

SNF-rapport nr. 29/06

Konkurransetsetting av fylkeskommunal revisjon

Regelverk, generelle vurderinger og erfaring

av

Kjell J. Sunnevåg og Tom Eldegard

SNF-prosjekt nr. 2692
Konkurransetsetting av fylkeskommunal revisjon

Prosjektet er finansiert av Hordaland fylkeskommune

SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS
BERGEN, SEPTEMBER 2006

© Dette eksemplar er fremstilt etter avtale med KOPINOR, Stenergate 1, 0050 Oslo. Ytterligere eksemplarfremstilling uten avtale og i strid med åndsverkloven er straffbart og kan medføre erstatningsansvar.

ISBN 82-491-0475-7 Trykt versjon

ISBN 82-491-0476-5 Elektronisk versjon

ISSN 0803-4036

Innhold

1	INNLEDNING	1
2	INTERNT TILSYN OG KONTROLL	3
2.1	INNLEDNING	3
2.2	KONTROLLUTVALG	5
2.2.1	<i>Kontrollutvalgets oppgaver og ansvarsområde</i>	5
2.2.2	<i>Sammensetning og valgbarhet</i>	7
2.2.3	<i>Saksbehandlingsregler og sekretariat</i>	8
2.3	REVISJON	8
2.3.1	<i>Regnskapsrevisjon</i>	9
2.3.2	<i>Forvaltningsrevisjon</i>	10
2.3.3	<i>Krav til revisors kvalifikasjoner mv.</i>	11
2.3.4	<i>Krav til revisors uavhengighet og objektivitet</i>	11
2.3.5	<i>Møteregele, opplysningsplikt og begrensninger i taushetsplikten</i>	13
2.3.6	<i>Noen øvrige forhold vedrørende revisor og revisjonsforetak</i>	13
3	KONKURRANSEUTSETTING OG ANBUDSKONKURRANSE	15
3.1	NOEN SENTRALE BEGREPER	16
3.1.1	<i>Nærmere om systematiske sammenligninger</i>	18
3.2	EGENPRODUKSJON ELLER KJØP AV TJENESTER?	20
3.3	MOTIVASJON FOR ANBUDSKONKURRANSE	24
3.4	KONKURRANSESITUASJONEN	28
3.5	HVA SKAL LEGGES UT PÅ ANBUD; DEFINISJON AV TJENESTEN	29
3.6	KONTRAKTSLENGDE	30
3.7	UTFORMING AV ANBUDSKONKURRANSEN	32
3.8	NOEN UTFORDRINGER VED BRUK AV KONKURRANSEUTSETTING	34
3.9	ORGANISATORISKE FORUTSETNINGER	38
3.9.1	<i>Om bestiller-utfører organisering</i>	38
3.9.2	<i>Utfordringer ved bestiller-utfører organisering</i>	40
3.9.3	<i>Nærmere om tilpasningsbehov i dagens organisering</i>	41
3.10	ALTERNATIV TIL KONKURRANSEUTSETTING	44
4	KONKURRANSE OM REVISJON – BEGRUNNELSE OG ERFARINGER	47
4.1	BAKGRUNNEN FOR REFORMEN	47
4.2	NÆRMERE OM LOVENDRINGEN	48
4.2.1	<i>Åpning for konkurranseutsetting av revisjon</i>	48
4.2.2	<i>Avgrensinger i adgangen til konkurranseutsetting</i>	51
4.2.3	<i>Uavhengig sekretariat for kontrollutvalget</i>	52

4.2.4	<i>Overgangsordningen som ble borte</i>	53
4.3	AKTUELLE SAMFUNNSMESSIGE VURDERINGER RUNDT REVISJON OG KONKURRANSE.	53
4.4	ERFARINGER MED DEN NYE LOVEN.	54
4.4.1	<i>Konkurransetsetting og bruk av private revisjonsselskaper</i>	54
4.4.2	<i>Erfaringer i referansekommunene med egen revisjon og distriktsrevisjon</i>	58
5	ERFARINGER FRA ANDRE LAND	61
5.1	ORGANISERINGEN AV LOKALE MYNDIGHETERS INTERNREVISJON I ENKELTE ANDRE LAND	62
5.2	DANMARK	63
5.3	SVERIGE.....	63
5.4	FINLAND	64
5.5	STORBRITANNIA	65
6	OPPSUMMERING	67
7	REFERANSER	71

1 Innledning

Fylkeskommunen kalles et folkevalgt mellomnivå i norsk forvaltning, og Fylkestinget velges direkte av fylkets innbyggere ved kommunestyre- og fylkestingsvalg.¹ En fylkeskommune er en offentlig, folkestyrt enhet som ivaretar enkelte offentlige forvaltnings- og tjeneste-produserende oppgaver innenfor et fylke. Fylkeskommunens politisk valgte organer har sin parallell i primærkommunenes valgte organer: fylkesting har sin parallell i kommunestyret, fylkesutvalg har sin parallell i formannskapet og fylkesordfører har sin parallell i ordføreren. Blant fylkeskommunenes ansvarsområder er anlegg og vedlikehold av fylkesveier, planlegging av og støtte til kollektivtrafikk, videregående opplæring, folkehelse², tannpleie, kulturminnevern, kulturarbeid, regional utvikling og arealforvaltning.

Fylkesrevisjonen har tradisjonelt hatt ansvar for regnskaps- og forvaltningsrevisjon. I tillegg har det også vært utført rådgivingsoppgaver. Etter lovendringen som trådte i kraft 1. juli 2004 avgjør nå fylkestinget selv om revisjonstjenestene skal produseres internt, gjennom interkommunalt samarbeid eller kjøpes eksternt. Fylkestinget velger også selv revisor, etter innstilling fra Kontrollutvalget. Kontrollutvalget velges av fylkestinget og har ansvaret for det løpende tilsyn med den fylkeskommunale forvaltning. Tidligere var fylkesrevisjonen sekretær for kontrollutvalget, men på bakgrunn av nye krav i kommuneloven og et behov for å sikre større grad av uavhengighet har Hordaland fylkeskommune opprettet et eget sekretariat for kontrollutvalget.

Siktemålet med denne rapporten er å se nærmere på fordeler og ulemper ved å konkurranseutsette revisjonstjenester. Utredningen består av følgende hoveddeler:

Innledningsvis gir vi en beskrivelse av den fylkeskommunale revisjonen, interaksjon med andre fylkeskommunale tjenester og sentrale deler av regelverket. Deretter kommer vi inn på motivasjonen for konkurranseutsetting av offentlige tjenester generelt og revisjonstjenester spesielt. Vurderingen av fordeler og ulemper ved konkurranseutsetting er basert på

¹ Det er også viktig å ha i bakhodet at det pågår et reformarbeid med sikte på å vurdere arbeidsdelingen mellom fylkeskommunene og primærkommunene, mellom fylkeskommunene og fylkesmannen, samt at det vurderes en sammenslåing av fylker til større regioner.

² Med helsereformen i 2001 ble helsetjenesten flyttet ut av fylkeskommunen og over i nyopprettede, regionale, statlige drevne helseforetak.

tilgjengelig litteratur og en gjennomgang av erfaringsmateriale; særlig konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Før rapporten oppsummeres har vi også med en gjennomgang av erfaringer og organisering av revisjonstjenester i enkelte andre land.

2 Internt tilsyn og kontroll

2.1 Innledning

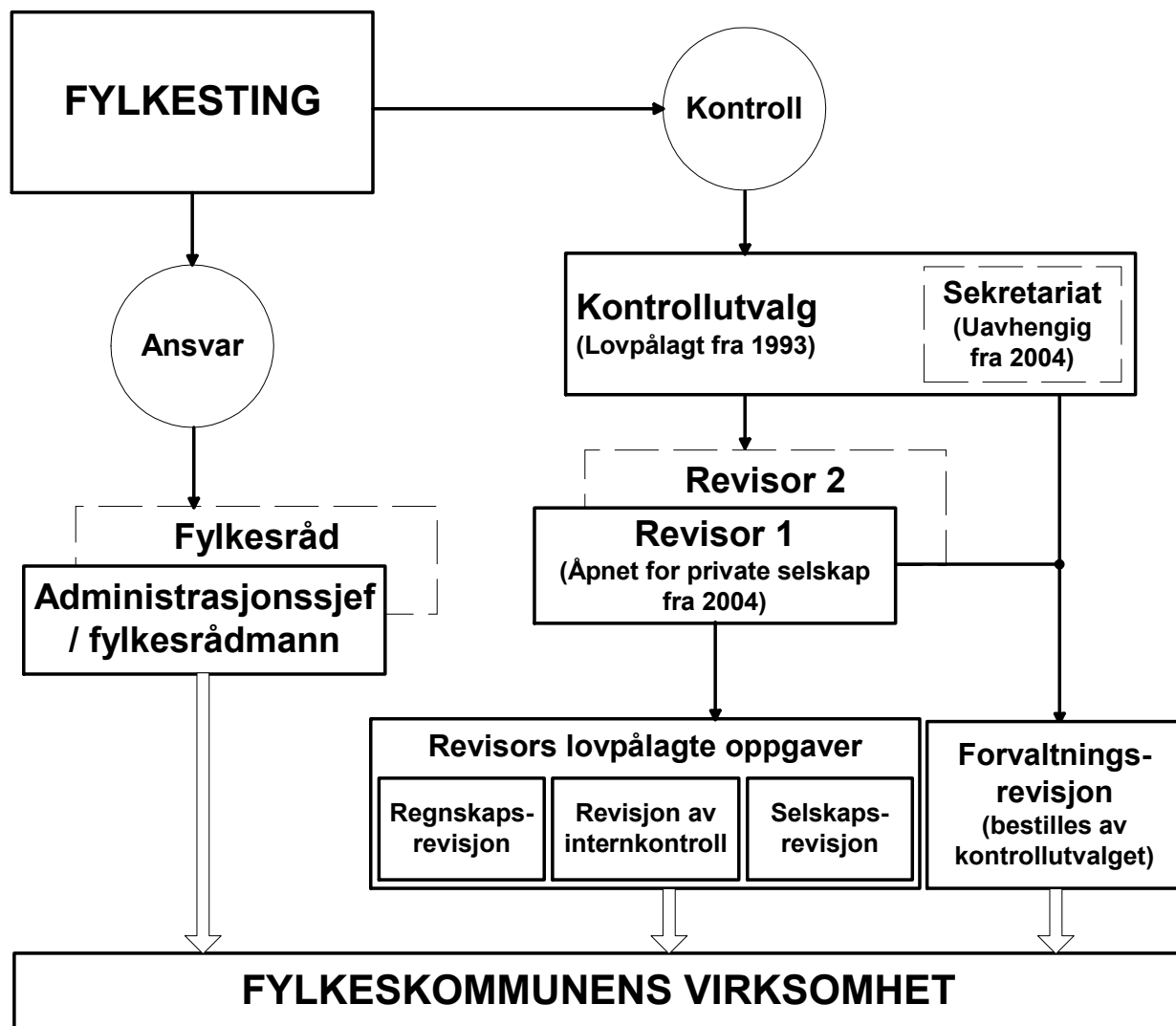
Ved siden av internt tilsyn og kontroll - som revisjonen sokner under – gir Kommuneloven også regler for *statlig* tilsyn og kontroll med kommuner og fylkeskommuner. Begge disse ordningene er etablert for å kontrollere at kommunene følger lovverket og at driften foregår på en økonomisk forsvarlig (og hensiktsmessig) måte. Grensene mellom ordningene er ikke like tydelige på alle områder, men generelt har det statlige tilsynet et mer avgrenset fokus på de politiske beslutningene, mens revisjonen befatter seg med hele den kommunale virksomheten. Den statlige kontrollen, som er regulert i Kommuneloven §§ 59 og 60, retter seg spesifikt mot:

- *Lovlighetskontroll*, som innebærer en prøving av lovligheten av vedtak. Skal et vedtak være lovlig må følgende tre vilkår være tilfredsstillt: ^{a)} Det må være innholdsmessig lovlig (Ikke stride mot norsk lov), ^{b)} være truffet av organ med beslutningsmyndighet på området og ^{c)} blitt til på lovlig måte. Lovlighetskontroll gjennomføres etter krav fra 3 eller flere medlemmer av fylkestinget eller på direkte initiativ fra departementet.
- *Kontroll og godkjenning av økonomiske forpliktelser*. For at kommuner skal kunne påta seg økonomiske forpliktelser som kan medføre utgifter som går utover de fire neste budsjettår kreves særskilt godkjenning fra departementet.

Det interne tilsyns- og kontrollopplegget er regulert i kapittel 12 (§§ 76 – 80) i Kommuneloven. Her slås det innledningsvis fast at det er kommunestyret og fylkestinget som har det overordnede ansvaret for tilsynet med den kommunale og fylkeskommunale forvaltningen. Disse organene kan forlange enhver sak fremlagt for orientering eller for avgjørelse og kan også omgjøre vedtak som er truffet av andre folkevalgte organer eller av administrasjonen (i den grad disse organene selv har anledning til å omgjøre sine vedtak). Videre er det også kommunestyret og fylkestinget som skal påse at de kommunale og fylkeskommunale regnskapene revideres på en betryggende måte.

De øvrige paragrafene i kapittel 12 gir nærmere retningslinjer for hvordan tilsynet skal organiseres og utføres, forhold som også er nærmere detaljert i egne forskrifter. De siste større endringene i dette regelverket ble vedtatt i forbindelse med behandlingen av Ot.prp. nr. 70

(2002-2003)³. Viktigst i denne forbindelse var at det ble åpnet for konkurranseutsetting av kommunal revisjon og at kommunestyret fikk ansvar for å skaffe kontrollutvalgene tilfredsstillende sekretariatsbistand som samtidig må være uavhengig både av revisjonen og av kommunens administrasjon.



Figur 2.1 Prinsippskisse over rollefordelingen.

³ Endringslov til kommuneloven med fokus på kommunal revisjon.

2.2 Kontrollutvalg

I den nye kommuneloven, som ble gjort gjeldende fra 1. januar 1993, ble kommunene pålagt å opprette kontrollutvalg. Innføringen av utvalget var et ledd i departementets innsats for å styrke egenkontrollen i kommunene. Kommunestyret skal selv velge medlemmene til dette utvalget og kan ikke delegere denne myndigheten til andre.

2.2.1 Kontrollutvalgets oppgaver og ansvarsområde.

Kontrollutvalget skal forestå det løpende tilsynet med den kommunale forvaltningen på vegne av kommunestyret eller fylkestinget. Utvalget kan i denne forbindelse, uten hinder av taushetsplikt, kreve fremlagt fra kommuner og fylkeskommuner alle opplysninger, redegjørelser og dokumenter samt selv foreta de undersøkelser det finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene. I kommuner eller fylkeskommuner som har egen ansatt revisor gjelder tilsvarende vilkår i forhold til disse.

I forhold til *regnskapsrevisjonen* skal kontrollutvalget påse at årsregnskapene i kommunene og fylkeskommunene og i deres foretak, blir revidert på en betryggende måte⁴. Dette inkluderer å holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at det foregår i samsvar med lov, forskrift og eventuelle egne instruksjoner fra kontrollutvalget, samt at det skjer i tråd med god kommunal revisjonsskikk. Når revisjonsberetningen foreligger skal utvalget avgi uttalelse om årsregnskapet til kommunestyret eller fylkestinget før regnskapet vedtas. Kontrollutvalget har videre et ansvar for å påse at de forhold som eventuelt påpekes av revisor i forbindelse med årsregnskapet blir fulgt opp. I tilfeller hvor utvalget mener at tidligere saker ikke er tilfredsstillende håndtert, skal dette rapporteres. Utvalget skal også avgi rapport til kommunestyret eller fylkestinget om hvordan disse organenes merknader til årsregnskapet er blitt fulgt opp.

Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens virksomhet årlig blir gjenstand for *forvaltningsrevisjon*⁵. Utvalget plikter å utarbeide en særskilt plan for

⁴ Kapittel 4 i forskrift om kontrollutvalg (FOR 2004-06-15-905)

⁵ Kapittel 5 i forskrift om kontrollutvalg (FOR 2004-06-15-905)

gjennomføringen av denne revisjonen som må vedtas av kommunestyret eller fylkestinget⁶. Planen skal være basert i en overordnet analyse av organisasjonens virksomhet ut fra risiko- og vesentlighetsvurderinger, slik at den systematisk identifiserer behovet for forvaltningsrevisjon i de ulike sektorene og virksomhetene. Utvalget skal med utgangspunkt i planen, rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om hvilke forvaltningsrevisjoner som er gjennomført og om resultatene av disse. Videre skal kontrollutvalget påse at kommunestyrets eller fylkestingets vedtak i tilknytning til behandlingen av forvaltningsrevisjonsrapporter følges opp i ettertid rapportere tilbake om denne oppfølgingen og om saker som etter utvalgets mening ikke er tilfredsstillende håndtert.

Kontrollutvalget skal også påse at det føres kontroll med kommunens eller fylkeskommunens interesser i selskaper mm (*selskapskontroll*)⁷. Utvalget plikter også her å utarbeide plan for gjennomføringen, som må godkjennes av kommunestyret eller fylkestinget⁶. Utvalget bestemmer selv hvem som på dets vegne skal gjennomføre selskapskontrollen. Kontrollutvalgets oppgave er å påse at det føres tilfredsstillende kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser og med at den som utøver eierinteressene i selskapene gjør dette i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger (eierskapskontroll). Der det er hensiktsmessig kan forvaltningsrevisjon inngå i selskapskontrollen. Kontrollutvalget bestemmer selv hvordan utført selskapskontroll skal rapporteres til utvalget, men det er en forutsetning at den som utøver kommunens eierfunksjon i selskapene alltid skal gis anledning til å uttale seg om de forhold som omtales, og at vedkommendes kommentarer skal fremgå av rapporten. Kontrollutvalget rapporterer til kommunestyret eller fylkestinget i henhold til planen for selskapskontroll om de kontrollene som er gjennomført og om resultatene av disse.

Ved valg av revisjonsordning påhviler det kontrollutvalget å utarbeide innstilling, mens selve vedtaket fattes av kommunestyret eller fylkestinget. Tilsvarende gjelder for ansettelse, suspensjon, oppsigelse eller avskjed av ansvarlig revisor. I kommuner eller fylkeskommuner med egen revisjon er det derimot kontrollutvalget som foretar ansettelse, suspensjon,

⁶ Fra ny valgperiode starter 1. november 2007 er det krav om at planen må være vedtatt senest ett år etter at kommunestyret eller fylkestinget er konstituert. For inneværende periode er fristen 31. desember 2005. Tilsvarende gjelder også plan for selskapskontroll.

⁷ Kapittel 6 i forskrift om kontrollutvalg (FOR 2004-06-15-905)

oppsigelse eller avskjedigelse av revisjonens øvrige personale, med mindre denne myndigheten er delegert til revisor.

Kontrollutvalget utarbeider selv forslag til budsjett for kontroll- og tilsynsarbeidet. Forslaget til budsjetttramme skal imidlertid følge formannskapet/kommunerådets eller fylkesutvalgets/fylkesrådets innstilling til kommunestyret eller fylkestinget. I kommuner med egen revisjon avgir revisjonen innstilling til kontrollutvalget om budsjett for revisjonen.

Både lederen og nestlederen i utvalget har møte- og talerett i kommunestyret når utvalgets saker behandles.

2.2.2 Sammensetning og valgbarhet

Kontrollutvalget skal ha minst tre medlemmer, som sammen med varamedlemmer velges av kommunestyret eller fylkestinget⁸. Det er også disse organene som velger leder og nestleder i utvalget. Fra og med 1. november 2007 er det krav om at minst ett av utvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets eller fylkestingets medlemmer.

Kommunestyret eller fylkestinget kan når som helst foreta nyvalg av utvalgets medlemmer, men ved utskifting av ett eller flere medlemmer må hele utvalget velges på nytt.

For valgbarhet til kontrollutvalget gjelder for det første de generelle reglene om valgbarhet til faste kommunale og fylkeskommunale råd, utvalg og nemnder, som er gitt i punkt 1 og punkt 2 under § 14 i kommuneloven. Disse reglene utelukker bl.a. ansatte i topplederstillinger hos fylkesmannen og i kommunen eller fylkeskommunen, samt kommunens/fylkeskommunens revisor. I tillegg fastsetter punkt 2 under § 77 i kommuneloven spesifikke regler for valgbarhet til kontrollutvalget. Disse reglene utelukker ordfører, fylkesordfører, varaordfører, medlem og varamedlem av formannskap og fylkesutvalg, medlem og varamedlem av kommunal eller fylkeskommunal nemnd med beslutningsmyndighet, medlem av kommuneråd eller fylkesråd, samt ansatte i kommunen eller fylkeskommunen.

⁸ Kapittel 2 i forskrift om kontrollutvalg (FOR 2004-06-15-905)

2.2.3 Saksbehandlingsregler og sekretariat

Kontrollutvalgets møter holdes for lukkede dører med mindre utvalget selv bestemmer noe annet. Uansett skal dørene lukkes når utvalget behandler opplysninger som er underlagt lovbestemt taushetsplikt.

Møteinnkalling med oversikt over saker til behandling samt saksdokumenter skal sendes ut i rimelig tid til utvalgets medlemmer, ordfører eller fylkesordfører og kommunens eller fylkeskommunens oppdragsansvarlige revisor(er). Ordfører/ fylkesordfører har møte- og talerett i utvalget og kan la seg representere ved annet medlem av kommunestyret/ fylkestinget.

Den oppdragsansvarlige revisor, eller dennes stedfortreder, har møte- og talerett i kontrollutvalgets møter og kan forlange sine uttalelser på møtet protokollert. Møteretten gjelder likevel ikke under behandlingen av saker som angår revisors tilsettingsforhold.

Det lå tidligere i instruksen at kommunens revisor skulle forestå saksutredning og sekretærbistand for kontrollutvalget. Fra og med 1. januar 2005 er dette ikke lenger tillatt. Fra dette tidspunktet har kommunestyret eller fylkestinget hatt plikt til å sørge for at kontrollutvalget har tilfredsstillende sekretærbistand. Sekretariatet skal påse at sakene som behandles i kontrollutvalget er tilfredsstillende utredet og at utvalgets vedtak blir iverksatt.

For å sikre utvalget uavhengighet er det heller ikke anledning til å legge sekretariatfunksjonen til kommunens eller fylkeskommunens administrasjon. Den som utfører denne funksjonen skal være direkte underordnet kontrollutvalget og skal følge de retningslinjer og pålegg som utvalget gir. Innefor kontrollutvalgets myndighetsområde har administrasjonssjefen ingen instruksjons- eller avgjøeringsmyndighet overfor sekretariatet. I Odelstingsproposisjonen angir departementet at aktuelle løsninger kan være egne ansatte, interkommunale ordninger eller kjøp av sekretariatstjenester i det private marked.

2.3 Revisjon

Revisjon av kommunal og fylkeskommunal virksomhet er regulert i §§ 78 – 80 i kommuneloven og i tilhørende forskrifter⁹. Loven krever at det skal gjennomføres både

⁹ FOR 2004-06-15 nr 904 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.

regnskaps- og forvaltningsrevisjon og forskriftene gir særskilte retningslinjer for hvert av disse områdene. Det er imidlertid full anledning til å splitte oppdraget slik at regnskaps- og forvaltningsrevisjonen utføres av ulike revisjonsenheter. Tilsvarende kan også revisjonen av kommunale eller fylkeskommunale foretaks årsregnskap skilles ut som et eget oppdrag.

Det er kommunestyret eller fylkestinget som selv avgjør om kommunen eller fylkeskommunen skal ansette egne revisorer, delta i interkommunalt samarbeid om revisjon, eller inngå avtale med annen revisor. Før det treffes vedtak skal kontrollutvalget ha avgitt innstilling. Kontrollutvalget har i denne sammenheng også ansvar for å påse at alle forhold rundt valget av revisor får en tilfredsstillende saksbehandling. Dersom det velges en interkommunal revisjonsenhet, eller et (privat) revisjonsselskap, skal revisjonsenheten utpeke en ansvarlig revisor for hvert oppdrag (oppdragsansvarlig revisor).

2.3.1 Regnskapsrevisjon

Kommunestyret og fylkestinget har det formelle ansvaret for å påse at den revisor som utfører regnskapsrevisjonen, tilfredsstiller kravene som er satt i kommuneloven (§ 79) og i tilhørende forskrifter (kap. 5 og 6).

Regnskapsrevisjonen har to hovedelementer:

- **Revisjon av årsregnskap** innebærer at revisor skal påse at årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter og at det gir et uttrykk for virksomheten i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapskikk. Revisor skal videre kontrollere at beløpene i regnskapet stemmer med regulert budsjett og vurdere om opplysningene i årsberetningen er konsistente med årsregnskapet, herunder om det er redegjort for vesentlige budsjettavvik. Det påhviler også revisor å vurdere om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger er gjennomført på en ordentlig og oversiktlig måte og i samsvar med lover og regler.
- **Revisjon av internkontroll** innebærer at revisor skal påse at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Generelt skal revisor bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Misligheter som påvises ved revisjon eller på annen måte, skal straks innberettes til kontrollutvalget. Når

saksforholdet er nærmere avklart skal revisor sende endelig innberetning til kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen eller kommune-/ fylkesrådet. Revisjonsforskriften (§ 4) gir ellers en nærmere oppstilling av hvilke typer mangler og feil som revisor plikter å påpeke skriftlig overfor kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

For øvrig skal revisjonen planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk krever. Herunder skal revisor vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil.

Så snart som mulig etter at årsregnskapet er avlagt – og senest innen 15. april – skal revisor avgi **revisjonsberetning** til kommunestyret eller fylkestinget. Kopi skal sendes til kontrollutvalget, formannskapet eller fylkesutvalget, og administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet. Beretningen skal avgis også om årsregnskapet ikke foreligger eller er ufullstendig.

Revisjonsforskriften (§ 5) setter formelle krav til hva revisjonsberetningen skal inneholde, herunder uttalelser fra revisor om de forhold som er omtalt under revisjon av årsregnskapet ovenfor, samt en erklæring fra revisor om at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk.

Hvis revisor ikke finner årsregnskapet tilfredsstillende, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i beretningen. Om revisor mener at regnskapet ikke bør vedtas slik det foreligger, skal det angis særskilt.

2.3.2 Forvaltningsrevisjon

Kommuner og fylkeskommuner er pålagt å gjennomføre forvaltningsrevisjon, som er en fellesbetegnelse på systematiske vurderinger av økonomi, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Typiske problemstillinger å belyse vil være om:

- forvaltningen bruker ressursene fornuftig i forhold til vedtak og forutsetninger
- ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til oppsatte mål
- regelverket etterleves

- forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige
- beslutningsgrunnlaget til de politiske organene er tilfredsstillende
- resultatene i tjenesteproduksjonen oppfyller kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om virksomheten har nådd sine mål

Etter reformen i 2004 er ansvaret for forvaltningsrevisjonen klarere forankret hos kontrollutvalget slik at revisjonen nå ikke lenger har et selvstendig ansvar for at dette gjennomføres, men utfører oppdrag på bestilling fra utvalget.

2.3.3 Krav til revisors kvalifikasjoner mv.

Oppdragsansvarlig revisor for kommunalt/fylkeskommunalt årsregnskap skal ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) iht. Kredittilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor, og i tillegg ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon. For oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor er det krav om minimum tre års utdanning fra universitet eller høyskole. (Begge vilkårene kan fravikes med dispensasjon fra departementet).

Både i forhold til ansettelse som revisor og for utførelse av revisjonsoppdrag for kommuner, fylkeskommuner og tilhørende foretak er det også krav om at vedkommende må være myndig og ha ført en hederlig vandel.

2.3.4 Krav til revisors uavhengighet og objektivitet

Revisorloven gjelder i dag ikke for revisjon av kommuner og fylkeskommuner¹⁰. Regler for å ivareta kommunerevisors habilitet er derfor gitt eksplisitt i kommuneloven og de tilhørende forskriftene⁹. I kommuneloven er imidlertid inntatt en hovedbestemmelse som er svært lik den såkalte "Fanebestemmelsen" i revisorloven:

"Den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune kan ikke ivareta revisjons- eller kontrolloppdrag for kommunen eller fylkeskommunen dersom revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet. Det samme

¹⁰ LOV 1999-01-15 nr 02 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet ved gjennomføringen av oppgavene.” ...

Videre regner loven opp at man med nærstående her mener:

- a) ektefelle og person som vedkommende bor sammen med i ekteskapsliknende forhold
- b) slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken, og deres ektefeller eller personer som de bor sammen med i ekteskapsliknende forhold og
- c) slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt under bokstav a).

Revisorloven anser også ansettelsesforhold til oppdragsgiver som et ekskluderende vilkår. Departementet har imidlertid ikke ønsket å frata kommunene muligheten til å benytte seg av en ordning med egen ansatt revisor. For å ivareta dette hensynet er det derfor gjort følgende tilføyelse i kommunelovens ”fanebestemmelse”:

”(...) Ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, medfører ikke i seg selv at revisor mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet.”

Den som foretar revisjonen kan likevel ikke ha andre stillinger enn revisoroppdraget hos kommunen eller fylkeskommunen eller i virksomheter som disse deltar i. Revisor kan heller ikke delta i, eller ha funksjoner i virksomheter hvor egne interesser kan komme i konflikt med interessene til oppdragsgiver, eller som på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisjonsarbeidet.

Også i forhold til rådgivningstjenester for kommunen eller fylkeskommunen har forskriften en egen varsomhetsparagraf. Revisor kan ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver og skal heller ikke utføre andre tjenester for kommunen eller fylkeskommunen, hvis de er egnet til å påvirke eller reise tvil om vedkommendes uavhengighet og objektivitet. Herunder kan revisor ikke opptre som fullmektig for den revisjonspliktige med unntak av bistand i skattesaker etter domstolsloven § 218.

Revisor skal selv løpende vurdere sin uavhengighet, og oppdragsansvarlig revisor skal hvert år, og ellers ved behov, avgi skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. Slik erklæring skal også følge alle tilbud om revisjon.

2.3.5 Møteregele, opplysningsplikt og begrensninger i taushetsplikten

Oppdragsansvarlig revisor eller stedfortreder har generell møterett i kommunestyret eller fylkestinget. I møter hvor saker med tilknytning til revisors oppdrag behandles, har revisor eller vedkommendes stedfortreder møteplikt.

Ethvert medlem av kommunestyret/fylkestinget eller kontrollutvalget kan be om opplysninger fra revisor. Revisor skal da - innenfor rammen av oppdraget - gi opplysning om forhold etter revisjonsforskriften som vedrører den revisjonspliktige og som revisor har fått kjennskap til under revisjonen. Dersom anmodningen om informasjon kommer utenfor møtet, kan revisor kreve å få gi svaret i møtet.

Kommuneloven § 78 nr. 7 pålegger revisor og revisors medarbeidere (jf. revisjonsforskriftens § 22) taushetsplikt om de opplysninger de får gjennom revisjonsarbeidet. Denne taushetsplikten har imidlertid noen begrensninger.

Hvis det er åpnet etterforskning i straffesak kan revisor – uten hinder av revisors taushetsplikt – avgi forklaring og legge frem dokumentasjon om revisjonsoppdraget eller andre forhold til politiet. Revisor kan også på eget initiativ underrette politiet hvis det i forbindelse med revisjonsoppdraget eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling. Revisors taushetsplikt er heller ikke til hinder for at revisor kan gi opplysninger til skatteetaten om en persons forbindelse med kommunen eller fylkeskommunen, der dette er nødvendig for utførelsen skatteetatens kontrolloppgaver.

Revisors taushetsplikt er heller ikke til hinder for at kontrollører engasjert av bransjeorganisasjoner kan foreta kontroll av utførelsen av revisjonen.

2.3.6 Noen øvrige forhold vedrørende revisor og revisjonsforetak

Dokumentasjon. Revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført, samt resultatet av revisjonen, på en slik måte at konklusjonene kan etterprøves. Mistanke om misligheter og feil skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. Forskriften gir nærmere regler om arkivering av revisors dokumentasjon.

Frasigelse av oppdrag. Når revisjonsoppdrag er tildelt etter anbudsrunde kan revisor for årsregnskapet frasi seg oppdraget når revisor har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov

og forskrifter, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Før ny revisor påtar seg oppdrag som ansvarlig revisor, skal vedkommende alltid be om en uttalelse fra den forrige revisoren om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Dersom revisoren påtar seg oppdraget i strid med forrige revisors råd, skal også begrunnelsen for dette dokumenteres.

Oppdragsoverføring. Ved sammenslutning av revisjonsselskaper fortsetter det sammensluttede selskap de revisjonsoppdragene som selskapene hadde før sammenslutningen. Tilsvarende gjelder ved selskapsrettslig omorganisering av revisjonsselskap eller når personlig drevet revisjonsvirksomhet opptas i revisjonsselskap. Denne adgangen til overføring av revisjonsoppdrag medfører imidlertid ingen innskrenkninger i oppdragsgivers adgang til å bytte revisor.

3 Konkurransenutsetting og anbudskonkurranse

Konkurranse om rett til å yte revisjonstjenester til en kommune eller et fylke kan realiseres på flere måter; gjennom konkurranseutsetting¹¹ og anbudskonkurranse, forhandlinger eller kombinasjon av anbudskonkurranse og forhandlinger. Vinneren av anbudskonkurransen (oppdragstaker) får en eksklusiv, men tidsbegrenset, rett til å produsere den tjenesten for oppdragsgiver.

Det går et viktig skille går mellom *åpen* anbudskonkurranse, hvor intern enhet konkurrerer med private bedrifter, og *begrenset* konkurranse hvor det ikke blir levert interne bud. Å konkurranseeksponere driften av tjenesteproduksjon og virksomhet gjennom åpen anbudskonkurranse er trolig den mest brukte varianten i andre offentlige sektorer som for eksempel kommunal sektor. Åpen anbudskonkurranse impliserer at en offentlig virksomhet som tidligere har vært skjermet, utsettes for konkurranse. Dette er den sterkeste formen for konkurranse og innebærer at en tjeneste som over lang tid har vært skjermet møter konkurranse fra virksomheter som har tilpasset seg hard konkurranse over lang tid. Implikasjonen av dette kan blant annet være at det må gjennomføres til dels dramatiske endringer i ledelses- og organisasjonsmessige forhold i de offentlige virksomhetene.

Ved åpen anbudskonkurranse vil det, som vi tidligere har vært inne på, være særlig viktig med et *organisatorisk skille* mellom tjenestutfører og bestiller av tjenestene, samt at det sørges for rammevilkår for øvrig som gir konkurranse på like vilkår. En bestiller-utfører model vil være en tilnærming til å innføre et slikt skille. I sin mest rendyrkede form vil denne modellen omfatte bl.a. full regnskapsmessig separasjon.

I det følgende vil vi først gjøre en begrepsavklaring før vi kommer nærmere inn på motivasjonen for å benytte, eventuelt ikke benytte konkurranseutsetting. Deretter kommer vi inn på organisatoriske forutsetninger for å eventuelt benytte dette grepet.

¹¹ Dette betegnes som anbudskonkurranse i NOU 2000: 19. I "Veileder til EØS-forskrift om anskaffelser til forsyningssektorene" gis imidlertid anbudsbegrepet en annen og snevrere definisjon: "Et anbud avgis av en anbyder på grunnlag av en anbudsinnbydelse med tilhørende anbudsgrunnlag. Begrepet benyttes både i forbindelse med åpne og begrensede anbudskonkurranser.

3.1 Noen sentrale begreper

Formålet med konkurranse er som kjent effektiv bruk av samfunnets ressurser.¹² Vi kan tenke oss ulike grader og former for konkurranseeksponering for offentlige tjenester som tidligere har vært skjermet for dette. Et vanlig skille trekkes gjerne mellom:

1. Deregulering som åpner markedet for konkurranse;
2. konkurranseutsetting;
3. fritt brukervalg, samt
4. målestokkonkurranse.

Deregulering. Deregulering og etablering av konkurransemarkeder skjer ved at et tidligere offentlig monopol fratras eneretten til produksjon og må konkurrere i et marked. I slike markeder kan tilbyderne fritt konkurrere om kunder, både på pris, kvalitet og tilgjengelighet. Kundene har på sin side valgfrihet mellom tilbyderne. Liberalisering av telesektoren og oppheving av monopolet på formidling av arbeidskraft er to eksempler på slik markedsutvikling.

Konkurranseutsetting. Den andre formen for konkurranseeksponering er når det offentlige avholder en anbudskonkurranse¹³ om retten til å produsere varer eller tjenester på vegne av det offentlige.¹⁴ En offentlig virksomhet som tidligere har vært skjermet utsettes altså for konkurranse. Vinneren av anbudskonkurransen (oppdragstaker) får en eksklusiv, men tidsbegrenset, rett til å produsere den aktuelle varen eller tjenesten for oppdragsgiver. Det offentlige har fortsatt ansvaret for tjenestens innhold, finansiering og kvalitet. I en rekke tilfeller – inkludert tjenester i pleie- og omsorgssektoren – vil dette ansvaret være lovpålagt.

¹² Se for eksempel NOU 2000: 19 som drøfter ulike måter konkurranse kan benyttes for å effektivisere og forbedre offentlig sektor, Nesheim og Vathne (2000) eller en kort drøfting i Fjell (2002).

¹³ En anbudskonkurranse er type auksjon med lukkede bud. Budgiveren med det for anbudsinnbyder gunstigste tilbudet vinner anbudskonkurransen Andre kriterier, f. eks. pris og kvalitet kan selvsagt benyttes som budvariabel.

¹⁴ Se for eksempel NOU 2000: 19. I ”Veileder til EØS-forskrift om anskaffelser til forsyningssektorene” gis imidlertid anbudsbegrepet en annen og snevrere definisjon: ”Et anbud avgis av en anbyder på grunnlag av en anbudsinnbydelse med tilhørende anbudsgrunnlag. Begrepet benyttes både i forbindelse med åpne og begrensede anbudskonkurranser.

Et viktig skille går mellom konkurranse, hvor intern enhet konkurrerer med private bedrifter, og konkurranse hvor det ikke blir levert intern bud. I det første tilfellet vil det være særlig viktig med et organisatorisk skille mellom utfører og bestiller, samt at det sørges for rammevilkår for øvrig som gir konkurranse på like vilkår.

Ofte settes det likhetstegn mellom anbudskonkurranse og privatisering. Privatisering innebærer imidlertid en overføring av eierskap fra det offentlige til det private. Dette kan skje uten at det forekommer endringer i konkurransesituasjonen.

Brukervalg. Brukervalg virker slik at man tildeler en bruker en rettighet til å benytte en gitt tjeneste inntil en gitt verdi. Brukeren velger deretter en tilbyder. Brukervalg som prinsipp kombinerer altså stykkprisfinansiering med kundevalg for bruker. Tjenestetilbyderen kan altså få hele eller deler av sin finansiering knyttet opp mot antall brukere som velger dens tjenester fremfor konkurrerende alternativer. Ved brukervalg er det altså brukeren som velger tjenesteyter, mens ved konkurranseutsetting er det byråkratiet som velger med utgangspunkt i innkomne anbud. Brukervalg innebærer altså en form for konkurranse ved at tjenesteutøverne må konkurrere – i utgangspunktet på kvalitet - for å tiltrekke seg brukere. Konkurransen kan skje mellom kun offentlige tilbydere av tjenesten, for eksempel offentlige skoler, mellom offentlige og private tilbydere, eller kun private tilbydere. Ingen tjenesteyter har med andre ord enerett til å tilby tjenesten. En annen vanlig måte å skille mellom brukervalg og konkurranseutsetting på, er å tenke på konkurranseutsetting som *konkurranse på pris*, mens brukervalg er *konkurranse på kvalitet*.

Systematiske sammenligninger. Dersom det *ikke* er mulig eller ønskelig å etablere konkurranse med private virksomheter kan en løsning være å etablere en fiktiv konkurranse internt i virksomheten gjennom systematiske sammenligninger. Andre benevnelser på systematiske sammenligninger er målestokkonkurranse¹⁵ eller ”benchmarking”. Dette er den svakeste form for konkurranse, og innebærer heller ikke at andre (private) aktører kan overta retten til å produsere tjenesten. Begrepet viser til sammenligning av kostnader og/eller kvalitet, basert på informasjon fra minst to virksomheter. Ved å bruke denne informasjonen kan man måle prestasjoner i egen virksomhet opp mot prestasjoner i andre tilsvarende

¹⁵ Mer at innsattsstyrt finansiering (ISF) også kan betraktes som en form for målestokkonkurranse. Her referer vi til målestokkonkurranse mer eksplisitt som et internt styringsredskap.

virksomheter, og benytte dette som grunnlag for å gjennomføre grep som bidrar til lavere kostnader eller høyere kvalitet.

Brukervalg og deregulering er perifere begrep i en fylkesrevisjonssammenheng. Systematiske sammenligninger, eller ”benchmarking”, kan være et aktuelt alternativ til konkurranseutsetting, selv om det er betydelige utfordringer knyttet til å spesifisere innhold i tjenesten slik at det kan etableres et meningsfullt sammenligningsgrunnlag. Vi vil derfor bruke litt tid mer tid på dette begrepet, før vi kommer nærmere inn på konkurranseutsetting.

3.1.1 Nærmere om systematiske sammenligninger

Årsaken til at man ikke vil konkurranseutsette en gitt tjeneste fullt ut kan være mange. Det kan være at det ikke finnes noen private aktører, eller at man ikke er villig til å gi fra seg den hierarkiske kontrollen. Det kan også være at transaksjonskostnadene vurderes å være så høye at det ikke vil være regningssvarende, eller at det er et så stort innslag av irreversible kostnader at det vil være vanskelig å etablere en tilfredsstillende konkurransesituasjon på kort og lengre sikt.

Målestokkonkurranse er et styringsverktøy som baserer seg på sammenlikninger av resultater eller prosesser mellom eksterne og/eller interne virksomheter. Bruken av dette verktøyet kan være initiert på konsernnivå, av enkeltvirksomheter eller av overordnede myndigheter som et verktøy for læring og forbedringer av likeartede virksomheter eller funksjoner. Sammenlikning av nøkkeltall og kritiske faktorer vil også kunne være et hjelpemiddel for overordnet styring av underliggende virksomheter. Formålet med å benytte målestokkonkurranse kan også være å skape en slags konkurransesituasjon for å redusere mengden av organisatorisk slakk uten å miste den direkte styringen. Målestokkonkurranse (benchmarking) er således en enkel form for *markedsetterligning* (kvasimarked) som tar sikte på å sammenligne offentlige virksomheter for å avdekke hvem som har de beste resultatene.

Tanken er at denne tilnærmingen skal gi stimuli på ulike nivå. For det første skal slike sammenstillinger gi stimulans til å ikke komme nederst på listen. En intern tjenesteprodusent som havner nederst vil gjennomføre tiltak for å komme lenger opp på listen. For det andre er tanken at beste praksis skal danne mønster for tjenesteprodusenter lenger nede på listen. Det skal være mulig å besøke de beste for å se hva de gjør annerledes og kopiere den som er best.

Ifølge Andreassen og Lunde (2001) brukes benchmarking relativt lite i offentlig sektor, hovedsakelig fordi en hovedmålsetting med metoden er å sette fokus på ubehagelige forhold. Det kan likevel virke som om dette er i ferd med å endre seg.

I NOU 2000:19 ("Sandbekk-utvalget") nevnes Norsk Gallups standard kommuneundersøkelse som et eksempel på brukerundersøkelser med benchmarking som formål. Et annet eksempel på målestokkonkurranse er Effektiviseringsnettverkene i kommunal sektor. Dette er et nettverkssamarbeid som ble initiert gjennom et samarbeid mellom KS og KRD i 2001 som et ledd i regjeringens satsing på fornyelse av offentlig sektor. Det ble gjennomført et pilotprosjekt første halvår 2001, og hovedprosjektet startet opp samme høst. Rundt 200 kommuner har deltatt i nettverkssamarbeidet frem til 2004. Kommunene har vært inndelt i ca. 40 nettverk som har omfattet kommuner spredt over hele landet med et prosjektsamarbeid som har omfattet grunnskole, pleie og omsorg, barnehage, sosiale tjenester, barnevern og byggesak. Målsettingen med nettverkssamarbeidet har vært at kommunene har kunnet sammenligne seg med andre på de aktuelle tjenestoområdene, lære om beste praksis og sette i gang umiddelbare forbedringstiltak der dette har vist seg nødvendig. Den uttrykte målsettingen har vært at dette skal bidra til forbedring av de deltakende kommunenes tjenester; bidra til en effektivitetsutvikling i de deltakende kommuner; samt frembringe nasjonale indikasjoner for den kvalitets- og effektivitetsutvikling som skjer i kommunal sektor.

Det har videre vært gjennomført brukerundersøkelser som ledd i arbeidet med å kartlegge nåværende kvalitet, i tillegg til produktivitet og tilgjengelighet til tjenestene. Nettverket har nyttiggjort seg KOSTRA (Kommune-Stat Rapportering), som er et system og verktøy for administrativ og politisk styring og rapportering til sentrale myndigheter. Prosjektets hovedaktivitet i en første fase har altså vært målestokkanalyse, dvs. analyse av sammenlignbare nøkkeltall, med sikte på erfaringslæring og effektivitetsutvikling.

Mer generelt kan vi si at ved benchmarking som metode, har samtlige berørte parter interesse av at statistikken som det bygges på, for eksempel brukerundersøkelser, er sammenlignbar og valid. I denne sammenheng pekes det i NOU (2000:19, avsnitt 5.4.3) på at "Konkurranseorientert benchmarking med bruk av insitamentet som styringsvirkemiddel vil være mest relevant i de tilfellene der det er stor tillit til data, det vil si at de resultater og prosesser som måles, er relativt entydige både når det gjelder innhold og målemetoder, og at

data vanskelig kan manipuleres”.

3.2 Egenproduksjon eller kjøp av tjenester?

I dette avsnittet vil noen momenter fra økonomisk teori bli diskutert for å få frem begreper som er relevante for å forstå omstendighetene som kan påvirke hensiktsmessigheten i bruken av private aktører.

Beslutningen om valg mellom egenproduksjon eller kjøp av tjenester (”make-or-buy”) er nært knyttet til begreper som kjernekompetanse, transaksjonskostnader relatert til kontraktsinngåelse, graden av spesifikke aktiva så vel som konkurransesituasjonen (”contestability”).¹⁶

Kjernekompetanse defineres gjerne som generell kunnskap knyttet til utvikling og markedsføring av produkter i tilgrensende markeder eller i bruk av bestemte teknologier eller produksjonsformer. En bedrift som vurderer å utvide sine aktiviteter til nye produkter eller aktiviteter bør ta utgangspunkt i en vurdering av denne aktiviteten i forhold til den eksisterende kjernekompetanse. Det er hensiktsmessig å konsentrere seg om aktiviteter som ligger innen kjerneområdet eller bidrar til å utvikle kjerneområdet¹⁷.

Spørsmålet er om hele eller deler av fylkesrevisjonens virksomhet kan betraktes som en del av den fylkeskommunale kjernevirksomhet. Noen vil hevde at det snarere er tvert om, og at det kan fremføres sterke argumenter for at den ikke skal være det. I privat sektor vil nettopp aksjonærenes behov for å sikre kompetent og uavhengig vurdering av selskapets regnskaper tilsi at revisjon skjer av en part med integritet *utenfor* ledelsens kontroll. Det er imidlertid ikke åpenbart at behovet for uavhengig og kompetent revisjon sikres ved ekstern produksjon, og det er, og som vi kommer nærmere inn på i det følgende, en rekke forhold som må tas i betraktning for å vurdere hensiktsmessigheten av å konkurranseutsette revisjonstjenester.

Noen vil for eksempel legge vekt på at den eksisterende interne enheten har en faglig dybde- og breddekunnskap og erfaring så vel som kunnskap om organisasjonen og dens ansatte som vil kunne gå tapt ved konkurranseutsetting. Dette er kunnskap som er nyttig ved selve revisjonsoppdraget, men den vil også kunne være nyttig motsatt vei, dvs. som en uformell

¹⁶ Spørsmålet om konkurransesituasjonen kommer vi tilbake til i kapittel 3.4.

¹⁷ Moen & Riis (2004) diskuterer kontraktsstyring i arbeidsmarkedssektoren ut fra dette begrepet.

kompetansebase som organisasjonen og administrasjonssjefen kan trekke på i ulike sammenhenger. Ved ekstern produksjon kan man altså risikere at denne uformelle kompetanskilden går tapt, eventuelt at nødvendig kompetanse må kjøpes.

Tidlige diskusjoner av privat versus offentlig produksjon la stor vekt på de større insitamenter til kostnadseffektivitet som ble antatt å være til stede i private markeder. Nyere litteratur har lagt større vekt på *transaksjonskostnader* og *ikke komplette kontrakter*. Transaksjonskostnader knyttet til kontraktsinngåelse fører til at alle kontrakter vil være ikke-komplette i større eller mindre grad. Dette betyr at når det gjelder mer komplekse tjenester vil det ikke vil være mulig å beskrive alle relevante aspekter av tjenesten eller ta hensyn til alle fremtidige hendelser som kan være relevante. En mangelfull beskrivelse av kvalitative aspekter av en tjeneste øker risikoen for at kontraktøren legger større vekt på egne målsettinger enn oppdragsgiverens ønsker. Et eksempel kan være en avveining mellom å redusere kostnader og levere tjenester av høy kvalitet.

Ikke komplette kontrakter kan også ha betydning for kontraktørens villighet til å påta seg langsiktige investeringer eller investeringer som er relasjonsspesifikke, det vil si bare har begrenset verdi uten avtalen med oppdragsgiveren. Dette skyldes muligheten for opportunistisk atferd fra oppdragsgiveren i situasjoner som ikke er omfattet av kontrakten.

Noen eksempler fra nyere litteratur kan gi et supplerende inntrykk av de momenter som trekkes frem i diskusjonen om egenproduksjon eller ikke. Tadelis (2002) tar utgangspunkt i en teoretisk modell for intern produksjon (make) eller ekstern produksjon (buy). Intern organisering gjør det enklere å håndtere endringer. Ekstern organisering gir bedre mulighet for insitamentkontrakter som gir kostnadsbesparelser. Jo mer komplekse prosjekter, jo høyere kostnader ved å gi en fullstendig beskrivelse som reduserer behovet for endringer etter at kontrakten er inngått. Resultatet blir at komplekse produkter blir produsert internt mens enkle produkter blir produsert eksternt og med insitamentkontrakter.

Brown og Potoski (2003) diskuterer forskjellige aspekter som kan føre til vanskeligheter med kontraktsinngåelse: Spesifikke investeringer, vanskelig målbare tjenester, mulighet for avvikende insitamenter (asymmetrisk informasjon) og fravær av kompetitive markeder for den relevante tjenesten. De viser også hvordan problemer med kontraktsutforming i større eller mindre grad kan kompenseres med forskjellige kontrollmekanismer som klagemulighet,

brugerundersøkelser eller benchmarking.

Hart, et al.) beskriver en situasjon hvor en bedriftsleder som har kontrakt med offentlig sektor kan bruke sin innsikt til å innovere i to forskjellige retninger. Enten kan han gjennomføre tiltak som øker kvaliteten av tjenesten som leveres eller han kan finne reduksjoner i kostnader og kvalitet som ligger innenfor kontrakten, men øker hans profitt. Privat produksjon gir bedriftslederen størst insitamenter til innovasjon, men samtidig store insitamenter til å satse på kostnadsreduksjonen. Offentlig produksjon gir færre insitamenter til innovasjon men samtidig mindre mulighet for at kostnadsreduksjon er avgjørende. Offentlig produksjon er derfor best når det er store negative konsekvenser for kvalitet av kostnadsreduksjoner, eller når det er store positive effekter av kvalitetsøkninger. Muligheten for å beskrive forskjellige aspekter av tjenestene som skal leveres er også et sentralt tema i Hart. (2003).

I arbeidet av Hart, et al. (1997) ble det lagt vekt på avveiningen mellom hensynet til kvalitet og hensynet til kostnadsreduksjon i privat virksomhet. Kostnadsreduksjoner er her antatt å øke eierens overskudd fra bedriften. Det eksisterer flere organisasjonsformer hvor det ikke er en eiergruppe som mottar overskuddet fra driften. Dette gjelder for eksempel stiftelser eller ideelle organisasjoner. I deler av litteraturen legges det vekt på denne egenskapen. Glaeser og Shleifer (2001) argumenterer for at non-profit organisasjoner er aktive på en rekke områder hvor kvalitet i tjenesten tillegges stor vekt på grunn av de antatte svakere insentiver til å utnytte muligheter for kvalitetsreduksjoner.

En del litteratur legger vekt på muligheten for å oppnå langsiktig samhandling mellom aktører på områder hvor det ikke er mulig å inngå komplette kontrakter. Et kjernebegrep er her relasjonelle kontrakter, det vil si kontrakter som ikke er komplette men som likevel overholdes fordi partene har en interesse av å opprettholde samhandlingen på lengre sikt. Opportunistisk atferd i forhold til en ikke komplett kontrakt vil ha en kostnad for aktørene ved at fremtidig samarbeid avbrytes. Gevinsten ved å bryte en kontrakt må derfor avveies mot fremtidige inntekter fra samarbeid. Baker, et al. (2001) og Baker, et al. (2002) formaliserer denne typen problemstillinger innen rammen av likevekt i gjentatte spill. Analysen retter seg spesielt mot valget mellom intern eller ekstern produksjon. Selv om begge disse organisasjonsmåtene kan opprettholdes ved relasjonelle kontrakter, vil organiseringen av produksjonen ha betydning for aktørenes insitamenter til å bryte den relasjonelle kontrakten. Ekstern produksjon gir i utgangspunktet produsenten større sikkerhet, men gir samtidig insitamenter til uproduktive investeringer i alternativ anvendelse av produktet som

forbedrer den eksterne produsentens posisjon i forhandlinger om fordeling av overskuddet ved samhandlingen. Intern produksjon gir eieren større insitamenter til å bryte kontrakten. På denne måten vil intern eller ekstern organisering av produksjonen ha betydning for om en relasjonell kontrakt kan opprettholdes. I tillegg til dette generelle resultatet gir disse analysene grunnlag for mer spesifikke konklusjoner. Som eksempel kan nevnes at stor volatilitet i prisene for levering av produktet vil fremme intern organisering og at insitamentkontrakter vil bli brukt i høyere grad ved ekstern produksjon enn ved intern produksjon.

Av hensyn til konkurranse mellom aktører legges det i noen situasjoner begrensninger på offentlig sektors mulighet for å inngå langsiktige kontrakter. Begrunnelsen er at kortsiktige kontrakter vil gi aktørene høyere grad av eksponering for konkurranse. Det er imidlertid mulig å finne argumenter i den teoretiske litteraturen for at langsiktige kontrakter kan være hensiktsmessige. Dette gjelder for eksempel med hensyn til mulighet for å etablere relasjonelle kontrakter og i situasjoner hvor det er tunge relasjonsspesifikke investeringer. Her er det mulig at en hensiktsmessig organisering av oppdragene kan redusere dette potensielle spenningsforhold. Man kan for eksempel tenke seg en organisering av et oppdrag slik at offentlig sektor står som eier av de tyngste relasjonsspesifikke kapitaltyper mens et eksternt selskap står for drift og organisering av tjenesten. I hvilken grad denne typen løsninger er aktuelle avhenger blant annet av om de relasjonsspesifikke investeringer gjelder real- eller humankapital. Hart. (2003) beskriver en organisering hvor det offentlige står som eier av bygninger til helseformål, mens private selskap konkurrerer om bemanning og drift.

Som en oppsummering kan vi si at sentrale momentene som er trukket frem i diskusjonen over er:

- Er tjenesten komplementær med kjernekompetansen?
- Vanskelig å inngå komplette kontrakter?
 - Kompleksitet med hensyn til beskrivelse av innhold og kvalitet av tjenesten (standardbehandling, individuell, situasjonsspesifikk)
 - Heterogenitet mellom klienter, viktighet av likebehandling
 - Mulighet for å kontrollere kvalitet i ettertid
 - Forutsi relevante fremtidige omstendigheter ved langsiktige avtaler
- Omfanget av transaksjonsspesifikke investeringer

- Realkapital eller humankapital
- Private aktører med forskjellig organisatorisk status (AS, stiftelse, ideell organisasjon)

Denne listen vil bli utdypet ytterligere i det følgende, når vi kommer mer inn på konkurranseutsetting som sådan, de ulike begrunnelser for dette som vi finner i litteraturen og som er benyttet i praksis.

3.3 Motivasjon for anbudskonkurranse

Konkurranseutsetting kan være motivert ut fra flere hensyn. Selv om valget ideelt sett skulle vært basert på objektive og generelt aksepterte kriterier som lett kan måles og anvendes, vil beslutningen i praksis være preget av politikk og ideologi

Ideologisk baserte begrunnelser kan være et ønske om å redusere størrelsen (men ikke nødvendigvis ansvarsområdet) på offentlig sektor til fordel for økte forretningsmuligheter for privat sektor, gjennom å la private selskap utføre arbeid som ikke ligger innenfor det offentliges kjernevirksomhet. Vi kan også tenke oss mer pragmatisk baserte begrunnelser, for eksempel at konkurranseutsetting velges fordi *erfaringene* fra sammenlignbare organisasjoner i samme land eller andre land er gode. Konkurranseutsetting kan også betraktes i et ”public choice” perspektiv (jf. Niskanen (1971)), dvs. at konkurranseutsetting blir et redskap for å redusere det offentliges mulighet til å opptre som monopolist og for å øke konkurranse mellom utøvere.

Kjernekompetanse-motivet finner vi også igjen i litteraturen. Dette består i at kjernekompetanse skal beholdes internt. Bare støtteaktiviteter kan konkurranseutsettes. Dette synet på konkurranseutsetting støtter seg på den delen av litteraturen som hevder at virksomheter som har et fokus på sine kjerneaktiviteter er mer kompetitive enn de som prøver å gripe om form mange ting.¹⁸

En annen skole baserer seg på at kun aktiviteter der tjenesteyter kan holdes ansvarlig for tjenestens innhold bør konkurranseutsettes. Tjenester der det er vanskelig for publikum å vite

¹⁸ Problemet med dette argumentet i en kommunal/fylkeskommunal sammenheng er at det ikke er åpenbart hva som er kjernevirksomheten. Hva som er kjerneaktiviteter kan også endre seg over tid.

hvem som er ansvarlig for ytelse og resultater bør unngås i denne sammenheng. Det samme gjelder tjenester der det er mulig for tjenesteyter å drive "fløteskumming", dvs. at det er mulig å velge de mest lønnsomme klienter eller tjenestene.

Eierskap er nok et argument som fremføres. Residual kontroll og beslutningsrett samt allokering av residuall nettooverskudd (se f.eks. Milgrom og Roberts, 1992). Allokering av residuall nettooverskudd innebærer at eieren er den som har rett til å motta alt overskudd en virksomhet genererer når all gjeld og andre kontraktsfestede kostnader er betalt. Det er ikke uvanlig at eierskap benyttes som argument i kommunal sammenheng dersom det er en aktivitet som generer et betydelig overskudd, jf diskusjonen om kommunale kinoer. Eierskap er imidlertid mer enn bare rett til et eventuelt overskudd. I litteraturen er det vanlig å definere eierskap gjennom å knytte det til to aspekter: Residual kontroll innebærer at eieren har retten til å ta alle avgjørelser knyttet til bruken av aktiva med mindre det bryter med loven, eller denne beslutningsretten er (midlertidig) overdratt til en annen kontraktspart. Det betyr altså en rett til å ta beslutninger på områder der kontrakten tier. Eierskap er altså særlig viktig i situasjoner der det ikke er mulig å skrive eller håndheve kontrakter. Eierskap og residual kontroll kan benyttes som et argument for intern produksjon dersom regulatoriske virkemidler ikke er tilstrekkelig for å sikre at virksomheten ved konkurranseutsetting drives i samsvar med overordnede politiske målsettinger.

Det motiv vi som oftest finner igjen i litteraturen er et ønske om å redusere utgiftene til produksjonen av tjenesten, dvs. en *effektivitetsbetraktning*. Dette gjøres ut fra en oppfatning av at private aktører er mer effektive enn den offentlige forvaltningen, eller at konkurranse i seg selv stimulerer til mer effektiv drift. I en revisjonssammenheng antydes det i Johnsen, et al. (2000) flere grunner til at privat sektor kan realisere både skalafordeler og samdriftsfordeler. Skalafordeler kan oppnås dersom noen deler av revisjonen har fallende gjennomsnittskostnader. Noe som kan bidra dette er de deler av revisjonen som kan betraktes som kollektive goder for flere klienter. Jo flere klienter, jo lavere kostnader per klient. Slike kostnadsfordeler kan naturligvis også realiseres ved interkommunalt samarbeid.

Samdriftsfordeler oppnås hvis private revisjonsselskaper realiserer kostnadsbesparelser på grunnlag av den aktiviteten de allerede driver. Slike fordeler kan for eksempel være knyttet til den kompetansen på privat revisjon som allerede finnes i selskapet. Et annet moment er at arbeidsbelastningen både i kommunal revisjon og i private revisjonsselskaper kan variere svært over året, og i den grad konkurranseutsetting av fylkeskommunal

revisjon kan utnytte dette, vil det kunne bidra til å redusere kostnadene.

Lønnsforskjeller mellom privat og kommunal revisjon kan virke i motsatt retning. Høyere lønnsnivå for revisorer i privat sektor trekker i retning av at privat revisjon må ha betydelig høyere produktivitet enn offentlig revisjon dersom den skal kunne konkurrere kostnadsmessig. Imidlertid kan det være slik at det høyere lønnsnivået bidrar til å trekke til seg de mest produktive og dyktige revisorene (selvseleksjon). Dersom dette er tilfelle vil privat sektor kunne produsere revisjonstjenester med både høyere kvalitet og høyere produktivitet enn offentlig sektor.

I Ot.prp.nr. 70 (2002-2003) pekes det på at andre motiver kan være manglende kompetanse på fagområdet, eller et ønske om å oppnå bedre kvalitet. Ønsket om mer fokus på brukerne av tjenestene, noe som igjen vil bedre kvaliteten, er i ulike sammenhenger også påpekt som en viktig faktor. Et ønske om bedre dokumentasjon eller informasjon om ulike aspekt ved egen virksomhet fremholdes også som en drivkraft for konkurranseeksponering. I tillegg til kompetanse, er mindre enheter mer sårbare enn større med hensyn til sykefravær og at ansatte slutter for å begynne i annen jobb. I revisjonssammenheng¹⁹ har vi sett at dette har initiert samarbeid mellom kommuner om revisjon, eller kjøp av tjenester fra en annen kommune. Samme motivasjon kan foranledige kjøp av tjenester i markedet.

I revisjonssammenheng pekes det i Fassbinder (2005) på at grunner til å konkurranseutsette revisjonstjenester kan være i) tilgang til oppdatert kompetanse og teknologi; ii) det gir mulighet for at virksomheten kan konsentrere seg om kjernekompetanse; iii) tilgang til spesialisert kompetanse; iv) kostnadseffektivitet og v) at man kan tilpasse tjenestene i omfang og behov.

Det er interessant å merke seg at det i Subramaniam, et al. (2004) konkluderes med at konkurranseutsetting av revisjonstjenester i stor grad velges av ikke-finansielle grunner; så som mangel på teknologisk kompetanse og tjenestekvalitet. I rangert rekkefølge ble følgende begrunnelser fremført for konkurranseutsetting:

1. Utilstrekkelig intern teknologisk kompetanse
2. Bedre tjenestekvalitet hos eksterne utførere

¹⁹ Det samme gjelder andre tjenester som for eksempel kommunal skatteinnkreving, jf. Andersen og Sunnevåg (2005).

3. Bedre organisatorisk ytelse
4. Overføre risiko ved svikt i internrevisjon til ekstern utfører
5. Reduksjon i samlede revisjonskostnader
6. Staben er mer lydhør for ekstern utfører enn intern utfører

I undersøkelsen ble det også gitt anledning til å supplere med begrunnelser ut over de som var spesifisert på forhånd, og vi kan merke oss motiver som ”ekstern utfører er mer uavhengig”, ”ekstern utfører brakte inn nye ideer og måter å gjøre ting på”, ”supplere interne revisjonsressurser”, samt ”vanskeligheter med rekruttering til intern revisjon”. Dette samsvarer godt med en undersøkelse fra USA²⁰, som tyder på at konkurranseutsetting av revisjon er mer motivert ut fra kvalitetsaspekter som å få tilgang til spesialisert kompetanse enn å oppnå kostnadsbesparelser.

Tilgang til bedre fagkompetanse påpekes også som et argument for konkurranseutsetting i Johnsen (2004). På den annen side peker han på at det er fritt fram for dagens revisjon å ansatte revisorer med ønsket kompetanse og å satse målrettet på etter- og videreutdanning av dagens medarbeidere. Dette kan ha samme virkning som å la en ny revisor slippe til, og ”Basert på erfaringene fra Norge på 1990-tallet er det grunn til å tro at trusselen om konkurranseutsetting har bidratt positiv faglig utvikling.” (side 238). Det er også viktig å huske på betydningen av at egne revisorer trolig kjenner fylkeskommunal virksomhet, dens medarbeidere og de lokale forholdene bedre, samt kan skaffe tilgang til relevant informasjon mer effektivt enn eksterne revisorer. På lengre sikt, og med en viss grad av stabilitet i hvem som utfører revisjonsoppdraget, er det grunn til å tro at disse forskjellene vil utviskes.

Det er hevdet at revisjonen blir mer uavhengig av kommunen når revisorene ikke er en del av kommunen. Uavhengighet er imidlertid et argument som kan slå begge veier. Som Johnsen (2004) må dette imidlertid veies opp mot at en egen revisor, i motsetning til en revisor som er på kontrakt, ikke trenger å bekymre seg for å miste oppdraget, i hvert fall ikke på kort sikt. Revisjonsskandaler i USA de siste årene har bidratt til å styrke argumentasjonen hos de som legger vekt på dette perspektivet. På den annen side vil en ekstern revisor tape omdømme over tid dersom revisjonen ikke gjennomføres på godt faglig og uavhengig grunnlag.

²⁰ Department of Accounting ved Colorado State University; ”Audit Committees, Internal Auditing, and Outsourcing in Local Governments: A Survey of Current Practice”.

3.4 Konkurransesituasjonen

Et aspekt som også vil inngå i vurderingen av om det er hensiktsmessig å konkurranseutsette tjenester, er om konkurransesituasjonen er slik at det i det hele tatt er mulig. I den engelskspråklige litteraturen benevnes dette gjerne ”contestability”.²¹ Hvis det for eksempel bare er én alternativ privat tilbyder er det sannsynlig at denne vil utnytte sin markedsposisjon fullt ut, noe som igjen vil påvirke hvilken gevinst det er mulig å hente ut ved konkurranseutsetting.

Som gjennomgangen senere vil vise, er kommunerevisjonen i de øvrige nordiske landene konkurranseutsatt. I Danmark og Finland er det kommuneide selskap som dominerer markedet. I Sverige har PricewaterhouseCoopers den største markedsandelen, etter å ha kjøpt opp kommunenes selskap Komrev AB. På hjemmesidene til ” Komrev är marknadsledande när det gäller att hjälpa kommuner och landsting att utveckla verksamheten och en majoritet anlitar oss för revision, utbildning eller rådgivning.”²²

I en studie av effektivitetsforskjeller mellom offentlig og privat drift konkluderer Johansen (2001) med at hvis det er sterk konkurranse blant tilbyderne, er privateide foretak generelt mer effektive. Hvis foretak derimot har sterk monopolmakt eller er under streng offentlig regulering, er effektivitetsgevinsten ved privatisering noe mer diskutabel. Men det pekes også på at erfaringene med konkurranseutsetting av offentlig virksomhet, der offentlige etater konkurrerer med private bedrifter om oppdrag, har fått en del forskere til å hevde at det offentlige faktisk kan være like effektive som private også i situasjoner med sterk konkurranse. Hvis det er tilfelle, ville det bety en sterk støtte til hypotesen om at det er konkurranse, ikke eierskap, som betyr noe for effektiviteten.

I Norge skulle imidlertid forholdene ligge vel til rette for velfungerende konkurranse på kommunal og fylkeskommunal revisjon. Det er grunn til å tro at de store revisjonsfirmaene så som BDO Noraudit, PriceWatershouseCoopers, KPMG, Ernst&Young og Deloitte vil være godt posisjonert til å konkurrere på dette markedet.

²¹ ”Contestability” er i hvilken grad flere tilbydere vil konkurrere om en kontrakt som legges ut i en anbudskonkurranse. ”Contestability” avhenger av mange forhold, bl.a. graden av irreversible investeringer, geografisk lokalisering osv. Dersom det er mange potensielle tilbydere er markedet per definisjon ”contestable”. Det trenger imidlertid ikke være mange tilbydere for at kravet er oppfylt, det kan være nok med en eller to dersom andre foretak tilbyr nære substitutter eller dersom det eksisterer andre foretak som raskt vil etablere seg, for eksempel dersom grunnlagsinvesteringene er forholdsvis små.

²² Se www.komrev.se.

For eksempel peker KPMG i sine hjemmesider²³ på at de de siste årene har bygget opp en organisasjon med revisorer og spesialister innen revisjonstjenester for kommunal sektor, og har etablert et nasjonalt dekkende nettverk med 22 avdelingskontorer. Det vises til at de allerede er revisor for flere kommuner, noe som setter dem i ”en unik posisjon når det gjelder å kunne stå til tjeneste for kommuner over hele landet”. PriceWatershouseCoopers er allerede i en dominerende posisjon i Sverige gjennom Komrev. BDO Noraudit viser på sine hjemmesider til at de har som målsetting å ”være den foretrukne samarbeidspartneren innen revisjon og revisjonsnære tjenester for grunnfjellet av norsk næringsliv og offentlig forvaltning” og de tilbyr spesifikt tjenester på områder som forvaltningsrevisjon, revisjon av kommuner og ”sekretariatfunksjon for kontrollutvalget i kommuner”.

I tillegg kommer de ulike interkommunale revisjonsselskapene. Det er en rekke alternativer til å produsere tjenestene i private revisjonsselskap, for eksempel er det mulig å kjøpe revisjonstjenester fra interkommunalt revisjonsselskap hvor fylkeskommunen er deltager, fra interkommunalt revisjonsselskap hvor fylkeskommunen *ikke* er deltager, eventuelt fra andre kommuner eller fylkeskommuner.

Hvis det er riktig at det er konkurranse, ikke eierskap, som betyr noe for effektiviteten, så må det antas at interkommunale revisjonsselskapene skulle kunne klare å kunne konkurrere godt i dette markedet, ikke minst på kompetanse. Ut over dette kommer mindre frittstående revisjonsselskap som ønsker å konkurrere i dette markedet.

3.5 Hva skal legges ut på anbud; definisjon av tjenesten

I prinsippet kan man tenke seg tjenesten som konkurranseutsettes definert over flere ulike dimensjoner. For eksempel kan forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon eller selskapskontroll enkeltstående eller samlet legges ut på anbud. Deler av revisjonstjenester kan altså produseres internt mens andre deler kan konkurranseutsettes. Praksis på dette området varierer. Dette kommer vi nærmere inn på senere.

Man kan videre tenke seg at det er snakk om en løpende avtale som går over flere år, og som omfatter nærmere definerte tjenester i de nevnte kategoriene, eller man kan tenke seg at det legges ut enkeltstående oppdrag som co-sourcing.

²³ Se <http://www.kpmg.no/pages/200122.html>

Om man velger det ene eller andre vil avhenge av flere faktorer, bl.a. transaksjonskostnader og kunnskapsmessige synergieffekter mellom de ulike oppdragene. I denne sammenhengen er det mest naturlig å tenke i retning av en avtale som omfatter et nærmere presisert sett av tjenester og som løper over en bestemt tidsperiode, eventuelt med mulighet for forlengelse.

Johnsen (2004) peker på at revisjonen kan bli mer fokusert etter konkurranseutsetting enn før nettopp fordi det er nødvendig å nøye presisere tjenestens innhold før anbudsutlysning.²⁴ Dette har flere positive sider: Prosessen med å definere tjenester og utforme kontrakten kan føre til at kommunen kun betaler for de mest verdiøkende tjenestene, og at unødvendige aktiviteter og slakk unngås. En annen fordel er at innholdet i revisjonsoppdraget blir mer *synlig* for omverdene gjennom presiseringer som må gjøres som en del av anbudsutlysningen. Dette har et kvalitetsaspekt som ikke minst vil kunne være viktig for kommunestyre så vel som for overordnede myndigheter.

Et relatert aspekt berører revisjonens uavhengighet. Ved intern revisjon vil revisjonens kvalitet kunne bli påvirket av de budsjetter som allokeres til revisjonsoppdraget. Fordelen ved anbudskonkurranse er at for en gitt presisering av oppdragets innhold og kvalitet vil kostnadene, dvs. budsjettet, bli bestemt gjennom konkurranse.

3.6 Kontraktslengde

Det er mange forhold som er med på å avgjøre hva som er ”riktig” kontraktslengde. Kjøper og leverandør vil gjerne også ha ulike synspunkt på dette.

Det er også slik at dersom den tjenesten som legges ut på anbud er definert som et enkeltstående oppdrag, vil spørsmålet om tidsperspektiv begrense seg til når tjenesten skal være ferdig levert. Dersom det er snakk om en løpende revisjonstjeneste på ett eller flere tjenesteområder oppstår derimot spørsmålet om hensiktsmessig kontraktslengde. Spørsmålet er hva hvilke faktorer som påvirker hensiktsmessig kontraktslengde i et mer teoretisk perspektiv, og hva som er praksis på området.

²⁴ Johnsen (2004) peker på at det selvfølgelig ikke er nødvendig å konkurranseutsette for å oppnå denne gevinsten. Når som helst kan man kritisk gå gjennom dagens revisjon med tanke på bedre fokusering uten at en ny organisering er påkrevd.

Grad av spesifikke aktiva vil være en av faktorene som påvirker kontraktsvarighet. En tilbyder som vurderer å tilby en tjeneste som krever en stor grad av spesifikke investeringer vil ha behov for en lengre kontraktperiode enn en tilbyder som i større grad kan basere seg på variabel kapasitet. Spesifikke investeringer kan både omfatte investeringer i realkapital, for eksempel bygninger, men det kan også dreie seg om kunnskapskapital knyttet til denne spesifikke sektoren og dette spesifikke oppdraget, og som har begrenset anvendelse på andre områder. I forhold til revisjonstjenester rettet mot kommunal eller fylkeskommunal sektor er det rimelig å gå ut fra at det vil være et visst behov for oppbygging av spesifik kompetanse. Det er likevel rimelig å gå ut fra at denne kompetansen uten store omstillingskostnader skal kunne anvendes i andre markedssegmenter dersom en kontrakt tapes på et senere tidspunkt. Dette momentet bør altså ikke være førende for å velge en kontraktlengde av særlig lang varighet.

Sett fra det oppdragsgivers side vil det også være slik at om man velger en lang kontraktlengde sikrer dette kontinuitet. I tillegg til egenskaper ved tjenesten som sådan, vil kontraktlengde også være en funksjon av spesifikke behov hos oppdragsgiver, og kostnadene ved å gjennomføre anbudskonkurransen. Dersom anbudskonkurranse benyttes som et virkemiddel for å dekke opp et forventet kortsiktig kapasitetsbehov eller det er forventet at behov vil endre seg over tid, vil det være naturlig å benytte en kontrakt av kortere varighet ut fra en fleksibilitetsbetraktning.

Det vil ofte kunne være et motsetningsforhold mellom den private tilbyders ønske om lengre kontraktsvarighet og oppdragsgivers ønske om fleksibilitet. På den annen side har høy grad av fleksibilitet en pris. Prisen som kan tilbys vil gjerne være høyere for korte oppdrag som krever spesifikke investeringer, for eksempel i kompetanseoppbygging. Dette er antydning i ”Strategi for bruk av private leverandører av spesialisthelsetjenester i Helse Øst”: ”Indikasjoner fra private leverandører viser at risikopremien ved å gå opp fra 3 til 7 års avtaleperioder kan reduseres med over 10 prosentpoeng”²⁵

Å gjennomføre hyppige anbud medfører også til dels betydelige ekstra kostnader knyttet til administrasjon. Høye administrative kostnader ved gjennomføring av anbudskonkurransen kan altså tilsi at kontrakten er av lengre varighet. På den andre side gjør lange kontrakts-

²⁵ Side 9. Dokumentet er datert 8.12.2004.

perioder at kostnadene det blir mer kostbart å skifte leverandør hvis man er misfornøyd. Imidlertid kan både fleksibilitetsbehov og behov for sanksjonsmulighet ved svak kvalitet løses med en hensiktsmessig kontraktsutforming.

Ser vi på praksis i vårt naboland Sverige, har det i følge blitt vanlig med kontraktslengder mellom 2-4 år, med 1-2 års forlengelsesmulighet, jf. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (2001). Dette synes å være en kontraktslengde som representerer en rimelig avveining mellom de ulike momentene vi har vært inne på over.

Et tilleggsmoment for Sveriges del er foranlediget av at revisorene er folkevalgte. Det pekes i nevnte rapport på at det bør være en viss korrespondanse mellom den perioden de folkevalgte revisorene er valgt inn for, og avtaleperiode som benyttes for de profesjonelle revisorene. Det er en viss korrespondens mellom de folkevalgte revisorene i Sverige og kontrollutvalget i Norge. Det bør således vurderes nærmere om dette er et relevant aspekt ved valg av kontraktsperiode dersom konkurranseutsetting blir aktuelt for fylkesrevisjonen.

3.7 Utforming av anbudskonkurransen

Konkurranseutsetting reiser en rekke spørsmål som omfatter juridiske spørsmål, herunder regler for offentlige anbud, støtteordninger og merverdiavgift, så vel som mer praktiske og teoretiske spørsmål som berører utformingen av selve anbudskonkurransen. Her vil vi komme kort inn på noen problemstillinger vedrørende utformingen av selve anbudskonkurransen

Generelt vil det være slik at desto flere tilbydere det er i en anbudskonkurranse, desto gunstigere utfall kan forventes for tilbudsinnbyder. Dette understreker at det er viktig å legge til rette for bred deltagelse. Her vil informasjonsgrunnlag, kostnader ved anbudsförberedelse, tidspunkt og bredden i annonsering være viktige elementer.

Hvis de kvalitative egenskaper ved produktet, og minimumskrav til tilbyder kan spesifiseres tilstrekkelig, vil det ofte være mest hensiktsmessig å velge en mer tradisjonell auksjonsform med prekvalifisering av tilbyderne. Da vil pris være den eneste budvariabelen.

I mange anbudskonkurranser skjer imidlertid valget mellom tilbydere på grunnlag av flere kriterier enn pris. Viktige tilleggsaspekter kan være kvalitative egenskaper ved tilbyder, som for eksempel finansiell kapasitet, kompetanse, erfaring med tilbyder fra referanseprosjekt. I tillegg til at kvalitet kan være en egenskap ved tilbyder som varierer mye, kan det også

være stor variasjon ved de kvalitetsmessige egenskaper ved produktet som tilbys, f.eks. teknisk eller konstruksjonsmessig tilbudt løsning.

Når det er betydelig variasjonsmulighet langs ulike kvalitetsdimensjoner, i tillegg til at pris selvsagt også er viktig, blir spørsmålet om en hensiktsmessig utforming av anbudskonkurransen viktig. For det første er det en betydelig utfordring å finne en skårfunksjon som gir *samsvar* mellom oppdragsgivers egen preferanse med hensyn til avveiningen mellom pris og kvalitet. Evaluering av skår vil også alltid være eksponert for en viss grad av subjektivitet. Det er også viktig at skårfunksjonen sikrer en konsistent *rangering* mellom tilbydere, og at mekanismen er *transparent* for tilbyderne. Det finnes en rekke flere ulike tilnærminger til å utforme en skårfunksjon, og en beskrivelse og vurdering er gitt i Konkurrencesverket (2004).

Hackenbrack, et al. (2000) studerer effekten av praksis i Florida med å rangere tilbydere av revisjonstjenester ut fra en kvalitetsindeks, og så forhandle pris med den som er høyest på listen. Hvis enighet ikke kunne oppnås gikk man videre til det neste selskapet på listen og så videre. Hensikten med regelverket var å sikre at revisor ble valgt på grunnlag av kvalitet og ikke pris. Resultatene av analysen tyder på at denne praksisen resulterte i høyere revisjonskostnader, at større firma ble valgt med en større klientbase. På den annen side var også resultatet en høyere kvalitet på revisjonstjenestene: "...municipalities in the bidding-restriction market ... were more likely to be recognized for excellence in financial reporting than municipalities elsewhere."(side 357).

Vi finner det ikke hensiktsmessig å gå nærmere inn på denne problemstillingen her, men det er likevel viktig å peke på at utformingen av anbudskonkurransen er viktig for utfallet.

3.8 Noen utfordringer ved bruk av konkurranseutsetting

Det finnes en omfattende litteratur om hvilke konsekvenser det kan ha om en velger å styre produksjonen gjennom anbud og kontrakter framfor å organisere tjenestene innenfor samme organisasjon. En rekke studier viser til gevinster i størrelsesorden 10-30% (se en oversikt i Askildsen, et al. (1999), Sandbakk-utvalget i NOU 2000:19 og Johnsen, et al. (2004)). Det samme gjelder studier som fokuserer på effektene av å konkurranseutsette revisjonstjenester, enten i offentlig sektor (Dønnum (2006)), eller ved å konkurranseutsette internrevisjonen i privat sektor (Carey, et al. (2006)). Det er imidlertid et relativt snevert fokus i flere av disse studiene.

Vi vil se nærmere på noen sentrale forhold som gjør at det lett kan komme feilslutninger om hvor gunstig det er å konkurranseutsette tjenester. Dette er viktig ikke minst fordi det retter oppmerksomheten mot omstendigheter som det er særlig viktig å fokusere på når tjenesten eventuelt skal konkurranseutsettes. Dermed kan man bidra til at feller unngås og det kan gjennomføres tiltak som bidrar til at disse kostnadselementene blir redusert.

I mange studier av effektivitetsgevinster ved bruk av konkurranseutsetting fokuseres det gjerne først og fremst på kontraktspriser, ikke totale kostnader. Differensen utgjøres blant annet av kostnader ved forberedelse og overvåking av kontraktene. Et annet ord for dette er *transaksjonskostnader*. Transaksjonskostnader er kort fortalt kostnadene ved å gjennomføre kjøp og salg i et marked. Disse kostnadene vil avhenge av både hvilket produkt det dreier seg om og hvordan transaksjonen er organisert.

Transaksjonskostnader oppstår når en må orientere seg i markedet, finne tilbydere, organisere anbudsrunder eller innhente prisoverslag, skrive kontrakter, reforhandle avtaler og overvåke at kontrakten blir overholdt, eventuelt også kostnader knyttet til konflikter som må løses enten i eller utenfor rettsapparatet. Disse kostnadene kan bli særlig store hvis det er vanskelig å forutse framtidige omstendigheter. Da blir det vanskelig å skrive kontrakter, og kontraktene må antakelig reforhandles hyppig. Problemene kan også forverres hvis varen eller tjenesten er spesielt kompleks. En annen potensiell vanskelighet er opportunisme, for eksempel ved at en tilbyder bryter kontrakten midt i en periode vel vitende om at kjøperen ikke har særlig annet valg enn å godta de nye vilkårene. Relasjonen mellom kjøper og selger er særlig utsatt for opportunisme dersom tilbyderen må gjøre store investeringer som kan brukes til produksjon for bare denne ene kjøperen (såkalt "asset specific" eller relasjonsspesifikke investeringer).

Transaksjonskostnader knyttet til administrasjon av forholdet til revisor både før og etter at en kontrakt er inngått kan være betydelige, og Johnsen (2004) peker på at dersom det er sannsynlig at disse kostnadene kan bli forholdsvis store, taler dette for å ha egne revisorer eller utvikle langvarig samarbeid med en eller noen få revisorer basert på tillit.

Et annet slutningsproblem kan være forårsaket av at private virksomheter priser seg lavt for å komme inne på markedet. Dette er påpekt av Johnsen (2004) som en mulig årsak til at private revisjonsselskap i Finland fremstår med relativt lave kostnader: ”Enkelte private revisorer i Finland synes dessuten å ha priset sine første kommunale revisjonsoppdrag forholdsvis lavt for å komme inn i markedet.”(side 234). Anbudskonkurranse kan med andre ord tilsynelatende gi en umiddelbar gevinst, men på lengre sikt vil en privat virksomhet søke å oppnå minst en normal avkastning på investert kapital. En lav inngangspris kan for eksempel hentes inn dersom det er mulig å selge tilleggstjenester til en høyere enn markedsbasert pris, selge en tjeneste med en lavere enn forespeilet kvalitet for eksempel ved å begynne juniorpersonell mens det i anbudet var forespeilet at seniorpersonell med lang sektorerfaring skulle benyttes, eller dersom forhandlingsposisjonen er styrket ved reforhandling av avtalen etter utløpet av den første kontraktperioden. Gevinsten ved konkurranseutsetting må dermed evalueres i et *livssyklusperspektiv*.

En annen utfordring er å kontrollere for *kvalitetsforskjeller*. Gode effektivitetsstudier må ikke bare være utformet slik at de kan brukes til å sammenlikne effektivitetsforskjeller. Studiene må også kontrollere at ikke kvaliteten reduseres selv om kostnaden reduseres. Dette er et ankepunkt mot en hel rekke studier. Mange studier diskuterer ikke kvalitet i det hele tatt, eller gir bare i noen grad forklaringer på hvorfor kvaliteten er den samme. I andre studier er problemet at de kvalitetsmålene som brukes i begrenset grad avspeiler det vi vanligvis mener med kvalitet. Problemet består dels i å finne en teoretisk definisjon av kvalitet og dels i å finne gode operasjonelle mål for den valgte teoretiske definisjonen. I revisjonssammenheng er gjerne revisjonskvalitet assosiert med sannsynligheten for å avdekke og rapportere en overtredelse i klientens regnskapssystem (D. R. Deis og Giroux (1992)). Sannsynligheten for å oppdage en feil er en funksjon av revisors *kompetanse*, mens sannsynligheten for å rapportere et avvik er en funksjon av revisors *uavhengighet*. Informasjonskravet er høyt for å kunne avdekke forskjeller mellom revisorer med hensyn til kompetanse og uavhengighet, og krever innsyn i forhold som revisors utdanning og erfaring, profesjonalisme og selskapets interne struktur, både for revisjon og koblinger mot andre deler av virksomheten, for

eksempel konsulentvirksomhet. Profesjonelle standarder og medlemskap i bransjeforening, rykte og fare for eksklusjon kan virke positivt i forhold til uavhengighet.²⁶

På den annen side kan det være en indirekte effekt av konkurranseutsetting som gjør at effektivitetsgevinsten undervurderes når en kontrollerer for utviklingen uten privatisering. Grunnen er at *trusselen om bruk av anbudskonkurranse* kan gjøre at offentlige etater eller bedrifter blir mer effektive, i tråd med teorien om "*contestable markets*". Hvis det er tilfellet, kan effektivisering i offentlig virksomhet til dels være en indirekte effekt av bruk av markedsmekanismer.

Et annet problem er å *måle kostnadene* på en slik måte at de blir sammenlignbare mellom offentlig og privat virksomhet eller mellom offentlige tjenesteprodusenter i ulike deler av landet eller i ulike land. Et forhold er at tjenestens reelle innhold kan variere. I revisjons-sammenheng er for eksempel kostnader ved offentlig revisjon i Norge og Finland sammenlignet Johnsen (2004), og Norge og Sverige²⁷ og det er vist til betydelige kostnadsforskjeller i Norges disfavør. Slike sammenligninger er imidlertid blitt kritisert nettopp på grunnlag av at det ikke kontrolleres for forskjeller i reelt tjenesteinnhold.²⁸

Også prinsippene for regnskapsførsel og kostnadsallokering kan variere betraktelig. Det kan for eksempel være vanskelig å lage gode overslag over kostnaden ved å disponere et aldershjem eller en skolebygning. I privat sektor er hovedprinsippet at kapitalkostnader skal regnskapsføres på en slik måte at regnskapet gir et rimelig bilde av kostnaden ved å disponere investeringsgodet i regnskapsåret. Hensikten er å gi en korrekt framstilling av bedriftens økonomiske resultat. I offentlig sektor, derimot, er hensikten med regnskapet å vise i hvilken grad forbruk og investeringer står i forhold til bevilgningene. Derfor har kostnadene ved å disponere investeringsgoder vært av mindre interesse, og investeringer har blitt regnskapsført i sin helhet det året de foretas.

Et annet spørsmål er knyttet til *internprising* av tjenester som ytes mellom relaterte virksomheter internt, f.eks. mellom fylkeskommunen som huseier og fylkesrevisjonen. Hvis

²⁶ Det er interessant å merke seg at D. R. Deis og Giroux (1992) konkluderer med at mens et godt navn kan være en nyttig indikator på kvalitetsforskjeller mellom ulike størrelseskategorier, vil antall timer som benyttes til revisjon kunne være en hensiktsmessig tilnærming til kvalitet *innenfor* en gruppe.

²⁷ Innlegg i Kommunal Rapport ved Ben Guren og Leif Aarebrot 16.01.2003.

²⁸ "Ufullstendig om revisjonskostnader", debattinnlegg i Kommunal Rapport ved Audun Helleland 16.01.2003.

ikke tjenestene ytes til armlengdes, eller markedsbaserte priser vil det fremkomme et galt bilde av relative kostnadsforskjeller. Johnsen, et al. (2000) er inne på muligheten for krysssubsidierting av den kommunale revisjonen. Revisjonen kan for eksempel ha brukt kommunale lokaler men slik at eiendomskostnader ikke er blitt reflektert i revisjonskostnadene. Slike skjulte kostnader vil først fremtre ved mer korrekt internprising, for eksempel når en omorganiserer til større kommunale revisjonsenheter som må leie lokaler.

Helt til sist vil vi peke på at en analyse av effektivitetsforskjeller bør ta høyde for at tilsynelatende effektivitetsforskjeller mellom offentlig og privat drift eller mellom offentlige virksomheter i ulike helseregioner, kan ha sitt opphav i *fordelingsforskjeller*. Hvis kostnadsforskjellene skyldes at lønnsnivået er høyere i det private enn i det offentlige uten at det er produktivitets- eller kvalitetsforskjeller, er det ingen kostnadseffektivitetsforskjell. En anbudskonkurranse kan tilsynelatende gi en gevinst for foretaket, men i en samfunnsøkonomisk forstand er det snakk om en fordelingseffekt.

Tabellen under oppsummerer noen av de slutningsproblemer en må ta høyde for i en analyse av bruk anbudskonkurranse som et effektivitetsfremmende virkemiddel.

Tabell 3-1. Måleproblemer ved studier som sammenligner effektivitet ved bruk av anbudskonkurranse (tilpasset fra *Johansen (2001)*).

Måleproblem	Eksempel på måleproblem
Kvalitetskontroll	Kostnadene ble lavere, men det ble også kvaliteten.
Transaksjonskostnader	Bare anbudsprisen, men ikke administrasjonskostnadene ble regnet med.
Livssyklusperspektiv	Privat virksomhet priset seg lavt for å komme inne på markedet
Kostnadsmåling	Den offentlige virksomheten fremstod med lavere kostnader fordi den bare betalte en symbolsk husleie.
Indirekte effekter	En offentlig virksomhet fremstår som like effektiv som en konkurranseutsatt virksomhet i et annet fylke. Effektiviteten økte på grunn av <i>trusselen</i> om bruk av anbudskonkurranse.
Kontroll for fordeling	Kostnadene ble lavere fordi den private kollektivavtalen ga lavere lønnsutgifter.

3.9 Organisatoriske forutsetninger

Klare og separate roller mellom bestiller og utfører regnes ofte som en organisatorisk forutsetning for å introdusere konkurranse. Det vil også være andre fordeler med et klart skille mellom disse rollene, ikke minst tydeliggjøring av ansvars- og oppgavefordeling. I det følgende vil vi se på ulike aspekter ved bestiller-utfører organisering mer generelt før vi kommer nærmere inn på i hvilken grad de organisatoriske forutsetningene for å introdusere anbudskonkurranse for fylkesrevisjonstjenester er tilfredsstillende.

3.9.1 Om bestiller-utfører organisering

I kjølvannet av New Public Management tankegangen og litteraturen har vi de siste 10-15 årene sett ulike varianter av bestiller-utfører organisering brukt som en del av moderniseringsarbeidet for den offentlige sektor i store deler av Europa. Dels er dette motivert av behov for mer hensiktsmessige arbeidsdelinger mellom offentlig og privat sektor, dels er det et uttrykk for en søken etter tiltak for en mer effektiv og brukerorientert offentlig virksomhet. Siden helsetjenesten ofte utgjør den største delen av offentlig sektor, er mange av reformene også rettet inn mot denne sektoren (NOU 2005:3).

Bestiller-utfører organisering for offentlig virksomhet skiller seg fra tradisjonell hierarkisk organisering (se Nesheim og Vathne (2000)) ved at:

- Det skilles mellom myndighetsutøving og tjenesteproduksjon
- De to oppgavene utøves av ulike enheter i organisasjonen
- Bestilleren definerer innhold og kvalitet på tjenestene og er ansvarlig for oppfølging og kontroll av utfører
- Utfører er ansvarlig for tjenesteproduksjonen
- Kontroll og oppfølging finner sted i et avtaleforhold mellom bestiller og utfører

Bestiller-utfører modellen representerer i prinsippet en overgang fra hierarkisk styring til kontraktsstyring. I stedet for å styre gjennom myndighet skal styringen skje gjennom forhandlinger og kontrakter mellom bestiller og utfører. En slik bestillerfunksjon omfatter gjerne ansvar for behovsvurderinger i forhold til befolkning, å balansere ulike behov mot behandlingsmessige muligheter, vurdere handlingsprogrammer for fremtiden og innarbeide disse hensyn i kontrakter, oppfølgingssystemer etc. (NOU 2005:3).

Selv om man gjerne tenker på bestiller- utfører organisering i sammenheng med

konkurranseseksponering, er det viktig å huske på at en slik organisering også kan være aktuell både når de ulike tjenesteutførende enheter utfører en tjeneste og det *ikke* er konkurranse om oppdraget. Det kan være flere grunner til at en bestiller-utfører organisering kan være aktuell også når tjenesten ikke er konkurranseutsatt ved at dette kan bidra til å:

- Tydeliggjøre ansvars- og oppgavefordeling
- Tydeliggjøre innhold og kvalitet på tjenestene
- Sikre klar viten om hva som skal utføres
- Konsentrasjon om driftskompetanse
- Tilgang på virkemidler slik at ansvaret blir reelt
- Dokumentasjon av at driften er som forventet
- Oppløse konsekvenser av egen innsats

Ut fra denne tankegangen argumenteres det for at man altså bør rendyrke rollen som etterspørter (bestiller) og rollen som tilbyder (utfører). I en veileder for bestiller-utførerorganisering i pleie- og omsorgssektoren utarbeidet av Kommunens Sentralforbund²⁹ pekes det på erfaringer som tyder på at bestiller-utfører organisering nettopp kan gi klarere ansvars- og myndighetsforhold mellom politikere og administrasjon og mellom ulike enheter i administrasjonen, bedre styring og utnytting av tverrfaglig kompetanse, økt brukerorientering samt økt kostnadsbevissthet og produktivitet.

Argumentene over for en bestiller-utfører organisering vil være gyldige uavhengig av om det er aktuelt å konkurranseutsette enheter i organisasjonen eller ikke. Men når en enhet i organisasjonen blir konkurranseutsatt kan det anføres et sett med argumenter for en bestiller-utfører organisering i tillegg til de er blitt påpekt over.

For det første kan en bestiller-utfører tankegang bidra til likebehandling av konkurrenter om et oppdrag. Ved åpen anbudskonkurranse, dvs. at intern enhet konkurrerer med eksterne, blir prinsippet særlig viktig for å sikre "rettferdig konkurranse" mellom intern enhet og private bedrifter. Ved å skille mellom bestiller- og utførerrollen internt i den kommunale organisasjonen skal man unngå inhabilitet ved utarbeidelse av konkurransegrunnlag og vurdering av tilbud. Den interne driftsenhet (mulig utfører) skal være skilt fra bestillerenheten og i prinsippet være likestilt med en ekstern privat bedrift. En slik organisasjonsmodell legger

²⁹ Se <http://www.ks.no/templates/Page.aspx?id=17572> eller KS (2004).

også til rette for at kontrakter og avtaler med interne leverandører blir fulgt opp på samme måte som kontrakter og avtaler med private leverandører. Kontroll og oppfølging av tjenesteproduksjonen skal finne sted basert på et avtaleforhold, uansett om det er en privat bedrift eller en intern utførelsenhet som er ansvarlig for driften. Det er klart at dette stiller store krav til kompetanse knyttet til bestillerrollen.

I tråd med dette nevnes gjerne også bestiller-utfører organisering som en *organisatorisk forutsetning* ved innføring av andre markedsmekanismer i organisasjonen. Eksempelvis står det i en veileder for innføring av brukervalg publisert av KRD at ”For noen tjenestetyper må kommunen ha en bestiller-utfører-organisering for at brukervalg skal kunne innføres. Det vil si at tjenesteleveringen (driften) og -tildelingen (forvaltningen) må være skilt organisatorisk.”³⁰ Det pekes på at dette er nødvendig både for å sikre at tjenestetildeler (forvalter) ikke påvirker brukerne til å velge kommunen som tjenesteyter, og for å kunne gi den kommunale tjenesteyteren så langt som mulig samme økonomiske og andre rammebetingelser som andre tjenesteytere.

Dersom intern enhet er forhindret fra å legge inn bud, dvs. at vi snakker om en lukket anbudskonkurranse, vil det ikke være like viktig med et fullstendig organisatorisk skille. Dette er for eksempel tilfelle i de fleste regionale helseforetakene. Interne enheter kan ikke legge inn bud ved anbudskonkurranser for spesialisthelsetjenester. Dette er naturlig, tatt i betraktning at det som bestilles er tjenester som det enten ikke er kapasitet til, eller som det ikke er ønskelig å produsere internt. De fleste regionale helseforetakene har likevel etablert egne bestillerenheter, dog ikke organisatorisk skilt fra resten av virksomheten.

Selv om man reelt sett ikke konkurranseutsetter interne driftsenheter, vil konkurranseelementet kunne skapes gjennom enten å skape såkalte fiktiv konkurranse, eller ved å bruke trusler om konkurranseutsetting som styringsmiddel der konkurranse ikke finnes.

3.9.2 utfordringer ved bestiller-utfører organisering

Det er flere utfordringer som må adresseres ved implementering av anbudskonkurranse. For det første krever det å opptre som en profesjonell bestiller også oppbygging av *bestillerkompetanse*, i den grad dette ikke er til stede i organisasjonen. Innkjøpsprosessen er omfattet

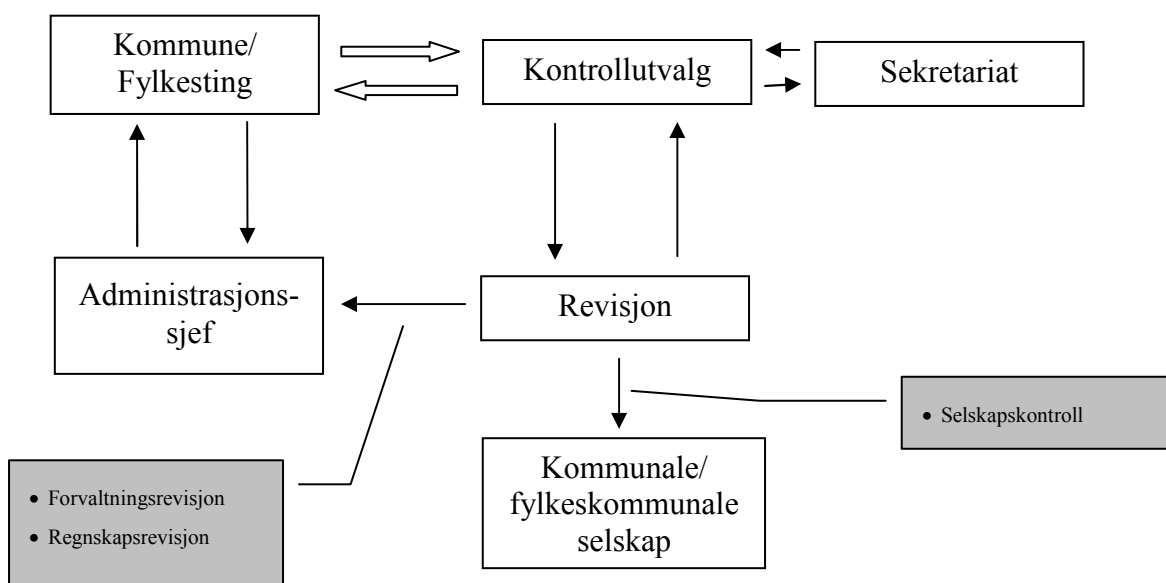
³⁰ Se http://odin.dep.no/krd/norsk/dok/andre_dok/veiledninger/016051-991104/hov002-bn.html.

av reglene for offentlige anskaffelser, og bestiller trenger juridisk kompetanse for å sikre tilstrekkelig kvalitet ved anbudsprosessen, tilhørende forhandlinger og ikke minst oppfølging av avtaler. Videre bør bestiller ha tilstrekkelig revisjonsfagligkompetanse til å kunne utforme bestillingen og evaluere kvaliteten på leveransen. Profesjonell bestillerkompetanse er nødvendig selv om man ikke går hele veien til en rendyrket bestiller-utfører organisering.

Det er videre viktig å være oppmerksom på at bestiller-utfører organisering ha en rekke ugunstige konsekvenser: Økte samhandlingskostnader, oppsplitting og manglende helhetsansvar, dobling av kompetanse og unødig byråkratisering av en relasjon som må fungere fleksibelt. Nesheim og Vathne (2000) peker videre på at man i praksis må tilpasse prinsippet til et eksisterende hierarki og rapporteringsforhold.

3.9.3 Nærmere om tilpasningsbehov i dagens organisering

Figurene under viser en prinsippskisse for kontrollutvalget i relasjon til fylkesting, administrasjonssjef og revisjonen.



Figur 3.1. Forholdet mellom kontrollutvalget, revisjonen og administrasjonssjefen.

Fylkestingets ansvar er å treffe beslutninger og påse at vedtakene iverksettes. *Kontrollutvalgets* medlemmer velges av Fylkestinget, og utvalget er mellom annet. Kontrollutvalgets

medlemmer velges av fylkestinget og har ansvar for det løpende tilsyn med den fylkeskommunale forvaltning og for å bistå med å se til at vedtakene har blitt iverksatt. Videre heter det at Kontrollutvalget skal ”påse at kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap og kommunale eller fylkeskommunale foretaks årsregnskap blir revidert på en betryggende måte, herunder holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at dette foregår i samsvar med de bestemmelser som følger av lov og forskrift, god kommunal revisjonsskikk og kontrollutvalgets instruksjer, eller avtaler med revisor.”

Kontrollutvalget skal også påse at fylkeskommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget og revisjonen kan nå også gjennomføre selskapskontroll i aksjeselskaper som er heleid av kommuner/fylkeskommuner, og i interkommunale selskaper, samt i heleide datterselskaper til slike selskaper. Hensikten med selskapskontrollen er å påse at det føres tilsyn med forvaltningen av kommunens/fylkeskommunens eierinteresser i selskapene, og at virksomheten drives i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger.

Administrasjonssjefens ansvar er å forberede beslutningsgrunnlaget og å sørge for at beslutningene gjennomføres. I denne sammenheng er administrasjonssjefen også ansvarlig for å sørge for den interne kontrollen. Revisjonen skal påse at internkontrollen fungerer, samt gjennomføre regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

Kommunestyret/fylkestinget skal videre sørge for *sekretærbistand* til kontrollutvalget. Sekretariatet skal påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet og at utvalgets vedtak blir iverksatt. I desember 2003 vedtok Stortinget omfattende endringer i kommunelovens bestemmelser om internt tilsyn, kontroll og revisjon. En viktig målsetting med lovendringen var å styrke og fremheve kontrollutvalgets stilling. Som et ledd i å sikre uavhengighet ble det bestemt at sekretærbistand *ikke* kan ytes av revisjonen, og heller ikke av kommunens/fylkeskommunens administrasjon.

Sekretariatsfunksjonen kan ivaretas ved at det ansettes egen sekretær, ved at flere kommuner inngår samarbeid om funksjonen, eller ved kjøp av tjenestene i markedet. I tråd med de endrede reglene opprettet Hordaland fylkeskommune et eget sekretariat for kontrollutvalget med to ansatte. På bakgrunn av at Fylkestinget i juni 2004 vedtok at revisjonstjenestene ikke skulle konkurransesettes, dvs. at fylkesrevisjonen fortsatt skulle være en ”totalleverandør av revisjonstjenester” pekte lederen for kontrollutvalget på at ”Dette valet har vore avgjerande

for korleis vi skal organisera sekretariatet". Lederen for kontrollutvalget peker vidare på at med denne organiseringen vil fylkesrevisjonen stå for forberedelse og innhenting av anbud når "vi skal kjøpe tjenester eksternt".³¹ Videre pekes det på at dette innebærer at sekretariatet ikke trenger å ha anbudskompetanse.

Ut fra et uavhengighetsperspektiv er det ikke helt uproblematisk om fylkesrevisjonen står for forberedelse og innhenting av anbud dersom det er kontrollutvalget som er bestiller av tjenestene, noe sitatet over antyder. Dersom den egentlige bestilleren er fylkesrevisjonen, og da av supplerende tjenester som fylkesrevisjonen av kapasitets- eller kompetanseårsaker ikke kan levere selv ("co-sourcing"), er det mindre problematisk. Det er da også anledning til at ansatt revisor i kommunen/fylkeskommunen selv knytter til seg revisorer som ikke er ansatt i kommunen/fylkeskommunen. Så lenge det er snakk om intern produksjon av hele settet av revisjonstjenester fra regnskaps- til forvaltnings- og selskapskontroll gjennom fylkesrevisjonen, dvs. at fylkesrevisjonen er totalleverandør uten noen form for konkurranseeksponering, skulle da også dagens organisering, der sekretariatet for fylkesrevisjonen ikke har egen bestillerkompetanse, fungere tilfredsstillende organisatorisk sett.

Dagens modell vil imidlertid være problematisk dersom alle eller enkeltstående deler av tjenestene, dvs. enten regnskaps-, forvaltnings- eller selskapskontroll, konkurranseutsettes. Ved åpen anbudskonkurranse må kontrollutvalget for det første sørge for å ha tilgang til tilstrekkelig bestillerkompetanse for at anbudsprosessen og oppfølging kan skje tilfredsstillende. Én modell er at sekretariatet ivaretar denne funksjonen.

For det andre må det være et klart organisatorisk og regnskapsmessig skille mellom den konkurranseutsatte og de skjermede delene av virksomheten slik at grunnlaget legges for at konkurranse kan skje på like vilkår. Dette innbefatter alt fra skatte- og avgiftsmessige spørsmål til markedsmessige priser på husleie, slik at ikke den konkurranseutsatte delen av virksomheten drar fordel av skjulte subsidier. Et slikt organisatorisk skille bidrar også til at ikke den konkurranseutsatte delen av virksomheten behandles på en annen måte enn det en eksternt enhet blir, for eksempel med anbudskonkurransen og med hensyn til tidsfrister og krav til kvalitet på arbeidet som skal utføres. Et annet eksempel kan illustrere de vridningseffekter som potensielt kan oppstå. Anta at en del av kontrakten er dagbøter ved for

³¹ Sitatene er fra <http://www.hordaland.no/templates/page.aspx?id=5439>.

sen levering. Et privat firma vil bære denne risikoen selv. En intern konkurranseutsatt enhet vil ikke føle det samme presset fordi regningen til slutt vil betales av skattebetalerne.

3.10 Alternativ til konkurranseutsetting

En rekke kommuner og fylkeskommuner samarbeider om å ivareta kommune- eller fylkesrevisjonstjenester. Samarbeidet kan anta ulike former så som kjøp av tjenester fra en annen kommune eller at det etableres et interkommunalt samarbeid. Slikt samarbeid kan til dels et alternativ til konkurranseutsetting, og det kan således være betimelig å se litt nærmere på motivasjonen som er fremført for slik samarbeid.

Målet med kommunesamarbeid er først og fremst å oppnå bedre tjenestetilbud ved mer effektiv bruk kommunenes ressurser, tilsvarende det som kan oppnås ved sammenslåing av kommunene. Dette kan bl.a. oppnås gjennom å ta ut stordriftsfordeler i produksjonen, bedre mulighetene til å fornye produksjon og organisering gjennom bruk av ny teknologi, bedre kompetanse og nye organisasjonsmodeller. Det er gjerne også en uttrykt målsetting at man gjennom samarbeidet på tvers av kommunegrenser skal bidra til en styrking av fagmiljøene og bedre rekrutteringen av kvalifisert personell. Videre søker kommunene å øke fleksibiliteten i organisasjonene og redusere sårbarheten gjennom større og mer tilpasningsdyktige organisasjoner. Kommunesamarbeid vil kunne være et alternativ til kommunesammenslåing, men gjennom kommunesamarbeid kan man bevare det positive ved å være selvstendige kommuner (ECON (1993)). Typiske samarbeidsområder er brannvern, feiertjenester, renovasjon og legevakt.

På samme måte som at de ulike institusjonelle tilnærmingene til kommunesamarbeid har sine fordeler og ulemper, kan det også fremføres ulike synspunkter på kommunesamarbeid i seg selv:

”Tempo blir mindre, byråkratiet større, forpliktelsene for svake, besparelsene mindre og det demokratiske aspektet dårligere ivaretatt. I tillegg reduseres den økonomiske kontrollen. Interkommunalt samarbeid øker faren for at en liten gruppe ”elitepolitikere” uten demokratisk forankring i stadig større grad setter dagsorden, at beslutninger som før ble tatt i kommunestyresalen tas av styrer i interkommunale selskaper og at lokaldemokratiet svekkes.”

Her er sammenligningsgrunnlaget kommunesammenslåing.³² I Vinsand (2002) utdypes listen over momenter for og imot kommunesamarbeid, og som også vil være relevant i en vurdering av om konkurranseutsetting av revisjonstjenester er hensiktsmessig. Først noen argumenter for at ”small is beautiful”:

- *Større omstillingsevne.* En liten organisasjon vil lettere kunne tilpasse seg og ha kontroll, for eksempel ved behov for snuoperasjon med utgangspunkt i kommunens økonomi og interne omorganiseringer.
- *Oversiktighet og fleksibilitet.* I mindre organisasjoner er det kortere tjenestevei, ingen tette skott mellom avdelinger, lettere å unngå subkulturer, lettere å lage teamløsninger.
- *Kort vei til beslutningstakerne.* Det er lettere å utvikle løsninger med bred kontakt mellom administrasjon og politisk nivå ved mindre kommuneadministrasjoner enn ved store.
- *Kort vei for innbyggerne.* I små kommuner vil det være større påvirkningsmuligheter, og mulig å få raskere beslutninger, noe som vil være en styrke i forhold til lokaldemokrati.
- *Effektiv ledelse.* Det vil være lettere å oppnå helhetlige perspektiv på ledernivå, større innflytelse når det kreves, samt bedre mulighet for samordning mellom tjenester.
- *Personlig engasjement.* I en liten organisasjon er det lettere å skape innsatsvilje, identitet og samhold. Videre vil gjerne de ansatte i større grad identifisere seg mer med kommunen.

Dette kan holdes opp mot ulike potensielle ulemper ved små kommuneadministrasjoner, så som:

- *Begrenset kapasitet.* Små kommuneadministrasjoner er mer sårbare kapasitetsmessig, både internt i forhold til politisk nivå, sektorer og tjenestesteder, og i forhold til deltakelse i interkommunalt samarbeid og andre viktige eksterne oppgaver.

³² Tale av Statssekretær Morten A. Meyer i KRD på konferansen ”Samarbeid i kommunene”, Salten – 23. januar 2003.

- *Mangel på spesialistkompetanse.* Små kommuner kan gjerne ha problemer med å ansette og beholde personell med spesialistkompetanse.
- *Dårlige karrieremuligheter.* I en liten egen organisasjon er det dårligere karrieremuligheter enn i en større organisasjon. Dette kan svekke rekrutteringsmuligheter og mulighetene til å beholde kjernekompetanse.
- *Sårbar med hensyn på kjernekompetanse.* Organisasjonen blir lett rammet ved frafall av kjernekomptanse. Videre kan mangel på personlig engasjement få store konsekvenser i det vitale funksjoner og beslutninger i kommunen kan bli berørt.
- *Vanskelig personlig rolle.* I små lokalsamfunn hvor alle kjenner alle vil det kunne være vanskelig å skille mellom offentlig og privat person, noe som igjen kan gjøre det vanskelig å utøve myndighet og fatte upopulære beslutninger.
- *Habilitetsproblemer.* I små kommuner vil beslutningstakerne ofte kunne ha flere hatter, f.eks. inneha kommunale verv samt inneha ulike næringsinteresser. Lovens habilitetskrav kan være vanskelig å oppfylle, noe som kan lede til beslutningsvegring og mistenksomhet.

Om fordelene ved kommunesamarbeid om revisjonstjenester oppveier ulempene, og om det er bedre enn konkurranseutsetting eller intern produksjon, vil variere mellom kommuner og hvordan selve samarbeidet organiseres. De problemene vi har pekt på over er naturligvis i størst grad tilstedeværende i små kommuner. Viljen til å delta i et forpliktende samarbeid vil videre avhenge av hvordan gevinstene deles.

Samarbeid om å ivareta revisjonstjenester kan organiseres på ulike måter.³³ Det skilles gjerne mellom samarbeid som er regulert i a) avtaler og b) samarbeid med organisatorisk overbygning. I avtalekategorien kommer to ulike tilnærminger: i) vertskommune og ii) partnerskap. En vertskommunetilnæming bygger på avtaler mellom kommunene. Når det gjelder samarbeid med organisatorisk overbygning kan også dette organiseres på ulike måter. Den ene samarbeidsformen er interkommunalt samarbeid etter kommuneloven. En annen tilnærming er å organisere samarbeidet gjennom et aksjeselskap.

³³ Basert på ECON (2003)

4 Konkurransen om revisjon – begrunnelse og erfaringer

Dette kapittelet ser nærmere på lovendringene som ble iverksatt fra 1. juli 2004 (jf. Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) hvor det ble åpnet for å konkurransesutsette revisjonen i kommuner og fylkeskommuner. Både bakgrunnen for lovendringen og aktuelle vurderinger rundt konkurransesutsetting av revisjon diskuteres. Avslutningsvis gis en oversikt over noen erfaringer med reformen, bl.a. med utgangspunkt i en studie som Asplan Analyse og SINTEF har gjennomført.

4.1 Bakgrunnen for reformen

Ett av hovedpoengene i forarbeidene til den nye kommuneloven i 1992, var at det statlige tilsynet kunne tones ned dersom kommunenes eget tilsynsarbeid ble styrket³⁴. I saksfremlegget til 2004-reformen understreker departementet at man her i betydelig grad har lyktes og at det er oppnådd vesentlige forbedringer i kommunenes egenkontroll. Synspunktet forankres blant annet i NIBR-rapport 2000:10 ”Full kontroll?”³⁵, som har utgangspunkt i en studie med særskilt fokus på virkningene av lovendringen for organisasjonslæring og demokratisk kontroll. I konklusjonen fra denne studien fremholdes det at:

”Kommunenes og fylkeskommunenes egenkontroll er styrket etter at de ble pålagt å opprette egne folkevalgte kontrollutvalg. Men utvalgene er mest opptatt av tradisjonell regnskaps- og regelkontroll. De vurderer i liten grad om kommuner og fylker når de mål som er satt, såkalt forvaltningsrevisjon.”

Kartleggingene som ble gjennomført i NIBR-studien, avdekket et samstemt ønske hos både politikere, byråkrater og kontrollører om at forvaltningsrevisjonen burde vektlegges sterkere, men ønskene var i liten grad gjenspeilt i praksis. Forskerne antyder at årsaken til dette i betydelig grad kan knyttes til tradisjonstenkning og til innretningen på den faglige kompetansen i revisjonsenhetene. Synspunktet underbygges med at de kommunene som

³⁴ Jf. Ot.prp. nr. 42 (1991-92) side 201.

³⁵ NIBR-rapport 2000:10 dokumenterer en studie i regi av Norges forskningsråds Kommunelovsprogram som undersøkte hvordan endringene i den nye kommuneloven fra 1993 hadde influert på kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner.

hadde lykkes best var de som hadde størst innslag av samfunnsfaglig og juridisk kompetanse i revisjonen, eller som hadde etablert egne avdelinger for forvaltningsrevisjon.

Det NIBR-rapporten særlig anfører på plussiden er at de politisk sammensatte kontrollutvalgene hadde tilført det politiske miljøet mer kompetanse i kontrollarbeid og gitt politikerne økt innsikt i den administrative virksomheten. Parallelt med dette var også revisjonens legitimitet og gjennomslagsmulighet i det politiske systemet blitt styrket. I denne perioden var det vanlig at revisjonen fungerte som sekretariat for kontrollutvalgene, noe som ga den en tettere kontaktflate mot politikerne i kontrollutvalget. Dette skapte en naturlig kanal for kompetanseoverføring, men kan samtidig ha bidratt til å dreie utvalgenes fokus for ensidig mot regnskaps- og regelkontroll. Muligens er dette også noe av årsaken til at NIBR fant at kontrollutvalgene spilte en beskjeden rolle i forhold til effektivisering og organisasjonsutvikling i kommunene. Urvalgene synes også å ha hatt liten innvirkning på politikkutforming i de øvrige folkevalgte organene ved at verken kommunestyre eller fylkesting i nevneverdig grad benyttet seg av informasjon fra kontrollutvalgene til å stake ut eller justere kursen.

På bakgrunn av kartleggingen til NIBR fremsto det som hovedutfordringer i det videre arbeidet å fremme oppbyggingen av kompetanse innen forvaltningsrevisjon og å samtidig sørge for at kunnskapen blir benyttet av kommunene. Slik kompetanse skal etter intensjonen være et sentral redskap i systematisk vurdering av økonomi, produktivitet og måloppnåelse i kommunesektoren.

4.2 Nærmere om lovendringen

Kjerneelementet i lovendringene som ble foretatt ved behandlingen av Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) var at det ble åpnet for konkurranseutsetting av kommunal og fylkeskommunal revisjon. De andre justeringene som ble gjort samtidig, fulgte i stor grad som naturlige konsekvens av denne hovedendringen. Ikke minst gjelder dette påbudet om at revisjonen ikke kan være sekretariat for kontrollutvalget.

4.2.1 Åpning for konkurranseutsetting av revisjon

I saksfremlegget til Odelstinget (Ot.prp. nr. 70 (2002-2003)) ble forslaget om å åpne for konkurranseutsetting av revisjon spesielt forankret i hensynet til *kommunalt selvstyre*,

kompetanse og uavhengighet. Proposisjonen la ellers betydelig vekt på en drøfting av aktuelle prinsipielle innvendinger mot å konkurranseutsette denne virksomheten.

Det er innlysende at forslaget om å konkurranseutsette revisjon hadde politiske undertoner av prinsipiell karakter og som typisk fulgte de alminnelige politiske skillelinjene i synet på å innføre konkurranse på områder som tradisjonelt har vært utført i offentlig regi. Bondevik II regjeringen vurderte imidlertid ikke dette som noen aktuell innvending, snarere tvert i mot. Proposisjonen fokuserer i stedet på idealet om et videst mulig kommunalt selvstyre og fremholder at spørsmålet først og fremst må være om det finnes spesielt tungveieende grunner til at nettopp kommunal revisjon bør unntas fra konkurranse. Med unntak av kommune-revisjonens oppgaver innenfor skatterevisjon (se nedenfor), konkluderte regjeringen med at de motforestillinger som kunne reises, ikke var av en slik art at de var til hinder for å la private revisjonsselskap få konkurrere om revisjonsoppdrag i kommunene. Skatterevisjonen er imidlertid holdt utenfor reformen.

I lovendringen er det tatt hensyn til at man primært ønsket å utvide kommunenes handlefrihet både i forhold til hvem som skal utføre revisjonen og ved å åpne for at kommunene også kan fordele oppdraget på flere revisorer. Derfor gir det nye regelverket i prinsippet følgende valgmuligheter³⁶:

- Egen ansatt kommunerevisjon i den enkelte kommune/fylkeskommune
- Interkommunalt samarbeid i form av et selskap eller lignende (enten i egenregi eller som markedsaktør)
- Interkommunalt samarbeid i form av kjøp og salg av revisjonstjenester mellom kommuner (med tilbyderkommunen som markedsaktør)
- Hel eller delvis utsetting av revisjonsoppdraget til private revisorer/ revisjonsfirma – herunder at kommunens revisor selv kan gis adgang til å sette ut deler av arbeidet under hans/hennes ansvar.

Departementet begrunnet også i betydelig grad åpningen for konkurranseutsetting med hensynet til kompetanseutvikling, spesielt innenfor forvaltningsrevisjon. Man tok her utgangspunkt i at revisjonsmiljøene blir for små i de fleste kommuner med ansatt revisor og i

³⁶ Ot.prp. nr. 70 (2002-2003)

de mindre distriktsrevisjonene, til at det er mulig å utvikle den bredde i kompetansen som kreves for å kunne utføre god forvaltningsrevisjon. Det ble resonert rundt mulighetene for å oppnå tilstrekkelig store miljøer gjennom videre satsing på distriktsrevisjoner, interkommunale revisjonsselskaper eller eventuelt et landsomfattende offentlig selskap. Departementet var gjennomgående skeptisk til at ønskede resultater kunne oppnås på det viset. Grunnen var dels at man antok at den ønsket omstruktureringen ville kreve betydelig bruk av statlige pålegg, noe som lett skaper motvilje i kommunene. Dels var man også bekymret for at et eventuelt landsdekkende offentlig selskap både kunne skape uryddighet i forholdet mellom egenkontroll og statlig tilsyn, og samtidig ville trekke med seg monopolets ulemper. På den annen side var departementet overbevist om at eventuelle private aktører som får revisoroppdrag i kommuner eller fylkeskommuner, ikke vil ha problemer med å tilegne seg den nødvendige kompetansen.

Hensynet til avstand mellom revisor og den revisjonspliktige er også et argument som ble fremført for konkurranseutsetting. Spesielt i kommuner med egen ansatt revisor er det naturlig å ha et særlig fokus på det kollegiale forholdet mellom administrasjonen og revisor. Sitter man i samme kontormiljø, spiser i samme kantine, deltar på felles sosiale arrangementer osv., er muligheten for å etablere vennskap og nære kollegiale bånd betydelig større enn om avstanden i jobbsituasjonen er klarere. Tette personlige bånd kan svekke revisors evne og vilje til å utøve et tilstrekkelig kritisk og distansert tilsyn med administrasjonen. Prinsipielt er det da naturlig å anta at en ekstern revisor i vesentlig mindre grad vil være påvirket av slike forhold.

Saken er imidlertid ikke fullt så enkel i praksis. En ekstern privat revisor må påregne at et kommunalt engasjement må forsvares i fremtidige anbudsrunder. Dette kan ha en ”disiplinerende” effekt hvis revisor mistenker at administrasjonen har innflytelse over rangeringen av tilbyderne. En slik innflytelse er ikke ønsket fra lovgivers side, men lovteksten utelukker det ikke, og praksis (se nedenfor) viser at administrasjonen gjerne blir en sentral aktør i gjennomføringen av anbudskonkurranser. Også den eksterne revisor kan da få inntrykk av at tilbakeholdenhet med kritikk av den revisjonspliktige, øker muligheten for å få videreføre engasjementet. Samtidig blir dette fort en vanskelig balansegang i og med at slik tilbakeholdenhet kan sette egen anseelse i fare, både hos den aktuelle kunden og i verste fall også eksternt.

Et selvskrevet moment i vurderingen av konkurranseutsetting er naturligvis utsiktene

til kostnadsbesparelser. I følge økonomisk teori skal et velfungerende marked med fri konkurranse sikre effektiv ressursutnyttning. Konkurransen fremtrer i dette perspektivet med en slags dobbeltfunksjon; for det første er det disiplinerende å vite at en er utsatt for konkurranse og dernest er konkurransen en mekanisme for utvelgelse av de mest effektive tilbyderne. Dessverre blir idealløsningen også på dette punktet ofte komplisert av ulike praktiske trivialiteter. I så måte er transaksjonskostnader og asymmetrisk informasjon aktuelle stikkord i relasjon til et konkurransemarked for revisjon. Spesielt hvis intensjonene om full bestillerkompetanse i sekretariatet til kontrollutvalget skal etterleves, kan (transaksjons-) kostnadene på dette punktet bli betydelige. Hvis en alternativt unnlater å utvikle denne funksjonen risikerer en på den annen side å bli fanget i den tidligere tilstanden, hvor det i praksis er revisjonen mer enn det politiske miljøet som styrer forvaltningsanalysene. Disse utfordringene er muligens en av grunnene til at departementet ikke så sterkt har fremhevet kostnadselementet i forarbeidene til lovforslaget. Like fullt er det grunn til å anta at motivet om effektivisering og kostnadsbesparelser har vært en av de sentrale drivkreftene hos initiativtakerne til reformen.

4.2.2 Avgrensinger i adgangen til konkurranseutsetting

I forarbeidet til lovendringen ble det stilt flere spørsmål om konsekvensene av å konkurranseutsette kommunerevisjonen både i forhold til personvernet på den ene side og offentlighetsloven på den annen. På de fleste områdene konkluderte departementet med at dette ikke representerte noen vesentlige problemer. Revisor vil uavhengig av ansettelsesforholdet være underlagt streng taushetsplikt. Etter departementets syn innebærer dette at det i praksis ikke vil utgjøre noen nevneverdig forskjell om revisor er ansatt kommunalt, i et interkommunalt foretak eller i et privat revisjonsfirma. Dette synet ble også lagt til grunn for revisjonen av overformynderiet hvor det ble initiert en endring i vergemålsloven (LOV 1927-04-22 nr 03) slik at også andre revisorer enn kommunerevisor fikk adgang til å revidere disse regnskapene. Departementet argumenterte subsidiært med at kommuner som ut fra denne type hensyn måtte ha betenkeligheter med å slippe til private revisorer fortsatt står fritt til å la være å konkurranseutsette revisjonen.

På et punkt fant imidlertid departementet tungtveiende grunner mot å åpne for konkurranse. Dette gjaldt skatterevisjonen hvor kommunerevisor tidligere utførte revisjon etter instruks fra Finansdepartementet. Man så betenkeligheter med at en privat revisor, som opererer i et

konkurransemarked, her kunne få tilgang til sensitiv informasjon om blant annet konkurrenters klienter. Disse revisjonsoppgavene, som utgjorde en relativt beskjeden del av kommunerevisjonens samlede oppgaver, ble derfor holdt utenfor reformen og i stedet overført til Riksrevisjonen og Skatteetaten. Midler ble omfordelt tilsvarende over statsbudsjettet. Med utgangspunkt i et første anslag på 36 millioner kroner for helårsvirkningen, ble halvparten trukket fra rammebevilgningen til kommunene for 2004 og overført til skatteetaten³⁷.

4.2.3 Uavhengig sekretariat for kontrollutvalget

Prinsippet om at kontrollutvalget skal ha et uavhengig sekretariat følger naturlig av at utvalget har tilsynsansvar både i forhold til revisjonen og administrasjonen. Den nye bestemmelsen om at revisjonen ikke kan være sekretariat for kontrollutvalget er i tillegg en konsekvens av at regelverket nå også legger bestillerfunksjonen i forhold til revisjon til utvalget. Spesielt ved konkurranseutsetting av revisjon ville det være problematisk å tillegge sittende revisor oppgaver og ansvar i saksforberedelsene.

I lovproposisjonen ga departementet også uttrykk for at man av tilsvarende grunner så prinsipielle betenkeligheter ved at administrasjonen får gjøre saksforberedelsene ved konkurranseutsetting av revisjon. En avskjæring av denne muligheten ble derfor vurdert, men av praktiske grunner ikke innført:

”(...) Mange kommuner har en administrasjon som har erfaring og kompetanse knyttet til konkurranseutsetting, innhenting av anbud, vurdering av kontrakter osv. For de kommuner som har slik kompetanse vil det kunne synes unødig formalistisk å tvinge kommunen til å kjøpe saksforberedelsesbistand på det åpne marked i forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonen. (...)”

For mange av kommunene som ikke velger å konkurranseutsette revisjonen oppleves bestemmelsen om at revisjonen ikke får være sekretariat for kontrollutvalget som brysom og byråkratisk. Det gjøres også tilpasninger i distriktsrevisjoner og interkommunale revisjons-selskap som innebærer at man oppretter egne seksjoner for sekretariatsfunksjon og revisjon. På denne måten viderefører samme virksomhet sine funksjoner både som sekretariat for kontrollutvalget og som kommunens revisor, men med ulike personer i de to rollene. En kan

³⁷ Anslaget ble senere nedjustert til 29 mill. kroner og overføringen endret tilsvarende i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett.

selvsagt stille spørsmål ved om denne løsningen sikrer en tilfredsstillende integritet for sekretariatet i forhold til bestillerrollen.

4.2.4 Overgangsordningen som ble borte

Lovendringen som trådte i kraft 1. juli 2004, stilte i utgangspunktet krav om omorganisering av distriktsrevisjoner som var organisert etter ”samarbeidsparagrafen” (§27) i kommuneloven. I § 81, *Overgangsregler* ble stilt krav om at:

”Interkommunale revisjonsenheter (distriktsrevisjoner) skal innen 1. januar 2005 være organisert som interkommunalt selskap etter lov om interkommunale selskaper 29. januar 1999 nr. 6, eller annen selskapsform”.

Intensjonen var åpenbart å skape enheter som var bedre egnet til å håndtere en situasjon med omfattende konkurranse enn de løsere sammenføyde samarbeidsløsningene som distriktsrevisjonene er basert på. Kravet skapte imidlertid betydelige utfordringer for kommuner som ikke var forberedt på å inngå i mer forpliktende løsninger. Loven ble da også endret på dette området i desember 2004, slik at § 27 samarbeid kan videreføres også innenfor revisjonen.

4.3 Aktuelle samfunnsmessige vurderinger rundt revisjon og konkurranse

Åge Johnsen (2004?) påpeker at revisjon er *”uavhengig bekreftelse og fremskaffelse av informasjon for mange mulige brukergrupper”*. I og med at en brukers anvendelse av denne informasjonen ikke ekskluderer andre fra å benytte den, dreier det seg i samfunnsøkonomisk forstand om et offentlig gode. Problemet med offentlige goder er at det kan bli produsert for lite av dem hvis produksjonen og finansieringen av dem overlates til markedet alene. Dette er utgangspunktet for at offentlig revisjon må være et offentlig ansvar som reguleres av det offentlige. Likevel er det åpenbart at kostnadene ved å fremskaffe informasjonen må avveies mot nytteverdien og at ikke alle potensielle brukere vil kunne tilgodeses fullt ut. Problemstillingen er enklere i forhold til private selskaper hvor eierne og til dels myndighetene som kontrollør, er sentrale inntresenter til informasjonen. For informasjonen fra kommunal revisjon er gruppen av legitime interessenter langt større og mer variert, både med hensyn til behovenes karakter og hva gjelder evnen til å tolke komplisert regnskapsinformasjon. Dette aktualiserer spørsmål både om hvilken informasjon som skal utarbeides og hvordan den bør presenteres, herunder indirekte hvilke interessegrupper man ønsker å prioritere.

Fraværet av konkurranse i norsk kommunerevisjon har vært fremholdt som en mulig årsak til lav omstillingsevne til nye krav og utfordringer. Eksempler i så måte er den forholdsvis lave prioriteringen av forvaltningsrevisjon og rådgivning hos mange norske kommunerevisorer, samt liten vekt på formidling og brukerrettet ”markedsføring” av informasjonen mot de politiske miljøene.

4.4 Erfaringer med den nye loven

Det er fortsatt tidlig å trekke konklusjoner om konsekvensene av lovendringen. Det nye regelverket er ikke stort mer enn 2 år gammelt³⁸. Antallet kommuner som så langt har valgt å konkurranseutsette revisjonen er relativt beskjedent og omfatter ingen av de store kommunene. Samtidig kan vi konstatere at reformen også har forsert konsolideringen av interkommunale løsninger til større enheter.

4.4.1 Konkurranseutsetting og bruk av private revisjonsselskaper

Asplan Analyse i samarbeid med SINTEF, publiserte i april 2006 en rapport basert på en studie utført for Norges forskningsråd. Temaet var konkurranseutsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker i Norge. I studien er det blant annet gjort intervjuer med sentrale aktører i et utvalg kommuner og hos deres revisorer. Rapporten opplyser at det tidlig i 2006 var totalt 12 kommuner som hadde inngått avtale med private revisjonsselskaper. Av disse var hele 9 i Hordaland. Samtlige oppdrag er fordelt på to av de landsdekkende revisjonsselskapene, *Deloitte* og *Noraudit* (jf. Tabell 4.1).

Asplan/SINTEF har i sin studie gjort intervjuer rundt 3 av kommunene som har konkurranseutsatt revisjonen (Vaksdal, Stord og Klepp). Som referanseramme er det gjort tilsvarende intervjuer i forhold til 3 kommuner som har egen kommunerevisjon (Bærum, Asker, Nesodden) og 3 som benytter seg av interkommunale løsninger (Østfold, Østre Romerike og Sør-Trøndelag).

Alle de tre som har konkurranseutsatt revisjonen har inngått fastavtaler for regnskapsrevisjon og attestasjon og kombinert dette med en noe løsere avtale for forvaltningsrevisjon, dels ved

³⁸ 1.5 år for kravet om atskilt sekretariat for kontrollutvalget.

at man har avtalt timepris og dels ved at det er gjort forbehold om mulighet for også å kunne kjøpe fra andre.

De tre kommunene har valgt litt ulike løsninger for organiseringen av kontrollutvalgets sekretariat. Mens Stord og Vaksdal har fått funksjonen utført av interkommunale samarbeidsorganer, har Klepp kjøpt tjenestene fra KPMG, som er et av de andre store private revisjonsfirmaene.

I samtlige tre tilfeller av konkurranseutsetting som er kartlagt, var det spesielle forhold som gjorde at saken ble brakt på banen. En viktig utløsende faktor ser ut til å ha vært det opprinnelige kravet om at distriktsrevisjoner organisert etter § 27 i kommuneloven, måtte omgjøres til selskap (IKS eller annen selskapsform). Selv om dette kravet senere ble fjernet, hadde det allerede, sammen med posisjonering for et kommende konkurransemarked, initiert omfattende prosesser for omstrukturering av de interkommunale revisjonsenhetene. Utgangspunktet for de tre kommunene var imidlertid noe forskjellig, men i samtlige tilfeller var misnøye med den tidligere revisjonsordningen på direkte eller indirekte vis medvirkende til revisorskiftet:

Tabell 4.1 Organiseringen av kommune- og fylkesrevisjon i Norge.

	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002	2004 ^a	2006 ^a
Egen kommune-revisjon ^b				12	10	9	8	7	9
Distriktsrevisjon				78	75	73	75	66	49
Sum kommunale revisjonsenheter	210	186	108	90	85	82	83	73	58
Fylkesrevisjon	18	18	18	18	18	18	16	13	6
TOTALT	228	204	126	108	103	100	99	86	64

Kilde: *Konkurranseutsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker*, Asplan Analyse og SINTEF. (ref. Åge Johnsen: *Konkurranseutsetting i kommunene og NKRF*)

Noter:

a Per februar 2004 og 2006

b Kommunerevisjoner i 2006: Asker, Bergen, Bærum, Hadsel, Oslo, Nesodden, Trondheim, Øksnes og Ås

c Kommuner som kjøper fra privat leverandør i 2006: Austevoll (Noraudit), Bømlo (Deloitte), Fitjar (Deloitte), Fusa (Noraudit), Sør Fron (Noraudit), Klepp (Deloitte), Kvinnherad (Deloitte), Samnanger (Noraudit), Stord (Deloitte), Tysnes (Noraudit), Vaksdal (Noraudit) og Vikna (Noraudit)

Klepp kommune var i utgangspunktet med i det interkommunale Sør-Rogaland revisjon, som inkluderte 7 kommuner. Da reformen ble annonsert ble det tatt initiativ til å etablere en større enhet³⁹. Administrasjonen og kontrollutvalget innstilte på å gå med i dette samarbeidet, men politikerne ville det annerledes. Det borgerlige flertallet valgte å stille kommunen fritt, med mulighet til å konkurranseutsette revisjon når (/hvis) kommuneloven kom til å åpne for dette. I tillegg til at kommunestyreflertallet stilte seg generelt positivt til konkurranse om kommunale tjenester, var det fortsatt misnøye blant politikerne med at hele administrasjonen i den daværende revisjonsenheten ble flyttet til Egersund ved en sammenslåing av revisjonsdistrikter i 1994. Dette bidro åpenbart til skepsis mot å gå inn i et nytt interkommunalt revisjonssamarbeid. Etter anbudskonkurranse ble Deloitte valgt som revisjonsfirma mens KPMG fikk sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget.

Stord kommune ønsket i utgangspunktet å videreføre sin revisjon i Sunnhordland revisjonsdistrikt, hvor også Fitjar, Bømlo og Kvinnherad var med. Bømlo og Kvinnherad hadde imidlertid lenge vært misfornøyd med den eksisterende løsningen som opprinnelig ble diktert av Kommunal og regionaldepartementet. Da muligheten bød seg, signaliserte de to raskt at de ønsket å fristille seg. Videre interkommunal samarbeidsordning ble derfor ikke vurdert. Sunnhordland revisjonsdistrikt ble avviklet og de fire kommunene gikk sammen om å konkurranseutsette revisjonen. Samtlige valgte Deloitte som revisjonsfirma og har latt Samarbeidsrådet for Sunnhordland få sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget.

Vaksdal kommune deltok tidligere i Indre Hordaland revisjonsdistrikt. Da KRD varslet endringer i ordningen aktualiserte dette først muligheten for fristilling fra samarbeidsløsningen, men det ble og igangsatt arbeid med å vurdere sammenslåing av flere revisjonsdistrikter til en større enhet. I Vaksdal var det imidlertid betydelig misnøye med den løsningen man hadde hatt, noe som og ble klart uttrykt i saksfremlegge til vedtaket om å melde seg ut av revisjonsdistriktet. Misnøyen gikk både på kostnadsfordeling og tjenestekvalitet, ikke minst med hensyn til revisors tilstedeværelse og tilgjengelighet. Vaksdal har valgt Noraudit (avdeling Bergen) som revisor.

I **Klepp** var det administrasjonen som fikk ansvaret for å utarbeide et konkurransegrunnlag og å gjennomføre kjøpet av revisjonstjenester. Politikerne var ikke involvert i arbeidet.

³⁹ Arbeidet ledet frem til etablering av Rogaland revisjon (IKS) 1.7. 2004. Selskapet eies av og betjener Rogaland fylkeskommune og samtlige kommuner sør for Suldal og Boknafjorden unntatt Klepp.

Kontrollutvalgslederen mente (i intervjuet) at administrasjonen hadde gjennomført kjøpet på en bra og ryddig måte. Seks anbud kom inn, inkludert tilbud fra det interkommunale selskapet IKS Rogaland revisjon³⁹.

I **Stord** var det det interkommunale innkjøpsforumet sammen med økonomisjef, rådmann og sekretæren i kontrollutvalget som forberedte kjøpet og utformet utkast til konkurransegrunnlag. Utkastet ble diskutert med kontrollutvalgets leder og nestleder som fikk anledning til innspill. Så ble det laget fellesutlysning for de fire kommunene. Innkjøpsforumet vurderte tilbudene og utarbeidet innstilling med rangert liste til kontrollutvalgene. På bakgrunn av dette laget kontrollutvalget sin innstilling til kommunestyret. Seks tilbydere var med i konkurransen.

Også i **Vaksdal** var det administrasjonen som kjørte prosessen. Først med saksfremlegg for kommunestyret, som gjorde prinsippvedtak om konkurranseutsetting. Deretter utarbeidet rådmannen konkurransegrunnlag, hvor han bl.a. fikk benytte seg av underlagsmateriale fra den tilsvarende prosessen i Klepp kommune. Anbudsdokumentene ble så behandlet i kontrollutvalget hvor også utvalgets sekretær deltok⁴⁰.

Alle de tre kommunene er svært godt fornøyde med de private revisorene og føler de har fått god oppfølging samtidig som kvaliteten på tjenestene er forbedret. Samtlige gir også uttrykk for at revisjonskostnadene er betydelig redusert. Flere av respondentene resonerer imidlertid rundt muligheten for at de som tidligkunder kan ha fått særbehandling både med hensyn til pris og oppfølging.

Det er unektelig spesielt at det er 9 Hordalandskommuner blant de 12 som på landsbasis har inngått hovedrevisjonsavtale med privat selskap (75 %). Dette har nok flere årsaker. Misnøye med eksisterende distriktsrevisjoner har åpenbart spilt en viktig rolle. I tillegg har det, i hvert fall for noen av kommunene, vært en fordel at de har kunnet samarbeide med andre nærliggende kommuner om konkurranseutsettingen. Sannsynligvis har også Deloitte i Rogaland⁴¹ og Noraudit i Bergen gjort en god jobb i markedsføringen av sine tilbud til kommunene.

⁴⁰ Sekretariatet var betjent av Indre Hordaland revisjonsdistrikt som senere var en av anbyderne.

⁴¹ Sunnhordlandskommunene får revisortjenestene levert av Deloitte's personell i Haugesund.

Informanten hos det ene revisorselskapet er også inne på dette med tjenestekvaliteten som en viktig faktor. Han antyder at de interkommunale revisjonsselskapene i andre deler av landet kan ha vært flinkere til å imøtekomme kundenes behov. Samtidig har det mange steder også vært større fokus på at kommunerevisorene er kommunalt ansatte og at det er viktig å ivareta egne ansatte. En ytterligere faktor er den omfattende omstruktureringen av kommunale revisjonsselskap og distriktsrevisjoner til større enheter. I denne forbindelse er det mange steder inngått ”fredningsavtaler”, ofte med rundt 3 års bindingstid, hvor de kommunale eierne frasier seg muligheten til å skifte revisjonsselskap.

4.4.2 Erfaringer i referansekommunene med egen revisjon og distriktsrevisjon

Referanseintervjuene i Asplan/SINTEF-studien inkluderte 3 kommuner med egen revisjon og 3 kommuner/fylkeskommuner som blir betjent av interkommunale revisjonssamarbeid. I kommunene med egen revisjon varierte størrelsen på revisjonsavdelingene fra 9 årsverk i Bærum via 5 i Asker til 2 årsverk i Nesodden i 2005. De involverte interkommunale revisjonsenhetene varierte mellom 16 ansatte i Midt-Norge revisjon, 10.5 årsverk i Akershus og Østfold fylkesrevisjon⁴², og 7.3 stillingshjemler i den minste enheten, som er Østre Romerike revisjonsdistrikt.

Samtlige kommuner/fylkeskommuner som er intervjuet, gir uttrykk for at de er tilfredse med eksisterende revisjonsløsning både med hensyn til kvalitet og pris. Konkurransetutting har derfor ikke har vært foreslått selv om flere av kommunene, samt Akershus fylkeskommune stiller seg prinsipielt positiv til konkurranse om kommunale tjenester.

Kommunene med egen revisjon har gjort sonderinger med sikte på å etablere revisjonssamarbeid med andre kommuner. Blant annet har slike forhandlinger vært ført mellom Asker og Bærum, men har ikke ført frem til noen avtale. De to kommunene samarbeider likevel om forvaltningsrevisjon. Det er spesielt ønsket om å redusere sårbarheten ved sykdom, men også muligheten for å bygge et bredere fagmiljø, som har vært motiv for samarbeidsfremstøtene. Asker har som alternativ inngått rammeavtale med eksternt revisjonsselskap om innleie av kapasitet og kompetanse ved behov.

⁴² Her kommer i tillegg 1.5 årsverk som er lagt til et eget Akershus og Østfold kontrollutvalgssekretariat.

Det som fremheves som særlig positivt ved en intern revisjonsløsning er nærhet/ tilgang, trygghet og tillit til revisor. Ved egen revisor sikrer en i større grad at den læringen som skjer blir aggregert ”på huset”.

Blant de involverte interkommunale enhetene er to organisert som IKS. Det ene av disse Revisjon Midt-Norge, som eies av og betjener fylkeskommunen og 14 kommuner i Sør-Trøndelag. Enheten ble etablert i forbindelse med lovendringen, bl.a. ved at flere tidligere distriktsrevisjoner slo seg sammen. Dette skjedde på fylkeskommunens initiativ, men man lyktes ikke helt med den opprinnelige målsetningen om å etablere et fylkesdekkende selskap. Flere kommuner i sør (Oppdal/Røros-området) og i nordfylket (Fosen) trakk seg ut av fellesløsningen. Etableringsavtalen inkluderer tre års ”fredningstid” mot konkurranseutsetting, men også et krav til selskapet om at revisjonskostnadene skal reduseres med minst 10 prosent.

Det andre IKS-et er Østre Romerike revisjonsdistrikt. Dette omfatter kommunene Sørums, Fet, Aurskog Høland og Nes. Det har en desentralisert struktur med revisor i alle kommunene, men med hovedkontor i Sørums. I tillegg benytter selskapet seg hyppig av team-organisering for å takle spesielle oppgaver, spesielt i forhold til forvaltningsrevisjon.

Akershus og Østfold fylkesrevisjon er den eneste av enhetene som er organisert som samarbeid etter § 27 i kommuneloven. Med denne løsningen beholder personalet sitt ansettelsesforhold hos den enkelte deltakende region. Etableringen hadde bl.a. sammenheng med at revisjonsbehovene i fylkene ble vesentlig redusert da organiseringen av helseforetakene ble omlagt. Ved siden av revisjonsenheten har de to fylkene også etablert et tilsvarende samarbeid om en felles sekretariatsfunksjon for kontrollutvalgene.

De 2 intervjuede kommunene som får revisjonen utført av hhv. Østre Romerike revisjonsdistrikt og av Revisjon Midt-Norge får også sekretariatstjenestene for kontrollutvalgene utført av de samme revisjonsenhetene. Det er imidlertid ikke de samme personene som utfører de to tjenestene. En kan likevel stille spørsmål ved om denne løsningen ivaretar lovgivers intensjoner om avstand mellom sekretariatet og revisjonen.

I Nes kommune, som har egen revisjon, men en meget liten avdeling, har man løst sekretariatsutfordringen ved å velge en av kontrollutvalgets medlemmer til sekretær. I praksis er det likevel nær og løpende kontakt med revisjonen, som tilsynelatende langt på vei ivaretar det saksforberedende arbeidet for kontrollutvalget som før. Kommunen gir da også uttrykk for

at man opplever kravet om et eget sekretariat som unødig byråkratisk og fordyrende. Også flere av de andre informantene blant kommunene som ikke har konkurranseutsatt revisjonen gir uttrykk for tilsvarende synspunkter.

Flere av dem som er intervjuet har en oppfatning om at private revisjonsfirma sannsynligvis kan levere rimeligere revisjonstjenester, men er likevel skeptiske til at totalkostnaden ville bli lavere. Årsaken er at de mistenker at private tilbydere er flinke til å prise ned basistjenestene, mens prisene på spesialoppdrag og rådgivning skrus opp. I tillegg kommer naturligvis transaksjonskostnadene i forbindelse med anbudsrunder, revisorskifte og løpende oppfølging av en ekstern leverandør.

5 Erfaringer fra andre land

Når vi skal se nærmere på erfaringene med konkurranseutsetting av revisjonstjenester, viser det seg at det finnes få relevante studier i den internasjonale forskningslitteraturen å støtte seg til. I Johnsen (2004) pekes det riktig nok på en studie av konkurranseutsetting av intern revisjon i offentlig sektor i Storbritannia på 1990 tallet, og som viste at konkurranseutsetting for det første hadde hatt en virkning i form av at kostnadene redusert. Noen revisorer fikk høyere lønn, men noen mistet også jobben. Med referanse til konkurranseutsetting av revisjonstjenester i norske kommuner, mente forfatteren at det på denne bakgrunnen er tenkelig at noen kommuner kunne komme til å erfare at de ville bytte ut forholdsvis lavt betalt kommunale revisorer med færre, men høyere betalte private revisorer. For det andre viste erfaringen en positiv effekt på kvaliteten på tjenestene. For det tredje ble offentlig sektor flinkere til å bestille og dermed bruke revisjonen effektivt, og revisorene ble flinkere til å markedsføre seg. Når det gjelder transaksjonskostnadene ved konkurranseutsetting, peker Johnsen på at disse kostnadene er utelatt fra studien

Formålet med arbeidet som er referert over, er mellom annet å sammenligne revisjonskostnader i Norge og Finland. Analysen er imidlertid lite egnet til å si noe om erfaringene med konkurranseutsetting. Forfatteren peker selv på at det er måleproblemer ved at dataene som analysen bygger på ikke sammenligner innhold eller kvalitet mellom revisjonen i Norge og Finland.

I tillegg til Storbritannia, har også Australia og New Zealand ligget langt fremme i å implementere grep som vi kjenner fra New Public Management litteraturen så som konkurranseutsetting av utvalgte offentlige tjenester. I Subramaniam, et al. (2004) vises det til at hele 88% av enhetene i offentlig sektor i Queensland har valgt å konkurranseutsette internrevisjonen, hvorav 51% har valgt en modell med såkalt ”co-sourcing”⁴³ mens 37% har valgt en modell med full konkurranseutsetting (”outsourcing”).

Det er interessant at det i studien pekes på at sentrale svakheter med konkurranseutsetting av internrevisjonen er at revisjonskomiteen i for liten grad involverer seg i prosessen, og at det i for liten grad skilles mellom oppgaver, dvs. at de samme personer i ledelsen er involvert i

⁴³ Dette er en modell der internrevisjonen suppleres med ekstern spesialkompetanse på bestemte områder, til bestemte oppgaver og/eller i bestemte tidsperioder.

sentrale deler av konkurranseutsettingsprosessen, så som valg og godkjenning av leverandør, forhandlinger og evaluering av kontraktsoppfylлинг.

I tråd med vår mer generelle og prinsipielle gjennomgang, pekes det i Subramaniam, et al. (2004) på at det er en økende litteratur som tyder på at konkurranseutsetting av internrevisjonen kan bli problematisk dersom det er dårlig risiko- og kontraktsstyring og svak forståelse av kostnader og nytte ved de tjenester som konkurranseutsettes. Kritiske elementer i kontraktsstyring omfatter forhold som transaksjons- og overvåkingskostnader, utfordringer knyttet til å overvåke kvaliteten på tjenestene som leveres, samt tap av realkompetanse bygget opp over lang tid. Når det gjelder risikoelementer kan dette blant annet dreie seg om at eksterne utfører ikke er i stand til å levere som avtalt. Som et annet spesifikt eksempel vises det til enheter som konkurranseutsatte internrevisjonen, og som erfarte manglende tilgang til dokumentasjon. I studien fremgår det at 50% av de enhetene som konkurranseutsatte revisjonen erfarte kontraktsmessige problemer med den eksterne utføreren, noe som underbygger behovet for å legge mye arbeid ned i å utforme en kontrakt som dekker et realistisk sett med eventualiteter.

I studien vises det også til forskning på styringsmessige utfordringer ved konkurranseutsetting av internrevisjon, der det blant annet pekes på behovet for å bedre internrevisjonens relasjon med revisjonskomiteen gjennom hyppigere møter. Selv om det er begrensede erfaringer på området pekes det på at det er sannsynlig at dette også vil være gunstig i forhold til den styringsmessige relasjonen mellom revisjonskomiteen og eksterne revisorer.

5.1 Organiseringen av lokale myndigheters internrevisjon i enkelte andre land⁴⁴

Selv om det finnes begrenset erfaringsmateriale, kan det likevel være nyttig å se på hvordan kommunerevisjonen er organisert i noen andre land der det også benyttes private innslag for å ivareta denne funksjonen. I beskrivelsen vil vi legge vekt på hvordan rammen for konkurranseutsetting er organisert.

⁴⁴ Beskrivelsen i det følgende baserer seg til dels på St.prp. nr. 64 (2001-2002) "Om lokaldemokrati, velferd og økonomi i kommunesektoren 2003 (kommuneproposisjonen), men først og fremst på en god og oppdatert oversikt på hjemmesidene til Sveriges Kommuner och Landsting: "Kommunal revision – en internationell utblick", og som finnes på <http://www.skl.se/artikel.asp?A=19834&C=843>

5.2 Danmark

I Danmark er kommunerevisjonens oppgave regnskapsrevisjon, lovlighetskontroll og fra 1997 forvaltningsrevisjon. Fra 1970 er det også i Danmark krav om at kommunene skal ha en ”sakkyndig revision”. Det stilles ingen formelle kvalifikasjonskrav, men alle revisorer er autoriserte og registrerte offentlige revisorer. Det er også et krav om godkjenning av tilsynsmyndighetene. Ut over at det stilles krav om sakkyndighet, er det også et krav om at revisjonen skal være uavhengig av kommunen.

Med unntak av København kommune som er omfattet av en særlov som gir denne kommunen anledning til å ha egne ansatte kommunerevisorer, er loven forstått slik at det *ikke* er adgang til å ha en egen kommunerevisjon. Det er kommunestyret som velger yrkesrevisor til å forestå revisjonen. I Danmark er det altså et poeng at revisjonens uavhengighet sikres ved at det er private revisjonsfirma som forestår revisjonen.

I St.prp. nr. 64 (2001-2002) pekes det på at i mange kommuner så ivaretas revisjonen av Kommunernes Revisionsafdeling, som er en institusjon med tilknytning til Kommunernes Landsforening (tilsvarende det norske Kommunenes Sentralforbund), men med fullstendig uavhengighet av landsforeningen i revisjonsfaglige spørsmål.

I en publikasjon fra Sveriges Kommuner och Landsting, ”Kommunal revision – en internationell utblick”, antydes det en viss grad av markedsrett ved at kommunestyret i realiteten bare har en tilbyder å forholde seg til, noe som innebærer at revisjonen ”är starkt monopoliserad”, dog pekes det på at situasjonen er bedret de siste årene. Bakgrunnen for dette kan vi finne i Aureutvalget (1998), der vi kan lese at de fleste danske kommuner frem til begynnelsen på 90-tallet hadde valgt å bruke Kommunernes Revisionsafdeling som revisor. Fra 1993, som en følge av et EU-direktiv, ble det mer reell konkurranse i dette markedet, og Kommunernes Revisionsafdeling fikk konkurranse fra de store internasjonale revisjonsfirmaene. I Aureutvalget (1998) antydes det at de mindre danske revisjonsfirmaene hadde vanskelig for å hevde seg i denne konkurransen. Kommunernes Revisionsafdeling dominerer imidlertid fortsatt markedet.

5.3 Sverige

I Sverige er ansvaret for revisjonen tillagt ”förtroendevalda” revisorer. Disse velges av det

nyvalgte kommunestyret. Etter den svenske kommuneloven (kommunallagen) kapittel 9 §2 skal minst fem revisorer velges. De ”förtroendevada” revisorer er altså kommunestyrets (fullmäktiges) granskningsorgan, og har ansvaret for hele revisjon fra planlegging og gransking til avlegging av revisjonsberetning til de folkevalgte i kommunestyret. Denne ordningen med folkevalgte revisorer tilsvarer på mange måter kontrollutvalget i norske kommuner. Revisorene gransker om virksomheten drives formålstjenlig og økonomisk tilfredsstillende, om regnskapene er riktige og om den interne kontrollen er tilstrekkelig.

De folkevalgte revisorene har anledning til å engasjere private revisorer og revisjonsfirma: ”Revisorerna skall i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionsd”.⁴⁵ Yrkesrevisorenes funksjon får formelt sett bare karakter av bistand og rådgivning til de folkevalgte revisorene. Yrkesrevisorene får som oftest oppdraget gjennom anbudsutlysning, men noen kommuner har valgt å ansette sakkyndige revisorer.⁴⁶

5.4 Finland

Finland har i motsetning til Norge og Sverige ikke et mellomnivå som tilsvarer fylkeskommunene, og kommunene har stor frihet til å selve bestemme organisering. Hvert fjerde år velges representanter til kommunestyret. Mange oppgaver delegeres til andre kommunale organer og nemnder. En av disse er obligatorisk og det er revisjonsnemnden.

Med hensyn til revisjon er kontrollorganet todelt. For det første velger de folkevalgte for hver mandatperiode en eller flere yrkesrevisorer. Valg av yrkesrevisorer skal skje gjennom konkurranseutsetting. Dette kan være enkeltrevisorer eller et revisjonsforetak. For det andre velger de folkevalgte en revisjonsnemnd som består av folkevalgte politikere. Yrkesrevisorene må være sertifisert av den såkalte revisjonsnemnden for den offentlige forvaltningen og økonomien (OFR). Kommunen står fritt til å velge revisjon, men det er et absolutt krav at ansvarlig revisor ikke er ansatt i kommunen og at vedkommende er OFR-godkjent.

⁴⁵ Kommunallagen, kapittel 9 §8.

⁴⁶ Yrkesrevisorene som benyttes av de folkevalgte ”revisorene” skal ha den innsikt og erfaring med kommunal virksomhet som kreves for å kunne utføre oppdraget. Yrkesrevisorene har selv dannet en forening, SKYREV (se www.skyrev.se), som bl.a. arbeider med frivillig sertifisering av kommunerevisorer. Foreningen arbeider også med kriterier for sertifisering, kompetansekrav og yrkesetiske retningslinjer.

Det forutsettes at revisjonsnemnden og yrkesrevisorene samarbeider. Yrkesrevisorene kan også arbeide med å bistå de folkevalgte i revisjonsnemnden. Yrkesrevisorenes oppdrag består i hovedsak av regnskaps- og forvaltningsrevisjon, budsjettkontroll og lovlighetskontroll, om statsbidraget anvendes riktig og om internkontrollen er formålstjenlig organisert.

I følge Aureutvalget (1998) revideres i dag størstedelen av Finlands ca. 450 kommuner av OY Audiator AB. Dette er et aksjeselskap heileid av det finske Kommuneforbundet, og som kan sammenlignes med Kommunenes Sentralforbund i Norge. Selskapet har spesialisert seg på kommuner og kommunale virksomheter. Selskapet har ikke region- eller avdelingskontorer, og de ansatte utfører storparten av arbeidet hos kunden eller fra hjemmekontor. Aureutvalget (1998) skriver at det er lagt opp til en svært effektiv revisjon, med stor belastning på den enkelte ansatte. Private revisjonsselskaper med OFR-godkjente medarbeidere har en økende andel av oppdragene, men OY Audiator dominerer fortsatt markedet.

5.5 Storbritannia

I Storbritannia er det staten som har ansvaret for den kommunale revisjonen. Dette skjer gjennom en frittstående revisjonskommisjon oppnevnt av myndighetene; "Audit Commission".⁴⁷ Organet består av representanter fra stat, kommunene, universitet/forskning, fagforening og næringsliv så vel som revisjonsprofesjonen. Revisjonskommisjonen har blant annet som oppgave å oppnevne revisorer til kommunene, og har ansvaret for at disse har de nødvendige kvalifikasjoner. De fleste revisorene hentes enten fra revisjonskommisjonen selv, resten fra private revisjonsselskaper gjennom anbudskonkurranse.

Revisjonen finansieres av den enkelte kommune ved at revisjonskommisjonen fastsetter og krever inn avgifter. Oppdraget er tredelt og beskrevet i "Audit Code": regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon så vel som finansielle aspekt ved kommunal styring, bl.a. lovlighetskontroll og internkontroll.

Revisorene arbeider selvstendig og rapporterer til kommunestyret. Revisjonskommisjonen kvalitetskontrollerer gjennomførte revisjoner, og revisjonens uavhengighet sikres i tillegg gjennom at det er revisjonskommisjonen og ikke ko

⁴⁷ Se <http://www.audit-commission.gov.uk/>

mmunen som velger revisor, at revisor ikke får revidere samme kommune i mer enn fem år av gangen, at revisor må være medlem av en profesjonell organisasjon for revisorer som igjen har sitt regelverk med profesjonelle standarder som medlemmene må følge. Revisor kan heller ikke involveres i ledelsesmessige spørsmål i de enhetene som revideres.

6 Oppsummering

I den nye kommuneloven av 1992 ble det lagt stor vekt på å definere de ulike organenes oppgaver og å klargjøre skillene mellom utførende og kontrollerende roller og funksjoner. Samtidig var det et sterkt ønske om å styrke kommunenes og fylkeskommunenes egenkontroll. For å oppnå dette ble det stilt krav om å opprette et særskilt kontrollutvalg og det ble gitt pålegg om at revisjonen må inkludere forvaltningsrevisjon. Det ble nedfelt i loven at kontrollutvalget, på vegne av kommunestyre/fylkesting, skal ha det løpende tilsynet med forvaltningen og at det i tillegg skal påse at revisjonen fungerer på en betryggende måte.

Ved de endringer i loven som i hovedsak ble gjort gjeldende fra 1. juli 2004 (Ot.prp. nr. 70 (2002-2003)), er hovedtrekkene i regelverket beholdt. Den viktigste endringen innebærer at kommunestyret eller fylkestinget fra dette tidspunktet ble gitt anledning til å inngå avtale med privat revisor og at det nå er åpning for at deler av revisjonen kan utføres av andre revisjonsheter enn den som har ansvaret for den interne regnskapsrevisjonen. Som en delvis konsekvens av disse endringene ble den tidligere ordningen med at revisor er sekretær for kontrollutvalget avviklet og det ble i stedet presisert at sekretærfunksjon ikke lenger får utføres av revisor.

Siktemålet med denne rapporten har vært å se nærmere på fordeler og ulemper ved å konkurranseutsette revisjonstjenester. Vurderingene er basert på tilgjengelig litteratur og på en gjennomgang av erfaringsmateriale; særlig om konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Vi har også tatt med en gjennomgang av erfaringer og organisering av revisjonstjenester i enkelte andre land.

Konkurranseutsetting regnes gjerne som et verktøy i *New Public Management* tradisjon; et grep som skal bidra til effektivisering av offentlig sektor. Det teoretiske utgangspunktet er at konkurranseeksponeringen gir informasjonsgrunnlag for å rangere tilbydere etter pris. Interne enheter som ønsker å levere tilbud tvinges likeledes til å prissette sine tjenester. Med utgangspunkt i prisinformasjonen inngår så kjøper - ideelt sett - kontrakt med den rimeligste

tilbyderen⁴⁸. På denne måten vil kostnadene ved tjenesteproduksjonen i prinsippet reduseres til et minimum slik at (kostnads)effektiviteten øker.

Det er dessverre få studier som direkte er relatert til konkurranseutsetting av kommunal revisjon. For andre sektorer av offentlig tjenesteproduksjon bekreftes hypotesen om kostnadsbesparelser til en viss grad i empiriske studier av konkurranseutsetting. På den annen side viser ulike studier også at medaljen har en bakside, ikke minst i form av økte transaksjonskostnader og mulig fløteskumming. Spesielt viser det seg at anbudskonkurranse lett gir et dårlig utfall dersom oppdragets art er komplekst og vanskelig å spesifisere i forkant, samt hvis kvaliteten på utført oppdrag er vanskelig å evaluere i etterkant. Det samme gjelder dersom det er få budgivere. Dette er altså forhold som peker i retning av intern produksjon eller mer forhandlingsbaserte løsninger, eventuelt interkommunale løsninger.

Innen revisjon bør en på dette grunnlaget være spesielt oppmerksom på muligheten for at det kan oppstå endringer i prisingen av tjenester som er vanskelige å definere inn i kjerneoppdraget. Et særlig aktuelt område i så måte er naturligvis forvaltningsrevisjonen, men en bør også ha i mente hvordan administrasjonens muligheter for kostnadsfri rådgøring med revisor på ad hoc basis vil påvirkes. I tillegg er det klart at konkurranseutsetting også innebærer særskilte administrasjonskostnader. Dette dreier seg dels om de ekstraordinære kostnadene ved gjennomføringen av selve anbudsprosessen, men kan også være relatert til et økt behov for bestillerkompetanse i egen organisasjon.

Et spørsmål av særlig betydning i sammenheng med fylkesrevisjon, er også om konkurranseutsetting bidrar til større eller mindre grad av uavhengighet i revisjonen. Spørsmålet ble blant annet inngående drøftet i flere forskningsprosjekter som ble gjennomført i forkant av reformen (se for eksempel Åge Johnsen, 2004 (bokkapittel)). Litteraturen fremholder at det er en rekke relevante forhold som peker i begge retninger og at det derfor ikke er holdepunkter for bestemte konklusjoner på dette punktet.

Den korte tiden som er gått siden lovendringen trådte i kraft 1. juli 2004, er naturligvis en mulig grunn til at det fortsatt er få som har valgt å konkurranseutsette kommunal/ fylkes-

⁴⁸ Teorien baseres på at tilbudene er fullstendig sammenlignbare (rene substitutter). I praksis er dette ofte ikke tilfelle fordi kvaliteten på ytelsene kan variere betydelig. Spesielt i tjenestesammenheng kan det også råde stor usikkerhet om hvorvidt tilbyder er i stand til/villig til å levere det som loves i anbudet. Slike forhold er høyst relevante for kjøpers beslutning og innebærer at det slett ikke alltid er hensiktsmessig å velge rimeligste tilbud.

kommunal revisjon. I tillegg har lovendringen åpenbart stimulert til betydelig omstilling og konsolidering av interkommunale revisjonsenheter. Mange kommuner og fylkeskommuner har satset på slike løsninger, og ofte i kombinasjon med ”fredningstider” på inntil tre år for de aktuelle enhetene. Samtidig er det en slags fellesnevner i de få erfaringsreferansene som foreligger, at konkurranseutsettingen enten direkte eller indirekte har vært motivert av misnøye med eksisterende revisjonsløsning. Misnøyen er dels revisjonsfaglig fundert, men kan også ha betydelige politiske undertoner og da spesielt i relasjon til lokaliseringsstrid ved etablering av revisjonssamarbeid. Kostnadsmotivet ser ikke ut til å ha stått spesielt sentralt for kommunene som så langt har valgt å konkurranseutsette revisjonen.

7 Referanser

- Andersen, C., og K. J. Sunnevåg (2005): *Konsekvenser av en statliggjøring av skatteinnkrevningen*. SNF: SNF-rapport 37/2005.
- Andreassen, T. W., og T. Lunde (2001): *Offentlige tjenester - prinsipper for økt brukerorientering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Askildsen, J. E., K. R. Brekke, F. R. Førund, og K. O. Kalhagen (1999): *Effektivitet, ressursbruk og konkurranseutsetting i kommunesektoren - En gjennomgang av empiriske studier*. SNF, Rapport: 4/99.
- Aureutvalget (1998): *Framtidig organisering av kommunal og fylkeskommunal revisjon*. Norsk Kommunerevisorforbund: Rapport fra Aureutvalget datert 15.09.98. se <http://www.nkrf.no/sistenyt/aure.htm>.
- Baker, G., R. Gibbons, og K. J. Murphy (2001): "Bringing the market inside the firm?," *American Economic Review*, **91**(2): 212-218.
- (2002): "Relational contracts and the theory of the firm," *Quarterly Journal of Economics*, **February 2002**: 39-82.
- Brown, T. L., og M. Potoski (2003): "Managing contract performance: A transaction cost approach," *Journal of Policy Analysis and Management*, **22**(2): 275-297.
- Carey, P., N. Subramaniam, og K. C. W. Ching (2006): "Internal audit outsourcing in Australia," *Accounting and Finance*, **46**(1).
- D. R. Deis, J., og G. A. Giroux (1992): "Determinants of Audit Quality in the Public Sector," *The Accounting Review*, **67**(3): 462-479.
- Dønnum, H. (2006): *Konkurranseutsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylkeskommuner*. Asplan Analyse og Sintef
- ECON (1993): *Næringsøkonomiske virkninger av nedleggelse av store bedrifter*. ECON, Rapport: 35/93.
- (2003): *Veiledningshefte for kommunesamarbeid*. ECON: ECON-notat 28/03.
- Fassbinder, M. (2005): "Outsourcing internal audits: An alternate, reliable approach," *Northwestern Financial Review*, **190**(16): 22.

- Fjell, K. (2002): "Hva er konkurranseutsetting?," *NHH Silhuetten*, (2): 4-5.
- Glaeser, E. L., og A. Shleifer (2001): "Not-for-profit entrepreneurs," *Journal of Public Economics*, **81**: 99-115.
- Hackenbrack, K., K. L. Jensen, og J. L. Payne (2000): "The effect of bidding restriction on the audit services market," *Journal of Accounting Research*, **38**(2): 355-374.
- Hart, O., A. Shleifer, og R. W. Vishny (1997): "The proper scope of government: Theory and an application to prisons," *The Quarterly Journal of Economics*, **November 1997**: 1127-1161.
- Hart, O. (2003): "Incomplete contracts and public ownership: Remarks and an application to public private partnerships," *The Economic Journal*, **113**(March): C69-C76.
- Johansen, L.-H. (2001): *Effektivitetsforskjeller mellom offentlig og privat drift*. SNF, Rapport: 27/01.
- Johnsen, Å. (2004): "Styringsutfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon," i *Konkurranseutsetting i kommunene*, red. Å. Johnsen, I. Sletnes, og S. I. Vabo. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnsen, Å., K. Robertsen, og D. Y. Åsland (2000): "Konkurranseutsetting av kommunal revisjon: begreper og problemstillinger," *Beta: Tidsskrift for bedriftsøkonomi*, (1/2000): 17-28.
- Johnsen, Å., I. Sletnes, og S. I. Vabo (2004): "Konkurranseutsetting i kommunene,": Abstrakt Forlag.
- Konkurrenserket (2004): *Metoder vid upvärdering av pris och kvalitet i offentlig upphandling*. Konkurrenserket: Konkurrenserkets oppdragsforskingsserie: 2004:1.
- KS (2004): *Bestiller- og utførerorganisering i pleie- og omsorgssektoren - en veileder*. Kommunenes Sentralforbund
- Milgrom, M., og J. Roberts (1992): *Economics, organization and management*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall International.
- Nesheim, T., og K. Vathne (2000): *Konkurranseutsetting og bestiller-utfører organisering i norske kommuner*. SNF, Rapport: 59/00.
- Niskanen, W. A. (1971): *Bureaucracy and Presentative Government*. Chicago: Aldine-

Atherton.

NIBR (2000) *Full kontroll? En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner*. NIBR-rapport 2000:10

Subramaniam, N., C. Ng, og P. Carey (2004): "Outsourcing internal audit services: An empirical study on Queensland public-sector entities," *Australian Accounting Review*, **14**(3): 86-95.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (2001): *Upphandling av revisionstjänster*. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet

Tadelis, S. (2002): "Complexity, flexibility, and the Make-or-Buy decision," *American Economic Review*, **92**(2): 433-437.

Vinsand, G. (2002): *Nye samarbeids- og kommunemodeller*. Agenda Utredning & Utvikling AS

Offentlige dokumenter

For 204-06-15 nr 904. *Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.*

For 2004-06-15 nr 905. *Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner.*

Lov 1992-09-25 nr. 107 *Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)*

LOV 1999-01-15 nr 02 *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*

Ot.prp. nr. 42 (1991-92) *Om kommuner og fylkeskommuner m.m.*

Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) *Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)*