitte, Ernst & Young og Kystrevisjon). Utviklingen viser en svak økende tendens til at kommuner velger private leverandører. Det er både små og store kommuner som velger denne løsningen.

En annen viktig tendens er at antall kommunale revisjonsvirksomheter reduseres. Hovedårsaken er ikke at flere kommuner velger å samarbeide om revisjonstjenestene, men at distriktsrevisjonene og interkommunale revisjonssamarbeid slår seg sammen i større enheter. Dette var en utvikling som ble drevet frem i forbindelse med at man arbeidet for å etablere fylkesvise distriktsrevisjoner. I dag er det 433 kommuner og fylkeskommuner som deltar i ulike former for interkommunalt revisjonssamarbeid. I praksis innebærer dette at 92 % løser sine revisjonsoppgaver gjennom interkommunalt samarbeid.

Vi registrerer med andre ord et gryende marked for private revisjonstjenester. Dette skyldes at reformen har gjort mange kommuner mer bevisste på innhold og kvalitet i revisjonstjenestene. Reformen åpner for at revisjonsløsningen kan diskuteres og over tid fører dette til at flere og flere kommuner stiller spørsmål rundt egen løsning. Evalueringen viser også at de som har valgt private løsninger har vektlagt pris og tilgang på høyere kompetanse som viktige faktorer i sine valg.

Et av de fire sentrale spørsmålene i evalueringen har vært hvorvidt reformen har hatt ressursmessige konsekvenser. Rundt halvparten av alle kommuner mener at reformen har ført til lavere kostnader, uavhengig av hvilken revisjonsmodell man har valgt.

Et annet sentralt spørsmål i evalueringen har vært om reformen har fått kvalitetsmessige konsekvenser. Evalueringen har i all hovedsak tatt for seg opplevd kvalitet fordi de det viste seg praktisk vanskelig fange data på teknisk kvalitet. Det å se tydelige effekter av reformen mhp. opplevd kvalitet reiser også metodologiske utfordringer, fordi reformen alene er vanskelig å isolere i forhold til alle andre faktorer som spiller inn på kvalitetsutvikling innen kommunal revisjon. Imidlertid vil vi peke på at reformen har gitt økt bevissthet rundt innholdet i revisjonstjenestene, uavhengig av hvilken revisjonsmodell man har valgt.

Vi registrerer at den nasjonale kartleggingen viser at et flertall av de som har interkommunale og private løsninger gir uttrykk for at reformen har ført til at kommunal revisjon har blitt kvalitetsmessig bedre.

Et tredje sentralt spørsmål i evalueringen har vært om reformen med eget sekretariat har styrket kontrollutvalgets rolle. Vi registrerer at løsningen om å styrke kontrollutvalget med eget sekretariat har styrket kontrollutvalgets rolle og arbeid.

Dette har tilført kontrollutvalget ressurser til å utvikle en revisjonsplan og bestille revisjoner i henhold til denne planen

Kontrollutvalgene oppleves som uavhengige, noe som er blitt forsterket av et eget sekretariat. Imidlertid er det for mange lokalpolitikere mindre attraktivt å sitte i kontrollutvalget. Dette skyldes at dette er et hinder mot å delta i den ordinære politikkutviklingen. Imidlertid kan det se ut til at dette bilde er endring. I materialet kan vi se tendenser til at rollen som medlem av kontrollutvalget er i positiv utvikling.

Et fjerde sentralt spørsmål i evalueringen har vært hvor reelt spenningsforholdet er mellom uavhengighet og behovet for læring. Den nasjonale kartleggingen viser at kommunene at et flertall av respondentene opplever at reformen har gitt mer uavhengige revisjonstjenester, og at uavhengigheten har økt med kontrollutvalgene. Andelen som mener dette er størst blant kommuner som har valgt å kjøpe tjenester fra privat revisjonsfirma og minst i de kommunene som har valgt revisjon i egen regi.

I tillegg registrerer vi at forvaltningsrevisjonen får økt betydning. Forvaltningsrevisjonene har blitt hyppigere og fokuserer i stadig økende grad på innhold og kvalitet i tjenestene. Denne form for revisjon har i sin tilnærming læringselementer som i seg selv bidrar til for eksempel kvalitetsutvikling. Vi registrerer også at i forbindelse med at kommuner vurderer skifte av revisjonsleverandør (privat eller IKS), skjer det en bevisstgjøring i forhold til krav til læring og forbedring.

Ut fra dette kan vi ikke konkludere at balansen mellom uavhengighet og behovet for læring er truet som følge av reformen. Evalueringen viser derfor at spenningsforholdet mellom uavhengighet og behovet for læring ikke er reelt.

8.2 Problemstillinger for videre drøfting

Vi har i løpet av arbeidet med dette prosjektet hatt flere interessante drøftinger av forskjellen mellom revisors rolle i kommunesektoren og revisors rolle i privat sektor. Vi finner mange likhetstrekk, men også mange interessante ulikheter.

Revisorrollen i privat sektor har hatt en lang modningsprosess, ikke minst med hensyn til hvordan denne rollen er utsatt for markedsmekanismene. Vi mener det kan være hensiktsmessig å sammenligne revisors rolle i styringsmodellene i kommunene med revisors rolle i styringsmodellene i allmennaksjeselskaper. Hensikten er å sammenligne effektene av noen grunnleggende elementer.

I tillegg vil vi peke på noen interessante ulikheter. Disse er vist i tabellen under

Privat sektor (allmennaksjeselskaper)	Kommunal sektor
Finansiell revisor velges av generalforsamlingen og har som hovedoppgave å bekrefte finansregnskapet overfor generalforsamlingen.	I finansiell revisjon innstilles revisor av kontrollutvalget og velges av kommunestyret. Revisor bekrefter kommuneregnskapet overfor kommunestyret.

Privat sektor (allmennaksjeselskaper)	Kommunal sektor
<p>Intern revisor utpekes av styret og reviderer utvalgte områder etter en revisjonsplan bestemt av revisjonskomiteen som utgår fra styret. Revisor rapporterer sine funn til revisjonskomiteen. Internrevisjon kan ikke utføres av samme revisor som bekrefter finansregnskapet.</p> <p>I tillegg har ofte administrasjonen sin egen oppfølging av driften gjennom et controller-apparat.</p>	<p>I forvaltningsrevisjon innstilles revisor av kontrollutvalget og velges av kommunestyret. Ofte utføres forvaltningsrevisjonen av samme revisor som bekrefter kommuneregnskapet, men det er som nevnt ovenfor en økende tendens til å kjøpe eksterne forvaltningsrevisjoner</p>
<p>Det stilles krav til revisors utdanning, erfaring og verdier. Oppdragsansvarlig for finansiell revisjon må være sertifisert. Det er ikke krav om at oppdragsansvarlig internrevisor skal være sertifisert.</p>	<p>Det stilles krav til revisors utdanning, erfaring og verdier. NKRF stiller i tillegg krav til sine medlemmer om obligatorisk etter- og videreutdanning for medlemmene.</p>
<p>Kredittilsynet har ansvar for å føre tilsyn med finansiell revisor. Kredittilsynets tilsyn av revisorer innebærer tilsyn med registrerte og statsautoriserte revisorer, samt revisjonsselskaper, som står oppført i revisorregisteret. Tilsynet omfatter kontroll av om virksomheten drives i henhold til krav i lov, forskrift og vedtatte revisjonsstandarder (god revisjonsskikk). Kredittilsynet har dessuten ansvaret for bevilling av revisorer og føring av revisorregisteret.</p> <p>Standardene for internrevisjon krever en kvalitetskontroll av revisors arbeid minst hver 5. år. Kontrollen skal gjennomføres av en ekstern part og rapporteres til styret.</p>	<p>Ikke noen klar tilsynsordning. Kontrollutvalget vurderer kvalitet som innkjøper</p> <p>I tillegg har NKRF en forbundsbasert kvalitetskontroll. Denne er ordningen er man pliktig til å delta i som medlem av NKRF</p>

Tabell 8.1: Forskjeller mellom revisors rolle privat og offentlig sektor

Oversikten viser at de største avvikene mellom privat og kommunal sektor gjelder sertifiseringsordninger og tilsyn med revisor. Tilsynet med revisor utføres av Kredittilsynet i privat sektor. Kredittilsynets rolle bidrar til å skjerpe profesjonen, fremme likebehandling og i ytterste konsekvens frata sertifiseringer. Kredittilsynets rolle styrker uavhengigheten til revisor og allmennhetens tillit til organisasjonen.

I kommunal sektor er det et politisk oppnevnt kontrollutvalg i hver kommune som vurderer kvaliteten i revisors arbeid. I tillegg har vi ordningen som medfølger medlemskapet i NKRF. NKRFs ordning er etablert for å imøtekomme fraværet av et statlig tilsyn. Sammenlignet med Kredittilsynets rolle registrerer vi her en liten

ubalanse. For å styrke tilsynet ytterligere kan det være fornuftig å vurdere statlig tilsynsordning for kommunale revisorer. Dette for å styrke uavhengigheten til revisor og allmennhetens tillit til kommunene.

Ett annet interessant spørsmål er forholdet mellom internrevisjon i privat sektor og forvaltningsrevisjon i kommunal sektor. I praksis er det liten forskjell mellom disse, bortsett fra at forvaltningsrevisjonen utgjør en del av eksterenrevisjonen i kommunen.

En hypotese kan være at i demokratiske styrte virksomheter som kommunene er, vil forvaltningsrevisjonen ble reaktiv. Hvis forvaltningsrevisjonen hadde vært en del av administrasjonens internrevisjon kunne den i større grad inngått som et proaktivt styringsverktøy, og i større grad ivareta læringsaspektet.

Vi vil derfor anbefale at problemstillinger knyttet forskjellen i revisjon mellom privat og kommunal sektor utredes videre i et eget prosjekt.

9 Referanser

Gjennomgåtte offentlige dokumenter:

For 2004-06-15 nr 904. Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.
For 2004-06-15 nr 905. Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner.
For 2006-08-24- nr 1033, Forskrift om årsregnskap og årsberetning
For 1993-01-13 nr 4041. Forskrift om tidsfrist for krav om lovlighetskontroll.
Innst.O-19 Innst.O. nr. 19 (2002-2003) Innstilling til endringslov vedrørende kommunal revisjon i kommuneloven
Lov 1992-09-25 nr 107. Lov om kommuner og fylkeskommuner (Kommuneloven)
Lov 1999-01-15 nr 02. Lov om revisjon og revisorer (Revisorloven)
Ot.prop. nr 42 (1991-1992) Om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.m.
Ot.prop. nr 70 (2002-2003) Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunalrevisjon)
St.meld.-17 St.meld. nr. 17 (2002-2003) Om statlig tilsyn
St.prp.-66 St.prp. nr. 66 (2002-2003) Kommuneproposisjon
NOU-13 NOU 1990 nr.13 Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner

Gjennomgåtte forskningsarbeider:

Aureutvalget (1998): Framtidig organisering av kommunal og fylkeskommunal revisjon. Norsk Kommunerevisorforbund: Rapport fra Aureutvalget, 15.09.98 – se http://www.nkrf.no/sistenytt/aure.htm
Dønnum et al. (2006) Konkurransetsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylkeskommuner Asplan Analyse og SINTEF.
Gjertsen, A. & K. Martinussen (2007) Kommunale kontrollutvalg. Uavhengighet eller flertallsdiktatur, NF-rapport nr. 4/2007, Nordlandsforskning
Johansen, Å., K. Robertsen & D. Y. Åsland (2000) Konkurransetsetting av kommunal revisjon: begreper og problemstillinger, Beta: Todsskrift for bedriftsøkonomi (1/2000): 17-28. kommunene, Abstrakt forlag.
Johansen, Å., I. Sletnes & S. I. Vabo (2004) Konkurransetsetting i kommunene, Abstrakt forlag.
Nesheim, T. & K. Vatne (2000) Konkurransetsetting og bestiller-utfører organisering i norske kommuner. SNF, Rapport: 59/00.
Sunnevåg, K.J. & T. Eldegard (2006) Konkurransetsetting av fylkeskommunalrevisjon: Regelverk, generelle vurderinger og erfaringer. SNF, Rapport: 29/06

Annen relevant litteratur:

<i>Argyris, C. and Schön, D. (1978) "Organizational Learning II: A Theory of Action Perspective", Addison-Wesley Publishing Company, 2nd ed. 1996</i>
<i>Christensen, Tom, Sture Berg Helgesen og Per Lægreid (2001): En revitalisert riksrevisjon. I, Bent Sofus Tranøy og Øyvind Østerud (red.) (2001), Den fragmenterte staten: Reform, makt og styring: 272–297. Oslo: Gyldendal Akademisk.</i>
<i>Fafo (2000) "Lærende arbeid", utgitt av forskningsstiftelsen Fafo.</i>
<i>Grönroos, C (2005), Business Model Transition from Manufacturing to Knowledge-based Service Business, Presented at Hanken Swedish School of Economics and Business Administration Finland.</i>
<i>Johnsen, Åge, Ingun Sletnes og Signy Irene Vabo (red.) (2004): Konkurransetsetting i kommunene. Oslo: Abstrakt Forlag.</i>
<i>NOU 2000:19: Bør offentlig sektor eksponeres for konkurranse? En gjennomgang av nasjonale og internasjonale erfaringer. Oslo: Arbeids- og administrasjonsdepartementet.</i>
<i>Normann, R. (1984), Service Management, Strategy and leadership in service businesses, John Wiley and Sons, Chicester.</i>
<i>Normann R. (2001). Reframing Business. When the Map Changes the Landscape. John Wiley & Sons, Ltd.</i>
<i>NIBR Full kontroll</i>
<i>OECD (2001) "The well-being of nations: the role of human and social capital"</i>
<i>Opedal, Ståle og Helge Strand Østveiten (2003): Forvaltningsrevisjon til besvær. Nordisk Administrativt Tidsskrift, 84(3): 250–262. NOU 2000:19</i>
<i>St. prp nr 66 (2002-2003)</i>

10 Vedlegg

10.1 Intervjuguide

Intervjuguide		
Navn:	Bakgrunnsvariabler:	Navn Funksjon Sted Utvalgskategori
Tema:	Innledning - <i>Kort presentasjon av prosjektet, omfang av intervju, samt bruk av data.</i>	<ul style="list-style-type: none">• Fortell kort om prosessen i din kommune• Hvor lenge har dere hatt denne løsningen?• Hvordan var det tidligere?
1	a. Valg - ideologisk	<ul style="list-style-type: none">• Hvilke intensjoner lå til grunn for valg av dagens løsning?• Hvem tok initiativet?
	b. Valg - taktisk/teknisk	<ul style="list-style-type: none">• Hva ønsket dere å oppnå? Forventninger/Hensikt/Målsetting?• Hva var utslagsgivende for valget?• Mer effektiv revisjonstjenester?• Bedre kvalitet?• Bedre styringsverktøy?• Kostnad?• Har dere støtt på noen dilemmaer, for eksempel knyttet til habilitet?
2	a. Erfaringer - Utredning og forberedelse	<ul style="list-style-type: none">• Hvordan innhentet dere informasjon for å danne beslutningsgrunnlaget?• Fikk dere noen ekstern bistand?• Hvem ble involvert i beslutningsprosessen?
	b. Erfaringer - Gjennomføring og kjøp	<ul style="list-style-type: none">• Hva skal til for at kommuner og fylker kan være en kompetent kunde/krevende kjøper av revisjonstjenester?• Hvilke kriterier bør for eksempel ligge til grunn for å vurdere innholdet i et revisjonstilbud, mot de konsulenttenestene man må betale ekstra for, når læring og forbedringshensynet skal ivaretas?
	c. Erfaringer - Kontroll og drift	<ul style="list-style-type: none">• Gir avstand og dermed mer uavhengighet mer kritisk revisjonstjenester?• Er erfaringene fra kommuner som kjøper tjenester fra private leverandører andre enn de som bruker interkommunale revisjonstjenester? Er det forskjell mellom denne løsningen og erfaringer fra IKS? Bør IKS også kunne "selge" til kommuner "utenfor" eget område?

Intervjuguide

3	Kontrollutvalget	<ul style="list-style-type: none"> • Hvor mye kontroll vs politikk utøves av kontrollutvalget Eksempler • Hvem setter agenda • Utøves rollen ulikt mellom de samarbeidende kommunene i distriktsrevisjonen • Er sammensetningen av kontrollutvalget avhengig av rolleforståelsen • Hvordan påvirkes arbeidet i kontrollutvalget av at man må være medlem i kommunestyret. • Er det rift pm å sitte i kontrollutvalget • Hvordan er prosessen i utvikling av revisjonsplanen
4	Typer revisjonstjenester, og markedet for disse tjenestene	<ul style="list-style-type: none"> • Hva legger du i forvaltningsrevisjon? • Er det forskjeller i vektleggingen av intensjonene og målsettingene når det gjelder regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon? • Er begge revisjonstjenestene like egnet for delegering til eksterne? • Hvordan fungerer tjeneste/kompetansetilbudet for revisjonstjenester? • Hvordan opplever du at de private aktørenes strategi er? Er det ofte de velger å ta sekretariatsfunksjoner, og dermed blir inhabil for revisjonsjobber? • Er det lettere å konkurranseutsette tjenester som går direkte til innbyggerne, enn service/støttefunksjoner for egen virksomhet?
5	Habilitet og kvalitet a. Kompetanse/forståelse	<ul style="list-style-type: none"> • Både revisjonsfaglig kompetansen på revisjonsteamet og forståelse for virksomheten/kommunen anses som viktig - Eksisterer det et dilemma mellom behovet for nærhet mellom revisor og kommune og behovet for avstand mellom partene? • Hvor viktig er kontekstuell forståelse for kvalitet på revisjonen • Tilgang på revisjonsekspertise for kommunen: <ul style="list-style-type: none"> ○ Praktisk betydning ○ Hvordan gjør dere det ○ Habilitet

Intervjuguide

	<p>Habilitet og kvalitet b. Prosess</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Hvordan fungerer samspillet mellom utøver og mottaker av tjenesten med tanke på: <ul style="list-style-type: none"> • Kvalitet på kommunikasjonsplan? • Kvalitet på revisjonsplan? • Servicegrad? • Kvalitet på den løpende kommunikasjonen? • Hvordan påvirkes lærings- og forbedringsløyfen i kommuner og fylker av at revisjoner foregår "utenfor huset"? • Hvordan påvirkes kvalitet/effektivitet av ekstern revisjon? • Gir løsningen bedre tilgang på ekspertise? • Har dere erfaringer med brutt læringsløyfe, at viktig informasjon og innsikt ikke er kommunisert innad i kommunen, pga denne løsningen? Eksempler? Har du forslag til forbedringer/tjenesteutvikling av dagens revisjonstjenester? • Er det forskjell mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon - Gi eksempler
	<p>Habilitet og kvalitet c. Resultat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kvalitet i sluttproduktet overfor mottaker av tjenesten <ul style="list-style-type: none"> • Kvaliteten på revisjonsrapporten • Kvaliteten på øvrig tilbakemelding til kontrollutvalg/administrasjon • Tilbakemelding på internkontroll • Revisors evne til å avdekke avvik/feil (nøyaktighet) • Revisors evne til å lære bort (kommunikasjonsevner) <ul style="list-style-type: none"> ○ Revisors kompetanse om lovforståelse
6	<p>Produktivitet og kostnad <i>Reduksjon i ressursbruk</i></p>	<p>(kostnadsbesparelser / innsatsbesparelser)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kostnadsreduksjon • Saksbehandlingstid • Sårbarhet/risiko

10.2 Nasjonal spørreundersøkelse

1

Project	84831
Schema ID	

QTSP Prosjektnr ringeliste	QTS3 Dato
Prosjekt	Dato
QTS1 Intervjuennummer	QTS4 SMS id
Intervjuennummer	SMS id
QTS2 Starttidspunkt	
Starttidspunkt	

God dag, mitt navn er..., og jeg ringer fra Synovate, tidligere Markeds- og Medialinstituttet. Vi gjennomfører for tiden en undersøkelse for Norges forskningsråd. Undersøkelsen dreier seg om kommunerevisjonen etter reformen for kommunal revisjon, spesielt fokuserer vi på kontrollutvalgets funksjon. Det tar ca 9 minutter å svare på den.

Først noen spørsmål om kontrollutvalget.

Kontrollutvalgene ble primært opprettet for å skulle bidra til mer effektive tjenester i kommuneadministrasjonen. Sekundært for å styrke allmennhetens tillit til kommunen ved å sørge for at ansatte i kommunen i større grad etterlever formelle regler.

Q2	Er du helt enig, delvis enig, hverken enig eller uenig, delvis uenig eller helt uenig i følgende påstander om kontrollutvalget.						
	<u>ETT SVAR I HVER LINJE</u>						
		Helt enig	Delvis enig	Hverken enig eller uenig	Delvis uenig	Helt uenig	Vet ikke/kan ikke svare
	Kontrollutvalget er politisk uavhengig	1	2	3	4	5	6
	Kommunepolitikere vil gjerne sitte i kontrollutvalget ...	1	2	3	4	5	6
	Etter reformen er kontrollutvalgets evne til å bestemme revisjonsplan forbedret	1	2	3	4	5	6
	Kontrollutvalget er blitt styrket eller kravet om eget sekretariat	1	2	3	4	5	6
	Kontrollutvalget er blitt styrket eller kravet om at et medlem skal komme fra kommunesyret	1	2	3	4	5	6
	Et eget sekretariat for kontrollutvalget er en hensiktsmessig måte å gi kontrollutvalget økt uavhengighet	1	2	3	4	5	6

2

Q3	Har din kommune eget sekretariat for kontrollutvalget eller deler dere det med andre kommuner? ETT SVAR
	Har eget sekretariat for kontrollutvalg 1 Deler sekretariat med andre kommuner 2
	Reformen med konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester ble iverksatt juli 2004. Kommunene hadde da mulighet til å velge mellom 3 ulike former for revisjonsordning. Kommunal revisjon i egen regl, delta i interkommunalt samarbeid eller å kjøpe revisjonstjenester fra private revisjonsfirmaer.
Q4	Hvilken revisjonsordning har din kommune i dag? ETT SVAR
	Kommunal revisjon i egen regl 1 Kommunal revisjon i interkommunalt samarbeid 2 Kommunal revisjon fra private revisjonsfirma ... 3
Q5	Hvilken revisjonsordning hadde din kommune før reformen? ETT SVAR
	Kommunal revisjon i egen regl 1 Kommunal revisjon i interkommunalt samarbeid 2 Vet ikke 3
Q6	Hvorfor valgte din kommune dagens ordning? NOTER OG PROBE
	NOTER _____ _____ ++ Other, note _____ _____ ++ Other, note _____ _____ ++

Q7	Har din kommune vurdert andre ordninger enn dagens ordning, og i tilfelle hvilken eller hvilke? FLERE SVAR MULIG
	Ja, kommunal revisjon i egen regl 1, Ja, kommunal revisjon i interkommunalt samarbeid 2, Ja, kommunal revisjon fra private revisjonsfirma 3, Nei 4, Vet ikke 5.
Q8	Hvor sannsynlig er det at din kommune vil vurdere å bytte nåværende revisjonsordning i løpet av de kommende 2-3 år. Er det... ETT SVAR
	Meget sannsynlig 1 Ganske sannsynlig 2 Litt sannsynlig 3 Ikke sannsynlig 4 Vet ikke/ kan ikke svare 5
Q9	Foreligger det vedtak om å bytte nåværende revisjonsordning? KUN TIL DE SOM SVARER MEGET OG GANSKE SANNSYNLIG
	Foreligger vedtak 1 Foreligger ikke vedtak 2

3

Så ønsker vi å vite hva du mener om hver av de tre ordningene.

Q10		LES OPP SVARALTERNATIVENE						
Hvor godt eller dårlig inntrykk har du av kommunal revisjon i egen regi når det gjelder følgende faktorer?		Meget godt	Ganske godt	Hverken godt eller dårlig	Ganske dårlig	Meget dårlig	Vet ikke/ kan ikke svare	
	Uavhengighet	1	2	3	4	5	6	1
	Kostandseffektivitet	1	2	3	4	5	6	2
	Saksbehandlingstid	1	2	3	4	5	6	3
	Revisors evne til å avdekke avvik eller feil	1	2	3	4	5	6	4
	Kvalitet på regnskapsrevisjon	1	2	3	4	5	6	5
	Kvalitet på forvaltningsrevisjon	1	2	3	4	5	6	6
	Kvalitet på selskapskontroll	1	2	3	4	5	6	7
	Strynings- og forbedringseffekt	1	2	3	4	5	6	8
	Revisors fagkompetanse	1	2	3	4	5	6	9
	Lovforståelse	1	2	3	4	5	6	10
	Forståelse av lokale forhold	1	2	3	4	5	6	11
	Stabil kapasitet i fagmiljø	1	2	3	4	5	6	12
	Kontakten mellom kommune og revisor	1	2	3	4	5	6	13
Q11		ETT SVAR						
Totalt sett, hvor godt eller dårlig inntrykk har du av kommunal revisjon i egen regi. Har du...								
	Meget godt inntrykk							1
	Ganske godt inntrykk							2
	Hverken godt eller dårlig inntrykk							3
	Ganske dårlig inntrykk							4
	Meget dårlig inntrykk							5
	Vet ikke/ kan ikke svare							6

4

Q12		Hvor godt eller dårlig inntrykk har du av kommunal revisjon i interkommunalt samarbeid når det gjelder følgende faktorer?						
LES OPP SVARALTERNATIVENE		Meget godt	Ganske godt	Hverken godt eller dårlig	Ganske dårlig	Meget dårlig	Vet ikke/ kan ikke svare	
	Uavhengighet	1	2	3	4	5	6	1
	Kostandseffektivitet	1	2	3	4	5	6	2
	Saksbehandlingstid	1	2	3	4	5	6	3
	Revisors evne til å avdekke avvik eller feil	1	2	3	4	5	6	4
	Kvalitet på regnskapsrevisjon	1	2	3	4	5	6	5
	Kvalitet på forvaltningsrevisjon	1	2	3	4	5	6	6
	Kvalitet på selskapskontroll	1	2	3	4	5	6	7
	Styrings- og forbedringseffekt	1	2	3	4	5	6	8
	Revisors fagkompetanse	1	2	3	4	5	6	9
	Lovforståelse	1	2	3	4	5	6	10
	Forståelse av lokale forhold	1	2	3	4	5	6	11
	Stabil kapasitet i fagmiljø	1	2	3	4	5	6	12
	Kontakten mellom kommune og revisor	1	2	3	4	5	6	13
Q13		Totalt sett, hvor godt eller dårlig inntrykk har du av kommunal revisjon i interkommunalt samarbeid. Har du...						
ETT SVAR								
	Meget godt inntrykk							1
	Ganske godt inntrykk							2
	Hverken godt eller dårlig inntrykk							3
	Ganske dårlig inntrykk							4
	Meget dårlig inntrykk							5
	Vet ikke/ kan ikke svare							6

5

Q14							
Hvor godt eller dårlig inntrykk har du av kommunal revisjon i private revisjonsfirma når det gjelder følgende faktorer?							
LES OPP SVARALTERNATIVENE							
	Meget godt	Ganske godt	Hverken godt eller dårlig	Ganske dårlig	Meget dårlig	Vet ikke/kan ikke svare	
Uavhengighet	1	2	3	4	5	6	1
Kostandeffektivitet	1	2	3	4	5	6	2
Saksbehandlingstid	1	2	3	4	5	6	3
Revisors evne til å avdekke avvik eller feil	1	2	3	4	5	6	4
Kvalitet på regnskapsrevisjon	1	2	3	4	5	6	5
Kvalitet på forvaltningsrevisjon	1	2	3	4	5	6	6
Kvalitet på selskapskontroll	1	2	3	4	5	6	7
Styrings- og forbedringseffekt	1	2	3	4	5	6	8
Revisors fagkompetanse	1	2	3	4	5	6	9
Lovforståelse	1	2	3	4	5	6	10
Forståelse av lokale forhold	1	2	3	4	5	6	11
Stabil kapasitet i fagmiljø	1	2	3	4	5	6	12
Kontakten mellom kommune og revisor	1	2	3	4	5	6	13
Q15							
Totalt sett, hvor godt eller dårlig inntrykk har du av revisjon fra private revisjonsfirma. Har du...							
ETT SVAR							
Meget godt inntrykk							1
Ganske godt inntrykk							2
Hverken godt eller dårlig inntrykk							3
Ganske dårlig inntrykk							4
Meget dårlig inntrykk							5
Vet ikke/ kan ikke svare							6
Q16							
Jeg skal nå lese opp noen påstander om kommunal revisjon og vil at du skal si deg enig eller uenig i disse.							
LES OPP SVARALTERNATIVENE							
	Helt enig	Delvis enig	Hverken enig eller uenig	Delvis uenig	Helt uenig	Vet ikke/kan ikke svare	
Det interkommunale samarbeidet har styrket seg etter revisjonsreformen	1	2	3	4	5	6	1
Revisjonsreformen gir en mer uavhengig og kritisk revisjonstjeneste	1	2	3	4	5	6	2
Partilhørighet betyr mest for vilje til konkurranseutsetning av kommunale revisjonstjenester	1	2	3	4	5	6	3
Kommunal revisjon er blitt bedre etter revisjonsreformen	1	2	3	4	5	6	4
Revisjonsreformen har ført til lavere kostnader	1	2	3	4	5	6	5

6

Q17	Til slutt noen bakgrunnsopplysninger for den statistiske analysen
Fylke	
Østfold	01
Akershus	02
Oslo	03
Hedmark	04
Oppland	05
Buskerud	06
Vestfold	07
Telemark	08
Aust-Agder	09
Vest-Agder	10
Rogaland	11
Hordaland	12
Sogn og Fjordane	13
Møre og Romsdal	14
Sør-Trøndelag	15
Nord-Trøndelag	16
Nordland	17
Troms	18
Finnmark	19
Q18	Antall Innbyggere i din kommune
NOTER CA	
ANTALL	
INNBYGGERE	
Q19	Fra hvilket parti er ordføreren i din kommune?
ETT SVAR	
Arbeiderpartiet	01
Frømskrittspartiet (FRP)	02
Høyre	03
Kristelig Folkeparti	04
Rød Valgallianse	05
Senterpartiet	06
Sosialistisk Venstreparti	07
Venstre	08
Annet parti	09
Vet ikke	10
Ønsker ikke å oppgi	11

Q20	Hvilket parti hadde ordfører da revisjonsordningen ble valgt?
ETT SVAR	
Arbeiderpartiet	01
Frømskrittspartiet (FRP)	02
Høyre	03
Kristelig Folkeparti	04
Rød Valgallianse	05
Senterpartiet	06
Sosialistisk Venstreparti	07
Venstre	08
Annet parti	09
Vet ikke	10
Ønsker ikke å oppgi	11
Q21	Ble ordfører i din kommune valgt via direktevalg?
ETT SVAR	
Ja	1
Nei	2
Q22	Er du...
LES OPP	
Ordfører	1
Rådmann	2
Kommunerevisor	3
Leder i kontrollutvalg	4
Q23	
KOMMUNE NR	
KOMPLETT	
ok	1.
SCREENED	
ok	*
	1.