

Masteroppgave 2012

Tittel:

Translasjon av kompetanse fra en ekstern organisasjon

Master i offentlig ledelse og styring, med fordypning i
økonomi



Høgskolen i **Hedmark**

Kandidat: Hilde Synnøve Lind
6. semester 2012

Innhold

Tabell- og figurliste	4
Forord	5
1. Innledning	6
1.1 Formål og bakgrunn for valg av tema	6
1.2 Avgrensing	9
1.3 Disposisjon	10
2. Kort om formelle forhold i forhold til regulering av internkontroll i kommuner.	11
2.1 Kommunestyret	11
2.2 Administrasjon	12
2.3 Kontrollutvalg og revisjon	12
2.3.1 Regnskapsrevisjon	13
2.3.2 Forvaltningsrevisjon	13
2.3.3 Standard for forvaltningsrevisjon	15
2.4 Definisjon av internkontroll	17
2.4.1 COSO modellen	17
2.4.2 Andre rammeverk for internkontroll	20
2.4.3 God internkontroll	22
2.5 Offentlig sektor	22
3 Teoretisk tilnærming	24
3.1 Translasjonsteori	24
3.2 Læring/kompetanse	28
4 Metode og datagrunnlag	30
Kvalitativ metode	30
Kvantitativ metode	30
4.1 Forskningsmetode og forskningsspørsmål	30
4.2 Undersøkelsesopplegg og utvalg	32
4.3 Realibilitet og validitet	35
5 Oppgavens empiri og analyse – Case studies	37
5.1 Innledning	37
5.2 Translasjonsprosess	38
5.2.1 Er problemene som fremkommer i forvaltningsrevisjonsrapporten tydelige og kommunisert?	38
5.2.2 Er oversetteren synlig i translasjonsprosessen?	43
5.2.3 Er COSO modellen eller andre konkretiseringer gjort?	46
5.2.4 Blir ideene gradvis mer operative nedover i hierarkiet?	51
6 Oppsummering	55

7	Kilder og referanser.....	57
7.1	Kilder.....	57
7.2	Referanser.....	58
8	Sammendrag.....	a
9	Summary	b
10	Vedlegg	c

Antall ord i oppgave : 15.434

Tabell- og figurliste

Figurer

- Figur nr 1, grafisk fremstilling av kommunal organisering av tilsynsfunksjonen.
- Figur nr 2, grafisk fremstilling av prosessen for en forvaltningsrevisjon.
- Figur nr 3, grafisk fremstilling av COSO modellen.
- Figur nr 4, grafisk fremstilling av CoCo modellen.
- Figur nr 5, grafisk fremstilling av overføring mellom to kontekster.
- Figur nr 6, grafisk fremstilling av 4 kompetansekomponeanter.
- Figur nr 7, grafisk fremstilling av variablene i translasjonsprosessen.
- Figur nr 8, grafisk fremstilling av forholdet mellom revisjonsanbefalinger og internkontroll.
- Figur nr 9, grafisk fremstilling av administrativ organisering i kommuner.

Tabeller

- Tabell nr 1, kobling mellom teori og spørsmål.
- Tabell nr 2, kobling mellom teori, spørsmål og forventet funn.
- Tabell nr 3, data fra dokumentanalyse av forvaltningsrevisjonsrapporter – del 1.
- Tabell nr 4, oversikt over hyppighet der rådmannens uttalelse til rapporten foreligger.
- Tabell nr 5, tabell med oversikt over alvorlighetsgraden av rapporterte avvik.
- Tabell nr 6, oversikt over læringseffekten etter en forvaltningsrevisjon.
- Tabell nr 7, data fra dokumentanalyse av forvaltningsrevisjonsrapporter – del 2.
- Tabell nr 8, oversikt over kategorisering av forvaltningsrevisjonsprosjekter.
- Tabell nr 9, kategorisering av de rapportene jeg analyserte.
- Tabell nr 10, tabell over behandling av tilbakemeldinger etter en forvaltningsrevisjon.
- Tabell nr 11, oversikt over oppfølging av forvaltningsrevisjonsrapporter.
- Tabell nr 12, data fra dokumentanalyse av forvaltningsrevisjonsrapporter – del 3.

Forord

I dette dokumentet presenterer jeg min masteravhandling. Avhandlingen er den avsluttende del av studiet ved Høgskolen i Hedmark. Studieretningen har vært Master i offentlig ledelse og styring, med fordypning i økonomi. Oppgaven tilsvarer 30 studiepoeng. Valg av tema for oppgaven har jeg funnet i et fagfelt som jeg har jobbet med og interessert meg i over flere år.

Jeg vil benytte anledningen til å takke min veileder, Bent Sofus Tranøy. Han har gitt råd til meg underveis i oppgaven, og forsøkt å få meg til å tenke abstrakt. Det kan nok ikke ha vært så enkelt, for et hode som er vant med å tenke med ”to streker under svaret”.

I tillegg vil jeg takke Høgskolen i Hedmark for et lærerikt studie. Det har vært lærerikt både på det faglige plan med mange flotte forelesere, og også på det sosiale plan. Med muligheter til å treffe og lære nye mennesker.

Arbeidet med oppgaven har vært krevende, og det har blitt mange kvelder og helger, da jeg har hatt full jobb ved siden av.

Halden 15. mai 2012.

1. Innledning

1.1 Formål og bakgrunn for valg av tema

Det har vært mange saker i media de siste årene om korrupsjon og misligheter i offentlig sektor. Det er her et paradoks trer frem. Kommunerevisjonen har i forkant fremmet anbefalinger i forvaltningsrevisjonsrapporter, likevel avdekkes saker. Derfor blir overføring av kompetanse viktig. Oppgaven har fått følgende forskningsspørsmål:

Hvilke faktorer har en betydning når man skal overføre kompetanse om internkontroll mellom organisasjoner, mellom revisjonen og kommuneorganisasjonen?

Fra Norge kjenner vi saker om mislighetssaker i offentlig sektor som hos:

- Undervisningsbygg KF
- Nedre Romerike Vannverk IKS
- Bærum kommune (eiendomsforvaltningen)

I nabolandet Sverige er det ikke kjente saker av det beløpsmessige omfanget som de nevnte i Norge, men det kan nevnes mislighetssak i kommunale bolag i Gøteborg. Denne saken ble omtalt som ”mutskandalen”.

I Vannverksaken ble tidligere vannverks- og renseanleggsjef på Nedre Romerike dømt til 8 års fengsel for grov korrupsjon/grov utroskap i Nedre Romerike Tingrett. Flere personer som hans sønn, en innleid slamkjører og en takstmann/annleggsmaskinselger ble også dømt til fengselstraff. Samlet erstatning beløp seg til 63 millioner kroner, samt inndragning av vannverkssjefens afrikanske farm. Saken ble avdekket av Aftenposten (Korrupsjon i Norge, 2008 s 250, Gedde-Dahl, Hafstad, Magnussen) .

I Undervisningsbyggsaken ble tidligere eiendomssjef dømt til 7 års fengsel for grov korrupsjon og dokumentforfalskning i Borgarting Lagmannsrett. Han ble også dømt til inndragelse av 112 millioner kroner til fordel for Oslo kommune. Saken ble avdekket via hvitvaskingsmelding fra bank. (Korrupsjon i Norge, 2008 s 251, Gedde-Dahl, Hafstad, Magnussen) .

I Bærumsaken ble den personen som jobbet i eiendomsforvaltningen i kommunen dømt til 5 år og 6 måneders fengsel. Kommunen skal ha blitt påført tap over flere år. Seks personer ble

dømt til ubetinget fengsel og en til betinget. En person ble frikjent. Totalt seks personer ble dømt til å betale tilbake 16 millioner kroner til Bærum kommune. Skatt og avgiftsundragelser avslørte korrupsjonen. Fylkesskattekontoret tipset politiet (Maria Nakken, Simen Skjebostad, www.nrk.no, 2009).

Det som er felles for noen av disse sakene er at de har blitt oppdaget av personer utenfor egen organisasjon. Det er et tydelig tegn på svakheter i internkontrollen. En god internkontroll burde fanget opp utroskapen på et langt tidligere tidspunkt. Og man kan stille seg spørsmål om det har vært revisjonsanmerkninger i forkant, og hvorfor har de i tilfellet ikke blitt fulgt opp? Tillitt er et sentralt begrep i alle organisasjoner, men når mislighetssaker kan pågå over lengre tid, er det grunn til å stille spørsmål om kontrollmekanismene fungerer.

Kontrollmekanismene må ikke være av den art at man på veien mister effektiviteten. Tillitt må fortsatt være et sentralt begrep.

Sakene som har blitt avdekket av media hos Undervisningsbyggsaken, Bærumsaken, og Nedre Romerikesaken har bidratt til å styrke diskusjonen rundt viktigheten av god internkontroll. Likevel kommer det stadig saker i media, der det viser seg at internkontrollen i offentlige organisasjoner må ha sviktet. Senest Unibuss saken i Oslo kommune. I de siste månedene har det blitt avdekket en sak der seks personer i tilknytning til UniBuss AS i Oslo er siktet for korrupsjon. I Kommunal rapport av 13. oktober 2011 er det en artikkel om saken. Det kommer frem at i 2009 kom det en rapport fra Kommunerevisjonen i Oslo som dokumenterte rot, uryddighet og dårlige rutiner i selskapet. Alltså svakheter ved den interne kontrollen. Kontrollutvalget vedtok å ta rapporten til orientering, det eneste byrådet skulle følge opp var å sjekke opp om hvorvidt Unibuss må følge loven om offentlige anskaffelser.

For en av de aller største mislighetssakene, nemlig ved Undervisningsbygg KF¹, leverte Oslo kommunerevisjon en forvaltningsrevisjonsrapport (nummer 16/2004 økonomisk styring av investeringsprosjekter i Undervisningsbygg KF) som blant annet så på etterlevelse av anskaffelsesregelverket. I rapporten (side 27) står det listet opp hvilke anbefalinger revisor legger frem. Det står blant annet under anbefalinger som bør vurderer: *Vurdere ytterligere tiltak for å sikre at foretaket følger gjeldende regelverk for anskaffelser herunder mulighetene for å :*

¹ KF – Kommunalt foretak

- *Tydeliggjøre kravene i regelverket internt.*
- *Strømlinjeforme anbudsarbeidet for raskt å kunne lyse ut nye oppdrag ved hjelp av maler, referanser og erfaringer fra gjennomførte prosjekter.*
- *Innføre en løpende internkontroll av anskaffelser på prosjektene.*

Her ser jeg at revisjonen har kommet med flere anbefalinger på hvordan den interne kontrollen kan styrkes. Svakheter er avdekket og anbefalinger er fremmet. Likevel, 16 mars 2006 var journalister fra Aftenposten (Korrupsjon i Norge s 57, Gjedde-Dahl, Hafstad, Magnussen) invitert til Bystyresalen i Oslo for å holde foredrag om vannverksaken. Så åtte dager senere gikk alarmen, journalister fra Aftenposten bragte frem historien om prosjektlederen i Undervisningsbygg KF som hadde tildelt oppdrag til en tidligere forretningspartner for 80 millioner kroner. Så senere samme år, 6. september, kommer avdekkingen om at eiendomssjefen i Undervisningsbygg KF er pågrepet av politiet siktet for grovt utroskap for 90 millioner kroner (Korrupsjon i Norge s 58). Det er her jeg synes det er påfallende hvordan kan dette skje når revisor i forkant har pekt på svakheter i den interne kontrollen, er det her noe galt i kommunikasjonen mellom revisor og organisasjonen som skal gjennomføre anbefalinger og forbedringsarbeid? Og vi ser jo at dette har gjentatt seg senere i andre organisasjoner, som hos Unibuss AS.

Formålet med valg av dette temaet, er å se på hvilke faktorer som har en betydning når man skal overføre kompetanse om internkontroll mellom to organisasjoner. Det jeg ønsker å belyse er de vurderinger og anbefalinger som revisjonen påpeker overfor en kommune, og man blant annet gjør for å oversette de inn i kommunen. Selv om det er internkontroll innenfor anskaffelsesområdet jeg har beskrevet overfor som en svakhet, er det internkontroll generelt jeg vil beskrive i oppgaven.

Viktigheten av god internkontroll har blitt satt på dagsorden over lengre tid. Kommunal- og regionaldepartementet har jobbet med tilrådingen for hvordan egenkontrollen i kommunen kan styrkes. I desember 2009 ble det ferdigstilt en rapport på oppdrag av Kommunal- og regionaldepartementet som inneholdt 85 anbefalinger for å styrke egenkontrollen i kommune. I etterkant og som oppfølging av dette arbeidet har det blitt sendt ut et høringsnotat (mai 2011) fra Kommunal- og regionaldepartementet med forslag til endringer i kommuneloven og andre lover.

1.2 Avgrensing

I norske kommuner kan man organisere virksomhetene i forskjellige organisasjonsformer. Den tradisjonelle organisasjonsformen for kommuner er etats- og avdelingsstrukturen. Flere kommuner har valgt å danne og etablere egne selskaper for å utføre kommunale tjenesteoppgaver. I slike selskaper vil det være kommunestyret, som kommunens øverste politiske organ, som er eier av de kommunale selskapene. Slike selskaper kan etableres som blant annet:

- Kommunalt foretak (KF), Norge. Denne organisasjonsformen er regulert i kommunelovens kapittel 11. I henhold til loven er det kommunestyret som vedtar organisasjonsformen, velger styre og fastsetter vedtekter. Kommunens rådmann har ikke instruksjonsmyndighet overfor foretakets styre og ledelse, men kan instruere foretakets ledelse til å utsette iverksettelse av vedtak i påvente av kommunestyrets behandling.
- Interkommunalt selskap (IKS), Norge. I egen lov om interkommunale selskaper (29. januar nr 6 1999) menes et selskap hvor alle deltakere er kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper. Det øverste organet i selskapet er representantskapet. Hver deltaker skal ha minst en representant i representantskapet. Representantskapet velger styre. For hvert selskap skal det vedtas en selskapsavtale. Denne avtalen skal vedtas i den enkelte deltakers kommunestyre eller fylkesting. Selskapet skal ha egen daglig leder som må følge de retningslinjer og pålegg styret har gitt.
- Aksjeselskap (AS), Norge. Aksjeselskap kan eies av en eller flere private og/eller offentlige aktører. Generalforsamlingen er aksjeselskapets øverste organ. I generalforsamlingen utøver eierne den øverste myndigheten i selskapet. Ordfører er i henhold til kommunelovens § 9 kommunens representant i generalforsamlingen. Selskapet ledes av styre og daglig leder. Styret har ansvar for at selskapet driftes i henhold til de vedtekter og retningslinjer fastsatt av generalforsamlingen.

I denne oppgaven vil jeg avgrense til å vurdere den politiske og administrative forankringen av internkontroll i den tradisjonelle etats- og avdelingsstrukturen. Jeg vil ikke vurdere alternative organisasjonsformer som blant annet kommunale foretak og interkommunale selskap. Jeg vil heller ikke vurdere tilsyn i forhold til internkontroll fra eksterne, som fylkesmann, arbeidstilsyn, mattilsyn og lignende. Avgrensingen er gjort med bakgrunn i at det vil være egne særlovgivning som i tillegg også må hensyntas.

1.3 Disposisjon

I kapittel 2 er det beskrives de formelle forhold knyttet til revisjon og internkontroll. I kapittel 3 vil jeg redegjøre for den teorien jeg vil benytte. Kapitlet inneholder teoriene om translasjonsteori og læringsevne, som jeg mener er interessante i forhold til oppgaven. I kapittel 4 beskrives metode som er benyttet i undersøkelsen i tillegg til mine forskningsspørsmål og undersøkelsesopplegg. I kapittel 5 er undersøkelsens empiri og analyse beskrevet. Kapittel 6 inneholder undersøkelsens oppsummering.

2. Kort om formelle forhold i forhold til regulering av internkontroll i kommuner.

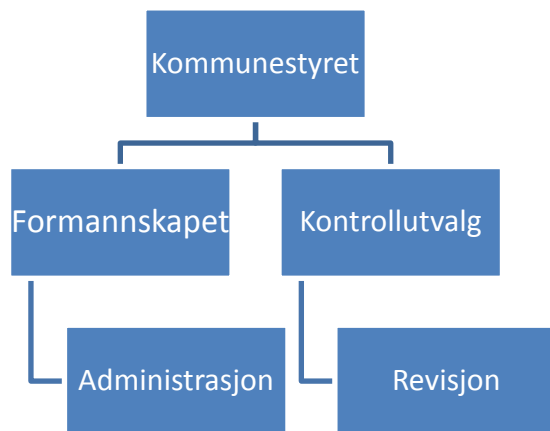
I dette kapittelet redegjøres det for formelle forhold knyttet til det politiske og administrative ansvaret for revisjon og internkontroll i kommunene. I tillegg vil jeg også beskrive hva som ligger i begrepene forvaltningsrevisjon og standarden som regulerer utøvelsen av forvaltningsrevisjon.

2.1 Kommunestyret

Kommunestyret har tilsynsansvar for kommunen. I kommunelovens § 76 heter det at kommunestyret og fylkestinget har det øverste tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning, og kan forlange enhver sak lagt fram for seg til orientering eller avgjørelse. De kan omgjøre vedtak av andre folkevalgte organer eller administrasjonen i samme utstrekning som disse kunne omgjøre vedtaket selv. Kommunestyret og fylkestinget skal påse at de kommunale og fylkeskommunale regnskaper revideres på betryggende måte. Det er kommunestyret som har plikt å sette sammen et kontrollutvalg. Det er kontrollutvalget på vegne av kommunestyret skal føre løpende tilsyn med den kommunale forvaltningen.

I forarbeidene til endringer i lov 25. september 1992 nr 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m, ot prp nr 70 (2002-2003) bemerkes det at begrepene tilsyn og kontroll er relativt vage, men har likevel et kjerneinnhold som vil gjelde uansett hvem som fører tilsyn eller hva det føres tilsyn med. Det beskrives i proposisjonen at det ligger til det øverste organ et ansvar for å påse at den virksomhet man er ansvarlig for er organisert slik at den når de mål som er satt, og at materielle og prosessuelle feil forebygges og unngås. Dernest innebærer tilsynsansvaret en plikt til å skaffe seg informasjon om hvorvidt virksomheten når de mål som er fastsatt, innenfor de prosedyrekrav som gjelder. I tillegg ligger det også i tilsynsansvaret en plikt til å gripe inn og foreta de nødvendige endringer dersom virksomheten ikke når sine mål på en tilfredsstillende måte.

Det er to kontrollinjer som løper ut fra kommunestyret. Den ene er til rådmannen via formannskapet, og den andre er gjennom kontrollutvalget til valgt revisor.



Figur nr 1 Grafisk fremstilling av kommunal organisering av tilsynsfunksjonen

2.2 Administrasjon

I kommuneloven § 23.2 heter det at 2. Rådmannen skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. Rådmannen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjer, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.

I forarbeidene til ot.prp nr 70 (2002-2003 s 50) er det beskrevet at det er rådmannen som har et selvstendig ansvar for å føre kontroll med kommunens virksomhet. Det er ledelsen i en organisasjon som har ansvaret for å etablere et tilfredsstillende internkontrollsystem.

Internkontrollen defineres i videste forstand som en prosess, iverksatt og gjennomført av virksomhetens ledere og ansatte, med formål om å sikre måloppnåelse på følgende områder:

- Måltrettet og effektiv drift
- Pålitelig ekstern regnskapsrapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regelverk

2.3 Kontrollutvalg og revisjon

Kontrollutvalget skal i henhold til kommunelovens § 77 påse at kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalget skal i henhold til kommunelovens kapittel 12, §77 påse at kommunen blir revidert på en betryggende måte og at det gjennomføres forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget skal påse at

kommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget er et viktig verktøy for å føre tilsyn med egen virksomhet.

I kommunene er det kommunestyret, etter innstilling fra kontrollutvalget, som velger revisor for kommunen. I år 2004 ble lovverket endret slik at også private revisjonsselskaper kan levere denne type tjenester. Frem til 2004 var det kun offentlig revisjon. Det var da gjennom egen kommunal revisor, interkommunale selskaper og gjennom interkommunalt samarbeid etter kommunelovens § 27. Som en følge av lovendringen kom det som et krav at kommunerevisoren ikke lenger kunne fungere som sekretær for kontrollutvalget. Dette skulle bidra til å tilfredsstillere kravet til uavhengighet. Det ble etablert interkommunale sekretariat selskaper. Noen kommuner kjøper kontrollutvalgssekretariat tjenester fra advokatkontor (Halden kommune blant andre), noen har egne sekretærer (Oslo, Trondheim kommuner blant andre), mens de fleste kommuner kjøper tjenester fra interkommunale kontrollutvalg sekretariatselskaper.

2.3.1 Regnskapsrevisjon

Formålet med regnskapsrevisjon er å gjøre revisor i stand til å avgi en uttalelse om hvorvidt kommunens årsregnskap i alt det vesentlige er avlagt i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk. Når det gjelder internkontroll som en del av regnskapsrevisjonen, skal revisor se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

2.3.2 Forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon er et viktig element i kommunenes egenkontroll. Det er kontrollutvalget som vedtar en plan for forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjonen skal gi de folkevalgte informasjon om administrasjonens oppfølging og resultat av kommunestyrets vedtak. I forarbeidene til loven (Ot.prp 70 2002-2003 s 59) ble det fra departementet kommentert at det vil være vanskelig å kvantifisere omfanget av forvaltningsrevisjon, omfanget og innretning av prosjektene vil være forskjellig utfra kommunenes behov. I forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner heter det at ”kontrollutvalget skal minst en gang i valgperioden og senest innen utgangen av året etter at kommunestyret eller fylkestinget er konstituert utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon. Det skal minst

gjennomføres ett prosjekt pr år. Det påhviler kommunestyret å sørge for at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon. Planen for forvaltningsrevisjon vedtas også i kommunestyret. Planen for forvaltningsrevisjon er basert på en overordnet analyse med perspektiv på risiko- og sårbarhet.

I henhold til forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner kapittel 2 § 3 skal revisor se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. I henhold til forskriftens kapittel 3, § 6 skal en kommune være gjenstand for forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjon (§7) innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder om

- a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,
- b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,
- c) regelverket etterleves,
- d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,
- e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav,
- f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.

I En forvaltningsrevisjon kan flere forskjellige perspektiver danne grunnlag for undersøkelsen. Undersøkelsen skal bygge på kontrollutvalgets bestilling og intensjon.

Perspektiver kan være:

- Organisasjon
- Lov- og regeletterlevelse
- Økonomi
- Vedtaketterlevelse
- Bruker
- Resultater
- Produktivitet og effektivitet

Lov og regeletterlevelsesperspektivet kan sees på innenfor ulike tjenester ut mot kommunens innbyggere og brukere. Det kan eksempelvis være:

- Tildeling av tjenester for praktisk bistand.
- Likebehandling i saksbehandling etter Plan- og bygningsloven.
- Tildeling av spesialundervisning.
- Saksbehandling i barnevernet.
- Etterlevelse av regelverk om offentlige anskaffelser.

2.3.3 Standard for forvaltningsrevisjon

Ved gjennomføring av forvaltningsrevisjoner skal det gjøres i henhold til Standard for forvaltningsrevisjon, RSK 001. I henhold til RSK 001punkt 20 – 21 skal det utarbeides problemstilling(er) for den enkelte forvaltningsrevisjon. Med utgangspunkt i bestillingen fra kontrollutvalget må revisor operasjonalisere problemstillingen(e) slik at de blir tilstrekkelig konkretisert og avgrenset til å kunne besvares.

I henhold til punkt 34 i standarden bør revisor der det er nødvendig gi anbefalinger. Anbefalinger må aldri formuleres som pålegg til administrasjonen. Revisor skal også være varsom med å forslå detaljerte løsninger.

Forvaltningsrevisjon og COSO

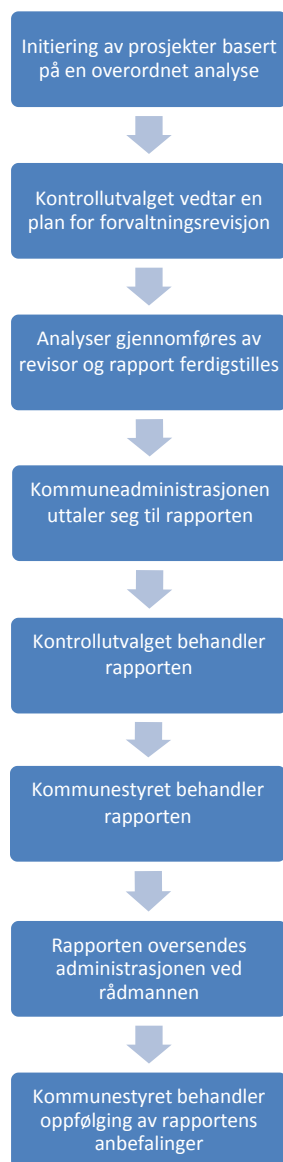
I kapittel 2.1 ble intern kontroll definert som i videste forstand som en prosess, iscenesatt og gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte. Den utformes for å gi rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen følgende områder:

- Målrettet og effektiv drift
- Pålitelig ekstern regnskapsrapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regler

I forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 12, heter det at kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets eller fylkestingets vedtak i tilknytning til behandling av rapporter følges opp. Hensikten med denne paragrafen er å sikre hensyn til den ”lærende organisasjon”, at resultatene av forvaltningsrevisjonsprosjekter blir fulgt opp. Når

man ser kravet til forvaltningsrevisjonens innhold opp mot definisjonen av intern kontroll, ser man at det er mye som er sammenfallende. Det er derfor naturlig å se forvaltningsrevisjon som en naturlig del for å teste den internkontrollen i en kommune. Siden det er eksterne aktører som gjennomfører forvaltningsrevisjonen, vil jeg å se dette opp i mot et translasjonsteoretisk perspektiv. Bakgrunnen for dette perspektivet er å se nærmere på kunnskapsoverføring mellom organisasjoner.

I figuren nedenfor vises prosessen for et forvaltningsrevisjonsprosjekt fra ideen om innhold oppstår til rapporten overleveres kommunen. I de utvalgte forvaltningsrevisjonsrapportene inngår alle i plan for forvaltningsrevisjon, som er vedtatt av kontrollutvalget og kommunestyret.



Figur nr 2 Grafisk fremstilling av prosessen for en forvaltningsrevisjon

2.4 Definisjon av internkontroll

Internkontroll er for mange et problematisk begrep, blant annet i forhold til innhold.

Internkontroll er et sentralt begrep i oppgavens problemstilling.

Hvilke faktorer har en betydning når man skal overføre kompetanse om internkontroll mellom organisasjoner, mellom revisjonen og kommuneorganisasjonen?

Det er mange ulike oppfatninger om hva som ligger i begrepet internkontroll. Basert på egne erfaringer har jeg i flere anledninger møtt forklaringer på at internkontroll likestilles med HMS². Andre oppfatninger er at internkontroll er en prosedyre som skal etterleves. For å få en felles forståelse for hva internkontroll handler om er det viktig med en felles forståelse. Det er ikke noe bare ledelsen jobber med, men involverer alle ansatte. Et bra system for internkontroll skal gi en rimelig sikkerhet for at virksomheten når sine mål. Selv med en god internkontroll kan man ikke være sikker på at man er sikret mot misligheter, brudd på lover og rutiner, men en god internkontroll skal bidra til at de oppdages og preventive kontroller etableres. Jeg vil her gi en nærmere definisjon og introduksjon til internkontroll.

2.4.1 COSO modellen

I oppgaven vil jeg benytte COSO rapporten sin definisjon av intern kontroll. COSO-rapporten ble utviklet av sentrale regnskaps-, revisjons- og ledelsesorganisasjoner for å skape et felles grunnlag mellom ulike interessegrupper i USA for anbefalinger når det gjelder intern kontroll. Rapporten beskriver et rammeverk for oppbygging av intern kontroll og drøfter hvordan rammeverket skal kunne fungere i praksis. Den amerikanske nasjonale kommisjonen for ulovlig økonomisk rapportering (the National Commission on Fraudulent Financial Reporting) kjent som Treadway kommisjonen ble opprettet i 1985. Det ble nedsatt en arbeidsgruppe som skulle kartlegge hvilke faktorer som ligger bak ulovlig økonomisk rapportering og gi anbefalinger på hvordan man kan redusere forekomsten av det. Ett av resultatene til dette arbeidet var COSO-rapporten.

Intern kontroll defineres i videste forstand som en prosess, iscenesatt og gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte. Den utformes for å gi rimelig sikkerhet vedrørende

² HMS – Helse, Miljø og sikkerhet.

måloppnåelse innen følgende områder(Internkontroll et integrert rammeverk COSO-rapporten, 1996 side 15):

- Målrettet og effektiv drift
- Pålitelig ekstern regnskapsrapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regler

COSO modellen er et anerkjent rammeverk for intern kontroll og benyttes i flere land. Modellen består av fem innbyrdes sammenhengende komponenter.



Figur nr 3. Grafisk fremstilling av COSO modellen

Kontrollmiljø setter standarden for en organisasjon når det gjelder å påvirke de ansattes holdning til kontroll og styring. Det danner grunnlaget for de øvrige kontrollkomponentene og gir orden og struktur. Kontrollmiljøets faktorer inkluderer integritet, etiske verdier og kompetanse hos medarbeidere, ledelsens filosofi og driftsform, måten ledelsen fordeler ansvar og myndighet på, og hvordan den organiserer og utvikler de menneskelige ressurser, samt til slutt styrets tilsyns- og styringsfunksjon.

I kontrollmiljøet finner vi som en del av etiske og moralske standarder organisasjonskulturen. Organisasjonskulturen avgjør hva som virkelig vil skje, hvilke regler som etterfølges, hvilke som endres og hvilke som ignoreres. Den finnes i alle typer virksomheter.

Organisasjonskultur forbindes med de uformelle normene og verdiene som vokser frem og

har betydning for livet i og virksomheten til formelle organisasjoner (Organisasjonsteori i det offentlige 2009, Christensen, Læg Reid, Roness, Røvik s 52).

Risikovurdering. Enhver virksomhet står overfor en rekke eksterne og interne risiki som den må forholde seg til. En forutsetning for å kunne vurdere disse er en etablering av internt forenlige målsettinger som er knyttet til hvert enkelt nivå i bedriften. Risikovurdering består i å identifisere og analysere risiko som er relevante når det gjelder oppnåelse av virksomhetens målsettinger. Identifisering og analysen danner så et grunnlag for hvordan risiko skal håndteres. Siden økonomiske, bransjemessige, reguleringsmessige og driftsmessige forhold til enhver tid vil endre seg, trengs det også mekanismer som kan identifisere og håndtere den spesielle type risiko som er knyttet til endringer.

Når risiko er identifisert er det viktig å analysere denne for å finne betydningen av risiko. Det finnes mange ulike verktøy for å analysere risiko. I en kommune vil det være behov for både de store overordnede risikovurderingene samt risikoanalyser i hverdagen. En liten risiko vil være av liten bekymring, mens en stor risiko kan være å anse som en betydelig trussel, og må gis stor oppmerksomhet.

Kontrollaktivitetene er handlingsplaner og rutiner som sikrer gjennomføring av ledelsens direktiver. De sørger for at de handlinger som utføres, som er nødvendige for å håndtere risiki som kan hindre oppnåelse av en virksomhets målsettinger. Kontrollaktiviteter foretas i hele organisasjonen, på alle nivåer i alle funksjoner. De omfatter en rekke aktiviteter, blant annet godkjenninger, anvisninger, verifikasjoner, avstemminger, driftsgjennomgåelse, sikring av ressurser og ansvarsfordeling.

Kontrollaktivitetene skal virke preventivt mot feil, og aktivitetene må evalueres etter direktiv fra ledelsen, knyttet til risiko.

Informasjon og kommunikasjon. Viktig informasjon må identifiseres, fanges opp og formidles til riktig tid og gjøre de ansatte i stand til å utføre sine ansvarsoppgaver. Informasjonssystemer skaffer informasjon om drift, økonomi og overholdelse av lover og regler som muliggjør en kontinuerlig og målrettet drift og styring av foretaket. I tillegg til internt genererte data, behandler systemene også informasjon om eksterne hendelser og forhold som er nødvendige for å ta veloverveide økonomiske beslutninger og for ekstern

rapportering. Effektiv kommunikasjon må også gjennomsyre organisasjonen i vid forstand, det vil si ned, på tvers og opp i organisasjonen. Alle ansatte må motta et klart budskap fra toppledelsen om at ansvaret for kontroll må tas alvorlig. De må forstå sin egen rolle i internkontrollsystemet, så vel som hvordan de enkelte aktivitetene og handlingene relaterer seg til andres arbeid. De må dessuten ha kanaler for formidling av viktig informasjon opp i hierarkiet til ledelsen. Det er også behov for å ha effektiv kommunikasjon med eksterne aktører, så som kunder, leverandører, lovgivere og aksjonærer.

Informasjon trengs på alle nivåer i en organisasjon om man skal kunne drive virksomheten og bevege seg i retning av sine fastsatte målsettinger både innenfor drift, regnskapsrapportering og overholdelse av lover og regler (COSO-rapporten s. 83). Kommunikasjon er en integrert del av informasjonssystemene.

Overvåking. Interne kontrollsystemer trenger overvåking – en prosess som vurderer hvor effektivt systemet er over tid. Dette oppnås gjennom kontinuerlig overvåking, frittstående evalueringer eller ved en kombinasjon av de to. Kontinuerlig overvåking skjer parallelt med driften og inngår i den daglige ledelsen, som en del av den helhetlige overvåkingsfunksjonen og integrert med andre handlinger som ansatte gjør når de utfører sine oppgaver. Omfanget og hyppigheten av de frittstående evalueringer avhenger primært av risikovurderingen og hvor effektive de kontinuerlige overvåkingsrutinene er. Mangler i den interne kontrollen bør rapporteres til ledelsen og alvorlige forhold bør gå helt til toppledelsen og styret.

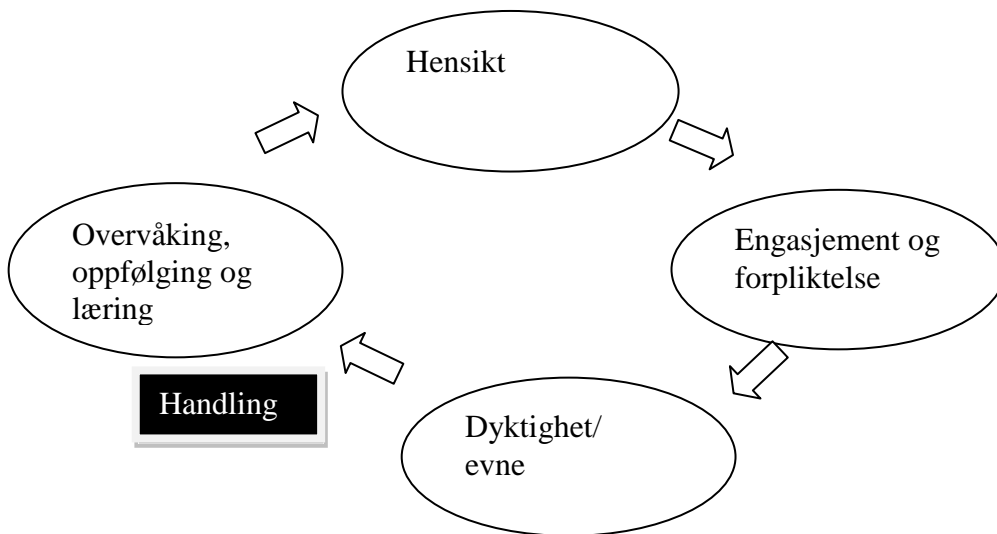
Når man skal vurdere overvåkingsaktivitetene som skal overholde de interne kontrollens effektivitet over tid, er det viktig å vurdere både kontinuerlige overvåkingsaktiviteter og frittstående evalueringer av hele eller deler av det interne kontrollsystemet (COSO-rapporten s. 108)

2.4.2 Andre rammeverk for internkontroll

Det finnes også andre rammeverk som benyttes innenfor internkontroll. Ett av disse er CoCo³ rapporten. CoCo rapporten definerer kontroll som ”de elementer i en organisasjon (herunder organisasjonens ressurser, systemer, prosesser, kultur, struktur og oppgaver) som sett inder ett, støtter personer i deres arbeid for å nå organisasjonens målsettinger. Utvalget definerer tre målsetningskategorier:

³ CoCo rapporten – The Canadian Institute of Chartered Accountants, ett rammeverk for internkontroll

- Målet effektiv og hensiktsmessig drift
- Pålitelig intern og ekstern økonomisk rapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regler samt interne retningslinjer



Figur nr 4 Grafisk fremstilling av Coco modellen

I CoCo rapporten forklares denne modellen på følgende måte (Forvaltning, styring og kontroll CoCo rapporten, 1997 side 9). ”En person utfører en oppgave utfra en forståelse av oppgavens **hensikt** (målet som skal nås) og på grunnlag av hans eller hennes **dyktighet og evne** (informasjon, ressurser, hjelpemidler og ferdigheter). Personen må følge **engasjement og forpliktelse** for å utføre oppgaven godt over tid. Personen vil overvåke og **følge opp** sine prestasjoner samt det eksterne miljøet for å lære hvordan oppgaven kan utføres på en bedre måte og hvilke endringer som må foretas. Det samme er tilfelle for hvert team eller enhver arbeidsgruppe. I alle organisasjoner som består av individer vil grunnlaget for kontroll være hensikt, engasjement og forpliktelse, dyktighet og evne og overvåking, oppfølging og læring.

Årsaken til at jeg velger å fokusere på COSO modellen som rammeverk er at den er benyttet i flere offentlige organisasjoner i Norge og Sverige. COSO-rammeverket er det mest utbredte rammeverket for internkontroll. Det har blant annet vært benyttet i utforming av kravene til internkontroll i statens økonomiregelverk. Norges Kommunerevisorforbund har blant annet lagt denne til grunn for standarden som benyttes i forbindelse med forvaltningsrevisjon. Det benyttes av revisjons- og rådgivningsmiljøer i arbeid med kommunale og private virksomheter.

2.4.3 God internkontroll

I COSO-modellens definisjon av internkontroll heter det blant annet at ”*Intern kontroll defineres i videste forstand som en prosess, iscenesatt og gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte*”. Det betyr at det er ledelsens ansvar for at internkontrollen fungerer, gjennom utforming, etterlevelse, oppfølging og vedlikehold av internkontrollen. Systemet skal være etablert og etterleves. Internkontrollen må være integrert i ledelsens øvrige styringssystem. Dersom det ikke er en forankring av internkontrollen i ledelsen, vil det være vanskelig å få denne til å fungere i organisasjonen for øvrig, den skal videreføres til mellomledere og ansatte.

2.5 Offentlig sektor

Christensen, Lægreid, Roness og Røvik peker i boken Organisasjonsteori for offentlig sektor (s 18) på to sett der offentlige og private institusjoner skiller seg fra hverandre. For det første skiller offentlig og private organisasjoner seg fra hverandre ved at offentlige organisasjoner har en folkevalgt ledelse. For det andre er offentlig sektor multifunksjonell. Det betyr at offentlige organisasjoner skal ivareta delvis motstridende hensyn, som politisk styring, kontroll, representasjon og deltakelse fra berørte parter, medbestemmelse fra ansatte, lydhørhet overfor brukere, åpenhet, offentlighet og innsyn i beslutningsprosessene, forutsigbarhet, upartiskhet, nøytralitet, tjenestekvalitet, faglig uavhengighet, politisk lojalitet og kostnadseffektivitet.

En kommune styres av folkevalgte politikere. Det betyr at innbyggerne har muligheter til å påvirke hvordan kommunen utfører sine tjenester. Kommuneloven styrer kommunens virksomhet. Kommuneloven åpner også for det lokale selvstyret. Når det gjelder internkontroll og tilsyn er dette regulert i egne kapitler. Den kommunale organiseringen styres av kommuneloven, men styres også av særlover som opplæringsloven, kommunehelsetjenesteloven, barnevernloven, med mer. Når det gjelder internkontroll er det en rekke lover og forskrifter på sektorområder som stiller krav til at kommunen skal ha en internkontroll. Det er lover som eksempelvis:

- Lov om sosiale tjenester i arbeids, og velferdsforvaltningen, § 5. *Kommunen skal føre internkontroll for å sikre at virksomhet og tjenester etter kapittel 4 er i samsvar med krav fastsatt i medhold av lov eller forskrift.*

- Barnevernstjenesteloven. § 2-1 andre ledd. *Kommunen skal ha internkontroll som sikrer at kommunen utfører oppgavene sine i samsvar med krav fastsatt i lov eller i medhold av lov.*
- Forskrift om systematisk helse,- miljø- og sikkerhetsarbeid i virksomheter, *FOR 1996-12-06 nr 1127. Internkontrollforskriften inneber ein samordning av krav om internkontroll, slik at same krav gjeld på ei rekke område.*

3 Teoretisk tilnærming

I dette kapittelet beskrives den teorien jeg vil benytte for å utdype oppgavens problemstilling
“Hvilke faktorer har en betydning når man skal overføre kompetanse om internkontroll mellom organisasjoner, mellom revisjonen og kommuneorganisasjonen?”

Opgavens forskningsspørsmål er:

Er translasjonsprosessen, av anbefalinger, en faktor som har betydning for hvordan kommunens læringsevne er etter en forvaltningsrevisjon.

I formålet med oppgaven har jeg beskrevet at vil jeg fokusere på overføring av kompetanse fra en ekstern organisasjon og inn i kommunal virksomhet. Teorien det konsentreres om er translasjonsteori. En av hovedårsakene til denne teorien vektlegges, en den rollen kommunenes revisor har. Alle kommuner skal i henhold til lov ha en revisor. I norske kommuner er det kontrollutvalget som har tilsynsrollen. Kontrollutvalgsmedlemmene er politisk valgte. Kontrollutvalget innstiller til kommunestyret på valg av revisor. Yrkesrevisorene er de som gjennomfører revisjonsoppdragene. Det er her at det med translasjonsteori blir viktig når man skal se på overføring av kompetanse. Gjennom revisjonsarbeidet kan man komme med forslag til hvordan den interne kontrollen kan styrkes, forbedres og/eller utvikles. Det er særlig forvaltningsrevisjon jeg vil se på her. Gjennom forvaltningsrevisjon foretar revisor blant annet en vurdering av den interne kontrollen, og bør komme med anbefalinger der de ser svakheter i den interne kontrollen.

3.1 Translasjonsteori

Nye og moderne translasjonsteorier kom i slutten av 1970 tallet med James Holmes som en frontfigur, og hans artikkel ”The Name and Nature of Translation Studies” fra 1972 er en sentral artikkel. I boken Trender og translasjoner tar Røvik opp en utfordring på hvordan nye ideer og oppskrifter kan tas inn i organisasjoner. I boken fokuserer han blant annet på hva som skal til for å lykkes med overføring av ideer. Evnen til å identifisere relevant kunnskap og relevante ideer og til å omforme og tilpasse det til egen organisasjon antas å være meget viktig for innovasjon, vekst og suksess.

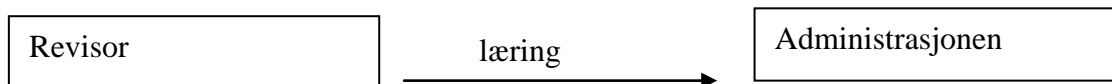
I et translasjonsteoretisk lys, ser man at det er mulig at ideer kan overføres mellom organisasjoner og over tid materialiseres. Det vil si at den adopterende organisasjon nedfeller

praksiser og systemer (Trender og translasjoner, Røvik 2007, s 249). Det legges forutsetninger om at det foregår som en rasjonell prosess der man er opptatt av å skaffe seg grundig kunnskap om ideer og virkningsmekanismer i organisasjonen det skal overføres fra. I tillegg at man makter å gjenskape betingelsene så nøyaktig som mulig i egen organisasjon.

Kontekstualisering

I boka ”Trender og translasjoner” (Røvik 2007, s 293) menes det at kontekstualisering er som ideer, som i varierende grad er representasjoner av praksiser fra bestemte kontekster, forsøkes introdusert i en ny organisatorisk kontekst.

Jeg vil i oppgaven i hovedsak se på to kontekster, revisjonen som påpeker svakheter og kommuneadministrasjonen som skal følge opp svakheter.



Figur nr 5 Grafisk fremstilling av overføring mellom to kontekster

Når en ny ide kommer inn i en ny organisasjon, møter den en organisasjon som allerede består av blant annet formelle strukturer, etablerte rutiner, prosedyrer og organisasjonskultur.

I *Trender og translasjoner* (2009, s 294) sier Røvik at forestillingen om den hierarkiske oversettelseskjeden bygger på fem sammenkjedede argumenter og antagelser, og som har mye til felles med rasjonell implementeringsprosess⁴:

- **Top-down orientering.** Nye ideer vil komme inn i organisasjonen via toppledelsen. Den formelle hierarkiske strukturen definerer arenaer og aktører i oversettelsen av ideer. Denne strukturen danner en oversettelseskjede som løper vertikalt. Den hierarkiske autoriteten i toppen av virksomheten utgjør den viktigste kraften til oversettelse og spredning av ideen nedover og innover i sektoren i de enkeltvise organisasjoner og videre nedover i deres interne enheter.
- **Begrenset frihet til oversettelse.** I forestillingen om den hierarkiske oversettelseskjeden blir kontekstualisering og oversettelse av en ide oppfattet

⁴ Modellen til Røvik er større enn de fire opplistede punktene. Translasjonsteorien inneholder et argument og antagelse til: **Problembetinget søking etter løsninger.** Det er i hovedsak toppledelsen som har mulighet til å ta inn og implementere nye ideer. Det forventes at det i ledelsen finnes klare oppfatninger om hva som til enhver tid er problemer og utfordringer i virksomheten.

ensbetydende med en sentralt styrt implementeringsprosess. Begrenset frihetsgrad for underliggende enheter.

- **Stimulus – respons-basert sekvensialitet.** I en hierarkisk oversettelseskjede vil kontekstualiseringen av en idè forløpe sekvensielt. Prosessen utløses i toppen av den enkelte organisasjon eller i vedkommende sektor og rykker etappevis innover og nedover.
- **Fra det abstrakte til det konkrete.** I forestillingen om den hierarkiske oversettelseskjeden fremstår kontekstualisering av en idè som en sammenhengende konkretisering- og materialiseringsprosess. Abstrakte og utydige ideer kommer inn i toppen av hierarkiet, men får stadig et mer konkret og materielt innhold etter hvert som de ”synker” nedover i virksomheten.

Det er denne teorien som ligger til grunn for forskningsspørsmålet. *Er translasjonsprosessen, av anbefalinger, en faktor som har betydning for hvordan kommunens læringsevne er etter en forvaltningsrevisjon?* For å svare på spørsmålet har jeg delt det inn i ulike delspørsmål.

I tabellen nedenfor vil jeg vise hvordan spørsmålene er koblet til teorien.

Teoretisk utgangspunkt	Forskningsspørsmål
Problembetinget søking etter løsninger	Er problemene som fremkommer i forvaltningsrevisjonrapporten tydelige og kommunisert?
Top-down	Er oversetteren synlig i translasjonsprosessen?
Fra abstrakt til konkret Stimulus-respons-basert sekvensialitet	Er COSO modellen eller andre konkretiseringer gjort?
Fra abstrakt til konkret Stimulus-respons-basert sekvensialitet	Blir ideene gradvis mer operative nedover i hierkiet?

Tabell nr 1, kobling mellom teori og spørsmål.

I boken Det kommunale laboratorium (Baldersheim og Rose, 2005) beskrives kommunenes kontekstuelle forhold. Kommuner er like og skal forholde seg i hovedsak til de samme lover og statlige reguleringer. Lover og reguleringer er eksempler på kontekstuelle forhold.

Kommunen kan imidlertid også ha ulike ytre kontekster å forholde seg til heter det hos Baldersheim og Rose (2005, s 170). Eksempler på dette kan være innenfor skolesektoren, der et opplæringsbehov i befolkningen er spesielle. I kommuner der det en lav utdanningsgrad

blant foreldre, stiller det spesielle krav til opplæringssektoren i skolen. Foreldrenes utdanningsnivå ligger nå til grunn som et kriterie for overføring av statstilskuddet i forhold til barnehage. Det kan også være befolkningsmønstre. Norske kommuner har opplevd en tilstrømming av befolkningsgrupper fra andre kulturer, også dette stiller andre krav til opplæring i skolen.

Indre kontekst kan være etablerte blant annet strategier, planer, struktur, ressurser og lederstil. Disse forholdene vil være av sentral art når man ser på endringsideer. I Baldersheim og Rose heter det at i en kommune vil en rekke organisasjonsinterne forhold ha en slik karakter og derved ha betydning for endring gjennom at de gjør kommuneorganisasjonen mer eller mindre kapabel for endring (2005, s 170). Et eksempel på dette vil være kommunevalg. Kommunevalg skjer hvert fjerde år, og kommuneadministrasjonen skal måtte forholde seg til nye politiske ledere.

Oversetteren

En viktig aktør i å overføre organisasjonsideer er oversetterne. Det vil si de som skal formidle organisasjonsideer mellom ulike kontekster. Innenfor teorien er det ulike oppfatninger av oversetterens rolle. Skal de være synlige eller usynlige?

I translasjonsteorien legges det fokus på hvorfor organisasjonsideer ofte oversettes og dermed gjerne omformes når de forsøkes overført mellom organisatoriske kontekster. Det kan gjøres et skille mellom intendert og uintentert oversettelse. I teorien legges det tre hovedtyper av oversettelsesmotiver for intendert oversettelse (Rørvik 2007, s 255-256):

- Oversettelse kan være en bevisst og rasjonell handling der man lager en lokal versjon av en ide ut fra hensynet til å ha best mulig verktøy for å øke effektivitet og oppnå bedre resultater.
- Oversettelse kan foregå i en kontekst av motstridende interesser, konflikter og forhandlinger, som utløser og driver oversettelsene i bestemte retninger.
- Oversettelser kan iblant være motivert av mer uutalte hensyn for å oppnå symbolske og/eller statusmessige virkninger.

Uintentert oversettelse skjer når den som oversetter gjør dette ubevist. Det som kjennetegner dette er at det kan være vanskelig å spore tilbake noen aktørers vilje eller hensikt. En årsak kan være at oversetteren er preget av organisasjonen vedkommende kommer fra.

3.2 Læring/kompetanse

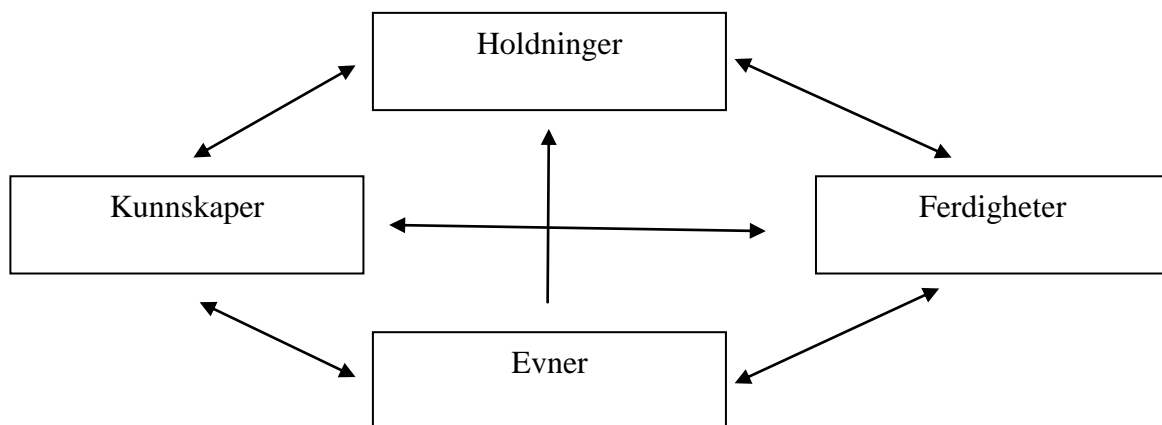
En sentral del av problemstillingen blir kommunens læringsevne. Læringsevnen kan påvirkes av flere faktorer. Etter en forvaltningsrevisjon er det forventet at både det politiske miljø og det administrative miljø tar læring. Først vil jeg definere begrepene kompetanse og læring, og til dette vil jeg benytte litteratur av Linda Lai.

Begrepet kompetanse er sammensatt og består av flere dimensjoner. Linda Lai definerer i boken *Strategisk Kompetansestyring* (1997, s 32) kompetanse som: *Samlede kunnskaper, ferdigheter, evner og holdninger som gjør det mulig å utføre aktuelle funksjoner og oppgaver i tråd med definerte krav og mål.*

Kompetansekomponeanter viser hvilke elementer som inngår i kompetansebegrepet. Lai peker i boken *Strategisk Kompetansestyring* (1997, s 32 – 37) på fire komponenter:

- Kunnskap – det en person vet, eller tror den kan. En stor del av en persons kunnskap sies å være implisitt, det vil si at læringen ofte skjer gjennom ubeviste og automatiserte mekanismer.
- Ferdigheter – defineres som evnen til å utføre komplekse, velorganiserte adferdsmønstre på en smidig og tilpassningsdyktig måte for å nå definerte mål.
- Evner – et individs potensial i form av stabile egenskaper, kvaliteter, talenter og øvrige trekk for å utføre en oppgave. Samt å tilegne og anvende seg av nye kunnskaper og ferdigheter.
- Holdninger – holdninger som påvirker oppgaveutførelse direkte og danner grunnlag for å vurdere om en person er kompetent eller inkompetent til å utføre visse oppgave.

Sammenhengen mellom disse kan vises på følgende måte (Linda Lai 1997, s 36):



Figur nr 6 Grafisk fremstilling av 4 kompetansekomponeanter

Kompetanse og læring er begreper som henger nøye sammen, kompetanse tilegner man seg gjennom læring. Læring defineres av Linda Lai (1997, s 141) *som tilegnelse av kompetanse som gir relativt varige endringer i adferdspotensial.*

I litteraturen nevnes fire faktorer som påvirker læring (Linda Lai 1997 s. 152):

- Det personlige området
- Det mellommenneskelig området
- Det organisatoriske området
- Samfunnsmessige området.

Med det personlige området menes personlige selvbildet som har en betydning for læringsmotivasjonen, hvordan man betrakter seg selv i forhold til rolle og posisjon for læring. En person med et godt selvbilde vil ha mindre angst for å tre inn i en læringsrolle enn en med angst. På det mellommenneskelige området sees det på den gruppen den enkelte ansatte er knyttet opp imot. Her sier teorien at tilbakemeldinger og normer synes å ha en betydning. Hyppige negative tilbakemeldinger kan virke hemmende for læring, og det utvikles ofte forsvarsmekanismer. For det organisatoriske området vises det til at arbeidsmiljø er en sentral faktor. Organisasjonskulturen består av flere faktorer og er en sentral del av arbeidsmiljøet. En beskrivelse av organisasjonskultur utdypet jeg nærmere under beskrivelse av kontrollmiljøet.

Jeg har beskrevet teorien til Linda Lai i forhold til kompetanse og læring. For å vurdere om anbefalingene følges opp bør tidligere rapporterte avvik testes. Hensikten med oppfølging av forvaltningsrevisjon skal være å sikre hensyn til den ”lærende organisasjon”. I ot.prp nr 70 (2002-2003, side 49) heter det at det er det øverste ansvarlig organ som har et ansvar for å påse at den virksomhet man er ansvarlig for blir organisert slik at den når de mål som er satt, og at materielle og prosedyrefeil forebygges og unngås. Videre å skaffe seg informasjon om hvorvidt virksomheten når de mål som er fastsatt. I boken Det kommunale laboratorium side 168 (Harald Baldersheim og Lawrence E. Rose) at for å kunne si noe om endringsomfanget må man ha observasjoner på ulike tidspunkt, i det minste da endringsbehovet ble erkjent i organisasjonen, og da tidspunktet da endring ansees som gjennomført.

4 Metode og datagrunnlag

I dette kapitlet begrunnes valg av metode og forskningsspørsmål i oppgaven. Kapitlet inneholder også en vurdering av de innhentede dataenes reliabilitet og validitet.

Vitenskapsfilosofi er en systematisk studium av vitenskapelig aktivitet og kunnskap (Gilje og Grimen). Samfunnsvitenskapen gir oss en mulighet til å forstå sosiale situasjoner og sammenhenger gjennom bruk av metode. Det er i hovedsak to former for metode – kvalitativ og kvantitativ metode. Metodevalget er det verktøyet forskeren benytter for å undersøke et område som skal resultere i ny viten. Fra litteraturen har jeg hentet følgende definisjoner av kvalitativ og kvantitativ metode:

Kvalitativ metode

Det å forske med kvalitativ metode innebærer å forstå deltakernes perspektiv (Kvalitativ metode, 2005 May Britt Postholm). Et av formålene med kvalitativ metode er å tolke og forstå verden fra innsiden. Videre å utvikle nye og/eller begreper og kategorier. En kvalitativ undersøkelse krever deltakelse, man må inn i organisasjonen man skal besøke på innsiden, og møte mennesker på innsiden. Det som kjennetegner kvalitativ metode er nærhet til datakilden.

Kvantitativ metode

Kvantitativ innholdsanalyse er et verktøy som er mye brukt når man helst vil ha svar på spørsmål om forekomsten av ulike typer av innholdsmessige kategorier i et materiale. Det kan handle dels om hvor ofte eller frekvensen på ulike kategorier forekommer, dels om hvor stor plass i tid eller rom ulike kategorier får (Metodpraktiken, 2007, Esaiasson, Giljam, Oscarsson og Wängnerud s. 223). Noe av det som kjennetegner kvantitativ metode er innhenting og bearbeiding av store mengder data. Det er ofte avstand til datakilden.

4.1 Forskningsmetode og forskningsspørsmål

Metodene som er brukt i den empiriske analysen er i hovedsak kvalitative undersøkelser. Innenfor kvalitative undersøkelser er det i henhold til teorien tre typer (Kvalitativ metode 2005, Postholm):

- Intervju
- Observasjon
- Dokumentanalyse

I hovedsak benyttes dokumentanalyse. Forvaltningsrevisjonsrapporter og saksdokumenter fra den politiske behandlingen. I tillegg vil jeg benytte sekundærlitteratur, funn som er gjort av Nordlandsforskning som har gjennomført undersøkelse om forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner. Jeg har også innhentet en rapport fra AGENDA, som er utarbeidet på oppdrag av Kommunal- og regionaldepartementet om internkontroll i norske kommuner. Jeg ønsket også å trekke inn andre dokumenter fra andre aktører som har forsket innenfor området, for å se hvordan andre har konkludert. Det er ikke mange rapporter som er utarbeidet, og de rapportene som utarbeidet er hovedsak kommet på bestilling fra Kommunal- og regionaldepartementet.

I tillegg har jeg sendt ut en henvendelse til utvalgte kontrollutvalgssekretærer med forespørsel om å svare på noen konkrete spørsmål. Jeg sendte en forespørsel til 10 og fikk svar fra 5. Alle de forespurte har svart på de samme spørsmålene. Hensikten med denne forespørselen var å kunne styrke min bekreftelse på mine funn. Årsaken til at jeg sendte en henvendelse til kontrollutvalgssekretærene er at de er sentrale i sin rolle som bestiller av revisjonsoppdrag, og saksbehandler til kontrollutvalget. Utplukket av kontrollutvalgssekretariat var tilfeldig, men jeg ønsket at utvalget skulle være godt geografisk representert.

Formålet i oppgaven har vært utdype problemstillingen:

Hvilke faktorer har en betydning når man skal overføre kompetanse om internkontroll mellom organisasjoner, mellom revisjonen og kommuneorganisasjonen?

I den tabellen som følger nedenfor fremstiller jeg hvor mine forskningsspørsmål har den teoretiske forankringen, og hvilke teoretiske forventinger som funn knyttet til de.

- ***Er translasjonsprosessen, av anbefalinger, en faktor som har betydning for hvordan kommunens læringsevne er etter en forvaltningsrevisjon?***

Teoretisk utgangspunkt	Forskningsspørsmål	Teoretisk basert forventinger om funn
Problembetinget søking etter løsninger	Er problemene som fremkommer i forvaltningsrevisjonsrapporten tydelige og kommunisert?	Organisasjonen tar til seg en ny ide. Ledelsen ønsker å oppnå legitimitet og det er sporbarhet av endringer. Ledelsen ser nytteverdi av ideene og definerer løsninger. Det er sporbarhet i løsninger fra administrasjon hvordan revisjonsanbefalinger skal implementeres.
Top-down	Er oversetteren synlig i translasjonsprosessen?	Det forventes å finne at den administrative toppledelsen vil ha oversikt over hvordan implementeringen skal foregå, hvilke aktører og enheter som skal involveres
Fra abstrakt til konkret Stimulus-respons-basert sekvensialitet	Er COSO modellen eller andre konkretiseringer gjort?	Ideer som kommer inn via toppledelsen og som har blitt vertikalt oversatt gjenfinnes ved den politiske oppfølgingen av ideene.
Fra abstrakt til konkret Stimulus-respons-basert sekvensialitet	Bli ideene gradvis mer operative nedover i hierarkiet?	Ideer som kommer inn via toppledelsen og som har blitt vertikalt oversatt gjenfinnes ved den politiske oppfølgingen av ideene. Ideene som kommer inn vi forvaltningsrevisjonen blir operative nede i organisasjonen og gjenfinnes i den politiske rapporteringen ved politisk behandling av oppfølging av forvaltningsrevisjon.

Tabell nr 2, kobling mellom teori, spørsmål og forventet funn.

4.2 Undersøkelsesopplegg og utvalg

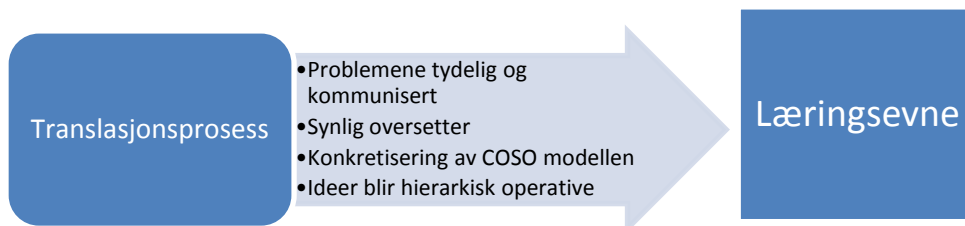
I kapittel 5 beskrives oppgavens empiri og analyse. Til dette vil jeg benytte meg av casestudier. Det ble naturlig for meg å benytte casestudier som undersøkelsesopplegg. 10 ulike forvaltningsrevisjonsrapporter fra 8 forskjellige kommuner ligger til grunn for undersøkelsen. For å sikre at det foretas samme kontroller rundt rapportene, utarbeidet jeg en sjekklister (vedlegg). Underveis i dokumentanalysen av rapportene er alle kontrollerte for

samme spørsmål i sjekklisten, og er en del av oppgavens empiri. Jeg er av den oppfatning av at antall rapporter og kommuner gir et representativt utplukk. I Norge er det ca 430 kommuner og det vil være en altfor omfattende oppgave å analysere en forvaltningsrevisjonsrapport fra hver av kommunene. Jeg begrunner min vurdering om representativt utvalg til følgende teori: *Når det er praktisk umulig å gjennomføre en totalundersøkelse finnes det utmerket alternativ i form av et tilfeldig delutvalg av et stort antall analyseenheter. En korrekt gjennomført tilfeldig utvalg av analyseenheter har den nærmeste magiske egenskapen at det resulterer i en god miniatyrkopi av en større populasjon, hvilket innebærer at man med rimelig sikkerhet at det som gjelder for de undersøkte analyseenhetene også gjelder for de øvrige enhetene i populasjonen. (Metodpraktiken s195, Esaiasson, Gilljam, Oscarsson, Wängnerud)* I Norge leveres det flere hundre forvaltningsrevisjonsrapporter hvert år, og det sier seg selv at det blir en stor og tidkrevende undersøkelse om alle disse skal inngå i dataanalysen. Den tematiske tilnærmingen til casestudiene har vært rettet mot:

- Oppfølging av anbefalinger fra en forvaltningsrevisjon.
- Om problemer tydelige og kommunisert.
- Synlighet av oversetter.
- Om COSO modellen eller andre konkretiseringer gjort.
- Om ideene gradvis mer operative nedover i hierarkiet.

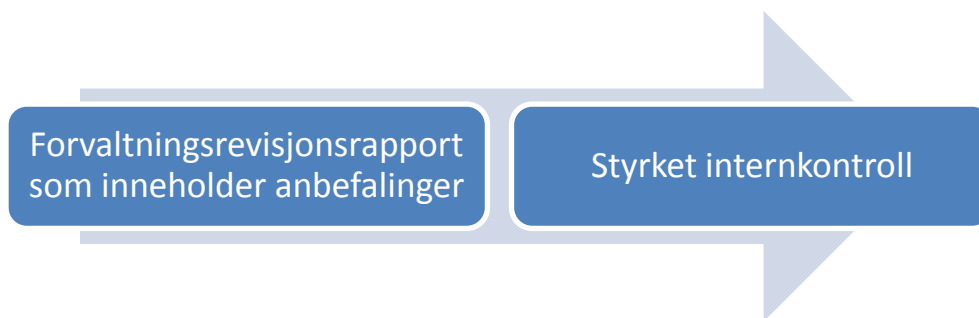
For denne oppgaven har formålet vært å vurdere om det er variabler som påvirker læringsevnen i en kommune etter en forvaltningsrevisjon. En organisasjon sin kompetanse om internkontroll skal transformeres over i en annen organisasjon og settes ut i livet. Translasjonsprosessen er det som ligger til grunn for arbeidet og hvordan denne har betydning for kommunens læringsevne. Variabler beskrives i boken ”Metodpraktiken” (s 54) at de beskriver hvordan en egenskap hos analyseenhetene varierer mellom analyseenhetene. En egenskap som ikke varierer mellom analyseenhetene, vil ikke være en variabel, men en konstant. I samfunnsvitenskapen er en sentral diskusjon er den avhengige og den uavhengige variabelen. Den avhengige variabelen beskriver variasjon i egenskapen hos analyseenheten som vi vil forklare, mens den uavhengige variabelen beskriver variasjon i egenskaper hos analyseenhetene som vi tror kan forklare variasjon i den avhengige variabelen. De uavhengige variablene kalles for årsaksvariabler eller forklaringsvariabler siden man tenker seg at uavhengige variabler er årsaken eller forklarer variasjon i den avhengige variabelen.

Grafisk fremstilles oppgavens variabel som vist nedenfor.



Figur nr 7 Grafisk fremstilling av variablene i translasjonsprosessen.

I henhold til forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner innebærer forvaltningsrevisjon å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Etter standard for forvaltningsrevisjon bør revisor fremme anbefalinger der de ser det hensiktsmessig (RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon pkt 34). Disse anbefalingene skal blant annet bidra til å styrke den interne kontrollen og rette opp feil og svakheter.



Figur 8 Grafisk fremstilling av forholdet mellom revisjonsanbefalinger og internkontroll

For å foreta en vurdering av variablenes betydning, har jeg valgt å benytte kvalitativ metode, gjennom dokumentanalyse. Forvaltningsrevisjon er et avgrenset område, og har sammenfallende formål som internkontrolldefinisjonen i COSO-rapporten. Det ble derfor naturlig å velge ut forvaltningsrevisjonsrapporter levert til ulike kommuner og av ulike leverandører. I tillegg ønsket jeg å stille noen spørsmål til de som fungerer som sekretærer for kontrollutvalgene, kontrollutvalgssekretariat. De sitter nærmest utvalget og kjenner godt til prosessene i forbindelse med forvaltningsrevisjon. Jeg sendte en spørsmålsliste med samme spørsmål til alle.

Jeg har arbeidet i over 13 år med offentlig revisjon, og har i det arbeidet utarbeidet over 100 forvaltningsrevisjonsrapporter. I den forbindelse har jeg gjort en del observasjoner. Postholm skriver i boken Kvalitativ metode (s 27) at deltakende, kvalitativ observasjon har vært brukt som forskningsstrategi siden først på 1900-tallet. Målsettingen for denne observasjonen har vært å forstå handlingene i de ulike aktivitetene ut fra aktørens ståsted eller perspektiv. Det ble derfor helt naturlig å trekke inn egne observasjoner som en metode.

4.3 Realibilitet og validitet

Med validitet forstår begrepet **gyldige** data. Hva skal til for at resultatene av undersøkelsene skal være **gyldige**. Med **reliabilitet** forstås begrepet **pålitelige** data. Hva skal til for at resultatene i undersøkelsen skal være pålitelige.

Elliasson, Gilljam, Oscarson og Wängerud benytter i boken ”Metodpraktiken (s 63)” validitet på tre ulike sett:

1. Overensstemmelse mellom teoretisk definisjon og operasjonell indikator (begrepsvaliditet).
2. Fravær av systematiske feil (begrepsvaliditet)
3. At vi måler det vi påstår å måle (resultatvaliditet)

Reliabilitet viser til en vurdering av kvaliteten på datamaterialet. Jeg har gjort et utvalg på ti forvaltningsrevisjonsrapporter. Rapportene er fra ulike kommuner, revisorer og kommunestørrelser. Jeg kunne tatt et større utvalg, men mener at det ikke ville endret mine konklusjoner.

Validiteten viser til dataenes relevans. I oppgavens del om empiri og analyse, vil jeg vise til dataenes relevans. Det må stilles kritiske spørsmål til de data man har hentet inn. Har jeg hentet inn de data jeg trenger for å trekke en gyldig konklusjon som er etterprøvable (intern gyldighet⁵)? Kan jeg overføre mine funn, slik at funnene kan generaliseres (ekstern gyldighet⁶)?

⁵ Intern gyldighet – ansees de velbegrunnede konklusjoner av beskrivende eller forklarende natur utfra mange ganger det begrensede antallet enheter man har valgt å studere (Metodpraktiken s 64)

⁶ Ekstern gyldighet – mulighetene til å generalisere så vel beskrivende som forklarende konklusjoner fra det utvalg av analyseenheter som har blitt undersøkt til noen form av større eller mer relevant populasjon (Metodpraktiken s 64)

I oppgavens kapittel 3 (teoretisk tilnærming) knyttes forskningsspørsmålene og det teoretiske utgangspunktet til hverandre. Modellen til Røvik inneholder også en teoretisk tilnærming til, “Begrenset frihet til oversettelse”. Sett i forhold til de data jeg har innhentet, har jeg ikke grunnlag for å foreta en analyse om dette. Derfor har jeg utelatt dette fra oppgaven.

5 Oppgavens empiri og analyse – Case studies

5.1 Innledning

I dette kapittelet vil jeg redegjøre for analyse av den empiriske undersøkelsen, koblet til den teoretiske referanserammen. Til hvert av forskningsspørsmålene vil jeg vurdere de innhentede data opp mot teorien som er beskrevet.

I forbindelse med en forvaltningsrevisjon har ulike aktører ulike roller. Revisor skal der de anser det nødvendig komme med anbefalinger, de skal aldri komme med pålegg, og skal også være varsomme med å foreslå detaljerte løsninger. Politikerne har ansvar for tilsyn etter kommuneloven, og behandler forvaltningsrevisjonsrapporter. Administrasjonen skal etterleve kommunestyrets vedtak, og skal dermed iverksette tiltak som sikrer at rapportens anbefalinger blir fulgt opp.

I dette kapittelet vil jeg analysere 10 ulike forvaltningsrevisjonsprosjekter i 8 forskjellige kommuner. Jeg har valgt ut forvaltningsrevisjonsrapporter fra ulike kommunestørrelser og ulike leverandører av rapportene. Jeg tok utgangspunkt i felles sjekklister (vedlegg) som jeg ønsket å teste for alle rapportene (vedlegg). I tillegg vil jeg benytte sekundærlitteratur, funn som er gjort av Nordlandsforskning, som har gjennomført undersøkelse om ”forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner”. En annen sekundærlitteratur jeg vil benytte i min analyse er en rapport om ”Internkontroll i norske kommuner” som er utarbeidet av Agenda på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet. I tillegg bygger mine vurderinger på egne observasjoner gjennom 13 år i arbeid med å jobbe med forvaltningsrevisjon. Rapportene som har ligget til grunn for analysearbeidet er listet opp i kapittel 7, kilder og referanser.

Formålet med forvaltningsrevisjon er at den skal ha en nytteverdi. Den skal si noe om ting gjøres riktig. Forvaltningsrevisjon vil bidra til at de folkevalgte får informasjon om administrasjonens oppfølging og resultater av vedtak i kommunestyret.

Forvaltningsrevisjonen vil fungere som en kontrollmekanisme mellom administrasjonen og kommunestyret, i tillegg til at den skal bidra til læring og fokus på egenkontrollen.

5.2 Translasjonsprosess

I dette kapittelet vil jeg vurdere følgende forskningsspørsmål:

Er translasjonsprosessen, av anbefalinger, en faktor som spiller inn i hvordan kommunens læringsevne er etter en forvaltningsrevisjon?

For å besvare spørsmålet har jeg delt spørsmålet opp i følgende underpunkter og faktorer som jeg ønsker å belyse:

- Er problemene som fremkommer i forvaltningsrevisjonsrapporten tydelige og kommunisert?
- Er oversetteren synlig i translasjonsprosessen?
- Er COSO modellen eller andre konkretiseringer gjort?
- Blir ideene gradvis mer operative nedover i hierarkiet?

Læringsevne kan sies å være det å lære av feil. En kommune er en multifunksjonell og kompleks organisasjon. Den består av flere ledelsesnivåer både politisk og administrativ. Det vil derfor være helt nødvendig med gode arenaer, systemer og kanaler for læring.

Læringsevnen vil ligge på både organisasjonsnivå og individnivå. Ledelse vil være helt sentral. Lærende organisasjoner utvikler seg sjelden uten ledelse som er opptatt av læring.

5.2.1 Er problemene som fremkommer i forvaltningsrevisjonsrapporten tydelige og kommunisert?

I translasjonsteorien om problembetinget søking etter løsninger (Røvik, trender og translasjoner side 294) forventes det at det i ledelsen finnes klare oppfatninger om hva som til enhver tid er problemer og utfordringer. Basert i den teoretiske forankringen til spørsmålet forventes det funn som at ledelsen ser nytteverdi av revisjonsanbefalingene og at det er sporbarhet i hvordan anbefalingene skal implementeres i organisasjonen.

Det er to kontrollspor som løper ut fra kommunestyret. Den ene går til rådmannen, den andre går til revisor. Kommunestyret behandler forvaltningsrevisjonsrapporten etter innstilling fra kontrollutvalget. Det politiske nivå og administrasjonen har ulike roller.

Det er krav i lovverket (forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 9) at kontrollutvalget skal minst en gang i valgperioden utarbeide en plan for forvaltningsrevisjon. Denne skal vedtas av kommunestyret.

I kommuneloven § 23.2 heter det at rådmannen (rådmann) skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. Rådmannen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.

Når det i rapporten foreligger anbefalinger, ber kommunestyret administrasjonen om å følge opp rapportens anbefalinger. Det vil si at kommunen som en kontekst skal følge opp anbefalinger gitt av en annen kontekst, revisjon.

Empiri og analyse

Konsulentselskapet AGENDA har utarbeidet en rapport på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet om internkontroll i norske kommuner. I undersøkelsen ble blant annet rådmennene spurt om deres forståelse og fortolkning av kommunelovens krav til internkontroll. Rådmennene var samstemte om at paragrafen (Kommunelovens § 23) definerer rådmannens overordnede ansvar. Men undersøkelsen avdekket også at det var stor variasjon i rådmennenes fortolkning av innholdet i paragrafen (Internkontroll i norske kommuner, 2008, side 18).

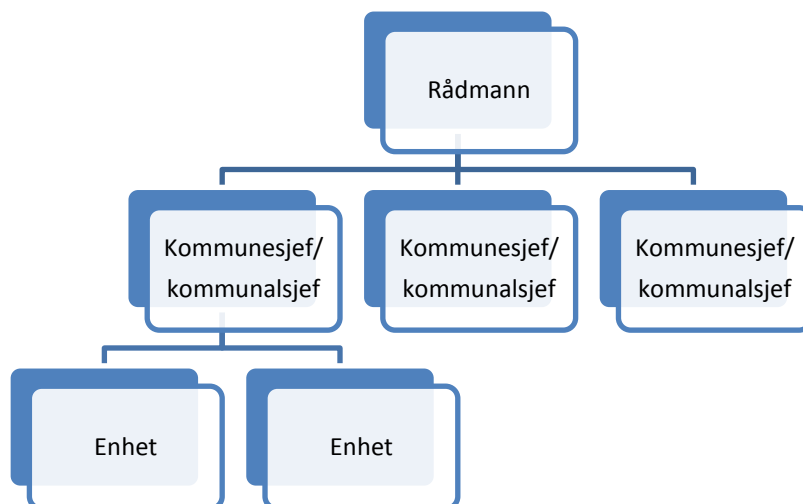
I rapporten fra AGENDA kom det frem fra flere rådmenn at det er vesentlig å motta rapportering som gir grunnlag for å utøve kontroll i hele organisasjonen. Det ble også påpekt at det er helt nødvendig å delegere ansvaret, da det vil være umulig å ha full kontroll som rådmann. Kommunen består av så mange forskjellige tjenester at full oversikt vil være vanskelig å etablere (Internkontroll i norske kommuner, 2008, side 18).

Som en del av undersøkelsesopplegget har jeg benyttet meg av dokumentanalyse. Rapportene har blitt kontrollert med samme utgangspunkt i en sjekklister. Noe av data fra kontrollen er sammenstilt i den påfølgende tabellen.

Kontrollpunkt	1 ⁷	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Kommunens organisasjonsstruktur antall ledernivåer	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Peker rapporten på alvorlige brudd på internkontrollen?	MA ⁸	MA	MA	MA	MA	MA	MA	MA	MA	MA
Rådmannen uttaler seg i uttalelse til rapporten om rapporten har hatt en verdi?	JA	JA	JA	JA	JA	NEI	JA	JA	NEI	JA
Inneholder rådmannens svar en beskrivelse av hvordan anbefalingene skal implementeres?	NEI	Ikke for alle	JA	Ikke for alle	JA	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI
Inneholder svar fra rådmannen opplysninger som beskriver at de allerede er kjent med svakheter som er påvist?	JA	NEI	JA	NEI	JA	NEI	NEI	JA	NEI	NEI

Tabell nr 3, Data fra dokumentanalyse av forvaltningsrevisjonsrapporter – del 1.

Alle kommunene jeg analyserte rapportene fra har en administrativ nivåinndeling som var lik. Alle har et ledernivå på tre nivåer. Antall ledere på nivå 2 og 3 og inndeling av disse sektorvis varierer fra kommune til kommune. Nivåinndelingen er illustrert nedenfor:



Figur nr 9 Grafisk fremstilling av administrativ organisering i kommuner

⁷ Nummerering i tabellens første rad, gjengir hvilken rapport som er kontrollert, finnes i oppgavens kildehenvisninger.

⁸ MA – Mindre alvorlig

Jeg har beskrevet hvordan anbefalingene fra en forvaltningsrevisjon kommer inn i organisasjonen via toppledelsen. Toppledelsen må bidra i å tilrettelegge for læringsevnen i organisasjonen. I tabell 3 fremkommer det at rådmannen uttaler seg i 8 av 10 rapporter at forvaltningsrevisjonen har hatt en verdi. Derimot er det for kun 2 av rapportene gitt en fullstendig beskrivelse fra rådmannen om hvordan anbefalingene skal implementeres. I tillegg var det 2 rapporter der det delvis var beskrevet hvordan anbefalingene skulle implementeres. Når jeg ser dette opp mot de rapportene der kommunestyret behandlet oppfølging av tidligere rapport i kommunestyret, så finner jeg ikke igjen disse. Det tyder på at der kommunestyret er aktivt og følger opp tidligere rapporter, har ingen sammenheng med om det er sporbarhet på rådmannens beskrivelse av hvordan anbefalinger skal følges opp.

Jeg sendte ut en forespørsel til 10 kontrollutvalgssekretariat og fikk svar fra 5. Det var sekretariat som er sekretær for bare en kommune og flere kommuner. Jeg spurte respondentene om antall forvaltningsrevisjonsrapporter som inneholdt en uttalelse fra administrasjonen før rapporten gikk til behandling i kontrollutvalget. Tilbakemeldingene er vist i tabellen nedenfor.

Kategori	1	2	3	4	5	%
Antall kommuner i distriktet	1	9	7	5	7	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter i distriktet som ble behandlet av kontrollutvalget i 2010 og 2011	7	17	37	18	7	
Antall forvaltningsrevisjonsrapporter der rådmannens har gitt en uttalelse til rapportens innhold før behandling i kontrollutvalget	7		35	18	7	

Tabell nr 4 Oversikt over hyppighet der rådmannens uttalelse til rapporten foreligger.

Data viser at for de aller fleste forvaltningsrevisjonsrapporter, foreligger det en uttalelse fra rådmannen før behandling i kontrollutvalget. Respondent nr 2 svarte ikke på spørsmålet. Likevel gir de andre svarene en sterk indikasjon på at for nesten alle forvaltningsrevisjoner foreligger det en uttalelse fra rådmannen.

I rapporten fra Nordlandsforskning side 28 er det gjort følgende hovedfunn etter gjennomført forvaltningsrevisjon. Det er kontrollutvalgssekretærene som i undersøkelsene har svart hva slags type funn, merknader og konklusjoner som forvaltningsrevisjon har konkludert med.

Funnen fremkommer i tabellen nedenfor :

Hovedfunn	Ikke forekommet	Sjelden	Vanlig	Svært vanlig
Mindre alvorlige rutinesvikt	0%	12%	46%	33%
Mindre alvorlige regelbrudd	8%	15%	70%	8%
Stort potensial for økonomisk forbedring	8%	61%	29%	3%
Alvorlige rutinesvikt	7%	60%	31%	2%
Alvorlige regel og lovbrudd	18%	58%	23%	3%
Ingen negative avvik	23%	69%	8%	0%

Tabell nr 5 Tabell med oversikt over alvorlighetsgraden av rapporterte avvik.

Data fra Nordlandsforskning viser også at det er mest vanlig med mindre alvorlige rutine- og regelbrudd. I de rapportene jeg har vurdert, inneholder ingen av disse vurderinger som kan leses som alvorlige rutinesvikt.

Empirien gir en klar indikasjon på at det i de fleste tilfeller ikke fremkommer fra rådmannens svar på hvordan revisjonens anbefalinger skal implementeres i organisasjonen. Samtidig viser rapporten fra Nordlandsforskning at det i det vesentlige er mindre alvorlige rutine- og regelbrudd det pekes på i forvaltningsrevisjonsrapportene de har innhentet data fra. Kan graden av alvorlighetsbrudd ha noen betydning for hvordan kommunens ledelse søker løsning på problemene? Innhentet data viser at for 8 av de kontrollerte inneholder rådmannens uttalelse at forvaltningsrevisjonsrapporten har hatt en nytteverdi. Når man ser på de anbefalinger som er gitt, er disse knyttet til mindre alvorlige avvik. Det er gjennomgående for alle rapportene at de peker på mindre alvorlige brudd i internkontrollen. I teorien heter det at “det forventes at det i ledelsen finnes klare oppfatninger om hva som til enhver tid er problemer og utfordringer i virksomheten (Trender og translasjoner s 295).” Dersom kommuneledelsen har en oppfatning om at ressurser skal benyttes for å løse andre problemer og utfordringer som er av en mer alvorlig grad, kan nok mye av forklaringen ligge der. Gjennom kommunestyret og kontrollutvalgets tilsynsoppgave blir det derfor viktig at de utøver sin rolle og følger opp gitte anbefalinger.

Delkonklusjon

Til spørsmålet var det forventet å finne funn som sporbarhet på at forvaltningsrevisjonsrapporten har hatt en nytteverdi for kommunen og sporbarhet i hvordan løsninger på revisjonsanbefalingene skal implementeres. Når en forvaltningsrevisjonsrapport sendes til behandling i kontrollutvalget, skal rådmannen gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som framgår av rapporten. Høringssvaret skal vedlegges rapporten som går til behandling i kontrollutvalget (standard for forvaltningsrevisjon punkt 16). Det er kun for 2 rapporter gitt en fullstendig uttalelse fra rådmann om hvordan anbefalingene skal følges opp og implementeres. Dette indikerer at det er på ledelsesnivå ikke er funnet løsninger på hvordan revisjonsanbefalingene skal følges opp. Alle de kontrollerte rapportene inneholder en uttalelse fra rådmannen, for 8 av de fremkommer det at rådmannen ser en nytteverdi av forvaltningsrevisjonsrapporten. Felles for alle rapportene er at de peker på mindre alvorlige avvik. I teorien om problembetinget søking etter løsninger forventes det at ledelsen har klare oppfatninger om hvordan problemer skal løses. Forvaltningsrevisjonsrapportene peker på mindre alvorlige avvik. Om det er en årsakssammenheng i forhold til at ledelsen for de fleste rapporter ikke gir en beskrivelse av hvordan anbefalinger skal implementeres, sett mot at det er mindre alvorlige avvik som avdekkes, kan være grunnlag for videre forskning. Det er ikke innhentet data i denne oppgaven til å foreta en slik vurdering.

5.2.2 Er oversetteren synlig i translasjonsprosessen?

I translasjonsteorien heter det at det er den øverste ledelse som har myndighet til å ta inn og implementere nye ideer. Den formelle hierarkiske autoriteten i toppen av virksomheten utgjør den viktigste kraften til oversettelse og spredning av ideen nedover og innover i sektoren i de enkeltvise organisasjonene og videre nedover i deres interne enheter. Slik vil det også være i en kommune. Den teoretiske tilnærmingen til å besvare om oversetteres er synlig i translasjonsprosessen forankres i Top-down orientering.

Forvaltningsrevisjonsrapporter blir etter den politiske behandlingen oversendt administrasjonen via rådmannen. Rådmannen får i oppdrag å følge opp forvaltningsrevisjonsrapportens anbefalinger. Det er rådmannen som blir oversetteren i den administrative organisasjon. En utfordring blir da å overføre anbefalingen fra forvaltningsrevisjonen med den hensikt som var ment. En ny ide tas inn i organisasjonen. Oversetteren sørger for at den opprinnelige ideen blir forsterket. En implementering av en ny

ide blir vertikalt oversatt i organisasjonen. Det forventes å finne at den administrative toppledelsen vil ha oversikt over hvordan implementeringen skal foregå, hvilke aktører og enheter som skal involveres.

For de forvaltningsrevisjonsrapportene jeg har vurdert, har jeg ikke vært på besøk i kommunen og foretatt feltarbeid og sett på hvordan implementeringen og oppfølgingen har foregått. Det ville krevd at jeg fortok et feltarbeid, noe som jeg har valgt å ikke gjøre. Jeg prioriterte heller å benytte annen forskning og analysere flere forvaltningsrevisjonsrapporter.

Empiri og analyse

I rapporten som er utarbeidet av AGENDA om internkontroll i norske kommuner side 18 svarer rådmennene at det er helt nødvendig å delegere ansvaret for den interne kontrollen, da det vil være helt umulig å ha full kontroll som rådmann. Det vil derfor også bli helt nødvendig å delegere ansvaret for å oversette nedover i organisasjonen. I empirien tabell 3 ble det blant annet kartlagt om det i rådmannens svar på forvaltningsrevisjon inneholdt en beskrivelse på hvordan rapportens anbefalinger skal følges opp og implementeres. Kun ved 2 av 10 tilfeller ble dette beskrevet for alle anbefalingene.

Når det gjelder hvordan læringseffekten har vært etter en forvaltningsrevisjon, viser jeg til rapporten fra Nordlandsforskning (Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner, 2009 side 35). Her er det kontrollutvalgssekretærene som har uttalt seg om gjennomført forvaltningsrevisjon fører til læring.

Læringsaktør	I svært liten grad	I liten grad	I noen grad	I stor grad	I svært stor grad
Rådmann med stab	0%	2%	42%	34%	22%
Enhetsledere med stab	0%	5%	48%	33%	15%
Ledere for den politiske opposisjonen	8%	20%	66%	3%	3%
Øvrige folkevalgte i kommunestyret	9%	26%	60%	3%	3%
Ordfører/varaordfører	5%	32%	45%	16%	3%
Formannskap	9%	44%	41%	6%	0%

Tabell nr 6 Oversikt over læringseffekten etter en forvaltningsrevisjon

I tabell 6 er det lagt frem tall om læringseffekt etter en forvaltningsrevisjon. Det fremkommer at det er rådmann med stab og enhetsledere som har størst læringseffekt av en forvaltningsrevisjon fremfor de politisk valgte. Så kan man spørre seg om hvorfor det? Noe av grunnen kan være at det administrative miljøet er mye nærmere problemstillingen og avvikene som blir påpekt. De er også fagpersoner innenfor området som blir beskrevet. Det politiske miljøet har en annen rolle og får mer distanse til selve problemstillingen. I kommuneloven er det i § 23.2 regulert administrasjonssjefens rolle og ansvar i forhold til den interne kontrollen. For det øverste politiske nivå, kommunestyret er dette ikke lovregulert noe i forhold til den interne kontrollen foruten at de har et tilsynsansvar (kommunelovens § 76). Det at det ikke ligger noe ansvar på kommunestyret utenom tilsynsansvaret kan være en faktor til hvorfor læringseffekten etter en forvaltningsrevisjon er lavere enn hos det administrative miljøet.

Data fra Nordlandsforskning viser at det er rådmann og enhetsledere som opplever en viss læringseffekt etter en forvaltningsrevisjon. I de undersøkelser jeg gjennomførte gjennom å vurdere rådmannens tilbakemelding etter en forvaltningsrevisjon, beskrev 8 av 10 at forvaltningsrevisjonen hadde hatt en verdi. Tilbakemeldingene sier lite om hva slags verdi revisjonens gjennomgang hadde.

Ved bruk av sjekklister kontrollerte jeg også om rapportene var behandlet i kommunestyret og om anbefalinger ble fulgt politisk. Årsaken til at jeg vurderte dette var for å se om det var synlig oversetter i oppfølging av anbefalinger.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Rapport behandlet i kommunestyret?	JA	JA	JA	JA	JA	JA	JA	JA	NEI	JA
Oppfølging av anbefalinger i rapport behandlet i kommunestyret?	JA	NEI	NEI ⁹	JA ¹⁰	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI
Har KU tatt opp testing av avvik fra rapporten?	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI

Tabell nr 7 Data fra dokumentanalyse av forvaltningsrevisjonsrapporter – del 2.

⁹ Kommunestyret ba i sin behandling om at avvikene fra rapporten følges opp av rådmannen og rapportere tilbake til formannskapet.

¹⁰ Her presiserer kontrollutvalget at rådmannens tilbakemelding gikk rett til kommunestyret og ikke til kontrollutvalget som skal innstille til kommunestyret.

9 av 10 forvaltningsrevisjonsrapporter har blitt behandlet i kommunestyret. For 2 av rapportene er anbefalinger fulgt opp og behandlet i kommunestyret i egen sak. For ingen av rapportene har påpekte avvik blitt testet og fulgt opp politisk i egen sak.

Oversetteren er i translasjonsteorien den som skal formidle organisasjonsideer mellom kontekster. For 2 av forvaltningsrevisjonsrapportene har kommunestyret bedt administrasjonen om å rapportere tilbake. Saksutskrift fra kommunestyresakene (sak 42/11 i bystyret i Porsgrunn og Saksfremlegg i Ski kommunestyre sak 6/10) inneholder en beskrivelse fra rådmannen på hvordan anbefalinger er implementert. Dette gir indikasjoner på at oversetteren er synlig der kommunestyret er aktive og følger opp rapporterte avvik.

Delkonklusjon

I en kommune vil en forvaltningsrevisjonsrapport bli oversendt rådmannen som kommunens administrative toppledelse, og rådmann blir den som må oversette anbefalingene inn i organisasjonen. Det var forventet å finne at den administrative toppledelsen vil ha oversikt over hvordan implementeringen skal foregå, hvilke aktører og enheter som skal involveres. Der kommunestyret følger opp tidligere meldte avvik og ber administrasjonen rapportere tilbake til kommunestyret innen en gitt periode, er oversetteren synlig. Det er her det foreligger i de politiske dokumentene beskrivelser på hvordan anbefalinger er fulgt opp i organisasjonen.

5.2.3 Er COSO modellen eller andre konkretiseringer gjort?

Det er kommunestyrets valgte revisor som på oppdrag av kommunestyret gjennomfører forvaltningsrevisjon. Revisjonen mener jeg er en ekspertorganisasjon, der revisjonsmetodikk er sentralt sammen med standarder revisjonen skal utøves etter. Anbefalingene som revisor fremmer skal transformeres inn i en ekspert/politisk organisasjon. Med ekspertorganisasjon mener jeg de som er fagpersoner og utøver tjenesteutøvelsen kommunen tilbyr sine innbyggere. Rammene for tjenesteutøvelsen vedtas politisk. Teorien jeg vil knyttet dette kapitlet opp mot er translasjonsteorien begrep om fra det abstrakte til det konkrete og Stimulus- respons-basert-sekvensialitet. Det betyr i denne sammenheng at revisjonsanbefalingene kommer inn via toppledelsen, men får et konkret innhold i etter hvert som det synker nedover og oversettes i organisasjonen.

Empiri og analyse

Det gjennomføres mange ulike typer forvaltningsrevisjoner. I forespørselen jeg sendte ut til et utvalg kontrollutvalgssekretariat, ba om en tilbakemelding på hva slags type forvaltningsrevisjoner som var gjennomført for 2010 og 2011. Hensikten med å sende forespørselen var å få tilbakemelding om det var en eller flere kategorier som skilte seg ut.

Nummerering av svar	1	2	3	4	5	%
Antall kommuner i distriktet	1	9	7	5	7	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter i distriktet som ble behandlet av kontrollutvalget i 2010 og 2011	7	17	37	18	7	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og bestemmelser.		4		5	1	11,6%
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området.			6 ¹¹	4		11,6%
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori c) regelverk etterleves.	2	8	37	6	2	64,0%
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori d) styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige.	5		31 ¹²	8	1	52,3%
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori e) beslutningsgrunnlag fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav.		2			2	4,6%
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.		3		7		11,6%

Tabell nr 8 Oversikt over kategorisering av forvaltningsrevisjonsprosjekter

¹¹ Både kategori b og c

¹² Både kategori c og d

I tillegg har jeg også kategorisert de rapportene jeg kontrollerte gjennom bruk av sjekklister. For noen av rapportene kunne problemstillingene forholde seg til en eller flere kategorier.

Kategori	Antall
Forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger.	1
Forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området.	4
Regelverket etterleves	6
Forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige	11
Beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav	0
Resultatene av tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd	0

Tabell nr 9 Kategorisering av de rapportene jeg analyserte

Undersøkelser jeg har foretatt (tabell 9) og tilbakemeldinger fra kontrollutvalgssekretærene (tabell 8) viser at de fleste forvaltningsrevisjoner inneholder problemstillinger om etterlevelse av regelverk. Når en av anbefalingene i forhold til dette skal implementeres i kommuneorganisasjonen vil dette berøre alle komponentene i internkontrollen, og hvordan anbefalingen vil hierarkisk transformeres inn i kommuneorganisasjonen. Her vil jeg gi en vurdering av hvordan implementeringen av anbefalingene vil berøre komponentene i COSO modellen, og oversetterens rolle overfor komponentene. De fem komponentene er:

- Kontrollmiljø
- Risikovurdering
- Kontrollaktiviteter
- Informasjon og kommunikasjon
- Overvåking

Kontrollmiljøet

Her velger jeg å starte på det øverste hierarkiske politiske nivået, kommunestyret. En del av kontrollmiljøet er også styrets engasjement (COSO) en viktig faktor. I en kommune vil dette være kommunestyret. Innsamlede data viser at i hovedsak har alle forvaltningsrevisjonsrapporter vært behandlet i kommunestyret. I alle de forskjellige møtene

har behandlingen av rapporten vært enstemmig. Kun ved en behandling i kommunestyret har endelig vedtak vært endret i forhold til kontrollutvalgets bestilling.

Når man ser på oppfølging av tidligere avvik viser undersøkelser at avvik sjelden blir fulgt opp i den øverste politiske ledelsen. I kommentardelen til forskrift om kontrollutvalg er det sentralt at for en ”lærende organisasjon” er det viktig at resultater av forvaltningsrevisjoner blir fulgt opp (forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 12).

Kontrollutvalget har et ansvar for å påse at merknader blir fulgt opp og rapportere til kontrollutvalget, og det skal rapporteres til kommunestyret om saker ikke er fulgt opp på en tilfredsstillende måte. Mine funn viser at det er sjelden at det kontrolleres om avvik er rettet opp, man belager seg på uttalelse fra rådmannen. Årsaken til dette forklares blant annet at dette er kostnadskrevenende, og det prioriteres å igangsette andre forvaltningsrevisjoner i stedet. Man kan da spørre seg om hvilke signaler dette gir til organisasjonen, når tidligere avvik ikke blir testet.

I kontrollmiljøet finner vi organisasjonskulturen. I en multifunksjonell organisasjon som en kommune vil det finnes flere organisasjonskulturer. I boken Organisasjonskultur i det offentlige (Christensen, Lægreid, Roness og Røvik, 2009 s 52) heter det at organisasjonskulturen forbindes med de uformelle normene og verdiene som vokser fram og har betydning for livet i og virksomheten til formelle kulturer. Organisasjonskulturen kan sies å gi virksomheten en ident. Her vil jeg trekke frem at det da blir et sentralt trekk hvor mottakelig er virksomheten i forhold til kontroll fra eksterne. Min vurdering er at i en virksomhet der det er en ledelse som ser verdien av en forvaltningsrevisjon vil de i større grad følge opp anbefalinger enn i det motsatte tilfellet.

I kontrollmiljøet finner vi også kompetansen hos medarbeiderne. I en translasjonsprosess vil man måtte vurdere om virksomheten har den rette kompetanse til å rette opp avvik. Det kan være at man må ta avveininger om man vil ”leve” med avviket fremfor å tilbringe det rette kompetansenivået i virksomheten.

Risikovurdering

En anbefaling i en forvaltningsrevisjonsrapport betyr at det er funnet et negativt avvik som bør korrigeres. Det vil si at det er en større risiko for at feil oppstår, enn om de preventive kontrollene hadde fungert. I Henhold til COSO-rapporten må en virksomhet være bevist på å håndtere den risiko den står overfor. Etter en forvaltningsrevisjon der det er pekt på risiko

knyttet til den interne kontrollen, medfører dette at virksomheten må revurdere sin risikohåndtering. Kommunene må håndtere risiko på et langt bredere felt enn andre organisasjoner gjennom å være en multifunksjonell organisasjon.

Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter settes i verk for å sikre at ledelsens beslutninger for å håndtere risiko gjennomføres. Kontrollaktiviteter foretas i hele kommunen, på alle nivåer i alle funksjoner. Det er etter en forvaltningsrevisjon pekt på risikoområder, dette medfører at ledelsen må revidere eller endre sine kontrollaktiviteter, eller utarbeide nye. I en kommune vil kontrollaktivitetene variere fra type tjeneste som utøves. Det vil være kommuneovergripende budsjett- og handlingsprogram der mål er beskrevet. Lenger ned i organisasjonen vil det foreligge virksomhetsplaner. I kontrollmiljøet arbeides det etter kjente rutiner, prosedyrer og systemer. Det er også en rekke lover som skal følges. Etter kommuneloven er det rådmannen som har ansvar for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll. Etter en forvaltningsrevisjon der det pekes på forbedringsområder, eller mangel på etterlevelse av regelverk, betyr det at det må skje en endring i rutiner, prosedyrer og systemer. I tabell 8 og 9 fremkommer det at det er flest forvaltningsrevisjoner innenfor kategorien om regelverk etterleves. Når det pekes på en forbedring på dette kan det bety at kontrollaktivitetene må endres eller utarbeide nye, og alle 3 ledernivåene i kommunen kan bli involvert.

Kommunikasjon og informasjon

Det er behov for informasjon på alle nivåer i en organisasjon. Informasjons- og kommunikasjonskanaler må være av en slik karakter at de gjør det mulig for ansatte å følge opp informasjon for å utføre enhetens aktiviteter. Etter en forvaltningsrevisjon må det være etablerte formelle kanaler på hvordan avvik skal formidles ut til relevante enheter. De som skal følge opp og rette avviket må bli orientert om avviket, dets innhold og hvordan det skal meldes tilbake i organisasjonen.

Overvåking

I et internkontrollsystem er det behov for overvåking og vurdering av systemer. Man skal være sikre på at systemer fungerer og etterleves på en tilfredsstillende måte. I kommuneloven er det rådmannen som har dette ansvaret. Naturligvis vil det være vanskelig for en rådmann å følge opp dette, og det vil være naturlig å delegere ansvaret for å følge opp den interne kontrollen. Overvåking av den interne kontrollen har blitt mer og mer viktig. Omgivelsene

forandrer seg, det leder til et behov for kvalitetssikring av virksomhetens rutiner, systemer og prosesser. Etter en forvaltningsrevisjon der det er pekt på svakheter i den interne kontrollen og risiko for at mål ikke blir nådd, vil det være absolutt å se på hvordan den interne kontrollen overvåkes.

Her har jeg vist hvordan en anbefaling fra en forvaltningsrevisjonsrapport vil berøre alle komponentene i COSO-modellen. I empirien i foregående kapittel, tabell 7, fremkom det at det var ingen av forvaltningsrevisjonsrapportene som fulgt opp gjennom at tidligere meldte avvik ble testet og lagt frem i egen sak. Ved at avvik ikke blir testet, blir det vanskelig å slå fast om en anbefalingene har hatt en effekt for å styrke internkontrollen og om forvaltningsrevisjonsrapportene har gitt en læringseffekt.

Delkonklusjon

Jeg har vist hvordan komponentene i COSO-modellen påvirkes når det kommer en endring som skal implementeres ovenfra og ned i organisasjonen. En revisjonsanbefaling vil berøre alle komponentene i internkontrollen. For å lykkes med dette er det helt nødvendig med en politisk og administrativ ledelse som vil følge opp avvik. Ingen av de forvaltningsrevisjonsrapportene jeg vurderte ble fulgt opp og testet, slik jeg forventet.

5.2.4 Blir ideene gradvis mer operative nedover i hierarkiet?

I teorien heter det at i en hierarkisk oversettelseskjede vil kontekstualiseringen av en ide forløpe sekvensielt. Prosessen utløses i toppen av den enkelte organisasjon eller i vedkommende sektor og rykker “etappevis innover og nedover.

I forhold til dette spørsmålet vil jeg se om jeg finner igjen de forventninger jeg beskrev i tabell 2 (metode kapittel).

Empiri og analyse

Som en del av å sikre den ”lærende organisasjon” etter en forvaltningsrevisjon kontrollerte jeg i hvilken grad det i kontrollutvalgets behandling og kommunestyrets behandling av rapportene. Det under den politiske behandlingen for alle rapportene vedtatt at rådmannen skulle en tilbakemelding på oppfølging av anbefalingene. En av rapportene som jeg vurderte

er ikke behandlet i kommunestyret og inngår derfor ikke i utplukket. Resultatet av dette er vist i tabellen nedenfor:

Antall rapporter der vedtaket var enstemmig i kommunestyrets behandling.	9 av 10
Antall rapporter det fremkommer at rådmannen skal gi kontrollutvalget tilbakemelding på anbefalingene innen en gitt periode.	4 av 10
Antall rapporter det fremkommer at rådmannen skal gi kommunestyret tilbakemelding på anbefalingene innen en gitt periode.	2 av 10
Antall rapporter der det ble bedt om at rådmannen skal gi andre politiske utvalg en tilbakemelding på rapportens anbefalinger innen en gitt periode.	2 av 10

Tabell nr 10 Tabell over behandling av tilbakemeldinger etter en forvaltningsrevisjon

Far alle rapportene som ble behandlet i kommunestyret, ble det fattet enstemmig vedtak. Ved ett tilfelle ble det under kommunestyrets behandling lagt til et ekstra oppfølgingspunkt i vedtaket, og det handlet om rådmannens tilbakemelding. De to

Forvaltningsrevisjonsrapportene der det i kommunestyrets behandling ble vedtatt at det skulle gis kommunestyret en tilbakemelding innen en gitt periode var rapportene Eldreomsorg i Porsgrunn (kommunestyresak 42/2011 dato: 26/4 2011) og Delrapport 2, barneverntjenesten – hjelpetiltak i hjemmet i Ski kommune (kommunestyresak 6/10 dato 10/ 2010).

Det ble også stilt spørsmål om kontrollutvalgets oppfølging av forvaltningsrevisjoner i undersøkelsene til Nordlandsforskning, rapportens side 32.

Oppfølgingsrutiner	Ja
Kontrollutvalget rapporterer til kommunestyret om tidligere saker etter kontrollutvalgets mening ikke har blitt fulgt opp.	67 %
Kontrollutvalget gjennomgår tidligere forvaltningsrevisjoner ved utarbeidelse av plan for forvaltningsrevisjon.	54 %
Oppfølging av tidligere forvaltningsrevisjoner er egne forvaltningsrevisjonsprosjekter.	40 %
Kontrollutvalget gjennomgår tidligere forvaltningsrevisjonsprosjekt sporadisk.	26 %

Tabell nr 11 Oversikt over oppfølging av forvaltningsrevisjonsrapporter

Det som er interessant i dataene fra Nordlandsforskning er at kun 40% av tidligere forvaltningsrevisjonsrapporter er egne forvaltningsrevisjonsrapporter. At rapportene er egne forvaltningsrevisjonsrapporter betyr at tidligere meldte avvik blir testet og rapportert til kommunestyret.

Data fra rapportene jeg innhentet har jeg sammenstilt i tabellen nedenfor. Nummeret i første rad, referer til nummerering av rapportene som ligger som kilde i kapittel 7.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Rapport behandlet i kommunestyret?	JA	JA	JA	JA	JA	JA	JA	JA	NEI	JA
Oppfølging av anbefalinger i rapport behandlet i kommunestyret?	JA	NEI	NEI ¹³	JA ¹⁴	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI
Har KU tatt opp testing av avvik fra rapporten?	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI	NEI

Tabell nr 12 Data fra dokumentanalyse av forvaltningsrevisjonsrapporter – del 3.

Data fra tabell 12 viser for to forvaltningsrevisjonsrapporter ba kommunestyret om en tilbakemelding innen en gitt tidsperiode. Saksutskrift fra kommunestyresakene (sak 42/11 i bystyret i Porsgrunn og Saksfremlegg i Ski kommunestyre sak 6/10) inneholder en beskrivelse fra rådmannen på hvordan anbefalinger er implementert. Rådmannens uttalelse til rapporten, ved kommunestyrets første gangs behandling, inneholdt delvis en beskrivelse av hvordan implementeringen av anbefalingene skulle skje for en av rapportene. Jeg vurderer dette til at det indikerer at rådmannens uttalelse ikke er avgjørende om kommunestyret vil følge opp tidligere avvik. Hensikten med oppfølging av forvaltningsrevisjon har vært å sikre hensyn til den ”lærende organisasjon”. I ot.prp nr 70 (2002-2003) heter det at det er det øverste ansvarlig organ som har et ansvar for å påse at den virksomhet man er ansvarlig for blir organisert slik at den når de mål som er satt, og at materielle og prosedyrefeil forebygges og unngås. Videre å skaffe seg informasjon om hvorvidt virksomheten når de mål som er fastsatt. Ingen av rapportene har blitt testet for om avvik er lukket. I henhold til forskrift om

¹³ Kommunestyret ba i sin behandling om at avvikene fra rapporten følges opp av rådmannen og rapportere tilbake til formannskapet.

¹⁴ Her presiserer kontrollutvalget at rådmannens tilbakemelding gikk rett til kommunestyret og ikke til kontrollutvalget som skal innstille til kommunestyret.

kontrollutvalg § 12, skal kontrollutvalget gi rapport til kommunestyret om hvordan kontrollutvalgets merknader til rapport om forvaltningsrevisjon er blitt fulgt opp.

Delkonklusjon

Jeg forventet å finne at de anbefalingene som var kommet inn via toppledelsen som en revisjonsanbefaling er implementert. Dokumentasjon og sporbarhet på at anbefalingen har blitt operasjonalisert i kommunen forventet jeg å finne gjennom kontrollutvalget og kommunestyrets behandling av oppfølging av tidligere meldte avvik. De rapportene jeg vurderte i min analyse fant jeg at for ingen av disse var tidligere rapporterte avvik testet og lagt frem for kommunestyret i egen sak. Kun ved to tilfeller har kommunestyret bedt administrasjonen redegjøre for tidligere meldte avvik til kommunestyret. For disse to rapportene fremkommer det i kommunestyrets behandling hvordan anbefalingene er implementert i hierarkiet. Der jeg finner dokumentasjon og sporbarhet på at anbefalingene er blitt gradvis mer operative nedover i hierarkiet er der kommunestyret ber administrasjonen rapportere på tidligere meldte avvik.

6 Oppsummering

Kapittelet oppsummerer oppgavens generelle problemstilling. *Hvilke faktorer har en betydning når man skal overføre kompetanse om internkontroll mellom organisasjoner, mellom revisjonen og kommuneorganisasjonen?*

Translasjonsteori er teorien som har ligget til grunn for forskningsspørsmålet. *Er translasjonsprosessen, av anbefalinger, en faktor som har betydning for hvordan kommunens læringsevne er etter en forvaltningsrevisjon?*

Når det gjelder det administrative arbeidet i forhold til å overføre anbefalinger fra en forvaltningsrevisjon forventet jeg å finne sporbarhet på løsninger og implementering av anbefalinger. Har internkontrollen blitt styrket? Og er det gjennomført tiltak for preventive kontroller? De forventinger som lå til grunn for analysearbeidet ble i liten grad gjenfunnet. Karakteristika fra teorien er lite tilstede i casene, kun for 2 av de 10 casene. Der kommunestyret har bedt rådmann om en tilbakemelding innen en gitt tidsperiode, finnes dokumentasjon på hvordan anbefalinger skal implementeres. Dette indikerer at der kommunestyret er aktivt og følger opp egne vedtak gir det et bedre grunnlag for å vurdere læringseffekten etter en forvaltningsrevisjon.

Når det gjelder det politiske hierarkiet for tilsyns- og styringsfunksjon har jeg i mine funn analysert i hvilken grad oppfølging av avvik fra forvaltningsrevisjonsprosjekter har blitt behandlet hos de som har et ansvar for tilsyn. Funn viser at det i liten grad prioriteres å teste ut tidligere avvik og rapportere til kontrollutvalget og kommunestyret. Det er også sjeldent at kommunestyret behandler oppfølging av tidligere forvaltningsrevisjonsrapporter i egen sak. Hensikten med oppfølging av forvaltningsrevisjon har vært å sikre hensyn til den ”lærende organisasjon”. I ot.prp nr 70 (2002-2003) heter det at det er det øverste ansvarlig organ som har et ansvar for å påse at den virksomhet man er ansvarlig for blir organisert slik at den når de mål som er satt, og at materielle og prosedyrefeil forebygges og unngås. Videre å skaffe seg informasjon om hvorvidt virksomheten når de mål som er fastsatt. Mine funn viser at tidligere påpekte avvik ikke testes, og jeg stiller spørsmålsteget om kommunestyret da har tilstrekkelig informasjon for å konkludere om mål er nådd, slik forarbeidene til loven sier.

Med tanke på sakene som har vært i media er det påfallende at det brukes lite ressurser til å følge opp og etterprøve tidligere meldte svakheter i internkontrollen. Felles for alle de 10 analyserte forvaltningsrevisjonsrapportene var at det var pekt på mindre alvorlige avvik. Revisor skal ikke komme med løsninger eller pålegge administrasjonen løsninger. Det kan være tema for videre arbeid om dette har noen betydning. Dersom kommuneledelsen søker etter løsninger på problemer som de mener er av en mer alvorlig art, kan det være interessant å finne ut av om revisor i sine konklusjoner beskriver hva som kan skje om internkontrollen ikke styrkes.

I løpet av arbeidet med oppgaven hadde jeg som tema å vurdere om kommunestørrelse hadde noen betydning i forhold til å overføring av kompetanse. I arbeidet med å vurdere hvilke faktorer som har betydning når kompetanse skal overføres, observerte jeg få karakteristika eller variasjon som tilsa at kommunestørrelse ville ha noen betydning. Jeg valgte derfor å ikke analysere dette nærmere.

7 Kilder og referanser.

7.1 Kilder

De 10 rapportene som har vært en del av studien er følgende:

1	Eldreomsorg, Porsgrunn kommune, Forvaltningsrevisjonsrapport nr: 705 023, år 2010, leverandør: Telemark kommunerevisjon IKS. Behandlet av kommunestyret i sak 12/10 og 42/2011.
2	Trondheim kommunes håndtering av farlig avfall, rapport 05/2011, leverandør Trondheim kommunerevisjon. Behandlet av bystyret i sak 0070/11.
3	Miljøledelse i Trondheim kommune – kontroll av rådmannens miljøstyring i 2010, rapport 06/2011-F, leverandør Trondheim kommunerevisjon. Behandlet av bystyret i sak 0094/11.
4	Delrapport 2, barneverntjenesten – hjelpetiltak i hjemmet, Ski kommune, rapport 5/2009, leverandør Follo distriktsrevisjon. Behandlet av kommunestyret i sak 6/10.
5	Barneverntjenesten – hjelpetiltak i hjemmet, Frogn kommune, rapport 1/11, leverandør Follo distriktsrevisjon. Behandlet i kommunestyremøte 25/5 2011.
6	Likebehandling i saksbehandling etter Plan- og bygningsloven, Rygge kommune 28/1 – 2010, leverandør Østfold kommunerevisjon IKS. Behandlet av kommunestyret i sak 07/2010.
7	Forebygging og oppfølging av sykefravær, Sarpsborg kommune 25.1.11, leverandør Østfold kommunerevisjon IKS. Behandlet i bystyret i sak 26/11.
8	Ressurser og saksbehandling i barnevernet, Rygge kommune 27.5.2011, leverandør Østfold kommunerevisjon IKS. Behandlet av kommunestyret i sak 33/2011.
9	Tilpasset opplæring, Halden kommune 13.4.2011, leverandør Østfold kommunerevisjon IKS.
10	Likebehandling i saksbehandling etter plan- og bygningsloven, Sarpsborg kommune 14/4 -2010, leverandør Østfold kommunerevisjon IKS. Behandlet i bystyret i sak 27/10.

7.2 Referanser

Litteratur

- Siri Gedde-Dahl, Anne Hafstad, Alf Endre Magnussen (2009), *Korrupsjon i Norge*, Kagge forlag AS.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1996), *Internkontroll et integrert rammeverk – COSO-rapporten*. Cappelen Akademiske forlag.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants(1997), *Styring, forvaltning og kontroll – CoCo rapporten*. Norges Interne Revisores Forening, Cappelen Akademiske Forlag.
- Nils Gilje og Harald Grimen (2007), *Samfunnsvitenskapens forutsetninger. Innføring i samfunnsvitenskapens vitenskapsfilosofi*. Universitetsforlaget.
- May Britt Postholm (2005), *Kvalitativ metode med fokus på fenomenologi, etnografi og kasesstudier*. Universitetsforlaget.
- Kjell Arne Røvik (2007, 2 opplag 2009), *Trender og translasjoner . Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Universitetsforlaget.
- Harald Baldersheim og Lawrence E. Rose (2005, 2 opplag 2008) , *Det kommunale laboratorium*, Fagbokforlaget
- Peter Esaiasson, Mikael Gilljam, Henrik Oscarsson, Lena Wängnerud (2010), *Metodpraktiken*, Norstedts Juridik.
- Tom Christensen, Per Læg Reid, Paul G. Roness og Kjell Arne Røvik (2004), *Organisasjonsteori for offentlig sektor*, Universitetsforlaget.
- Linda Lai (1997), *Strategisk Kompetansestyring*, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.
- Peter Esaiasson, Mikael Gilljam, Hernrik Oscarsson, Lena Wängnerud (2007) *Metodpraktikan – Konsten att studera samhälle, individ og marknad*. Norstedts Juridik AB.

Lover, forskrifter og forarbeider

- Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, ikrafttredelse 2004-07-01, kommunal og regionaldepartementet. Lokalisert på: [http:// www.lovddata.no](http://www.lovddata.no)
- Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, fastsatt av Kommunal- og regionaldepartementet 15 juli 2004 med hjemmel i lov 25 september 1992 nr 107

om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 71 nr 11. Lokalisert på: <http://www.lovdata.no>

- LOV – 1992-09-25-107 kommuneloven – Lov om kommuner og fylkeskommuner. Lokalisert på: <http://www.lovdata.no>
- Ot.prp. nr 70 (2002 – 2003) Det kongelig kommunal- og regionaldepartement. Om lov om endringer i lov om 25 september 1992 nr 107 om kommuner og fylkeskommuner(kommunal revisjon). Lokalisert på:
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/krd/dok/regpubl/otprp/20022003/otprp-nr-70-2002-2003-.html?id=174571>

Rapporter

- Oslo kommunerevisjon nummer 16/2004 økonomisk styring av investeringsprosjekter i Undervisningsbygg KF
<http://www.kommunerevisjonen.oslo.kommune.no/getfile.php/kommunerevisjonen%20%28KRV%29/Internett%20%28KRV%29/Dokumenter/dokument/forvxrevxrapp/Rapport%2016-2004.pdf>
- Nordlandsforskning NR-rapport nr 13/2009. Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som verktøy i egenkontrollen i norske kommuner og fylkeskommuner. Lokalisert på:
http://www.regjeringen.no/upload/KRD/Vedlegg/KOMM/Egenkontroll/Rapp_13_09.pdf
- AGENDA Utredning & utvikling (2008) Internkontroll i norske kommuner, status og utviklingsbehov, rapportnr F 5992. Oppdragsviver Kommunal- og regionaldepartementet. Lokalisert på:
http://www.regjeringen.no/upload/KRD/Vedlegg/KOMM/Rapporter/R5992_KRD_Internkontroll_MS.pdf
- Kommunal og regionaldepartementet. 85 tilrådinger for styrkt egenkontroll i kommunane. Lokalisert på:
<http://www.regjeringen.no/upload/KRD/Vedlegg/KOMM/Egenkontroll/85%20tilradingar%20for%20styrkja%20eigenkontroll%20i%20kommunane%20151209.pdf>
- Eldreomsorg, Porsgrunn kommune, forvaltningsrevisjonsrapport nr 705 023, år 2010, Telemark kommunerevisjon IKS. Lokalisert på:
http://www.tekomrev.no/nor/tjenester/forvaltningsrevisjon_1/pleie_og_omsorg/eldre_omsorg_i_porsgrunn

- Trondheim kommunes håndtering av farlig avfall, rapport 05/2011, Trondheim kommunerevisjon. Lokalisert på:
<http://www.trondheim.kommune.no/content/1117701648/Trondheim-kommunes-handtering-av-farlig-avfall>
- Miljøledelse i Trondheim, kontroll av rådmannens miljøstyring i 2010, rapport 06/2011, Trondheim kommunerevisjon. Lokalisert på:
<http://www.trondheim.kommune.no/content/1117703747/Miljoledelse-i-Trondheim-kommune---kontroll-av-radmannens-miljostyring-2010>
- Delrapport 2, barneverntjenesten – hjelpetiltak i hjemmet, Ski kommune, rapport 5/2009, Follo Distriktsrevisjon. Lokalisert på :
<http://follofiks.no/SkiBarnevernetDelarapport2.pdf>
- Barnevernstjenesten – hjelpetiltak i hjemmet, Frogn kommune, rapport 1/11, Follo distriktsrevisjon. Lokalisert på: <http://follofiks.no/Frogn2011RapportBarneverntj.pdf>
- Likebehandling i saksbehandlingen etter Plan- og bygningsloven, Rygge kommune 28/1 2010. Østfold kommunerevisjon IKS. Lokalisert på:
<http://www.okrev.no/download/Likebehandling%20i%20saksbehandling%20etter%20Plan-%20og%20bygningloven%20-Rygge%20kommune.pdf>
- Forebygging og oppfølging av sykefravær, Sarpsborg kommune 25.1.11, Østfold kommunerevisjon IKS. Lokalisert på: <http://www.okrev.no/download/forebygging-og-oppflging-av-sykefravr-sarpsborg-kommune.pdf>
- Ressurser og saksbehandling i barnevernet, Rygge kommune 27.5.2011, Østfold kommunerevisjon IKS. Lokalisert på:
<http://www.okrev.no/download/Ressurser%20og%20saksbehandling%20i%20barnevernet%20-Rygge%20kommune.pdf>
- Tilpasset opplæring, Halden kommune 13.4.2011, Østfold kommunerevisjon. Lokalisert på: <http://www.okrev.no/download/Tilpasset%20opplring%20-Halden%20kommune.pdf>
- Likebehandling etter plan- og bygningsloven, Sarpsborg kommune 14/4 2010. Lokalisert på:
<http://www.okrev.no/download/Likebehandling%20i%20saksbehandlingen%20etter%20plan-%20og%20bygningloven%20-Sarpsborg%20kommune.pdf>

Tidsskrifter

- Vegard Venli og Ole Pedersen. Mulige lovbrudd avdekket allerede i 2009. Kommunal rapport side 14-15, 2011.

Internetthenviisninger

- Maria Nakken, Simen Skjebostad Yset, 19.01.2009 hentet fra:
<http://fil.nrk.no/nyheter/distrikt/ostlandssendingen/1.6439343>
- RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, fastsatt av NKRF styre 1. februar og er gjort gjeldende som god kommunal revisjonsskikk for forvaltningsrevisjonsprosjekter med oppstart etter samme dato. Lokalisert på:
http://www.nkrf.no/rsk_001_standard_for_forvaltningsrevisjon
- Saksfremlegg kommunestyret i Porsgrunn sak 42/2011.
<https://www.porsgrunn.kommune.no//edbfilehandler.ashx?dokid=11010180&kom=porsgrunn&version=1&reserved=0&variant=A&name=Saksfremlegg&fext=S&pageID=10789&digest=eO90WYeUnOTnmowfxLAgg>
- Saksfremlegg i Ski kommunestyre sak 6/10.
<http://www.ski.kommune.no/PageFiles/41466/M%c3%b8teinnkalling%20KST%20200110.pdf>

8 Sammendrag

Hensikten med denne oppgaven har vært å se på overføring av kompetanse av internkontroll i forbindelse med forvaltningsrevisjon mellom to kontekster.

Jeg har beskrevet definisjon av internkontroll og plassert det politiske og administrative ansvaret for internkontroll i norske kommuner. For det politiske ansvaret har jeg skilt mellom kommunestyret og kontrollutvalget. Videre har jeg beskrevet den teorien jeg har valgt til å underbygge funn i undersøkelsen. Jeg har beskrevet den metode jeg har valgt for å innhente data. For å svare på problemstillingen i oppgaven har jeg beskrevet forskningsspørsmål.

Jeg har innhentet 10 forskjellige forvaltningsrevisjonsrapporter, sendt en forespørsel til 10 ulike kontrollutvalgssekretærer, der jeg fikk svar fra 5. Samt innhentet to rapporter fra andre virksomheter som har forsket på internkontroll og forvaltningsrevisjon. Jeg har trukket ut og analysert deler av dette for det som er relevant i forhold til min besvarelse.

Avslutningsvis har jeg oppsummert funn mot problemstillingen i oppgaven.

Translation of expertise from one external organization.

9 Summary

The purpose of this task has been to overlook the transformation of competence of internal control in connection with administration auditing between two context.

I have been described the definition of internal control and placed the political and administrative responsibility in Norwegian municipality. For the political responsibility I have differenced between the municipal and the committee of supervision. Further I have been described the theoretical I have selected too support my findings. I have described the method I have been using to collect data. For being able to answer the leading problem I have described research questions.

I have collected 10 different reports of administration auditing. Further I have send å request to 10 different secretary of the committee of supervision. I got answer of 5 of these. I have also collected 2 reports from other organization who have been investigated in internal control and administration auditing. I have drawn some parts of the reports an analyzed the parts that is pertinent to my paper.

In the end I have summarized findings to the leadingproblem in this paper.

10 Vedlegg

Sjekkliste i forbindelse med dataanalyse av forvaltningsrevisjonsprosjekter.

Kommunestørrelse	
Revisjonsdistrikt	
Antall medlemmer i KU ¹⁵	
Kategori ¹⁶ av forvaltningsrevisjon	
Organisasjonsstruktur antall ledernivåer	
Peker rapporten på alvorlige brudd på internkontrollen?	
Rådmannen uttaler seg i uttalelse til rapporten om rapporten har hatt en verdi?	
Inneholder rådmannens svar en beskrivelse av hvordan anbefalingene skal implementeres?	
Inneholder svar fra rådmannen opplysninger som beskriver at de allerede er kjent med svakheter som er påvist?	
Rapport behandlet i kommunestyret?	
Oppfølging av anbefalinger i rapport behandlet i kommunestyret?	
Har KU tatt opp testing av avvik fra rapporten?	

¹⁵ KU - Kontrollutvalget

¹⁶ Kategori etter § 7 i kapittel 3 i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.

Kartleggingsskjema i forbindelse med dataanalyse av forespørsel til kontrollutvalgssekretariat.

Kategori	
Antall kommuner i distriktet	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter i distriktet som ble behandlet av kontrollutvalget i 2010 og 2011	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og bestemmelser.	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området.	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori c) regelverk etterleves.	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori d) styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige.	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori e) beslutningsgrunnlag fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav.	
Antall forvaltningsrevisjonsprosjekter som er gjennomført etter kategori f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.	