

Johannes Faugstad Woldseth
Fredrik Amundsen Wahl

Forvaltningsrevisjon i kommunesektoren

- **Konkurranseutsetting, et bidrag til forbedring?**

Performance audit in the municipal sector

- Outsourcing, a contribution to improvement?

MASTEROPPGAVE - Økonomi og administrasjon/siviløkonom
Trondheim, Mai 2018

Hovedprofil: Økonomisk styring

Veileder: Levi Gårseth-Nesbakk

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avslutning på et toårig masterstudium ved NTNU avdeling Handelshøyskolen i Trondheim.

Temaet vi har valgt å studere i denne oppgaven er forvaltningsrevisjon i kommunesektoren i Norge. Vi studerer her både offentlige og private revisjonsordninger, hvor hovedfokuset ligger i konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon. Her ser vi på hvordan private og offentlige revisjonsordninger rapporterer forvaltningsrevisjoner iht. standard, samt hvilke erfaringer kommuner har rundt konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjonstjenester.

Masteravhandlingen har vært en svært omfattende, utfordrende og interessant arbeidsprosess. Gjennomføringen har vært veldig lærerik og utfallet av undersøkelsene vi har gjort har gitt oss gode funn som kan relateres til både forskningsfelt og faglitteratur. Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Levi Gårseth-Nesbakk for gode og verdifulle råd under hele avhandlingen. Vi ønsker også å takke respondentene som stilte opp til intervju. De tok seg tid til å snakke med oss og satte seg inn i problemstillinger tilknyttet vårt tema slik at de kunne komme med gode og informative svar til oppgaven.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, 23. mai 2018.

Johannes Faugstad Woldseth

Fredrik Amundsen Wahl

Sammendrag

Tema for denne studien er forvaltningsrevisjon i norske kommuner. Bakgrunnen for temaet er lovendringen av 2004 som tillot norske kommuner å konkurranseutsette kommunale revisjonstjenester til private revisjonsselskap. I 2018 er det 52 av 422 norske kommuner som har valgt å konkurranseutsette til privat regi. Hvilke effekter konkurranseutsetting medfører er tidligere forskning uenig om og temaet er i tillegg relativt lite studert både nasjonalt og internasjonalt. Problemstillingen er: *Hvilke erfaringer har kommuner med konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon til private aktører?*

Masteroppgavens teoretiske rammeverk består av new public management, prinsipal-agent-teori, transaksjonskostnadsteori og institusjonell teori. For å belyse problemstillingen på en god måte er oppgaven løst ved en metodisk triangulering. Den første metodiske tilnærmingen er dokumentstudier av forvaltningsrevisjonsrapporter fra 6 utvalgte kommuner som har konkurranseutsatt forvaltningsrevisjon til privat aktør. Det er gjennomgått rapporter fra kommunal og privat revisor med formål om å avdekke om de ulike revisjonsordningene overholder ulike lovpålagte krav. Deretter er det gjennomført 7 intervjuer med 5 kommuner for å avdekke kommunenes erfaringer med kommunal og privat revisor.

Studiens sentrale funn er at forvaltningsrevisjonene ved kommunale og privat ordning i all hovedsak overholder obligatoriske lovpålagte krav i rapporteringen. Fra intervjuene fant vi at kommunene erfarer konkurranseutsetting til privat aktør som fordelaktig, og at de ikke ser for seg å gå tilbake til en kommunal ordning. Dette begrunnes av vesentlige funn som at fagmiljø og kompetanse erfares bedre ved privat revisjonsordning enn ved offentlig. Tidligere studier viser til at konkurranseutsettingen fører til lavere revisjonskostnader i kommunene. Denne studien avdekker at konkurranseutsettingen har bidratt til en effektiv ressursutnyttelse i 4 av 7 utvalgte kommuner, da besparelsen i produksjonskostnadene er større enn de økte transaksjonskostnadene. Studien viser også at transaksjonskostnadene er krevende å estimere eksakt.

Nøkkelord: Forvaltningsrevisjon, kommunesektoren, konkurranseutsetting, revisor

Abstract

The topic of this study is performance auditing within Norwegian municipalities. The background of this topic is the 2004 amendment that permitted Norwegian municipalities to outsource public audit services to private companies. As of 2018, 52 of the 422 Norwegian municipalities have outsourced their public audit services to the private sector. This research topic is relatively little studied both nationally and internationally, and the effects of outsourcing are inconclusive. This study will attempt to resolve the following research question: *What experiences do municipalities have with outsourcing their performance auditing to the private sector?*

The thesis' theoretical framework consists of new public management, principal-agent-theory, transaction cost theory, and institutional theory. In order to illuminate the research question, the task is solved by a methodical triangulation. The first methodological approach is document studies of performance audit reports from 6 selected municipalities that have outsourced their audit services to private actors. Performance audit reports from public and private actors have been reviewed for the purpose of determining whether the various audit actors comply with statutory requirements. Subsequently, 7 interviews have been conducted from 5 municipalities to reveal their experiences from public and private auditors.

The main findings of this study are that the public and private auditors mostly comply with mandatory statutory requirements in the performance audits. From the interviews, we found that the municipalities experience outsourcing to private actors as beneficial and that they do not consider needing a future public auditor. This is justified by significant findings such as the academic environment and expertise being experienced as better with private auditors than with public auditors. Previous studies indicate that outsourcing to private actors leads to lower audit costs. This study reveals that outsourcing has resulted in efficient use of resources in 4 out of 7 selected municipalities, as the cost savings in production costs are higher than the increased transaction costs. This study also shows that it is demanding to estimate exact transaction costs.

Keywords: Performance audit, municipalities, outsourcing, auditor

Innholdsfortegnelse

FORORD	II
SAMMENDRAG	III
ABSTRACT	IV
INNHALDSFORTEGNELSE	V
TABELLOVERSIKT	VII
FIGUROVERSIKT	VII
1. INNLEDNING	1
1.1 BEGREPSAVKLARING	4
1.2 OPPGAVENS STRUKTUR OG FREMGANGSMÅTE.....	4
2. TEORI	5
2.1 LITTERATURSTUDIE	5
2.1.1 Konkurransetsetting og revisjonskostnad.....	6
2.1.2 Kvalitet i revisjon	8
2.1.3 Revisors uavhengighet	11
OPPSUMMERING AV LITTERATUREN.....	13
2.2 KONKURRANSEUTSETTING I LYS AV NEW PUBLIC MANAGEMENT	13
2.3 PRINSIPAL-AGENT-TEORI.....	15
2.4 TRANSAKSJONSKOSTNADSTEORI	17
2.5 INSTITUSJONELL TEORI.....	20
2.5.1 Legitimitet og omgivelser.....	20
2.5.2 Isomorfisme.....	21
3. METODE	24
3.1 FORSKNINGSDESIGN.....	24
3.2 DATAINNSAMLING.....	25
3.3 UTVALGSPROSEDYRE.....	25
3.4 DOKUMENTSTUDIEN	26
3.4.1 Utvikling av indeks	26
3.4.2 Operasjonalisering av RSK 001.....	27
3.4.3 Innsamling av rapporter.....	30
3.4.4 Gjennomføring av dokumentstudien	31
3.5 INTERVJU	32
3.5.1 Respondenter	32
3.5.2 Intervjuguide	33
3.5.3 Gjennomføring av intervjuene	34
3.5.4 Transkribering og etterarbeid	35
3.6 METODEKVALITET	35
3.6.1 Reliabilitet	35
3.6.2 Validitet	36
3.7 FORSKNINGSETIKK	38
4. KONTEKSTBESKRIVELSE	39
4.1 KONTROLLUTVALG, KONTROLLUTVALGSSEKRETARIAT OG REVISJON	40
4.2 REVISJONEN	42
4.2.1 Krav til revisor	42
4.2.2 Revisors uavhengighet	42
4.2.3 Regnskapsrevisjon.....	43
4.2.4 Forvaltningsrevisjon	44
4.2.5 Selskapskontroll	44

4.3 ULIKE REVISJONSORDNINGER.....	45
4.3.1 Lovendring 2004.....	46
4.3.2 Oversikt og utvikling.....	47
4.3.3 Revisjon i egen regi.....	48
4.3.4 Interkommunalt revisjonssamarbeid.....	48
4.3.5 Revisjon i privat regi.....	49
5. EMPIRI	50
5.1 EMPIRI FRA DOKUMENTSTUDIEN	50
5.1.1 God etterlevelse av indeks	50
5.2 UTGIFTER TIL REVISJON OG KONTROLL	53
5.3 EMPIRI FRA INTERVJUENE.....	55
5.3.1 Positive og negative erfaringer med tidligere revisjonsordning.....	56
5.3.2 Lavere utgifter hovedårsak for konkurranseutsetting.....	57
5.3.3 Kommuner rådfører seg i forkant av konkurranseutsetting.....	59
5.3.4 Konkurranseutsetting gir lavere utgifter.....	61
5.3.5 Uforutsett kostnadsforflytting.....	62
5.3.6 Ulike definisjoner av kvalitet i forvaltningsrevisjon.....	64
5.3.7 Virksomhetsforståelse og kompetanse.....	65
5.3.8 Større uavhengighet ved konkurranseutsetting.....	69
5.3.9 Positive erfaringer og private framtidsutsikter.....	71
6. ANALYSE	74
6.1 TRANSAKSJONSKOSTNADSTEORI.....	74
6.1.1 Lavere produksjonskostnader.....	74
6.1.2 Økte transaksjonskostnader ved konkurranseutsetting.....	76
6.2 PRINSIPAL-AGENT-TEORI.....	80
6.2.1 God etterlevelse av gjeldende lover og standarder.....	80
6.2.2 Virksomhetsforståelse.....	81
6.2.3 Kompetanse.....	82
6.2.4 Uavhengighet.....	84
6.3 INSTITUSJONELL TEORI.....	85
6.3.1 Revisor.....	85
6.3.2 Kommunen.....	86
6.4 AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER.....	87
7. KONKLUSJON.....	89
7.1 STUDIENS BIDRAG OG IMPLIKASJONER.....	90
7.1.1 Studiens bidrag til fagfeltet.....	90
7.1.2 Studiens implikasjoner.....	91
7.1.3 Avsluttende betraktninger.....	91
7.2 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	92
7.3 STUDIENS SVAKHETER.....	93
8. REFERANSELISTE	95
9. VEDLEGG	104
VEDLEGG 1: INDEKS TIL DOKUMENTSTUDIEN.....	104
VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE.....	106
VEDLEGG 3: UTFYLLENDE RESULTATER FRA DOKUMENTSTUDIEN.....	108
VEDLEGG 4: KVITTERING NSD.....	110

Tabelloversikt

<i>Tabell 1: Kommuner i dokumentstudien</i>	31
<i>Tabell 2: Respondenter og respondentkoder</i>	33
<i>Tabell 3: Oversikt over revisjonsordninger pr. 01.01.2018 (NKRF, 2018)</i>	45
<i>Tabell 4: Samlet indeks-score for revisjonsordning</i>	51
<i>Tabell 5: Manglende rapportering</i>	52

Figuroversikt

Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen (NKRF, 2016).....	40
Figur 2: Kontrollprosessen (KMD, 2015).	41
Figur 3: Alternative modeller for tilknytningsformer mellom revisor og kommune (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009).	45
Figur 4: Oversikt over konkurranseutsatt revisjon i Norge (SSB, 2018a)	47
Figur 5: Historisk utvikling av konkurranseutsatt revisjon i Norge.	47
Figur 6: Utgifter Kontroll og Revisjon (SSB, 2018c).	54

1. Innledning

Tema for denne oppgaven er forvaltningsrevisjon i den norske kommunesektoren. Forvaltningsrevisjon er en obligatorisk del av kommunal revisjon i Norge og omhandler “systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger” (Kommuneloven 1992, §77 nr. 4).

Norske kommuner er pålagt å yte tjenester til deres innbyggere i et visst omfang, og med en viss kvalitet. Hvilke tjenester kommunene er forpliktet å yte til fellesskapet er forankret i egne særlover. Kommunene forvalter store verdier på vegne av fellesskapet, og i 2017 forvaltet norske kommuner 433 milliarder kroner til drift (SSB, 2018b). Kommunene skal være leverandører av lovpålagte velferdstjenester og samtidig utøve kommunal planlegging og myndighetsutøvelse (Norges kommunerevisorforbund, 2016). For at forholdene skal ligge til rette for et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre, er det grunnleggende at kommunene sikrer at ressursene forvaltes på en effektiv måte i samsvar med kommunestyrenes forutsetninger (Kommuneloven 1992).

For å sikre et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre, og at ressursene forvaltes på en effektiv måte er det viktig med god egenkontroll. Kontrollutvalg og kommunal revisjon er funksjoner på egenkontroll i et kommunalt folkestyre. Kommuneloven fra 1992 satte krav om at enhver kommune skal ha et kontrollutvalg, og gjennom kontrollutvalgsforskriften (Kommuneloven 1992) ble det angitt hvilke oppgaver utvalget er pålagt. Kontrollutvalget er ansvarlig for å påse at kommunen årlig blir gjenstand for regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll (Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, 2004 §6, 9 og 13).

Kommunen skal forvalte ressursene på vegne av befolkningen på en hensiktsmessig måte. I den sammenheng skal revisjonen fungere som en kontrolleringsmekanisme som forsyner finansiell informasjon til interessentene (Young, 2006). Revisjonens formål er å gi tillit til kommunens økonomiske nedtegnelser eller regnskap (Johansen, 2015) og bidra til å øke “klientens” troverdighet med å redusere sannsynlighet for vesentlige regnskapsfeil (Rezaee, 2005).

I nyere tid har regnskapsbrukernes tillit til regnskapet blitt satt på prøve. Ulike regnskapsskandaler som Enron-skandalen (CNN, 2018) i USA og Terra-saken (Sjølie, 2007) i Norge er blant annet årsaken for regnskapets skepsis. Som et resultat har myndighetene forsterket kontrolleringen i form av nye reguleringer (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Revisors rolle har i ettertid av slike skandaler blitt kritisert og endret gjennom ulike reguleringer. Slike kriser lærte oss at man må være mer oppmerksom på hvordan revisor gjør sin jobb. Man tok jobben revisor gjorde for gitt, og det fungerte ikke så bra som man trodde. Dette har ikke bare økt fokuset rundt regnskap, men også revisjon i privat og offentlig sektor.

Forvaltningsrevisjon skiller seg fra tradisjonell revisjon av kommunens årsregnskap. Formålet med forvaltningsrevisjon er å kontrollere om kommunene tar de riktige valgene og gjennomfører tiltakene på en forsvarlig måte (Kommuneloven 1992, §77 nr. 4). Finansiell- og internrevisjon baserer seg i stor grad på internasjonale anerkjente rammeverk og fastsatte standarder. Forvaltningsrevisjonen derimot, er en evaluering av kommunens aktiviteter med hensikt å forbedre, effektivisere og spare penger (Thompson, 1996). Ved disse effektivitetsanstrengelsene, eller "the three E's" som det kalles, kan forvaltningsrevisjonen avgjøre om kommunen oppfyller sine løfter til skattebetalerne om å forvalte ressursene på best mulig måte (Thompson, 1996). I henhold til den norske standarden for forvaltningsrevisjon RSK 001 (NKRF, 2011a) er baktanken at kommunene skal ta læring av forvaltningsrevisjonen og forbedre kommunens virksomhet (NKRF, 2016).

I 2004 åpnet muligheten for at norske kommuner kunne konkurranseutsette revisjon til private aktører. Konkurranseutsetting av offentlige tjenester til private aktører kan sees i lys av "New Public Management" (Busch et al., 2001), hvor hensikten er å effektivisere offentlige tjenester ved bruk av private løsninger (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2005).

Argumenter som kostnad og kvalitet på revisjon er tema som benyttes som grunnlag for å konkurranseutsette. Hvordan disse effektene utarter seg er stadig debattert, men de er relativt lite forsket på, både nasjonalt og internasjonalt. Det eksisterer derimot mer forskning av internasjonal karakter på effektene konkurranseutsetting har på offentlige tjenester. Flere studier konkluderer med at staten kan spare store summer ved outsourcing til private aktører (Domberger og Jensen, 1997; Hodge, 2000; Greenwood, 2014). Annen forskning tyder på at kostnadsbildet er misoppfattet, og at konkurranseutsettingen bidrar til skjulte kostnader (Chassy og Amey, 2012; Rambøll og Inventura, 2014; Greenwood, 2015). I andre

internasjonale studier på konkurranseutsetting av offentlig revisjon konkluderes det med at konkurranseutsettingen skyldes mangel på kompetanse (Subramaniam, Chew og Carey, 2004; Fassbinder 2005).

I norsk sammenheng finnes det noen studier på effektene ved konkurranseutsettingen av den kommunale revisjonen. To tidligere masterstudier har sett på kostnadsaspektet ved revisjon og kontroll, og funnet ut at denne posten reduseres i kommunene etter konkurranseutsetting (Hess-Bolstad og Maugesten, 2014; Skinnarland og Stavnes, 2017). Studiene sier derimot ingenting om kostnaden til forvaltningsrevisjonen spesifikt. Forvaltningsrevisjon er blitt viktig for kommunene i Norge, da den har som formål og bidra til forbedring. Bergen er i dag Norges største kommune som har valgt å konkurranseutsette revisjonen. Da Bergen i 2011 valgte å konkurranseutsette revisjonstjenestene førte det til store diskusjoner i kommunen, og valget ble omtalt som en «ideologisk privatisering» (Schanche, 2011).

Viktigheten av å studere konkurranseutsettingen av kommunal forvaltningsrevisjon begrunnes av to sider. Etter NPM er det en forventning av at konkurranseutsettingen til private revisjonsselskap skal effektivisere kommunens revisjonstjenester. Potensialet for økt effektivisering er åpenbart tilstede, og i følge ny analyse av kommunal rapport kan dette beløpet dreie seg om 29 milliarder kroner (Krossli, 2017). Hvis revisjonen effektiviseres ved kostnadsbesparelse, hvor utgiften ved revisjon i privat regi viser seg å være lavere enn ved kommunal regi, hvorfor har bare 52 av 422 kommuner i Norge konkurranseutsatt revisjonen? Et av formålene ved forvaltningsrevisjonen er å effektivisere offentlig forvaltning (the 3 E's). Organisering av revisjon i kommunal regi i viten om at private aktører *er* mer effektiv kan i den sammenheng virke kontraintuitivt. På en annen side kan konkurranseutsettingen til privat aktør potensielt øke effektiviseringen som følge av en kvalitetsmessig økning. Gitt at kostnaden er tilsvarende eller lavere, vil valget av revisjon i kommunal regi også være motstridende. I nyere tid hvor regnskapets tillit er satt på prøve vil det være offentlighetens ansvar å sikre optimal kontrollering. Bedre kvalitet innen alle revisjonsformene kan i denne sammenheng optimalisere kommunens kontroll.

Tidligere studier er uenige om hvilke effekter konkurranseutsetting av offentlige tjenester og revisjon fører til. Forvaltningsrevisjon vekket vår interesse da det virket som et interessant tema og et dagsaktuelt område å forske videre på, samtidig som vi ser at dette er en studie som har potensial for å gi gode implikasjoner. Foreligger det store forskjeller mellom

offentlig og privat forvaltningsrevisjon? Bidrar konkurranseutsetting til effektivisering? Hva er i så fall ulikhetene? I den sammenheng vil det være av samfunnets interesse at den kommunale revisjonen forvaltes på en effektiv måte. Hvis private aktører øker effektiviteten, vil dette forsterke formålet med studien. Dette har ledet oss frem til følgende problemstilling:

*Hvilke erfaringer har kommuner med konkurranseutsetting
av forvaltningsrevisjon til private aktører?*

1.1 Begrepsavklaring

Før vi går videre i oppgaven vil det være hensiktsmessig å klargjøre noen begrep som vil bli tatt opp underveis. Ulike begrep kan, hvis man ikke presiserer det godt nok overfor leser, være utsatt for å bli misforstått. Vi har derfor laget en innledende begrepsavklaring:

- Med *Erfaringer* i denne oppgaven så menes det alle meninger, tanker, opplevelser, holdninger, oppfatninger eller påvirkninger man har av/til konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon i kommunesektoren.
- Når *revisjon* nevnes så menes det alle revisjonsformer (revisjon generelt), og hvis *forvaltningsrevisjon* skrives så menes det kun den ene revisjonsformen.
- Når *Offentlig/offentlige aktører* nevnes er det en samlebetegnelse for både kommunerevisjon og interkommunale revisjonsselskap. Med *private/private aktører* mener vi naturligvis de private revisjonsselskapene som tilbyr revisjon i Norge.

1.2 Oppgavens struktur og fremgangsmåte

I kapittel 2 presenteres teorien som skal bidra til å kaste lys over problemstillingen vi har valgt og legge føringer for videre analyse. Deretter vil metodiske valg og datainnsamling bli presentert i et eget metodekapittel, etterfulgt av kapittel 4 der relevant bakgrunnsinformasjon rundt kommunal og revisjon kontroll introduseres. Empirien av undersøkelsene presenteres i kapittel 5, med påfølgende analyse i kapittel 6. Oppgaven avsluttes deretter med en konklusjon, studiens bidrag, studiens baksider, samt forslag til videre forskning.

2. Teori

I dette kapitlet presenteres studiens teoretiske fundament. Vi vil benytte oss av dette teoretiske grunnlaget for å analysere og forklare empirien senere i kapittel 5.

Innledningsvis vil tidligere forskning på konkurranseutsetting av kommunal revisjon presenteres i en egen litteraturstudie. Forvaltningsrevisjon er et relativt nytt fenomen i Norge, da den ble innført i 1992 (Kommuneloven 1992, nr. 107). Som et relativt lite studert tema vektlegger vi derfor litteratur som omhandler effektene av konkurranseutsetting av offentlige tjenester og kommunal revisjon. Etter litteraturstudien vil New Public Management (NPM) bli presentert, da konkurranseutsetting kan sees i lys av denne teorien. Deretter vil temaet diskuteres ut i fra prinsipal-agent-teori. Ved konkurranseutsettingen av kommunal revisjon til private aktører vil det oppstå en prinsipal- og agentrelasjon hvor kommunen opptrer som prinsipal (bestilleren) og revisjonsselskapet som agent (utføreren).

Videre vil transaksjonskostnadsteori bli introdusert. Ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon til privat aktør forandres relasjonen til en *bestiller-leverandør* funksjon, hvor det er en forventning til nye påløpte kostnader i form av transaksjonskostnader (Busch, Klausen og Vanebo, 2011). Teorikapitlet avsluttes deretter med utdrag fra institusjonell teori. Etter at konkurranseutsetting ble lovfestet i 2004 har antallet kommuner med privat revisjonsordning økt gradvis. I henhold til institusjonell teori søker organisasjoner legitimitet (DiMaggio og Powell, 1983), og ved endringer i omgivelsene er det ifølge teorien en antakelse om at organisasjoner blir mer lik hverandre.

2.1 Litteraturstudie

Forvaltningsrevisjon blir i engelsktalende land omtalt som «performance auditing» eller «value for money auditing». Som nevnt er konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon lite studert internasjonalt. De fleste studiene som har sett på fenomenet har helt andre vinklinger enn denne studien, og vil derfor ikke være relevante. Noen nasjonale studier har sett på kommunal revisjon og konkurranseutsetting tidligere, og vil bli diskutert videre i oppgaven. Av relaterte studier observerer vi ofte tema knyttet til kostnad, kvalitet og revisors uavhengighet.

2.1.1 Konkurransetsetting og revisjonskostnad

Et klassisk argument for konkurransetsetting av offentlige tjenester er at det skal spare offentligheten penger (Savas, 2000). Utsagnet er argumentert ut fra at private selskap er mer effektive i organiseringen, hvor de skal skape verdi for det offentlige og seg selv (Savas, 2000). Bidragene for hvilken effekt konkurransetsetting av kommunal revisjon har på kostnaden er noe diskutert i tidligere litteratur. Det er gjennomført få internasjonale studier rundt effektene av konkurransetsetting av forvaltningsrevisjon (performance auditing). Det er derimot gjort flere studier på effektene av konkurransetsetting av offentlige tjenester. I henhold til økonomisk teori skal konkurransetsetting i et velfungerende marked sikre effektiv ressursutnytting (Sunnevåg og Eldegard, 2006). Ut i fra dette perspektivet skal konkurransetsettingen av kommunal revisjon fungere som en mekanisme hvor kommunene kan velge de mest effektive revisjonstilbydere. Effektiviteten i sammenheng med ressursutnytting skal i følge økonomisk teori drive kommunens kostnad ned (Sunnevåg og Eldegard, 2006).

I studier på konkurransetsetting av offentlige tjenester fant Hodge (2000) i sin studie fra Australia en gjennomsnittlig reduksjon i kostnader mellom 6-12% ved konkurransetsetting av offentlige tjenester. Domberger og Jensen (1997) gjennomførte også en undersøkelse av effektene på konkurransetsettingen av offentlige tjenester. Fra studiens empiriske bevis antydte de at en kostnadsbesparelse på 20% var oppnåelig uten at kvaliteten på tjenestene ville forverres. I artikkelen refereres det til en rapport fra Storbritannia hvor kostnadsbesparelsen ved konkurransetsettingen av offentlige tjenester var estimert mellom 240-280 millioner pund. Argumentasjonen til Domberger og Jensen (1997) er mye begrunnet fra konklusjonene til Industry Commission (1996) hvor det ble funnet kostnadsbesparelser på mellom 10-30% ved konkurransetsetting av offentlige tjenester. I etterkant er disse studiene blitt kritisert på grunn av at transaksjonskostnadene ikke er medregnet (Thonstad, 2015). Tidligere forskning viser ikke entydig til at konkurransetsetting av offentlige tjenester fører til kostnadsbesparelser. Project on Government oversight (Chassy og Amey, 2012) er en uavhengig institusjon som overvåker den statlige ressursbruken i USA. I en rapport fra samme institusjon konkluderes det med at kostnaden ved kontraktsinngåelse med private aktører tilsvarer 1,83 ganger mer enn utgiften til statlige ansatte (Chassy og Amey, 2012).

Rambøll og Inventura (2014) mener at konkurransetsetting kan gi kostnadsbesparelser for kommunene, og estimerer at dette potensialet strekker seg til 4 % eller høyere. Den nøyaktige

kostnadsbesparelsen ved konkurranseutsetting av offentlige tjenester vil være vanskelig å måle. Dette forklares ut i fra at konkurranseutsettingen kompliserer det totale kostnadsbildet i anskaffelsen av private revisjonstjenester (Rambøll og Inventura, 2014). Greenwood (2014) publiserte i en artikkel at amerikanske delstater kan spare direkte kostnader mellom 5-10% ved konkurranseutsetting. Det poengteres videre at indirekte kostnader i form av transaksjonskostnader vil påløpe og redusere den direkte kostnadsbesparelsen.

Simonsen (2011) i Vestlandsforskning gjennomførte på vegne av Sogn og Fjordane Revisjon IKS et prosjekt med formålet om å undersøke revisjonskostnadene blant de ulike revisjonsordninger i kommuner og fylkeskommuner. Utvalget i studien baserte seg på 120 kommuner, hvor relevant data ble funnet i 69 av dem. Kostnaden inkluderte i dette studien både regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Fra studien fant Simonsen (2011) at kommuner med private revisjonsordninger hadde en signifikant høyere kostnad på forvaltningsrevisjon. Det viste seg å være motsatt effekt av privat ordning på regnskapsrevisjon som viste en lavere kostnad.

I Norge er det gjennomført to masterstudier som har forsket på kostnadseffekten av konkurranseutsetting av kommunal revisjon. I oppgaven fra Hess-Bolstad og Maugesten (2014) studeres det hvordan ulik organisering av kommunerevisjonen påvirker revisjonskostnadene. Oppgaven følger en kvantitativ tilnærming med data fra 224 kommuner, hvor de blant annet avdekket at kommuner som konkurranseutsetter til private revisjonsselskap hadde en lavere kostnader per innbygger. I 2012 utgjorde det i gjennomsnitt 53,97 kr lavere kostnad per innbygger (Hess-Bolstad og Maugesten, 2014). I en annen masteroppgave (Skinnarland og Stavnes, 2017) ble det også forsket på kostnadseffekten av konkurranseutsetting, hvor de også så på hele revisjonsposten. Den kvantitative delen av oppgaven belager seg på statistikk fra 421 kommuner. Blant funnene fant de at kommuner med privat revisjonsordning hadde 72,24 kroner lavere kostnad til revisjon og kontroll per innbygger. Skinnarland og Stavnes (2017) konkluderte i motsetning til Hess-Bolstad og Maugesten (2014) at konkurranseutsettingen til private revisjonsselskap medførte økte transaksjonskostnader. Transaksjonskostnadene gjaldt i stor grad høy usikkerhet mellom kommunene og de private revisjonsselskapene.

2.1.2 Kvalitet i revisjon

Kvalitet i forvaltningsrevisjon er et debattert tema, og blir brukt som et argument for å konkurransetsette revisjonstjenester (Rambøll og Inventura, 2014). Kvalitet på revisjonen defineres av DeAngelo (1981) som sannsynligheten for at revisoren oppdager en feil, og sannsynligheten for at revisoren rapporterer denne. Sannsynligheten for at revisoren oppdager en feil er sterkt sammenfallende med en revisors fagkunnskaper om gjeldende lovverk, mens sannsynligheten for at revisoren rapporterer feilen er sterkt korrelert med en revisors uavhengighet (DeAngelo, 1981).

Revisjonskvalitet blir av Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) definert som sannsynligheten for at den gjennomførte revisjonen inneholder regnskapsmessige feil. I boken diskuteres det for at kvalitet i forvaltningsrevisjon må kunne vurderes ut andre faktorer enn bare om revisjonen inneholder materielle feil. Som et forslag til vurdering av kvalitetsforskjeller i forvaltningsrevisjon nevnes beslutningsrelevans, omfanget av offentlige ressurser, finansiell risiko og politiske interesser (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004).

I en artikkel av Subramaniam, Chew og Carey (2004) ble det gjennomført en studie på konkurransetsetting av offentlig revisjon i delstaten Queensland i Australia. Av funnene konkluderes det med at konkurransetsettingen i stor grad skyldtes mangel på kompetanse og kvalitet. Mangel på kompetanse gjaldt lav teknologisk innsikt. Av andre vesentlige funn trekkes ekstern revisors uavhengighet fram og at intern revisor hadde problemer med å ansette dyktige og kompetente revisorer. Funnene til Subramaniam, Chew og Carey (2004) samstemmer med Fassbinder (2005) sine motivasjonsfaktorer for å konkurransetsette offentlig revisjon. Disse faktorene gikk ut på at private revisjonsselskaper i større grad hadde nyere kompetanse og teknologi samt økt tilgang til spesialkompetanse.

I et prosjekt av Telemarksforskning (Brynhildsvoll og Hannås, 2006) blir det poengtert at måling av kvalitet i offentlig sektor på lik linje som kundeperspektivet i det private markedet, må gjøres ut i fra et brukerperspektiv. Forskjellen i den offentlige sektor er at det er viktig å ta hensyn til alle interessentene og ikke bare kundeperspektivet (Brynhildsvoll og Hannås, 2006). Brynhildsvoll og Hannås (2006) mener at kvalitet i revisjonstjenester er vanskelig å måle siden man ikke opererer med bestemte verdier eller omforente standarder. I forvaltningsrevisjon opererer man vanligvis med ulike revisjonskriterier til forskjellige revisjonstema. Eksempelvis vil en forvaltningsrevisjon på internkontroll i en kommune ha

ulike revisjonskriterier enn en forvaltningsrevisjon på barnehagetjenester. Kvaliteten på forvaltningsrevisjonen vil derfor være sterkt sammenfallende med spesifikasjonene som er gitt for oppdraget. Disse spesifikasjonene kan være rapportomfang, gjeldende lover og regler og antall timer benyttet for å gjennomføre oppdraget (Brynhildsvoll og Hannås, 2006).

Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) gav i en evaluering av kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat på vegne av kommunal- og moderniseringsdepartementet, uttrykk for at flere av kravene i RSK 001 standard for forvaltningsrevisjon bidro til økt kvalitet. Standarden er derfor en tilfredsstillende retningslinje som sikrer at forvaltningsrevisjonene følger et minimumskrav i utarbeidelse av revisjonene. Det poengteres videre at standarden i seg selv ikke er nok for å sikre god kvalitet, og at kompetansekravet til forvaltningsrevisjonsrevisorene er en faktor som kan påvirke kvaliteten. Studien baserer seg blant annet på et dokumentstudium, hvor det ble gjennomgått 20 forvaltningsrevisjonsrapporter i 10 kommuner. I nevnte undersøkelse fant de ut at alle rapportene i hovedsak tilfredsstillte kravene i RSK 001 standard for forvaltningsrevisjon. Overholdelse av standarden er likevel ikke ensbetydende med god kvalitet, da de fant tydelige kvalitetsforskjeller i rapportene. Kvalitetsforskjellene omhandlet faktorer som relaterer seg til revisorenes kompetanse i forvaltningsrevisjon som formulering av problemstillinger, metodisk gjennomføring, faglig tilnærming og godt språk (Bjørkelo, Berge og Johansen, 2014). En annen faktor Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) påpeker som definerer kvaliteten på en forvaltningsrevisjonsrapport, er i hvilken grad rapportene fremstår leservennlig overfor brukerne.

Virksomhetsforståelse og kompetanse

For å forstå hvilke spesifikasjoner som er viktige for det aktuelle forvaltningsrevisjonsoppdraget så spiller virksomhetsforståelse en sentral rolle. Både Ludvigsen og Lund (2015) og Breunig, Karlsen og Dønnums (2009) påpeker at virksomhetsforståelse er en forutsetning for å utføre gode revisjonstjenester. International Federation of Accountants (IFAC) innfører revisjonsstandarder verden over og der defineres revisors virksomhetsforståelse som *“forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder intern kontroll”* (IFAC, 2012, ISA 315 pkt. 11). En forutsetning for at revisor skal kunne gjennomføre revisjonsoppdrag så må revisor forstå revisjonsobjektets forretning, bransje og internkontroll. Bryhn (2016) forklarer at revisors virksomhetsforståelse er nødvendig for å identifisere forretningsrisikoer, som igjen er en forutsetning for å vurdere om regnskapet inneholder vesentlige feil.

Ludvigsen og Lund (2015) studerte virksomhetsforståelse mellom de forskjellige revisjonsordningene. Utgangspunktet til analysen baserte seg på at kommunerevisorenes virksomhetsforståelse var bedre enn hos de private. Gjennom studien konkluderte de til slutt med at private revisjonsselskaper hadde egenskapen av å raskt sette seg inn i kommunenes virksomhet, og de så at kommunerevisorene ikke hadde en signifikant bedre virksomhetsforståelse enn de private aktørene. I samme rapport poengteres det at revisjonskvalitet er betinget av virksomhetsforståelse og revisors kompetanse (Ludvigsen og Lund, 2015). Det gjøres en forskjell på kompetansen innen regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Innen forvaltningsrevisjon vil det kreve mer kompetanse innen metodikk og annen faglig bakgrunn enn bare revisjon- og økonomifaglig kompetanse (Ludvigsen og Lund, 2015). Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) definerer kvalitet i forvaltningsrevisjon på lik linje med Ludvigsen og Lund (2015) som bruk av riktig metode og tilstrekkelig faglig forståelse i oppdragets tema, samt god skriftlig framstilling.

Ludvigsen og Lund (2015) fant også i sin studie at store organisasjoner har bredere og mer sammenføydd kompetanse. De store private revisjonsselskapene ville dermed kunne oppnå stordriftsfordeler innen forvaltningsrevisjon, siden de forvalter mer kompetanse enn de mindre kommunale og interkommunale selskapene. Blant funnene fant de at kvaliteten på forvaltningsrevisjonen ble bedret for kommunene som konkurranseutsatte revisjonen til de større private revisjonsselskapene (Ludvigsen og Lund, 2015). Forskningen til Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) delte den oppfatningen av at en økning i kompetansenivået ville resultere i høyere kvalitet i revisjonen.

Kvaliteten på revisjonstjenester blir i rapporten til Breunig, Karlsen og Dønnum (2009) et samlebegrep bestående av *teknisk* og *opplevd* kvalitet. *Teknisk* kvalitet uttrykkes som en objektiv målbar størrelse, som er sterkt korrelert med gjeldende lover og standarder. *Opplevd* kvalitet uttrykkes som brukerne sin subjektive opplevelse av revisjonsrapportene, og kan måles gjennom brukerundersøkelser (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009). I rapporten gjøres det et forsøk på å måle kvalitetsmessige ulikheter ved kommunale, interkommunale og private revisjonsselskap, etter konkurranseutsettingen i 2004. Funnene i rapporten sier ingenting om forskjeller på den *tekniske* kvaliteten mellom private og kommunale/interkommunale revisjonsselskapene. Derimot rapporteres det at økningen av *opplevd* kvalitet var størst i kommunene som hadde byttet til privat revisjon. Videre rapporteres det at reformen førte til

en økende *opplevd* kvalitet i hele 2/3 av kommunen som hadde revisjon i regi av interkommunale revisjonsselskap (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009). Det begrunnes av at kommunene ble mer bevisste i bestillingene av revisjonstjenester. Bevisstgjøringen gjorde at kommunene stilte større krav til kvaliteten i revisjonstjenestene. Et annet moment som ble trukket fram var at kommunale revisjonsselskap ble mer fokusert på kompetanse og kvalitet, forårsaket av økende konkurranse fra de private revisjonsselskapene.

For å utføre kvalitetsmessige forvaltningsrevisjoner er det forutsatt at revisor har kunnskap om hvilke spesifikasjoner som er gitt for oppdraget (Brynhildsvoll og Hannås, 2006). Dette er igjen betinget av kompetansen revisoren har ervervet innen forvaltningsmetodikk og annen faglig bakgrunn i oppdragets tema (Ludvigsen og Lund, 2015).

2.1.3 Revisors uavhengighet

Uavhengighet er en grunnleggende forutsetning ved revisjon. For at revisjonen skal gjennomføres på en troverdig måte, foruten feil og mangler, er uavhengighet avgjørende. Kravet om uavhengigheten til kommunerevisoren er definert i kommuneloven §79 (1992). Spørsmålet om en revisors uavhengighet er forskjellig mellom revisjonsordningene er stadig under debatt.

Gulden (2015) poengterer at tilliten til en revisor avhenger av om revisor er i stand til å avgi en riktig beretning. Uavhengigheten til en revisor er betinget av tre faktorer, formell kompetanse, integritet og objektivitet (Gulden, 2015). Integriteten kan forstås som revisors personlige egenskaper når det gjelder ærlighet og evnen uten påvirkning av andre til å rapportere en oppdaget feil (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004) Faktoren objektivitet gjelder revisors egen vilje til å ikke påvirkes, det vil si revisor sine holdninger. Et objektivt standpunkt er betinget av at revisoren har evnen til å innta et upartisk forhold til oppdragene (Gulden, 2015). Når de tre faktorene er tilstede, vil revisor beholde sin uavhengighet.

Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) poengterer revisors uavhengighet som kommunerevisor. I boken fra 2004 understrekes det at en revisor som ikke er en del av kommunen er mer uavhengig enn en som er det. Likevel påpekes problemet som kan oppstå ved at en privat revisor er avhengig av å skaffe og beholde kunder. Eksemplet i boka beskriver uavhengighetsproblemet i et privat revisjonsselskap som rådgiver i en kommune. Et revisjonsselskap som forholder seg kritisk til kommunen kan risikere å miste kontrakt ved

neste anbudsrunder. Alternativt kan revisor som ikke opptrer kritisk, ikke gjennomføre revisjonen på en troverdig måte (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004). Et privat revisjonsselskap kan derfor ha incentiv til å ikke opptre uavhengig.

En revisors uavhengighet blir i “The philosophy of auditing” (Mautz og Sharaf, 1961) definert i et skille mellom *tilsynelatende* og *faktisk* uavhengighet. *Faktisk* uavhengighet (independence in fact) relaterer seg mot egenskapen revisor har til å kunne opprettholde en korrekt holdning gjennom hele prosessen ved revisjon. Det vil si fra planleggingsstadiet, til gjennomføring og rapportering. Dette er sterkt korrelert med revisors integritet og objektivitet (Indset og Tjerbo, 2011; Gulden, 2015). *Tilsynelatende* uavhengighet (independence in appearance) kan ivaretas gjennom regulering og vurdering av relasjonene til aktørene (Indset og Tjerbo, 2011). Dette innebærer finansiell uavhengighet, eksistensen av konfidensielle forhold, tjenester til ledelsen, organisering, et begrenset antall tilbydere og tendensen til å drive salg (Indset og Tjerbo, 2011).

Uten *tilsynelatende* og *faktisk* uavhengighet vil ikke revisors faglige vurderinger være av signifikant verdi, og vil dermed ikke kunne forvente å få regnskapsbrukernes tillit (Mautz og Sharaf, 1961). En revisors troverdighet og anerkjennelse er betinget av *faktisk* og *tilsynelatende* uavhengig (Indset og Tjerbo, 2011).

Haugen (2008) poengterer at private selskaper ofte er større i omfang enn kommunale og interkommunale revisjonsselskaper, og har et mer tverrfaglig miljø på forvaltningsrevisjon. På dette grunnlaget argumenter han med at kommuner som har valgt private revisjonsordninger vil oppleve revisors uavhengighet større enn ved kommunale og interkommunale revisjonsordninger.

I rapporten av Breunig, Karlsen og Dønnum (2009) ble det studert ressursmessige og kvalitetsmessige forskjeller av lovendringen av 2004. Datagrunnlaget i studien er hentet fra 280 semistrukturerte intervju blant de 52 interkommunale samarbeidene, samt seks kommuner som hadde valgt å konkurransesette tjenesten i perioden 2006-2009. Respondentene fra undersøkelsen mente reformen hadde gitt ytterligere uavhengige revisjonstjenester ved alle revisjonsordningene, selv om tendensen var størst i kommunene med privat revisjonsordning.

I Skinnarland og Stavnes (2017) masteroppgave om konkurranseutsetting av kommunal revisjon ble det gjennomført intervju av 8 ulike kontrollutvalgssekretariat. Fra respondentene konkluderte de med at kommuner med private revisjonsordninger har en bedre *tilsynelatende* uavhengighet enn kommuner med IKS. Den *faktiske* uavhengigheten virket tilsynelatende like god for både privat og IKS. Blant funnene ble det poengtert at politikerne brukte debatten rundt uavhengigheten som en faktor for å konkurranseutsette den kommunale revisjonen.

Oppsummering av litteraturen

Litteraturen gir ikke et entydig svar på om konkurranseutsettingen effektiviserer revisjonen og forvaltningsrevisjonen. I litteraturen finnes momenter vi ønsker å belyse i denne studien. Dokumentstudien gjennomført av Bjørkelo, Berge og Johansen i 2014 har vært med på å legge føringer for videre metodiske valg, noe vi vil komme tilbake til i kapittel 3.

Vi vil benytte oss av kvalitet som *teknisk* og *opplevd* kvalitet (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009) videre i oppgaven. Skillet mellom *tilsynelatende* og *faktisk* uavhengighet (Mautz og Sharaf, 1961; Indset og Tjerbo, 2011) vil også benyttes videre.

2.2 Konkurranseutsetting i lys av New Public Management

Konkurranseutsetting av kommunal revisjon kan sees i lys av New Public Management (NPM). Hensikten med NPM er å effektivisere offentlige sektor ved å benytte seg av tjenester fra den private sektoren (Busch et al., 2001). Konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester blir på den måten et element fra NPM og det private markedet. Ut i fra fri konkurranse vil kommunen rangere revisjonstilbyderne etter pris, og ideelt sett velge det revisjonsselskapet med den rimeligste prisen (Sunnevåg og Eldegard, 2006). I prinsippet vil dette føre til at effektiviteten på revisjonskostnaden øker som følge av at revisjonskostnaden reduseres til et minimum (Sunnevåg og Eldegard, 2006).

I henhold til tema og problemstilling er det viktig å skille mellom privatisering og konkurranseutsetting. Det å privatisere offentlige tjenester handler om å flytte ansvar, produksjon og finansiering til private aktører (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004). Ved konkurranseutsetting vil ulike private aktører konkurrere om å produsere varer eller tjenester på vegne av offentlige sektor. Formålet med konkurranseutsettingen er å effektivisere produksjon av offentlige tjenester (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2005). Man vil i konkurranseutsettingen av kommunal revisjon oppnå effektiv produksjon hvis

ressursbruken er mindre enn tidligere ordning med tilsvarende kvalitet, eller motsatt, ved økende kvalitet og tilsvarende ressursbruk.

Ved konkurranseutsetting kjøper kommunen tjenester av private tjenesteleverandører, som på vegne av kommunen gjennomfører tjenesten. Hood (1991) illustrerer forholdet mellom kommunen og tjenesteleverandør som et «spenningsfylt ekteskap». Dette forklares ved at Hood (1991) skiller mellom “marketization” og “manageralization” hvor friheten til å velge på et marked står i kontrast til friheten til å styre fritt fra regelbyråkratiet (Vabø, 2007). Den ekteskapelige metaforen til Hood (1991) kan forbindes med modellen *bestiller-utfører*, som er en viktig del av NPM (Busch og Vanebo, 2001).

Konkurranseutsetting av kommunale tjenester betyr at kommunen vil endres fra produsent til *bestilleren* av tjenesten, mens private selskaper være utføreren av oppgaven. Hensikten med rolleinndelingen i modellen er å tydeliggjøre skillet mellom forvaltning og produksjon av revisjonstjenestene. Ved egenproduksjon av kommunale revisjonstjenester styres enheten gjennom hierarkisk regelstyring. Overgangen til *bestiller-utfører* modellen medfører at man går fra hierarkisk styring til *kontraststyring* (Busch, Klausen og Vanebo, 2011), der styringen foregår gjennom kontraktens spesifikasjoner.

Ved utforming av kontrakter mellom bestiller og utfører kan det oppstå problemer i forhold prinsipal-agent-teori (Delkapittel 2.4) og transaksjonskostnadsteori (Delkapittel 2.5). Dette gjelder spesielt når kontrakten består av *gråsoner* ved at kontraktens detaljer er lite spesifisert. Dette kan medføre at utfører i rollen som agent må tolke rollen sin og tar valg som ikke er i tråd med bestilleren sine mål i rollen som prinsipal. Dette øker muligheten for opportunistisk atferd. På en annen side vil en slik effekt øke transaksjonskostnadene. Ved omorganisering til en bestiller-utfører modell vil bestillerens kostnader ved kontraktsutforming, styring og kontroll øke (Busch og Vanebo, 2001).

En forutsetning for å redusere problemet med opportunistisk atferd og transaksjonskostnaden er at kommunen som bestiller har god bestillerkompetanse (Vabø, 2007). Dette innebærer at kommunen må definere innholdet og spesifikasjonene i kontrakten, og i etterkant kontrollere om resultatene er i tråd med kontraktens innhold. God bestillerkompetanse diskuteres også av Johnsen, Sletnes og Vabo (2004). Ved konkurranseutsetting kan kommunens revisjon bli ytterligere fokusert ved privat aktør. Dette forklares ved at i en kontraktsinngåelse så bestiller

kommunen de mest verdiøkende tjenestene hvor unødvendige aktiviteter og slakk kan unngås. Dette krever god bestillerkompetanse, som løses ved å definere og presisere kontraktsfestede tjenester og tilleggstjenester (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004). Det kan tenke seg at tjenester som ikke er presisert etterfaktureres, og dermed vil kostnadene øke.

2.3 Prinsipal-agent-teori

I lys av prinsipal-agent-teori er forvaltningsrevisjon en metode for å overvåke og kontrollere agenter som prinsipaler har engasjert (Power, 1997). Desto større en organisasjon er, vil avstanden mellom prinsipalen og agenten vokse. Dette vil til slutt føre til at prinsipalen mister oversikt over organisasjonen. Prinsipalen vil derfor være avhengig av assistanse fra kontrollfunksjoner for å redusere denne avstanden.

I den kommunale organiseringen vil interessen mellom politikerne, administrasjonen og velgerne være av ulik art. Dette kan forklares ut i fra prinsipal-agent-teori, der prinsipalen og agenten har motstridende interesser (Zimmerman, 1977). I kommunesektoren eksisterer det flere prinsipal- og agentrelasjoner, blant annet relasjonen hvor innbyggerne i kommunen opptrer som prinsipal og politikerne som agent (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk og Mauland, 2010). De folkevalgte skal på vegne av innbyggerne styre og kontrollere den kommunale virksomheten. For å sikre transparens og fornuftig forvaltning av kommunens ressurser er regnskapets primære formål å forsyne finansiell informasjon til interessentene (Young, 2006).

På en annen side havner kommunens administrasjon i en agentrelasjon med politikerne, og i denne forbindelsen er offentliggjøring av regnskapsinformasjon vesentlig (Marti, Royo og Acerete, 2012). Administrasjonen skal styre kommunene i henhold til kommunestyrets politiske vedtak. Et av problemene i prinsipal-agent-teorien omhandler opportunistisk atferd. I denne sammenhengen kan kommunestyret risikerer at administrasjonen handler opportunistisk og følger sine egne målsetninger enn de lovfestede politiske vedtakene, satt av kommunestyret.

Jensen og Meckling (1976) forklarer at prinsipalen kan iverksette incentiv og kontroll for å redusere problemet med opportunistisk atferd. Forvaltningsrevisjon som en kontrollfunksjon blir i følge teorien dermed en metode for å redusere dette problemet. Revisors rapportering vil

samtidig bidra til å begrense agentenes velferd da arbeid som ikke er i tråd med prinsipalens interesse vil føre til merarbeid for agenten (Douma og Schreuder, 2013).

Asymmetrisk informasjon er et annet sentralt begrep innen prinsipal-agent-teorien, som kan forklares ved at en aktør kan holde på vesentlig informasjon som den andre aktøren ikke har kjennskap til (Johnsen, 1999). Den offentlige sektoren benytter seg av ulike revisjonsmetoder for å redusere problemet med asymmetrisk informasjon.

Forvaltningsrevisjon og revisjon generelt får dermed to funksjoner, ved å overvåke agentene og for å signalisere god styringspraksis (Copley, 1991).

I Zimmerman (1977) sitt bidrag til teorien, blir agentene beskrevet som rasjonelle, evaluerende og maksimerende individer. Ved disse egenskapene evner agentene å vurdere og reflektere rundt virkningene av endring i omgivelsene, de er preferanseorienterte og forsøker å maksimere egen nytte (Jensen og Meckling, 1976). Douma og Schreuder (2013) forutsetter at agentenes motivasjon for å jobbe etter prinsipalens interesser er betinget av incentiver. En agent vil bare prestere dersom det oppfattes lønnsomt.

Agentproblemet kan forklares ut i fra en kontraktinngåelse, der prinsipalen ansetter agenten for å gjennomføre et oppdrag. Som nevnt over innebærer dette kostnader for prinsipalen. Agenten er avhengig av incentiver, og overvåkningskostnader vil oppstå da prinsipalen må kontrollere at agenten gjennomfører oppdraget i henhold til prinsipalens interesser (Jensen og Meckling, 1976; Busch og Vanebo, 2001). I agentrelasjonen mellom kommunestyret og administrasjonen vil typiske kostnader forbundet med incentiver vær lønn til administrasjonen, og kostnader tilknyttet overvåkning være ansettelse av revisor. Uten kontrollering fra en revisor, vil sannsynligheten øke for at administrasjonen utnytter informasjonsasymmetri til sin fordel (Douma og Schreuder, 2013). På en annen side vil det oppstå nok et agentproblem, i relasjonen mellom kommunestyret og revisor. Revisor kan på lik linje med administrasjonen utnytte informasjonsasymmetrien til sin fordel og yte mindre enn hva som er spesifisert i kontrakten (Douma og Schreuder, 2013).

”Accountability” er et velkjent begrep innen regnskapslitteratur. I artikkelen til Gårseth-Nesbakk og Kjærland (2015) oversettes begrepet til responderingsplikt. Responderingsplikten til kommunens revisor forklares ut i fra at revisor er pliktig å belyse og uttale seg om kommunens regnskap viser et rettviseende bilde av kommunens finansielle posisjon, og om

kommunen følger pålagte lovverk (Tagesson og Eriksson, 2011). Revisor skal på denne måten forklare og gjør rede for om kommunen har forvaltet befolkningens ressurser på en fornuftig måte (GASB, 1987).

I relasjonen med kommunen som agent og befolkningen som prinsipal fungerer revisor som en tredjepart. Som tredjepart er det revisor sin rolle å ansvarliggjøre kommunens beslutninger overfor befolkningen (Bolivar, Muñoz og Hernandez, 2013). Revisors oppgave blir dermed å informere befolkningen (prinsipalen) om regnskapet til kommunen har forvaltet ressursene fornuftig. Oppdager revisor vesentlige feil i regnskapet er det forventning til endring eller straff (Mulgan, 2000). I den sammenheng er revisors reponderingsplikt en vesentlig del av prinsipal-agent-teorien (Mellemvik og Olson, 1996), der revisjonen bidrar til å redusere agentkostnadene (Francis og Wilson, 1988).

2.4 Transaksjonskostnadsteori

En kommune kan på lik linje med en bedrift beregne de totale kostnadene som summen av produksjonskostnader og transaksjonskostnader (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004).

Produksjonskostnadene defineres som kostnadene for å framstille en vare eller tjeneste.

Produksjonskostnadene til forvaltningsrevisjon i kommunesektoren vil dermed være de direkte kostnadene som honorarstørrelse eller lønningene til revisor. Som en stor bidragsyter til transaksjonskostnadsteori presenterer Williamson (1985) teorien som en interdisiplinær nyinstitusjonell teoretisk retning kombinert av juss, økonomi og organisasjonsteori. I transaksjonskostnadsteori gjør Williamson (1985) og Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) et skille mellom produksjonskostnader og transaksjonskostnader, og forklarer at transaksjonskostnader er ressursene som brukes til å danne og holde i gang et økonomisk system. Disse transaksjonskostnadene er forankret til styringen av ressursene knyttet opp mot inngåelse og oppfølging av kontrakter (Williamson, 1985).

I en kommune skal forvaltningsrevisjonsoppdrag gjennomføres, og prosjektene kan løses på forskjellige måter, og på samme måte vil transaksjonskostnaden være av ulik størrelse. I en relasjon mellom kommune og revisor, hvor samarbeidet fungerer harmonisk uten uenigheter og konflikter, vil det eksistere lite friksjon. Williamson (1981) gjør et poeng ut av dette, og forklarer at transaksjonskostnader er knyttet til den økonomiske ekvivalenten til friksjon. I en

relasjon hvor det derimot eksisterer uenigheter og konflikter som blant annet kan forårsake forsinkede leveringer, vil det være høyere friksjon og derfor høyere transaksjonskostnader.

I en relasjon med revisor og kommune skiller Williamson (1985) transaksjonskostnadene som kommer før (ex ante) og etter (ex post) kontraktinngåelsen. Formulering av kontrakt, forhandlinger og gjennomføring av avtalen er en transaksjonskostnad som kommer ex ante. Dette er arbeid som er vanskelig å måle kostnaden på, som er tidskrevende og vil dermed påvirke transaksjonskostnaden. Transaksjonskostnaden knyttet til ex post kontraktsinngåelse kan være kostnadene forbundet forandring i kostnadsbildet mellom revisor og kommune. Dette vil innebære nye forhandlinger og formulering av nye avtaler. Williamson (1985) presiserer at transaksjonskostnadene knyttet til før og etter kontraktinngåelsen må håndteres simultant, fordi de to kostnadene er gjensidig avhengige og vanskelig å måle.

Williamson (1979) og Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) benytter seg av tre dimensjoner for å illustrere forhold som forklarer den mest optimale revisjonsordning. Den optimale revisjonsordning er avhengig av dimensjonene usikkerhet, frekvens og produktets spesifikasjoner. I følge transaksjonskostnadsteori vil det alltid eksistere konkurranse mellom de ulike formene av å organisere kommunal revisjon. Organiseringen av kommunal revisjon kan gjøres ved markedsløsning, produsere i egen regi eller ved hybride løsninger. Langsiktig er det den mest effektive revisjonsordning som benyttes (Douma og Schreuder, 2013). I en markedsløsning vil de ulike dimensjonene påvirke størrelsen på transaksjonskostnaden.

Usikkerhet i transaksjonskostnadsteori defineres av Kolltveit, Lereim og Reve (2009) som forskjellen mellom den informasjon som er nødvendig for å utføre en tjeneste på en betryggende måte, og den informasjon som er tilgjengelig. Størrelsen på usikkerheten vil i denne sammenheng være sterkt påvirket av i hvor stor grad det er mangel på informasjon. Dette kan eksemplifiseres ved asymmetrisk informasjon, hvor revisor sitter på et større informasjonsgrunnlag enn kommunen. Som et resultat vil dette føre til større usikkerhet hos kommunen, som vil øke behovet for kontrollering. Dette vil igjen øke transaksjonskostnaden. Desto mer usikkerhet mellom partene, desto mindre aktuelt å konkurranseutsette revisjonen, fordi usikkerheten øker transaksjonskostnaden (Williamson, 1981). I eksemplet over relaterer kostnadene seg mot oppfølging av kontrakt med leverandør. En organisasjon som ønsker å redusere risikoen for usikkerhet ved å preferere transaksjoner med lav usikkerhet vil sannsynligvis oppnå mindre økonomiske marginer

(Kolltveit, Lereim og Reve, 2009). Organisasjoner som ønsker økte økonomiske marginer må vurdere risikoen for usikkerhet mot mulighetene ved organisasjonsformen. Økte økonomiske marginer oppnås når nytten er større enn kostnaden for usikkerheten (Kolltveit, Lereim og Reve, 2009).

En transaksjon kan gjennomføres en eller flere ganger (Williamson, 1979). Desto flere ganger transaksjonen gjennomføres, desto større er frekvensen. I henhold til transaksjonskostnadsteori blir gjentatte transaksjonskostnader sett på som upraktisk, da økende frekvens medfører økte transaksjonskostnader. Frekvensen kan uttrykkes ved et lavt-høyt forhold, hvor det ved lav frekvens er fordelaktig med markedsløsninger og ved høy egenproduksjon (Williamson, 1979). Valg av organisasjonsform vil være avhengig av kombinasjonen av frekvens og transaksjonsspesifikke investeringer (Williamson, 1985). Risikovurdering av usikkerheten i relasjonen må også beregnes. Tidligere forskningen har gitt frekvens i teorien lite empirisk oppmerksomhet, i motsetning til faktoren transaksjonsspesifikke investeringer (Williamson, 1985; Geyskens, Steenkamp og Kumar, 2006). Dette forklares ved at transaksjonsspesifikke investeringer blir sett på som den mest kritiske faktoren ved vurderingen av transaksjonskostnader.

Williamson (1981) formulerer transaksjonsspesifikke investeringer som investeringer relatert til de bestemte transaksjonene mellom bestiller og leverandør. En eller begge parter kan ha spesifikke investeringer i relasjonen og når kontrakten mellom partene er avsluttet, vil også verdien av denne spesifikke investeringen være mindre (Busch, Johnsen og Vanebo, 2009). Risiko for opportunistisk atferd stiger hvis for eksempel leverandør må investere i unike maskiner for å levere til bestiller. Det er forutsatt at investeringen har lavere verdi for leverandør dersom bestiller opphører avtalen. Dette kan gi bestiller makt over relasjonen og mulighet for å utøve opportunistisk atferd ved at bestiller utnytter denne makten til sin fordel (Douma og Schreuder, 2013). Et viktig moment er at det er makten bestiller har over leverandør som fører til at de transaksjonsspesifikke investeringene stiger, ikke maskinene i seg selv. Kolltveit, Lereim og Reve (2009) deler transaksjonsspesifikke investeringer inn i fire kategorier. Investeringer i lokalisering, teknologi, personalutvikling og spesielle transaksjonsrelaterte tiltak. Sistnevnte kan omhandle kostnader i forbindelse med kontraktinngåelse mellom bestiller og leverandør, og disse kan tilsvare 3% av de totale kostnadene (Kolltveit, Lereim og Reve, 2009).

Vi ser at transaksjonskostnadsteori er en nyttig teori som kan bidra til å forklare om en kommune bør konkurranseutsette revisjonen eller ikke. I en situasjon hvor stigende transaksjonskostnader overgår de synkende produksjonskostnadene bør man stille seg spørsmålet om den valgte løsningen er mest optimal.

2.5 Institusjonell teori

Institusjonell teori retter fokus mot organisasjonen og hvordan den tilpasser seg omgivelsene, samtidig som den fanger opp viktige begreper og ideer på tvers av fagområder (Busch, Vanebo og Dehlin, 2010). Det skilles ofte mellom ny og gammel institusjonell teori. Ny institusjonell teori fokuserer på å skape en forståelsesramme ved å studere hvordan ting fungerer, mens gammel institusjonell teori er mer opptatt av hvordan man organiserer det. Ny-institusjonell teori kan anvendes på flere måter, mye basert på hvilket fagområde man fokuserer på. I denne oppgaven vil vi forsøke å se organisasjonsteorien ut i fra et sosiologisk perspektiv, for å belyse hvordan dette kan relateres til den kommunale sektoren.

Som nevnt innledningsvis har totalt 52 kommuner og én fylkeskommune i skrivende stund valg å konkurranseutsette revisjonstjenestene, og det vil derfor være relevant å se nærmere på omgivelser, legitimitet samt isomorfisme. Meyer og Rowan (1977) og DiMaggio og Powell (1983 og 1991) er av de sentrale bidragsyterne til ny-institusjonell teori, og vil sammen med elementer fra andre forskere danne fundamentet i dette kapitlet.

2.5.1 Legitimitet og omgivelser

Legitimitet er en sentral del av institusjonell teori og er med på å forklare et viktig budskap. I motsetning til materielle ressurser eller teknisk informasjon er ikke legitimitet en innsatsfaktor som kan kombineres eller transformeres til å produsere noe nytt og eller en annen output, men en symbolsk verdi som vises på en måte som er synlig for utenforstående (Scott, 2008). Strukturelle endringer organisasjoner gjør internt, som følge av det eksterne presset, gjøres for å øke organisasjonenes legitimitet og evne til å eksistere i samfunnet (Bromley og Powell, 2012). Organisasjoner trenger altså sosial aksept og troverdighet (Scott, 2008).

Offentlige virksomheter står i dag foran store utfordringer knyttet til effektivitet og legitimitet, og nye løsninger hentes ofte fra privat sektor (Busch og Ramstad, 2006).

Legitimitet kan sees på som den viktigste ressursen for en organisasjon, da den er grunnleggende for å skaffe seg øvrige interessenter. Uten legitimitet i samfunnet hevder ny-institusjonell teori at organisasjoner vil ha problemer med å eksistere (Meyer og Rowan, 1977). Organisasjoner vil tilpasse seg de normene i samfunnet som er mest akseptert, og bruke legitimiteten det gir til å forlenge sin «levetid».

For å sikre legitimitet tilpasser organisasjoner seg samfunnsmessige forventninger om hvordan rasjonelle, velfungerende og moderne organisasjoner skal opptre. Organisasjoner tilpasser seg skiftende omgivelser for å oppnå legitimitet, det holder ikke å bare være effektiv. Gjennom formelle og uformelle forventninger fra omgivelsene søker organisasjonen å oppnå legitimitet (Busch, Dehlin og Vanebo, 2010). Kommunen spiller en sentral rolle som offentlig organ og tjenesteyter i Norge. De kan søke legitimitet av mange årsaker, i hvilken grad det er viktig for organisasjonen avhenger av formålet. Kommuner som har hatt den samme revisjonsordningen, enten gjennom en kommunerevisjon eller et IKS, søker kanskje derfor etter å bli oppfattet som en velfungerende og moderne organisasjon gjennom å vurdere ulike kostnadsposter internt, deriblant revisjon.

“Legitimacy is a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs and definitions” (Scott 2008 s. 59).

Omgivelsene vil oppfatte en legitim organisasjon som mer verdt, mer meningsfull, mer forutsigbar og mer troverdig, enn organisasjoner som mangler legitimitet for sin virksomhet. Organisasjoner uten legitimitet vil typisk være mer sårbare for påstander om å drive uaktsomt, de vil lettere oppleves irrasjonelle og unødvendige sett fra omgivelsen sin side (Suchman, 1995). Det er altså viktig for kommunene at folk må ha troen på dem, ellers vil ikke interessenter orke å investere i, eller samarbeide med dem. Av og til gjør man endringer, ikke nødvendigvis fordi man selv tror det er til det bedre, men man aksepterer det faktum at omgivelsene forventer det. Det kan dreie seg om politiske velgere, medietrykk, samarbeid med andre kommuner, eller det kan være aktører rundt kommunen.

2.5.2 Isomorfisme

I streben etter å sikre legitimitet tilpasser organisasjoner seg samfunnsmessige forventninger, noe som gjør at organisasjonene blir mer og mer like hverandre, isomorfisme.

Isomorfi handler altså om at organisasjoner avpasser sine interne systemer og strukturer i forhold til sine omgivelser.

Isomorfisme kan forklares som et spredningsfenomen hvor enkeltdeler passer til mindre deler i en organisasjon og danner organisatoriske strukturer. Dette forklarer hvordan offentlige virksomheter generelt organiseres og ledes etter de samme prinsippene, og dermed blir mer homogene. Dette er et interessant tema iht. konkurranseutsetting av revisjonstjenester.

Antallet kommuner som har valgt å konkurranseutsette har økt for hvert år siden 2005 og det har gitt oss en del spørsmål. Snakker kommunene med andre kommuner som har privatisert revisjonstjenestene før valget om å konkurranseutsette? Ser de på deres årsregnskap for innsyn i honorarstørrelse før/etter?

DiMaggio og Powell (1983) skiller mellom tre måter isomorfisme oppstår på:

- Tvang
- Normativt
- Mimikk

Tvangsmulkt stammer fra politisk press og bevaring av legitimitet. Normativ isomorfisme relateres til profesjonsnormene som forplanter seg i faglige miljø, og sies å stamme fra profesjonaliseringsutviklingen (DiMaggio og Powell, 1983). De to nevnte formene for isomorfisme er nok ikke like relevante i denne sammenhengen, men den tredje formen mimikk er relevant. Med mimikk menes det at organisasjonen, på grunn av usikkerhet, hermer etter andre organisasjoner som gjør det godt innen et felt (DiMaggio og Powell, 1983).

“Organizations tend to model themselves after similar organizations in their field that they perceive to be more legitimate or successful” (DiMaggio og Powell, 1983, s.152).

Mimetisk isomorfi kommer ofte som følge av at organisasjoner i møte med stor usikkerhet modellerer sin struktur etter andre organisasjoner som de anser som vellykkede. Denne usikkerheten kan eksempelvis være knyttet til at interne mål, ressurser og teknologi er utydelig definert, eller at organisasjonen står overfor utydelige signaler fra omgivelsene. DiMaggio og Powell (1983) hevder i tillegg at det kan skyldes både ytre press med tanke på regler og økte krav til faglighet. Forsking viser også at det spesielt er organisasjoner med høy usikkerhet som velger å imitere andre med høy legitimitet. Dette kan komme av at det er

vanskelig å dokumentere nytteverdi, derav enda viktigere å fremstå på en måte som skaper legitimitet (Busch, Dehlin og Vanebo, 2010).

Den mimetiske isomorfi prosessen kan forme som en bevisst handling hvor en organisasjon etterligner en bestemt praksis eller benytter samme oppskrift som en annen organisasjon. Revisjon er en av mange kostnadsposter i kommunesektoren som mange speiler ut i fra et kostnadsperspektiv. Har man høye revisjonskostnader så vil kommunen naturlig nok se på andre kommuners valg for gjennomføring av revisjon og evaluere ut i fra det. Betaler man et lite honorar og revisjonen gjennomføres som den skal så unnlater nok de fleste kommuner å vurdere andre muligheter. Men, kommunene i landet har interaksjon med hverandre. Utenforstående kommuners erfaringer med andre revisjonsselskap kan uansett, selv om man internt ikke hadde evaluert det, ha en påvirkning på andre kommuner og deres fremtidige valg. Dette kan føre til at organisasjoner, preget av usikkerhet, etterligner andre vellykkede og suksessrike (Scott, 2001; Christensen et al., 2004). En fylkeskommune hvor mimetisk isomorfi er høyaktuell som teoretisk tilnærming i denne oppgaven er Hordaland. Her har majoriteten av kommunene valgt å konkurransesette forvaltningsrevisjonen, hovedsakelig til Deloitte. Kommunene snakker kanskje sammen, evaluerer andres årsrapporter, ser på kostnadsutvikling eller spør om erfaringer med et slikt skifte. Hvis dette blir gjort og det ender i at kommunen etterligner en annen, vil man kunne se isomorfi gjennom en formlikhet mellom organisasjonene.

DiMaggio og Powell (1983, s 150) sier det slik, oversatt til norsk: ”Hovedfaktoren som organisasjoner må ta hensyn til er andre organisasjoner. I tillegg til ressurser og kunder, må organisasjoner også konkurrere om politisk makt og institusjonell legitimitet for å oppnå både sosial og økonomisk handlekraft.”

3. Metode

Metode handler om prosedyrer og teknikker som brukes for å innhente og analysere forskningsdata (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Metode inkluderer alle valg man som forsker må ta relatert til utredningen, samt begrunnelse for alle disse valgene. I dette kapittelet vil vi først beskrive valgene rundt forskningsdesign, metode og strategi, etterfulgt av en beskrivelse av datainnsamlingsmetoder og gjennomføringen av disse. Til å belyse ulike metodiske begrep og betraktninger vil vi hovedsakelig benytte oss av Saunders, Lewis og Thornhill (2016). Dette kapittelet, samt den teoretiske bakgrunnen, vil danne grunnlaget for vår videre analyse og drøfting rundt problemstillingen vi har valgt.

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en plan for hvordan man vil gå frem for å besvare problemstillingen (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Her skilles det mellom deskriptivt, eksplorativt og kausalt design, og det er gjennom forskningsdesignet at problemstillingen blir operasjonalisert til et forskningsprosjekt.

På bakgrunn av studiens utgangspunkt og problemstilling har vi valgt et eksplorativt design. Et eksplorativt design tar utgangspunkt i at vi vet lite om problemstillingen og ønsker å finne ut av hvordan noe henger sammen (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Temaet konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon i kommunal sektor er som nevnt tidligere lite utforsket både nasjonalt og internasjonalt. En fordel med et eksplorativt design er at det er fleksibelt og legger til rette for at en kan justere studien underveis. Et eksplorerende design vil derfor være hensiktsmessig, da vi ønsker å oppnå større forståelse av et "ukjent" tema, problem eller fenomen.

Vi ønsket tidlig i denne oppgaven å gjennomføre en metodisk triangulering. Triangulering av informasjonen innebærer å bruke flere kilder eller metoder for å samle inn data for å bekrefte kredibiliteten til dataene (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Den første tanken var å triangulere både kvalitativ (intervju) og kvantitativ forskningsmetode (spørreundersøkelse), men vi innså tidlig at dette både ville være for tidkrevende og at en intervjurunde ville gi oss det samme som et spørreskjema, og antageligvis mer enn det. Etter å ha studert en del forvaltningsrevisjonsrapporter bestemte vi oss for å gjennomføre dokumentstudier fremfor en spørreundersøkelse, samt gjennomføre intervjuer som vi tenkte fra start av. Vi har derfor valgt

å gjennomføre en såkalt metodisk triangulering bestående av to ulike faser. Innledningsvis i fase 1 vil vi gjennomføre dokumentstudier, etterfulgt av en fase 2 bestående av semistrukturerte intervjuer (kvalitativ metode). I tillegg til dette vil vi senere i empirien presentere noen KOSTRA-tall som vil bidra til å belyse kostnadsaspektet enda bedre.

Vår problemstilling repliseres naturlig nok best gjennom intervjuer med kommunene der man har mulighet til å avdekke deres egne erfaringer og opplevelser. Den kvalitative forskningsmetoden er derfor et naturlig valg for oss, men vi ønsker å inkludere dokumentstudier for å se om vi klarte å avdekke noen forskjeller/likheter før intervjurundene. En annen årsak til at dokumentstudien ble utført først er at gjennomføringen kunne hjelpe oss i å operasjonalisere eventuelle spørsmål til den påfølgende intervjurunden.

3.2 Datainnsamling

Data kan betegnes som fakta, meninger og statistikk som har blitt hentet inn for å kunne analysere en problemstilling (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Innen metode skiller man mellom primær- og sekundærdata. Primærdata henter man direkte fra primærkilden, mens sekundærdata er innsamlet data av andre personer, gjerne benyttet til et annet formål. Vår datainnsamling vil basere seg på innhenting av primærdata gjennom både intervju og ved innhenting av forvaltningsrevisjonsrapporter for analyse.

3.3 Utvalgsprosedyre

Det utvalget en velger å undersøke og benytte for studiens formål har påvirkning resultatet av den (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Innledningsvis i oppgaveskrivingen var tanken å se på kommuner som hadde byttet til privat revisor for forvaltningsrevisjon ila. de siste 2-6 årene (regnet fra 2018). Dette på grunn av tilgang til rapporter og at vi ønsket at kommunen, iht. intervjufase, skulle "huske" hvordan revisjonen fungerte under tidligere revisjonsordning samt ha klart å opparbeide seg en erfaring med ny privat revisor.

Vi sendte tidlig i avhandlingen mail til samtlige kommuner som hadde konkurranseutsatt revisjonstjenestene for å få svar på hvilket år de byttet revisor, hvorpå vi kartla hvilket år alle hadde byttet revisor i et eget Excel dokument. Av de totalt 52 kommunene som har konkurranseutsatt revisjonstjenestene sto vi igjen med totalt 22 kommuner, både små, mellomstore og store som alle hadde byttet i årene fra 2012 tom. 2015. Inndelt så var dette 8

store (innbyggertall over 20.000), 5 mellomstore (innbyggertall mellom 5000-19.999) og 8 små kommuner (innbyggertall 0-4.999). I samtaler med veileder vedrørende utvalg presiserte vi at det over tid gjennomføres langt færre forvaltningsrevisjonsrapporter i de mindre kommunene. I tillegg hadde større kommuner antageligvis har mer informasjon å komme med iht. erfaringer i en intervju prosess og vil naturlig ha flere respondenter som kan stille til intervju. Et annet argument for å velge «store kommuner» som utvalg er kommunereformen som er planlagt i 2020, hvor antallet kommuner skal reduseres til 356. Dette vil føre til flere «store kommuner» som kanskje også blir å vurdere konkurranseutsetting av revisjonstjenestene etter sammenslåing. Vi ble på bakgrunn av dette, samt sammenlignbarhet, enige om å se undersøke «store» kommuner. Utvalget ble da bestående av kommunene: Asker, Bergen, Halden, Karmøy, Lier, Oppegård, Rana og Røyken.

3.4 Dokumentstudien

Som en del av den metodiske trianguleringen ble forvaltningsrevisjonsrapportene fra dokumentstudien primærdata som vi behandlet iht. RSK 001 standard for forvaltningsrevisjon (NKRF, 2011a). Tanken bak dokumentstudien, i samsvar med problemstillingen, er å måle *teknisk* kvalitet på forvaltningsrevisjonsrapporter i de utvalgte kommunene både før og etter skiftet av revisor. På denne måten vil vi klare å se om det faktisk foreligger en kvalitetsforskjell i rapporteringen mellom de offentlige revisjonsordningene og de private.

3.4.1 Utvikling av indeks

I dokumentstudien ønsket vi å måle den *tekniske* kvaliteten (rapporteringskvaliteten) blant forvaltningsrevisjonsrapporter i de utvalgte kommunene, noe som kan være problematisk å studere da det er uklart hvordan man måler fenomenet (Marston og Shrides, 1991). En måte man kan gjøre dette på er å ta utgangspunkt i lover og utvikle en indeks som inkluderer relevante punkter til å gi kommunene i utvalget en representativ score. Vi startet avhandlingen med å se på tidligere studier rundt temaet forvaltningsrevisjon for å se om det var noen som hadde gjort lignende dokumentstudier innen forvaltningsrevisjon med indeks før. Etter dette startet prosessen hvor vi forsøkte å lage en egenutviklet rapporteringsindeks for måling av *teknisk* kvalitet. Denne indeksen inneholdt blant annet punkter som lengde på rapport, tema, problemstilling (gir rapporten gode svar på problemstilling), benyttet metode (triangulering), kvalitet (oppsett, følger metode, gir relevant informasjon), honorarstørrelse og en kritikk-indeks (søke på bestemte ord som er negativt ladet).

Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) gjennomførte en lignende studie hvor det ble studert de ulike revisjonsordningenes etterlevelse av RSK 001. Dette inspirerte våre metodiske valg, men vi ønsket likevel å forsikre oss om en slik indeks var verdt å undersøke. Vi sendte derfor mail til seniorrådgivere ved Norges kommunerevisorforbund (NKRF) og én forvaltningsrevisor ved Revisjon Midt-Norge SA, samt avtalte et møte der vi snakket med en fagperson fra Trondheim kommunerevisjon. I tillegg sendte vi mail til daglig leder i NKRF, hvorpå vi ble oppringt for en hyggelig prat der vi fikk noen gode råd. Dette var nyttig, da de ulike fagpersonene ga oss god tilbakemelding på hva vi burde se på når det gjaldt *teknisk* kvalitet, og det ga oss innsikt i hvordan forvaltningsrevisjonsrapporter vurderes. Det viktigste vi fikk ut av dette var at de fleste anbefalte oss å vurdere rapportene kun med hensyn på RSK 001 standard for forvaltningsrevisjon (NKRF 2011 a). Årsaken til dette var at den egenutviklede indeksen allerede inneholdt mange obligatoriske momenter fra RSK 001 og de mente standarden ville gi best sammenligningsgrunnlag mot å se om det faktisk foreligger en *teknisk* kvalitetsforskjell. Vi ble overbevist om at dette var veien å gå, dermed bestemte vi oss for å operasjonalisere RSK 001 som indeks til rapportgjennomgangen.

3.4.2 Operasjonalisering av RSK 001

Steg 1: Gjennomgang av RSK 001 standard for forvaltningsrevisjon

Etter å ha landet på å benytte RSK 001 (NKRF, 2011a) som utgangspunkt for vår indeks til dokumentstudien, ble vi fortsatt nødt til å operasjonalisere standarden da ikke alle punktene er like relevante å måle iht. *teknisk* kvalitet. Den videre utviklingen av indeksen er noe vi brukte mye tid på da en slik rapportgjennomgang er veldig tidkrevende og vi ønsket å unngå småfeil slik at vi slapp å gå tilbake i rapporter underveis fordi noe manglet eller var feil.

Standarden består av 47 punkter, hvorav 35 er obligatoriske, 12 ikke-obligatoriske og tre punkter inneholder både obligatoriske og ikke-obligatoriske momenter. Et annet viktig moment å sjekke for oss var det tidligere versjonen av RSK 001 fra 2005. Da RSK 001 standard for forvaltningsrevisjon først ble laget besto standarden opprinnelig av 57 punkter, hvorav den i 2011 ble nedjustert til 47 punkter (NKRF, 2011b). Dette er et viktig moment, da noen få av rapportene vi kom til å se på var utgitt i 2011 eller tidligere, og de fulgte derfor daværende standard. Den eneste forskjellen mellom indeksene er at enkelte punkter fra 2005 versjonen er slått sammen for å forkorte antall punkter (ingen endring i obligatoriske deler).

Det materielle innholdet er altså bare i liten grad endret (NKRF, 2011b). Et eksempel på dette er punkt 48 fra 2005 som nå er inkludert i punkt 33 i 2011 standard, men som fortsatt er obligatorisk. Standardene er veldig like, og de små forskjellene er hensyntatt i vår operasjonaliserte indeks som tar hensyn til 2011 versjonen.

Steg 2: Utvikling av rapporteringselementer og kvalitetssikring

Enkelte punkter fra RSK 001 ble ekskludert fordi at de var lite relevant, de var «oppfylt» uansett, samt noen punkter med informasjon vi ikke har mulighet til å bekrefte/avkrefte ble også eliminert til endelig indeks. Vår operasjonaliserte indeks (Vedlegg 1) ble til slutt bestående av 29 punkter, hvorav 23 punkter er obligatoriske og 6 ikke-obligatoriske. Tanken bak å ta med noen ikke-obligatoriske rapporteringselementer i indeksen er ikke at det skal være en del av score, men heller at det skal gi oss oversikt på om det er forskjell i rapporteringen av det som ikke er obligatorisk i rapportene. Det samme gjelder for punkt 33b, 34b og 34c, som normalt er obligatoriske punkter i RSK 001, men pga. at innholdet i punktene (vedlegg 1) ikke nødvendigvis forekommer i hver rapport, ville det bli galt å inkludere det i endelig score. I tilfellet dokumentstudien viste at det ikke foreligger en *teknisk* kvalitetsmessig forskjell mellom revisjonsordningene, ønsker vi derfor å inkludere noen punkter utenom det som inngår i endelig score, slik at vi også kunne sitte igjen med et helhetsinntrykk av rapportene fra de forskjellige aktørene.

For å kvalitetssikre vår indeks begynte vi å lete etter lignende dokumenter for kvalitetssikring av forvaltningsrevisjon, der vi i NKRFs veileder for forvaltningsrevisjon fant et skjema for kvalitetssikring (NKRF, 2016, s136). NKRFs skjema består av 24 punkter, et relativt likt antall punkter som vår indeks, og inneholder de fleste sentrale momentene i standarden. Dette kvalitetssikrings-skjemaet ga oss en god indikasjon på at vår indeks var godt utviklet og i høyeste grad var aktuell å anvende i en sammenligning mellom offentlige og private aktørers rapporter.

Steg 3: Indeksering og tallsystem

Vi valgte å utvikle indeksen med hovedfokus på obligatoriske elementer i RSK 001. Videre kan elementene vektet i henhold til opplevd viktighet (Arifin, 2014). I en vektet indeks blir noen elementer tillagt høyere verdi enn andre, basert på oppfattet viktighet av elementene. En utfordring med dette er at vektingen er subjektiv (Arifin, 2014), samt at det for ulike brukere vil være ulike ting som er viktige (Marston og Shriver, 1991). Noen studier bruker det som

kalles uvektede rapporteringsindekser. Denne metoden er mindre subjektiv, kompleks og tidkrevende. Selv om denne typen indekser er mest brukt, og av mange anses som mer presis (Arifin, 2014), er det andre som er av den oppfatning at vektete indekser er bedre verktøy (Cockrell, 2012). Vi valgte i vår rapportgjennomgang å benytte en vektet indeks, mye på grunn av ordlyden i enkelte punkter i standarden som gjorde at vi uansett ikke vil klarte å eliminere subjektivitetsaspektet. Noen eksempler på dette er punkt 8, 21, 25, 27, 28, 32, 38 og 42 i standarden, som alle er av subjektiv karakter der vi måtte gjøre en vurdering på om vi mener punktet er tilstrekkelig oppfylt eller ikke (Vedlegg 1). Vår indeks inneholder samtidig punkter som er mye enklere å vurdere, der man raskt ser om punktet er oppfylt eller ikke. Eksempel på dette er punkt 16, 17, 18, 20, 22, 29 og 40 for å nevne noen. Indeksen består altså av noen elementer som er enklere å vurdere, samt noen som er mer tidkrevende og som er av en mer subjektiv karakter. Dette gjør dokumentstudien litt mer komplekst, spesielt med tanke på at rapportene er alt i fra ca. 25 sider på det korteste til 100 sider eller mer på det lengste. Vi ønsket allikevel å gjennomføre det på denne måten, da det sikrer dokumentstudiens robusthet og mer reliable resultater.

Rapporteringsgraden/scoren måles ved at vi i vurderer hvert punkt i indeksen som oppfylt/ikke oppfylt. Vi har operasjonalisert punktene i standarden i henhold til ja/nei besvarelser, hvor kode 1 gis for ja (krav er oppfylt) og kode 0 gis for nei (krav ikke oppfylt). Dette vil resultere i en prosentsats, i henhold til anbefalingen fra Marston og Shrives (1991). Dette vil bli estimert på følgende måte:

$$\frac{\textit{Antall oppfylte krav i rapporteringsindeks}}{\textit{Totalt antall krav i rapporteringsindeks}}$$

Steg 4: Test av rapporteringselementene

Tidlig i utviklingen av vår indeks benyttet vi 5 dager til å gå gjennom et tilfeldig utvalg rapporter hvor målet var å tilegne oss god kunnskap om hvordan rapportenes struktur så ut, hva de inneholdt og å lære det å se sammenhenger i forvaltningsrevisjonsrapporter. Dette var viktig, og sett i retrospekt, helt avgjørende for at vi senere i utvelgelse av rapporterings-elementer skulle klare å utarbeide en god indeks. Vi ble på denne måten mer bevisst over hvilke punkter i RSK 001 som var mer krevende å vurdere, hva som gikk raskt å avdekke om var med og hvilken tilleggsdokumentasjon som kunne være vanskelig å finne på nett.

Dette var også noe vi valgte å gjøre når indeksen var ferdigstilt, der forskjellen var at vi denne gangen brukte vår indeks i 8 tilfeldige rapporter for å se hvordan rapporteringen av den fungerte i praksis, og om det var noen elementer som fungerte dårligere/bedre enn andre.

Dette ble gjort som en kvalitetssikring samtidig som vi startet prosessen med innsamling av rapporter.

3.4.3 Innsamling av rapporter

Tidlig i avhandlingen fant vi NKRFs “forvaltningsrevisjonsregister”, en offentlig Excel fil med 3372 forskjellige rapporter i PDF format, fra både offentlige og private aktører, tilhørende ulike kommuner i Norge (NKRF, 2018). Dessverre for oss så var dette registeret noe mangelfullt i enkelte av kommunene i utvalget vårt. For å søke videre oppsøkte vi alle kommunenes nettsider for å forsøke å finne rapportene der, ofte uten hell. Enkelte kommuner hadde alt liggende på sine nettsider, mens andre kommuner hadde ingen rapporter fra tidligere revisjonsordning (historisk) liggende ute. En årsak til dette kan være at noen av kommunene har byttet hjemmeside og at rapporter fra x-antall år tilbake derfor er “fjernet”. Vi bestemte oss deretter for å sende epost til alle kommunene i utvalget som vi manglet rapporter fra, og ofte var dette rapporter fra tidligere revisjonsordning. I henhold til hvor lang tid dette kunne ta så var dette noe vi muligens hadde undervurdert litt. Noen av kommunene hadde rapportene tilgjengelig relativt raskt, mens i andre kommuner ble det en litt mer krevende prosess å få samlet de inn. I Karmøy kommune klarte vi dessverre ikke å få tak i rapporter gjennomført før de gikk over til privat aktør, og de ble dermed ekskludert fra dokumentstudien. Halden kommune ble også ekskludert fra dokumentstudien i denne prosessen, ikke på grunn av at vi manglet rapporter, men fordi kommunen kun har valgt å konkurranseutsette regnskapsrevisjonen til privat aktør. Dette gjorde også sistnevnte kommune uaktuell som respondent i en senere intervjufase. Ved å avgrense til «store kommuner» fikk vi også en fin geografisk spredning. Dokumentstudien ble bestående av rapporter fra disse kommunene:

Kommune	Revisor før skiftet	Revisor etter skiftet
Bergen	Bergen kommunerevisjon	Deloitte
Asker	Asker kommunerevisjon	KPMG / BDO
Rana	Indre Helgeland kommunerevisjon (IKS)	Deloitte
Oppegård	Follo distriktsrevisjon IKS	Deloitte
Røyken	Buskerud kommunerevisjon IKS	Deloitte
Lier	Buskerud kommunerevisjon IKS	KPMG / Deloitte

Tabell 1: Kommuner i dokumentstudien

3.4.4 Gjennomføring av dokumentstudien

For å måle den *tekniske* kvaliteten på rapporter fra de offentlige og private revisorene i kommunene bestemte vi oss for å gå gjennom 6 rapporter for hver kommune, 3 før skiftet av revisor, og 3 etter. Totalt ble dette 36 forvaltningsrevisjonsrapporter spredt på 6 kommuner hvor halvparten var produsert av offentlig revisor, og den andre halvparten av private aktører. Vi valgte deretter hvilke rapporter vi skulle gjennomgå, der vi så det mest interessant å se på de tre siste forvaltningsrevisjonsrapportene før skiftet, og de tre første etter skiftet. På den måten sikret vi at det var så kort tidsrom som mulig mellom rapporteringen fra de ulike aktørene, noe som ga oss et godt sammenligningsgrunnlag. I noen kommuner ble det derimot litt større tidsrom mellom rapportene fra de ulike revisjonsordningene, da det var noen år der ingen rapporter ble gjennomført, samt at vi ikke fikk tilgang på absolutt alle rapporter.

Dokumentstudien ble gjennomført ved rapportering i et eget Excel dokument, hvor hvert punkt i indeksen ble gitt score 1 eller 0, ut i fra om kravet var oppfylt eller ikke.

Gjennomgangen av andre rapporter i forkant var her igjen til stor nytte, da det gjorde oss forberedt på at denne gjennomgangen ville ta tid. Resultatene av dette dokumentstudien vil senere bli presentert i kapittel 5.

3.5 Intervju

Intervjuer ble valgt som datainnsamlingsmetode for å få innblikk i kommunenes erfaringer med tidligere revisjonsordning og konkurranseutsettingen av forvaltningsrevisjonen.

Intervjuene blir også, iht. problemstillingen og antall tema som tas opp i intervjuguiden, vår hovedkilde for datainnsamling og vil danne grunnlaget for den største delen av videre analyse i oppgaven.

3.5.1 Respondenter

Intervjuprosessen startet med kartlegging av hvilke personer det var mest aktuelt å snakke med i de aktuelle kommunene. Vi endte opp med et ønske om å intervju rådmann, økonomiansvarlig og/eller noen fra kontrollutvalget. Vi sendte deretter en felles epost til disse 3 personene innad i hver kommune der vi forklarte tema, problemstilling, formål med studien og spurte om de kunne stille til et anonymt intervju. I tillegg ba vi de gi oss tilbakemelding hvis det var noen andre i kommunen med mer innsikt i forvaltningsrevisjon som burde intervjues. Eposten ble sendt alle kommunene i utvalget, med unntaket av Halden som ikke var aktuell da de kun hadde konkurranseutsatt forvaltningsrevisjonen til IKS. Disse epostene ble sendt ut i starten av mars måned, der vi håpet å kunne avtale intervjuer i god tid slik at vi fikk jobbet godt med intervjuguiden.

Til å begynne med var det vanskelig å få god respons fra kommunene vi hadde sendt epost til. Når vi fikk svar var det en del som takket nei, samt noen hadde ikke tid da de var opptatt med prosjekter og lignende. Det svaret vi fikk flest ganger var at personene vi hadde sendt epost til ikke var de «beste» til å besvare spørsmål rundt forvaltningsrevisjonen i kommunen. Det var eksempelvis noen i de ulike kommunene som ikke jobbet der under forrige revisjonsordning (offentlig), og dermed ikke hadde forutsetningene til å fortelle oss om kommunens erfaringer med den foregående revisjonsenheten. Hvilke respondenter vi burde intervju ble dermed litt mer utfordrende enn først antatt. Formålet var å skaffe respondenter som kunne levere relevant informasjon slik at vi fikk vite noe nytt eller bekreftet/avkreftet noe vi innledningsvis var usikker på. Vi var derfor avhengige av å prate med personer som hadde jobbet i kommunen under foregående samt dagens revisjonsordning, og at de hadde god kompetanse/innsikt i dette. Vi ble i mange kommuner henvist videre til personer som oppfylte disse kriteriene, og vi tok fortløpende kontakt med dem. Denne prosessen tok en god del lengre tid enn hva vi hadde forventet. Etter å ha sendt epost til de anbefalte personene valgte vi å ringe til de for å avtale intervju. Vi fikk inn mot månedsskiftet mars/april avtalt intervju

med 8 respondenter fordelt på 5 kommuner i utvalget. Vi fikk gjennomført 7 intervju i løpet av april, der det siste intervjuet ble utført 17 april. Vi har laget en oversikt over kommuner og tilhørende respondentkoder i tabellen under, som vil gjøre det enkelt å kategorisere sitater i kapittel 5.

Kommune	Stilling	Intervjulengde	Respondentkode
K1	Kontrollutvalg	48 min	K1U
K1	Administrasjon	49 min	K1A
K2	Administrasjon	61 min	K2A
K2	Kontrollutvalg	51 min	K2U1
K2	Kontrollutvalg	51 min	K2U2
K3	Kontrollutvalg	46 min	K3U
K4	Økonomiavdeling	50 min	K4Ø
K5	Kontrollutvalg	51 min	K5U

Tabell 2: Respondenter og respondentkoder

3.5.2 Intervjuguide

Når intervju ble valgt som andre metode for datainnsamling måtte vi naturligvis utarbeide en intervjuguide. Intervjuguiden besto av 13 overordnede spørsmål og ligger vedlagt (Vedlegg 2) Spørsmålene i intervjuguiden er operasjonalisert i ulike tema rundt problemstillingen og forvaltningsrevisjon, og flere på bakgrunn av den teoretiske avhandlingen i kapittel 2. I tillegg utarbeidet vi oppfølgingsspørsmål til hvert enkelt spørsmål, for å på denne måten ha noe å gå inn på hvis respondenten svarte i en bestemt retning, eller for å få mer informasjon hvis respondenten ga et kortfattet svar. Vi forsøkte tidlig å søke på andre studier og oppgaver for å se om noen andre hadde undersøkt lignende tema gjennom intervju. Hvis tidligere studier har fått gode svar rundt vårt tema, ville det vært en god kvalitetssikring. Vi så blant annet at Skinnerland og Stavnes (2017) hadde stilt spørsmål rundt noen tema vi også hadde tenkt til, men på grunn av vinkling ble mye av deres intervjuguide, og andre oppgaver rundt revisjon, lite relevante i vår sammenheng. For å gi oss gode innspill rundt interessante tema og eventuelle spørsmål vi kunne ta med tok vi derfor kontakt med noen ansatte i NKRF og andre fagpersoner på epost, i tillegg til at vi avtalte et møte med en fagperson her i Trondheim.

Spørsmålene til intervjuguiden ble jobbet godt med i forkant, da formuleringen av spørsmål ifølge Saunders, Lewis og Thornhill (2016) vil ha betydning for hvor suksessfulle intervjuene vil være. Vi valgte for det meste, iht. antall spørsmål, å formulere veldig enkle og åpne spørsmål, slik at vi på denne måten ville få lengre og mer utfyllende svar fra respondentene. En bakside ved dette kan være at det i noen tilfeller får respondenten til å tolke spørsmålet selv, men oppfølgingsspørsmål ble lagt til som sikkerhet i tilfelle vi ikke klarte å fange opp enkelte spørsmål godt nok. Det ble i tillegg valgt en naturlig rekkefølge på spørsmålene i guiden slik at intervjuene skulle flyte så godt som mulig.

3.5.3 Gjennomføring av intervjuene

Det at vi fikk avtalt intervjuene relativt sent påvirket dessverre hvilken intervjumetode vi ble nødt til å velge, da vi på grunn av dårligere tid enn først antatt måtte bestemme oss for å gjennomføre alle intervjuene over telefon. Noen av respondentene som stilte til intervju tidlig i april sa det passet å komme på besøk, men da krasjet det med dessverre med egen kalender. Det er ingen tvil om at ansikt til ansikt alltid er å foretrekke som intervjumetode og vi er klar over at vi kan ha mistet noe i kontakten med respondenten ved å gjennomføre intervjuene over telefon.

I forkant av intervjuene sendte vi intervjuguiden til respondentene. Det ble gjort for at respondenten kunne sette seg inn i temaet i forkant av intervjuene. Det er viktig å poengtere at denne guiden ikke inneholdt oppfølgingsspørsmålene vi hadde satt opp. Vi informerte også om at intervjuet maksimalt ville ta en time å gjennomføre, og respondentene ga deres samtykke til å delta på anonyme intervju før gjennomføringen.

Ved starten av hvert intervju informerte vi på nytt om respondentenes anonymitet og at det ville bli tatt lydopptak av samtalen. Vi informerte også om at dette ville bli transkribert i ettertid og ga de muligheten for å få dette tilsendt for eventuelle korreksjoner eller kommentarer. Under intervjuene fordelte vi arbeidet, der en av oss hadde «hovedansvaret» for å stille spørsmålene og den andre noterte underveis. Noteringen hjalp oss til å stille gode og relevante oppfølgingsspørsmål, og det sikret at vi fikk svar på det vi ønsket. Personen med ansvar for spørsmålene var også bevisst på å ikke stille spørsmål for raskt etter et svar, slik at respondenten hadde mulighet til å utdype hvert spørsmål mer hvis det var noe som hadde blitt utelatt.

3.5.4 Transkribering og etterarbeid

Vi sørget for at transkriberingen ble utført i kort tid etter hvert intervju for at vi skulle ha mest mulig av respondentenes svar friskt i minnet. Vi fikk på denne måten sikret at vi fikk med oss sentrale detaljer, og det ga oss en fordel i forhold til å knytte enkelte svar opp i mot andre. De fleste respondentene ønsket ikke det transkriberte materialet tilsendt, men de som ville ha det fikk tilgang til dette. Når transkriberingsprosessen var ferdig startet kategoriseringen av svar i egne dokumenter. Her ble de mest sentrale svarene innen hvert spørsmål samlet, samtidig som vi skilte ut informasjon som ikke var relevant eller bidro med gode nok svar rundt tema og problemstilling.

3.6 Metodekvalitet

Vi vil i dette delkapittelet diskutere den metodiske kvaliteten i undersøkelsene vi har gjennomført. Her vil vi gå inn på både validitet og reliabilitet. Vi har under hele den metodiske gjennomføringen, samt vist det ved valg vi har beskrevet tidligere i dette kapittelet, hatt et planmessig fokus på metodekvalitet gjennom hele prosessen.

3.6.1 Reliabilitet

Reliabilitet handler om hvorvidt andre forskere ville fått tilsvarende funn ved å utføre samme studie (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Dokumentstudien tar utgangspunkt i primærdata fra de innsamlede forvaltningsrevisjonsrapportene. I forkant brukte vi som sagt god tid på å sette oss inn i hvordan forvaltningsrevisjoner presenteres og rapporteres, samt at vi forhørte oss med fagpersoner for tips og råd vedrørende indeksutviklingen.

Innsamlingsprosessen tok dessverre for oss en del lengre tid enn forventet, noe som kan ha påvirket tidsbruken på selve gjennomgangen. Etter innsamlingen ble rapportene gjennomgått grundig av begge forfatterne, og deretter ble hver rapport sett over en ekstra gang slik at indekseringen ble gjort så korrekt som mulig. Det kan selvfølgelig foreligge noen feil eller informasjon som er oversett ved rapporteringen i Excel, men sannsynligheten for det vurderes som liten ettersom rapportene er gjennomgått to ganger for kvalitetssikring. Når det gjelder gjennomføringen av dokumentstudien, mener vi vår undersøkelse er av god kvalitet, i alle fall med tanke på at det ikke er blitt gjennomført mange tilsvarende undersøkelser. Det kan nok komme av at den er såpass tidkrevende å gjennomføre, og sjansen for å avdekke store forskjeller er relativt liten med tanke på at rapporteringen skal skje ut fra en lovpålagt indeks (RSK 001).

Ved gjennomføringen av intervjuene var reliabilitet også et veldig viktig moment. Innen kvalitativ metode handler det ikke nødvendigvis om at andre ville fått eksakt samme resultat ved tilsvarende studier, men om andre forskere innen samme felt ville anerkjent påliteligheten til funnene gjennom en god beskrivelse av den metodiske fremgangsmåten. For å beskrive intervjuenes reliabilitet er det tre sider vi bør vurdere. Det er intervjuerbias, responsbias og deltakerbias.

Intervjuerbias handler om hvorvidt vi har gjennomført intervjuene på en måte som har påvirket svarene respondentene har gitt (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Dette dreier seg om vi eksempelvis har stilt dobbeltspørsmål, for ledende spørsmål, kommet med påstander, overdrivelser eller brukt for ladede ord/uttrykk. Vi sørget for å unngå slike fallgruver ved å vi brukte god tid på å utviklingen av intervjuguiden, samt at vi snakket med fagpersoner i denne prosessen. Dette har redusert påvirkningen vi har på spørsmålene som ble stilt, og vi anser ikke intervjubias som et problem.

Responsbias dreier seg om hvorvidt respondentens svar er påvirket av at det er en intervjusituasjon (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Respondentene kan ha besvart spørsmål ut fra hva de føler er «rett» eller lurt å si, men gjennom anonymiseringen i denne datainnsamlingen reduserer vi sjansen for at responsbias forekommer. Det er også verdt å nevne at tema som tas opp i intervjuene ikke er personlig for den enkelte respondenten, da vi stiller spørsmål om kommunens erfaring med andre personer sitt arbeid.

Deltakerbias går ut på om det er organisatoriske forhold ved måten vi har gjennomført intervjuene på som fører til skjevt utvalg (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Utvalget ble ikke valgt ved at deler av populasjonen meldte seg selv som respondenter. Vi har, som beskrevet i delkapittel 3.3, valgt utvalget til denne studien selv. På denne måten unngår vi at det forekommer deltakerbias ved at utvalget ikke består av kommuner som ytrer interesse for å uttale seg om dette temaet.

3.6.2 Validitet

Validitet handler om i hvilken grad datainnsamlingsmetoden måler det den var ment å måle, og i hvilken grad forskningsfunnene faktisk er det de utgir seg for å være (Saunders, Lewis og

Thornhill, 2016). Det skilles ofte mellom ulike former for validitet, og vi vil nå diskutere nærliggende validitetsformer i denne studien.

Begrepsvaliditet

Begrepsvaliditet er et målingsfenomen knyttet til om målingen eller operasjonaliseringen samsvarer med fenomenet man ønsker å undersøke (Johannessen, Kristoffersen og Tufte, 2005). Når det gjelder dokumentstudien og operasjonalisert indeks, så måler den i likhet med Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) etterlevelse av standard for forvaltningsrevisjon som en dikotomisk variabel. Indeks-scorene som senere vil bli presentert i kapittel 5 er valide hvis de representerer det undersøkeren intenderte (Marston og Shrives, 1991). Vi mener derfor at vår operasjonaliserte indeks (Vedlegg 1) gir valide funn på rapporteringskvalitet innen forvaltningsrevisjon. Indeks-scoren til hver rapport, kommune og revisjonsordning angir graden av etterlevelse av operasjonalisert indeks, og det er det vi ønsket å undersøke.

Ekstern validitet

Ekstern validitet handler om hvorvidt resultatene av forskningen kan bli generalisert til andre relevante settinger eller organisasjoner (Saunders, Lewis og Thornhill, 2016). Når det gjelder funnene fra dokumentstudien og tilhørende slutninger, mener vi at de kan være overførbare til resten av kommunene i Norge. Det er ikke nødvendigvis korrekt at de eksakte indeks-scorene kan generaliseres, men vi forventer at andre forskere vil finne lignende funn hvis en lignende studie gjennomføres.

Saunders, Lewis og Thornhill, (2016) nevner at kvalitative forskningsmetoder av natur ikke er egnet til generalisering, da de gjerne representerer et smalt og lite representativt utvalg sett i en større sammenheng. Vi er derfor ganske forsiktige når vi diskuterer muligheten til å overføre resultatene fra våre undersøkelser til andre virksomheter og situasjoner. Vårt utvalg er ikke så stort, men det er valgt på bakgrunn av blant annet sammenlignbarhet. Vi anser derfor undersøkelsene til å være overførbare til andre store kommuner i Norge. Det av vi benyttet en intervjuguide med forhåndsbestemte spørsmål og gjennomførte en lik analyse av intervjuene i etterkant er med på å styrke den eksterne validiteten i denne studien.

Et annet moment som er verdt å nevne i validitetssammenheng er oppgavens metodiske triangulering. Trianguleringen med dokumentstudien og intervjuene sørger for en mer robust

studie som gir oss data fra flere kilder, noe som bidrar til å øke studiens kredibilitet og overførbarhet.

3.7 Forskningsetikk

Før vi startet datainnsamlingen i denne masteravhandlingen meldte vi inn prosjektet til NSD (Norsk senter for forskningsdata) for å sørge for at personopplysninger blir behandlet på en korrekt måte (Vedlegg 4). NSD har egen seksjon for personvern som behandler prosjektsøknader fra rundt 150 institusjoner og gir råd om personvern til forskere og studenter (NSD, 2018). Etter noen uker fikk vi oppgaven godkjent av NSD og kunne gjennomføre all datainnsamlingen.

Anonymitet var også en viktig faktor i intervjufasen. Det var viktig for oss å anonymisere alle respondentene da det kan være uheldig og «ekkel» for respondenten hvis hen blir holdt ansvarlig for å eksempelvis ha uttalt seg kritisk og/eller negativ til ulike tema rundt forvaltningsrevisjonen eller valg kommunen har gjort. Før intervjufasen sendte vi respondentene et informasjonsskriv der vi spesifiserte bakgrunn og formål med studien. I tillegg fikk vi informert samtykke med alle respondentene over epost og telefon før intervjuene ble gjennomført.

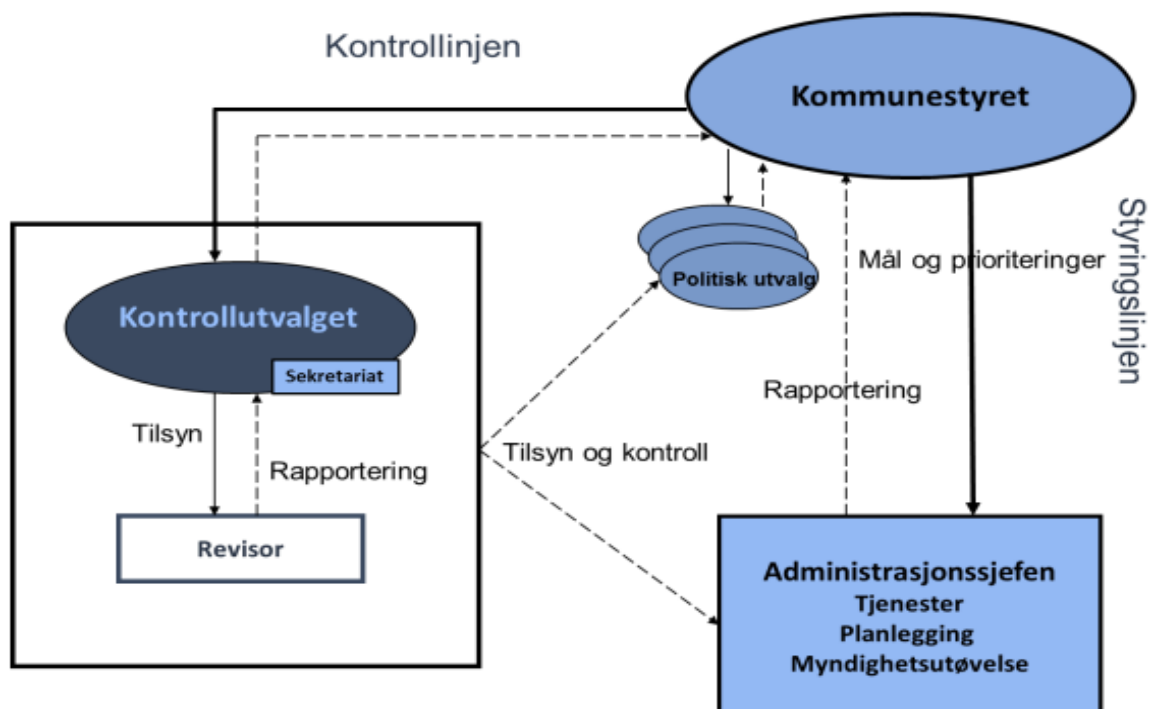
De transkriberte intervjuene vil kun være tilgjengelig for forfatterne og veileder av denne oppgaven. Dette ble respondentene informert om i forkant av intervjuene. Intervjudata ble også oppbevart på sikre datamaskiner. De fikk i tillegg muligheten til å få transkribert materiale tilsendt i etterkant av intervjuene for å endre eller kommentere ulike sitater. Vi mener altså at kravene til konfidensialitet er oppfylt i denne studien.

4. Kontekstbeskrivelse

Etter kommunereformen ble antall kommuner i Norge redusert fra 428 i 2016 til 422 i 2018, og fra 2020 vil dette tallet reduseres til 356 kommuner (Regjeringen, 2017). Norske kommuner varierer stort i areal, befolkning og ressurser, likevel representerer kommunesektoren $\frac{2}{3}$ av all offentlig tjensteproduksjon i Norge. Det er lovfestet av kommuneloven (1992) hvilke tjenester kommunene skal yte til kommunens innbyggere. Kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet er forankret i kommuneloven. Formålsparagrafen i dagens kommunelov (Kommuneloven 1992, §1) presiserer rammen for kommunal virksomhet. Av loven er det forventet at kommunene skal sørge for et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre, en rasjonell og effektiv forvaltning, en bærekraftig utvikling og en tillitsskapende forvaltning med en høy etisk standard (Kommuneloven 1992). Loven tydeliggjør skillet mellom det politiske og det administrative oppgavene i kommunen, i tillegg til den hierarkiske oppbygningen av en kommunes administrasjon.

Kommunestyret fatter vedtak for kommunen og er således kommunes øverste organ. Som det øverste organet, sitter de også på det øverste ansvaret. Rådmannen er kommuneadministrasjonens sjef og har ansvar sammen med administrasjonen i å iverksette vedtak fattet av kommunestyret. Administrasjonen er ansvarlig for rammeverket det politiske nivået fastsetter, og dette skarpe skillet mellom kommunestyret og kommunens administrasjon er nedfeltet som et fundamentalt styringsprinsipp i kommuneloven av 1992 (NKRF, 2016).

Ettersom kommunestyret sitter på det øverste ansvaret i styret av kommunen, inkluderer det også et ansvar for å kontrollere virksomheten i kommunen. Kommunens kontroll, eller egenkontroll foregår gjennom to "kontrollinjer". Den første er rådmannens internkontroll, og den andre er gjennom kontrollutvalgets rolle som kommunestyrets kontrollorgan. Kontrollutvalget er et politisk utvalg som skal hjelpe kommunestyret med kontroll og tilsyn med den kommunale forvaltningen. Formålet med kontrollutvalget er å sikre at kommunens forvaltning er i tråd med gjeldende mål, regelverk, vedtak og politiske føringer (Bjørkelo, Berge og Johansen, 2014). Internkontrollen er en metode for sikre tillit til innbyggerne av en kommune og samtidig effektivisere bruk av offentlige midler.



Figur 1: Hovedlinjene i den kommunale styringsmodellen (NKRF, 2016).

Styringslinjen (loddrett) og kontrollinjen (vannrett) i figur 1 representerer de to metodene for egenkontroll i en kommune. Styringslinjen er kontrollinjen som går til rådmannen som skal sikre at vedtakene fra kommunestyret blir iverksatt, samtidig drive kommunens administrasjon i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner. Rådmannen som kommunenes administrasjonssjef har et operativt ansvar for kommunens tjenesteproduksjon, kommunal planlegging og myndighetsutøvelser (NKRF, 2016).

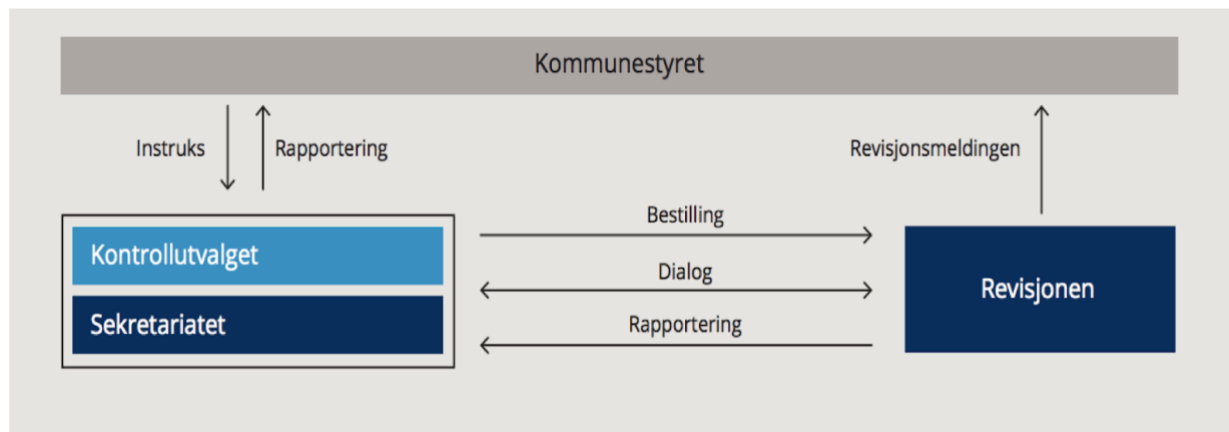
Kontrollinjen representerer den andre metoden for egenkontroll. Denne egenkontrollen går fra kommunestyret til kontrollutvalget. Kontrollutvalget skal gjennomføre regelmessig tilsyn med den kommunale forvaltningen på vegne av kommunestyret. Kontrollutvalgssekretariatet er uavhengig av rådmann og revisjon og skal bistå kontrollutvalget med det løpende tilsynet med den kommunale forvaltningen. Informasjonen kontrollutvalget benytter for å gjennomføre tilsyn og kontroll, blir ervervet av kommunens revisor (NKRF, 2016).

4.1 Kontrollutvalg, kontrollutvalgssekretariat og revisjon

Etter den nye kommuneloven av 1992 ble det et krav om at alle kommuner skal ha et kontrollutvalg. Behovet for ytterligere kontroll og tilsyn økes når en virksomhet øker i omfang og kompleksitet, som er bakteppet med lovendringen (Bjørkelo, Berge og Johansen,

2014). Ved lovendringen ble det bestemt at det skal dannes et eget lokalt folkevalgt kontrollorgan. Kontrollutvalget skal minst ha tre medlemmer, som velges av kommunestyret (Kommuneloven 1992, §77). Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD, 2015) presenterer mandatet til kontrollutvalget, som inkluderer at utvalget skal føre kontroll og tilsyn med kommunens forvaltning. Blant annet skal kontrollutvalget gi uttalelser om kommunens årsregnskap, utarbeide planer for forvaltningsrevisjoner og selskapskontroll. Dette skal rapporteres til kommunestyret samtidig som arbeidet blir kontrollert i overensstemmelse med gjeldende bestemmelser og vedtak (KMD, 2015).

For at kontrollutvalget skal oppfylle sin rolle som kontrollør av kommunens forvaltning er de avhengig av assistanse fra sekretariat og revisor. I 2005 ble kommunestyret pliktig til å etablere et kontrollutvalgssekretariat. Kravet til sekretariatet er at de skal være uavhengig av kommuneadministrasjonen og revisor. Sekretariatet må selv evaluere sin egen habilitet ved utførelse av sekretariatsoppgavene (Forvaltningsloven 1967, §6). Hovedoppgaven til sekretariatet er å sikre at saker som behandles av kontrollutvalget gjennomføres forsvarlig og forberedt måte (KMD, 2015).



Figur 2: Kontrollprosessen (KMD, 2015).

Revisjon er en kontrollfunksjon som kommuner benyttes for å gjennomføre tilsyn og kontroll med forvaltningen. Revisjonen inkluderer regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, som skal utføres i henhold til god kommunal revisjonsskikk (Kommuneloven 1992, §78). I tillegg kan revisor gjennomføre selskapskontroll og andre oppdrag. Forskriftene gir særskilte retningslinjer for hvert av disse områdene (Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, 2004).

Kontrollutvalget skal påse at:

- Årsregnskapene i kommunen og deres foretak blir revidert på en betryggende måte (Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, 2004, kap.4).
- At kommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon (Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, 2004, kap.5).
- Påse at det føres kontroll med kommunens interesser i selskaper (Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, 2004, kap.7).

4.2 Revisjonen

4.2.1 Krav til revisor

En kvalifisert revisor innebærer at personen må ha opparbeidet seg et kompetansegrunnlag og dette er en forutsetning for at kommunen skal kan gjennomføre egenkontrollen.

Kompetansekravet innebærer et utdanning- og praksiskrav i henhold til forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner (2004). Registrert revisor skal ha oppnådd en bachelorgrad i revisjon (BRR) og statsautorisert revisor skal ha oppnådd en mastergrad i revisjon (MRR) (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2004, §11). Det er et krav om at registrert og statsautorisert revisor skal ha minst 3 år variert praksis innen revisjon- og regnskapsfeltet (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2004, §11).

Ansvarlig revisor som påtar seg oppdraget er ansvarlig for å sikre at revisjonsenheten har tilstrekkelig kompetanse til å gjennomføre oppdraget (KMD, 2015). På samme måte skal kontrollutvalget påse at revisor gjennomfører oppdraget på en tilfredsstillende måte (KMD, 2015). Ansvarlig revisor må være myndig og ha ført en hederlig vandel (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2004, §12)

4.2.2 Revisors uavhengighet

Uavhengigheten til revisor kan sees som sannsynligheten for at revisoren vil rapportere en oppdaget feil (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004). Krav til kommunerevisoren sin uavhengighet er definert i kommuneloven §79 (1992). Habilitetskravet i revisorloven (Revisorloven, 1991, §4-1) er ikke gyldig for kommunale revisorer, selv om bestemmelsene er svært lik hverandre. Regler for å ivareta kommunens revisjonshabilitet er definert som:

Den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune kan ikke ivareta revisjons- og kontrolloppdrag for kommunen eller fylkeskommunen dersom revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet ved gjennomføring av oppgavene. Ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, medfører ikke i seg selv at revisoren mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet (Kommuneloven 1992, §79).

Det eksisterer likevel en klar forskjell på habilitetskravet i revisorloven (1999) og kommuneloven (1992). Årsregnskap for revisjonspliktige i privat regi kan blant annet ikke revideres av ansatte av selskapet eller som har eierandeler i selskapet (Revisorloven, 1999, §4-1). Muligheten for å benytte seg av egen ansatt revisor er ikke fratatt kommunene, og departementet har derfor gjort en tilføyelse i kommunens "fanebestemmelse". Uavhengig av kommunens revisjonsordning, kan ikke revisor ha andre stillinger enn revisjonsoppdraget i kommunen, eller virksomheter kommunen deltar i. Samtidig kan ikke revisor ha tilknytning til selskaper som kan føre til at egeninteresser kommer i konflikt med kommunens interesser.

4.2.3 Regnskapsrevisjon

Regnskapsrevisjon er en metode for å kontrollere at kommunens regnskap ikke inneholder vesentlige feil og at årsregnskapet er gjennomført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk (Kommuneloven 1992, §48). God kommunal regnskapsskikk (GKRS) er en rettslig standard som utdyper at revisjonen skal utvikles regelmessig i tråd med det som til enhver tid anses som faglig god yrkesutøvelse. GKRS er betinget av overholdelse av lov- og forskriftskrav om revisjonen, samt nasjonale og internasjonale revisjonsstandarder.

"Revisor skal gi trygghet for at en kan stole på informasjonen kommunen gir om sin økonomi" (KMD, 2015).

Regnskapsrevisjonens formål er å sikre at kommuneregnskapet er til å stole på, for alle interessenter. Revisjonens oppgave er å kontrollere at regnskapet stemmer ved fastsatte budsjett og påse at internkontrollen er organisert på en tillitsvekkende måte. Ved å forebygge og avdekke misligheter og feil, vil det kunne bekrefte regnskapet med høy grad av sikkerhet.

4.2.4 Forvaltningsrevisjon

Formålet med forvaltningsrevisjon er å kontrollere om kommunen tar de riktige valgene og gjennomfører tiltakene på en forsvarlig måte. Forvaltningsrevisjon kan for eksempel være kontrollering av hvor effektiv og produktiv forvaltningens ressursbruk og virkemiddel er i forhold til de overordnede målsetningene eller kontrollering på etterlevelse av regelverket. Alle tjenesteområder i kommunen er mulige tema for forvaltningsrevisjonsprosjekter, og det er opp til kontrollutvalget å velge hvilke tjenesteområder som skal kontrolleres (bestilles). Hvilke tjenesteområder avgjøres basert på en risiko og vesentlighetsvurdering (KMD, 2015).

“Forvaltningsrevisjon er et verktøy som kommunestyret og kontrollutvalget kan bruke for å sikre at kommunen drives på en måte som ivaretar innbyggernes behov og rettigheter best mulig” (KMD, 2015).

NKRF utarbeidet standarden som praktiseres for forvaltningsrevisjon, RSK 001. Standarden skal sikre at forvaltningsrevisjonen blir gjennomført i henhold til god kommunal revisjonsskikk (Kommuneloven 1992, §78). RSK 001 spesifiserer hvordan en forvaltningsrevisjon skal utarbeides, med flere obligatoriske krav. NKRF og Den norske Revisorforening (DnR) utfører kvalitetsundersøkelser for å kontrollere om denne standarden blir etterfulgt i kommunale og private revisjonsordninger.

4.2.5 Selskapskontroll

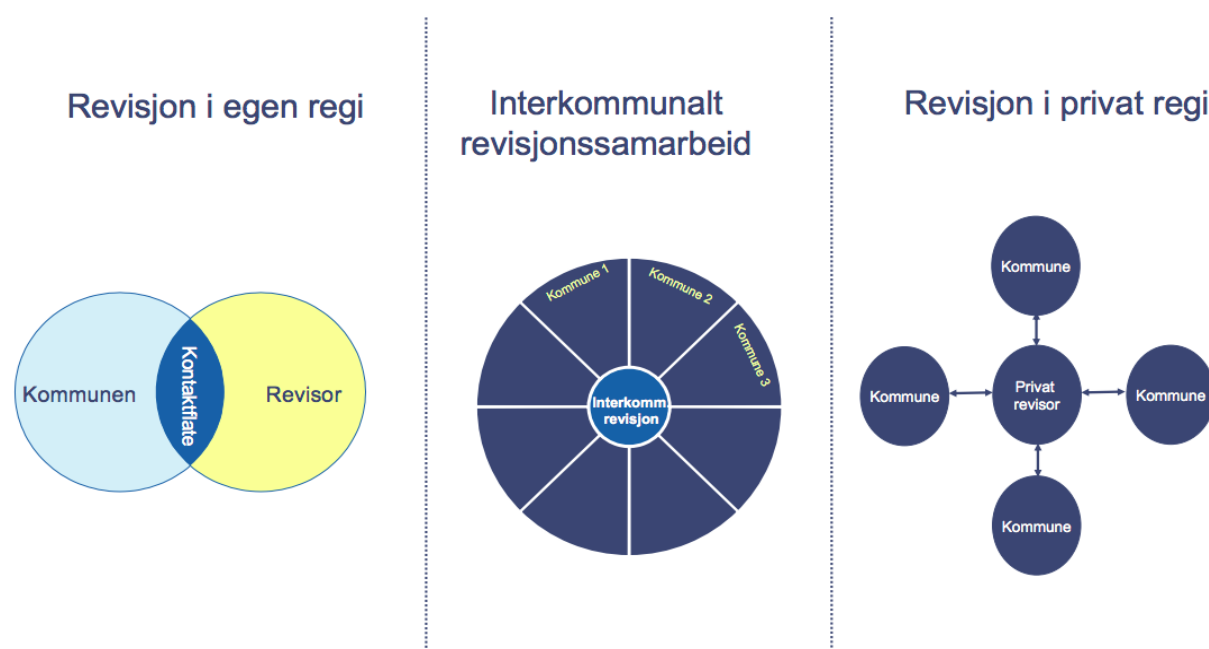
I 2004 ble selskapskontroll innført som en form for kommunal kontroll (Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, 2004, §13). Bakteppet for lovendringen var økningen av kommunale virksomheter som organiseres utenfor kommunestyrets instruksjonsmyndighet. Dette gjelder relasjoner i aksjeselskaper, interkommunale selskaper eller andre selvstendige rettssubjekter. Eierskapskontroll er en del av selskapskontroll, der kontrollutvalgets oppgave er å kontrollere at kommunestyrets vedtak og forutsetninger er sammenfallende ved de kommunale virksomhetene som er organisert utenfor kommunestyrets instruksjonsmyndighet (KMD, 2015). Eierskapskontroll er obligatorisk og et årlig emne for kontroll. En annen side ved selskapskontroll er forvaltningsrevisjon av selskaper, som er frivillig (KMD, 2015) og skal finne sted basert på en risiko og vesentlighetsvurdering, på samme måte som forvaltningsrevisjon.

4.3 Ulike revisjonsordninger

Lovendringen i 2004 gjorde det mulig for kommunene å konkurransesette revisjonstjenestene. Norske kommuner kan konkurransesette revisjonen til private aktører eller ha en kommunal revisjonsordning. Pr. 01.01.2018 er det 52 norske kommuner og en fylkeskommune som har valgt å konkurransesette til private selskap av totalt 422 (Revisorforeningen, 2018). Resterende kommuner har organisert kommunerevisjonen enten ved et interkommunalt samarbeid i form av et deleierskap i et Interkommunalt Selskap (IKS), et samarbeid etter § 27-samarbeid eller ved egen regi (Kommuneloven 1992). Valget av revisjonsordning bestemmes av kommunestyret, ved anbefalinger fra kontrollutvalget.

Revisjonsordning	Interkommunale revisjonssamarbeid (IKS)	Revisjon i egen regi	Revisjon i privat regi	Totalt
Antall kommuner	366	4	52	422
Antall kommuner i %	ca. 85%	ca. 2%	ca. 13%	100%

Tabell 3: Oversikt over revisjonsordninger pr. 01.01.2018 (NKRF, 2018)



Figur 3: Alternative modeller for tilknytningsformer mellom revisor og kommune (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009).

4.3.1 Lovendring 2004

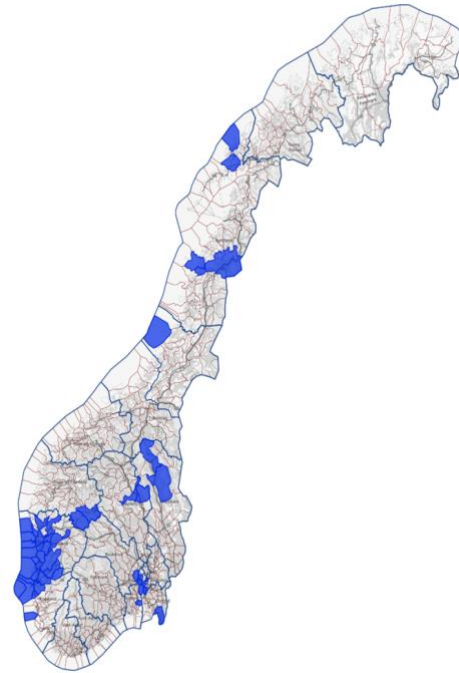
I bakteppet for lovendringen i 2004 ble forslaget om å konkurranseutsette kommunerevisjonen diskutert i ot. prp. nr. 70 (2002-2003). Tyngden i argumentasjonen for konkurranseutsetting var hentet fra prinsippet om det kommunale selvstyret. Dette innebærer at det er opp til kommunene å bestemme revisjonsordning selv. I argumentasjonen ved revisors uavhengighet i de ulike ordningene, konkluderes det at revisor i alle valgmulighetene er underlagt streng taushetsplikt. Uavhengighetsproblematikken oppleves derfor uvesentlig (Ot. prp. nr. 70, 2002-2003).

I forslaget i Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) ble det diskutert de ulike revisjonsordningene på forvaltningsrevisjon. Revisor som gjennomfører forvaltningsrevisjon må ha god nok innsikt i den kommunale forvaltningen. Det forklares at det ikke nødvendigvis er slik at man må være ansatt i kommunen for å ha denne innsikten, men er betinget av en nødvendig kompetanse. Argumentet for å konkurranseutsette ligger i at private som er interessert i å gå inn i kommunemarkedet vil opparbeide seg denne nødvendige innsikten i kommunale forvaltningen. Et annet argument for å konkurranseutsette var erfaringene med at interkommunale samarbeid var i stand til å etablere større enheter med bredere kompetanse enn revisjon ved egen regi. Private revisjonsselskap vil også kunne etablere større revisjonsenheter med bredere fagmiljø.

“På denne bakgrunn er det etter departementets oppfatning ikke grunn til å anta at det vil gi dårligere muligheter for å utvikle et godt fagmiljø for forvaltningsrevisjon dersom det åpnes for konkurranseutsetting av denne oppgaven” (Ot.prp. nr.70, 2002-2003).

4.3.2 Oversikt og utvikling

Bildet til høyre viser en geografisk oversikt over alle kommuner som har konkurranseutsatt revisjon per 12.02.18 (Revisorforeningen, 2018). Det er viktig å nevne at ikke samtlige har konkurranseutsatt alle revisjonsformene, noe vi eksempelvis så da Halden kommune ble ekskludert fra vårt utvalg i metodekapittelet. Bildet presenterer ikke navnene til kommunene som har gått over til privat aktør, men meningen er å gi et innblikk i den geografiske inndelingen i landet. På denne måten ser man tydelig at den største overvekten av kommuner befinner seg i Hordaland.



Figur 4: Oversikt over konkurranseutsatt revisjon i Norge (SSB, 2018a)

Utviklingen av antall kommuner som har konkurranseutsatt siden 2005 er også relevant å presentere i denne sammenhengen. Antall kommuner er presentert i y-aksen og x-aksen representerer hvilket år. Den største økningen i antallet kommuner som har valgt å konkurranseutsette finner vi i overgangen fra 2011 til 2012, det det totale antallet økte fra 29 til 41 kommuner i løpet av ett år.



Figur 5: Historisk utvikling av konkurranseutsatt revisjon i Norge.

4.3.3 Revisjon i egen regi

I 2018 er det fire kommuner som har egen kommunerevisjon; Oslo, Bærum, Trondheim og Andøy. Ved revisjon i egen regi er kommunen selv ansvarlig produksjonen av revisjonstjenestene. Dette ansvaret omfatter ansvar over ansettelse, organisering og driften av revisjonsenheten. I revisorloven (1999) §4-1 står det spesifikt at revisor ikke kan være ansatt eller ha eierandeler i revisjonsobjektet. I kommuneloven (1992) §79 finnes det et unntak som gjør det mulig for kommunene å ha egen revisor ansatt. For at uavhengigheten skal være habil, er revisor ansatt av kommunen underlagt instruksjonsmyndighet til kontrollutvalget. Andre enheter i kommunen er vanligvis underlagt administrasjonen (Ludvigsen og Lund, 2015). Dette innebærer at kommunerevisjonen ikke skal rapportere til kommunens administrasjon, men til kontrollutvalget.

Fordelene med kommunerevisjon er at avstanden til revisor er kort og man vil få enklere tilgang til revisjonsekspertise (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009).

Kommunerevisjonsenheten vil ha god innsikt i den kommunale forvaltning samt lokal kjennskap. En ulempe med denne organisasjonsformen er at kommunerevisjonen ofte er mindre enheter enn IKS og private revisjonsselskap. Dette øker sårbarheten for fravær av personell, ved for eksempel sykemeldinger. En annen ulempe er at små enheter har mindre spesialisert kompetanse, fordi når enhetene er mindre vil de måtte dekke et større omfang av revisjonstema. Eksempelvis vil en kommunerevisjon med 3 revisorer måtte dekke et større omfang av den kommunale virksomheten, per revisor. Revisorene må derfor ha mer kunnskap om alle de ulike tema, og konsekvensen blir mindre spesialisert kompetanse.

4.3.4 Interkommunalt revisjonssamarbeid

Et interkommunalt samarbeid (IKS) er på lik linje med revisjon i egen regi drevet av det offentlige. Hensikten med et IKS er en felles produksjon av revisjonstjenester til kommuner, fylkeskommuner og andre IKS-er som har eierskap til IKS-et. Ansvaret til det interkommunale revisjonssamarbeidet beror seg på eierdeltakerne, fordelt etter eierandel i selskapet (Ludvigsen og Lund, 2015). Deltakerne i IKS-et velger representanter som deltar i et representantskap. Antall representanter fra kommunene varierer parallelt med størrelsen på kommunen og dette representantskapet fungerer som IKS-ets øverste ledd. Oppgavene til representantskapet er å velge styret, som igjen ansetter leder for selskapet.

Kostnaden til IKS-ene fordeles ulikt. En metode som benyttes er fordelingsnøkler basert på kommunestørrelse. Noen fordeler etter hvor mye ressurser som er benyttet, og andre fordeler dette basert på eierandel pluss variable kostnader tilknyttet revisjonen til kommunen.

Som det beskrives i Ot.prp. nr.70 (2002-2003) var erfaringene med IKS at de var i stand til å etablere bredere revisjonsenheter enn ved egen regi. Dette skaper et større fagmiljø og sårbarheten for fravær er mindre. Samtidig er et IKS i stand til å hente erfaring fra andre samarbeidskommuner.

Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) beskriver et interkommunalt samarbeid som en hybridløsning, da den verken er konkurranseutsatt eller ansatt i kommunen.

4.3.5 Revisjon i privat regi

I kommuneloven §78 nr. 3 står det skrevet at kommunestyret kan velge å inngå avtaler med annen revisor. Det er i 2018 52 norske kommuner samt 1 fylkeskommune som har konkurranseutsatt revisjonen til private aktører (Revisorforeningen, 2018). I dag er det tre store internasjonale revisjonsselskap som konkurrer om å revidere kommunene; Deloitte, KPMG og BDO. I denne revisjonsordningen fungerer det slik at kommunene kjøper revisjonstjenester av disse selskapene. Kommunen kan velge å skille ut all eller deler av revisjonen.

Som det står beskrevet i Ot.prp. nr.70 (2002-2003) var antagelsen med konkurranseutsettingen at private aktører som IKS, mulighet til å etablere en større faglig bredde, og trekke erfaringer fra en kommune til en annen. Det er likevel viktig for kommunene å forsikre seg at private revisjonsselskap har tilstrekkelig kompetanse (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009).

5. Empiri

I dette kapitlet vil vi innledningsvis presentere våre resultater fra dokumentstudien. I dokumentstudien undersøkte om det hva ulik *tekniske* kvaliteten (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009) mellom offentlig og privat revisjonsordning iht. operasjonalisert indeks (Vedlegg 1), som er basert på RSK 001. Videre presenterer vi den regnskapsmessige kostnadsutviklingen ved revisjon og kontroll, før vi til slutt introduserer empirien fra de gjennomførte intervjuene.

5.1 Empiri fra dokumentstudien

Brynhildsvoll og Hannås (2006) nevner blant annet at kvalitet til revisjonen er sterkt linket med spesifikasjonene som er gitt for revisjonsoppdraget. De obligatoriske kravene 22-25 i RSK 001 handler om at revisor skal velge revisjonskriterier sammenfallende med forvaltnings- revisjonsobjektet (NKRF, 2016). Revisjonskriteriene skal på denne måten sikre at revisor ikke går utenfor konteksten til forvaltningsrevisjonsobjektet, og vurdere situasjon etter korrekte lover og standarder. I tillegg til oppdragets spesifikasjoner, nevner standarden at revisor skal bruke riktig metode for å sikre dataens validitet og reliabilitet. Både Ludvigsen og Lund (2015) og Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) mener at riktig valg av metode også påvirker kvaliteten i forvaltningsrevisjoner.

5.1.1 God etterlevelse av indeks

I tabell 4 presenteres rapporteringsscoren fra de 6 utvalgte kommunene som ble undersøkt. Scoren som presenteres er utregnet iht. antall oppfylte kravene i vår indeks, der maksimal uttelling (100%) krevde at totalt 22 av 22 mulige krav var oppfylt. Scoren som presenteres nedenfor er et gjennomsnitt av de 3 gjennomgåtte rapportene, innen hver revisjonsordning, i hver kommune. De mer detaljerte resultatene innen hver kommune er vedlagt i oppgaven (Vedlegg 3).

Kommune	Revisjonsordning	Score
Asker	Egen regi	96,7%
	Privat regi	100%
Bergen	Egen regi	95,2%
	Privat regi	100%
Lier	IKS	98,5%
	Privat regi	100%
Oppegård	IKS	100%
	Privat regi	100%
Rana	IKS	95,45%
	Privat regi	100%
Røyken	IKS	84,57%
	Privat regi	100%

Tabell 4: Samlet indeks-score for revisjonsordning

Som vi observerer fra tabellen har forvaltningsrevisjonsrapportene som er gjennomført i private regi scoret maksimalt i hver kommune, en score basert på totalt 18 rapporter. I Oppegård kommune har både revisjonen i IKS og privat regi scoret 100%. I de resterende 5 kommunene observerer vi at det forekommer noen mangler i antall oppfylte krav. Dette gjelder kommunerevisjonen i Asker og Bergen, samt IKS i Lier, Rana og Røyken.

I tabell 5 har vi laget en oversikt over manglende obligatoriske krav og antall rapporter som mangler dette. Som nevnt gjelder dette for rapportene som er gjennomført i egen regi og IKS, i totalt 5 kommuner. Hvilke rapporter dette gjelder er også presentert i vedlegg 3.

Krav nummer (Vedlegg 1)	Innhold i punktet	Antall rapporter med mangler
8	Er revisors uavhengighet dokumentert?	3
16	Er hørings svar lagt ved rapporten?	1
18	Er det utarbeidet en prosjektplan? (Separat dokument)	5
29	Er data innsamlet gjennom intervju verifisert?	4
30	Er data i tråd med personopplysningsloven?	1
38	Er tema beskrevet godt nok iht. revisors vurderinger og konklusjoner?	2
40	Inneholder rapporten alle punktene i 40?	3

Tabell 5: Manglende rapportering

Krav nummer 8 og 18 er obligatoriske krav, men ikke inngår i selve forvaltningsrevisjonsrapporten. Dette er dokumenter som ligger i saks- og arkivsystemene til kontrollutvalgene i hver kommune. I dokumentstudien ble samtlige saksdokumenter til kontrollutvalgene i hver kommune gjennomgått, og i tilfellene hvor dette ikke var dokumentert ble det etterspurt i både kommune og kontrollutvalg.

Det er én rapport som mangler krav 16. Formålet med dette kravet er at det skal foreligge en dialog mellom revisor og administrasjon. Hørings svaret skal dokumentere at administrasjonen har tatt revisors vurdering til etterretning og tatt læring av dette.

Det er fire rapporter som mangler verifisering av data. Hensikten med verifiseringen er at respondentene til undersøkelsen skal ha mulighet til å bekrefte eller endre det som er sagt. Verifiseringen styrker undersøkelsen med tanke på validitet, reliabilitet og om resultatene er generaliserbare (NKRF, 2016).

I to av rapportene er grunnlaget for revisors vurderinger beskrevet tynt. Grunnlaget for revisors vurderinger skal være tilstrekkelig underbygget av data (NKRF, 2016).

Krav nummer 40 uttrykker at forvaltningsrevisjonsrapporter skal inneholde blant annet sammendrag, revisjonskriterier, hørings svar og litteratur mm. I vår undersøkelse manglet 4 rapporter punkter som hørings svar og litteraturlister.

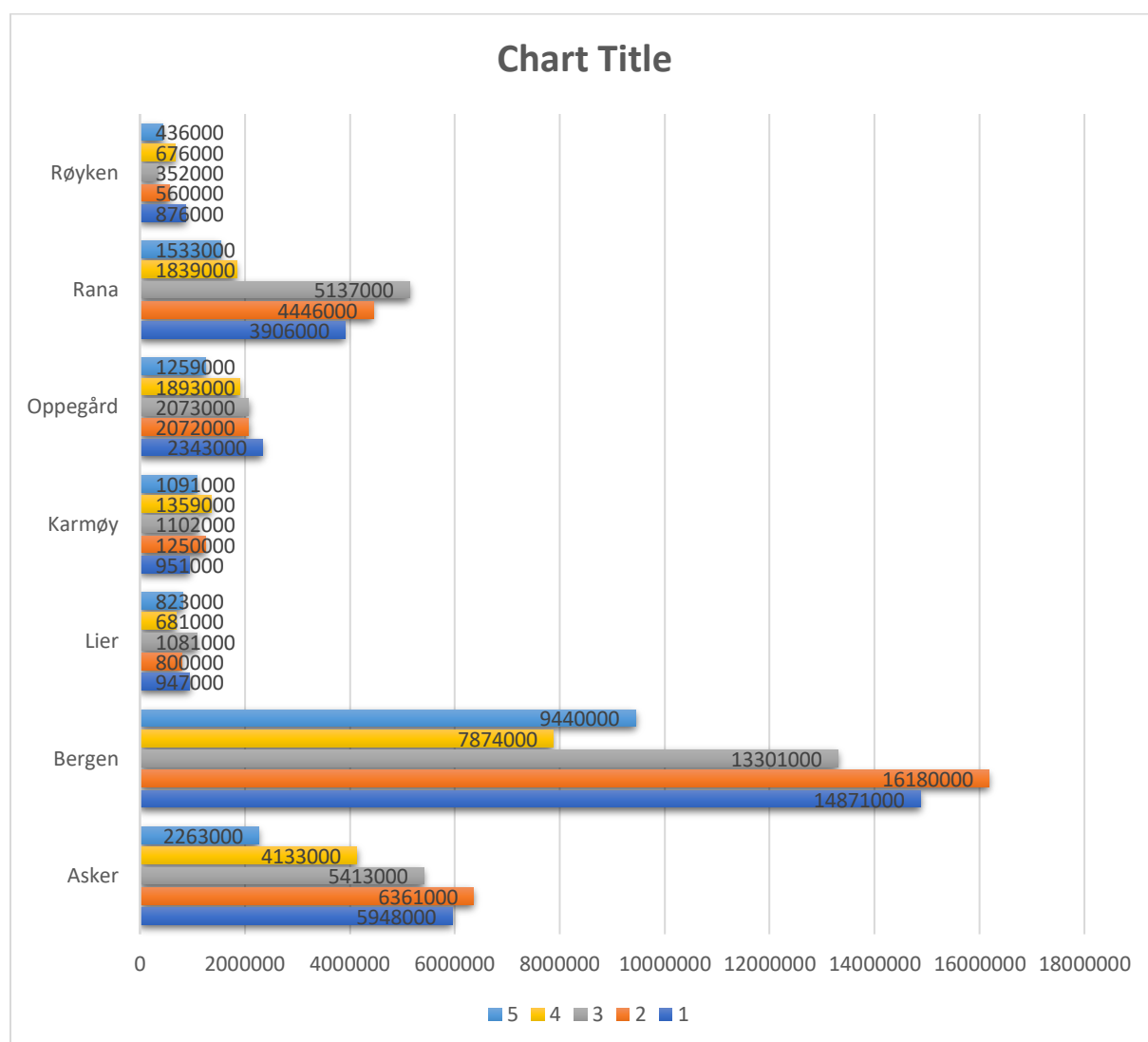
I dokumentstudien finner vi at forvaltningsrevisjonsrapportene i de ulike revisjonsordningene jevnt over følger kravene i vår indeks. Kravene til rapportenes spesifikasjoner og riktig metode følges hovedsakelig (Brynhildsvoll og Hannås 2006; Bjørkelo, Berge og Johansen, 2014; Ludvigsen og Lund, 2015).

Kravet om leservennlighet og et ryddig oppsett er ikke et obligatorisk krav i RSK 001. At rapportene er leservennlig vil si at en person uten kunnskap til revisjonsobjektet skal være i stand til å skjønne rapporten (NKRF, 2016). Dette innebærer at rapportene må være utformet etter en logisk framstilling, detaljert gjengivelse av data, og at det er en klar rød tråd til vurderinger og konklusjoner. Leservennlighet er behandlet i vår indeks (men er ikke inkludert i score) og alle rapportene består minimumskravet om leservennlige med et ryddig oppsett (Bjørkelo, Berge og Johansen, 2014). Selv om alle rapportene består minimumskravet har vi gjennom dokumentstudien likevel oppfattet enkelte rapporter som mer leservennlig og lettere å forstå enn andre.

5.2 Utgifter til revisjon og kontroll

Som en del av dokumentstudien har vi innhentet regnskapsinformasjonen rundt kontroll og revisjonskostnader i kommunene. Dette har vi gjort for å evaluere om en endring av revisjonsordning har påvirket denne kostnaden. Innhentningen av denne informasjonen har vært innviklet fordi flere av kommunene ikke finregner på kostnadene mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og andre kontrollkostnader. Praksisen på hvordan de ulike revisjonsordningene regner kostnader er forskjellig. Et privat revisjonsselskap vil vanligvis fakturere antall timer benyttet for å gjennomføre revisjonen. Det vil derfor være lettere å estimere kostnaden til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Revisjonskostanden i en kommunerevisjon er estimert i antall årsverk bestående i avdelingen. Denne vil inkludere både kostnaden for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Metoden for å beregne revisjonskostnaden i et IKS varierer, blant annet kan det være en årlig fastpris som betales til det interkommunale samarbeidet, som inkluderer begge revisjonstjenestene.

I våre utvalgte kommuner er det kun Bergen og Lier som spesifikt har skilt de ulike revisjonskostnadene fra hverandre, mens resterende har kostnadsført det under en post, revisjon og kontroll. For å gjøre dette sammenlignbart mellom kommunene har vi valgt å benytte oss av KOSTRA-tallene til kommunenes utgifter til kontroll og revisjon (SSB, 2018c). Denne kostnadsposten inkluderer utgifter og inntekter relatert til kommunenes kontrollutvalg og revisjonstjenester etter kommunelovens §77 og 78 (2004). Dette er utgifter som bla. møtegodtgjørelser og andre utgifter til kontrollutvalg, kostnad til kontrollutvalgssekretariat og til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Hvilket år kommunene har valgt å konkurranseutsette revisjonen varierer. Vi har derfor valgt 2 år før skiftet (t-2 og t-1), året skifte blir gjennomført (t0), og de to påfølgende årene etter konkurranseutsettingen (t+1 og t+2). Resultatene er presentert i figur 6 og tabell 6.



Figur 6: Utgifter Kontroll og Revisjon (SSB, 2018c).

\Periode					
Kommune\	t-2	t-1	t0	t+1	t+2
Asker	5.948.000	6.361.00	5.413.000	4.133.000	2.263.000
Bergen	14.871.000	16.180.000	13.301.000	7.874.000	9.440.000
Lier	947.000	800.000	1.081.000	681.000	823.000
Karmøy	951.000	1.250.000	1.102.000	1.359.000	1.091.000
Oppegård	2.343.000	2.072.000	2.073.000	1.893.000	1.259.000
Rana	3.906.000	4.446.000	5.137.000	1.839.000	1.533.000
Røyken	876.000	560.000	352.000	676.000	436.000

Tabell 6: Utvikling i honorarstørrelse (SSB, 2018c)

Som vi observerer ut i fra KOSTRA-tallene finner vi at posten for kontroll og revisjon i Asker, Bergen, Oppegård og Rana faller betraktelig etter konkurranseutsetting til privat aktør. I Asker kommune har utgiften til kontroll og revisjon blitt mer enn halvert fra t-1 på 6.361.000 til 2.263.000 i t+2. Tilsvarende reduksjon finner man i Bergen, Oppegård og Rana kommune etter skifte til privat revisor. I kommunene: Lier, Karmøy og Røyken observerer vi en jevnere utvikling ved kostandene til revisjon og kontroll under skiftet av revisjonsordning.

5.3 Empiri fra intervjuene

I dette kapittelet vil vi presentere data fra de 7 intervjuene vi har gjennomført med 5 ulike kommuner i utvalget. For å bevare respondentenes anonymitet vil vi bruke respondentkoder til hvert sitat (Delkapittel 3.5.1). I sitater der temaet respondenten snakker om ikke blir fanget opp vil vi hjelpe til med bruk av forklaringsord i parentes, slik at sitatene ikke mister mening. Når respondentene nevner navnet til ulike revisjonsenheter, vil vi erstatte det med «offentlig» eller «privat» aktør/revisor, eller tidligere/ny revisjonsordning. I lengre sitater der hvor enkelte momenter er relevant og irrelevant vil vi benytte oss av «(...)» slik at leseren forstår at respondenten har beskrevet andre forhold før eller etter det presenterte sitatet. Setninger hvor respondenten nevner egen stilling eller andre forhold som kan sette dens anonymitet i fare vil tilpasses slik at anonymiteten ivaretas.

5.3.1 Positive og negative erfaringer med tidligere revisjonsordning

På spørsmål om tidligere revisjonsordning (spørsmål 1) fikk vi en god del forskjellige svar fra respondentene. Fire av respondentene forteller at forholdene var bra. K3U beskriver forholdet ved at:

“Kjemien var god den altså, ikke noen problemer med det. Både IKS og Privat er veldig profesjonelle. Samarbeidet med IKS og kommunens rådmann og ansatte var det ikke noe å klage på. Det var også et godt samarbeid mellom IKS og kontrollutvalget. Kommunestyret hadde heller ikke noe å utsette på IKS”.

“Jeg vil si det fungerte veldig bra også da revisjonen var kommunal, det var nok et tettere samarbeid den gangen og at de hadde bedre innsikt på en måte, i organisasjonen (...) Vi hadde på en måte en mer kontinuerlig dialog”.

- K1A

“IKS-et gjennomførte forvaltningsrevisjonsprosjektene på en faglig og god måte”.

- K3U

“Dialogen mellom utvalget og kommunerevisor var stort sett bra, men der var noen problemer. Som omhandlet at de var litt vel formalistiske, sett i fra kontrollutvalgets ståsted. Ellers fungerte det bra. Vi fikk tilbakemeldinger fra Rådmannen om at der var problemer med kommunerevisor, hvor revisor tolket rollen sin for langt og gikk for dypt i sakene. Avstanden ble for liten”.

- K1U

Noen av respondentene beskriver altså positive erfaringer med tidligere revisjonsenhet gjennom god dialog, samarbeid og faglig gjennomføring, men vi ser også av svar fra en respondent at det var tendenser til dårlig erfaring med forrige revisor. Blant annet beskriver en respondent den tidligere revisjonsordningen ved:

“Altså, når du får en enhet som ikke er à jour, så vil du se det på restansene, man er ikke leveransedyktig, og når du da ikke er leveransedyktig så vil man få en del gnisninger når man ikke møter tidsfristene. Da blir det dagligdagse diskusjoner på hvem, hva og hvor. Det blir da et problem med driften ved at man ikke leverer (som forventet). Antall saker som ble frembrakt var begrenset og det ble stilt spørsmål ved kvaliteten på en del av sakene”.

- K2U2

Denne erfaringen delte respondenten fra administrasjonen i samme kommune:

“Som jeg husker det var at det var en del kommentarer som gikk på at det kunne ta en del tid før forvaltningsrevisjonsprosjekt ble igangsatt, til det ble gjennomført og til at rapporten forelå. Det mistet litt mening, kanskje”.

- K2A

Respondentene fra kommune 2 presiserer viktigheten av leveransedyktighet, spesielt i forhold til at revisjonsenheten imøtekommer tidsfrister. Et annet aspekt respondent K4Ø uttrykker er forvaltningsrevisjonen relevans:

“(…) jeg husker også en del forvaltningsrevisjoner som det ble en del jobb med rett og slett, da det var en del ting som måtte kommenteres på og det kom noen ganger opp at det IKS-et ”kom med” ikke var relevant rett og slett”.

- K4Ø

5.3.2 Lavere utgifter hovedårsak for konkurranseutsetting

Respondent K1A nevner økonomi som en hovedårsak for konkurranseutsettingen, som viste seg å være et unisont svar blant alle respondentene:

“Det var nok først og fremst kostnader. For vi så jo gjennom benchmarking at vi lå veldig høyt på kostnader på revisjon, og det gikk jo på rene KOSTRA-tall også”.

- K1A

“Hovedårsaken er jo egentlig prisen, da er det jo totalpakken. Det var ingen spesifisert pris for regnskap- og forvaltningsrevisjon under forrige ordning, vi betalte jo over 4 millioner i det siste året de var inne som revisor, dette var jo et interkommunalt selskap som reviderte flere kommuner. De oppsummerte bare året og sendte oss en regning basert på en fordelingsnøkkel”.

- K4Ø

Som K4Ø presiserer, betales det en fast pris uavhengig av hvor mange rapporter som leveres. I dette tilfellet ble kommunen revidert av et IKS. Respondenten fra K3 deler den samme oppfatningen og forteller:

“Kommunen så først og fremst mulighetene til lavere utgifter til revisjon, Men også en bredere faglig revisjon (...). Når IKS var revisor betalte kommunen 600 000 pr år uansett hvor mange prosjekter som ble utført (vanligvis 1-3)”.

- K3U

Forventningen om bedre kvalitet og en større faglig bredde blir videre forklart som bakgrunn for konkurranseutsettingen av K3U ved:

“Når det gjelder disse internasjonale revisjonsselskapene, så har de mye større bredde og kan derfor spille på flere fagområder da, enn det IKS kan”.

Respondentene fra to av kommune uttrykker nødvendigheten av å fornye organisasjonen. K4Ø forklarer videre rundt kostnadsaspektet og utdyper at:

“Den gamle revisjonen “råtnet litt på rot” rett og slett, og det ble dyrere og dyrere. Den utviklingen var ikke helt bra”.

Den tidligere revisjonsordningen blir til kommune 2 illustrert ved:

“Kommunerevisjonen var også en «solnedgangsordning» som var lite fremtidsrettet, jf. stadig nye regulatoriske krav i revisjonsbransjen. Behovet for endringer i form av fornyelse – kvalitet, effektivitet og fleksibilitet”.

- K2U1

To respondenter uttrykker at det var politiske føringer som satte i gang prosessen ved konkurranseutsettingen. Selve valget om å konkurranseutsette blir besluttet og vedtatt i kommunestyret. K5U forklarer:

“I 2011 så ønsket det politiske flertallet å privatisere regnskapsrevisjonen. De mente at Regnskapsrevisjon fra IKS var priset for høyt. (...) det var et borgerlig flertall i kommunestyret. De ønsket å utnytte muligheten for privatisering og konkurranseutsetting for å oppnå effektivisering og kostnadsbesparelse”.

- K5U

“Det jeg oppfattet som viktig for det politiske utvalget var større uavhengighet, også var det økonomi, da”.

- K1U

Videre forteller K5U sammenhengen med hvorfor det er så «få» kommuner som har konkurranseutsatt, hvor dette sees i ut i fra et politisk/ideologisk perspektiv:

“En av årsakene er helt klart politisk og ideologisk. Mange partier som ikke ønsker konkurranseutsetting ønsker å bruke offentligeide selskaper. IKS-er er deres svar på å få større uavhengighet og bedre samarbeid. Det kan man si er et ideologisk skille i Norge”.

Respondenten fra kommune 3 utdyper en sammenheng med den borgerlige politiske siden og privatisering:

“Kommunen er også en veldig “høyrekommune” som dere kanskje forstår, og de får det ofte som de vil”.

- K3U

Én respondent som hadde «negative» erfaringer med tidligere revisjonsenhet oppgir økonomi som en faktor, samtidig som konflikter økte behovet for endring:

“Hovedårsaken til konkurranseutsettingen må sies å være langvarige konflikter i kommunerevisjonen som innebar redusert leveransekraft og fornyelse”.

- K2U1

Vi ser av denne gjennomgangen at lavere utgifter både er hovedårsak for, og samtidig en forventning ved konkurranseutsetting. Vi ser også andre faktorer som kvalitet, politiske føringer, konflikter og behovet for fornyelse har hatt en innvirkning på kommunenes valg.

5.3.3 Kommuner rådfører seg i forkant av konkurranseutsetting

I intervjuene ble våre respondenter spurt om kommunene rådførte seg med andre kommuner i forkant av valget om å bytte revisjonsordning. Bakgrunnen for spørsmålet kommer blant annet av utviklingen vi har sett i Hordaland, hvor majoriteten har «gått» privat. Formålet med spørsmålet var å avdekke om valget var en konsekvens av andre kommuners beslutninger og/eller erfaringer med privat aktør. K5U forklarer at valget om å konkurranseutsette var trigget av konkurranseutsettingen i en av nabokommunene:

“Litt i forkant av kommunen valgte en nabokommune det samme, om å konkurranseutsette regnskapsrevisjon. Det var i grunn mye av det som trigget diskusjonen i representantskapet i det interkommunale samarbeidet. Men så fulgte kommunen etter, og flere andre kommuner i området diskuterte og/eller valgte det samme”.

I kommune 1 ble det gjennomført en utredning, hvor revisjonsordningen i kommunen ble sammenlignet med andre kommuner. En av de kommunene de sammenlignet seg med hadde rapportert store økonomiske besparelser ved konkurranseutsettingen:

“I denne utredningen som hadde vi utredet privat løsningen og hentet inn informasjon fra Bergen kommune. Politikerne så det store økonomiske potensialet i sammenligningen med blant annet Bergen kommune”.

- K1U

K1A fra samme kommune forteller det samme. Vi spurte respondenten om hen mente dette var utslagsgivende for valget:

“Ja, det var det jo”.

Kjennskapet om en potensiell kostnadsbesparelse nevner K4Ø som en utløsende faktor som igangsatte privatisering av revisjonen i kommunen:

“I tillegg var en kjent med at flere kommuner i landet hadde skiftet revisor fra kommunal til privat. De hadde fått en revisjon (regnskaps- og forvaltningsrevisjon) til en betydelig lavere pris enn den kommunale revisjonen”.

- K4Ø

“Det er liksom ikke en politisk vinner å si at nå skal vi slutte med kommunal regi å sette det bort, men ellers blir det vanskelig å argumentere imot når erfaringene fra andre kommuner er veldig gode på det og at det er betydelig billigere, og det er på en måte en “utdøende rase” disse kommunerevisjonene”.

- K1A

Respondenten som fortalte at de rådførte seg med/hos andre kommuner ble også stilt oppfølgingsspørsmål om konkurranseutsettingen ble gjort for å modernisere kommunen:

“Ja, det stemmer. Vi ble bedt om å vurdere framtidige modeller”.

- K1U

“Ja det kan man jo si. (...) når det gjelder revisjon så er det nok sunt å få noen andre inn med nye ”øyner som ser på”.

- K4Ø

En respondent uttrykker behovet for endring.

“(...) behovet for fornyelse var så stort at den risikoen tok man. Behovet tilsa at man kunne ta en høyere risiko uten å se til andre kommuner (først)”.

- K2U2

5.3.4 Konkurransetsetting gir lavere utgifter

På spørsmålet om hvorfor kommunene valgte å konkurransetsette revisjonen fikk vi et nært sammenfallende svar der kommunene ønsket en lavere kostnad. Som nevnt i kapittel 5.2, så er det vanskelig å sammenligne den totale ressursbruken mellom revisjonsordningene. Av KOSTRA-tallene observerte vi at den totale revisjon og kontrollkostnaden går ned hos flere av kommunene i utvalget etter konkurransetsetting. Formålet med spørsmål 12 var derfor å få bedre innsikt i den økonomiske utviklingen kommunen har hatt innen spesifikt forvaltningsrevisjon etter skiftet til privat aktør.

Respondentene fra kommune 1 forteller at det har forekommet en betydelig besparing:

“Budsjettet til kommunerevisjonen var på 6,2 millioner kroner, mens privat gjør samme jobb for 2,5 millioner. Dette gjelder regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. 1,5 millioner til forvaltningsrevisjon settes av. Kommunerevisjonen brukte halvannet årsverk som leverte ca. 2 forvaltningsrevisjoner pr år, mens det private selskapet leverer 3. (...) Det har ført til en kraftig besparing, en vesentlig reduksjon”.

- K1U

“I sum har det blitt billigere. Jeg kan ikke si noe eksakt om hvor stor innsparing det er, men det er betydelig”.

- K1A

Respondentene presenterer videre et kraftig fall i størrelsen på honorarene:

“Ressursbruken internt til forvaltningsrevisjon har blitt mye mindre, det var mye mer krevende før og gi svar osv. (...) vi gikk ned fra 200kr per innbygger i 2014 til 59 kr per innbygger i 2016”.

- K4Ø

“Honorarene våre er mer enn halvert, selv om produksjonen er doblet. Dobbel produksjon, halvert honorar. (...) Totalkostnaden for forvaltningsrevisjonsoppdrag er redusert med ca. 50-60 %”.

- K2U2

K3U supplerer talleksemlene over, og forklarer:

“(...) Nå gis det bestilling på de enkelte prosjekter, som privat revisor priser etter antatt forbruk og en timepris som er fastsatt i anbudet. Besparelsen ligger på omlag kr 150 000 pr år. for 2 prosjekter”.

Ut i fra følgende uttalelser indikeres det at skiftet av revisjonsordning har ført til betydelige besparelser. K2U1 er ganske klar i sin tale og konkluderer:

“Konkurransetsettingen burde vært gjort lenge før”.

På en annen side av saken forteller respondent K5U at resultatet av konkurransetsettingen av den kommunale revisjonen var lavere kostnad per regnskapsrevisjon:

“Konkurransetsettingen av regnskapsrevisjon medførte en besparelse på ca. 200 000 kr per år”.

K5U forklarer videre at som en effekt av å skille ut regnskapsrevisjonen hadde kommunen ingen valg og måtte derfor konkurransetsette forvaltningsrevisjonen:

“Forvaltningsrevisjon var noe som kom som følge av vedtaket, altså det å konkurransetsette regnskapsrevisjonen. Forvaltningsrevisjonen baserer seg på timespris, med ganske mye større timepris enn det man hadde tidligere. Man hadde jo da ikke noe valg, og ikke noe tilbud i IKS. Man ble prisgitt det private markedet for forvaltningsrevisjonen”.

Nevnte respondent forklarer også hvorfor timeprisen på forvaltningsrevisjon er dyrere ved privat ordning enn IKS:

“Man hadde mer eller mindre selvkost pluss påslag under IKS, de private revisjonsselskapene har jo et marked”.

Fra uttalelsene til respondenten kan vi forstå det slik at private revisjonsselskaper, i motsetning til de offentlige, krever avkastning på kapitalen og vil tjene et overskudd.

5.3.5 Uforutsett kostnadsforflytting

Tidligere studier indikerer en lavere kostnad ved konkurransetsetting, og derfor var det svært interessant for oss å undersøke om denne kostnadsbesparelsen faktisk er reell, eller om det forekommer kostnadsforflyttinger eller skjulte kostnader ved overgang til privat aktør. Flere av våre respondenter melder at konkurransetsettingen har ført til en kostnadsbesparelse, men også en kostnadsøkning:

“Det har ført til en kraftig besparing, en vesentlig reduksjon. Samtidig har man måtte økt bemanningen på regnskap”.

K1A fra samme kommune melder det samme:

“Nå hører jeg at det koster nok noe mer enn det de først antydte fordi det har vært oppdrag og tilleggsoppdrag blir jo fakturert så man hadde kanskje ikke full oversikt da man gjorde dette valget, kanskje litt optimistisk. I tillegg har kommunen vært nødt til å ansette en controller for å koordinere disse oppdragene og følge opp avtalen med det private revisjonsselskapet”.

For å bistå den nye revisjonsordningen har kommune 1 vært nødt til å omorganisere den kommunale driften. K2A beskriver noe lignende:

“Når vi snakker om ressursbruk i forhold til organisasjonen så har det vært veldig krevende. Det har vært vanskelig for organisasjonen å ta unna alle rapportene og samtidig parallelt satt i gang det nødvendige forbedringsarbeidet. Så det som har skjedd er at vi har måttet bemannet opp i sentrale i konsernfunksjoner og lokalt i avdelingene. Seksjonen for internkontroll er oppbemannet, og blitt omorganisert som et svar på det trykket som har vært. Det er ansatt egne interne kontrollressurser på de konserngjennomgående prosessene. Vi ansatte dem som traineer for 3-4 år siden, fordi vi måtte ha egne personer som bare jobbet med dette for å ta det unna. Flere avdelinger mener fortsatt at de ikke er skodd for å møte det trykket som er, bemanningsmessig. Hvis man sammenligner den samlede kostnaden til kommunerevisjonen i sin tid, og ser på honorarene til ekstern revisor, så gir det ikke hele bildet”.

Respondenten forklarer at det er vanskelig å sammenligne utgiftene mellom revisjonsordningene, blant annet fordi kommunen opplevde økte administrative kostnader etter konkurranseutsettingen. Respondenten nevner også økte kostnader i sammenheng med usikkerhet:

“En iboende risiko på at man har konkurranseutsatt revisjon til privat aktør er at de kan være fristet til å sette inn juniormedarbeidere framfor erfarne seniormedarbeidere da de ønsker maksimere profitt. Veldig uerfarne revisorer som settes på oppdrag kan være en risiko da de muligens ikke helt forstår forretningsdriften. Dette er en større risiko i en privat ordning sammenlignet med kommunerevisjonen, der man hadde faste ansatte som kommunen kjente til”.

I tillegg til økte kostnader i form av omorganisering og usikkerhet nevner K2A en tredje faktor som kompliserer estimeringen av revisjonskostnaden etter konkurranseutsettingen:

“Vi erfarer at privat aktør har ubegrenset kapasitet ved at selskapet er større med flere revisorer og konsulenter, og at de sånt sett kan «kjøre på». Dette fører til at man får et volum av forvaltningsrevisjoner som er mye høyere enn ved tidligere ordning. For å håndtere dette presset må man ha en administrasjon som er rigget for å ta dette unna. Dette var ikke tilfellet i kommunen, og det er derfor jeg sier at det har vært et stort problem, spesielt på en av avdelingene som har de fleste revisjonene. Da må man bemanne opp internt for å ta dette unna”.

5.3.6 Ulike definisjoner av kvalitet i forvaltningsrevisjon

I dokumentstudien målte vi *teknisk* kvalitet mellom de ulike revisjonsordningene. Videre i de kvalitative intervjuene spurte vi respondentene om hvordan de definerer kvalitet innen forvaltningsrevisjon. Dette ble gjort først, før vi deretter forsøkte å fange opp om respondentene har erfart en forskjell i deres *opplevde* kvalitet mellom revisjonsordningene. To av respondentene nevner at forvaltningsrevisor har som oppgave å følge angitt standard, men det legges ikke mest vekt på dette blant svarene totalt sett:

“Kvalitet går på etterlevelse av standard, men det går også på virksomhetsforståelse”.

- K2U1

Flere respondenter nevner at virksomhetsforståelse er utslagsgivende for kvalitetsnivået.

Respondent K2A forteller at kvalitet i forvaltningsrevisjon er avhengig av at:

“Det handler om kunnskap i (om) kommunen, slik at man bestiller de rette revisjonene, og innenfor de rette områdene, det er viktig”.

K2A og K3U forteller at forvaltningsrevisjonsprosjektene må være vesentlig for kommunen og at denne vesentlighetsvurderingen blir gjennomført gjennom risikoanalyser. K3U beskriver videre at:

“Kvaliteten på prosjektene bygger på risiko og vesentlighet, og de skal være til nytte for kommunen”.

De overnevnte respondentene erklærer både direkte og indirekte at en god virksomhetsforståelse er viktig for å kunne gjennomføre prosjekter som er til nytte for kommunen. K2A går videre innen dette temaet og forklarer viktigheten av å bytte

fokusområder slik at objektet som blir revidert får tid til å gjennomføre eventuelle nødvendige endringer:

“(...) det er viktig at det er fokus på at de reviderer de viktigste områdene basert på risiko og at man bytter fokusområder litt underveis. Det er viktig fordi når vi har hatt noen gjennomganger i kommunen på flere resultatenheter, sentrale staber eller sentrale byrådsavdelinger, eller når vi har fått tilbakemeldinger på forbedringsområder så trenger vi litt tid på å gjøre forbedringsarbeidet. Da har det gjerne litt begrenset verdi hvis man kjører den samme revisjonen etter veldig kort tid på andre enheter. Fordi da vet vi at vi har forbedringsarbeid, vi har noe vi skal løse. Så at man bytter fokusområder og at man ikke rituelt kjører de samme revisjonen i hele kommunen, tenker jeg er viktig”.

- K2A

Dette synspunktet blir delt av respondent K1A som forteller at kvalitet avhenger av at:
“Vi har tid nok til å gå gjennom funn fra revisjonen og kommentere”.

Respondentene nevner også ulike elementer som inngår i RSK 001. Viktigheten av at revisjonsobjektet blir vurdert opp mot riktige revisjonskriterier, leservennlighet, ryddig oppsett.

5.3.7 Virksomhetsforståelse og kompetanse

Den opplevde kvalitetsforskjellen mellom revisjonsordningene sees i lys av både virksomhetsforståelse og kompetanse. Før vi presenterer disse hver for seg vil vi trekke fram respondentene K3U og K1U som i forkant indikerer at forvaltningsrevisjonene produsert av private revisjonsselskap er kvalitetsmessig bedre. K1U forteller at:

“Når det gjelder datakvalitet, analysekvalitet og kvalitet på framstilling av rapportene hvor lettere lest og tilgjengelig, så er vi veldig fornøyd med det private revisjonsselskapet, og synes de gjør en bedre jobb enn kommunerevisjonen. Rapportene fra kommunerevisjonen var ofte litt vanskelig tilgjengelig, tunge å lese og manglet litt klarhet i konklusjonene”.

K3U deler også oppfatningen av at den private revisjonsordningen er kvalitetsmessig bedre, men legger vekt på at den store forskjellen ikke ligger i selve rapportutformingen:

“Kvaliteten er bedre, både i innhold og presentasjon. Men ikke en betydelig forskjell, de følger jo standardene sine, så metodikken var jo den samme egentlig, men det private revisjonsselskapet har jo en stor fagkunnskap og base å trekke på. Blant annet så har vi nå valgt et prosjekt og da har jo de (privat aktør) ansatt fagpersoner eksternt. Det er slik som dukker opp når de får ansvaret for en slik type prosjekt, så kan de henvende seg til en slik person for å spørre hvordan de bør løse ulike problemstillinger som dukker opp. Det er en fordel da, av å ha en slik bred enhet”.

Bedre kompetanse ved konkurranseutsetting

På spørsmålet rundt kompetanse og fagmiljø ved konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon svarer respondentene veldig entydig, der de aller fleste erfarer en mye bedre, og samtidig ulik, kompetanse ved privat aktør:

“Jeg vil si at kvaliteten er blitt veldig bra. Forvaltningsrevisjonen som vi får levert i dag er veldig god. Årsaken er fordi kompetansen er økt. Privat aktør har mer praksis, med den erfaringen de har. De er flinkere til å overføre erfaringer fra en kommune til en annen. Problemstillingene er jo veldig parallelle mellom kommunene”.

- K5U

“Vår private revisjonsordning har en stor erfaringsdatabase, som klart overstiger det den kommunale revisoren hadde. Så er de raskere til å finne problemstilling og forslag på hvordan ting skal gjennomføres. En større kunnskapsdatabase hos det private, mer internasjonal kunnskap. I en forvaltningsrevisjon hadde de hentet inn en ekspert fra Danmark på prosjektet”.

- K1U

“Kommunerevisjonen ble gjerne oppfattet som noe «tung» og det var noe som «satt i» revisjonsordningen. Ekstern revisor rekrutterer trolig lettere gode og mer kvalifiserte revisorer, er min antagelse, at det er lettere for dem. De har gjerne en stor bredde i antall ansatte og i kompetansenivået. Det er lette for dem. Når vi ser forskjell i fagmiljøet og kompetanse så ser vi jo at de har andre fokusområder, og de er litt mer fremoverlente”.

- K2A

“Klart i IKS så ble fagmiljøet ganske begrenset. Vi ser at det private revisjonsselskapet kan spille på andre fagmiljøer, de har blant annet en juridisk del, de har bla. vært her og holdt

kurs for oss. Det er altså et helt annet fagmiljø kontra IKS. Tidligere foreslo jeg med daglig leder at man burde se på en sammenslåing for å få et bredere fagmiljø, men jeg fikk ingen respons på det”.

- K4Ø

Lignende uttalelser kommer fra de tre resterende respondentene. Ut i fra svarene nevner samtlige respondenter at de private revisjonsselskapene har et betydelig bredere fagmiljø, og kan trekke dette på tvers av organisasjonen. Respondentene forteller at den private ordningen har mer spesialisert kompetanse, slik at kommunene kan gjennomføre forvaltningsrevisjoner på tema som de kommunale ordningene ikke hadde kapasitet til. Respondent K5U forteller:

“(…) det er jo klart at IKS hadde 2-3 revisorer som gjorde arbeid for mange kommuner på alle typer fagfelt. Det vi ser på den private revisjonsordningen er at de henter spesialister til de ulike forvaltningsrevisjons-tema”.

Respondent K2A eksemplifiserer:

“(…) ekstern revisor var ofte flinkere enn kommunerevisjonen når det gjelder fagsystemer, at man hadde spesialiserte revisorer som hadde veldig høy IKT-kompetanse. På de områdene hadde de en kompetanse kommunerevisjonen ikke hadde. I tillegg til andre områder, som type granskning, ulike spesialområder som kommunerevisjonen ikke kanskje hadde kompetanse på”.

Tilnærmet lik virksomhetsforståelse

Fra kapittel 2 blir god virksomhetsforståelse trukket fram som en forutsetning for å kunne gjennomføre forvaltningsrevisjoner. Hensikten med spørsmålet var å finne ut om virksomhetsforståelsen ble erfart ulikt mellom ordningene, og om dette hadde en påvirkning på forvaltningsrevisjonens kvalitet. Respondentene fra kommunene med tidligere kommunerevisjon forteller at de ansatte hadde lang erfaring i kommunen. Denne erfaringen førte til at kommunerevisjonen hadde god innsikt i den kommunale virksomheten. Kjennskap til den kommunale virksomheten, samt lokal kunnskap er grunnlaget for kommunerevisjonens virksomhetsforståelse. Respondentene med erfaring fra denne ordningen belyser likevel noen utfordringer rundt temaet. K2A forteller:

“(…) kommunerevisjonen hadde en god forståelse på hvordan driften av kommunen var, men det er jo en risiko for at man stivner i formen”.

Det samme meddeler respondent K2U1:

“Det kan godt være at de var stivnet i en gammel form, ikke sant”.

Respondentene med erfaring fra tidligere interkommunale samarbeid opplever virksomhetsforståelsen som god, og at dette skyldes at IKS-ene kunne trekke erfaring fra andre kommuner. Som i kommunerevisjonen opplever respondentene også noen utfordringer tilknyttet ordningen, der K4Ø blant annet forklarer:

“IKS-et forsto kommunen og problemstilling, det gjorde de nok, men det her med å se hva som er vesentlig og ikke vesentlig, i hvert fall i de siste årene som revisor, så har vi inntrykk av at de hengte seg opp i alle typer avvik, vesentlig eller ikke. Det virket derfor ikke som at de hadde vesentlighetsgrenser”.

Respondentene opplever virksomhetsforståelsen til private revisjonsselskap som tilfredsstillende. Ingen respondenter erfarer den som verken bedre eller dårligere enn forrige ordning. Flere av respondentene belyser det at noen av de private revisjonsselskapene har hatt behov for en innkjøringsperiode, for å styrke kunnskapen om kommunes virksomhet. Andre respondenter nevner at de erfarer at de private revisjonsselskapene ikke har hatt behov for en innkjøringsperiode, da de har ekstern erfaring og at egenskapen til å raskt sette seg inn i forvaltningsrevisjonene. Respondent K2U1 forklarer:

“Når du kommer med øynene utenifra (privat) og har erfaring fra andre steder så får du gjerne nye impulser til å se på dette (forvaltningsrevisjon) på andre måter om hvordan ting virker og ikke virker. Det å komme utenifra er nødt til å gi deg en bedre forståelse enn å sitte “stuck” i et tradisjonelt system”.

K2U2 støtter argumentet og tilføyer:

“(…) kommunerevisjon hadde en kunde, de private som kommer utenifra har kanskje 100 kunder. De har en helt annen erfaring”.

“Det har nok veldig mye med det å gjøre at de var ansatt av kommunen i flere år, og kjente kommunen. Til å begynne med var det litt oppstartsproblemer. Privat aktør var fersk da de kom, og måtte orientere seg”.

- K1U

“Kommunerevisjonen hadde jo det inne (virksomhetsforståelsen) allerede da vi begynte, da vi startet arbeidet. Jeg opplever at privat aktør har god erfaring med kommuner, men det blir mer lokalkunnskap om hvordan det er her i kommunen da. Kommunene er veldig ulikt organisert og har ulike systemer, så den innføringen må de (privat aktør) få når de får et oppdrag”.

- K1A

“Vi har ikke merket noe problem rundt det at privat aktør ikke har vært revisor her over lengre tid, de satte seg inn i oppdragene fra dag en de”.

- K3U

For at en innkjøringsperiode ikke skal være nødvendig forklarer K2A at kommunene må orientere seg om revisjonsselskapet har erfaring fra andre sammenlignbare kommuner:

“Det kan jo være slik at de som kommer inn har med seg erfaring fra de har et virksomhetsområde fra offentlig sektor, sånn at de har vært innom andre kommuner som er sammenlignbare, men man må passe på at det er en fase ved helt nye og uerfarne revisorer at det kreves oppfølging og oppklaring fra administrasjonen side. Sånn at virksomhetsforståelsen er avhengig av hvem man setter på oppdraget”.

Respondent forklarer at sammenlignbare kommuner gjelder eksempelvis størrelse på kommunen, administrativ oppbygning o.l.

5.3.8 Større uavhengighet ved konkurranseutsetting

Som nevnt i teorikapittelet har revisor sin uavhengighet til de ulike revisjonsordningene vært brukt som et argument for å konkurranseutsette. I intervjuene ble respondentene spurt om hva som var årsakene til at kommunen valgte å konkurranseutsette revisjonen. K1U og K2U1 oppga revisors uavhengighet som en faktor.

Egen regi

Det er 5 av våre respondenter som har erfaring fra tidligere kommunerevisjon. 4 av 5 opplever revisors uavhengighet i egen regi som svakere enn ved privat regi:

“Det er klart det oppleves som uavhengig nå, og kanskje mye mer uavhengig også. Det at vi har eksternt selskap nå gjør det mer uavhengig, i motsetning til tidligere revisjon som var en

del av kommunens administrasjon”. “En del av leveransene kommer også fra andre byer, ikke bare i fra kommunen”.

- K2U1/2

“Jeg tror det kommer av en klarere rolleforståelse i privat regi enn i kommunerevisjonen. Kommunerevisjonen gikk litt utenfor rollen sin, gikk for langt. Førte til gnisninger mellom revisor og administrasjonen. Samtidig gikk kommunerevisor rundt gangene og hentet ut det de ville, mens privat revisor sender krav til informasjon. Finnes ikke dokumentasjonen, registreres den ikke som at den er tilstede hos privat revisor, selv om det finnes et sted i kommunen. Kommunerevisor visste at det fantes og snoket det opp, likevel, i noen tilfeller”.

- K1U

“Sånn følelsesmessig så opplever du jo at privat regi er mer uavhengig enn hva kommunerevisjonen var. Når vi hadde kommunerevisjon så var vi mer bevisst på å ha et uavhengighetsforhold, men det er klart at etter hvert som du blir utsatt for de samme revisorene så er vi sånn sett innenfor samme organisasjon, selv om de er uavhengige i navnet. Så sånn sett opplever du at privat revisjon er mer uavhengig.”

- K1A

Respondent K2A er noe usikker om det eksisterer et entydig skille mellom uavhengigheten til ordningene. Respondenten problematiserer de to revisjonsordningene og incentiver, men konkluderer med at begge er profesjonelle og faller på at uavhengigheten er uforandret:

“På uansett hvilket vis kommunerevisjonen gjorde jobben sin og hvilke konklusjoner de kom med og hvem de la seg ut mot, så fikk de sin lønn, mens ekstern revisor er avhengig av å skulle selge tjenester og skal ha gjenkjøp (...), samtidig som jeg tenker at den (forskjellen) ikke er veldig stor, fordi de er profesjonelle og har sine faglige standarder de skal gå etter, så jeg er ikke så sikker på om man får et svar med to streker under svare på dette”.

Interkommunalt samarbeid

3 av respondentene har tidligere erfaring med IKS og bytte til privat revisjonsordning. En av respondentene har erfart alle tre ordningene og forteller:

“Det er helt klart at den private revisjonen er uavhengig. Og innenfor privat revisjonsstandarder er jo uavhengighet innbakt. Det var heller ikke noe problem med IKS. Jeg vil si at privat og IKS er på samme nivå. Da vi tidligere hadde kommunerevisjonen er det klart man kunne stille seg spørsmål rundt habilitet og uavhengighet i noen sammenhenger. Men den kommunerevisoren den gangen var pådriver til å få et IKS. Det var helt klart at dette var en problemstilling da”.

- K5U

Respondent K3U gjengir dette da hen resonerer:

“Der er praktisk ingen forskjell når det er et selskap som velges interkommunalt eller det er privatselskap, sånn virker det for meg. Tidligere revisjonsordning var organisert som et IKS og selv om kommunen var medeier i selskapet var revisors rolle helt uavhengig av så vel rådmann som administrasjon. Noe annet hadde det vært hvis kommunen hadde hatt sin egen ansatt revisor (kommunerevisjon). Hvis det er som i Bærum, Oslo og Trondheim som har ansatt revisor eller sekretariatet er en del av kommunen så kan man reise spørsmål om uavhengighet altså”.

- K3U

K4Ø deler ikke samme oppfatning som K5U og K3U:

“Det var jo faktisk litt problematisk under forrige revisjonsordning (IKS), der de som satt på kontoret hadde forbindelser (samboerskap og ekteskap) med de som jobbet i kommunen, så der tok man faktisk kontakt med departementet for å få en vurdering av uavhengigheten. Så den uavhengigheten og tilliten har jo blitt bedre i privat regi”.

-K4Ø

5.3.9 Positive erfaringer og private framtidssutsikter

Etter å ha fått et godt innblikk i respondentenes erfaringer rundt de ulike temaene knyttet til forvaltningsrevisjonen i den respektive kommunen, ønsket vi til slutt å få deres helhetsinntrykk av valget om å konkurranseutsette (spørsmål 13). Selv om noen hadde påpekt forskjellige ting knyttet til tidligere spørsmål og tema, varende svarene vi fikk rundt dette spørsmålet veldig identiske, og ikke minst positive. Respondentene sier:

“Det totale bildet er meget bra. Det blir nok, eller er ikke aktuelt å gå tilbake til forrige ordning. De klarer verken faglig eller økonomisk å konkurrere”.

- K3U

“Svaret til det er jo et ubetinget og rungende ja, det var vellykket. Dere begrenser oppgaven til forvaltningsrevisjon, mens vi har innsikt i alle revisjonsformene. Det jeg kan si felles for alle (revisjonsformene) er at det er samme inntrykk (vellykket) hele «veien rundt»”.

- K2U1

“Det vil jeg si er veldig positivt, jeg synes vi får bedre kvalitet og det er billigere. Den gamle kommunerevisjonen ble et sånn «lite gnagsår» i å med at det er de samme folkene som representerer kommunerevisjonen og det går igjen hele tiden, som på en måte ikke kjenner (andre) kommuner heller så ble det litt vanskelig klima mellom kommunerevisjonen og administrasjonen fordi man satt på hver sin side og følte man hadde gått ned i noen spor (sitter fast). Nå (etter overgang til ny aktør) kan man ikke si at man gjør det, i og med at privat aktør også har mye erfaring med andre kommuner og er ekstern og uavhengig”.

- K1A

“Stort sett bare positivt inntrykk, bortsett fra regnskapslederen som til tider synes det var litt stor avstand (til revisor), det gjelder den daglige kontakten. Men i det totale bildet har vi bare et veldig positivt inntrykk”.

- K4Ø

Respondenten som påpeker at de har fått en bedre forvaltningsrevisjon, men nevner også forskjellen kommunen har opplevd iht. timespris til revisor:

“Vi har etterhvert fått en veldig kompetent forvaltningsrevisjons-utførelse, men til en dyrere kostnad”.

- K5U

Som et oppfølgingsspørsmål så vi det relevant å spørre respondentene om det i framtiden kunne være aktuelt å gå tilbake til offentlig revisjonsenhet, hvor vi også fikk relativt sammenfallende svar. I tillegg deler noen respondenter tanker om en videre privatisering av kommunal revisjon:

“Nei, det er nok helt uaktuelt å gå tilbake til kommunal revisjon”.

- K1A

“Har aldri hørt snakk om å gå tilbake til gammel ordning. Store kostnader, så hadde blitt overrasket om det skjedde. Men for oss så har det valget med å sette ut revisjonen gjort at vi har blitt møtt med helt andre krav, og vi har måttet endret oss. Vi er blitt mye bedre, men har et godt stykke igjen før vi møter revisor sine krav”.

- K2A

“Det ser jeg på som svært lite aktuelt. Jeg tror det ikke er politisk mulig å tenke seg det. Jeg blir av og til spurt om det (konkurransetsetting), og jeg anbefaler privat revisjon nå, jeg gjør det”.

- K1U

“Jeg tror det blir flere som velger private revisjonsordninger, fordi det blir vanskelig å opprettholde en tilsvarende kompetanse som de private har. Jeg tror nok at det er en utvikling vi vil se mer og mer av”.

- K5U

“Det er vanskelig å argumentere for at vi skal tilbake til forrige revisjonsordning, veldig vanskelig. Den regulatoriske utviklingen i revisjonsbransjen tilsier at «alle går privat», og kommunerevisjonen i Oslo og Trondheim er «solnedgangsenheter»”.

- K2U2

6. Analyse

Formålet i denne studien er å utforske kommunenes erfaring ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon til privat aktør, med et fokus på forvaltningsrevisjon. Som vi har nevnt innledningsvis er konkurranseutsetting av offentlige tjenester et element fra NPM, med forventinger til at tjenesteproduksjonen skal effektiviseres. Ved effektivisering av kommunal revisjon er det en forventning om at kostnaden for revisjon enten går ned med tilsvarende kvalitet eller at kostnaden er tilsvarende med bedre kvalitet.

I dette kapitlet vil vi benytte oss av det teoretiske rammeverket innen NPM, prinsipal-agent-teori, institusjonell teori, transaksjonskostnadsteori og tidligere litteratur for å belyse hvilke effekter ved konkurranseutsettingen utvalgte kommuner har opplevd. Tidligere litteratur og NPM vil bli benyttet som et bakteppe for flere deler i analysen. Innledningsvis vil kommunenes ressursutnyttelse ved konkurranseutsetting bli analysert ut i fra transaksjonskostnadsteori. Usikkerhetsmomentet rundt transaksjonskostnadene vil forklares fra prinsipal-agent-teori. Videre benyttes prinsipal-agent-teori til å analysere ulike hovedpunkter rundt kvalitet i forvaltningsrevisjon. Avslutningsvis vil omgivelser og endringsevne forklares ut i fra institusjonell teori.

6.1 Transaksjonskostnadsteori

6.1.1 Lavere produksjonskostnader

I forvaltningsrevisjon tilsvarer produksjonskostnaden ressursene som benyttes for å levere forvaltningsrevisjonstjenesten (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004). Praksisen for hvordan dette estimeres mellom revisjonsordningene er forskjellig. I kommunerevisjonen vil dette tilsvare lønnskostnadene i antall årsverk, mens i et IKS basert på en fordelingsnøkkel. Det er derimot lettere å estimere tidsbruken og dermed den spesifikke kostnaden i privat regi, fordi kommunene faktureres i antall timer benyttet for å gjennomføre hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt. Dette bekreftes fra våre respondenter og ved innblikk i årsregnskapene hvor det i etterkant av konkurranseutsettingen er oppgitt kostnadene til forvaltningsrevisjon.

Kommuner med revisjon i privat regi vil enklere kunne predikere kostnaden på forvaltningsrevisjon. På den måten rettferdiggjøres kostnaden, fordi den er knyttet opp mot et spesifikt prosjekt med antall medgåtte timer og timesats. Når kommunene betaler en fast pris i

form av antall årsverk eller en kostnad basert på en fordelingsnøkkel som for eksempel kommunestørrelse, kan det virke feilpriset når produksjonsstørrelsen varierer. Et godt eksempel på dette er utsagnet fra respondent K3U som forklarte at kommunen betalte et fast beløp på 600.000 kr til IKS-et uavhengig av hvor mange forvaltningsrevisjonsrapporter som ble levert.

Fra empirien fant vi at kommunene forventet en kostnadsreduksjon ved konkurranseutsetting, og at denne var drivkraften bak konkurranseutsetting av den kommunale revisjonen. Dette stemmer overens med Savas (2000) som argumenterer for at private aktører er mer effektive og at konkurranseutsettingen vil spare offentligheten penger. Fra økonomisk teori med fri konkurranse er det en forventning av at utgiftene til forvaltningsrevisjon vil reduseres hvor kommunene kan velge de mest effektive tilbydere (Sunnevåg og Eldegard, 2006). Vi finner sammenfallende svar med Sunnevåg og Eldegard (2006) gjennom empirien fra intervjuene, samt KOSTRA-tallene, der vi ser at produksjonskostnadene til kontroll og revisjon i 4 av 7 kommuner faller betraktelig etter konkurranseutsetting til privat aktør. I 3 av kommunene ser vi et jevnt kostnadsbilde. Fra vår kvalitative empiri som inkluderer 5 av disse kommunene, informerer 4 av 5 kommuner at produksjonskostnadene på forvaltningsrevisjon er lavere ved privat aktør. En av respondentene forteller at konkurranseutsettingen førte til at kommunen sparte penger på regnskapsrevisjon, men at besparelsen ble jevnet ut ved at forvaltningsrevisjonen ble dyrere hos den private aktøren. Tidligere studier viser ikke til at forvaltningsrevisjon spesifikt blir billigere når konkurranseutsatt, selv om funnene til Hess-Bolstad og Maugesten (2014) og Skinnarland og Stavnes (2017) finner at utgiftene ved kommunal revisjon er mindre når den er konkurranseutsatt til privat aktør.

Et annet moment vi merker oss ut i fra kommunenes kostnadsmessige utvikling er at kommunene med de største utgiftene også er de som har den største kostnadsreduksjonen i de påfølgende årene. Dette gjelder Asker, Bergen, Oppegård og Rana kommune. Ved et budsjettmessig minimum kan det tenkes at konkurranseutsetting ikke fører til økte besparelser da kommunene er lovpålagt å gjennomføre regnskap- og forvaltningsrevisjon (Kommuneloven 1992, §77). Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) fant i sin studie at kommuner som kontraktfester revisjonstjenestene til private aktører kan oppnå kostnadsbesparelser. I forskningen fant de at denne besparelsen skyldtes at kommunene som konkurranseutsatte revisjonen bestilte de mest verdiøkende tjenestene hvor unødvendige aktiviteter og slakk ble unngått. Det kan derfor tenke seg at kommuner som har et budsjettmessig minimum ikke har

forutsetningene for å effektivisere ressursutnyttelsen i like stor grad som kommuner med større budsjetter. Som en logisk sammenheng vil økt budsjett ha større forutsetninger hvor unødvendig aktiviteter og slakk kan unngås (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004). Alternativt kan en økning av produksjonskostnadene ved konkurranseutsatt revisjon være begrunnet av at kommunene etterfaktureres av tilleggstjenester, som respondent K1A fortalte. Dette ble også poengtert av Johnsen, Sletnes og Vabo (2004), og vil kunne reduseres ved god bestillerkompetanse.

Tidligere studier på konkurranseutsetting finner at offentligheten kan spare penger ved konkurranseutsetting til private aktører (Domberger og Jensen, 1997; Hodge, 2000; Greenwood, 2014). Gjennom empirien finner vi at produksjonskostnadene i Asker, Bergen, Oppedgård og Rana kommune faller betraktelig etter konkurranseutsetting til privat aktør. Dette finner vi ikke er tilfellet i Karmøy, Lier og Røyken kommune. Dette kan ha en sammenheng ved budsjettstørrelse og at denne ved et minimum ikke har like stort besparelespotensial. Bestillerkompetanse vil også kunne påvirke produksjonskostnadene. Tidligere forskning viser også til at konkurranseutsetting av offentlige tjenester til privat aktør og kontraktinngåelse medfører økte kostnader i form av transaksjonskostnader (Chassy og Amey, 2012; Rambøll og Inventura, 2014; Greenwood, 2014). For videre analyse vil transaksjonskostnadene analyseres.

6.1.2 Økte transaksjonskostnader ved konkurranseutsetting

Konkurranse mellom de ulike revisjonsordningene vil alltid eksistere, og i følge transaksjonskostnadsteori er det den mest effektive organisasjonsformen som benyttes (Douma og Schreuder, 2013). I vurderingen om privat revisjon er mer effektiv enn kommunal revisjon i ressursutnyttelsen må man veie produksjonskostnadene opp mot transaksjonskostnadene. I tilfellet hvor transaksjonskostnadene overstiger de synkende produksjonskostnadene tilsier dette en ineffektiv ressursutnyttelse. Om dette er tilfellet ved konkurranseutsettingen til privat regi, tyder dette på at den valgte organisasjonsformen ikke er den ideelle. Gjennom empirien finner vi at majoriteten i utvalget opplever en reduksjon i revisjonshonorarene. En kommune opplyser at honorarene for forvaltningsrevisjon har steget ved konkurranseutsetting. For å vurdere om det har forekommet en effektiv ressursutnyttelse må man stille seg spørsmålet om transaksjonskostnadene har oversteget denne besparelsen. Vi benytter oss av Williamson's (1979) 3 dimensjoner for å belyse de økte transaksjonskostnadene.

Usikkerhet

Usikkerhet omhandler behandling av informasjon mellom kommune og revisor (Kolltveit, Lereim og Reve, 2009). Dette kan forklares ut i fra prinsippal-agent-teori og asymmetrisk informasjon. Som en konsekvens av konkurranseutsetting til privat aktør styres revisor av bestiller-utfører modellen i henhold til NPM, hvor oppgavene til revisor kontrolleres gjennom kontraktstyring (Busch, Klausen og Vanebo, 2011). I tilfeller hvor spesifikasjonene i kontrakten må tolkes av revisor, kan dette medføre opportunistisk atferd, som en årsak av asymmetrisk informasjon. Ved at revisjonsselskapene sitter på større informasjon enn kommunen, kan selskapet utnytte informasjonen til sin fordel. Dette poengteres av en av våre respondenter som forklarer at det er en iboende risiko for at det private revisjonsselskapet kan benytte seg av juniormedarbeidere i stedet for mer erfarne seniormedarbeidere, såfremt det ikke er spesifisert i kontrakten. Dette kan føre til lavere kostnader for revisjonsselskapet og dårligere kvalitetsmessige forvaltningsrevisjoner for kommunen. For å redusere dette problemet må kommunen kontrollere hva som leveres, og av hvem. Som et resultat øker dette kommunens transaksjonskostnader. Økte transaksjonskostnader som et resultat av usikkerhet er også trukket fram av Skinnarland og Stavnes (2017).

Resonnementet med asymmetrisk informasjon kan til en viss grad relateres til IKS og kommunerevisjonen. Ved IKS og revisjon i egen regi styres revisjonsselskapene gjennom hierarkisk regelstyring, og relasjonen er mindre i avstand. Derfor vil man enklere vite hvem som reviderer og hvilken kompetanse revisoren har. Et annet poeng er at private revisjonsselskap har incentiv til å maksimere profitt, noe IKS og kommunerevisjonen ikke har. I den sammenheng vil ikke IKS og revisjon i egen regi opptre opportunistisk for å minimere kostnadene og maksimere profitt (Zimmerman, 1977).

Ved økt usikkerhet gjennom konkurranseutsetting må kommunen vurdere om kostnaden og kvaliteten som leveres fra privat aktør er tilfredsstillende. Økt usikkerhet innebærer risiko, men de åpner også for nye muligheter (Kolltveit, Lereim og Reve, 2009). Slik vi så i empirien så ga en av respondentene uttrykk for at behovet for fornyelse var såpass stort, at risikoen ved å konkurransesette tok man uansett.

Frekvens

Ved konkurranseutsetting til private revisjonsselskap vil kommunene oppleve økte kostnader ved blant annet kontraktsinngåelse (Williamson, 1985). Utforming av kontrakter og gjennomgang av anbudsrunder vil tære av kommunens interne kapasitet. Anbudsrundene gjennomføres ved flere prosesser, fra utlysning, utvelgelse til kontraktsinngåelse. Dette er prosesser som tar tid og inkluderer flere individer. Antall anbudsrunder vil øke desto kortere kontraktsperiode. Som en logisk sammenheng vil dette øke frekvensen og øke transaksjonskostnaden (Williamson, 1979). Dette er typiske transaksjonskostnader som vil komme før (ex ante) kontraktsinngåelse (Williamson, 1985).

Fra empirien så vi at frekvensen kan øke i andre tilfeller. Respondent K2U fortalte blant annet at konkurranseutsettingen til privat aktør medførte dobbel produksjon av forvaltningsrevisjoner. K2A fra samme kommune belyste problemet med den økte produksjonen. For å håndtere det økte produksjonsvolumet ble kommunen tvunget til å omorganisere og styrke opp ulike avdelinger. Ut i fra respondentens svar kan det forstås som kommunen ikke hadde forutsett dette produksjonsvolumet, og at oppbemanningen og omorganiseringen skjedde i etterkant (ex post) av kontraktsinngåelsen. I dette eksempelet ser vi at produksjonsvolumet og omorganiseringen er gjensidig avhengig av hverandre (Williamson, 1985). En konsekvens av å ikke håndtere transaksjonskostnader som kommer før og etter kontraktsinngåelse kan medføre betydelige uforutsette transaksjonskostnader (Williamson, 1985) for kommunene. Disse kostnadene vil samtidig være vanskelig å måle.

På den andre siden er hensikten med forvaltningsrevisjon at kommunene skal lære av eventuelle anbefalinger som rapporteres, og deretter forbedre kommunens drift. For å lære er det en forutsetning at de reviderte får tid til å prosessere revisjonens innhold og gjennomføre eventuelle endringer. Hvis produksjonsvolumet overstiger kapasitetsgrensene til kommunen er det en økt risiko for at forvaltningsrevisjonen mister sin hensikt.

Transaksjonsspesifikke Investeringer

Ved konkurranseutsetting av kommunal forvaltningsrevisjon til privat aktør vil transaksjonsspesifikke investeringer være knyttet til transaksjonen mellom kommunen og revisor (Williamson, 1981). Dette kan være investeringer som kan oppstå før og/eller etter kontraktsinngåelse. Som nevnt i forrige delkapittel måtte en av kommunene omorganisere for å håndtere det økte produksjonsvolumet som oppstod etter kontraktsinngåelse. To kommuner

nevner at de har måttet ansette kontrollere for å prosessere forvaltningsrevisjonsoppdragene. Dette vil ifølge transaksjonskostnadsteorien være en spesifikk investering som er tilknyttet relasjonen mellom kommune og privat aktør. Bestemmer kommunene seg for å bytte revisjonsordning vil verdien av kontrollernes arbeid være av mindre verdi (Busch, Johnsen og Vanebo, 2009). Når kommunene gjennomfører spesifikke investeringer øker det risikoen for at de private revisjonsselskapene kan opptre opportunistisk. Likevel kan denne investeringen anvendes av kommunene hvis de velger en annen privat aktør, gitt samme produksjonsnivå. Den spesifikke investeringen vurderes derfor som en lav risiko.

Et annet viktig moment å diskutere i denne sammenhengen er spesialkompetanse, som respondentene poengterte at var bedre hos de private aktørene. Ifølge transaksjonskostnadsteorien kan dette være en spesifikk investering de private revisjonsselskapene har gjort i forkant av kontraktinngåelse. Forvaltningsrevisjon skiller seg ut fra regnskapsrevisjon og krever mer av annen faglig kunnskap, innsikt i de ulike tema og metodiske kunnskaper (Ludvigsen og Lund, 2015). Det kan derfor tenke seg at private revisjonsselskap har gjennomført ulike investeringer for å komme inn i forvaltningsrevisjonsmarkedet. Denne investeringen vurderes ikke som stor, da investeringen av kompetansen kan anvendes i markedet. På en annen side kan det tenke seg at kommunene blir avhengig av privat aktørs spesialkompetanse, og ifølge Douma og Schreuder (2013) kan dette føre til at revisjonsselskapene opptre opportunistiske og utnytter makten til sin fordel. Likevel vurderes maktbalansen i relasjonen med kommune og privat revisor som relativt lik siden det eksisterer andre tilbydere med tilsvarende kompetanse i markedet.

Arbeidet i forkant av kontraktinngåelse gå inn under transaksjonsspesifikke investeringer (Busch og Vanebo, 2001) i form av spesielle transaksjonsrelaterte tiltak (Kolltveit, Lereim og Reve, 2009). Som nevnt i forrige delkapittel vil kortere kontraktperioder øke frekvensen og dermed øke transaksjonskostnadene. Vi ser derfor at transaksjonsspesifikke investeringer og frekvens er sterk påvirket av hverandre. Størrelsen på transaksjonskostnaden vil være summen av frekvensen og den transaksjonsspesifikke investeringen. Er investeringen for kontraktarbeidet stor, kombinert med hyppige anbudsrunder, vil kostnaden være betydelig større enn om investeringen er lav med lengre kontraktperioder. Kolltveit, Lereim og Reve, (2009) har estimert at denne kostanden kan utgjøre 3% av transaksjonskostnadene. For å redusere transaksjonskostnaden kan kommunene benytte seg av lengre kontraktperioder.

Tidligere forskning og litteratur peker i retningen av at konkurranseutsetting kan øke transaksjonskostnadene (Greenwood, 2014; Rambøll og Inventura, 2014; Skinnarland og Stavnes, 2017). Fra vår kvalitative empiri observerer vi at konkurranseutsettingen til privat aktør har ført til økte transaksjonskostnader i noen kommuner. Dette inkluderer transaksjonsspesifikke investeringer, frekvens og økt usikkerhet. I tilfeller hvor kommunene må foreta spesifikke investeringer ved konkurranseutsetting vil vi vurdere risikoen for opportunistisk atferd som lav. Dette begrunnes av at det er andre tilbydere i markedet.

6.2 Prinsipal-agent-teori

Bakteppet for konkurranseutsettingen av den kommunale revisjonen i Norge var de gode erfaringene ved interkommunale selskapers egenskaper til å skape et bredere fagmiljø og at private aktører kunne opparbeide seg kommunal virksomhetsforståelse (Ot.prp. nr.70, 2002-2003). Fra tidligere forskning på kvalitetsmessige forskjeller mellom de ulike revisjonsordningene finner vi at faktorer som etterlevelse av gjeldende lover og standarder er vesentlig (Brynhildsvoll og Hannås, 2006; Bjørkelo, Berge og Johansen, 2014), og defineres som *teknisk* kvalitet (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009). Andre vesentlige faktorer er god virksomhetsforståelse (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009; Ludvigsen og Lund, 2015; Bryhn, 2016) og kompetanse (Subramaniam, Chew og Carey 2004; Fassbinder, 2005). Revisors uavhengighet spiller en sentral rolle i forhold til om revisjonen virker troverdig, foruten feil og mangler (Kommuneloven 1992, §79,; Gulden, 2015). Brukernes *opplevde* kvalitet vil være av subjektiv erfaring (Breunig, Karlsen og Dønnum, 2009) og kan i den sammenheng være totaliteten av etterlevelse av gjeldende lover og standarder, virksomhetsforståelse, kompetanse og uavhengighet.

6.2.1 God etterlevelse av gjeldende lover og standarder

Den norske standarden for forvaltningsrevisjon RSK 001 baserer seg på internasjonale prinsipper og standarder (NKRF, 2016) med formålet om å forbedre, effektivisere og spare kommunen penger (Thompson, 1996). For å forbedre kommunenes drift i henhold til disse effektivitetsanstrengelsene er det forutsatt at kommunene tar læring av forvaltningsrevisjonene (NKRF, 2016). I henhold til forvaltningsrevisors responderingsplikt vil etterlevelse av RSK 001 forsikre befolkningen om at kommunen viser et rettviseende bilde av deres drift og om kommunen følger gjeldende lovverk (Tagesson og Eriksson, 2011). Dette skal bidra til at kommunen oppfyller sine løfter om å forvalte befolkningens ressurser på best

mulig måte (Thompson, 1996). Responderingsplikten til revisor i sammenheng med etterlevelse av gjeldende lover og standarder kan sees i lys av prinsipal-agent-teori, hvor kommunen skal ansvarliggjøre sine beslutninger (Bolivar, Muñoz og Hernandez, 2013).

I rapporten fra Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) konkluderes det med at de ulike revisjonsordningene hovedsakelig følger kravene i RSK 001. Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) presiserte at etterfølgelse av standarden bidrar til økt kvalitet, men at dette er et kvalitetsmessig minimum. Dokumentstudien i denne oppgaven viste at det ikke forekom forskjell i *teknisk* kvalitet mellom revisjonsordningene. Selv om «alle» dokumentene rapporterte minimumskravene iht. obligatoriske punkter i vår indeks, oppfattet allikevel variasjon ved de ulike rapportene når det gjaldt metodisk tilnærming, dybde og leservennlighet. Dette fant også rapporten fra Bjørkelo, Berge og Johansen (2014), som kommenterte at forvaltningsrevisjonene ble erfart ulikt mellom revisjonsordningene med hensyn på faktorer som kompetanse i forvaltningsrevisjon som innebærer formulering av problemstillinger, metodisk gjennomføring, faglig tilnærming og godt språk. Våre funn fra dokumentstudien er derfor tilnærmet lik funnene til Bjørkelo, Berge og Johansen (2014).

Fra prinsipal-agent-teorien kan forvaltningsrevisjoner med manglende etterlevelse av gjeldende lover redusere agentens velferd (Douma og Schreuder, 2013). Ved rapportering av forvaltningsrevisjoner uten tilstrekkelig etterlevelse av standard kan agentene bli straffet, som vil medføre merarbeid for agenten (Douma og Schreuder, 2013). Som et resultat kan dette føre til at revisjonsselskapet mister retten til å revidere kommunen ved neste anbudsrunde. På en annen side reduseres velferden til kommunen ved revisors rapportering. Oppdager revisor vesentlige feil er det en forventning til straff (Mulgan, 2000). Zimmerman (1977) definerer agentene som rasjonelle, evaluerende og maksimerende individer. Straff i form av at revisor finner vesentlige feil ved agentenes (kommunens) drift vil resultere i merarbeid for agentene og vil i den sammenheng fungere som et incentiv for å sikre prinsipalens (befolkningen) interesser. Ved at de ulike revisjonsordningene gjennomgående følger kravene i vår indeks, bidrar det til å redusere informasjonsasymmetri, samt at det gir incentiv til å forbedre kommunal virksomhet.

6.2.2 Virksomhetsforståelse

I utredningen til lovendringen i 2004 ble det kommentert at private revisjonsselskap hadde egenskapen av å kunne opparbeide seg kommunal virksomhetsforståelse (Ot.prp. nr.70, 2002-

2003). Ludvigsen og Lund (2015) kommenterte problematikken med private aktørers virksomhetsforståelse og konkluderte med at kommunerevisorenes virksomhetsforståelse ikke var signifikant bedre. Svarene fra empirien stemmer overens med Ludvigsen og Lunds (2015) funn, hvor våre respondenter erfarte virksomhetsforståelsen mellom de ulike revisjonsordningene stort sett som uproblematisk. Dette begrunnes av at private selskap hadde erfaring fra andre kommuner og privat sektor som de bringer inn i revisjonen til den aktuelle kommunen.

Noen av respondentene forteller at private revisjonsselskaper behøver en innkjøringsperiode, men at denne er betinget av hvor mye erfaring selskapene har fra andre kommuner og av tilsvarende størrelse. Vi ser samtidig muligheten for at det i større kommuner som for eksempel Bergen kommune, som har en mer kompleks kommunal sammensetning med befolkning på nærmere 280.000, vil være behov for en lengre innkjøringsperiode. De resterende seks kommunene har et innbyggertall mellom 20.000-60.000, og er i den sammenheng enklere å sammenligne.

På en annen side poengteres det av noen respondenter at private revisjonsselskap kommer med “nye øyne og impulser” utenifra som erfares positivt. Dette forklares i kontrast med at kommunerevisjonen kan “stivne i formen”, hvor private revisjonsselskap sin erfaring fra andre kommuner og privat sektor bidrar til nye impulser rundt forvaltningsrevisjonen. Vi finner at virksomhetsforståelse er god i både offentlige og private revisjonsordninger og at revisor stort sett er i stand til å identifisere kommunale forretningsrisikoer, som en nødvendighet for å finne vesentlige feil i kommunenes virksomhet (Bryhn, 2016). Videre finner vi at det er en økt risiko for at revisjon i egen regi kan “stivne i formen”. Dette begrunnes av at IKS og private aktører lettere kan høste erfaring av andre kommuner, og at de på den måten kontinuerlig fornyer seg i større grad.

6.2.3 Kompetanse

Revisors kompetansegrunnlag er spesifisert i Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner (2004, §11), men det nevnes derimot ingen krav om spesialkompetanse. Fra tidligere forskning presiseres det at kompetanse innen forvaltningsrevisjon skiller seg ut fra kompetanse innen regnskapsrevisjon (Bjørkelo, Berge og Johansen, 2014; Ludvigsen og Lund, 2015), og at kompetansen i større grad forutsetter kunnskaper innen metodikk og annen faglig kunnskap enn bare økonomi. Forvaltningsrevisjoner i kommuner gjennomføres på

svært mange ulike tema, alt fra barnevernstjenester til internkontroller. Annen faglig kunnskap vil i den sammenheng være sterkt tilknyttet virksomhetsforståelse og god innsikt innen de ulike tema som revideres. Kompetanse innen forvaltningsrevisjon kan vi tenke oss karakteriseres som jevn kunnskap om de forskjellige tema i kommunesektoren, mens spesialkompetanse krever dypere kunnskap om de ulike tema i kommunesektoren.

En respondent fortalte at den tidligere ordning hadde to-tre ansatte revisorer i kommunerevisjonen, som måtte revidere de aktuelle tema i kommunen på bestillingen fra kontrollutvalget. Ved overgangen til privat aktør gav samme respondent uttrykk for at revisjonsselskapet hadde fått et bredere fagmiljø som satt på vesentlig mer spesialkompetanse. Dette førte til at kommunen kunne revidere flere ulike tema som kommunerevisjonen ikke hadde kapasitet til. Faglig bredde og spesialkompetanse er faktorer som våre respondenter erfarer bedre hos private revisjonsselskap enn IKS og revisjon i egen regi. Dette er funn som er sterkt sammenfallende med kommentarene til Haugen (2008) og poenget til Ludvigsen og Lund (2014) som anerkjenner at større private revisjonsselskap har mer spesialisert kompetanse enn IKS og revisjon i egen regi.

I utredningen til lovendringen i 2004 blir det også kommentert at private aktører på lik linje med IKS har egenskapen ved å høste erfaringer fra andre kommuner (Ot.prp. nr.70, 2002-2003). Vi ser at forskjellen ligger i at private aktører også høster erfaringer fra andre selskaper i privat sektor. Dette kommenteres av våre respondenter som poengterer at fagmiljø og kunnskapsbasen hos privat aktør er betraktelig større, hvor internasjonal erfaring trekkes fram og bedre kunnskap innen teknologi (spesialkompetanse). Dette er også funn Subramaniam, Chew og Carey (2004) og Fassbinder (2005) poengterer, hvor konkurranseutsettingen blant annet i Australia skyldtes mangel på kompetanse i offentlig sektor innen teknologi.

I studien til Subramaniam, Chew og Carey (2004) ble det konkludert med at private revisjonsselskap kunne tiltrekke seg flere kompetente revisorer enn den interne revisjonen kunne. Gjennom empirien så vi at dette har en parallell til konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon i Norge, hvor noen av respondentene bekreftet at private revisjonsselskap kan tiltrekke seg flere kompetente revisorer enn IKS og revisjon i egen regi. Revisjon i form av IKS og egen regi blir beskrevet som begrenset ved at de ikke besitter tilstrekkelig kunnskap til å gjennomføre mer komplekse forvaltningsrevisjoner.

Fra vår empiri og analyse finner vi at private revisjonsselskap har større faglig bredde og mer spesialkompetanse enn IKS og revisjon i egen regi. Dette stemmer overens med tidligere forskning, og en kompetansehevning vil i følge Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) og Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) resultere i høyere kvalitet i revisjonen. Private revisjonsselskap kan lettere tiltrekke seg mer kompetente revisorer, og tilpasser seg endringene i omgivelsene raskere enn IKS og revisjon i egen regi.

6.2.4 Uavhengighet

Diskusjonen i forkant av lovendringen i 2004 var ikke bygget på om revisors uavhengighet mellom offentlig og privat ordning var ulik (Ot. prp. nr. 70, 2002-2003). Selv om utredningen konkluderte med at revisorene på tvers av revisjonsordningene er underlagt streng taushetsplikt har uavhengigheten vært et tema som noen kommuner har benyttet som argumentasjon for konkurranseutsetting (Skinnarland og Stavnes, 2017). Dette er sterkt linket til revisors *tilsynelatende* uavhengighet som blant annet omhandler avstanden mellom revisor og kommunen (Mautz og Sharaf, 1961; Indset og Tjerbo, 2011). Ved innføring av bestillerutfører modellen i henhold til NPM (Busch, Klausen og Vanebo, 2011) vil usikkerheten for den *tilsynelatende* uavhengigheten reduseres. Dette fordi at man forsterker grensen mellom kommune og revisor, hvor avstanden øker og relasjonens regulering forsterkes (Mautz og Sharaf, 1961). Ut i fra dette vil den *tilsynelatende* uavhengigheten til IKS og private revisjonsselskap være sterkere enn ved revisjon i egen regi. Dette er i tråd med funnene til Skinnarland og Stavnes (2017) og Breunig, Karlsen og Dønnum (2009). Fra empiri så vi at kommunene som gikk fra egen regi til privat aktør opplevde uavhengigheten som bedre etter skiftet, noe som begrunnes i nettopp distansen mellom revisjonsenheten og kommunen. Kommunerevisjonen som en del av kommunens organisasjon vil ha sterkere tilknytning til kommunen enn IKS og private revisjonsselskap, selv om enheten svarer til kommunestyret. En av respondentene forklarer at uavhengigheten er ytterligere forsterket da kommunen har konkurranseutsatt regnskapsrevisjonen og forvaltningsrevisjonen til to ulike private revisjonsselskap.

Problematikken ved revisors *faktiske* uavhengighet kan drøftes opp mot prinsipal-agent-teori. Ved konkurranseutsetting er privat aktør avhengig av å selge tjenester og dermed gjenkjøp, som respondent K2A belyser. I følge teorien er agenten nyttemaksimerende og kan opptre opportunistisk (Zimmerman, 1977). Ved å sikre gjenkjøp kan privat aktør velge å være ukritisk i selve forvaltningsrevisjonsrapportene, for å gjøre kommunen tilfreds. Dette vil

svekke revisors objektivitet og integritet (Gulden, 2015), som igjen svekker den *faktiske* uavhengigheten (Indset og Tjerbo, 2011). På en annen side vil kontrollering av revisjonen sikre at revisjonsselskapene får incentiv til å gjennomføre jobben på en kritisk måte. Ved avsløring av at revisor ikke har opptrådd uavhengig, vil det føre til at revisor miste tillit, og dermed risikerer å miste kunder.

Revisorens uavhengighet vil helt klart påvirke kvaliteten i forvaltningsrevisjonen. Kommuner som opplever at revisor ikke er uavhengig vil ikke tro på at revisjonens innhold, da det er usannsynlig at revisoren rapporterer feil (DeAngelo, 1981). En uavhengig revisor vil heller ikke ha egenskapen i forhold til responderingsplikten, ved å belyse og uttale seg om kommunen viser et rettviseende bilde av driften og etterlevelse av gjeldende lovverk (Tagesson og Eriksson, 2011).

Fra empirien finner vi at revisor sin *tilsynelatende* uavhengighet er bedre ved IKS og privat regi, enn i kommunene som tidligere har benyttet kommunerevisjon. Den *faktiske* uavhengigheten er derimot vanskelig å måle, da den omhandler revisors objektivitet og integritet. I analysen har vi nevnt problemer som kan oppstå ved privat aktør, men dette kan også relatere seg mot IKS og egen regi, da revisorene i disse ordningene også vil ha incentiver for å beholde jobben. Fra teori er det en forventning av at revisor beholder sin *faktiske* uavhengighet ved incentiv og kontroll (Jensen og Meckling, 1976). Gjennom tidligere litteratur og respondentenes svar finner vi at den *faktiske* uavhengigheten er lik ved alle revisjonsordningene, men at den er samtidig vanskelig å måle.

6.3 Institusjonell teori

6.3.1 Revisor

I dagens teknologiske utvikling må organisasjoner tilpasse seg omgivelsene. Regnskap- og revisjonssektoren er sterkt preget av digitalisering og automatisering, og i henhold til institusjonell teori må organisasjoner tilpasse seg den teknologiske utviklingen for å oppnå legitimitet (Bromley og Powell, 2012). Både Subramaniam, Chew og Carey (2004) og Fassbinder (2005) trekker fram de private revisjonsselskapenes kunnskap innen IT som større enn i mindre organisasjoner som offentlige interne revisjonsenheter. Dette er funn som stemmer godt overens med hva noen av våre respondenter berettet. Revisjon i form av IKS og egen regi blir beskrevet som begrenset og dette begrunnes ved at private revisjonsselskap kan

gjennomføre bedre forvaltningsrevisjoner på tema som for eksempel IKT. I henhold til institusjonell teori må de ulike revisjonsordningene tilpasse seg presset fra omgivelsene (andre tilbydere) ved den teknologiske utviklingen. Dette er en forutsetning for å eksistere i samfunnet (Bromley og Powell, 2012) og en nødvendighet for at de private revisjonsselskapene også skal kunne lykkes i å sikre flere kontrakter i kommunesektoren i fremtiden.

6.3.2 Kommunen

På spørsmål om kommunene rådfører seg med/hos andre kommuner som hadde konkurranseutsatt tidligere fikk vi en god del indikasjoner på at det ofte ble gjort. Noen kommuner nevner i empirien å ha sett på kostnadsbesparelsene i andre kommuner i forkant av skiftet, og at dette har vært med i kommunens egne vurdering rundt konkurranseutsettingen. En annen respondent nevner det at nabokommuner valgte å konkurranseutsette som en utslagsgivende effekt for konkurranseutsettingen, hvor kommunen så potensiale for besparelser. På oppfølgings spørsmål rundt om dette ble gjort med hensikt i å «modernisere» kommunen, sier noen respondentene seg enig i også dette. Kopiering av andre organisasjoner kan forekomme innen organisatoriske felt hvor enkelte organisasjoner kan bli betraktet som mer legitime eller suksessfulle. Det er stort sett iøynefallende at kommuner ser til andre kommuner i forkant av konkurranseutsetting, og vi ser dermed tendenser til en form for mimetisk adopsjon, der kommuner som er preget av «usikkerhet» etterligner andre vellykkede og suksessrike (Scott, 2001; Christensen et al. 2004), og som en følge av dette oppnår de en høyere legitimitet.

En annen side av dette gjenspeiles gjennom i DiMaggio og Powell (1983), som hevder at usikkerheten til organisasjonen i tillegg kan skyldes både ytre press med tanke på regler og økte krav til faglighet. Dette fikk vi sterke indikasjoner på at stemte i delkapittel 6.2.3, der respondentene nært sammenfallende nevnte en betydelig forbedring i fagmiljø og kompetanse ved overgangen til privat aktør.

Et annet relevant moment Christensen et al. (2004) nevner som er verdt å diskutere rundt usikkerhetsmomentet, og det faktum at kommunene rådfører seg med andre, er det som heter stiavhengighet. Stiavhengighet kan komme til uttrykk ved at det for eksempel er liten omstillingsvilje på grunn av bestemte normer og verdier (Christensen et al. 2009).

Fra empirien så vi eksempler på at tidligere offentlig revisjonsordning hadde problemer med fornyelse. Dette ble blant annet ytret som at revisor «råtnet litt på rot». Før lovendringen i 2004 var det kun tillatt med revisjon gjennom interkommunale selskap eller kommunerevisjoner, og denne ideologien har nok forblitt i kommunesektoren i lang tid, men i nyere tid søker flere etter andre muligheter, deriblant private.

6.4 Avsluttende betraktninger

Formålet med NPM og konkurranseutsetting er å effektivisere den kommunale forvaltningsrevisjonen med å benytte seg av private revisjonsselskap (Busch et al., 2001). Effektivitet vil oppnås når kvaliteten forbedres og/eller lavere kostnader til tjenesten. Johnsen, Sletnes og Vabo (2004) og Ludvigsen og Lund (2015) poengterte at en økning i kompetanse ville resultere i høyere kvalitet på revisjonen. Vi finner at kvaliteten forbedres ved konkurranseutsetting til privat aktør da de private revisjonsselskapene har et bredere fagmiljø og spesialkompetanse. Dette er sammenfallende med studiene til Subramaniam, Chew og Carey (2004) og Fassbinder (2005). Forskjellen fra deres studier og våre funn er at kommunenes motivasjon for å konkurranseutsette i større grad var påvirket av en forventning om lavere kostnader på revisjonsposten.

Hvordan det totale kostnadsbildet utarter seg er vanskelig å anslå, da vi ikke har nok spesifikk data til å estimere utgiftene til forvaltningsrevisjon alene. Vi observerer at de totale produksjonskostnadene til revisjon og kontroll i Lier, Karmøy og Røyken ikke synker i den grad som det gjør i Asker, Bergen, Oppegård og Rana. I tilfellet hvor produksjonskostnadene ikke synker ved konkurranseutsetting til privat aktør vil en effektiv ressursutnyttelse være mindre sannsynlig. Videre finner vi at transaksjonskostnadene ved konkurranseutsetting og kontraktinngåelse med privat aktør stiger. Disse kostnadene kompliserer kostnadsbildet (Greenwood, 2014; Rambøll og Inventura, 2014), og vi har heller ikke forutsetninger for å estimere disse. Fra litteraturen finner vi at god bestillerkompetanse kan bidra til å redusere transaksjonskostnadene (Johnsen, Sletnes og Vabo, 2004; Vabø, 2007). God bestillerkompetanse innebærer kommune nøye definere innholdet i kontrakten slike at det ikke oppstår "gråsoner". Dette kan redusere usikkerheten og risikoen for opportunistisk atferd.

Vi finner vi det høst sannsynlig at Asker, Bergen, Oppegård og Rana kommune har større besparelser i produksjonskostnadene enn de økende transaksjonskostnadene. Dette medfører at kommunene har oppnådd en effektiv ressursutnyttelse, noe som strider i mot funnene til

Simonsen (2011) som konkluderte at kommuner med private revisjonsordninger har signifikant høyere kostnad på forvaltningsrevisjon. Det store spørsmålet er dermed om konkurranseutsettingen i Lier, Karmøy og Røyken har ført til en ineffektiv ressursutnyttelse. Hvis dette er tilfellet, så må kommunene vurdere om en forbedret kvalitet på forvaltningsrevisjon er verdt usikkerheten rundt kostnadene. Kommuner oppnår økte økonomiske marginger når nytten ved en forbedret kvalitet er større enn usikkerheten rundt kostnadene (Kolltveit, Lereim og Reve, 2009).

7. Konklusjon

Tema for denne masteroppgaven er forvaltningsrevisjon i kommunesektoren. Som en avgrensning har vi valgt å undersøke kommuner som har valgt å konkurranseutsette forvaltningsrevisjonen til private revisjonsselskap, med hensikten om å besvare følgende problemstilling:

Hvilke erfaringer har kommuner med konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon til private aktører?

Dokumentstudien ble gjennomført i forkant av intervjuprosessen for å kartlegge om det forelå en forskjell i rapporteringskvaliteten mellom privat og offentlig revisor iht. operasjonalisert indeks. Den mest nærliggende studien gjennomført av Bjørkelo, Berge og Johansen (2014) kommenterte at de ulike revisjonsordningene stort sett følger kravene i RSK 001. Dette er noe vi også har funnet gjennom våre undersøkelser av forvaltningsrevisjonsrapporter, og vi på den bakgrunn konkludere med at den *tekniske* kvaliteten er tilfredsstillende på tvers av revisjonsordningene.

Intervjuene ga oss mest informasjon til å besvare problemstillingen. Fra intervjuprosessen tilegnet vi oss god innsikt i de “store kommunenes” erfaringer med konkurranseutsetting av den kommunale forvaltningsrevisjonen, hvor hovedfunnene vi kan vise til rundt problemstillingen er:

- Alle kommunene erfarer konkurranseutsettingen til privat aktør som et positivt valg for kommunen og utelukker en overgang tilbake til offentlig aktør.
- Kommunene ser til, eller rådfører seg med andre kommuner i forkant av konkurranseutsetting for informasjon og erfaring.
- Konkurranseutsetting kan føre til lavere produksjonskostnader, men besparelsene kan være begrenset ved et budsjettmessig minimum.
- Transaksjonskostnadene øker som et resultat av usikkerhet, frekvens og transaksjonsspesifikke investeringer. Vi har ikke forutsetninger for å estimere størrelsene på disse kostnadene eksakt, men vi anser risikoen for opportunistisk atferd i relasjonen som lav. Transaksjonskostnadene kan reduseres ved god bestillerkompetanse.

- Konkurransetsettingen bidrar til en effektiv ressursutnyttelse i 4 av 7 kommuner, da besparelsen i produksjonskostnadene er større enn de økte transaksjonskostnadene. Ved en tilnærmet lik eller større produksjonskostnad etter konkurransetsetting ser vi indikasjoner på at det i sum blir dyrere, da transaksjonskostnadene øker.
- Virksomhetsforståelsen erfares som tilfredsstillende i alle revisjonsordningene.
- Fagmiljø og kompetanse erfares bedre ved privat aktør enn ved offentlig revisjon.
- Revisors uavhengighet erfares bedre ved IKS og privat regi, enn ved egen regi (kommunerevisjon).

Vi kan på bakgrunn av denne studien konkludere med at kommunene har veldig positive erfaringer ved konkurransetsetting av forvaltningsrevisjon til private aktører. De fleste kommunene har i etterkant av konkurransetsetting erfart en kostnadsreduksjon og en økt kvalitet gjennom en bredere kompetanse. I tillegg har konkurransetsettingen bedret spørsmålet rundt revisors uavhengighet i kommunene som tidligere har gjennomført revisjon i egen regi.

7.1 Studiens bidrag og implikasjoner

Idealet med enhver studie er å strekke seg og aspirere mot å gi et bidrag. Man ønsker i noen studier å få noe bekreftet, og i andre studier ønsker man å finne ulike og/eller nye elementer ved et fenomen. Vi har under denne avhandlingen aspirert mot å gjøre en så god studie som mulig, slik at andre i kommunesektoren og revisjonslitteraturen kan ha nytte av oppgavens innhold og funn. Dette var også et incentiv for å velge nettopp forvaltningsrevisjon som tema, da vi øynet gode muligheter for gode implikasjoner.

7.1.1 Studiens bidrag til fagfeltet

Denne studiens empiriske funn og konklusjoner bidrar til å stille noen underliggende spørsmål til revisjonsbransjen generelt. Et nærliggende spørsmål beror selvsagt på om flere kommuner, etter interne evalueringer, burde og ville tjent på å konkurransetsette forvaltningsrevisjonen til private aktører. Denne studien bekrefter også elementer fra andre studier, og bidrar i likhet med studier fra Skinnarland og Stavnes (2017) og Hess-Bolstad og Maugesten (2014) til å gi mer innsikt i et lite studert fenomen i Norge. Det er ganske innlysende at det behøves flere studier rundt konkurransetsetting av revisjon i Norge. Effektene rundt dette temaet er noe man vet forholdsvis lite om.

Etter å ha gjennomført denne studien virker forvaltningsrevisjon og revisjons-posten generelt som et kostnadsfelt i kommunen hvor det foreligger gode innsparingsmuligheter, i alle fall ut i fra at det et lavere honorar ikke har en innvirkning på kvaliteten som leveres. Det er altså ganske åpenbart at flere kommuner burde vurdere konkurranseutsetting som en mulighet. Vårt håp er at denne oppgaven, i likhet med andre studier innen feltet, bidrar til å øke kommunenes bevissthet over egen revisjonsordning, og at det vil kunne bidra med verdifull informasjon.

7.1.2 Studiens implikasjoner

Denne studien har flere implikasjoner. Studien gir innsikt i store kommuner som har erfart det å konkurranseutsette forvaltningsrevisjon, og kan fungere som et utgangspunkt for kommuner som vurderer konkurranseutsetting i dag eller som kommer til å gjøre det i fremtiden. Den vil være nyttig for både ansatte i kommuner, fagpersoner og andre interessenter.

I etterkant av 5 av de totalt 7 intervjuene spurte respondentene om det var mulig å få oppgaven tilsendt etter innlevering. Mange la fram at dette ville gi god informasjon til kommunen og at mange fagpersoner ville ha nytte av å lese kommunenes erfaringer. Én respondent ønsket oppgaven da hen mente den godt kunne være aktuell som et tema på landskonferansen til kontrollutvalgene, som NKRF arrangerer i februar 2019. Dette bekreftet vår inngående antakelse om at det ville være mye interesse i fagmiljøene for å lese en slik oppgave.

Studien så spesifikt på store kommuner og det har i tillegg gitt god informasjon som kan relateres til kommunereformen som er lagt til 2020 (Regjeringen, 2017). Kommunereformen vil senke antallet kommuner til 356, noe som vil føre til flere «store kommuner» som kanskje også blir å vurdere konkurranseutsetting av revisjonstjenestene ved, eller etter, sammenslåing.

7.1.3 Avsluttende betraktninger

Utviklingen i konkurranseutsetting av kommunal revisjon

Antallet kommunerevisjoner er over halvert fra år 2000, da det var 9 kommuner som hadde valgt denne organisasjonsformen. I 2018 ser vi nå at det kun er 4 kommuner, Oslo, Trondheim, Bærum og Andøy som fortsatt opprettholder denne funksjonen. Egenregi velges primært av store kommuner som selv kan utnytte stordriftsfordeler både med hensyn til kostnader og kompetanse. Vår oppfattelse er at antallet kommuner som velger å

konkurransetsette revisjonen vil fortsette å øke i de kommende årene, der trenden går mot IKS og særlig privatisering av revisjonstjenestene. Samtidig ser vi av den historiske økningen at dette antallet ikke nødvendigvis kommer til å ha en kraftig økning med det første, men heller en stabil vekst over tid.

Våre anbefalinger til kommuner som vurderer konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon

Anbefalinger nevnt i dette avsnittet er basert på egne undersøkelser. Mange kommuner som ikke har konkurranseutsatt revisjonen har antagelig politiske føringer som hindrer et slikt valg, de tenker kanskje at det vil føre til at ansatte mister arbeidsplasser, eller at det vil føre til en lang geografisk avstand til revisor. Slik denne studien konkluderer så ser man ikke forekommer en betydelig forskjell i rapporteringskvaliteten mellom de ulike ordningene, men det burde egentlig ikke være et «holdepunkt» for kommuner som ikke har konkurranseutsatt. Vår anbefaling til kommuner som har vurdert eller kommer til å vurdere å konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon baserer seg mye på intern evaluering. Vi mener kommunene burde man se på egne tiltak og endringer ut i fra tilbakemeldingene i de aktuelle forvaltningsrevisjonene, for å på den måten se om man føler revisjonsordningen, slik den er i dag, er til tilstrekkelig nytte for kommunen.

Kommuner som ser behov for kostnadskutt burde vurdere konkurranseutsetting til privat revisjon. Vi ser store indikasjoner på at det kan bli billigere, hvis man er observant på detaljer ved kontraktsinngåelse slik at man unngår skjulte og/eller uforutsette kostnader under oppstart. Denne risikoen kan reduseres ved gode evalueringer i forkant og en tett dialog med ny revisor i oppstartsfasen. Kommunene som ser behovet for en mer kompetent gjennomføring av forvaltningsrevisjoner kan både vurdere IKS, da de trekker på erfaringer fra flere kommuner, eller private aktører. Det vil bli levert bedre kvalitet gjennom økt kompetanse, men da må kommunen selv vurdere om det eventuelt er verdt et påslag i total kostnad.

7.2 Forslag til videre forskning

Det er veldig mange forskningsmuligheter innen forvaltningsrevisjon og revisjon generelt, spesielt da forvaltningsrevisjon er lite forsket på i slike kontekster både nasjonalt og internasjonalt. Vi har underveis i denne avhandlingen fått flere tanker til andre relevante

problemstillinger og forskningsmuligheter rundt dette temaet, og vi vil nå å presentere noen av disse.

Et forslag til videre forskning kan være å se på temaet med en litt annen innfallsvinkel, altså forsøke å studere fenomenet ut fra de private revisjonsselskaperes perspektiv. Her vil det uten tvil foreligge mye interessant informasjon og det ville vært veldig relevant å høre om de private aktørenes prioriteringer, ambisjoner og tanker for utviklingen av revisjon i kommunal sektor. Et sentralt funn i denne studien omhandler kompetanse, der alle kommunene vi intervjuet erfarte at de i etterkant av skiftet til privat aktør hadde fått et mye bedre fagmiljø og kompetanse. Hva fokuseres det spesifikt på blant revisorene i private selskaper, har de andre fokusområder og prioriteringer når det gjelder gjennomføringen av forvaltningsrevisjon?

I kapittel 5 blir politiske føringer introdusert som en del av årsaken til enkelte kommuners valg om å konkurransesette. I gjennomføringen av intervjuprosessen var også politikk et tema som fra tid til annen ble tatt opp av respondentene rundt enkelte tema. Dette er et veldig interessant aspekt ved oppgaven, men på grunn av et for lite datagrunnlag og prioritering var ikke dette noe vi hadde kapasitet til å gå videre inn på. En forskningsmulighet som kan være interessant å sett på i denne sammenhengen er de politiske sammensetningene i kommunene som har valgt å konkurransesette og hva som kjennetegner dem. Hva skal i så fall til for at kommuner, der politiske bildet er offentlig revisjon, skal vurdere konkurransesetting?

En tredje forskningsmulighet er å gjennomføre en lignende studie som det vi har gjennomført, bare med et større utvalg kommuner. Intervjuer er den metodiske datainnsamlingen som vil være best egnet i denne sammenhengen, men hvis lignende dokumentstudier vurderes bør forfattere starte veldig tidlig i forskningsprosessen med å samle inn relevant datamateriale, da dette ofte ikke er så lett tilgjengelig.

7.3 Studiens svakheter

Denne studien har som også mange andre studier sine svakheter. I dokumentstudien gikk vi gjennom til sammen 36 forvaltningsrevisjonsrapporter med tilhørende saksdokumenter. I tillegg til at dette er en tidkrevende prosess, så omhandler det også gjennomgang av veldig mange sider. Vi har nok gått gjennom flere tusen sider med rapporter og dokumenter, og det er dermed naturlig å tenke at enkelte momenter kan ha blitt oversett. I evalueringen av metode kommenterte vi at denne sannsynligheten var liten, men vi er klar over at den er til stede.

Det er også noen sårbarheter knyttet til utvalget vi valgte for undersøkelsene. «Store kommuner» ble hovedsakelig valgt på bakgrunn av sammenlignbarhet og tilgjengelighet til data, men vi ønsket også at kommunene skulle ha hatt en liten fartstid med ny privat revisor for å gi så reliable svar som mulig. Noen av kommunene i utvalget har av den grunn en relativt kort fartstid med ny privat revisor, og det kan være vi ville fått noenlunde andre svar om vi intervjuet samme kommune om noen år, da de hadde hatt enda mer erfaringer fra den nye relasjonen å dele. Det kan samtidig også være at intervju med andre kommuner enn de i utvalget vårt ville gitt andre funn, eller at det foreligger andre relevante erfaringer hos kommunene som vi ikke har klart å fange opp. I tillegg kan respondentene i intervjusituasjonen ha tilpasset svarene etter hva de oppfatter er det riktige svaret for å skape et bedre inntrykk av dem selv og kommunen, men i henhold til anonymiteten og inntrykket vi satt igjen med etter intervjuene så virker det lite sannsynlig. Intervjuene ble også gjennomført over telefon, noe som ikke er en foretrukket intervjusetting.

Tidsaspektet for datainnsamlingen kan også sies å være en svakhet i denne studien.

Gjennomføringen av dokumentstudien, fra start til mål, tok en god del lengre tid en først antatt. Når det gjelder intervjuene, så skulle vi også sett at disse ble gjennomført en god stund før, noe som også ville ha gitt oss muligheten til å gjennomføre flere intervjuer ansikt til ansikt. Det å gjennomføre en metodisk triangulering har vært krevende, men det har også sikret en mer robust studie.

KOSTRA-tallene og respondentenes svar på kostnadsbesparelsene har også noen svakheter i denne oppgaven. KOSTRA-tallene mangler en nøyere spesifisering, da kostnaden som presenteres under «kontroll og revisjon» inneholder alle revisjonskostnadene. Mer detaljerte data av hva som faktisk blir brukt til forvaltningsrevisjon spesifikt ville nok styrket denne oppgaven.

8. Referanseliste

Arifin, J. (2014) *Isomorphic pressures influencing the level of mandatory disclosure within financial statements of Indonesian local governments*. Doktoravhandling. Curtin University

Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A. og Hernandez, A. M. L. (2013) Determinants of financial transparency in government. *International Public Management Journal*, 16(4). doi: 10.1080/10967494.2013.849169

Bjørkelo, B., Berge, Ø. M., og Johansen, L. M. (2014) *Evaluering Kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat*. (Deloitte-rapport 12/2014). Oslo: Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Tilgjengelig fra: https://www.regjeringen.no/contentassets/5ab8be06fec447b3822c6fedecf030ac/evaluering_ko ntrollutvalg_kontrollutvalgssekretariat_deloitte_des14.pdf (Hentet: 15. februar 2018).

Breunig, K. J., Dønnum, H., og Karlsen, Ø. G. (2009) *Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester, samt kravet til at kontrollutvalgene skal ha eget sekretariat*. PwC og SINTEF. Oslo: Forskningsrådet. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/vedlegg/komm/kommunalnytt/sluttrappor t-fra-pwc-og-sintef-290409.pdf> (Hentet: 15. januar 2018).

Bromley, P. og Powell, W. W. (2012) From smoke and mirrors to walking the talk: Decoupling in the contemporary world. *The Academy of Management Annals*, 6(1), s. 483-530. en

Bryhn, K. (2016). *Revisors risikovurdering som grunnlag for utførelse av lovpålagt revisjon: Fokus på praktiserende revisorers forståelse av de sentrale risikobegrepene*. Masteroppgave. Universitetet i Agder. Tilgjengelig fra: <https://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/2419296> (Hentet: 28. januar 2018).

Brynhildsvoll, I. og Hannås, G. (2006) *Konkurranseutsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker - evaluering av ordningen*. (Rapport 03/2006). Notodden: Telemarksforskning. Tilgjengelig fra: <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2439957/Rapp-2006-03.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Hentet: 08. februar 2018).

Busch, T., Dehlin, E. og Vanebo, J. O. (2010) *Organisasjon og organisering*, 6. utg. Oslo: Universitetsforlaget.

Busch, T., Klausen, K. L. og Vanebo, J. O. (2011) *Modernisering av offentlig sektor: trender, ideer og praksiser*. Oslo: Universitetsforlaget.

- Busch, T., Johnsen, E., Klausen, K. K. og Vanebo, J. O. (2001) *Modernisering av offentlig sektor: New Public Management i praksis*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Busch, T., Johnsen, E. og Vanebo, J. O. (2009) *Økonomistyring i det offentlige*, 4. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Busch, T. og Ramstad, L. S. (2006) Modernisering av offentlig sektor: Endring, legitimitet og løse koblinger. *Beta*, 20, 51-63.
- Busch, T. og Vanebo, J. O. (2001) *Bestiller-utfører modellen: utfordringer og problemområder*. Trondheim: HIST, Avdeling for økonomisk-administrativ utdanning.
- Chassy, P. og Amey, S. H. (2011) Bad Business: Billions of Taxpayer Dollars Wasted on Hiring Contractors. *Washington DC: Project on Government Oversight*. URL: <http://pogoarchives.org/m/co/igf/bad-business-report-only-2011.pdf>
- Christensen, T., Lægreid, P., Roness, P. G. og Røvik, K. J. (2004) *Organisasjonsteori for offentlig sektor*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Christensen, T., Lægreid, P., Roness, P. G. og Røvik, K. J. (2009) *Organisasjonsteori for offentlig sektor: instrument, kultur, myte*. 2. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- CNN (2018) *Enron Fast Facts*. Tilgjengelig fra: <https://edition.cnn.com/2013/07/02/us/enron-fast-facts/index.html> (Hentet: 02. mai 2018)
- Cockrell, S. R. (2012) A model of municipal disclosures using exploratory factor analysis. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 16, s. 1-15.
- Copley, P. A., (1991) The association between municipal disclosure practices and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(4), s. 245-266. doi: 10.1177/0275074016629008
- DeAngelo, L. E. (1981) Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), s. 183-199. doi: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DiMaggio, P. J., og Powell, W. W. (1983) The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*. 48(2).
- DiMaggio, P. J., og Powell, W. W. (1991). *The New institutionalism in organizational analysis*. 1.utg. Chicago: University of Chicago Press.
- Domberger, S. og Jensen, P. (1997). Contracting Out by the Public Sector: Theory, Evidence, Prospects. *Oxford Review of Economic Policy*, 13(4), s. 67-78. doi: 10.1093/oxrep/13.4.67

Douma, S. og Schreuder H. (2013) *Economic Approaches to Organisations*. 5. utg. London: Pearson Education Limited.

Finansdepartementet (1999) *Lov om årsregnskap m.v (Regnskapsloven)*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56#KAPITTEL_4 (Hentet. 12. februar 2018).

Fassbinder, M. (2005) Outsourcing internal audits: An alternate, reliable approach, *Northwest Financial Review*, 190(16).

Francis, J. R og Wilson, E. R. (1988) Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation. *The Accounting Review*, 63(4) s. 663-682.

Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskomm. (2004) *Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-06-15-904/KAPITTEL_5#§11 (Hentet: 12. februar 2018).

Forskrift om kontrollutvalg i kommuner/fylkesk. (2004) *Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-06-15-905> (Hentet: 14. februar 2018).

Forvaltningsloven (1967) *Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1967-02-10/KAPITTEL_2#KAPITTEL_2 (Hentet 13. mars 2018).

GASB, 1987. *Objectives of financial reporting - Concepts Statement No. 1*. Norwalk: GASB.

Geyskens, I., Steenkamp, J.-B. E. M og Kumar, N. (2006) Make, Buy, or Ally: A Transaction Cost Theory Meta-Analysis, *The Academy of Management Journal*, 49, s 519-543. doi: 10.2307/20159779.

Greenwood, D.T. (2014) The decision to contract out: Understanding the full economic and social impact. *Colorado Center for Policy Studies*. University of Colorado. URL: <https://www.uccs.edu/Documents/ccps/2014/contracts-broaderimpacts-greenwood-march-2014-REVISED-AND-FINAL.pdf>

Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin-Andersson, K., og Suddaby, R. (2008) *The Sage handbook of organizational institutionalism*. London: SAGE Publications Ltd.

Gulden, B. (2015) *Den eksterne revisor*, 9. utg. Oslo: Gyldendal akademisk.

Gårseth-Nesbakk, L. og Kjærland, F. (2015) Terra-skandalen og norske kommuners innovative grep. *Innovasjoner i offentlig tjenesteyting*. Redigert av Andersen, O. J., Gårseth-Nesbakk, L. og Bondas, T. Bergen: Fagbokforlaget

Haugen, L. (2008) Styrking av kommunestyret og kontrollutvalgets roller, *Revregn.no*. Tilgjengelig fra: <https://www.revregn.no/i/2008/1/revisjon-01-08-40> (Hentet: 14. april 2018).

Hess-Bolstad, B. og Maugesten, H. K. (2014) *Konkurransetsetting av kommunal revisjon*. Masteroppgave. HIOA Høgskolen i Oslo og Akershus. Tilgjengelig fra: https://oda-hioa.archive.knowledgearc.net/bitstream/handle/10642/2157/HessBolstad_Maugesten.pdf?sequence=2&isAllowed=y (Hentet 10. februar 2018).

Hodge, G. A. (2000) *Privatization: an international review of performance*. Boulder, Colorado: Westview Press.

Hood, C. (1991) A public management for all seasons? *Public administration*, 69, s. 3-19. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x> (Hentet: 05. mars 2018).

Indset, M., og Tjerbo, T. (2011) *Den vanskelige uavhengigheten: utredning om kommunal revisjon og uavhengighet*. (NIBR-rapport 7/2011). Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning. Tilgjengelig fra: <http://www.nkrf.no/filarkiv/File/nyheter/2011/2011-7.pdf> (Hentet: 3. mars 2018).

Industry Commission (1996) *Competitive Tendering and Contracting by Public Sector Agencies*. (Industry Commission 48/1996) Melbourne: Australian Government Publishing Service. Tilgjengelig fra: <https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/public-service-tenders-contracts> (Hentet 15. mars 2018).

International Federation of Accountants (2012) *ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*. Tilgjengelig fra: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-315-revidert-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-for-vesentlig-feilinformasjon-gjennom-forstaelse-av-enheten-og-dens-omgivelse-26-10-2017.pdf> (Hentet: 17. mars 2018).

Jacobsen, D. I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget.

Jensen, M. C. og Meckling, W. H. (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), s. 305-360. doi: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1).

Johannessen, A., Kristoffersen, L. og Tufte, P. A. (2005) *Forskningsmetode for økonomiskadministrative fag*. 2. utg. Oslo: Abstrakt forlag AS.

Johansen, Ø. K. (2015) *Verdien av tillit: Revisjonens historie*. Oslo: Kagge Forlag.

Johnsen, Å. (1999) *Performance measurement in local government - Organisational control in political institutions*. Doktoravhandling. NHH.

Johnsen, Å., Sletnes, I. og Vabo, S. I. (2004) *Konkurransesutsetting i kommunene*. Oslo: abstrakt forlag.

Kolltveit, B. J., Lereim, J. og Reve, T. (2009) *Prosjekt – strategi, organisering og gjennomføring*. 3. utg. Oslo: Universitetsforlaget.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (1993) *Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-09-25-107#KAPITTEL_16 (Hentet: 12. februar 2018).

Kommunal- og Moderniseringsdepartementet (2004) *Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-06-15-904/KAPITTEL_5#§11 (Hentet: 12. februar 2018).

Kommunal- og Moderniseringsdepartementet (2005) *Brukervalg og konkurransesutsetting – Hvordan sikre best mulig tjenester for innbyggerne*. Tilgjengelig fra: https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/mod/rap/2005/0007/ddd/pdfv/255800-brukervalg_og_konkutssetting.pdf (Hentet: 03. februar 2018).

Kommunal- og Moderniseringsdepartementet (2015) *Kontrollutvalgsboken*. Tilgjengelig fra: https://www.regjeringen.no/contentassets/67b3cb9c983a49b2be54e8b932faceb9/kontrollutvalg_sboka.pdf (Hentet 18. januar 2018).

Kommuneloven (1992) *Lov om kommuner og fylkeskommuner*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-09-25-107> (Hentet: 12.02.2018).

Krossli, J.I. (2017) Kan teoretisk effektivisere for 29 milliarder. *Kommunal-Rapport.no*. Tilgjengelig fra: <https://kommunal-rapport.no/politikk-okonomi/2017/12/kan-effektivisere-29-milliarder> (Hentet: 12. mars 2018)

Ludvigsen, H. og Lund, A. S. (2015) *Asker kommunerevisjon*. Oslo: Hjort DA. Tilgjengelig fra: http://www.rokus.no/uploads/2/6/1/4/26148987/innkalling_090615_asker.pdf (Hentet: 08. februar 2018)

Marston, C. L. og Shrikes, P. J. (1991) The use of disclosure indices in accounting research: A review article. *British Accounting Review*, 23(3), s. 195-210.

Marti, C., Royo, S. og Acerete, B. (2012) The effect of new legislation on the disclosure of performance indicators: The case of Spanish local governments. *International Journal of Public Administration*. 35(13), s. 873-885. doi: 10.1080/01900692.2012.686032

- Mautz, R. K. og Sharaf, H. A. (1961) *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association. Auditing Theory and Practice.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. og Mauland, H. (2010) *Regnskap og budsjett i staten – en innføring*. Trondheim: Cappellen Damm AS.
- Mellemvik, F. og Olson, O., red. (1996) *Regnskap i forandring - Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Fagbokforlaget.
- Meyer, J. W. og Rowan, B. (1977) Institutionalized Organizations: Formal Structur as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. 83(2). s. 340-363.
- Mulgan, R. (2000) Accountability: An Ever-Expanding Concept?, *Public Administration*, 78(3), s. 555-573. doi: doi:10.1111/1467-9299.00218.
- Norges kommunerevisorforbund (2011a) *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon*. Tilgjengelig fra: http://www.nkrf.no/rsk_001_standard_for_forvaltningsrevisjon (Hentet: 2. februar 2018).
- Norges kommunerevisorforbund (2011b) *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon er revidert*. Tilgjengelig fra: <http://www.nkrf.no/nyheter/cms/2011/februar/rsk-001-standard-for-forvaltningsrevisjon-er-revidert/2016> (Hentet 23. februar 2018).
- Norges kommunerevisorforbund (2016) *Veileder i forvaltningsrevisjon*. Tilgjengelig fra: http://www.nkrf.no/veileder_i_forvaltningsrevisjon (Hentet 20. februar 2018).
- Norges kommunerevisorforbund (2018) *Forvaltningsrevisjonsregister*. Tilgjengelig fra: <http://www.nkrf.no/forvaltningsrevisjonsregister> (Hentet 20. februar 2018).
- NSD (2018) *Om NSD*. Tilgjengelig fra: <http://www.nsd.uib.no/om/> (Hentet 3. mars 2018).
- Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) *Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkes kommuner m.m. (kommunal revisjon)*. Oslo: Det Kongelige Kommunal- og Regionaldepartementet. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/contentassets/2de5ee72b45f4bb8ad6a919900735c5d/no/pdfs/otp200220030070000dddpdfs.pdf> (Hentet: 14. januar 2018).
- Power, M. (1997) *The audit society: Rituals of verification*. 1. utg. Oxford: Oxford University Press.
- Rambøll og Inventura (2014) *Kostnader, besparelser og effektivisering ved konkurranse*. (KS-rapport 02/2014). Oslo: Kommunespeilet. Tilgjengelig fra: <http://www.ks.no/globalassets/vedlegg-til-hvert-fagomrader/okonomi/offentlige->

anskaffelser/fou/rapport-kostnader-besparelser-og-effektivisering-ved-konkurranse-rapport-pa-fou-siden.pdf (Hentet: 04. mars 2018).

Regjeringen (2017) *Kommunereformen*. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommunereform/kommunereform/id2548377/> (Hentet 3. mars 2018).

Regnskapsloven (1998) *Lov om årsregnskap mv*. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskaploven> (Hentet: 13. februar 2018).

Revisorforeningen (2018) *Kommuner med privat revisjon*. Tilgjengelig fra: <https://www.revisorforeningen.no/om-revisjon/revisjon-i-kommuner/kommuner-med-privat-revisjon/> (Hentet: 14. mars 2018).

Revisorloven (1999) *Lov om revisjon og revisorer*. Tilgjengelig fra: https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2/KAPITTEL_4#§4-2 (Hentet: 22. mars 2018)

Rezaee, Z. (2005) Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), s. 277-298. doi: 10.1016/S1045-2354(03)00072-8

Saunders, M. N., Lewis, P. og Thornhill, A. (2016) *Research methods for business students*. 7. utg. Harlow: Pearson Education Limited.

Savas, E.S. (2000) *Privatization and Public-Private Partnerships*. 2. utg. New Jersey. Chatham House.

Schanche, M. (2011) Bergen dumper egen kommunerevisjon. *Fagbladet.no*. Tilgjengelig fra: <https://fagbladet.no/bergen-dumper-egen-kommunerevisjon-6.91.16033.f66c07333a> (Hentet 25. januar 2018).

Scott, R. W. (2001) *Institutions and Organizations*. 2. utg. Sage Publications, Inc., California.

Scott, R.W. (2008) *Institutions and Organizations, Ideas and Interest*. 3. utg. Sage Publications Inc.

Simonsen, M. (2011) *Utgifter til revisjon i kommuner og fylkeskommuner*. (Vestlandsforskning 2011). Sogndal: Vestlandsforskning. Tilgjengelig fra: http://www.nkrf.no/filarkiv/File/nyheter/2011/Rapport_Kartlegging_av_revisjonskostnader_-_Vestlandsforskning.pdf (Hentet 13. februar 2018)

Sjølie, Ø. (2007) Dette er Terra-saken. *e24.no*. Tilgjengelig fra: <https://e24.no/makro-og-politikk/dette-er-terra-skandalen/2122946> (Hentet: 25. april 2018).

Skinnarland, T. E. R. og Stavnes, H. D. (2017) *Konkurransetsetting av kommunal revisjon*. Masteroppgave. Norges Handelshøyskole i Bergen. Tilgjengelig fra: <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2452305/masterthesis.PDF?sequence=1&isAllowed=y> (Hentet: 18. januar 2018)

Statistisk sentralbyrå (2018a) *Kart*. Tilgjengelig fra: <http://kart.ssb.no/> (Hentet 24. februar 2018)

Statistisk sentralbyrå (2018b) *Kommuneregnskap*. Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/kommregnko> (Hentet: 19. mars 2018).

Statistisk sentralbyrå (2018c) *KOSTRA*. Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/statbank/table/05065/?rxid=fccc2c19-70d0-4418-ad45-b12a6a0f5e9a> (Hentet 01. april 2018).

Subramaniam, N., Chew, Ng. og Carey, P. (2004) Outsourcing Internal Audit Services: An Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities. *Australian accounting Review*. 14(3), s. 86-95. doi: 10.1111/j.1835-2561.2004.tb00245.x

Suchman, M.C. (1995) Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), s. 571-610.

Sunnevåg, K. J og Eldegard, T. (2006) *Konkurransetsetting av fylkeskommunal revisjon*. (SNF rapport 29/2006). Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS. Tilgjengelig fra: https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/164933/R29_06.pdf?sequence=1 (Hentet 15. februar 2018).

Tagesson, T. og Eriksson, O. (2011) What do auditors do? obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), s 272-285. doi: 10.1111/j.1468-0408.2011.00525.

Thompson, K. (1996) Performance Auditing: What is it? *The Government Accountants Journal*, 45(1), s. 14-25.

Thonstad, K. (2015) *Mer konkurranseutsetting*. (Samfunnsdokument 1/15). Samfunnspolitisk avdeling. Landsorganisasjonen i Norge. Tilgjengelig fra: https://www.lo.no/PageFiles/13169/2015-01-Mer_konkurranseutsetting_en_god_ide_i_dagens_Norge.pdf (Hentet: 23. februar 2018)

Vabø, M. (2007) Hjemmetjenesten i en styringsideologisk brytningstid. Dr. Art. Avhandling. Det samfunnsvitenskapelige fakultet Universitetet i Oslo.

Williamson, O. E. (1985) *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: The Free Press.

Williamson, O. E. (1981) The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. *The American Journal of Sociology*, 87(3), s. 548-577.

Williamson, O. E. (1979) Transaction-cost economics: The Governance of Contractual Relations. *The Journal of Law and Economics*, 22(2), s. 233-261.

Young, J. J. (2006) Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), s. 579-600. doi: 10.1016/j.aos.2005.12.005

Zimmerman, J. L. (1977) The municipal accounting maze: An analysis of political incentives *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, s. 107-144.

9. Vedlegg

Vedlegg 1: Indeks til dokumentstudien

RSK 001 Operasjonaliseres:	
Nummer:	
8	Er revisor uavhengig og objektiv, og er prosjektteamets uavhengighet dokumentert?
10	Er forvaltningsrevisjonen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling?
<u>14</u>	Er det notert at et oppstartsmøte er gjennomført?
16	Er høringsvar lagt ved rapporten?
17	Er rapport sendt til kontrollutvalget?
18	Er det utarbeidet en prosjektplan for forvaltningsrevisjonen?
<u>19</u>	Er tids- og ressursbruk, bakgrunn, avgrensninger og formål for prosjektet inkludert i rapporten?
20	Er det utarbeidet problemstilling(er) i rapporten?
21	Er problemstillingene tilstrekkelig konkretisert til å besvares?
22	Er det utarbeidet revisjonskriterier?
23	Er revisjonskriteriene begrunnet i, og utledet fra autoritative kilder?
25	Er revisjonskriteriene relevante og konkrete?
<u>26</u>	Er det brukt flere metoder? (Triangulering)
27	Er metodevalg relevant (gyldig og valid) i forhold til problemstilling?
28	I forhold til tema: er ulike og nok personer/data undersøkt/innsamlet til å svare på problemstillingen(e)?
29	Er data innsamlet gjennom intervju verifisert?
30	Er data i tråd med personopplysningsloven?
31	Er innsamlet data analysert iht. revisjonskriteriene?
32	Er revisors vurderinger objektive og logiske?
33a	Er det konkludert iht. Problemstilling?
33b	Er vesentlige avvik kommet tydelig frem?
<u>34a</u>	Har revisor gitt anbefalinger? (Der det er hensiktsmessig bør det gis)
34b	Har revisor latt være å formulere anbefalinger som pålegg til administrasjonen? (Det skal man ikke gjøre)
34c	Har revisor latt være å foreslå for detaljerte løsninger? (Det skal man være varsom med)
<u>36</u>	Er rapporten leservennlig? Ikke for lang og for mange vanskelige kriterier, ukjente lover etc.
37	Er det en tydelig sammenheng mellom P/R/D/V/K/A? (se punkt 37)
38	Er tema beskrevet godt nok iht. revisors vurderinger og konklusjoner?

39	Er det tydelig forskjell på hva som er presenterte data og hva som er revisors vurderinger?
40	Inneholder rapporten alle punktene i 40? (Sammendrag, bakgrunn for prosjektet/bestilling, problemstilling(er), metode, revisjonskriterier, data, vurderinger, konklusjoner og eventuelle anbefalinger, oversikt over sentrale dokumenter og litteratur. administrasjonssjefens kommentarer)
41	Er elementer av rapporten utdypet i vedlegg?
42	Gir rapporten en totalforståelse av utførelsen av prosjektet?

**Fet skrift: Obligatoriske krav i RSK 001. Inkluderes iht. indeks-score.*

**Liten skrift: Ikke-obligatoriske krav i RSK 001.*

**Markert i rødt: Ikke med i utregning av score, det samme som Ikke-obligatoriske krav.*

Vedlegg 2: Intervjuguide

Intervjuguide Forvaltningsrevisjon	
Semistrukturerte intervjuer med kommuner	
på ca. 60 minutter	
1) Hvordan opplever du at forvaltningsrevisjonen ble gjennomført og fungerte under den tidligere revisjonsordningen (IKS)?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Hvordan fungerte det daglige samarbeidet mellom den tidligere revisjonsenheten og kommunen?</i>	
- <i>Hvordan var kjemien mellom kommune og revisor, samarbeid, kommunikasjon, hvor enkel de var å jobbe med, tilgjengelighet/åpenhet.</i>	
2) Hva var hovedårsakene til at kommunen valgte å konkurranseutsette forvaltningsrevisjonen?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Politiske føringer, vurderinger, intensjoner, hvem tok initiativet, innhentet informasjon, ekstern bistand?</i>	
3) Rådførte kommunen seg med andre kommuner som hadde valgt privat aktør før valget om å konkurranseutsette ble tatt?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Var andre kommuners erfaringer med privat revisor utslagsgivende for valget? Var det et ønske om å modernisere moderne organisasjoner?</i>	
4) Hva ønsket kommunen å oppnå med skiftet til den nye revisjonsordningen (privat aktør)?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Hva var utslagsgivende for valget? bedre kvalitet, kostnad, lite fornøyd med tidligere ordning, hvorfor? Forventninger/Hensikt/Målsetting?</i>	
5) Hvordan opplever du at forvaltningsrevisjonen blir gjennomført og fungerer under den nye revisjonsordningen (privat aktør)?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Hvordan fungerer det daglige samarbeidet mellom den nye revisjonsenheten og kommunen?</i>	
- <i>Hvordan er kjemi med revisor, samarbeid, kommunikasjon, hvor enkel de var å jobbe med, tilgjengelighet/åpenhet.</i>	
6) Er det noen klare likheter og/eller forskjeller mellom revisorene på gammel og ny ordning i forhold til hva de er mest opptatt av når det gjelder gjennomføringen av forvaltningsrevisjoner?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Har de ulike incentiver? Er noen mer nøye på ulike felt, tidsbruk, kostnad, omfattende rapporter etc.</i>	
7) Hvordan vil du definere kvalitet når det gjelder forvaltningsrevisjon?	
<i>Oppfølging:</i>	
- <i>Gode tilbakemeldinger? Omfattende rapporter? Kvalitet bygger på sterk faglig kompetanse?</i>	

8) Hvordan opplever du kvaliteten på forvaltningsrevisjonen som leveres nå i forhold til tidligere revisor?

Oppfølging:

- Hvis "bedre kvalitet" -> hva opplever dere er årsaken til dette? hva er bedre? (Opplevd kvalitet iht. rapporter).

9) Hvordan vurderer dere revisors uavhengighet nå i forhold til tidligere revisjonsordning?

Oppfølging:

- Mer/mindre uavhengig når de ikke er en del av kommunen? Ingen forskjell?

10) Hvordan vil du sammenligne virksomhetsforståelsen til foregående og ny revisor?

Oppfølging:

- Har de like god innsikt i kommunen? De offentlige har god fra før? Trenger privat aktør en innkjøringsperiode? Hvordan er lokal kjennskap, kommunal kunnskap?

11) Erfarer kommunen forskjell i fagmiljø og kompetansespekter mellom den tidligere revisoren og ny privat revisor?

Oppfølging:

- Hvilke forskjeller i så fall. Fagmiljø og kompetansespekter kan trekkes inn ved forvaltningsrevisjon?
- Statsautoriserte revisorer?

12) Hvordan har overgangen til privat aktør påvirket kommunens ressursbruk til forvaltningsrevisjon?

Oppfølging:

- Honorarstørrelse, prisutvikling de siste årene? Opplever dere forskjell på timesprisen mellom kommunal og privat revisor?
- Kostnadsflytting, intern tid, gratis tid kommune må gi bort eller beslaglegges det tid for å fasilitere ekstern revisor? Krever det mer oppfølging fra administrasjonen etter skiftet?

13) Basert på det du nå har fortalt, hvilket inntrykk sitter kommunen igjen med etter valget om å konkurransenutsette til privat aktør(er)?

Oppfølging:

- Framtidsutsikter for kommunen? Vil det være aktuelt for kommunen å gå tilbake til tidligere revisjonsordning/offentlig revisjon i fremtiden?

Avslutning:

Er det noe du ønsker å legge til rundt temaet som kan være relevant?

Vedlegg 3: Utfyllende resultater fra dokumentstudien

Kommune	Revisjons-ordning	Revisjonsselskap	Rapport	Score på rapport	Totalscore
Asker	Egen regi	Asker kommunerevisjon	FDV Eiendom (2014)	90,1%	96,7 %
Asker	Egen regi	Asker kommunerevisjon	Tjenester til barn (2015)	100%	
Asker	Egen regi	Asker kommunerevisjon	Skolefritidsordning (2015)	100%	
Asker	Privat regi	KPMG	Sosialhjelp til unge (2016)	100%	100 %
Asker	Privat regi	BDO	Anskaffelser i: Asker kommune.. (2017)	100%	
Asker	Privat regi	BDO	Fullstendigheten av refusjonskrav til flyktninger og ressurskrevende brukere (2018)	100%	
Bergen	Egen regi	Bergen Kommune Kommunerevisjon	Intern kontroll i etat for byggevedlikehold (2011)	100%	95,2%
Bergen	Egen regi	Bergen Kommune Kommunerevisjon	Intern kontroll i byrådsavdeling for kultur, næring, idrett og kirke (2012)	90,1%	
Bergen	Egen regi	Bergen Kommune Kommunerevisjon	Boligetatens boligsosiale tiltak (2012)	95,5%	
Bergen	Privat regi	Deloitte	Internkontroll i Bergen Kommune. Enhet for psykisk helse (2013)	100%	100%
Bergen	Privat regi	Deloitte	Juridisk kvalitetssikring i Etat for byggesak og private planer (2013)	100%	
Bergen	Privat regi	Deloitte	Internkontroll i byrådsavdeling for finans, eiendom og eierskap (2014)	100%	
Lier	IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	Tjenestetilbudet innen psykisk helse i Lier kommune (2010)	100%	98,5%
Lier	IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	Offentlige anskaffelser (2011)	95,5%	
Lier	IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	Barnevernet i Lier Kommune (2012)	100%	
Lier	Privat regi	Deloitte	Økonomisk sosialhjelp (2015)	100%	

Lier	Privat regi	KPMG	Forvaltningsrevisjon av Etikk (2017)	100%	100%
Lier	Privat regi	KPMG	Undersøkelse av Lier kommunens tilskudd til Barnas Stasjon (2017)	100%	
Oppegård	IKS	Follo Distriktsrevisjon IKS	PPT i skole og barnehage (2015)	100%	100%
Oppegård	IKS	Follo Distriktsrevisjon IKS	Prosjektstyring i byggeprosjekt (2016)	100%	
Oppegård	IKS	Follo Distriktsrevisjon IKS	IKT og Beredskap (2016)	100%	
Oppegård	Privat regi	Deloitte	Internkontroll (2016)	100%	100%
Oppegård	Privat regi	Deloitte	Vedtaksoppfølging (2017)	100%	
Oppegård	Privat regi	Deloitte	Internkontroll i barnehager (2017)	100%	
Rana	IKS	Indre Helgeland Kommunerevisjon	PR-utvalgets midlertidige vedtak (2011)	95,5%	95,45%
Rana	IKS	Indre Helgeland Kommunerevisjon	Innkjøpsrutiner og internkontroll (2012)	95,5%	
Rana	IKS	Indre Helgeland Kommunerevisjon	Saksbehandlingsrutiner innen MVA. (2013)	95,45%	
Rana	Privat regi	Deloitte	Kommunal forvaltning av eiendom (2016)	100%	100%
Rana	Privat regi	Deloitte	Bydrift (2016)	100%	
Rana	Privat regi	Deloitte	Virksomhetsstyring og internkontroll (2017)	100%	
Røyken	IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	Vold og mobbing i skolen (2009)	90,1%	84,57%
Røyken	IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	Vurdering av innkjøpsprosessen i Røyken Kommune (2009)	81,8%	
Røyken	IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	Offentlig anskaffelser (2009)	81,8%	
Røyken	Privat regi	Deloitte	Samhandlingsreformen (2015)	100%	100%
Røyken	Privat regi	Deloitte	Psykisk helsearbeid og rusomsorg (2015)	100%	
Røyken	Privat regi	Deloitte	Behandling av byggesaker (2018)	100%	

Vedlegg 4: Kvittering NSD



Levi Gårseth-Nesbakk

7491 TRONDHEIM

Vår dato: 20.04.2018

Vår ref: 59989 / 3 / AMS

Deres dato:

Deres ref:

Vurdering fra NSD Personvernombudet for forskning § 31

Personvernombudet for forskning viser til meldeskjema mottatt 21.03.2018 for prosjektet:

59989	<i>Utvikling og erfaringer av konkurranseutsatt forvaltningsrevisjon i kommunesektoren</i>
Behandlingsansvarlig	<i>NTNU, ved institusjonens øverste leder</i>
Daglig ansvarlig	<i>Levi Gårseth-Nesbakk</i>
Student	<i>Fredrik Woldseth</i>

Vurdering

Etter gjennomgang av opplysningene i meldeskjemaet og øvrig dokumentasjon finner vi at prosjektet er meldepliktig og at personopplysningene som blir samlet inn i dette prosjektet er regulert av personopplysningsloven § 31. På den neste siden er vår vurdering av prosjektopplegget slik det er meldt til oss. Du kan nå gå i gang med å behandle personopplysninger.

Vilkår for vår anbefaling

Vår anbefaling forutsetter at du gjennomfører prosjektet i tråd med:

- opplysningene gitt i meldeskjemaet og øvrig dokumentasjon
- vår prosjektvurdering, se side 2
- eventuell korrespondanse med oss

Vi forutsetter at du ikke innhenter sensitive personopplysninger.

Meld fra hvis du gjør vesentlige endringer i prosjektet

Dersom prosjektet endrer seg, kan det være nødvendig å sende inn endringsmelding. På våre nettsider finner du svar på hvilke [endringer](#) du må melde, samt endringsskjema.

Opplysninger om prosjektet blir lagt ut på våre nettsider og i Meldingsarkivet

Vi har lagt ut opplysninger om prosjektet på nettsidene våre. Alle våre institusjoner har også tilgang til egne prosjekter i [Meldingsarkivet](#).

Vi tar kontakt om status for behandling av personopplysninger ved prosjektslutt

Dokumentet er elektronisk produsert og godkjent ved NSDs rutiner for elektronisk godkjenning.

Ved prosjektslutt 24.05.2018 vil vi ta kontakt for å avklare status for behandlingen av personopplysninger.

Se våre nettsider eller ta kontakt dersom du har spørsmål. Vi ønsker lykke til med prosjektet!

Marianne Høgetveit Myhren

Anne-Mette Somby

Kontaktperson: Anne-Mette Somby tlf: 55 58 24 10 / anne-mette.somby@nsd.no

Vedlegg: Prosjektvurdering

Kopi: Fredrik Woldseth, fredrik_wahl_3@hotmail.com