



Konkurransetsetting av kommunal revisjon

En studie om fordeler og utfordringer ved konkurransetsetting

Tor Erling Rysstad Skinnarland og Henrik Døvik Stavnes

Veileder: Kari Nyland

Masterutredning i økonomi og administrasjon

Hovedprofil: Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne masterutredningen er skrevet som en del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole i Bergen. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng for hver av våre hovedprofiler i Økonomisk styring.

Inspirasjon til denne oppgaven kommer fra en interesse for kommunal sektor og debatten om konkurranseutsetting som ofte dukker opp. Vår veileders tidligere arbeider om interkommunale samarbeid bidro også til tankeprosessen som kulminerte i denne oppgaven.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Kari Nyland for god oppfølging og konstruktive tilbakemeldinger fra idestadiet og gjennom prosessen. Vi ønsker også å takke Norges Kommunerevisorforbund og Den Norske Revisorforening for informasjon i forbindelse med utredningen. Våre informanter trenger også en stor takk for viktige bidrag til denne oppgaven.

Avslutningsvis vil vi takke våre familier og gode venner som har støttet oss. Vi vil også takke våre dyktige og inspirerende forelesere som har gjort årene på Norges Handelshøyskole lærerike og givende.

Bergen, juni 2017

Henrik Døvik Stavnes

Tor Erling Rysstad Skinnarland

Sammendrag

Vi har i denne masterutredningen undersøkt konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Oppgaven er skrevet høsten 2016 og våren 2017. I 2004 ble det åpnet for konkurranseutsetting av kommunal revisjon og i skrivende stund har 51 kommuner valgt å ta i bruk denne muligheten. Denne studien drøfter fordeler og utfordringer kontrollutvalgssekretariater erfarer ved at kommunen benytter seg av konkurranseutsetting. Oppgaven gjør rede for relevant teori på feltet og hva tidligere studier sier om temaet. Vi har intervjuet åtte kontrollutvalgssekretariat, som hver bistår i gjennomsnitt et tosifret antall kommuner i kontakt med revisjon. Studien har et eksplorerende design i den forstand at informasjon underveis i prosessen har styrt hvilke retninger som har blitt valgt, det vil si hva som har blitt undersøkt nærmere. De kvalitative funnene fra informantene komplementeres med kvantitative data på kostnader som vi har undersøkt. Vi benytter oss av regresjonsanalyse for å si hvorvidt kostnadene endres ved konkurranseutsetting.

Vi finner at kommuners kostnader til “kontroll og revisjon” reduseres ved konkurranseutsetting. Dette kan skyldes kostnadsflytting, at regnskapsrevisjonen reduseres i omfang og at kommunene bestiller mindre forvaltningsrevisjon. Vi finner samtidig at kvaliteten på forvaltningsrevisjon er lik eller blir litt bedre og at regnskapsrevisjonen er enten lik eller reduseres noe etter konkurranseutsetting. Vi undersøkte også transaksjonskostnader ved konkurranseutsetting hvor funnene våre viser at denne kostnaden er relativt høy grunnet høy usikkerhet.

Vi finner det som en utfordring ved konkurranseutsetting at kommunen må gå fra en mer relasjonell og tillitsbasert kontrakt, til en konvensjonell kontrakt. Flere informanter uttrykker at det er vanskelig å definere og måle kvalitet i revisjon og derfor oppstår det en viss usikkerhet ved å gå fra IKS til private selskaper.

Som et bakteppe for studien har vi stilt et spørsmål om hvorfor ikke flere kommuner konkurranseutsetter når det later til å redusere kostnadene. Ut ifra drøftingen i utredningen virker det som at usikkerheten ved konkurranseutsetting er det mest sannsynlige svaret på det spørsmålet.

Innholdsfortegnelse

FORORD	2
SAMMENDRAG	3
INNHALDSFORTEGNELSE	4
1. INNLEDNING	7
1.1 AVKLARING OG AVGRENSNING AV OPPGAVEN	8
1.2 OPPGAVENS STRUKTUR	9
2. TEORI	10
2.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT OG KONKURRANSEUTSETTING	10
2.2 PRINSIPAL-AGENT-TEORI	12
2.3 TRANSAKSJONSKOSTNADSTEORI	13
2.4 RELASJONELL KONTRAKTSINNGÅELSE	16
2.5 LITTERATURGJENNOMGANG	17
2.5.1 Fjerning av unødvendige aktiviteter og kompetanseheving	17
2.5.2 Uavhengighet	18
2.5.3 Produksjonskostnader	19
2.5.4 Transaksjonskostnader	21
2.5.5 Stordriftsfordeler	21
2.6 OPPSUMMERING AV TEORIEN	22
3. METODE	23
3.1 INNLEDNING	23
3.2 FORSKNINGSDESIGN	23
3.3 FORSKNINGSMETODE	24
3.4 FORSKNINGSSTRATEGI	24
3.4.1 Semistrukturerte intervjuer	25
3.5 DATAINNSAMLING	25
3.5.1 Utvalg	26
3.5.2 Intervjuprosessen	28
3.6 ANALYSE AV KVALITATIVE DATA	29
3.7 KVANTITATIVT DATAMATERIALE	31
3.7.1 Innhenting og behandling av data	31
3.7.2 Trimming av datasett	33
3.7.3 Forutsetninger for regresjonsanalyse	33
3.7.4 Analyse av kvantitative data	34
3.8 EVALUERING AV METODE	35
3.8.1 Validitet	35

3.8.2	Reliabilitet.....	36
3.9	ETISKE HENSYN.....	38
4.	KONTEKSTBESKRIVELSE.....	39
4.1	KOMMUNEN, KONTROLLUTVALG OG SEKRETARIAT	39
4.2	REVISJON	40
4.2.1	Regnskapsrevisjon.....	40
4.2.2	Forvaltningsrevisjon	41
4.2.3	Selskapskontroll	41
4.3	FORSKJELLER MELLOM REVISJON AV EN KOMMUNE OG ET AKSJESELSKAP	42
4.4	REVISJONSORDNING.....	42
4.4.1	Bruken av de ulike ordningene.....	43
4.4.2	Privat revisor	43
4.4.3	Kommunal revisor.....	44
4.5	REVISORS UAVHENGIGHET	46
4.6	KVALITET I REVISJON.....	46
4.7	KONKURRANSEUTSETTING I OFFENTLIG SEKTOR.....	47
5.	ANALYSE OG FUNN.....	48
5.1	KVANTITATIVE FUNN	48
5.1.1	Beskrivende statistikk.....	48
5.1.2	Multippel regresjon.....	50
5.2	KVALITATIVE FUNN	51
5.2.1	Kostnader til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.....	52
5.2.2	Årsaker til at kostnaden til revisjon går ned ved konkurranseutsetting	54
5.2.3	Transaksjonskostnader.....	57
5.2.4	Kompetanse.....	62
5.2.5	Uavhengighet	63
5.2.6	Kvalitet.....	65
6.	DRØFTING	69
	PRODUKSJONSKOSTNADER	
6.1	PRODUKSJONSKOSTNADENE GÅR NED VED KONKURRANSEUTSETTING?	69
6.1.1	Årsaker til kostnadsreduksjon	71
	KVALITET- UAVHENGIGHET, VIRKSOMHETSFORSTÅELSE OG KOMPETANSE	
6.2	PRIVATE SELSKAPER OG IKS ER BEGGE UAVHENGIGE AV KOMMUNEN	74
6.3	IKS OG PRIVATE SELSKAPER HAR GOD VIRKSOMHETSFORSTÅELSE OG KOMPETANSE PÅ REGNSKAPSREVISJON, MEN DE PRIVATE ER FLINKERE PÅ FORVALTNINGSREVISJON	76
6.3.1	Virksomhetsforståelse	76
6.3.2	Kompetanse på revisjon	77

KVALITET I REGNSKAP- OG FORVALTNINGSREVISJON	
6.4	KVALITETEN PÅ REGNSKAPSREVISJON ER LIKE GOD ELLER REDUSERES NOE ETTER KONKURRANSEUTSETTING?78
6.5	KVALITETEN I FORVALTNINGSREVISJON BLIR BEDRE ETTER KONKURRANSEUTSETTING?79
6.6	PROBLEMER MED Å MÅLE KVALITET SKAPER USIKKERHET80
TRANSAKSJONSKOSTNADER	
6.7	FOR HØYE TRANSAKSJONSKOSTNADER?81
6.7.1	<i>Den høye usikkerheten tilsier at kommuner velger IKS</i>81
6.7.2	<i>Frekvens</i>82
6.7.3	<i>Lave transaksjonsspesifikke investeringer</i>83
7.	OPPSUMMERING85
7.1	OPPGAVENS IMPLIKASJONER.....86
7.2	OPPGAVENS BEGRENSNINGER86
7.3	AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER.....87
	<i>Hvorfor konkurranseutsetter ikke flere kommuner?</i>87
	<i>Våre anbefalinger til de som lurer på om de skal konkurranseutsette, basert på våre undersøkelser</i>87
7.4	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....88
8.	LITTERATURLISTE89
APPENDIKS94	
A.	INTERVJUGUIDE94

1. Innledning

“Kommunene er samfunnets viktigste velferdsprodusenter og forvalter betydelige ressurser på vegne av innbyggerne” (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). For å sikre at disse ressursene forvaltes på en best mulig måte er det viktig med en god kontroll. En egen kontroll på at politikerne setter innbyggerne i høysetet og prioriterer pengebruken riktig. Gjennom kontrollutvalg og kommunal revisjon ivaretas denne egenkontrollen, og siden innbyggerne berøres i så stor grad bør kommunen ha reflektert holdning til hvem som foretar revisjonen.

I 2004 ble lovverket åpnet for at kommunene kan konkurranseutsette revisjonstjenesten. Tidligere kunne kommunal revisjon kun bli utført gjennom interkommunale samarbeid eller i egenregi. Siden den gang har 51 norske kommuner valgt å konkurranseutsette tjenesten (Revisorforeningen, 2016). En av de kommunene som har valgt dette, Bergen, er svært fornøyd med den nye ordningen (Knudsen, 2016). Kostnadene er mer enn halvert og kvaliteten på tjenesten rapporteres å være forbedret. Til tross for dette ser vi at 377 kommuner ikke har valgt konkurranseutsetting. Dette vekket vår nysgjerrighet for temaet. Spørsmålet man kan stille seg er om de positive erfaringene gjort i Bergen er unike, eller om de representerer erfaringene i kommune-Norge forøvrig. Og om det siste er tilfellet, hvorfor har ikke flere kommuner konkurranseutsatt revisjonstjenesten?

Åpning for konkurranseutsetting av kommunal revisjon er en type reform i moderniseringen av kommunal sektor som er en del av New public management (NPM) - trenden. NPM bygger på en idé om at offentlig sektor bør adoptere prinsipper fra privat sektor for økt effektivitet (Hood, 1991). Tanken er følgelig at konkurranseutsetting vil gi en bedre pris-kvalitet kombinasjon (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2005). I 2015 gjennomførte derimot Dixon og Hood (2015) en evaluering av NPM-reformer og endringer som har funnet sted over de siste 30 årene i Storbritannia. Deres funn viste at disse reformene hadde ført til høyere kostnader og dårligere kvalitet, og følgelig at NPM har liten relevans. Studier som denne gjør at man kan stille spørsmål ved om NPMs effektiviseringsfilosofi fungerer og hvilke konsekvenser konkurranseutsetting av kommunal revisjon kan få.

Mange kommuner står i dag overfor valget om konkurranseutsetting av kommunal revisjon og flere vil kunne gjøre det i fremtiden. Spørsmålet om hvilke fordeler og utfordringer som kan oppstå ved konkurranseutsetting er derfor svært sentralt. For å undersøke denne problemstillingen vil vi snakke med et utvalg kontrollutvalgssekretariater. Sekretariatene kan

kalles “eksperter” på området fordi hvert sekretariat fungerer som et bindeledd mellom kommunen og revisor for opptil et tredvetalls kommuner. De rådgir kommunen og kontrollutvalget i revisjonsspørsmål og flere av dem har relevant erfaring fra konkurranseutsetting. Sekretariatene har erfaring med de ulike revisjonsordningene og kunnskap om hva som ligger bak valget av de ulike ordningene. Derfor har vi valgt å ikke undersøke kommunene enkeltvis, men benytte oss av sekretariatenes kompetanse. Deres rolle vil bli utdypet senere i oppgaven.

På bakgrunn av dette blir vår problemstilling følgende:

Hva opplever kontrollutvalgssekretariatene som fordeler og utfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon for kommunene?

Vårt bidrag til problemstillingen vil være å systematisere og videreformidle erfaringer fra noen kontrollutvalgssekretariat og deres kommuner om hvilke fordeler og utfordringer de opplever med konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

Gjennom å utforske denne problemstillingen ønsker vi også å se om noe av det vi finner kan bidra til å gi en forklaring på hvorfor det ikke er flere kommuner som har konkurranseutsatt revisjonen.

1.1 Avklaring og avgrensning av oppgaven

Oppgaven tar utgangspunkt i kommunal revisjon i Norge. Vi har indirekte undersøkt kommuner over hele Norge med perspektivet til kontrollutvalgssekretariatene. Utvalg og datainnsamling med begrunnelse går gjennom i metodekapittelet.

Når vi skriver “revisor” i denne oppgaven henviser vi hovedsakelig til organisasjonen og ikke revisor som person. Dette gjelder når vi omtaler revisor som privat selskap, IKS (interkommunalt selskap), § 27-samarbeid (interkommunalt samarbeid) eller ansettelse av revisor i egenregi. Det forekommer steder i oppgaven hvor vi likevel snakker om revisor som person, eksempelvis under revisors uavhengighet.

Per i dag består kommunal revisjon av private aktører, IKS, egenregi og §27-samarbeid. Egenregi er lite benyttet, kun 5 kommuner i Norge (Oslo, Trondheim, Bærum m.fl.) har denne revisjonsordningen (Norges Kommunerevisorforbund, 2016a). 49 kommuner benytter en privat aktør og 324 bruker IKS (per des.2016). Dette gir andeler på henholdsvis 12% og 80 %.

§ 27-samarbeid er benyttet av ca. 50 kommuner, men denne ordningen ligner i stor grad på et IKS i organisasjonsform, slik at det meste som diskuteres for IKS gjelder for § 27-samarbeid også. På bakgrunn av dette velger vi å hovedsakelig sammenligne IKS og private selskaper når vi diskuterer konkurranseutsetting, dette for å gi en bedre fremstilling av problemstillingen og enklere få fram poengene. Hvor det er relevant og naturlig å trekke inn egenregi eller § 27-samarbeid gjør vi det.

Vi vil senere i oppgaven under kontekstbeskrivelse gå gjennom hva de forskjellige revisjonsordningene innebærer og hva som er forskjellen mellom dem.

Det er 51 kommuner som har konkurranseutsatt revisjonen. Alle utenom to av dem benytter et privat revisjonsselskap. Time og Suldal kommune har per i dag konkurranseutsatt sin revisjon, men Rogaland Revisjon IKS vant disse anbudsrundene. Disse to kommunene har derfor ikke private revisorer, men går under kategorien konkurranseutsatt. De private selskapene representerer best den typen selskap som vinner anbudskonkurransene, vi gjør derfor en språklig forenkling og omtaler konkurranseutsatt revisjon og bruk av privat revisor om hverandre videre i oppgaven. Vi vil imidlertid komme tilbake til og kommentere det faktum at også et IKS har vunnet tidligere anbudskonkurranser.

1.2 Oppgavens struktur

Videre i masteroppgaven vil vi plassere problemstillingen vår i en kontekst ved å redegjøre for teori, tidligere relaterte studier og hvordan vårt arbeid vil bygge videre på dette. Deretter går vi gjennom studiens metode før vi presenterer våre funn fra den kvantitative og kvalitative undersøkelsen. Mot slutten vil vi drøfte funn opp mot teori for å besvare problemstillingen. Oppsummering, oppgavens implikasjoner og forslag til videre forskning følger helt til sist.

2. Teori

I dette kapittelet vil vi først gå gjennom de generelle trekkene ved New public management for å få en forståelse av trenden konkurranseutsetting er en del av. Deretter vil vi gjøre rede for prinsipal-agent teori for å kunne si noe om utfordringene ved at revisor skal gjøre en oppgave på vegne av kommunen. Videre vil vi ta for oss transaksjonskostnadsteori (TKT). Dette for å kunne drøfte kostnaden for selve transaksjonen mellom kommunen og revisor. Til slutt vil vi diskutere tidligere litteratur om konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Vi gjør dette for å kunne tolke våre funn og sette dem i kontekst med andre lignende studier.

2.1 New Public Management og konkurranseutsetting

New public management trenden bygger på en idé om at offentlig sektor er ineffektiv og uøkonomisk. Løsningen på dette er i henhold til NPM å innføre reformer og teknikker inspirert av privat sektor og av økonomisk/rasjonell tankegang (Vanebo, Klausen & Busch, 2011). NPM kan ifølge Hood (1991) klassifiseres i syv ulike doktriner:

1. Synlig, aktiv, profesjonell og ansvarliggjort ledelse i offentlig sektor.
2. Uttalte standarder for måling av prestasjoner.
3. Økt fokus på resultat fremfor fremgangsmåte.
4. Oppstykking i mindre og mer selskapslignende enheter samt fokus rundt det enheten skal produsere.
5. Innføring av større konkurranse både mellom offentlige organisasjoner og mellom offentlige og private organisasjoner.
6. Bruk av ledelsesstiler fra privat sektor går på bekostning av militæraktig “offentlig tjenesteetikk”.
7. Disiplinert og sparsommelig ressursbruk.

Doktrine 1, 3, og 6 kan samlet kalles New Managerialism (Ahlbäck & Bringselius, 2015). Sjefer skal ha omfattende handlingsfrihet og utøve lederskap med privat sektor som forbilde, dette finner sted innad i organisasjonen. Doktrine 2, 4 og 5 er den nyliberalistiske strømmingen som ligger bak konkurranseutsetting, deregulering og privatisering, dette skjer på det mer politiske plan (Ahlbäck & Bringselius, 2015). Doktrine 7 handler om økonomisk måtehold og gjelder både på det organisatoriske og det politisk plan.

Denne oppgaven handler mer spesifikt om fordeler og utfordringer ved å konkurranseutsette kommunal revisjon. Konkurranseutsetting vil si å la ulike tilbydere konkurrere om å produsere en vare eller tjeneste (Johnsen, Sletnes & Vabo, 2004). Dette må imidlertid ikke blandes med privatisering. Privatisering handler om å overføre ansvaret, produksjon og finansiering til en privat aktør.

Offentlig sektor konkurranseutsetter tjenester hovedsakelig med mål om å få en mer effektiv tjenesteproduksjon (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2005). Tjenesteproduksjonen har blitt mer effektiv dersom ressursbruken reduseres med lik kvalitet, eller at kvaliteten øker med lik ressursbruk. Hovedgrunnen til at effektiviteten kan gå opp ved å konkurranseutsette er ifølge statens veileder for Brukervalg og konkurranseutsetting (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2005) at de som deltar og vinner anbudskonkurransene har incentiv til å produsere mest mulig effektivt. Som følger av dette incentivet holder disse produsentene seg eksempelvis oppdatert på innovasjoner og etterstreber å utnytte eventuelle stordriftsfordeler.

I motsetning til hva Dixon og Hood (2015) fant av resultater fra NPM generelt, viser annen forskning om konkurranseutsetting spesielt at private selskaper er mer effektive enn offentlige selskaper. Ved konkurranseutsetting av alle typer kommunale tjenester gir dette gjennomsnittlig en kostnadsreduksjon på 6-12 % (Hodge, 2000). Da er det tatt hensyn til en økning i transaksjonskostnader (eksempelvis anbudskostnader) på gjennomsnittlig 2 %.

Det virker ikke å være noen systematisk sammenheng mellom konkurranseutsetting og kvalitet. En grunn til dette kan, ifølge Sandbekk-utvalget (NOU, 2000:19), være at de som konkurranseutsetter ikke har til hensikt å forbedre kvaliteten. Dette blir da tolket som en indikator på at kontraktstyring fungerer godt. I følge regjeringens veileder for Brukervalg og konkurranseutsetting (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2005) vil den potensielt viktigste kvalitetseffekten av konkurranseutsetting komme som følger av at det blir mer fokus på innholdet i tjenesten. Veilederen sier imidlertid ikke noe om hvor stor denne effekten er. Begrunnelsen for at det blir mer fokus på innholdet i tjenesten er at bruk av målbare kvalitetskrav og besittelse av bestillerkompetanse ansees som obligatorisk for konkurranseutsetting.

En faktor som avgjør hvorvidt konkurranseutsetting blir vellykket er om tjenesten omsettes i et velfungerende marked. I en studie fra 2004 opplyser 61 % av kommunene "dårlig

leverandørmarked” som grunnen for at ikke flere områder konkurranseeksponeres (Dalen et al., 2004). Forskningen viser at reell konkurranse må eksistere for at produksjonen skal effektiviseres (Dalby, 2005). Dersom dette ikke er tilfellet risikerer man å gå fra et offentlig til et privat monopol. En trenger imidlertid ikke å konkurranseutsette oppgaven for å utnytte konkurranseelementet, trusselen om konkurranse kan gjøre samme nytten (Johnsen et al., 2004).

Videre viser forskning slik som Hodge (2000) at for tjenester hvor det er forholdsvis lett å måle resultatet kan kostnadsreduksjonen bli gjennomsnittlig hele 20-30 %. Eksempler på slike tjenester er renovasjon, renhold og vedlikehold. Hodge (2000) fant at for tjenester hvor det er vanskelig å måle og definere resultatet kan det være minimalt å spare på konkurranseutsetting. Han diskuterer imidlertid ikke revisjon spesielt.

Konkurranseutsetting innebærer en delegering av oppgaver, vanligvis ved at et privat selskap overtar produksjonen. Denne delegeringen kan skape problemer ved at de to partene har ulike intensjoner med samarbeidet. Vi vil videre gjøre rede for Prinsipal-agent teori som tar for seg denne typen problemstillinger.

2.2 Prinsipal-agent-teori

Prinsipal-agent-teori eller agentteori dreier seg om at en enhet (prinsipal) engasjerer en annen enhet (agent) til å utføre noe på vegne av seg. Det som delegeres må inneholde en viss beslutningsmyndighet for agenten (Jensen & Meckling, 1976). I vårt tilfelle er kommunen prinsipalen og revisor er agenten.

En sentral del av agentteori handler om asymmetrisk informasjon. Slik agentproblematikk oppstår eksempelvis ved at arbeidstaker kjenner bedre enn sin arbeidsgiver hvilken kompetanse han besitter og hvilken innsats og intensjon som er lagt ned i arbeidet. Kommunen kan ikke vite i detalj hvilke egenskaper revisor besitter, hvor høyt oppdraget prioriteres eller nøyaktig hva som ligger bak resultatet.

Asymmetrisk informasjon (Douma & Schreuder, 2013) kan deles inn i skjult informasjon og skjult handling. Skillet mellom disse to formene går på om man befinner seg før eller etter kontraktinngåelsen. Skjult informasjon går ut på at prinsipalen ikke kan vite på forhånd hvilken agent som bør velges til oppdraget da ikke all informasjon verken er eller kan fremlegges (Douma & Schreuder, 2013). Skjulte handlinger handler derimot om at man etter

kontraktsinngåelsen ikke kan vite med sikkerhet hva agenten velger å gjøre eller hva agenten har gjort.

Agentteori bygger på at agenten er opportunistisk, og det å utføre den delegerte oppgaven krever en innsats (Faulkner & Campbell, 2006). I utgangspunktet har derfor prinsipalen og agenten ulike mål med samarbeidet. Kommunen ønsker å få en så god revisjon som mulig, så billig som mulig. Revisor på sin side ønsker å levere en tjeneste som blir ansett som god nok, men med minimal ressursbruk.

Agentproblematikk løses overordnet ved at prinsipalen innfører tiltak som gir agenten incentiv til å gjøre hva prinsipalen vil (Faulkner & Campbell, 2006). Dette kan eksempelvis løses ved å redusere asymmetrisk informasjon gjennom mer måling og overvåkning. Kommunen kan kreve mer detaljerte anbud, eller en detaljert oversikt over hva revisor har gjort og kontrollere dette. Kontrollen som kreves for å redusere asymmetrisk informasjon er imidlertid kostbar (Faulkner & Campbell, 2006). I stedet for å redusere den asymmetriske informasjon kan man gi agenten bonus dersom oppgaven blir gjort slik prinsipalen ønsker, og på den måte gjøre agentens incentivstruktur mer like prinsipalens.

Ved konkurranseutsetting virker både asymmetrisk informasjon og det at aktørene har ulike mål å være relevant. Agentproblematikk mellom kommune og revisor gjør dermed denne teorien anvendelig i drøftingen.

Vi vil videre se på transaksjonsteori for å kunne si noe om kostnaden som oppstår mellom prinsipal og agent, kommune og revisor, som følge av at det er to ulike enheter som samarbeider.

2.3 Transaksjonskostnadsteori

En bedrifts totale kostnader kan deles inn i produksjonskostnader og transaksjonskostnader (Johnsen et al., 2004). Produksjonskostnader er ressursene som brukes på å framstille et produkt. Mens transaksjonskostnader er kostnader ved å utføre en transaksjon, eller alternativkostnadene påløpt ved at den gunstigste transaksjonen ikke blir foretatt (Hendrikse, 2003). Når vi uten videre forklaring omtaler transaksjonskostnader i denne studien handler det om kostnader ved å utføre en transaksjon, men vi vil også betegne alternativkostnaden ved å beholde suboptimal løsning som en transaksjonskostnad. Ideen bak konkurranseutsetting er at produksjonskostnadene går ned, mens de betalbare transaksjonskostnadene går opp. Sentralt

da er spørsmålet om reduksjonen i produksjonskostnadene er større enn økningen i betalbare transaksjonskostnadene.

Transaksjonskostnadsteori (TKT) er en flerfaglig teori da den anvender tre ulike fagfelt, økonomi, organisasjonsteori og juss (Williamson, 1981). TKT handler om økonomi da formålet er å minimere organisasjonens kostnader. Organisasjonsteori bringes inn da TKT krever at en slutter å redusere bedrifter og organisasjoner til produksjonsfunksjoner, og heller inkluderer styringsstrukturen som en variabel. Jussen bidrar med kontraktslovverk da kontraktenes utforming er sentral for konkurranseutsettingen (Williamson, 1981).

Williamson (1981) bruker en mekanisk metafor for å beskrive transaksjonskostnader. I en velfungerende maskin samarbeider de ulike delene problemfritt, det er lite friksjon. Den økonomiske ekvivalenten til friksjon er transaksjonskostnaden (Williamson, 1981). Næringslivets maskineri har lite friksjon dersom parter samarbeider harmonisk. Det er derimot mye friksjon dersom det ofte forekommer misforståelser og konflikter som leder til forsinkelser, produksjonsstans eller andre driftshemninger.

Konsekvensen av å anerkjenne transaksjonskostnadens relevans er at en må behandle organisasjonens styringsstruktur som beslutningsrelevant. TKT har et dikotomisk syn på organisering. Man velger i utgangspunktet enten å bruke markedet (kjøpe), eller å produsere selv. Hybridløsninger har imidlertid blitt lansert (Williamson, 1991). Majoriteten av norske kommuner får revisjonstjenestene sine utført gjennom interkommunale samarbeid (Norges Kommunerevisorforbund, 2016b). Innen TKT klassifiseres interkommunalt samarbeid mest presist som en hybridløsning (Johnsen et al., 2004). Dette da det ikke foregår noe konkurranseutsetting, samtidig som revisorene ikke er ansatt i kommunen ved slike samarbeid.

En fundamental antagelse innen TKT er at det alltid foregår en konkurranse mellom de ulike organisasjonsformene, og på lang sikt vil kun den meste effektive organisasjonsformen anvendes (Douma & Schreuder, 2013). Williamson (1979) bruker følgende tre dimensjoner for å beskrive forhold som avgjør hvilken organisasjonsform som er mest hensiktsmessig:

1. Usikkerhet
2. Frekvensen - transaksjonenes hyppighet
3. Transaksjonsspesifikke investeringer

Desto større hver dimensjon er, desto høyere blir transaksjonskostnaden ved å benytte seg av markedet.

Det er usikkerhet knyttet til valg av rett leverandør, kontraktsformulering og motpartens potensielt opportunistiske atferd. Usikkerheten øker kostnaden ved å tilpasse seg en motpart slik at transaksjoner kan gjennomføres. Følgelig vil økt usikkerhet gjøre det mindre attraktivt å konkurranseutsette oppgaver (Williamson, 1981). Innen revisjon kan det være særlig usikkerhet knyttet til hva som egentlig blir levert, eksempelvis i motsetning til veibygging, da revisjon er vanskelig observerbart. Denne usikkerheten fører til en transaksjonskostnad. Eksempelvis i form av kostnader til kontraktsoppfølging.

Frekvens vil i denne studien handle om hyppighet på kontraktsinngåelsene. Transaksjonskostnaden øker når frekvensen økes, dette da kostnader hovedsakelig knyttet til anbudskonkurranser øker. Det å enes om en kontrakt er en av de mest sentrale transaksjonskostnadene i offentlig sektor (Busch, Johnsen & Vanebo, 2012).

Williamson (1981) omtaler transaksjonsspesifikke investeringer som den viktigste og mest neglisjerte dimensjonen som påvirker transaksjonskostnadene. Transaksjonsspesifikke investeringer er investeringer som er knyttet spesifikt til transaksjonen mellom to parter (Busch et al., 2012), og som mister verdi dersom samarbeidet avsluttes. Dette omtales også som ressurs spesifisitet (asset specificity) (Hendrikse, 2003), altså hvor mye eiendelers verdi er knyttet til at transaksjoner mellom to parter vedvarer. Markedsløsning er ønskelig når transaksjonsspesifikke investeringer er lav fordi inneværende leverandør da ikke vil få en fordel over de andre konkurrentene (Williamson, 1981). TKT klassifiserer eksempelvis en maskin som må kjøpes for å gjennomføre transaksjoner med en motpart som en transaksjonsspesifikk investering (Douma & Schreuder, 2013). At maskinen er dyr i seg selv fører ikke til at transaksjonskostnaden øker, det gjør derimot de vridende effektene dette medfører. Disse investeringene kan deles inn i stedsspesifikke-, utstyrsspesifikke- og kunnskapsspesifikke investeringer.

Transaksjonsspesifikke investeringer kan gi en indikasjon på hvilken organisasjonsform man bør velge (Busch et al., 2012). Vi deler her inn i tre grader av transaksjonsspesifikke investeringer:

1. *Ingen transaksjonsspesifikke investeringer.* Det kan være fordelaktig for organisasjonen å kjøpe direkte i markedet i denne situasjonen. Denne situasjonen

medfører relativt selvstendige aktører og små bindinger, partene kan lett avslutte samarbeid og inngå nye samarbeid.

2. *En viss mengde transaksjonsspesifikke investeringer.* I en situasjon som dette kan det være mest fordelaktig med en relasjonell kontrakt. Relasjonelle kontrakter er langsiktige avtaler med stor grad av tillit fra begge parter.
3. *Meget store transaksjonsspesifikke investeringer.* Det kan være mer fordelaktig å produsere i egenregi når transaksjonsspesifikke investeringer er store.

Vi har sett at TKT dreier seg om friksjonen som oppstår ved at ulike enheter opererer sammen. Tre sentrale aspekt påvirker størrelsene på transaksjonskostnaden, det er usikkerhet, frekvens og transaksjonsspesifikke investeringer. Videre har vi sett at størrelsen på de transaksjonsspesifikke investeringene kan si noe om hvorvidt man bør konkurranseutsette. Siden det vil oppstå transaksjonskostnader mellom kommune og revisor vil vi kunne anvende denne teorien videre i oppgaven. Fordi teorien nevner relasjonell kontraktsinngåelse som et alternativ til konkurranseutsetting vil vi se videre på denne formen for kontrakt.

2.4 Relasjonell kontraktsinngåelse

I stedet for å inngå en konvensjonell kontrakt kan man inngå en relasjonell kontrakt som er en mindre formell og detaljert formulert avtale (Macneil, 1985). I henhold til relasjonell kontraktsteori er en formell avtale ikke enten komplett beskrevet gjennom et signert skriftlig dokument (komplett konvensjonell kontrakt) eller kun relasjonell. Dette er derimot de to polene som finnes (Goetz & Scott, 1981). Juss-faget fokuserer på kontrakter nær den førstnevnte polen. Relasjonelle kontrakter er imidlertid nær den sistnevnte polen. I relasjonelle kontrakter brukes gjerne generelle uttrykk som «best mulig innsats». Dette da partene ikke er i stand til eller ønsker å redusere alle vilkår av avtalen til nøye definerte forpliktelser, gjerne fordi fremtidige eventualiteter er kompliserte og usikre. Partene inngår da istedenfor lengre avtaler hvor relasjonen er viktig, dette da det er forventet at en god relasjon kan bringe gjensidige fordeler i fremtiden. I relasjonelle kontrakter og relasjonell kontraktsteori spiller følgelig normer og tillit en viktig rolle (Macneil, 1983), hvor den skriftlige avtalen er mindre detaljert.

Med en viss mengde transaksjonsspesifikke investeringer kan det være fornuftig å bruke en relasjonell kontrakt (Busch et al., 2012). Dette for å unngå de vridende effektene kombinasjonen av transaksjonsspesifikke investeringer og bruk av markedet fører til.

Ulempen med lengre relasjonelle kontrakter er at konkurranseeffekten trolig forsvinner (Williamson, 1981). Leverandøren vil vanligvis ikke kjenne på konkurranse fra andre leverandører i et relasjonelt samarbeid med kjøper. Prisen vil være mer eller mindre gitt som en forutsetning for relasjonen, spørsmålet om kvantum er derimot relevant (Williamson, 1981). Kjøper må kontinuerlig bestemme hvor mye som skal kjøpes.

2.5 Litteraturgjennomgang

Denne delen av oppgaven går ut på å finne ut hva tidligere litteratur kan fortelle oss om fordeler og utfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Ved å orientere oss om tidligere forskning og studier på feltet kan vi bygge videre på dette og tilføre ny empiri.

Åge Johnsen, professor ved fakultet for samfunnsvitenskap ved Høyskolen i Oslo og Akershus, Oslo, er en av dem som har gjort en del studier og publisert flere artikler på feltet. I boken “Konkurranseutsetting i kommunene” (Johnsen et al., 2004) oppsummerer han forhold som han mener kan virke inn på nytten og kostnaden ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Johnsen drøfter følgende tre forhold som kan påvirke nytten; fjerning av unødvendige aktiviteter, kompetanseheving og uavhengighet, og tre forhold som kan påvirke kostnaden; produksjonskostnader, transaksjonskostnader og stordriftsfordeler. I denne litteraturgjennomgangen vil vi benytte disse seks punktene som rettesnor og gjøre rede for hva tidligere studier har utforsket om hvert punkt.

2.5.1 Fjerning av unødvendige aktiviteter og kompetanseheving

Et av forholdene som kan påvirke nytten er at ved å måtte kontraktsfeste oppgaven så vil unødvendige aktiviteter kunne unngås (Johnsen et al., 2004). Et annet forhold som kan påvirke nytten er at de nye tilbyderne kan ha bedre kompetanse enn eksisterende aktører. Johnsen tar imidlertid forbehold om at man strengt tatt ikke må konkurranseutsette revisjonen for å fjerne unødvendige aktiviteter og øke kompetansen i revisjon, det er ingenting i veien for at de eksisterende revisjonsenhetene kan gjøre dette selv. Poenget til Johnsen (Johnsen et al., 2004) er imidlertid at ved konkurranseutsetting og trussel om konkurranse vil en sannsynliggjøre denne prosessen i større grad. Breunig, Dønnum og Karlsen i PwC og SINTEF skrev en rapport om kommunal revisjon på oppdrag fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) i 2009. Dette arbeidet ble satt i gang for å evaluere reformen etter 4-5 års erfaring. Breunig et al. (2009) fant at i perioden etter lovendringen slo flere kommunerevisjoner seg sammen til større distriktsrevisjoner for å styrke fagmiljøet og selskapets kompetanse. Det ble

påpekt at sammenslåing foregikk også før 2004 i forbindelse med et arbeid for å etablere fylkesvise distriktsrevisjoner, men at det hadde tiltatt etter reformen. Rapporten fant også at kvaliteten på revisjonen hadde økt. Økningen i kvalitet var størst blant de som hadde valgt privat revisjon, men hele $\frac{2}{3}$ av kommunene som brukte IKS rapporterte også at de opplevde kvalitetsøkning som følge av reformen i 2004. Grunnene til dette var flere, men den viktigste var at kommunene hadde blitt mer bevisste hva de bestilte og mottok av revisjon. Gjennom et nytt alternativ tok kommunene en ny vurdering av deres egen revisjon. Bevisstgjøringen gjorde at de stilte større krav til kvaliteten i revisjon. Konkurransen fra private førte også til at de kommunale selskapene ble mer fokuserte på kompetanse og kvalitet.

Ludvigsen og Lund fra advokatfirmaet Hjort DA skrev en rapport på vegne av Asker kommune om utredning av muligheter for organisering av kommunerevisjonen. Ludvigsen og Lund (2015) gjør et skille mellom kompetansen som trengs til regnskapsrevisjon og den som trengs til forvaltningsrevisjon. Regnskapsrevisjon krever, i motsetning til forvaltningsrevisjon, revisjons- og økonomifaglig bakgrunn. Denne kunnskapen virker å være god blant alle regnskapsrevisorer. Ifølge Ludvigsen og Lund (2015) er det derfor mest hensiktsmessig å vurdere de ansattes kompetanse på forvaltningsrevisjon. Studien kommer frem til at større revisjonsenheter medfører oppbygging av et bredere kompetansemiljø innen forvaltningsrevisjon enn hva som er mulig å få til i små revisjonsenheter og at dette gjøres med forholdsvis stor bevissthet. Videre fant Ludvigsen og Lund (2015) at både Den norske Revisorforening (DnR) og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) mener at kunnskap om kommunens virksomhet er nødvendig for å levere tjenester av god kvalitet, dette gjelder både innen regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. DnR mener imidlertid at man ikke må være ansatt i kommunen for å tilegne seg denne kunnskapen. Fordi som ved ethvert annet revisjonsoppdrag må man gjøre seg kjent med virksomheten for å utføre revisjonen.

Reduksjon i unødvendige aktiviteter som en følge av kontraktsfestingen og økt kompetanse ved konkurranseutsetting, vil være sentralt videre i studien. Dette er aspekter som i utgangspunktet taler for konkurranseutsetting. Vi er imidlertid interessert i mekanismene som ligger bak kontraktsfestingen og selskapers kompetanse på forvaltningsrevisjon.

2.5.2 Uavhengighet

Et annet forhold Johnsen (Johnsen et al., 2004) trekker frem er revisors uavhengighet i kommunal revisjon. Han peker på at revisor kan bli mer uavhengig når den ikke er en del av

kommunen, men poengterer også det at en privat revisor er avhengig av å skaffe og beholde oppdrag, noe som kan skape uavhengighetsproblemer. I boken presenterer han argumenter for og imot uavhengighet og slår fast at en vanskelig kan si hvilken aktør som er mest uavhengig. Dette ble også undersøkt av Breunig et al. (2009), der mente respondentene at uavhengighet er størst blant de med privat revisjonsordning og minst blant de som har valgt egenregi. IKS-ene havnet midt i mellom.

En annen studie, utført av Indset og Tjerbo i Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR) på oppdrag fra KS Bedrift og NKRF i 2011, har også undersøkt uavhengighet i kommunal revisjon. Indset og Tjerbo (2011) definerte uavhengighet som evnen og viljen til å oppdage og til å rapportere feil, og delte det inn i faktisk og tilsynelatende uavhengighet. De fant at bruk av privat revisor gjør at den tilsynelatende uavhengigheten blir sterk, men det er ikke gitt at den faktiske uavhengighet blir det. Ved bruk av privat revisor styrkes faktisk uavhengighet dersom oppdragsgiver er interessert i god kvalitet på tjenesten. Hvorvidt kommunen er interessert i god kvalitet kommer til syne gjennom kunnskapen kommunen har om tjenesten og om kommunen betaler nok for revisjon. Forutsetningene viser at uavhengighet og god revisjon er tett knyttet sammen. Utredningen drøfter også, som Johnsen (Johnsen et al., 2004), det eventuelle uavhengighetsproblemet som oppstår ved at en privat revisor er avhengig av å skaffe og holde på kunder. Studien diskuterer imidlertid at også kommunale revisjonsenheter må forholde seg til konkurransen, men på en mer indirekte måte.

I spørsmålet om uavhengighet tar vi utgangspunkt i Indset og Tjerbo (2011) sin inndeling i faktisk og tilsynelatende uavhengighet. Det vil være relevant når en diskuterer uavhengigheten til ulike aktører.

2.5.3 Produksjonskostnader

Når det gjelder kostnader peker Johnsen (Johnsen et al., 2004) på at anbudsrunden vil kunne avsløre hvilket selskap som har lavest produksjonskostnader, men at tilleggsbestillinger gjør at prisen økes etter første anbudsrunde. Argumentet er at kommunen risikerer å bli lurt til å kjøpe dyre konsulenttjenester og ikke får særlig store besparelser likevel.

En forundersøkelse foretatt i 2006 av Breunig, Båtsvik, Dønnum og Kolle i SINTEF og Asplan Analyse med midler fra Norges Forskningsråd evaluerer konkurranseutsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker. Breunig et al. (2006) undersøkte 10 kommuner som til sammen hadde erfaring fra privat, IKS, §27-samarbeid og egenregi. For de som hadde gått

over til privat var hovedargumentet for denne beslutningen kvalitet og ikke pris. Senere, i 2009 da Breunig et al. (2009) gjennomførte hovedundersøkelsen ble pris og kvalitet vurdert som like viktige argumenter for å bytte til privat, på denne tiden var det 26 kommuner som hadde valgt privat revisor. Breunig et al. (2009) som blant annet undersøkte kostnader til revisjon fant at halvparten av alle kommuner mente at reformen over tid hadde ført til lavere kostnader uavhengig av hvilken revisjonsmodell en hadde valgt, men mest blant de som hadde valgt privat. En svakhet ved svarene deres var likevel at det var generelt liten kunnskap om ressursbruken til revisjon blant respondentene. I tillegg ble ikke funnene underbygget med tall, noe som også trekker ned funnenes pålitelighet. I senere tid har det blitt gjennomført større undersøkelser av kostnadene med konkrete tall.

Simonsen (2011) undersøkte utgifter til revisjon i kommuner og fylkeskommuner med fokus på ulike organisasjonsformer. Det ble ikke funnet noen signifikant effekt når revisjonskostnad per innbygger eller samlet revisjonskostnad ble benyttet som avhengig variabel. Mangelen på signifikant effekt kan skyldes at Simonsen (2011) hadde et utvalg på kun 69 kommuner. Hva gjelder timepriser fant imidlertid Simonsen (2011) at de private har en signifikant høyere timepris på forvaltningsrevisjon, mens forskjellen ikke er signifikant for regnskapsrevisjon.

En masteroppgave skrevet i 2014 av Hess-Bolstad og Maugesten gjennomførte en undersøkelse av kostnadene i kommunal revisjon. Deres oppgave er bygget på eget innsamlet datamateriale fra 224 kommuner i tillegg til data fra en stor undersøkelse Åge Johnsen gjennomførte i 2000 og tall fra SSB. Da den oppgaven ble skrevet hadde 53 kommuner helt eller delvis konkurranseutsatt revisjonen. 5 kommuner gjennomførte revisjon i egenregi og resten hadde en eller annen form for interkommunalt samarbeid. Deres funn var at kostnader til revisjon hadde gått ned i perioden 2000-2012 og at kommuner med privat revisjon hadde lavere kostnader per innbygger kontrollert for kommunestørrelse og politisk regime. De fant at private revisjonskostnader i 2012 er ca. 54 kroner (34,2 %) lavere per innbygger enn for de kommunene med andre ordninger. De konkluderte med at privat revisjon gir lavere kostnader og at dette derfor lønner seg.

Hess-Bolstad og Maugesten (2014) så også på konkurransen i markedet. De fant at i årene etter 2004 kunne antall tilbydere til en anbudskonkurranse variere mye. En informant fra en liten kommune fortalte at antall tilbydere hadde sunket fra 10 til 2 fra første til andre anbudskonkurranse. Større kommuner kunne rapportere om tilbud fra 2-3 store

revisjonsselskaper i deres konkurranser. Tendensen var at det var færre, men større tilbydere ved komplekse kontrakter på grunn av manglende kompetanse hos mindre lokale selskaper.

Vi vil undersøke hvorvidt det å konkurranseutsette revisjonen har en effekt på produksjonskostnadene og hvordan utviklingen har vært siden disse tidligere studiene ble gjennomført, både ved bruk av kvalitativ og kvantitativ metode.

2.5.4 Transaksjonskostnader

Et poeng som også ble tatt opp av Johnsen (Johnsen et al., 2004), men som ikke er undersøkt noe særlig senere er momentet om at kommunen må ta hensyn til transaksjonskostnaden ved å konkurranseutsette. I vår oppgave definerer vi totalkostnaden som produksjons- og transaksjonskostnader. Det er få studier som har sett på kostnadene ved å gjennomføre selve anbudsrunden og det som inngår der, altså transaksjonskostnaden. De største studiene som har anvendt TKT er Hess-Bolstad og Maugesten (2014) og Telemarksforskning (Brynhildsvoll & Hannås, 2006). Disse kommer frem til at det er vanskelig å avdekke transaksjonskostnadene, men det foreslås at videre studier bør gi det et nytt forsøk (Hess-Bolstad & Maugesten, 2014).

Basert på oppfordringen fra studiene nevnt over, og muligheten for at transaksjonskostnaden ved konkurranseutsetting er av betydning, vil vi legge vekt på både produksjonskostnaden og transaksjonskostnaden ved konkurranseutsetting i vår studie.

2.5.5 Stordriftsfordeler

Stordriftsfordeler er et annet aspekt som Johnsen (Johnsen et al., 2004) diskuterer. Han diskuterer at både kommuner og selskaper kan ha en stordriftsfordel. Det går ut på at store kommuner kan dele kostnadene på flere innbyggere og at selskaper kan produsere til lavere kostnader og skape større fagmiljøer som også gir utslag i kvalitet. Han mener at det er stordriftsfordeler i en stor revisjonsenhet, og at kommuner derfor må sørge for å få revisjonstjenester utført av store nok revisjonsenheter.

En rapport av Agder sekretariat som ble skrevet i 2015 nevner noen stordriftsfordeler ved sammenslåing til et større kommunalt revisjonsselskap (Egenes et al., 2015). Rapporten peker på en trend av sammenslåinger som har funnet sted blant revisjons-IKS de siste 15 årene. Fordelene som nevnes ved å etablere større felles revisjonsenheter er robusthet ved sykdom, vakanser, mulighet for større fagmiljø, kompetanseutvikling og økt fleksibilitet som gir

selskapet bedre leveringsevne. Det å utnytte samme kompetanse til like prosjekter i flere kommuner gir også økt effektivitet. En annen fordel som nevnes er bedre erfaringsoverføring mellom kommuner. Momentene i rapporten begrunnes i liten grad, men nevnes som mulige positive gevinster.

Stordriftsfordeler er relevant videre i vår studie. Vi er interessert i stordriftsfordelene som kan oppstå som følger av konkurranseutsetting.

2.6 Oppsummering av teorien

NPM har til hensikt å føre til økt effektivisering i offentlig sektor. Konkurranse vil kunne bringe kostnader ned, men hva som skjer med kvaliteten er mer tvetydig. Etter konkurranseutsetting er det vanligvis et privat selskap som produserer tjenesten på vegne av kommunen. Man kan da benytte agentteori til å si noe om hvorvidt agenten vil gjøre som prinsipalen ønsker. Et viktig aspekt i denne sammenheng er asymmetrisk informasjon, som her konkretiseres ved at det private revisjonsselskapet har langt mer kunnskap om revisjonstjenesten enn kommunen. Kostnad og kvalitet forteller om samarbeidet mellom prinsipal og agent fungerer godt, eller om man har agentproblematikk. Transaksjonen mellom kommune og privat selskap innebærer en kostnad. Man må ta hensyn til denne kostnaden når en vurderer konkurranseutsetting. Vi ser fra teorien at man kan si noe om størrelsen på denne kostnaden ved å vurdere usikkerhet, frekvens og transaksjonsspesifikke investeringer. Litteraturgjennomgangen viste også hvilke aspekt man bør undersøke når man studerer dette temaet. Studiene har utvidet kvalitetsbegrepet ved å se nærmere på uavhengighet, dette er spesielt for revisjon.

Basert på teorien og litteraturgjennomgangen vurderer vi det som sentralt å se på kostnader generelt, kvalitet, uavhengighet og transaksjonskostnader når vi skal undersøke opplevde fordeler og utfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

Videre gjør vi rede for valg av metode og hvilke funn vi har gjort.

3. Metode

3.1 Innledning

Metode handler om prosedyrer og teknikker som brukes for å innhente og analysere forskningsdata (Saunders, Lewis & Thornhill, 2016). Det handler om alle valg man må ta relatert til utredningen, samt begrunnelse for disse valgene.

Vi vil i dette kapittelet redegjøre for vårt valg av metode og hvordan vi har gått frem for å samle inn dataene til denne utredningen. Valg av fremgangsmåte er avgjørende for verdien til dataene. Datainnsamlingen legger grunnlaget for analysen og drøftingen av problemstillingen.

Denne oppgaven bygger på kvalitative og kvantitative undersøkelser. For å gi en ryddigere fremstilling vil størstedelen av den kvantitative delen bli gjennomgått etter "Analyse av kvalitative data".

3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en plan for hvordan man vil gå frem for å besvare problemstillingen (Saunders et al., 2016). Det er gjennom forskningsdesignet at problemstillingen blir operasjonalisert til et forskningsprosjekt.

Vår studie har et eksplorativt forskningsdesign. Et eksplorativt design tar utgangspunkt i at vi vet lite om problemstillingen og ønsker å finne ut av hvordan noe henger sammen (Saunders et al., 2016). Eksplorerende studier er spesielt nyttige hvis en ønsker å oppnå større forståelse av en sak, problem eller fenomen. Vårt utgangspunkt er at vi ønsker innsikt i hva som oppleves som fordeler og utfordringer ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Teori og litteraturgjennomgang ga oss en retning på hva vi kunne undersøke, men vi har også snakket med fagkyndige på området og brukt de innledende intervjuene for å orientere oss. Vi har fulgt ledetråder som dukket opp og lagt fra oss andre spor etterhvert som vi fant ut av deres relevans for temaet og problemstillingen. En fordel med et eksplorativt design er at det er fleksibelt og legger til rette for at en kan justere studien underveis. En må være forberedt på å endre retning etterhvert som nye data fremkommer og ny innsikt oppnås (Saunders et al., 2016). For vår del har det handlet mest om hvilke problemstillinger kommunal revisjon står overfor i dag og hvordan enkelte rammeverk ikke passer med virkeligheten. Vi har eksempelvis tenkt litt rundt

diffusjonsteori, men fant at det var mindre relevant. Målet har vært å få ny innsikt i denne problemstillingen og det har vi oppnådd etterhvert som studien gikk frem.

For å undersøke en problemstilling er det normalt å skille mellom induktiv og deduktiv tilnærming (Saunders et al., 2016). Deduktiv tilnærming er å gå fra teori til empiri og teste hypoteser ut ifra teori. En induktiv tilnærming går ut på å utvikle teori fra empiri eller det vi observerer. I vår studie har vi benyttet en abduktiv tilnærming som kombinerer induksjon og deduksjon. Abduksjon starter med en observasjon av et “overraskende faktum” for deretter å utarbeide en plausibel teori for hvordan det fungerer (Suddaby 2006, referert i Saunders et al., 2016). Dette innebærer at vi tar utgangspunkt i allerede eksisterende teori til å forklare våre observasjoner samtidig som vi vil utvikle teori basert på innsamlet data. Vi observerte at få kommuner hadde valgt private revisjonsselskaper til tross for lovendringen i 2004. For å forklare denne observasjonen så vi på blant annet transaksjonskostnadsteori, men den kunne ikke forklare alt som lå bak. Dette ble en utløsende årsak for valg av den problemstillingen vi har i oppgaven. Problemstillingen krevde at vi måtte gå litt frem og tilbake mellom teori, litteratur og empiri.

3.3 Forskningsmetode

På bakgrunn av studiens utgangspunkt og problemstilling har vi valgt et eksplorativ design. En slik type undersøkelse kan gjennomføres på mange måter men innebærer ofte bruk av kvalitativ metode av forskjellig art (Saunders et al., 2016). I vårt tilfelle har vi valgt en kvalitativ forskningsmetode da vår problemstilling krever svar fra personer om deres erfaring og observasjoner. Dette belyses best gjennom mer komplekse svar i form av setninger fordi vi undersøker sentrale egenskaper ved revisjonstjenesten som vanskelig lar seg kvantifisere. Det er eksempelvis lite hensiktsmessig å be respondenter rangere uavhengighet på en skala, dette da respondentene vil ha svært ulikt syn på hva som legges i begrepet uavhengighet. Det hadde da blitt vanskelig å sammenligne deres meninger ut ifra samme skala og få en god forståelse av det. På grunn av denne kompleksiteten har vi valgt å foreta intervjuer.

3.4 Forskningsstrategi

Bruk av intervjuer gir oss muligheten til å opprettholde fleksibilitet underveis i studien (Saunders et al., 2016). I motsetning til bruk av spørreundersøkelser kan en forandre på intervju spørsmålene underveis i studien, noe vi mener problemstillingen krever. Eksplorative

problemstillinger kan kreve at en modifierer undersøkelsen. Selv om vi bruker kvalitativ metode ser vi at det er hensiktsmessig å inkludere noen tallanalyser for å underbygge aspekter ved vår studie, dette gjelder pris- og kostnadsaspektet. Således vil en kunne hevde at vi benytter oss av en mikset forskningsmetode hvor kvalitative og kvantitative data genereres, analyseres og brukes for å belyse problemstillingen. Den kvantitative delen vil være av en mer beskrivende art. Det vil være deskriptiv analyse av kostnadene for ulike revisjonsordninger, denne går vi gjennom senere.

Vi bygger også analysen på litteraturgjennomgang av rapporter, tidligere masteroppgaver og bøker som har studert nærliggende problemstillinger tidligere. Disse gjorde vi rede for under teoridelen.

3.4.1 Semistrukturerte intervjuer

Med utgangspunkt i teori og valg av eksplorativt design vurderte vi det som hensiktsmessig å foreta semistrukturerte intervjuer. Slike intervjuer tar utgangspunkt i planlagte spørsmål som stilles intervjuobjektet men den intervjuformen gir rom for oppfølgingsspørsmål eller at man følger andre retninger hvor en ser det er hensiktsmessig (Saunders et al., 2016). Denne fleksibiliteten er viktig for å kunne hente frem gode data. I flere av intervjuene var det en fordel å kunne komme med oppfølgingsspørsmål hvor informantens synspunkt ikke kom tydelig frem. Det var særlig rundt temaer som uavhengighet og kvalitet hvor informantenes tolkninger var relativt forskjellige. Vi hadde også muligheten til å spørre detaljer rundt mer lokale forhold som også ble tatt opp under intervjuene. Dette var momenter som var forskjellige fra sekretariat til sekretariat, men som ga oss en bedre forståelse for deres syn. Dette kunne være geografi, politiske spørsmål etc.

3.5 Datainnsamling

Data kan betegnes som fakta, meninger og statistikk som har blitt hentet inn for å kunne analysere en problemstilling (Saunders et al., 2016). Det er vanlig å skille mellom primær- og sekundærdata. Primærdata er data som forskeren har hentet selv fra primærkilden. Sekundærdata er data som har blitt samlet av andre og kan være samlet inn for andre hensikter. Vi benytter oss av både primær- og sekundærdata. Våre primærdata er intervjuene vi har gjennomført, de har vi hentet direkte fra kilden og er rettet mot å besvare problemstillingen. Tidligere forskning og litteratur er sekundærdata. Det samme gjelder våre tall som er hentet

fra en database på Internett. Disse dataene er samlet inn av andre og for andre formål enn å besvare vår problemstilling.

3.5.1 Utvalg

Det utvalget en velger å undersøke og benytte for studiens formål har påvirkning resultatet av den (Saunders et al., 2016). Gode og dårlige utvalg kan enten heve eller redusere verdien av studien. Det er derfor vi måtte være nøye med å velge hvilke informanter vi ville undersøke for å svare på problemstillingen.

Som tidligere nevnt har vi valgt å intervju kontrollutvalgssekretariat. De sekretariatene som er valgt ut til å inngå i undersøkelsen sitter spredt over store deler av Norge. Sekretariatene jobber som regel for mellom 5 til 30 kommuner og behandler den daglige kontakten mellom kontrollutvalget og revisorer. Kontrollutvalget skal kontrollere at kommunen administreres på en riktig måte og består som regel av politikere. Kontrollutvalgets rolle blir utdypet i kapitlet under. De som sitter i sekretariatet har gjerne lang fartstid med kommunal revisjon og gjerne bakgrunn som revisor selv. Derfor kan vi kalle dette for såkalte “ekspert”-intervjuer som ofte kan gi kvalifiserte svar i forhold til problemstillingen vår. Vi har foretatt intervjuer av åtte forskjellige sekretariat hvor vi har intervjuet til sammen 11 personer. Sekretariatene består som regel av 1-3 personer. Vi har som regel intervjuet den personen med lengst bredest erfaring i sekretariatet. I noen sekretariat har vi intervjuet flere personer, det har hatt litt å gjøre med hvilken fordeling av ansvarskommuner de har i sekretariatet. Sekretariatene vi har valgt å undersøke er nøye valgt på bakgrunn av anbefaling fra Norges Kommunerevisorforbund (NKRF), samt egne undersøkelser som tilsa at dette var sekretariat med lengst og bredest erfaring fra kommunal revisjon og konkurranseutsetting. Det at de ikke er tilfeldig valgt ut kan påvirke studien og dette vil vi diskutere senere i kapitlet.

De sekretariatene som har deltatt i studien er presentert i tabellen under. Vi har inkludert hvilket område deres kommuner hovedsakelig er lokalisert. Disse sekretariatene representerer kommuner med alle de fire organiseringsformene for revisjon; privat selskap, IKS, § 27-samarbeid og egenregi. Med dette utvalget får vi med de store byene Oslo, Bergen, Stavanger, Sandnes og Kristiansand. Utvalget dekker små og store kommuner som varierer i befolkningsstørrelse på 200-600.000 innbyggere.

Kontrollutvalgssekretariat	Antall ansatte (Intervjuede i parantes)	Antall kommuner og hvilke som har privat/IKS/§27	Område de dekker	Intervju-form
Rogaland Kontrollutvalgssekretariat (RKS)	3 (2)	<u>2 Privat</u> <u>15 IKS</u>	Sør-Rogaland	Ansikt til ansikt
Vestfold Kontrollutvalgssekretariat (VIKS)	3 (3)	<u>3 Privat</u> <u>4 IKS</u> <u>5 § 27-samarbeid</u>	Vestfold	Ansikt til ansikt
Haugalandet Kontrollutvalgssekretariat (HKS)	2 (1)	<u>10 Privat</u>	Nord-Rogaland	Telefon
Indre Helgeland Kontrollutvalgssekretariat (IHKUS)	1 (1)	<u>3 Privat</u> <u>4 IKS</u>	Sørlige delen av Nord-Norge	Telefon
Buskerud og Omegn Kontrollutvalgssekretariat (KUBIS)	3 (1)	<u>3 Privat</u> <u>14 IKS</u>	Buskerud	Telefon
Agder og Telemark Kontrollutvalgssekretariat (Temark)	6 (1)	<u>34 IKS</u>	Agder og Telemark	Skype
Oslo Kontrollutvalgssekretariat	2 (1)	<u>1 Egenregi</u>	Oslo	Ansikt til ansikt
Bergen Kontrollutvalgssekretariat	2 (1)	<u>1 Privat</u>	Bergen	Ansikt til ansikt
Totalt	22 (11)	22 Privat 71 IKS 5 §27 1 Egenregi inkl. Fylkeskommune		

Tabell 1 - Oversikt over utvalget

VIKS og RKS har lang og bred erfaring med organisering av revisjon i IKS og privat, samt § 27-samarbeid. De er sekretariat for henholdsvis 12 og 17 kommuner og har hatt denne porteføljen siden 2004. Temark er det største sekretariatet med en portefølje på 34 kommuner og fylkeskommuner i Agder og Telemark. De har kun erfaring med kommunale selskap, men forholder seg til tre forskjellige IKS daglig. IHKUS og HKS har begge kommuner med private og kommunale revisjonsordninger og har erfaring med avviklede IKS.

Kontrollutvalgssekretariatene for Oslo og Bergen kan gi oss innsikt i beslutningene som ligger bak deres valg av ordning. Oslo har egne ansatte revisorer mens Bergen gikk fra egen revisor til privat revisor i 2012 og har erfaring fra begge sider. Dette utvalget gir et bredt grunnlag for belysning og diskusjon av problemstillingen.

Vi har anonymisert datasettet ved å gi hver informant en tilfeldig bokstav fra A-K. Slik sett kan siteringer og meninger ikke kobles til sekretariat eller personen. Bakgrunnen til anonymisering blir drøftet etterpå.

3.5.2 Intervjuprosessen

Intervjuene har funnet sted i tidsrommet september til november. Vi har gjennomført fire intervjuer hvor vi har reist ut til sekretariatene. Dette gjelder intervjuene av RKS, VIKS, Oslo og Bergen. Til de resterende fire sekretariatene har vi benyttet Skype- eller telefonintervju. Bakgrunnen for dette ligger i begrensede midler til reise og tid. Intervjuer ansikt til ansikt er en foretrukket løsning i forskning og vi er klar over at Skype og telefon kan føre til at vi mister noe i kontakten og dermed svarene fra intervjuobjektene. Dette vil bli diskutert i validitet- og reliabilitet under.

Alle intervjuobjektene ble kontaktet via telefon og spurt om deres samtykke til å delta i et intervju. De sekretariatene vi spurte stilte opp. I forkant av intervjuet sendte vi en e-post som ga dem informasjonsskrivet om masteroppgaven og vilkårene og rettigheten deres for intervjuet. Dette dokumentet fikk vi i signert form før vi startet intervjuet. I e-posten la vi også ved noen spørsmål slik at de fikk muligheten til å forberede seg til intervjuet. Dette var overordnede spørsmål som omhandlet de samme temaene vi ville undersøke. Vi brakte med vår egen, mer omfattende intervjuguide som ble brukt under intervjuet.

Formuleringen av spørsmålene vil ifølge Saunders et al. (2016) ha betydning for hvor suksessfulle intervjuene vil være. Når vi utformet intervjuguiden hadde vi som utgangspunkt

åpne spørsmål som omhandlet temaet eller begrepet vi undersøkte. Spørsmålene i intervjuguiden ble utformet med tanke på viktige faktorer knyttet til revisjon i kommuner som vi identifiserte på bakgrunn av samtaler med NKRF og fagkyndige revisorer, samt innspill fra tidligere studier og teori. Det var spørsmål som tok for seg tema som kostnad, kvalitet, uavhengighet, transaksjonskostnader etc. og med oppfølgingsspørsmål knyttet til dette. Vi startet med å stille generelle spørsmål for deretter å stille mer direkte spørsmål om vi ikke fikk svar på det vi undersøkte. Etterhvert som intervjuene ble gjennomført etablerte vi oss noen synspunkt og hypoteser som vi kunne teste under noen av intervjuene. Vi var nøye på hvilken rekkefølge spørsmålene kom i og hvordan vi presenterte dem. Dette var viktig for reliabiliteten til intervjuene slik at vi ikke stilte ledende spørsmål.

Intervjuobjektene ble på forhånd fortalt at vi ønsket innsikt i problemstillingen. Vi prøvde å gi dem en forståelse av at vi ikke var der for å være normative og dømme hva som var rett eller galt, men søke ny innsikt og forståelse for alle synspunkter. Intervjuobjektene ble fortalt at det ble gjort lydopptak av intervjuene og at vi ville transkribere intervjuet og deretter sende en kopi til dem. Dette var for at de kunne se over og kommentere det som var blitt sagt og eventuelt rette på noe hvis de mente det var noe som var utydelig eller ikke ble lagt fram riktig. Vi tok også notater underveis for å stille oppfølgingsspørsmål.

Intervjuene hadde en varighet på 60-120 minutter, avhengig av hvor mange vi intervjuet samtidig og hvor mye informasjon relatert til problemstillingen som de kunne bidra med. Eksempelvis hadde ikke Oslo Kontrollutvalgssekretariat erfaring med IKS og private revisjonsselskaper slik som VIKS. Temark hadde heller ikke erfaring fra § 27-samarbeid eller privat revisjon, men kunne forklare hvordan IKS fungerer. De første intervjuene varte litt lenger enn de siste på grunn av at vi etterhvert opparbeidet oss grunnleggende kunnskap som vi ikke trengte å stille i etterfølgende intervjuer. Vi spisset også spørsmålene etterhvert, noe som gjorde at vi fikk mer konkrete svar.

Intervjuene ble transkribert i sin helhet kort tid etter intervjuet ble foretatt, dette for å sikre at flest mulige viktige detaljer ble med i oppsummeringen når vi hadde det friskt i minnet.

3.6 Analyse av kvalitative data

Formålet med å analysere dataene er å finne sammenhenger og få frem funn fra datainnsamlingen. Valg av analysemetode kan påvirke våre resultater og videre drøfting. Det er derfor viktig å være bevisst på dette når en analyserer dataene.

Transkriptet og kommentarene til informantene er brukt som utgangspunkt for analysen. Metoden vi har brukt kalles tematisk analyse og regnes som en generisk fremgangsmåte for å analysere kvalitative data (Saunders et al., 2016). Tematisk analyse handler om at forskeren koder kvalitative data for å identifisere tema eller mønstre for videre analyse som er relatert til forskningsspørsmålet.

I bearbeidelsen av intervjuene, kodet vi dem etter hvilken informasjon vi kunne identifisere i svarene. Svarene fra alle intervjuene ble kategorisert etter tema for å finne likheter og forskjeller som vi kunne trekke frem. I hvert transkript skrev vi en kode i margin ved siden av spørsmålene og svarene. Koden oppsummerte viktige setninger eller fortalte hvilke stikkord vi fant i de forskjellige avsnittene gjennom transkriptet. Under hvert tema skrev vi inn en oppsummering av hva hvert enkelt intervjuobjekt mente om den kategorien. Kodingen reduserte datamengden og gjorde det enklere å lese og analysere. Ofte ble et tema som prising gjentatt flere ganger i løpet av et intervju og derfor var det nyttig for oss å markere hvor i teksten vi diskuterte dette for deretter å finne fram senere. Vi tok for oss og leste hele intervjuer og fylte inn i skjemaet vårt. Dette gjorde vi for å kunne tolke meninger i riktig kontekst slik at vi fikk et mest mulig riktig inntrykk videre i analysen.

Etter å ha sortert svar og kategorisert dem fant vi hvilken mening majoriteten av respondentene hadde og brukte dette som et veiledende funn, men vi tok også notat av hvordan minoriteten så på det samme temaet for å trekke frem nyanser i analysen. Under analysen har vi tatt hensyn til hvilken erfaring sekretariatene har med forskjellige revisjonsordninger. Hvorvidt de har tilgang til eller erfaring med private revisorer, IKS eller egne ansatte revisorer etc. Dette for å kunne øke relevansen i svarene. Det var også viktig å notere hva som var informantens erfaring og hva som var spekulasjoner for å skille fakta fra synsing. Dette kan også få en del å si for analysen.

I analysen presenterer vi funn med tilhørende beskrivelse og sitater. Når vi legger frem empirien trekker vi frem de sitatene som er mest representable for meningene til flere informanter. Det betyr at vi siterer en eller to informanter for å underbygge funnet og komme med sitater for motargument hvor det er relevant. Der hvor vi har benyttet deler av et sitat vises det med tre punktum slik "...". Det innebærer at vi fjerner elementer som enten er gjentakende setninger eller hvor utsagnet forlenges med irrelevant informasjon. Men vi har vært forsiktige med hvordan og når dette brukes for at det ikke skal være fare for at mistolkning

av utsagnene. Derfor har vi i analysen vært nøye på at informasjonen er tolket ut ifra kontekst slik at vi får informantenes sanne mening.

Resultatet av analysen presenteres i kapittel 5.

3.7 Kvantitativt datamateriale

3.7.1 Innhenting og behandling av data

I denne kvantitative delen av oppgaven har vi studert talldata for alle norske kommuner fra 2015. Dette fordi 2015-tall er de nyeste tallene som eksisterer og vi vil her ikke analysere effekter over tid. Vi har hentet våre data fra SSB i tillegg til noe fra Revisorforeningen sin nettside. Variablene vi benytter er kostnad for ”kontroll og revisjon” per innbygger, konkurranseutsatt revisjon, frie inntekter per innbygger, innbyggertall. Hensikten med den kvantitative analysen er å si noe om hvorvidt kommuner som har konkurranseutsatt revisjonen har lavere revisjonskostnader.

Revisjonskostnad

Alle dataene, bortsett fra hvorvidt kommunen bruker privat revisor, hentet vi fra SSB. Kostnaden den enkelte kommunen bruker på revisjon per innbygger hentet vi mer spesifikt fra KOSTRA (KOMmune-STat-RApportering). KOSTRA er SSBs innrapporteringssystem for kommune-Norge (SSB, 2016). Innrapporteringen skjer elektronisk i henhold til en felles standardisert kontoplan. Hensikten er at det skal kunne publiseres enhetlige og sammenlignbare regnskapstall. I vår analyse bruker vi posten ”kontroll og revisjon”. Det er imidlertid hovedsakelig to grunner til at disse tallene ikke er helt optimale.

For det første inneholder posten ”kontroll og revisjon” mer enn bare kostnaden brukt på revisjon. I tillegg til revisjon inneholder posten kostnaden for kontrollutvalgssekretariatet (sekretariatet) og møtegodtgjørelse til kontrollutvalget (KU). Revisjon utgjør imidlertid den klart største delen av denne posten. Enkelte kommuner har tilgjengeliggjort data på hva som inngår i ”kontroll og revisjon”, revisjonskostnaden utgjør da rundt 80 % av denne posten. Det kan være noe positivt med denne tilsynelatende åpenbare svakheten. Vi er interessert i forskjellen på revisjonskostnad ved bruk av private og kommunale revisor. Bruk av private revisorer vil kreve mer arbeid for sekretariatet og til dels også for KU, dette vil nå fanges opp. Dersom kostnadene kun er flyttet over på sekretariatet eller KU ved bruk av privat revisor vil ikke KOSTRA-tallene si at kommuner med privat revisor har lavere kostnad.

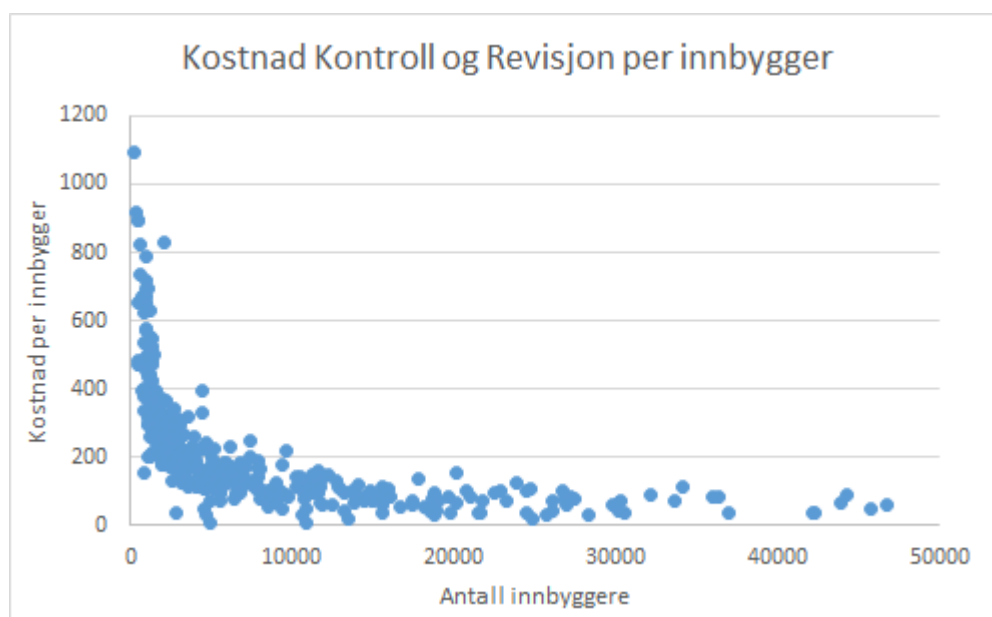
For det andre er det ikke selvsagt at kommunene posterer riktig ifølge våre informanter. Det skyldes trolig både mangelfull opplæring og at kommunen ikke ser særlig stor nytte i å anstrenge seg for å få det til nøyaktig. Det er imidlertid lite som tyder på at det systematisk rapporteres feil, eksempelvis ved at man klassifiserer revisjonsutgiften galt når den konkurranseutsettes. Informantene våre sier derfor at tallene aggregert sett tegner et brukbart bilde av situasjonen.

Konkurranseutsatt

Informasjon om hvorvidt kommunen har konkurranseutsatt revisjonen henter vi fra Revisorforeningen.no (2016) og fra informantene våre. Informasjonen på Revisorforeningen sin nettside om temaet er oppdatert 23.11.2015, og fanger opp hvilke kommuner som brukte privat revisor i 2015. Det er to kommuner som har konkurranseutsatt og valgt et IKS, dette har vi fått kjennskap til gjennom intervjuene. Dette er en dummyvariabel som er én hvis kommunen har konkurranseutsatt revisjonen og null ellers.

Innbyggertall

Vi inkluderer innbyggertall som en kontrollvariabel da tidligere forskning (Johnsen et al., 2004) viser en sammenheng mellom folketall og revisjonskostnad per innbygger. Denne forskningen viser at det er en stordriftsfordel i kommunen ved å drive kommunal revisjon. Kommuner med mange innbyggere har lavere revisjonskostnade per innbygger. Variabelen inkluderes følgelig for å kontrollere for denne effekten.



Figur 1: Revisjonskostnad per innbygger og antall innbyggere

Figur 1 er tilsvarende som det Johnsen (Johnsen et al., 2004) viste og er her tatt med for å illustrere hvorfor vi har gjort en logaritmisk transformasjon av innbyggervariabelen. Figuren viser at det ikke er en lineær sammenheng mellom kostnad for “kontroll og revisjon” per innbygger og antall innbyggere. Stordriftsfordelene virker å være uttømt ved kommunestørrelse på mellom 5.000 og 10.000 innbyggere. Tolkningen blir noe annerledes etter å ha gjort en logaritmisk transformasjon, én prosent, istedenfor én enhet, høyere innbyggertall innebærer nå x lavere kostnad per innbygger. Dette vil gi en bedre tilnærming enn ved å anta linearitet.

Frie inntekter

Kommunens frie inntekter per innbygger er vårt estimat på hvor rik den enkelte kommunen er. Frie inntekter er de midlene kommunen kan bruke som staten ikke legger føringer for (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2015). Denne posten utgjør omtrent 75 % av kommunens inntekt og kommer fra skatteinntekt og rammetilskudd. I tillegg til frie inntekter består kommunens inntekt av tilskuddsordninger. Dette er øremerkede midler. Vi ønsker å kontrollere for at rike kommuner bruker mer på revisjon. Det er hovedsakelig enten fordi de unner seg denne luksusen eller blir sløve med å kutte kostnader når de er rike. Øremerkede midler blir da ikke relevante på samme måte som frie inntekter.

3.7.2 Trimming av datasett

Vi har fjernet alle kommunene som har 0 i kostnad for “kontroll og revisjon”. Dette fordi disse kommunene åpenbart har feilrapportert. Ved å gjøre dette gikk vi fra 428 til 423 kommuner. I tillegg fjernet vi alle kommuner med under 100.000 kroner i total kostnad for “kontroll og revisjon”. Dette begrunner vi med at Utsira, Norges minste kommune, brukte i 2015 218.000 kroner på “kontroll og revisjon”. Siden lite tyder på at Utsira bruker spesielt mye på “kontroll og revisjon” i forhold til sitt folketall, antar vi at kommuner som brukte under 100.000 kroner har feilrapportert. Ved å gjøre dette gikk vi fra 423 til 421 kommuner.

3.7.3 Forutsetninger for regresjonsanalyse

For å unngå forventningsskjevne estimatorer kreves det at fire antagelser er oppfylt (Wooldridge, 2015). Det kreves at modellen for populasjonen er lineær i sine parametere, at vi har et tilfeldig utvalg, ikke perfekt multikollinearitet og “zero conditional mean”.

Kritisk for forventningsrette estimatorer er antagelsen som heter “zero conditional mean” (Wooldridge, 2015). Denne antagelsen går ut på at feilleddets forventningsverdi betinget på de uavhengige variablene er null.

Modellen vår er som følger:

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 * x_{1i} + \beta_2 * x_{2i} + \beta_3 * x_{3i} + u_i$$

Antagelsen om “zero conditional mean” blir da:

$$E(u_i | x_{1i}, x_{2i}, x_{3i}) = 0$$

Dette innebærer at feilleddet ikke kan være korrelert med én eller flere av de uavhengige variablene. Dersom feilleddet korrelerer med avhengig variabel og minst én av de uavhengige variablene vil vi få utelatt variabelskjevhet. Dette vil enten føre til overestimert eller underestimert koeffisient for den gjeldende uavhengige variabelen.

3.7.4 Analyse av kvantitative data

Vi har gjennomført regresjonsanalyse med Dataanalyse-tillegget for Microsoft Excel. Excel er ikke en programvare som har sin styrke i statistisk analyse, men til våre formål fungerer det.

$$\text{kostnad kontroll og revisjon}_i = \beta_0 + \beta_1 * \text{konkurranseutsatt}_i + \beta_3 * \ln(\text{innbyggertall})_i + \beta_3 * \text{frie inntekter}_i + u_i$$

Kostnad for “kontroll og revisjon” per innbygger er vår avhengige variabel, mens konkurranseutsatt, innbyggertall og frie inntekter per innbygger er uavhengige variabler. Vi benytter multippel regresjon i denne studien da det er hensiktsmessig for oss å inkludere kontrollvariabler i tillegg til variabelen for konkurranseutsetting. Ved å inkludere signifikante kontrollvariabler reduseres problemet med utelatt variabelskjevhet, man kan da i noe større grad anta ceteris paribus (alt annet likt), og i noe større grad tolke konkurranseutsetting-effekten som en kausal effekt (Angrist & Pischke, 2014). Regresjonsanalyse, eller mer beskrivende, minste kvadraters metode, estimerer koeffisienter ved å minimere summen av de kvadrerte forskjellene på observert data og det som blir predikert av modellen (Wooldridge, 2015).

3.8 Evaluering av metode

3.8.1 Validitet

Ifølge Saunders et al. (2016) handler validitet om i hvilken grad datainnsamlingsmetoden måler det den var ment å måle, og i hvilken grad forskningsfunnene faktisk er det de utgir seg for å være. Vi skiller ofte mellom ekstern validitet og intern validitet. Ekstern validitet handler om i hvilken grad funnene kan generaliseres til andre kontekster. Intern validitet handler om i hvilken grad funnene skyldes faktiske hendelser og ikke er fremkommet som en konsekvens av innsamlingsmetoden, dette kalles også kredibilitet.

I kvalitative studier kan generalisering være vanskelig, men det er ikke nødvendigvis formålet med denne typen undersøkelser heller (Saunders et al., 2016). Angående generalisering tror vi likevel noen funn kan relateres til andre kontekster. Dette gjelder spesielt transaksjonskostnader og kostnaden ved å gjennomføre en anbudsprosess fordi det er en generell problemstilling. Både sykehus, renhold, renovasjon og andre tjenester trenger å kontraktsfestes. Effekten av høy kompetanse på å kontraktsfeste revisjonstjenesten vil trolig ha mye av samme effekt som kompetanse på å kontraktsfeste andre tjenester. Det er trolig også andre sider ved konkurranseutsetting av revisjon som har relevans ved konkurranseutsetting generelt, som eksempelvis effekten konkurranse mellom aktører har på kvaliteten.

Vi vurderer prosjektet til å inneha god kredibilitet. Altså at måten vi har fremstilt informantenes meninger på stemmer overens med deres faktiske meninger (Saunders et al., 2016). Dette da vi konsekvent har stilt oppfølgingsspørsmål og oppsummert vår egen tolkning underveis for å få disse bekreftet eller avkreftet.

Vi har også benyttet oss av deltagervalidering. Dette ved at vi har sendt forskningsdataene tilbake til informantene for at informantene skulle kunne bekrefte/avkrefte og kommentere på det vi hadde samlet inn (Saunders et al., 2016). Etter å ha gjennomført intervjuet og transkribert har vi sendt transkriptet tilbake til informanten for å be personen lese gjennom og bekrefte det som har blitt sagt. Vi har også latt personen kommentere informasjonen for å gi mulighet til bedre forståelse av funnene.

Triangulering av informasjonen innebærer å bruke flere kilder eller metoder for å samle inn data for å bekrefte kredibiliteten til dataene (Saunders et al., 2016). Dette er en metode vi har delvis benyttet når vi har undersøkt kostnadsaspektet ved revisjonstjenesten. Der har vi hentet

data fra SSB for å bekrefte eller avkrefte hva som er kommet frem i intervjuene. Dette hever kredibiliteten til forskningsdataene. Kredibiliteten styrkes av at andre har gjort tilsvarende eller lignende funn tidligere. Da tenker vi på Johnsens bidrag (Johnsen et al., 2004), Breunig et al. (2009), Indset og Tjerbo (2011) og andre oppgaver som har belyst lignende temaer. Dette gjør oss mer komfortable med at våre funn ikke er svært ulike fra virkeligheten.

Antall observasjoner kan trekke ned validiteten til en studie (Saunders et al., 2016). Vi har intervjuet 11 personer og forhørt oss med fagkyndige som eksempelvis NKRF og en revisor med god erfaring fra bransjen. En kan hevde at 11 personer ikke er nok for å trekke konklusjoner. Informantene er imidlertid ansatt i kontrollutvalgssekretariat og kan kalles “eksperter” på området. Deres uttalelser veier tyngre enn tilfeldig valgte personer fra kommunen. Dette styrker validiteten i studien.

På bakgrunn av ovennevnte drøfting vurderer vi validiteten som relativt god. Vi mener med andre ord at forskningsfunnene er det de utgir seg for å være.

3.8.2 Reliabilitet

Reliabilitet handler om hvorvidt andre forsker ville fått tilsvarende funn ved å utføre samme studie (Saunders et al., 2016). Reliabilitet i kvalitativ metode handler imidlertid ikke nødvendigvis om hvorvidt andre forskere ville kommet til samme resultatet i replikerte studier, men om andre forskere vil anerkjenne pålitelighetene til funnene gjennom en god beskrivelse av studiens fremgangsmåte. For å si noe om studiens reliabilitet er det tre sider vi bør vurdere. Det er intervjuerbias, responsbias og deltakerbias.

Intervjuerbias handler om hvorvidt vi har gjennomført intervjuene på en måte som har påvirket svarene informantene har gitt (Saunders et al., 2016). Det være seg om vi eksempelvis har stilt ledende spørsmål, eller bevisst unnlatt å spørre om ting som vi vet ville gitt resultat vi ikke ønsket. Vi lagde en intervjuguide basert på samtaler med NKRF og fagkyndige revisorer, samt innspill fra tidligere studier og teori. Dette reduserer påvirkningen vi har på spørsmålene som blir stilt i intervjusituasjonen. Samtidig har vi modifisert intervjuguiden noe underveis når ny informasjon har fremkommet. Dette krevdes på grunn av den eksplorerende siden ved studien. Den forholdsvis aktive bruken av intervjuguiden gjør at vi ikke opplever intervjuerbias som et problem.

Responsbias dreier seg om hvorvidt informantens svar er påvirket av at det er en intervjusituasjon (Saunders et al., 2016). Informanten kan eksempelvis føle at han må svare på en viss måte utfra hva han tror er lurt eller riktig å si. Gjennom anonymisering reduserer vi responsbias da det respondentene sier ikke vil få noen følger for informantene personlig. Kommunal revisjon er et upersonlig tema for kontrollutvalgssekretariatene da det snakker om deres erfaring med andres arbeid. Det kan tenkes at på de områder som berører sekretariatenes oppgaver/arbeid, unngår de å fortelle negative ting, men det er hovedsakelig temaer som ikke er sentrale i denne studien.

Større grad av anonymitet kan tenkes å bidra til mer oppriktige svar. Et spørreskjema vil kunne virke mer anonymisert enn intervjuer. Vår tilstedeværelse som intervjuere kan ha påvirket intervjuobjektene til å svare annerledes. Om det er et sensitivt tema kan det tenkes at intervjuobjektet er redd for å ytre sin mening. Derfor handler det om å ufarliggjøre situasjonen og sikre deres anonymitet. Vi forsikret intervjuobjektene om at de ikke kom til å stå ved navn i masteroppgaven. Kontaktinformasjonen deres ble også lagret på et sikkert sted og ville ikke bli sett av andre enn oss. Gjennom dette håper og tror vi at responsbias er unngått. Med andre ord, at det som er fremkommet gjennom intervjuene er deres sanne mening og ikke svar som følge av at det er en intervjusituasjon.

Deltakerbias går ut på om det er organisatoriske forhold ved måten vi har gjennomført intervjuene på som fører til skjevt utvalg (Saunders et al., 2016). Dette eksempelvis ved at intervjuene har vært så tidkrevende at en type informanter velger å ikke delta. I vår undersøkelse kan dette være knyttet til at vi valgte å gjennomføre intervju ansikt til ansikt, intervju over Skype og telefon. Vi erfarte at ved noen av intervjuene hvor vi tenkte å gjøre det over Skype passet det seg bedre å gjøre det over telefon. Det at vi benyttet telefon i disse tilfellene førte til at vi intervjuet alle informantene vi hadde planlagt å intervju. Utvalget er ikke fremkommet ved at en del av populasjonen meldte seg frivillig. På denne måten unngår vi deltakerbias ved at utvalget ikke kun består av sekretariatene som ønsker å uttale seg om temaet. Vi har selv plukket ut utvalget basert på anbefalinger om hvilke sekretariat som har mest erfaring og kunnskap om temaet. Selv om utvalget ikke er bestemt tilfeldig, anser vi ikke dette som en kilde til skjevhet. Felles for sekretariatene vi har vært i kontakt med er ikke at de har et spesielt syn på konkurranseutsetting, men heller at de har tanker om konkurranseutsetting.

På bakgrunn av drøftingen ovenfor vurderer vi reliabiliteten til å være relativt høy.

3.9 Etiske hensyn

Før vi startet datainnsamlingen kontaktet vi Norsk senter for forskningsdata (NSD) for å melde inn oppgaven. NSD er personvernombud for forskning og har inngått avtale med samtlige universiteter, de vitenskapelige og statlige høyskoler og en rekke helseforetak og forskningsinstitutter (Norsk senter for forskningsdata, 2016). Dette gjøres for å vite at personopplysninger behandles korrekt.

Vi vurderer det som viktig å anonymisere informantene da det kan være uheldig for informantene om de eksempelvis har uttalt seg kritisk enten for eller mot konkurranseutsetting, da dette er et hett ideologisk spørsmål enkelte steder. I tillegg til å holde informantene anonyme i oppgaven sendte vi som nevnt tidligere de transkriberte intervjuene i retur til informantene slik at de blant annet fikk mulighet til å korrigere eller fjerne eventuell sensitiv informasjon.

Det å ikke fortelle for mye til nye intervjuobjekter om tidligere funn og fra hvilke kilder vi har de ulike funnene er også et viktig etisk moment. Det er lett å glemme seg og røpe for mye. Vi vil si at vi i stor grad har sikret informantenes anonymitet gjennom hele prosessen, både i intervju og gjennom skrivingen.

4. Kontekstbeskrivelse

I dette kapittelet vil vi redegjøre for konteksten til oppgaven. Vi vil gå gjennom kontrollutvalgets rolle i kommunen samt kontrollutvalgssekretariatenes oppgaver. Videre presenteres hva kommunal revisjon går ut på og hvordan det skiller seg fra revisjon i privat sektor. Vi går gjennom både regnskaps- og forvaltningsrevisjon før vi gjør rede for de ulike revisjonsordningene en finner i kommunal revisjon. Vi avslutter kapittelet med å diskutere anbudskonkurranser ved kommunale anskaffelser.

4.1 Kommunen, kontrollutvalg og sekretariat

Kommunal egenkontroll er den kontroll kommunen selv gjennomfører overfor egen virksomhet (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). Den skal bidra til å styrke allmennhetens tillit til forvaltningen gjennom forebygging og avdekking av misligheter og andre uheldige forhold. For å sikre en god egenkontroll av forvaltningen har staten lovpålagt kommunestyret å opprette et kontrollutvalg. Kontrollutvalget skal se til at kommunen følger regelverket, at virksomheten er målrettet, effektiv og etisk til beste for kommunens innbyggere. Utvalget bestiller årlig forvaltningsrevisjonsrapporter fra revisor for å gjennomgå enkelte områder i kommunens virksomhet. I tillegg brukes regnskapsrevisjonen samt selskapskontroller i kontrollen av kommunen (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). Det er kontrollutvalgets oppgave å påse at kommunen har en forsvarlig revisjonsordning (Norges Kommunerevisorforbund, 2016c). Det er likevel kommunestyret som har det overordnede kontrollansvaret for virksomheten og har således en viss påvirkning på hvor godt tilsynet kan foregå.

Kontrollutvalget velges av kommunestyret, men består som regel av politikere fra flere partier i kommunen. Minst ett av medlemmene skal være medlem av kommunestyret, men ellers kan de som sitter i kontrollutvalget ikke være representert i andre politiske utvalg eller være ansatt i kommunen (kommuneloven, 1992, § 77).

For å føre tilsynet med kommunens virksomhet får kontrollutvalget lovpålagt støtte fra et uavhengig kontrollutvalgssekretariat som ikke er knyttet til kommunen eller revisor (kommuneloven, 1992, § 77). Sekretariatet “skal påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet og at utvalgets vedtak blir iverksatt” (kommuneloven, 1992, § 77). Sekretariatet fungerer som utvalgets administrative støtte samt rådgivende organ

ved spørsmål om “kontroll og revisjon” (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). De bør derfor ha god kompetanse på revisjon. Mange av lederne for kontrollutvalgssekretariatene har revisorbakgrunn eller flere års erfaring med revisjon, men det kan også være fordelaktig med annen kompetanse slik som juss og statsvitenskap. Kommuner har også adgang til å bruke uavhengige private eller kommunale revisjonsselskap som kontrollutvalgssekretariat.

4.2 Revisjon

Revisjon er et av de viktigste verktøyene for å føre kontroll med forvaltningen. I kommuner skal det gjennomføres regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i henhold til god kommunal revisjonsskikk (kommuneloven, 1992, § 77). Det er ikke egen sertifisering av kommunale revisorer slik som det er i privat sektor (BDO, 2012). Det stilles likevel utdanning- og praksiskrav til kommunens ansvarlige revisor tilsvarende Finanstilsynets krav til registrerte og statsautoriserte revisorer. Det stilles kun krav til ansvarlig revisor men ikke til revisors medarbeidere (Ludvigsen & Lund, 2015). NKRF og Den norske revisorforening (DnR) holder likevel kurs, etterutdanner og foretar kvalitetskontroll av sine medlemmer for å sikre høy faglig kvalitet i revisjonen selv om dette ikke er krav fra myndighetene (Norges Kommunerevisorforbund, 2016c). Revisjonen i Norge følger internasjonale standarder og kravet om god kommunal regnskapsskikk (BDO, 2012).

4.2.1 Regnskapsrevisjon

Ved regnskapsrevisjon skal revisor vurdere om kommunens årsregnskap er avlagt i henhold til lov, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). Dette innebærer blant annet å gjøre vurderinger av internkontrollen og rutinene, vurdere de viktigste regnskapslinjene i regnskapet og gjennomføre attestasjoner. Formålet med regnskapsrevisjon er å få en uavhengig og selvstendig bekreftelse på at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (NOU, 1997:9).

Vesentlighetsgrense og risiko

Vesentlighetsgrensen er grensen for hvor små beløp revisor skal ta hensyn til og undersøke i regnskapet (Ludvigsen & Lund, 2015). Grensen fastsettes basert på revisors faglige skjønn, på et nivå hvor beløp under grensen vurderes til å ikke være vesentlige nok til å påvirke de økonomiske beslutningene som tas av brukerne basert på regnskapet. For lav vesentlighetsgrense innebærer unødvendig mye jobb for revisor og kostnad for kunden. For høy grense øker risikoen for at betydelige feil ikke oppdages (Jorstad, 2014).

Revisor må blant annet gjøre en vurdering av risikoområder i kommunen for å bestemme en vesentlighetsgrense (Ludvigsen & Lund, 2015). Om revisor gjør dårlige vurderinger, eller bevisst setter grensen for høyt, kan det føre til at revisor blir erstatningsansvarlig overfor kommunen. Det betyr at ved høyere vesentlighetsgrense tar også revisor en større risiko.

4.2.2 Forvaltningsrevisjon

Den overordnede hensikten med forvaltningsrevisjon er å si om kommunen tar de riktige beslutningene og om kommunen gjennomfører tiltakene på beste måte (Norges Kommunerevisorforbund, 2016c). I henhold til loven skal forvaltningsrevisjon være “systematisk vurdering av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger” (kommunelovens, 1992, § 77 nr. 4). Kontrollutvalget velger hvilke tjenesteområder av kommunen som skal undersøkes, basert på en risiko og vesentlighetsvurdering (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). Forvaltningsrevisjon må, som regnskapsrevisjon, forholde seg til god kommunal revisjonsskikk og etablerte standarder på området. En god forvaltningsrevisjon innebærer blant annet at det legges frem oppstartsbrev, har et sterkt datagrunnlag, har revisjonskriterier, gjør logiske og objektive vurderinger og fremmer hensiktsmessige anbefalinger (Aarrestad, 2016).

4.2.3 Selskapskontroll

Selskapskontroll har kommet som en konsekvens av at stadig mer av kommunens tjenesteområder organiseres innenfor aksjeselskaper, interkommunale selskaper eller andre selvstendige rettssubjekter (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). Eierskapskontroll er en del av selskapskontrollen som må gjøres hvert år. Eierskapskontroll handler om hvordan kommunen bruker sin eierposisjon, og om dette er i overensstemmelse med kommunens interesse. Denne kontrollen defineres ikke som revisjon og kan utføres av sekretariat, revisor eller andre. Forvaltningsrevisjon av selskapet er den andre delen av selskapskontroll. Denne delen er frivillig og inneholder det samme som for vanlig forvaltningsrevisjon, og gjennomføres hvis kontrollutvalget finner det nødvendig.

Forvaltningsrevisjonen innen selskapskontroll vil være omfattet når vi omtaler forvaltningsrevisjon generelt. Eierskapskontroll blir forholdsvis neglisjert av tidligere studier på feltet, slik som Breunig et al. (2009), og Simonsen (2011). I samsvar med tidligere studier

anser vi dette for lite sentral del av kommunal revisjon og vil derfor ikke drøfte dette videre i oppgaven.

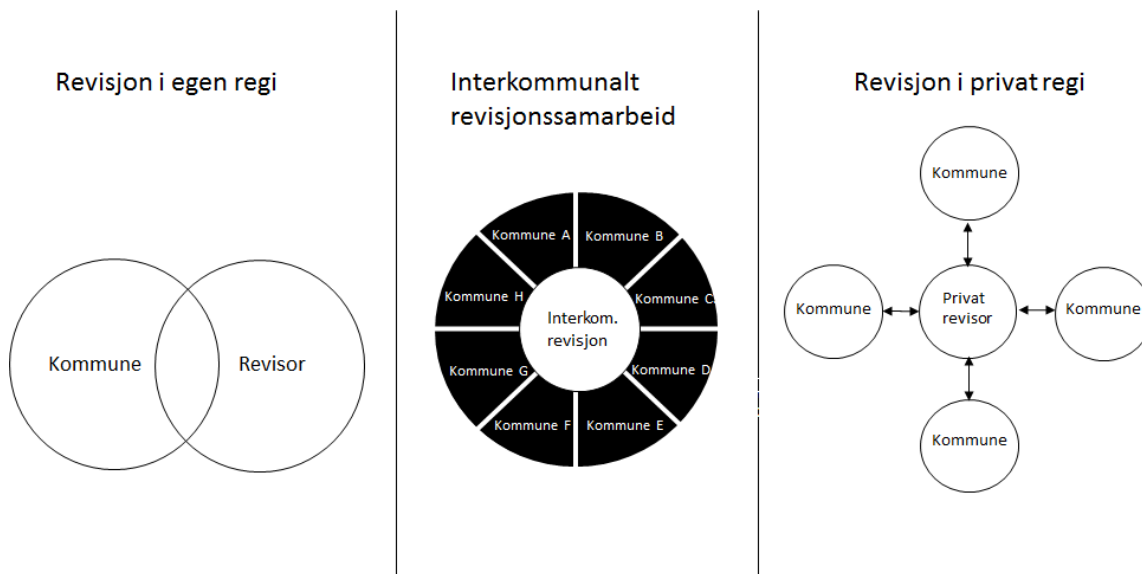
4.3 Forskjeller mellom revisjon av en kommune og et aksjeselskap

Grunnlaget for revisjon er noe ulikt for en kommune og et privat selskap. Hensikten med revisjon av private selskap er hovedsakelig å skape tillitt i kapitalmarkedet (Baksaas, 2016). Dette skaper verdi ved at man krever lavere avkastning når tilliten er større, og usikkerhet blir mindre. Det er en rekke interessenter som setter pris på et troverdig finansregnskap. Det være seg eiere, långivere, kunder, leverandører, ansatte eller myndigheter. Revisor skal avdekke de feil som er så vesentlige at de ville påvirket regnskapsbrukernes beslutninger. Dette er likt med kommunal revisjon, men beslutningene som ville blitt påvirket er ulike.

Kommunal revisjon skal ikke sikre tillit i kapitalmarkedet på samme måten (Baksaas, 2016), men tillit til at kommunestyret og politikerne forvalter samfunnets ressurser på en god måte. Fremfor lønnsomhet, vurderer forvaltningsrevisjon heller om ressursene har medført endringene de var tiltenkt for innbyggerne. Regnskapsrevisjon ligner imidlertid mer på revisjon av et privat selskap, men brukerne av det reviderte regnskapet avviker betraktelig.

4.4 Revisjonsordning

Til utførelsen av revisjonen har kommunene etter endringene i kommuneloven i 2004 muligheten til å velge privat revisor ved konkurranseutsetting eller ha en kommunal revisjonsordning. Kommunal revisjonsordning organiseres som et interkommunalt samarbeid i form av Interkommunalt Selskap (IKS) eller et § 27-samarbeid, alternativt kan kommunen ansette egen revisor. Det er kommunestyret etter innstilling fra kontrollutvalget som velger revisjonsordning og dernest velger revisor (Kommunal- og regionaldepartementet, 2011). Kun kontrollutvalget har innstillingsrett overfor kommunestyret i valg av revisjonsordning og revisor. Figur 1 viser hvordan forholdet mellom revisor og kommunene er for de ulike revisjonsordningene.



Figur 1 - Oversikt over revisjonsordningene (Breunig et al., 2009)

4.4.1 Bruken av de ulike ordningene

Når denne masterutredningen skrives er det i Norge totalt 428 kommuner (Store norske leksikon, 2016a). Blant disse har 51 konkurranseutsatt revisjon (Revisorforeningen, 2016). Omtrent 12 % av kommunene benytter seg dermed av privat revisor. Det er 28 revisjons-IKS-er som omfatter 324 kommuner (Norges Kommunerevisorforbund, 2016a) og 4 § 27-revisjonssamarbeid (Leknes et al., 2013). Denne fordelingen tilsier at IKS er sterkt favorisert.

Vi vil gå gjennom de ulike ordningene nedenfor.

4.4.2 Privat revisor

Per i dag er det hovedsakelig tre store private revisjonsselskaper som konkurrer om kommunal revisjon, det er BDO, KPMG og Deloitte. Tidligere har det vært noen mindre private selskaper som har deltatt i anbudsprosessene, men i dag står det tre selskaper igjen (Breunig et al., 2009).

Kommunestyret har mulighet til å “inngå avtale med annen revisor” etter kommunelovens § 78 nr. 3. Dette var først tiltenkt private revisjonsfirmaer, men etter ordlyden kan dette også innbefatte kjøp av tjenester fra revisjons-IKS de ikke er medeiere i. I en slik ordning har ikke kommunen noen innflytelse over selskapet det kjøper tjenester fra med tanke på bemanning eller organisering av enheten. Det betyr at kommunen må sikre gode kontrakter for å ivareta deres interesser i tilstrekkelig grad (Olsen, Birkelid, Johansen & Laastad, 2012). Kommunale selskap begrenses ofte av “egenregi”-regelen som sier at maksimalt 20 % av omsetningen kan

komme fra andre virksomheter enn eierne. De er karakterisert som kommunale selskaper og vil ift. de store private fremstå som mindre aktører.

Kommunen kan konkurranseutsette hele eller deler av revisjonen. Dette vil si at de kan velge å sette regnskapsrevisjonen, forvaltningsrevisjonen eller begge revisjonene ut på anbud. Kjøp av revisjonstjenester i markedet regnes som offentlig anskaffelse og omfattes av lov om offentlige anskaffelser.

4.4.3 Kommunal revisor

Kommunal revisjonsordning organiseres enten i egenregi eller ved å inngå et interkommunalt samarbeid. Et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 78 nr. 3 kan organiseres på flere måter, men de vanligste og mest realistiske alternativene i valg av revisjonsordning er (Olsen et al., 2012):

- Felles styre etter kommuneloven, 1992, § 27 med status som egen juridisk person.
- Interkommunalt selskap etter IKS-loven, 1999, nr. 6.

NKRF anbefaler en ordning etter IKS-loven da det er en ryddigere regulering av samarbeidet enn i et § 27-samarbeid (Olsen et al., 2012), men vi vil ta for oss begge ordningene da begge er i bruk i dag.

Interkommunalt selskap

IKS-loven ligner i stor grad på aksjeloven og IKS har derfor mange likheter med et aksjeselskap. Både kommuner, fylkeskommuner og andre IKS-er kan delta i et IKS og har til sammen et ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser fordelt på deltakernes eierandel i selskapet (Ludvigsen & Lund, 2015). Dette tilsvarer DA-selskap i privat sektor. Eierkommunene utøver sin myndighet gjennom representantene sine i representantskapet. Representantskapet tilsvarer generalforsamlingen og er øverste organ. Alle kommuner skal ha minst en representant i representantskapet, men det fastsettes i selskapsavtalen hvor mange de enkelte kommunene kan ha. Store kommuner kan derfor ha flere representanter enn mindre kommuner (Olsen et al., 2012). Representantskapet velger et styre som igjen velger daglig leder som står for den daglige driften av selskapet. Det kan være bestemmelser i selskapsavtalen som sier at enkelte vedtak kun kan fattes av representantskapet og ikke av styret. Dette gjelder særlig vedtak som går på endring av eierstrukturen i selskapet.

Som regel avtales det også hvilke revisjonstjenester selskapet skal levere til den enkelte kommune, hvor lang periode de binder seg og kostnaden for tjenesten (Ludvigsen & Lund, 2015). Revisjons-IKS kan fordele kostnader etter litt forskjellige modeller. Noen IKS har et fast driftstilskudd hvor eksempelvis faste kostnader deles etter eierbrøk og variable kostnader etter medgåtte ressurser til revisjon, mens andre IKS fakturerer kun etter medgåtte ressurser. Andre IKS igjen, kan operere med et fast driftstilskudd, men at attestasjoner og selskapskontroll er tjenester som tilleggsfaktureres.

Revisjons-IKS-ene varierer i antall ansatte. De minste IKS-ene kan ha rundt 3-6 ansatte og de største IKS-ene har rundt 20-30 ansatte. Eksempelvis Rogaland Revisjon IKS som reviderer 16 kommuner samt Rogaland fylkeskommune, har 21 ansatte (Rogaland Revisjon IKS, 2016). KomRev NORD som reviderer 33 kommuner og en fylkeskommune har 36 ansatte (KomRev Nord, 2016).

§ 27-samarbeid som et eget rettssubjekt

Et § 27-samarbeid er fra kommuneloven (1992) en mulighet for å samarbeide på tvers av kommunegrenser om diverse kommunale oppgaver. Bestemmelsen er lite presis og har en løsere regulering av samarbeidet enn for IKS. Dette gir et grunnlag for enkel etablering av et interkommunalt samarbeid. Lite regulering stiller imidlertid større krav til hvordan vedtektene utformes for at samarbeidet skal bli vellykket (Bernt & Overå, 2011).

Et eget styre er det øverste organet for samarbeidet og har beslutningsmyndighet over fellesoppgavene (Olsen et al., 2012). Kommunene har begrenset instruksjonsrett overfor styret, men får innflytelse gjennom representantene sine.

En kan velge at et § 27-samarbeid skal være et eget rettssubjekt eller ikke. I tilfellet med revisjon er det fordelaktig at revisjonssamarbeidet er organisert som rettssubjekt for det gir mest ryddige forhold for virksomheten (Olsen et al., 2012). Dette handler om å ha eget budsjett- og regnskapsansvar, mulighet til å ansette, inngå avtaler med leverandør og være registrert med eget organisasjonsnummer. Kommunene vil likevel være ansvarlige for virksomheten økonomiske forpliktelser.

Egenregi

Egenregi innebærer at kommunen ansetter en egen revisor. Kommunerevisjonen utgjør da en del av kommunen med et vanlig ansettelsesforhold (Ludvigsen & Lund, 2015). Dette er i

kommuneloven § 79 et unntak fra revisorloven om at revisor ikke kan være ansatt hos den som revideres.

På grunn av revisors krav til uavhengighet er kommunerevisjon underlagt en annen instruksjonsmyndighet enn fra kommunens administrasjon (Ludvigsen & Lund, 2015). Revisor rapporterer til kontrollutvalget og mottar ikke instruksjon eller pålegg om revisjonsfaglige forhold fra kommuneadministrasjonen, men er ellers bundet av samme regelverk som andre ansatte i kommunen (Olsen et al., 2012).

4.5 Revisors uavhengighet

Et viktig prinsipp i revisjon er revisors uavhengighet, og det skilles ofte mellom tilsynelatende og faktisk uavhengighet (Indset & Tjerbo, 2011). Tilsynelatende uavhengighet handler om at revisor fremstår som uavhengig, og dette oppnås ved å organisere forholdet mellom revisor og revidert part på en måte som gir legitimitet. Faktisk uavhengighet går ut på at revisor har en uavhengig grunnholdning og innstilling i gjennomføring og rapportering av revisjonsoppdraget. En kan se på uavhengighet som sannsynligheten for at revisor vil rapportere en oppdaget feil (Johnsen et al., 2004). Egeninteresse vil kunne svekke både evnen og viljen til å oppdage, og til å rapportere dette. Faktisk og tilsynelatende uavhengighet er nødvendig for at revisor skal kunne gi uttrykk for og bli anerkjent for å gi uttrykk for en konklusjon uten å være partisk eller ha interessekonflikter (Indset & Tjerbo, 2011). Ifølge kommuneloven § 79 er det ikke i strid med kravet om uavhengighet at revisor er fast ansatt i kommunen (Olsen et al., 2012). Dette er i kontrast til privat sektor hvor revisorloven fastslår at revisor ikke kan være ansatt i selskapet det reviderer.

4.6 Kvalitet i revisjon

Breunig et al. (2006) deler kvalitet inn i brukerdefinert og teknisk kvalitet. Teknisk kvalitet er ifølge den kvaliteten som kan måles, veies og telles ut ifra objektive kriterier. Denne typen kvalitet følger definerte krav som følge av lov, normer og regler. Brukerdefinert kvalitet er hvordan brukeren opplever rapporten. Dette går ut på i hvilken grad brukeren føler den får en rapport som er tilpasset nivået til leseren, enkel å navigere i, rapporterer om relevant informasjon osv. Opplevd kvalitet er subjektivt og måles gjerne gjennom spørreundersøkelser.

I regnskapsrevisjon er brukerdefinert kvalitet mindre gjeldende fordi sluttproduktet er en standard revisjonsberetning på to sider som ikke skal variere i særlig grad mellom

revisjonsordninger. Derfor blir det heller ikke noe poeng i å diskutere hva brukerne mener om denne rapporten. Basert på Breunig et al. (2006) sin definisjon definerer vi kvalitet i regnskapsrevisjon som at revisjonen følger krav fra lov, normer og regler for god revisjonsskikk.

I forvaltningsrevisjon er brukerdefinert kvalitet noe mer relevant enn teknisk. Vi ønsker likevel å trekke frem de viktigste sidene fra teknisk også, derfor definerer vi kvalitet i forvaltningsrevisjon som rapporter med et ryddig oppsett, følger metode for forvaltningsrevisjon og gir relevant og tilgjengelig informasjon for brukeren. Dette er også kriterier som Ludvigsen og Lund (2015) bruker i sin rapport. Videre i oppgaven vil vi bruke disse definisjonen for å diskutere kvalitet i revisjon.

4.7 Konkurransetsetting i offentlig sektor

Forskning har vist at det er konkurranseelementet og ikke det at en privat aktør tar over produksjonen i seg selv som kan gi en kostnadsreduksjon (Hodge, 2000). Det baseres på at private aktører som er monopolister er lite produktive. Incentivet til å drive produktivt som følge av frykt for at andre kan ta over oppgaven vil kunne eksistere både i kommunale og private enheter. En kommunal revisjonsenhet kan eksempelvis få signaler fra kommunestyret om at det er mulig at tjenesten vil bli satt ut på anbud, trussel om konkurranse kan også gjøre seg gjeldende kun ved at andre kommuner har konkurranseutsatt tjenesten. Denne effekten vil vanligvis bidra til at enheten tar mer hensyn til kostnad og kvalitet (Johnsen et al., 2004).

Når en kommune konkurranseutsetter revisjonstjenesten så gjøres dette i form av anbudskonkurranse (Olsen et al., 2012). Anbudskonkurranser baseres blant annet på et likebehandlingsprinsipp, dette går ut på at de potensielle tilbyderne skal behandles likt og at objektive kvalifikasjons- og tildelingskriterier skal ligge til grunn for å velge vinneren (Lov om offentlige anskaffelser). Både private og offentlige enheter gis da muligheten til å komme med et tilbud på produksjonen av tjenesten. En sentral del av anbudskonkurranse er imidlertid at det inngås en konvensjonell kontrakt mellom tilbyderen som vinner konkurransen og bestiller (Opstad, 2013). Kommunen får følgelig en klarere bestillerrolle i forhold til når tjenesten ikke har blitt konkurranseutsatt. Anbudskonkurranse karakteriseres som en konkurranse om selve markedet, ikke i markedet (Johnsen et al., 2004). Dette fordi vinneren får enerett på de kontraktsfestede leveransene i kontraktsperioden.

5. Analyse og funn

Hensikten med denne delen er å presentere våre empiriske funn som danner grunnlaget for å besvare studiens problemstilling. Først presenterer vi funn knyttet til produksjonskostnaden, hvor vi har både kvantitative og kvalitative data. Deretter presenteres funn relatert til transaksjonskostnader, kompetanse, uavhengighet og kvalitet. Vi presenterer hovedfunnene fra intervjuene samt tilhørende argumenter hvor det er relevant. Sitater skilles ut fra teksten slik at leseren enkelt skal kunne skille dem fra våre fortolkninger.

5.1 Kvantitative funn

5.1.1 Beskrivende statistikk

Datasettet om kommunene er hentet fra Statistisk Sentralbyrå (2016) og Revisorforeningen (2016), og trimmet i henhold til beskrivelsen i metodekapittelet. I tabellen under presenteres sentrale tall fra datamaterialet som er relevante for oppgaven.

	Kostnad "kontroll og revisjon" per innb.	Dummy "1 hvis konkurranse utsatt"	Innbyggertall	Frie inntekter per innb.
Gjennomsnitt	211,54	0,12	12309,74	57766,27
Median	163,00	0,00	4710,00	54836,00
Standardavvik	166,39	0,32	38250,24	11772,55
Minimum	20,00	0,00	200,00	43991,00
Maksimum	1090,00	1,00	658390,00	148440,00
Antall	421	421	421	421

Tabell 2 - Oversikt over sentrale tall fra datamaterialet

Revisjonskostnad

Vi ser at kommuners gjennomsnittlige kostnad per innbygger er 211,54, samtidig som medianen er 163. Dette indikerer at noen få kommuner drar opp snittet og at fordelingen er høyreskjev. Gjennomsnittet på 211,54 fremkommer når alle kommunene veies likt. Dersom vi derimot vekter kommunene med antall innbyggere, ved å summere total kostnad for "kontroll og revisjon" i alle kommuner og dividerer med totalt antall innbyggere i Norge, blir

gjennomsnittet 96,1 (dette er ikke tatt med i tabellen). Dette tilsier at store kommuner har stordriftsfordeler, med lavere kostnad per innbygger.

Høyeste verdi på “kontroll og revisjon” per innbygger er 1.090. Ved nærmere undersøkelse finner vi at dette er Utsira, Norges minste kommune med 200 innbyggere (Store norske leksikon , 2016b). Dette kostnadstallet trenger følgelig ikke være galt, da vi vet det er faste kostnader forbundet med kommunal revisjon. Den minste kostnaden en kommune har per innbygger for “kontroll og revisjon” er 20 kr. Dette er Vefsn kommune. Vefsn bruker dermed 268.540 kroner på revisjon totalt.

Konkurranseutsatt

Den gjennomsnittlige verdien til dummyvariabelen forteller hvor mange prosent av kommunene som konkurranseutsatt revisjonstjenesten. I vårt trimmede datasett har 50 av 421 kommuner konkurranseutsatt revisjonstjenesten, eller ca. 12 %. På Revisorforeningen.no er det oppført 49 kommuner som har privat revisor. Sund kommune bruker privat revisor, men denne kommunen er fjernet da de er oppført med null i kostnad for “kontroll og revisjon” i 2015. Time og Suldal er lagt til da disse har konkurranseutsatt tjenesten, Rogaland Revisjon vant imidlertid disse anbudskonkurransene.

Innbyggertall

Noen kommuner er svært store. Dette gjelder spesielt Oslo. En konsekvens er at disse kommunene drar gjennomsnittet kraftig opp. Medianen blir da et bedre anslag på en vanlig norsk kommune. Tabellen viser at medianinnbyggertallet i norske kommuner er i underkant av 5.000.

Frie inntekter

Vi ser at kommuners frie inntekter per innbygger er gjennomsnittlig rundt 58.000, mens medianen er rundt 55.000. Utsira er kommunen med høyest frie inntekt per innbygger. Dette trenger ikke bety at innbyggerne på Utsira betaler mye i skatt, det kan bety at tilskuddet fra staten som ikke er øremerkede midler er høyt per innbygger i Utsira. Kommunen med minst i frie inntekter per innbygger er Trondheim. Vi ser ved nærmere undersøkelse at Trondheim ikke er noen ekstremverdi, en del kommuner ligger rundt Trondheim på omtrent 45.000 i frie inntekter per innbygger.

5.1.2 Multippel regresjon

Hensikten med multippel regresjon er å kunne undersøke en effekt samtidig som man kontrollerer for andre forhold (Angrist & Pischke, 2014). Vi måler effekten konkurranseutsetting har på kostnaden for “kontroll og revisjon”. Resultatet av regresjonsanalysen er gjengitt i Tabell 3. Modell A har kun dummyen for konkurranseutsetting som uavhengig variabel. I Modell B har vi inkludert kontrollvariablene våre for innbyggertall og frie inntekter, som gjennomgått i metoddelen.

	Modell A (Standardfeil i parentes)	Modell B (Standardfeil i parentes)
Avhengig variabel: Kostnad “kontroll og revisjon” per innb. (2015)		
Konstantledd	223,40*** (8,45)	-47,52 (74,44)
Konkurranseutsatt	-104,05*** (25,05)	-72,24*** (12,54)
ln Innbyggertall		-32,04*** (5,43)
Frie inntekter per innb. (skatteinntekter)		0,939*** (0,00054)
F-verdi	17,27	460,08
Justert R ²	3,73 %	76,63 %
Antall observasjoner	421	421

*** = Signifikant på 99-prosents nivå ($p < 0,01$) ** = Signifikant på 95-prosents nivå ($p < 0,05$)

* = Signifikant på 90-prosents nivå ($p < 0,10$)

Tabell 3 - Regresjonsanalyse

Fra modell B ser vi at kommunene som har konkurranseutsatt revisjonstjenesten har 72,24 kroner lavere kostnad for “kontroll og revisjon” per innbygger, noe som utgjør 34 % (72,24/211,54) av gjennomsnittlig kostnad for “kontroll og revisjon” i kommunenorge. Alle våre tre forklaringsvariabler er signifikante på 1 % signifikansnivå. Tolkningen av innbyggervariabelen blir noe annerledes. Dette resultatet sier at ved én prosent høyere innbyggertall er kostnaden for “kontroll og revisjon” omtrent 0,32 (32,04/100) kroner lavere. Tolkningen av variabelen for frie inntekter er at med én krone høyere frie inntekter, så er kostnaden for “kontroll og revisjon” nesten ett øre høyere (0,939 øre).

I denne studien er det effekten av konkurranseutsetting som er av interesse. Koeffisienten til dummyen for “konkurranseutsatt” har blitt mer forventningsrett ved at vi har inkludert kontrollvariabler og redusert problemet med utelatt variabelskjevheten. Vi kunne på forhånd si at effekten av konkurranseutsetting ville gå ned i absolutte tall etter at vi inkluderte våre to kontrollvariabler. Dette fordi antall innbyggere korrelerer positivt med konkurranseutsetting av revisjonstjenesten. I tillegg vet vi at kommuner med høyt innbyggertall har lavere kostnad for “kontroll og revisjon” per innbygger. Konsekvensen av dette er at effekten av konkurranseutsetting inneholder noe av “innbygger-effekten” når denne kontrollvariabelen er utelatt, og effekten av konkurranseutsetting blir for stor i absolutte tall. Utelatelse av frie inntekter fører også til at effekten av konkurranseutsetting blir for stor i absolutte tall. Vi anser problemet med utelatt variabelskjevhet som redusert etter at de to sterkt signifikante kontrollvariablene er inkludert. Problemet er imidlertid ikke eliminert. Dersom vi eksempelvis hadde hatt gode data på politisk regime kunne dette forbedret estimatet vårt. Ved å resonnerer på samme måte som over ville trolig inkludering av en slik kontrollvariabel også redusert effekten av konkurranseutsetting i absolutte tall.

Den multiple regresjon vi har gjennomført kan ikke uten videre tolkes som at kostnaden går 72,24 kroner ned ved å konkurranseutsette revisjonstjenesten. For å kunne si noe om kausaliteten måtte vi ha kunnet kontrollere for andre forhold i langt større grad, slik at vi kunne ha antatt *ceteris paribus* - alt annet likt (Angrist & Pischke, 2014), eller så måtte vi ha brukt mer kompliserte økonometriske metoder. Vi vil videre i studien belyse med kvalitative data hvorvidt det faktisk er slik at konkurranseutsetting fører til lavere kostnader. Vår kvantitative analyse sier imidlertid at det er en klar samvariasjon mellom konkurranseutsatt revisjon og lav kostnad for revisjon.

5.2 Kvalitative funn

Vår kvantitative analyse viste at kostnaden til “kontroll og revisjon” per innbygger er lavere for kommuner med privat revisor. Videre vil vi gjøre rede for hva informantene våre sa om kostnadene ved å bytte til privat revisor og eventuelle årsaker til dette ved å presentere våre funn knyttet til pris på regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Deretter tar vi for oss transaksjonskostnader. Etter dette vil vi gå gjennom resten av våre kvalitative funn knyttet til kompetanse, uavhengighet og kvalitet.

Innledningsvis siterer vi en informant som poengterte en sentral motivasjon for deler av oppgaven.

“I dag er vel ca. 15 % av markedet privat. Og med et sånt prisbilde, hvorfor har ikke alle andre konkurranseutsatt? Da tror jeg at mye har med at de ønsker lokal kjennskap, kommunal kunnskap, virksomhetsforståelse. For hvis det var sånn at du trodde du fikk akkurat samme tjenesten, så sitter ingen kommuner og betaler en million eller to ekstra i året, det er det ingen som har råd til lenger. Det viser at det er noe her i tillegg til pris som er med på vurderingen.”

-Informant C

5.2.1 Kostnader til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon

De aller fleste sekretariatene mener det er hard konkurranse i en anbudsrunde fordi de får tilstrekkelig med tilbydere, to til fire selskaper, som presser prisen ned. Informantene fortalte at til tross for at de har andre tildelingskriterier i tillegg til pris, så vinner som regel det selskapet som har lavest anbudspris. Det beskrives ved at en vekting av kvalitet kontra pris går ofte i favør av pris.

“...En del av de store, spesielt gjelder nok det Deloitte og KPMG, de er inne i såpass mange kommuner, at det ikke er noe problem for de å vise at de har kompetente folk, innen både forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. Og da kan de ikke trekkes for noe når vi har satt det som krav. Derfor ender det stort sett ned på pris”

-Informant A

Vi fant at de fleste kommunene som konkurranseutsetter revisjonsoppgaven ønsker en fastpris på regnskapsrevisjonen og en timepris på forvaltningsrevisjonen. Det overordnede bildet er at private selskaper ligger noe lavere enn kommunale selskaper på regnskapsrevisjon.

“Tradisjonelt har de private ligget lavere på regnskapsrevisjon, men her ser vi en tilnærming. Hvis man bare skal konkurrere på pris så blir det imidlertid de private.”

-Informant C

En informant fra et område med et stort og veldrevet IKS fortalte at det er vanskelig å si hvilken leverandør som har lavest pris på regnskapsrevisjon, der er begge konkurransedyktige.

“I den ene kommunen gjør vi det sånn at når vi går ut og ber om pris så ber vi om fastpris på regnskapsrevisjon og på attestasjoner. Vi ser da at det går opp og ned. I det ene tilfellet så er

kanskje IKS-et billigst på den fastprisen, neste anbud så er et privat firma billigst. Det ligger litt sånn og vipper.”

-Informant B

Prisen i regnskapsrevisjon kan være ganske avgjørende for hvem som vinner anbudskonkurransen. Flere hevdet regnskapsrevisjon er en standard del av revisjonstjenesten, hvor prisen er eneste variable del.

“Det er klart at med en prisstrategi som skal være lavere og lavere, så blir det på en måte slik at man må være flinkere og flinkere til å gjøre de riktige vurderingene når det gjelder f.eks. regnskapsrevisjon. Det er særlig på regnskapsrevisjon man konkurrerer på pris, for da er produktet revisjonsberetningen, så det er veldig lett å sammenligne.”

-Informant F

Fra intervjuene fant vi at kommunale revisjonsordninger er billigere på forvaltningsrevisjon når det kommer til timepris. De fleste sekretariatene fortalte dette og et sekretariat beskrev at de private ligger “noen hundrelapper” høyere i timepris. Forskjellen begrunnes i at:

“Private selskaper har et fortjenesteelement i prisen mot offentlig revisjon som går mer mot tilnærmet selvkost”

-Informant D.

Et annet sekretariat spekulerte i om de private underpriser seg litt på regnskapsrevisjonen for å rettferdiggjøre den høyere timeprisen på forvaltningsrevisjonen. Men i forvaltningsrevisjon blir revisors kompetanse også vektlagt i større grad enn i regnskapsrevisjon.

“Pris betyr kanskje ikke så mye på forvaltningsrevisjon, det er heller andre kriterier som hvilken bakgrunn revisor har som er det viktigste. Det prøver man å få frem i sånne konkurranser. Det tenker jeg er den største utfordringen når man holder på med konkurransegrunnlagene, hvor mye skal man ta hensyn til kompetanse, og det mener jeg er mye når det gjelder forvaltningsrevisjon.”

-Informant F

På generelt grunnlag fant vi at private selskaper tilbyr lavere fastpris på regnskapsrevisjon, men har samtidig høyere timepris på forvaltningsrevisjon enn de kommunale selskapene. Prissammenligning er enklere for regnskapsrevisjon og derfor en viktig konkurransefaktor. I

forvaltningsrevisjon får pris litt mindre betydning da den blir sammenlignet opp mot flere andre kriterier.

Billigere revisjon ved konkurranseutsetting

I de fleste anbudskonkurransene som er gjennomført vinner private selskaper kontraktene, men Rogaland Revisjon IKS har vunnet anbudskonkurransene om Time og Suldal kommune ved siste utlysning. Dette forklarte en informant med at IKS-et er svært dyktig.

“...Rogaland Revisjon IKS er konkurransedyktige med selskaper som Deloitte og KPMG. Det har nok noe å gjøre med at de er landets største IKS og har mange å spille på, folk med ulik fagbakgrunn.”

-Informant K

Det er likevel ikke ofte at et IKS vinner, noe som gjenspeiler seg i andelen kommuner med konkurranseutsatt revisjon og som har private revisorer. Tendensen er at private vinner anbudskonkurransene i stor grad på grunn av pris, men flere av informantene påpekte at prisen ikke viser hele bildet og at det er flere faktorer som gjør at private fremstår billigere i anbudskonkurransen.

“...Her skal man altså ha tunga rett i munnen, så jeg tør ikke kommentere på KOSTRA-tallene. Men det store bildet har vært at de private er billigere, men da må man gå under og finne ut hva man egentlig sammenligner.”

-Informant D

I det følgende presenteres det som fremkom under intervjuene angående hvilke mulige årsaker som ligger bak kostnadsbildet.

5.2.2 Årsaker til at kostnaden til revisjon går ned ved konkurranseutsetting

Flere informanter fortalte at en årsak til at kostnaden for revisjon går ned ved konkurranseutsetting kan komme av at kostnaden flyttes til andre enheter i kommunen når en bruker privat revisor. Noen mener denne effekten er såpass stor at total kostnad for “kontroll og revisjon” ikke endrer seg så mye med hvem som gjør revisjonen, den bare flyttes rundt.

“Min påstand er at kostnaden for tilsyn og kontroll er konstant. Ved bruk av privat revisor bare flyttes den rundt på kommuneadministrasjonen og sekretariat som oss, før lå alt i offentlig revisjon. Når en privat revisor kommer til kommunen så har de med seg en lang smørbrødtype

og sier finn frem det og det, økonomireglement og sånt. Mens offentlig revisjon gikk i arkivene selv og lette. Det betyr at du da ikke belastet administrasjonen like mye som ved privat revisor, for da må administrasjonen finne frem alle tingene.”

-Informant D

Informant G fortalte at i noen tilfeller har revisor måttet gjøre en del grunnleggende administrasjonsoppgaver. I en kommune hadde det ikke vært et system for kostnadsføring av prosjekter slik at prosjektansvarlig hadde samlet kvitteringer og timelister i en pose som den hadde gitt til revisor. Revisor måtte da sette opp og lage et regnskap selv. Her skulle egentlig administrasjonen ha laget et prosjektrengnskap på forhånd som gis til revisor. Når kommunen senere byttet revisor kunne revisor nekte å ta imot posen og sendte den heller tilbake til kommunen. Slike typer oppgaver overføres dermed fra revisjonsenheten til andre enheter i kommunen som administrasjonen, fordi det ikke er en del av revisors kjerneoppgaver.

En annen grunn til kostnadsreduksjon ved konkurranseutsetting er ifølge flere informanter at regnskapsrevisjonen reduseres i omfang. Informantene fortalte at ved å måtte kontraktsfeste oppgaven blir kun de mest verdiskapende aktivitetene inkludert av kontrollutvalget.

“...Konkurranses grunnlaget for regnskapsrevisjon vil være renspektet mot å bekrefte regnskapet. Mens det sannsynligvis vil ligge mer i regnskapsrevisjonen som utføres hos noen andre. Eksempelvis regnes etterlevelse av regelverket for offentlig anskaffelser som regnskapsrevisjon hos flere kommunale revisorer. Generelt vurderer en flere rutiner enn det en privat revisor ville ha gjort.”

-Informant F

En annen informant fortalte videre at de private selskapene er nøyer på å lese hva som er lovens krav. De kan således i enkelte situasjoner gjennomføre regnskapsrevisjonen ved bruk av mindre ressurser. Sekretariatene viste seg å være delte i hvorvidt dette er effektivisering som et resultat av bedre revisjonsverktøy, eller om tjenesten endres slik at det går utover kvaliteten i regnskapsrevisjonen. Hvis sistnevnte er tilfelle, blir det mest hensiktsmessig å omtale dette som at det skjer en avveining mellom pris og kvalitet. Dette kommenterer vi videre i funnene om kvalitet.

Det tredje og siste funnet vi har på hvorfor den totale kostnaden for revisjon går ned etter konkurranseutsetting handler om at det bevisst bestilles mindre forvaltningsrevisjon fra kommunens side. Dette gjelder gjerne kommuner som har konkurranseutsatt

revisjonstjenesten for å spare penger. Mekanismene bak dette er litt uklare, men det kan tenkes at ved å konkurranseutsette får en mer fleksibilitet til å bestille det antall og omfang av forvaltningsrevisjoner man ønsker. Det kan også tenkes at gjennom konkurranseutsettingen blir politikerne mer bevisst på kostnadsnivået til revisjon, og dermed bestiller mindre forvaltningsrevisjon. Hvor mye man bruker på forvaltningsrevisjon er i følge en informant avhengig av kontrollutvalgets bestillingsiver.

“Noen vil ta til takke med å bestille en forvaltningsrevisjon og da vil det være ganske billig i forhold til for en som bestiller to. Og utgangspunktet vil jo være hvilke budsjett man har. Jeg tror i alle fall at budsjettet til forvaltningsrevisjon blir lavere ved konkurranseutsetting. Kontrollutvalgene får seg forelagt færre forvaltningsrevisjoner.”

-Informant F

Informanten kom også med konkrete eksempler på at to av tre kommuner han hadde jobbet med hadde redusert kostnader for forvaltningsrevisjon etter konkurranseutsetting. I forvaltningsrevisjon er det enkelt å telle revisjonsrapporter, men en rapport kan variere i omfang fra ca. 200-800 timer ifølge flere informanter. Dette betyr at antall rapporter vanskelig kan sammenlignes direkte, spesielt ikke på tvers av kommuner av ulik størrelse.

“Egentlig skal det være minimum én rapport i året, men i de små kommunene så lager en planer på fire år og da har enkelte ikke mer enn to rapporter i perioden. Dette er det stadig diskusjon om hva som er det lovpålagte kravet. Så har du de store fylkeskommunene og slike ting som ligger på mellom 2-4 rapporter i året. Det er utgangspunktet med en ramme innenfor en normalrapport, så har en noen forvaltningsrapporter som blir veldig omfattende og noen som blir små. Men da justerer en det i planen som går over fire år hvor andre plasser så har de kanskje planer over to år. Det varierer med størrelsen på kommunen.”

-Informant H

Det er følgelig knyttet usikkerhet til hvor mye reduksjon det er snakk om ved konkurranseutsetting. På spørsmål, sendt ut til informantene i ettertid, om hvilke mekanismer informantene tror ligger bak mindre forvaltningsrevisjon etter konkurranseutsetting, helte de fleste i retning av at det kommer av at bevisstheten rundt kostnader til revisjon øker i bestillingsfasen.

Fra intervjuene fant vi at:

- I anbudskonkurranser tillegges prisen stor vekt i regnskapsrevisjon, men veies mer opp mot andre kriterier i forvaltningsrevisjon.
- Private selskaper tar høyere timepris på forvaltningsrevisjon og lavere fastpris på regnskapsrevisjon i forhold til IKS.

Mulige forklaringer på at kommuner med konkurranseutsatt revisjon har lavere revisjonskostnader er at:

- Kostnader flyttes til andre deler av kommunen.
- Regnskapsrevisjonen blir mindre omfattende.
- Kommunen bestiller mindre forvaltningsrevisjon.

Informantene er imidlertid usikre på hvor stor effekt hver av forklaringene har på kostnadsreduksjonen.

5.2.3 Transaksjonskostnader

Når det gjelder transaksjonskostnader har vi snakket med informantene om dimensjoner som påvirker størrelsen på transaksjonskostnadene, det være seg usikkerhet, kontraktsfrekvens og transaksjonsspesifikke investeringer. Vi vil videre presentere disse tre ulike faktorene og hvilke transaksjonskostnader dette mer konkret medfører.

Usikkerhet

Informantene våre fortalte at det er vanskelig, men nødvendig å formulere konkurransegrunnlag som inneholder flere kriterier enn pris. Grunnen er at det er knyttet stor usikkerhet til hvilken kvalitet og omfang en får dersom man kun har priskonkurranse. Det er aspekter ved revisjonen som vanskelig lar seg kontraktsfeste, men ved å la selskapene konkurrere på andre kriterier enn pris er tanken at en reduserer sjansen for at kvaliteten går ned.

“...Vi snakker om pris, men det er klart at når vi har lyst ut har det gått på kvalitet også. Så de må faktisk også konkurrere på noen kvalitetskriterier, men det er jo krevende. Hvis de bare skal konkurrere på pris så får du en skjev løsning.”

-Informant C

Flere informanter uttrykte bekymring for at de ikke vet hvilken kvalitet de får ved å konkurranseutsette. Det virker som at usikkerheten rundt kvalitet knyttet til konkurranseutsetting er relativt stor.

“Kvalitet er jo et krevende begrep. Noe av utfordringen i det bildet her, når private kommer inn i markedet, er at man sitter kun med en erfaring av hva kommunal og IKS-ene har levert, både forvaltning og regnskap. Når de som skal tjene penger på dette leser loven, så er det mye som faller utenfor.”

-Informant E

Informantene mener at kommunene føler seg sikrere på hva de får fra det revisjons IKS-et de allerede bruker og at dette skaper en barriere for å gå over til private aktører som det er knyttet større usikkerhet til.

Kontraktsfrekvens og kontraktstype

Forholdet mellom kommunene og IKS-ene kan karakteriseres som relasjonelle kontrakter, hvor engasjementsbrevet har en lavere grad av detaljer enn den konvensjonelle kontrakten som brukes ved konkurranseutsetting. Prisen er mer eller mindre gitt når man velger å kjøpe tjenester fra et IKS, spørsmålet kommunen må ta stilling til handler derfor om kvantum. Dersom en kommune får revisjonstjenesten utført av et IKS trengs det ikke å bruke mye ressurser på kontraktsfesting av tjenesten, mye fordi kommunene både er eiere og kunder til IKS. I tillegg varer samarbeidet med et IKS vanligvis lengre enn med en privat leverandør.

Funnene våre tyder på at de fleste kommunene som konkurranseutsetter benytter seg av kontrakter som varer i fire år. Det er vanlig praksis å legge inn en opsjon slik at kommunen kan avgjøre om de vil fortsette å bruke aktøren etter to-tre år. Ingen av våre informanter har imidlertid opplevd at samarbeidet har blitt avsluttet før det har gått fire år. Kommunene som benytter seg av kontrakter på fire år klassifiserer revisjonskontrakten som en rammeavtale. Ved denne typen kontrakt forbyr lovverket å tegne kontrakter som varer lengre enn fire år ifølge noen informanter. De fleste informantene som benytter rammeavtale opplyste at de gjerne skulle sett at kontraktsperioden var lengre. Flere foreslo at en seks års periode er bedre for kommunen.

“...Fire år er egentlig litt kort for det er når de slutter at de blir gode. Jeg tror ikke det hadde vært noe farlig om det hadde vært seks år for eksempel.”

-Informant D

Noen sekretariat klassifiserer derimot kjøp av revisjonstjenester som en enkeltanskaffelse slik at kontrakten ikke får en lovmessig begrensning i kontraktslengde. Kommunene som klassifiserer kjøpet på denne måten har i dag kontrakter som varer i seks år totalt, inkludert i disse seks årene er det to år i form av opsjon. Sekretariatene som konkurranseutsetter hvert sjette år anser frekvensen som god. I følge noen sekretariat er det en ulempe å måtte bytte revisor med tanke på at en innkjøringsperiode krever merarbeid for kommunen og revisor. Men dersom kontrakten blir lengre enn seks år vurderer sekretariatet det dithen at de positive effektene en får ved bruk av markedet vil reduseres for mye.

“Hvis du skal konkurranseutsette, så skal du jo teste både konkurranse og pris, om du kan få det bedre. Da går du vel glipp av noe hvis du skal ha veldig lang kontrakt.”

-Informant A

Transaksjonsspesifikke investeringer

I teorien ble det gjort klart at transaksjonsspesifikke investeringer handler om i hvilken grad eiendeler er knyttet til transaksjoner mellom to parter. I dette tilfellet kunne det eksempelvis vært hvis private selskaper må kjøpe en bestemt programvare for å foreta kommunal revisjon. Mer teoretisk riktig hadde vært om et privat selskap måtte ha ulik programvare for hver enkelt kommune. Informantene fortalte imidlertid at de oppfatter at det ikke eksisterer noen slike transaksjonsspesifikke investeringer. Selv om vi fortalte at det kunne dreie seg om stedsspesifikke-, utstyrsspesifikke- eller kunnskapsspesifikke investeringer, resonnererte dette ikke hos informantene. For å tilpasse teorien til studien tok vi et valg om å kategorisere kostnadene ved å gjennomføre anbudsrunde som transaksjonsspesifikke investeringer. I henhold til teorien er det imidlertid riktig å kalle disse transaksjonskostnader. Teoriens respons på at det ikke er noen egentlige transaksjonsspesifikke investeringer vil vi returnere til i drøftingsdelen.

Virksomhetsforståelse ble nevnt av flere av våre informanter som noe private mangler og som må læres i en innkjøringsperiode for å kunne revidere en kommune, dette blir da en transaksjonsspesifikk investering i denne studien.

“Virksomhetsforståelsen er hvordan en kommune drives og hvordan den er bygget opp. En kommune er egentlig mange småbedrifter, alt fra helseteknisk, brann har det vært før og skole og pedagogisk-psykologisk tjeneste og alt.

Du skal ha innblikk i masse forskjellig turnusordninger, systemer, regnskap med kretsløp, du har masse forskjellig.”

-Informant D

Flere informanter oppfatter imidlertid denne innkjøringsperioden som liten.

“Innkjøringsperioden handler om at revisor må gjøre seg kjent med organisasjonen, regnskapssystemet, ulike datasystem og den type ting, slik at de kan bli mest mulig effektive i revisjonsoppdragene sine. Jeg er usikker på hvor lang tid eller hvor mye ressurser som brukes på dette, men sannsynligvis ikke voldsomt mye, for de er jo profesjonelle i utgangspunktet og vet hva de skal spørre om”

-Informant G

En av informantene har derimot hatt erfaring med innkjøringsperiode på to år grunnet manglende virksomhetsforståelse. Kommunene i dette området rapporterte at de følte seg som opplæringspersonell for de private revisorene den første tiden. Dette skiller seg fra informantenes generelle oppfatning. Informantene mener virksomhetsforståelsen som oftest er god i både private og kommunale selskaper.

Utarbeidelse av konkurransegrunnlag er en transaksjonsspesifikk investering da det må gjøres hver gang kommunen gjennomfører anbudsrunder. Dette kommer i tillegg til noe møtevirksomhet og besvarelse av spørsmål fra potensielle leverandører. De fleste informantene vi har snakket med understreket viktigheten av bestillerkompetanse i denne prosessen. Ett av sekretariatene vi snakket med utarbeider konkurransegrunnlaget på egenhånd. De resterende sekretariatene utarbeider imidlertid konkurransegrunnlaget i samarbeid med noen fra kommunen, det kan være folk fra kontrollutvalget eller innkjøpsansvarlig i kommunen. Sekretariatene har som regel kunnskap om revisjonstjenesten mens personen fra kommunen vanligvis har god kompetanse på innkjøp og offentlige anbud. På denne måten slipper sekretariatet å sette seg inn i alle lover og regler for offentlige anskaffelser. Dette reduserer ressursbruken en anbudskonkurranse krever. Det varierer mellom sekretariatene hvor stor kostnaden ved å lage konkurransegrunnlag vurderes å være, da kompetansen på bestilling av kommunal revisjon varierer, men generelt anser sekretariatene denne kostnaden som forholdsvis lav. En informant fortalte at han/hun brukte omtrent ett ukeverk for hver kommune i forrige anbudsrunder.

“Den som er innkjøper i kommunen bruker kanskje ett ukesverk. Og jeg vil kanskje fort gjøre det samme. Vi har eksempler på konkurransegrunnlag, så vi bruker ikke så mye tid som man kanskje gjorde i begynnelsen.”

-Informant F

En annen informant fortalte at deres sekretariat har utformet et konkurransegrunnlag som har blitt sendt til andre sekretariat, og muligens kun gjennomgått små justeringer før det har blitt anvendt. Informanten fortalte også at de bruker mindre ressurser i prosessen etterhvert som sekretariatet og kommunen opparbeider seg bestillerkompetanse og erfaring. Samtidig blir konkurransegrunnlagene bedre etter hver anbudsrunde. Den transaksjonsspesifikke investeringen ved å lage konkurransegrunnlag tenkes derfor å bli lavere etterhvert som erfaring med anbudskonkurransen øker. De fleste informantene mener denne kostnaden er av liten betydning allerede.

“Jeg brukte mer ressurser den første gangen jeg lagde konkurransegrunnlag fordi jeg ikke hadde noe å se etter, det var ikke noe på nettet eller noen ting, da må man klemme ut alt selv. Men nå har jeg sendt det konkurransegrunnlaget jeg lagde til flere kommuner, så nå kan de ta utgangspunkt i det.”

-Informant D

En annen transaksjonskostnad går på kontroll av kontraktsoppfylling. Dette virker å være et todelt ansvar. Sekretariatene kontrollerer mest forvaltningsrevisjonen og ser lite til regnskapsrevisjonen. De fleste opplyste at de leser og forbereder forvaltningsrapportene til kontrollutvalgsmøter, men ser ikke noe særlig til regnskapsrevisjonen. Der er det mer kommunen som må sjekke selv at de får det de skal ha.

“På forvaltningsrapporter er vi sterkt med, så der har vi inngående innsyn kan du si. Vi forbereder jo de rapportene for behandling i kontrollutvalget og kommunestyret. Når det gjelder regnskapsrevisjon, attestasjoner og alt det andre, så er det ingen veldig tydelige rutiner på tilbakemelding f.eks. fra økonomisjef til oss.”

-Informant C

I noen tilfeller kan de transaksjonsspesifikke investeringene samlet sett være av en viss størrelse, men informantene fortalte at denne kostnaden vurderes som liten fordi den ikke er sentral i kommunenes vurdering ved konkurranseutsetting.

Undersøkelse av transaksjonskostnader ga fire hovedfunn:

- Høy usikkerhet knyttet til kvalitet når en skal kontraktsfeste tjenesten ved konkurranseutsetting.
- Sekretariatene benytter en kontraktslengde på fire til seks år hvor seks år er mest foretrukket.
- Enkelte private selskaper må ha en lengre innkjøringsperiode enn IKS, men de fleste informantene mener innkjøringsperioden uansett er liten.
- Det brukes lite ressurser på anbudskonkurransen og kontroll av kontraktsoppfyllelse blant sekretariatene.

I det følgende vil vi redegjøre for informantenes synspunkt knyttet til kompetanse, uavhengighet og kvalitet. Dette er en sentral del av våre kvalitative undersøkelser.

5.2.4 Kompetanse

Vi fant at størrelsen på selskapet og mengden kompetanse henger sammen. Informantene trakk frem at store selskaper, som de private og noen av de største IKS-ene, har større fagmiljøer og mer kompetanse. Denne kompetansen gjør seg mest gjeldende i forvaltningsrevisjon hvor revisjonen blir bedre med både bred og spesialisert kompetanse.

“Vi ser at de store, både private og IKS, har kompetanse og erfaring med forvaltningsrevisjon. De har kompetanse på de forskjellige fagfeltene og de har såpass mange ansatte at de kan sette ulike folk på jobben avhengig av hva forvaltningsrevisjonen skal omhandle.”

-Informant K

De kommunale revisjonsselskapene merker konkurransen og derfor ser vi en sammenslåing av flere mindre revisjons-IKS. Dette er delvis som følge av styrking av kompetanse.

“Som vi ser over hele landet går de offentlige revisjonsselskapene mot å lage seg større og mer robuste. Fordi de har et “konkurransespøkelse”, som mange kaller det, hengende over seg, er de er nødt til å være konkurransedyktige. Det gjelder å være konkurransedyktig på både pris og kompetanse. Med større enheter og bredde i kompetanse, du har jurister og statsvitere og folk med erfaring fra departementet og utredninger så får du andre vinklinger,

ikke nødvendigvis den regnskapsbiten. I en forvaltningsrevisjon skal du alltid si noe om økonomi, men det er ikke alltid det som er avgjørende.”

-Informant H

Et beslektet funn til sammenslåinger, er at noen informanter mener at kommunale revisjonsenheter kan bli mer effektive som følge av trusselen om at kommunene vil konkurranseutsette tjenesten.

“...Det gjelder både for den kommunerevisjonen i Oslo, altså de som har egne kommunerevisjoner, men det gjelder også for de som deltar i IKS-er. Det er at de vet godt at dette ikke er en evig ordning, så bare det at du kan konkurranseutsettes er en drivkraft for effektivisering.”

-Informant I

Hovedfunnene knyttet til kompetanse:

- Store selskaper har større fagmiljø og bedre kompetanse enn mindre selskaper, forskjellen viser seg i forvaltningsrevisjon.
- IKS slår seg sammen for å styrke egen konkurransekraft.

5.2.5 Uavhengighet

Uavhengighet er relevant for revisjon og knyttet til kvalitet som vi presenterer etterpå. Vi fant at de fleste sekretariatene vi har intervjuet synes diskusjonen rundt uavhengighet tar for mye av oppmerksomheten når konkurranseutsetting vurderes. De mener politikere bruker det som argument for konkurranseutsetting, men at det har lite reelt innhold. Den tilsynelatende uavhengigheten blir bedre ved bruk av privat revisor, men effekten på den faktiske uavhengigheten er uklar.

“Det er nok mange politikere og andre som syns uavhengighet er et stort spørsmål, men fagetatene mener det ikke er det, bare for å ha det sagt. Det er klart, desto nærmere du kommer kommunen desto mindre må det se ut som uavhengigheten er. Sånn sett er det en fordel dess lengre utenfor kommunen du kommer og lengst ute er når du konkurranseutsetter.”

-Informant A

En av våre informanter argumenterte med at ingen stiller spørsmålstegn ved Riksrevisjonens uavhengighet, selv om de er offentlig ansatt. Flere av informantene mener at det kan gi en viss

uavhengighet at revisoren er ansatt offentlig, og ikke tenker på å vinne den neste kontrakten, slik de private naturlig nok gjør. Dette poenget modereres imidlertid da både revisjon i egenregi og interkommunale samarbeid frykter mer eller mindre å bli konkurranseutsatt. Den potensielle faren for å ikke rapportere merknader som følger av at man ikke vil miste oppdraget eksisterer derfor noe uavhengig av organisasjonsform.

“Noen sier at revisor ikke er uavhengig når revisor er ansatt i kommunen, men jeg mener du kan snu på flisa. Ansettelsesforholdet bidrar til en beskyttelse du ellers ikke ville hatt når du fakturerer tjenestene dine og kan bli kastet på neste generalforsamling.”

-Informant I

Informantene våre ser ikke noe problem med uavhengigheten som følge av at IKS-ene reviderer eierne sine. Dette fordi disse selskapene reviderer mange kommuner og står forholdsvis på egne bein, i tillegg har revisorer generelt stor integritet. Høyt ansette revisjonsenheter har integritet nok i kommunestyret til å gjennomføre den revisjonen revisor mener er riktig. En informant sa videre at god revisjon er viktig for uavhengighet.

“Når man er ansatt i et IKS tenker jeg at man vil være like uavhengig som en privat revisor. Så kan du selvsagt si det sånn at kanskje et kommunalt revisjonsselskap kan være litt redd for å miste oppdraget, fordi man da kan bli konkurranseutsatt, men jeg tror ikke det. Fordi en revisor er veldig drillet på det å gjøre opp sin egen oppfatning, man skal tenke integritet osv. Jeg tror ikke det er noe forskjell på uavhengighet.”

-Informant F

En informant fortalte imidlertid om et IKS som har et personlig forhold til kommunen og dets kontrollutvalg. Konsekvensen av dette blir at bestiller-utfører rollene viskes ut. Revisor leverer ikke forvaltningsrapporter til avtalt tid, i tillegg til at det kan være vanskelig å si hvem som har bestemt hva som skal forvaltningsrevideres og ikke. Informanten mener det er problematisk at det ikke brukes en klar bestiller-utfører modell, men at det ikke nødvendigvis har noe sammenheng med sannsynligheten for å oppdage og rapportere feil i revisjonen.

“Det blir litt uklare rollefordelinger fordi revisjonen er veldig på tilbudssiden og jobber mye rundt problemstillinger som skjer i selskap rundt omkring som kommunen har eierinteresser i. Men det er ikke helt klart hvem som har bestilt, hva som skal tas opp, hvem som følger opp ressursbruk og hva som blir levert. Jeg tror ikke politikerne i kommunestyret forholder seg til

at det er satt av en begrenset pott til kontroll og tilsyn og at de må prioritere hva kommunerevisjonen skal gjøre.”

-Informant H

Vi fant at uavhengighet stort sett ikke er et problem ved IKS eller private selskaper. Uavhengighet er heller ikke et stort tema blant fagetatene i dag.

Hovedfunnene knyttet til uavhengighet:

- Tilsynelatende uavhengighet bedres noe ved bruk av privat revisor.
- Faktisk uavhengighet er tilnærmet like god for private og IKS.

5.2.6 Kvalitet

For å undersøke kvalitet i revisjon gjorde vi et skille mellom regnskaps- og forvaltningsrevisjon og brukte definisjonene av kvalitet som tidligere beskrevet. Her har vi undersøkt om og i tilfelle på hvilken måte kvaliteten endres ved konkurranseutsetting.

Regnskapsrevisjon

Når det gjelder kvalitet i regnskapsrevisjon er sekretariatene delte i meningene. Noen informanter mener at kvaliteten som leveres er god uavhengig av om det er kommunale eller private revisjonsselskap som har gjennomført den. Det er et sett med regler for hvordan revisjonen skal gjennomføres og hvordan revisjonsberetningen skal skrives.

“Jeg pleier ofte å si det at jeg opplever regnskapsrevisjon og attestasjoner som hyllevare. Det er ett sett med normer de er nødt til å følge. Det er jo et hav av det og alt sammen er internasjonalisert. Så i utgangspunktet vil revisjon i Norge være det samme som du får i England”

-Informant B

Dette er også belyst i kostnadsdelen ovenfor, hvor flere kommenterte på regnskapsrevisjonens kvalitetsmessige standardisering.

Det andre synet er at ved en kostnadsreduksjon på regnskapsrevisjon så reduseres også kvaliteten noe, slik at når private selskaper gjør regnskapsrevisjonen billigere så går det noe utover kvaliteten. Informantene er likevel usikre på nøyaktig hvordan, men peker på at en blant annet kan justere vesentlighetsgrensen og gjøre grovere vurderinger av risikoområder etc. i

kommunen. Slik sett vil revisjonen innebære en større uobserverbar risiko for revidert part. Da vil en ikke revisjonsberetningen reflekterer lik revisjon som tidligere.

“Revisjon er ikke matematikk og heller ikke statistikk, selv om noe revisjon kan være statistikk, men samlet sett er det mye skjønn i revisjon. det har vært diskutert om vesentlighetsgrensene, hvor høye de skal være, og det opereres med noen vesentlighetsgrenser som jeg syns høres veldig høye ut. Jeg vet ikke hva de gjør, men i en kommune tror jeg ikke det er stor risiko for et revisjonsselskap. Det skal mye til før en kommer i et erstatningsansvar for å ha gjort for lite revisjon. Om de som har vunnet anbudet har tenkt på det, vet ikke jeg.”

-Informant I

Forvaltningsrevisjon

Sett bort ifra at store enheter har bedre kompetanse på forvaltningsrevisjon fant vi at kvaliteten omtales som god i både kommunale og private revisjonsselskaper.

“Jevnt over vil jeg si at de gode rapportene er langt flere enn de dårlige. Det gjelder begge typer selskaper (IKS og privat). Det er nok mer unntak med de dårlige rapportene.”

-Informant A

Det ble opplyst fra flere sekretariat om at de har opplevd dårlige forvaltningsrevisjonsrapporter fra både kommunale og private revisjonsselskaper, men at dette også er heller unntaket enn regelen. Begge selskapene er generelt flinke på rapportskriving og å skrive rapporter som er leservennlige og informative for politikerne.

Personavhengige kvalitetsforskjeller

Til tross for at kvaliteten stort sett er god, er det likevel personavhengige forskjeller.

“Vi har sett mange gode rapporter fra begge selskapene og vi har sett dårlige også. Rapporter som er slik at du må lete for å finne ut hva konklusjonen egentlig er. Det er for dårlig strukturert og dårlig skrevet enkelte ganger. Det er personavhengig.”

-Informant B

Forskjellen er størst mellom store selskaper og små selskaper slik som mindre IKS. Større selskaper har oftere systemer og rutiner som i stor grad utligner personavhengig kvalitetsforskjeller. Dette fører til at selskapene leverer bedre kvalitet i sine rapporter.

“De fire selskapene som jeg forholder meg til organiserer jobben med gjennomføring av regnskaps- og forvaltningsrevisjon ved at de har en oppdragsansvarlig som har ansvar for kvalitet og systematikk i den jobben som gjøres. Så har de en til tre forvaltningsrevisorer som gjør grunnarbeidet i rapporten. Så er det til syvende og sist oppdragsansvarlig revisor som skal sikre kvaliteten i arbeidet. Det ser ut til å fungere i både privat og kommunal revisjon.”

-Informant D

Et annet sekretariat pekte på at til tross for personavhengige forskjeller handler det også om læringsviljen til selskapet. Hvorvidt de er villige til å inngå dialog med kontrollutvalget og sekretariatet om hvordan rapporter best skal utformes. Slike selskaper har bedre utgangspunkt for å levere et godt resultat.

Lov om offentlige anskaffelser

En informant pekte på at Lov om offentlig anskaffelser (LOA) muligens kan virke noe hemmende på revisjonskvaliteten. Dette baseres på at loven krever at anbud behandles på like vilkår. Man kan dermed ikke ta hensyn til enkelte feil den forrige leverandøren har gjort, når man kommer til en ny anbudsrunde. Incentivet til å levere gode rapporter blir derfor redusert som følger av LOA i følge informanten.

“Selv om vi det ene året fikk tre revisjonsberetninger som det var feil tall i, kunne vi ikke legge det til grunn da vi skulle velge ny revisor etterpå. Det er jo fordi anbudskonkurranseopplegget er bygget slik at en som er ukjent leverandør eller tilbyder skal ha like stor sjans som en som er kjent. Dette er reglene om offentlig anskaffelse.”

-Informant C

Våre funn tyder på at kompetanse og kvalitet ofte trekkes frem som positive argumenter for å velge private selskaper og store IKS. Mindre IKS later til å mangle noe kompetanse på særlig forvaltningsrevisjon.

Hovedfunnene knyttet til kvalitet er at:

- Det er vanskelig å definere og måle kvalitet noe som skaper usikkerhet.
- Regnskapsrevisjon omtales av noen som hyllevare mens andre mener kvaliteten forringes ved fokus på effektivisering.
- Kvalitet er mer personavhengig i mindre selskaper.

- Interessant delfunn: Kommunens erfaring med revisor kan ikke tas hensyn til ved neste anbudsrunde på grunn av lov om offentlige anskaffelser.

I neste kapittel vil vi drøfte hovedfunnene fra analysen opp mot teori for å besvare problemstillingen.

6. Drøfting

I innledningen til oppgaven stilte vi spørsmål ved kostnadsbesparelsene knyttet til konkurranseutsetting som blir trukket fram i media. Spørsmålet var om dette kun var noen få tilfeldige suksesshistorier eller om det er en generell sammenheng mellom konkurranseutsetting og reduserte revisjonskostnader. Og dersom dette er de generelle erfaringene, hvorfor konkurranseutsetter ikke flere?

Med dette som bakteppe vil vi drøfte hvilke fordeler og utfordringer det er ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Vi vil svare på problemstillingen ved å diskutere sentrale aspekter og først se på hvordan produksjonskostnadene og kvalitet endres ved konkurranseutsetting. Dette innebærer å drøfte uavhengigheten og kompetansen til revisor. Deretter vil vi diskutere transaksjonskostnadene som er forbundet med konkurranseutsetting.

Produksjonskostnader

6.1 Produksjonskostnadene går ned ved konkurranseutsetting?

Vår kvantitative analyse, som kan sies i grove trekk å bli bekreftet av informantenes generelle oppfatning, fant at kommuner med konkurranseutsatt revisjon bruker gjennomsnittlig 34 % mindre på “kontroll og revisjon” per innbygger. Hypotesen om at vårt kvantitative funn kan tolkes som en kausal effekt styrkes gjennom intervjuene. Dette fordi ingen informant kunne fortelle at kommunene som konkurranseutsetter ville hatt lavere revisjonskostnader uavhengig av om de hadde konkurranseutsatt. Mye tyder derfor på at konkurranseutsetting fører til kostnadsreduksjon, men det er vanskelig å anslå den nøyaktige størrelsen av dette.

Våre funn viser en langt større kostnadsreduksjon enn Hodge (2000) som målte et gjennomsnitt på 6-12 %. Dette kan tolkes som at konkurranseutsetting av kommunal revisjon fører til større kostnadsbesparelser enn gjennomsnittet for tjenester som blir konkurranseutsatt. Men å sammenligne vårt funn på 34 % med Hodge (2000) må gjøres med varsomhet på grunn av usikkerheten ved vårt estimat.

På den annen side fant Simonsen (2011) at valg av revisjonsordning ikke hadde noen signifikant effekt på revisjonsutgiftene. Undersøkelsen hans var også mer detaljerte enn våre med tanke på at han kunne analysere regnskaps- og forvaltningsrevisjon hver for seg. Men svakheten ved denne analysen er datagrunnlaget. Simonsen (2011) hadde tall fra kun 69

kommuner, hvorav 5 med konkurranseutsatt revisjon. Vår undersøkelse har en mindre grad av detaljer i tallene jamfør tidligere diskusjon om KOSTRA-tall, men er til gjengjeld basert på flere observasjoner, og med 50 kommuner med konkurranseutsatt revisjon. Antall observasjoner kan tenkes å ha påvirket resultatene og også forskjellene mellom våre konklusjoner.

Hess-Bolstad og Maugesten (2014) fant i sin studie at kostnaden per innbygger for revisjon var ca. 54 kroner lavere i kommuner som bruker privat revisor, i motsetning til ca. 72 i vår analyse. En mulig grunn til at vi fant en større forskjell er at de benyttet tall fra 2012 og vi fra 2015. Om dette er årsaken betyr det at de siste tre årene har forskjellen i revisjonskostnad økt mellom kommuner med konkurranseutsatt revisjon og de uten. Men denne hypotesen stemmer ikke helt overens med hva informantene våre fortalte. Informantene fortalte at kommunale revisjonsenheter etterstreber å konkurrere med de private aktørene, og at dyre kommunale løsninger blir byttet ut med private. Det skulle tilsi at differansen i kostnadsnivået heller skulle blitt redusert.

En annen årsak til forskjellene mellom våre tall og Hess-Bolstad og Maugestens (2014) sin analyse er at de kontrollerer for innbyggertall og politisk regime. Vår analyse kontrollerer derimot for innbyggertall og kommunens frie inntekter. Utelatt variabelskjevhet kan, som diskutert tidligere, bidra til forklaringen på de ulike koeffisientene. Dette aspektet kan imidlertid ikke forklare hele forskjellen fordi skjevheten maksimalt kan være like stor som koeffisienten til den utelatte variabelen, og koeffisienten til politisk regime er 7,61 kroner i deres analyse.

Ideene bak NPM, og studien til Hodge (2000), skulle tilsi at vi ville funnet en generell reduksjon i kostnader ved konkurranseutsetting. For revisjonstjenester spesifikt fant imidlertid Simonsen i 2011 ikke en stor nok effekt til å si at dette var tilfelle. Dette står i kontrast til Hess-Bolstad & Maugesten (2014) som fant at effekten derimot var betydelig. Våre funn sammenfaller med studien Hess-Bolstad & Maugesten (2014) og delvis Hodge (2000). På bakgrunn av drøftingen over konkluderer vi med at kommuner med konkurranseutsatt revisjonstjeneste har lavere kostnader til revisjon enn de som har andre løsninger.

Selv om mye tyder på at kostnadene går ned ved konkurranseutsetting kan vi ikke uten videre konkludere med at det lønner seg å konkurranseutsette. For å gi en meningsfull sammenligning må vi se på forskjellige aspekter ved tjenesten både før og etter konkurranseutsetting. Dette

for å kunne si hvorvidt kostnadsreduksjonen skyldes ren effektivisering eller om det ligger andre årsaker bak, og heller bør regnes som en budsjettprioritering.

6.1.1 Årsaker til kostnadsreduksjon

Simonsen (2011) og Hess-Bolstad og Maugesten (2014) drøfter ikke årsaken til at kostnadene går ned, og kunne heller ikke konkludere med hva en eventuell kostnadsreduksjon innebar. Når vi forklarer kostnadsreduksjon finner vi det mest hensiktsmessig å dele i stykkpris og kvantum. Informasjon fra våre informanter tyder på at begge disse faktorene endres. Vi vil først se på timeprisen til private og IKS, før vi ser på tjenestens mengde. Vi ser det også hensiktsmessig å deretter drøfte kvalitet i delkapittelet etter.

Stykkpris

I forvaltningsrevisjon er stykkprisen pris per forvaltningstime imens regnskapsrevisjonen opererer oftest med en fastpris “per revisjonsberetning”, altså for hele regnskapsrevisjonen. Ved konkurranseutsetting kan kostnadsreduksjon skyldes at private tar en lavere timepris på forvaltningsrevisjon og lavere fastpris på regnskapsrevisjon. Simonsen (2011) sammenlignet timeprisene til forskjellige revisjonsordninger og viste at de private selskapene lå høyere enn IKS når det gjaldt timepris. Dette bekreftes også av våre funn, hvor de sekretariatene som hadde tallgrunnlag fortalte at timeprisen på forvaltningsrevisjon ligger høyere hos de private enn de kommunale selskapene. En av informantene forklarte at private har en høyere timepris på forvaltningsrevisjonen fordi en privat forretningsmodell krever avkastning på kapitalen og naturlig nok legger en viss profitt inn i prisen, i motsetning til hva som gjelder for et IKS.

Innen regnskapsrevisjon tar de private imidlertid enten lik eller litt lavere fastpris enn IKS-ene. Likevel opereres det i langt mindre grad med timepriser i regnskapsrevisjon. Basert på intervjuene virker det som at forvaltningsrevisjon ofte krever mer tid og tar en større del av budsjettet enn regnskapsrevisjonen.

Det vil være vektingen kommunen har mellom størrelse på forvaltning- og regnskapsrevisjon som avgjør hvorvidt det prismessig totalt sett er billigere med privat enn IKS. Informasjon tyder på at de fleste kommunene har høyere kostnader til forvaltningsrevisjon enn regnskapsrevisjon som tilsier at de stykkprismessig kommer dyrere ut med privat revisor.

Vi konkluderer med at de private ikke har noe særlig lavere stykkpris enn kommunale selskaper, så det kan ikke være det som gjør at kostnadene etter konkurranseutsetting går ned.

Dette er heller noe som har motsatt effekt og skulle ført til økte kostnader etter konkurranseutsetting.

Kostnadsflytting

Noen informanter fortalte at oppgaver som lå på kommunens revisjonsenhet blir flyttet til andre enheter i kommunen, som for eksempel til administrasjonen eller økonomiavdelingen.

I forbindelse med agentteori vil vi anta at de oppgavene som ikke blir kontraktsfestet mellom kunde og leverandør, heller ikke blir utført. Oppgaver som ikke automatisk omfattes av revisjonen vil kunne falle utenfor med mindre kommunene har kontraktsfestet det. Dette aspektet gjør seg gjeldende først når kommunen konkurransetsetter, da tidligere revisjonsordning, som IKS, ikke nødvendigvis har en insentivstruktur som tilsier at det ønsker å minimere ressursbruken til det ytterste. Det overlates derfor mye til skjønn i engasjementsbrevet. De tidligere studiene vi har undersøkt har ikke tatt opp dette problemet, så det er et ganske utforsket moment innen kommunal revisjon.

Funnene våre tilsier at det kan være utfordrende å kontraktsfeste alt som den tidligere kommunale revisoren gjorde. Kostnadsflytting kan imidlertid tenkes å være både frivillig og ufrivillig. Det er ikke sikkert at kommunen ønsker å betale ny revisor for å gjøre en jobb de ser at administrasjonen kan gjøre enklere eller billigere selv. Slik sekretariatene fremstiller dette, virker det likevel som om utfordringen er mer knyttet til at de ikke klarer å kontraktsfeste denne typen oppgaver på en tilfredsstillende måte. Hvorvidt kostnadsflytting gjør seg gjeldende avhenger imidlertid av hvilke oppgaver som utføres av revisor fra kommune til kommune, og det er ikke nødvendigvis slik at alle kommuner som konkurransetsetter opplever kostnadsflytting. Noen kommunale revisjonsenheter virker å operere svært likt som private selskaper.

Kostnadsflytting er egentlig et måleproblem i denne studien; det er vanskelig å sammenligne kostnad-kvalitet kombinasjonen fra IKS og private når ikke de samme oppgavene utføres. For å måle omfanget av kostnadsflytting måtte en gjort større undersøkelser for å sette seg inn i regnskapet og driften til kommunen. En kunne sett på hvilke oppgaver som revisor gjorde tidligere kontra etterpå og deretter knytte det opp mot regnskapet for å se hvor store kostnader det innebærer. Det er med andre ord krevende å måle omfanget av dette, men intervjuene våre tyder på at det kan være noe av grunnen til at private fremstår billigere.

Mindre omfattende regnskapsrevisjon

En av effektene konkurranseutsetting kan ha på kommunal revisjon er som Busch et al. (2012) nevnte at unødvendige oppgaver fjernes. Vi ser her for oss at det er to mekanismer som fører til en mindre omfattende regnskapsrevisjon. For det første blir politikerne mer bevisste hvilke tjenester de kjøper når de må vurdere hva de skal kontraktsfeste. Da vil de gjøre en mer kritisk vurdering av hvilke aktiviteter som er verdt å betale for.

For det andre vil private selskap ikke gjøre mer enn det kontrakten krever som følge av profittmaksimering. Når de leser loven og kontrakten vil de være kritiske til hvilke oppgaver som er nødvendig for å oppfylle kravene. Gjennom disse mekanismene reduseres regnskapsrevisjonen til en viss grad som igjen fører til en billigere revisjon.

Våre funn støtter delvis teorien nevnt i første avsnitt som mente at kontraktsfestingen var en prosess som kan fjerne unødvendige aktiviteter. Informantene våre er imidlertid uenige om at aktivitetene som fjernes er unødvendige eller om det går på bekostning av kvalitet. Diskusjonen om den eventuelle kvalitetsreduksjonen i regnskapsrevisjon som følger av at tjenesten kontraktsfestes ved konkurranseutsetting tar vi i kvalitetsdelen.

Bestiller mindre revisjon

Et funn fra intervjuene er at kommuner med konkurranseutsatt revisjon bestiller færre og mindre forvaltningsrevisjon enn før konkurranseutsetting. Dette forklares med at ved økt bevissthet rundt kostnader til revisjon, reduserte kommunebudsjetter og mer fleksible bestillingsmuligheter så bestiller kommunene mindre revisjon. Blant disse forklaringene ble økt bevissthet hyppigst gjentatt hos informantene våre. Vi har lite materiale å bygge på fra tidligere studier da dette virker å være undersøkt i liten grad. tusj

Kommuneloven (1992, § 78 nr. 19), sier lite om omfanget av forvaltningsrevisjon som må gjennomføres, så det er med andre ord rom for tolkninger når det kommer til hvor mange og hvor store forvaltningsrapporter en kommune trenger å bestille. Dette ble bekreftet av flere informanter. Intuitivt vil kommuner som opplever budsjettinnskrenkninger og økt bevissthet kunne benytte seg av denne muligheten. Informant F hadde erfaring med at de som hadde konkurranseutsatt revisjonen hadde redusert størrelsen på rapporter. Således fremstår det som billigere å konkurranseutsette.

Det er noe vanskelig å måle hvorvidt kommuner som har konkurranseutsatt revisjon faktisk bestiller mindre revisjon enn tilsvarende kommuner med IKS. Utfordringen med å måle dette

er at det er vanskelig å finne informasjon om hvor mye forvaltningsrevisjon som hver kommune bestiller før og etter konkurranseutsetting. Det er ikke så enkelt som å telle antall rapporter da en forvaltningsrapport kan variere i omfang.

Deloppsummering

Kostnadene til revisjon virker å gå ned ved konkurranseutsetting. Ved å bryte ned ulikhetene mellom konkurranseutsatt og ikke-konkurranseutsatt revisjon prøver vi å forklare hvorfor kostnadene går ned og vi ender da opp med forklaringer i stykkpris og kvantum. Timeprisen til forvaltningsrevisjon virker å gå opp ved konkurranseutsetting, imens pris på regnskapsrevisjon går noe ned. De mest fremtredende forklaringene på kostnadsreduksjonen er derimot kostnadsflytting, fjerning av mindre nødvendige aktiviteter og at en bestiller mindre forvaltningsrevisjon med konkurranseutsatt revisjon. Det er imidlertid vanskelig å vite hvor store eller små disse endringene i realiteten er.

Kvalitet- uavhengighet, virksomhetsforståelse og kompetanse

Vi kan vanskelig si noe fornuftig om fordeler og utfordringene ved konkurranseutsetting uten å diskutere kvalitet. Selv om vi viste at kostnadene for kommuner med konkurranseutsetting er lavere vet vi ikke om tjenesten er den samme eller om vi egentlig sammenligner epler og pærer. Vi fant indikasjoner på at mengden revisjon kan føre til kostnadsreduksjon, men erkjente også at kvalitet er et vel så viktig aspekt å vurdere ved revisjonen. Selv med en liten reduksjon i pris vil en spørre seg hvilken effekt det har på tjenestens kvalitet.

At kvalitet er vanskelig å måle er ikke noe nytt, men nettopp derfor er det stor usikkerhet knyttet til dette. Det er denne usikkerheten som gjør kvalitet til et så viktig tema.

Rapporten til Breunig et al. (2009) identifiserte at uavhengighet, kompetanse og virksomhetsforståelse påvirker kvalitet. For å si noe om kvalitet vil vi derfor først vurdere disse forutsetningene. Etterpå tar vi en diskusjon av kvalitet i regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon hver for seg. Basert på Breunig et al. (2006) definerte vi kvalitet litt forskjellig for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Vi vil gjenta definisjonene senere.

6.2 Private selskaper og IKS er begge uavhengige av kommunen

Vi har i oppgaven delt inn i tilsynelatende og faktisk uavhengighet slik som Indset og Tjerbo (2011). Dette gjelder for både regnskaps- og forvaltningsrevisjon.

Når det gjelder tilsynelatende uavhengighet fant vi fra intervjuene og i samsvar med tidligere studier, som Indset og Tjerbo (2011), at private selskaper har en bedre tilsynelatende uavhengighet på grunn av deres bestiller-utfører forhold. Det som kanskje er mer interessant er diskusjonen rundt selskapenes faktiske uavhengighet, om revisor har en uavhengig grunnholdning som fører til at han/hun rapporterer når det oppdages feil.

Sentralt i agentteori står utfordringen med å gi agenten de riktige incentivene for å utføre arbeidet på den måten prinsipalen ønsker. Gjennom relativt hyppige anbudskonkurranser vil en kunne redusere faren for “skjult handling”, altså hvor prinsipalen ikke vet om agenten utfører oppgaven på ønsket vis. Revisor vil ut i fra teorien gjøre en så god jobb som mulig for å tilfredsstille kommunen og bli gjenvalgt i neste anbudsrunde. På den annen side kan denne konkurranseformen i revisjonsøyemed redusere kvaliteten i arbeidet hvis revisor unnlater å rapportere vesentlige feil. Da er revisors uavhengighet svekket. Dette slik som også Johnsen (Johnsen et al., 2004) og informantene tok opp.

Et moment som derimot kan tenkes å styrke uavhengigheten er hvordan lov om offentlige anskaffelser påvirker anbudskonkurransen. Likebehandlingsprinsippet i lov om offentlige anskaffelser kan kanskje gjøre at selskapers incentiv til å pleie kundeforholdet reduseres når deres tidligere forhold til kommunen i liten grad kan legges til grunn ved neste anbudsrunde. Dette er som et sekretariat erfarte, hvor de ikke kunne legge dårlige erfaringer til grunn i neste anbudsrunde, med mindre dette legges inn som kvalitetskriterier i konkurransen. Det er imidlertid vanskelig å vite hvor stort incentiv selskapet har til å opprettholde et godt kundeforhold og hvordan lov om offentlige anskaffelser.

I utgangspunktet har man også en forventning om at revisor ønsker å opprettholde en integritet og yrkes stolthet som revisor. Dette tilsier å revidere uavhengig av hva oppdragsgiver ønsker skal bli rapportert. Dette incentivet styrker den faktiske uavhengigheten og vil gjelde for både private og IKS.

Vi vil også påpeke at lovgiver har tillatt alle de forskjellige revisjonsformene. Det legges da til grunn at uavhengigheten er ivarettatt i tilstrekkelig grad uansett revisjonsform.

Å måle uavhengighet på en objektiv måte er en utfordring. I henhold til agentteori kan det oppstå konflikter mellom incentiver til å pleie kundeforholdet og uavhengighet. Men basert på ovenstående argumentasjon om konkurranseformen, yrkes stolthet, sekretariatenes oppfatning av uavhengighet velger vi å konkludere med at uavhengigheten er god i både kommunale og

private selskaper. Og som tidligere nevnt ser heller ikke fagetatene på uavhengighet som et problem ifølge en informant.

Konklusjonen om uavhengighet er kanskje oppsiktsvekkende med tanke på at uavhengighet blir brukt blant politikere som et argument for konkurranseutsetting.

6.3 IKS og private selskaper har god virksomhetsforståelse og kompetanse på regnskapsrevisjon, men de private er flinkere på forvaltningsrevisjon

En annen faktor som er grunnleggende for kvalitet i revisjon er kompetanse. Ludvigsen og Lund (2015) fant at regnskapsrevisjon krever en revisjons- og økonomifaglig kompetanse, mens forvaltningsrevisjon krever kompetanse på metodikk og annen faglig bakgrunn enn bare økonomi. Felles for begge typer kompetanse er at virksomhetsforståelse ligger til grunn for å gjøre en god revisjon. Derfor vil vi diskutere selskapenes virksomhetsforståelse, samt kompetanse på regnskaps- og forvaltningsrevisjon.

6.3.1 Virksomhetsforståelse

Vi fant fra intervjuene at virksomhetsforståelse er en vesentlig faktor for å gjennomføre en god revisjon. Både private og kommunale selskaper har god virksomhetsforståelse, men de kommunale har i noen tilfeller en liten fordel hvor de har revidert en kommune over lengre tid. De private må i noen tilfeller ha en innkjøringsperiode i starten av oppdraget for å erverve denne kunnskapen, behovet for innkjøringsperiode kan variere mellom avdelingskontorene i de private selskapene.

Dette går stort sett overens med Breunig et al. (2009) som også fant at virksomhetsforståelse er nødvendig for å revidere kommuner generelt. En revisor ansatt i kommunen vil ha en fordel ved at den kjenner kommunen og raskere kan gå til kjernen av problemstillingen. Ludvigsen og Lund (2015) konkluderte også med at virksomhetsforståelse er viktig, men mente at private ville kunne sette seg raskt inn i virksomheten og at de kommunale revisorenes fordel ikke er så stor.

På grunnlag av våre funn og ovennevnte kilder konkluderer vi med at de private selskapene har god virksomhetsforståelse, men at det noen ganger kreves en lengre innkjøringsperiode. Kommunale selskaper har imidlertid god virksomhetsforståelse og i noen tilfeller et fortrinn ved at de har revidert kommuner i mange år.

6.3.2 Kompetanse på revisjon

Ifølge Ludvigsen og Lund (2015) krevdes én type kompetanse for regnskapsrevisjon og en annen type for forvaltningsrevisjon. Likevel påpeker studien at det er innenfor forvaltningsrevisjon det er mest relevant å diskutere kompetanse. Dette da alle de relevante aktørene i denne bransjen har kompetanse på regnskapsrevisjon, og ansatte med økonomifaglig bakgrunn. Innenfor forvaltningsrevisjon er det store spørsmålet hvilken kompetanse de ansatte og selskapet har. Det går på kompetanse innen forvaltningsmetodikk og faglig bakgrunn relevant for det området som revideres. Ludvigsen og Lund (2015) fant at store enheter har større fagmiljøer som gir bred og sammensatt kompetanse. De store private selskapene har en fordel ved at de har en større samling kompetanse og kan trekke på denne kompetansen fra forskjellige deler av selskapet.

Når det gjelder stordriftsfordelen innen forvaltningsrevisjon sammenfaller også våre funn med Ludvigsen og Lund (2015). Det virker som at kompetanse på det området innen kommunen som revideres er essensielt for å få en god og informativ rapport. At de private selskapene er tilstede i tilknyttede fagfelt som juss og rådgivning og samtidig reviderer flere bransjer innen privat sektor gir stordriftsfordeler. Det virker som at selv om de ikke har en spesifikk kompetanse ved et kontor, kan de trekke på kompetansen fra andre deler av selskapet og således gjennomføre mer informative revisjoner. På grunn av bredden i kompetansen til de ansatte kan det tenkes at mindre selskaper har en ulempe innenfor forvaltningsrevisjon, da de ikke har like store fagmiljøer og mulighet for ansatte til å spesialisere seg. Når vi i tillegg vet at noen kommuner har byttet fra IKS til konkurranseutsetting på grunn av manglende kompetanse i IKS-et (Breunig et al., 2009) virker disse argumentene sannsynlige.

Deloppsummering

De som skal revidere en kommune for første gang trenger en viss innkjøringsperiode for å bli kjent med virksomheten. Det varierer hvor omfattende denne perioden er, men det overordnede bildet er at dette ikke er en særlig stor utfordring for de private. Store selskaper, som store IKS og private, virker å ha god kompetanse på forvaltningsrevisjon. I tilfeller hvor det alternativet er et lite IKS, finner denne studien følgelig at større kompetanse på forvaltningsrevisjon er en fordel ved konkurranseutsetting. Når det gjelder regnskapsrevisjon virker derimot kompetansen å være lik.

Kvalitet i regnskaps- og forvaltningsrevisjon

Fra NPM er det vanskelig å si hvorvidt kvaliteten blir bedre eller dårligere ved konkurranseutsetting. Hodge (2000) fant ingen entydig effekt av konkurranseutsetting på kvalitet. Fra agentteorien om incentiveeffekter og informasjonsasymmetri er det også usikkert hvordan kvaliteten ville endres ved konkurranseutsetting. Selskapene vil ha incentiv til å opprettholde et godt kundeforhold, men det kan gå utover uavhengighet. Likevel slo vi fast under diskusjonen om uavhengighet at de private aktørene var både tilsynelatende og faktisk uavhengig. Stordriftsfordeler vil kunne gjøre at store selskaper kan redusere prisen og øke kvaliteten til tross for at lavere pris vanligvis går på bekostning av kvalitet.

Tidligere studier har ikke diskutert kvalitet i regnskapsrevisjon i særlig grad. Kvalitet i forvaltningsrevisjon er derimot behandlet i Breunig et al. (2006), Breunig et al. (2009) og Ludvigsen og Lund (2015). De to førstnevnte studiene fant at kommuner byttet for å få bedre kompetanse og kvalitet i forvaltningsrevisjon fordi de var misfornøyd med sine revisorers kompetanse. Ludvigsen og Lund (2015) fant at kvaliteten i forvaltningsrevisjon ble bedret for kommuner som konkurranseutsatte revisjonen. Private selskaper hadde mer kompetanse som gjorde at kvaliteten ble hevet. Johnsen (Johnsen et al., 2004) pekte også på at kompetanseheving ville kunne medføre bedre kvalitet.

Det vi fant om selskapenes uavhengighet i drøftingen ovenfor tyder på at uavhengighet ikke fører til særlige kvalitetsendring ved å konkurranseutsette. Ut ifra diskusjonen om kompetanse vil vi generelt forvente en liten kvalitetsøkning i forvaltningsrevisjon, dette gjelder hovedsakelig når kommunen bytter fra et mindre IKS.

6.4 Kvaliteten på regnskapsrevisjon er like god eller reduseres noe etter konkurranseutsetting?

Kvalitet i regnskapsrevisjon definerte vi som at revisjonen følger krav fra lov, normer og regler for god revisjonsskikk.

Innen regnskapsrevisjon har sekretariatene delte meninger om hvorvidt kvaliteten endres etter konkurranseutsetting. Noen sekretariat mener regnskapsrevisjon er hyllevare og derved kvalitetsmessig standardisert, slik at den revisjonen en får etter konkurranseutsetting er like bra som hva en hadde tidligere. Andre sekretariat mener at kvaliteten endres noe ved at den

regnskapsrevisjonen en får etter konkurranseutsetting er en grovere vurdering i revisjon og medfører større risiko for kommunen.

Diskusjonen handler om at private selskaper kun gjør de oppgavene som står i kontrakten. De vil derfor ikke gjøre oppgaver som kan være nyttige, men som ikke er kontraktsfestet. Dette kan være ekstra føringer, ekstra kontrollarbeid, justering av vesentlighetsgrensen og hvilke risikoområder som vurderes.

Ludvigsen og Lund (2015) trakk frem eksempel fra NKRF om at i en kommune med privat revisjonsselskap benyttet de tre ganger høyere vesentlighetsgrense enn tidligere kommunal revisor, men en kunne ikke konkludere med at dette forekommer systematisk basert på én observasjon. Noen sekretariat mener konsekvensen av dette aspektet ved private selskaper er såpass stor at det er bekymringsverdig.

Når det produktet selskapene leverer er stort sett standardiserte, innebærer dette også at den uobserverbare risikoen ikke forandrer seg ved at et privat selskap tar over jobben. Dersom kostnaden for regnskapsrevisjonen går ned ved konkurranseutsetting blir det da mest hensiktsmessig å kalle dette for effektivisering.

Det er vanskelig å måle hvordan en reduisering av mindre verdiskapende aktiviteter i regnskapsrevisjon påvirker kvaliteten. Enda vanskeligere er det å måle hvilke konsekvenser dette har for kommunen. Kanskje kan en grovere vurdering gi en høyere uobserverbar risiko som kan gi større tap senere? Eller kanskje det har ubetydelige konsekvenser og er en ren effektivisering? Det er vanskelig å konkludere helt sikkert, men det virker som at kvaliteten i regnskapsrevisjon er den samme eller kan gå litt ned ved konkurranseutsetting.

6.5 Kvaliteten i forvaltningsrevisjon blir bedre etter konkurranseutsetting?

Innen forvaltningsrevisjon ble kvalitet definert som rapporter med et ryddig oppsett, følger metode for forvaltningsrevisjon og gir relevant og tilgjengelig informasjon for brukeren. Den bygger på både kompetanse og uavhengighet.

Våre empiriske funn tilsier at kvaliteten i forvaltningsrevisjon generelt blir litt bedre etter konkurranseutsetting. Dette begrunnes fra informantene med at større selskaper som de private har en bred og mer spesialisert kompetanse. Likevel mener noen av sekretariatene at variasjonen i kvalitet er noe personavhengig, dette gjelder hovedsakelig forvaltningsrevisjon.

Enkelte mennesker er bedre til å skrive rapporter enn andre. Den enkeltes interesse for fagområdet påvirker også kvaliteten i rapporten. Dvs. at revisorer med liten interesse eller kunnskap om et tema innen forvaltningsrevisjon vil sannsynligvis levere rapporter av lavere kvalitet. Med flere som jobber på en rapport og med en bedriftskultur for kontroll av kvalitet vil kunne redusere personavhengig kvalitet som beror på den enkelte ansatte.

Tidligere studier har påpekt at det er en sammenheng mellom kompetanse, virksomhetsforståelse og kvalitet (Ludvigsen & Lund, 2015). Behovet for kompetanse vil være avhengig av området som revideres, men fordi private selskaper har stordriftsfordeler ved at de kan benytte seg av ulike fagkunnskap på tvers av ulike avdelinger virker det sannsynlig at kvaliteten i forvaltningsrevisjon heves ved konkurranseutsetting. Vi vet også at store IKS har god kompetanse og muligens en liten fordel med virksomhetsforståelse, jamfør drøftingen tidligere, så derfor leverer de trolig god kvalitet. Likevel kan funnene våre tyde på at god virksomhetsforståelsen ikke kompenserer fullt ut for manglende kompetanse i de mindre IKS-ene.

6.6 Problemer med å måle kvalitet skaper usikkerhet

Samtlige av våre informanter sier at kvalitet i revisjon er et vanskelig tema. Bak revisjon ligger det en større eller mindre innsats og kompetanse som vanskelig kan måles og dermed kontraktsfestes. Når det gjelder regnskapsrevisjon så ligger det vurderinger av vesentlighetsgrense og risiko bak revisjonsberetningen som vanskelig kan observeres av kommunene. Dersom det gjøres en grovere revisjon vil man kunne hevde at risikoen for revisor og kommunen øker. I forvaltningsrevisjon er det vanskelig å sammenligne to rapporter som går på vidt forskjellige temaer og det er rom for å eksempelvis kutte ned på utvalgsstørrelsen i undersøkelsene uten at en kan påpeke det. Våre funn tyder på at det er svært vanskelig å måle kvaliteten.

Når en ikke klarer å definere kvalitet blir det vanskelig å bestille og kontraktsfeste tjenesten og enda vanskelig å evaluere dette i ettertid. Det knytter seg derfor stor usikkerhet til å vite hvilken tjeneste en faktisk bestiller og hvilken tjeneste en faktisk får. Problemene ved å måle kvalitet og usikkerheten som følger av det er en transaksjonskostnad ved å gå over til konkurranseutsetting. Usikkerheten konkretiseres i en transaksjonskostnad ved at konkurranseutsetting ikke velges i tilfeller det hadde vært det beste alternativet, gitt ingen usikkerhet. Vi vil derfor drøfte dette i påfølgende del om transaksjonskostnader.

Det er ikke entydig at det er fordelaktig å konkurranseutsette revisjonstjenesten. Men ingen tallmaterialer eller informanter sier at kostnaden går opp ved konkurranseutsetting, mye tyder derimot på at kostnaden går ned. Og dersom det man får igjen omtrent er like god revisjon, så ville vi forventet at flere velger konkurranseutsetting. Vi kan da spørre oss selv om problemene ved å måle kvalitet gjør at ikke flere kommuner konkurranseutsetter. Vi vil diskutere blant annet denne usikkerheten i påfølgende del om transaksjonskostnader.

Transaksjonskostnader

6.7 For høye transaksjonskostnader?

Vi vil undersøke om det er noe ved transaksjonskostnadene som kan være utfordrende ved konkurranseutsetting og hvorvidt det kan være avgjørende i valget om å konkurranseutsette. Transaksjonskostnader er en del av totalkostnadene og bør tas hensyn til ved konkurranseutsetting fordi høye transaksjonskostnader kan gjøre det ulønnsomt å konkurranseutsette til tross for en reduksjon i produksjonskostnader. For å få bedre innsikt i problemstillingen vil vi drøfte dette ut ifra funnene i undersøkelsen. Først går vi gjennom usikkerhet knyttet til transaksjonen, deretter kontraktsfrekvens og til slutt transaksjonsspesifikke investeringer før vi tar en oppsummering.

6.7.1 Den høye usikkerheten tilsier at kommuner velger IKS

Forholdet mellom kommunene og IKS-ene kan karakteriseres som relasjonelle kontrakter. Prisen er mer eller mindre gitt når man velger å kjøpe tjenester fra et IKS, spørsmålet kommunen må ta stilling til handler om kvantum. Dersom en kommune får revisjonstjenesten utført av et IKS trengs det ikke å bruke mye ressurser på kontraktsfesting av tjenesten, mye fordi kommunene både er eiere og kunder til IKS. Forholdet mellom kommune og IKS reguleres av avtaler med en lavere grad av detaljer enn den konvensjonelle kontrakten som må signeres ved bruk av privat revisor. I tillegg varer samarbeidet med et IKS vanligvis lengre enn med en privat leverandør.

I henhold til transaksjonskostnadsteori kan det knytte seg usikkerhet til kontraktsformulering og atferden til motparten. Usikkerheten rundt kontraktsformulering går på hvordan tjenesten skal spesifiseres. Atferd går på i hvilken grad du vet hvilken tjeneste de leverer. Ved å konkurranseutsette revisjonen vil man ikke kunne være sikker på at man får akkurat den tjenesten man hadde i tankene.

Funnene våre viser at det er stor usikkerhet knyttet til hvordan tjenesten måles, formuleres og leveres. I tillegg kan det være problematisk at sekretariatene som sitter som rådgivere for kommunen ikke helt vet hvordan kvaliteten skal måles?

Når en ikke klarer å formulere hva god kvalitet er blir det vanskelig å kontraktsfeste det og i etterkant måle hva en mottar. Denne usikkerheten kan synes å være en større utfordring ved konkurranseutsetting, hvor en benytter konvensjonelle kontrakter, i motsetning til IKS som mer kan regnes som en relasjonell kontrakt. Fra relasjonell kontraktsteori vet vi at fordelene ved relasjonelle kontrakter er at disse har en lengre tidshorisont for partene og en kan justere spesifikasjonene i større grad uten å bryte med kontrakten. Det vil si at med tjenester hvor kvalitet er vanskelig å definere og formidle fordi den til en viss grad er subjektiv, så er det mer anvendelig med relasjonelle kontrakter hvor dialog mellom partene og justering av leveransen kan foregå uten endring i kontrakten. Det bygger mer på tillit. Ved konvensjonelle kontrakter er en mer bundet til det som står spesifisert i kontrakten. Aktivitet eller arbeid utover dette kan måtte føre til ny kontraktsinngåelse. Usikkerheten som kommer av at man ved konkurranseutsetting er avhengig av å ha kontraktsfestet oppgaven korrekt har en kostnad. Kostnaden ved denne usikkerheten blir det kommunen taper ved ikke å velge konkurranseutsetting i situasjoner hvor konkurranseutsetting er det beste alternativet. Det er vanskelig å kvantifisere den transaksjonskostnaden da den ikke er betalbar, det er en alternativkostnad.

Disse argumentene kan således kanskje forklare hvorfor det er flere kommuner som benytter IKS og relasjonelle kontrakter enn kommuner som benytter konkurranseutsetting og konvensjonelle kontrakter.

Erfaring over lengre tid med samme leverandør eller samme type leverandør kan trolig redusere usikkerheten noe. Ved å benytte samme leverandør vil en kunne få mer tillit og bli sikrere på hvilken tjeneste som leveres. Usikkerheten knyttet til å gå over til å konkurranseutsette tjenesten vil trolig gå ned dersom flere kommuner gjør det, for da ser andre kommuner i større grad hva en får ved konkurranseutsetting.

6.7.2 Frekvens

Økt kontraktsfrekvens gir i henhold til teorien høyere transaksjonskostnader da det resulterer i at man oftere må foreta de transaksjonsspesifikke investeringene, slik som anbudsrunder.

Våre funn viser at det benyttes hovedsakelig kontraktslengder på 4 eller 6 år. Hvor lang tid som brukes avhenger imidlertid av hvordan en klassifiserer anskaffelsen av revisjonstjeneste i henhold til lov om offentlig anskaffelse. Alle sekretariatene foretrakk å kunne ha opp mot 6 års kontraktslengde.

Hvordan en klassifiserer anskaffelse av revisjonstjeneste er et juridisk spørsmål som krever juridisk kompetanse på et nivå utenfor denne oppgaven og derfor ikke en diskusjon vi vil begi oss ut på. Hvorvidt 4 år er lite eller om 6 år er mye er vanskelig å drøfte, det må vurderes basert på transaksjonskostnader og potensielt konkurransevidende effekter. Med tanke på de transaksjonsspesifikke investeringene isolert sett, er det imidlertid en fordel med kontraktslengde på 6 år.

6.7.3 Lave transaksjonsspesifikke investeringer

Transaksjonsspesifikke investeringer er investeringer knyttet spesifikt til transaksjonen mellom to parter (Busch et al., 2012), og som mister verdi dersom samarbeidet avsluttes. I denne studien har vi, som tidligere nevnt, funnet det naturlig å kategorisere kostnadene ved hver anbudsrunde som transaksjonsspesifikk investering. Siden vi ikke fant noen egentlige transaksjonsspesifikke investeringer sier teorien at dette isolert sett kan tyde på at konkurranseutsetting er den beste løsningen. Dette da det er lett å bytte leverandør.

Vi omtaler den eventuelle innkjøringsperioden for revisor samt det å utarbeide konkurransegrunnlaget som de mest fremtredende transaksjonsspesifikke investeringene. Tidligere studier har ikke undersøkt disse kostnadene i særlig grad, men på generelt grunnlag kan gjennomføring av anbudskonkurranser være ressurskrevende for begge parter. Våre funn viser at det varierer litt mellom sekretariatene hvor store de vurderer disse transaksjonskostnadene til å være.

For sekretariat som karakteriserer situasjonen som at det er lave transaksjonskostnader kan det være lurt å kjøpe i markedet. Der det derimot er noe høyere transaksjonskostnader kan det være lurt å vurdere en relasjonell kontrakt.

Utarbeidelse av konkurransegrunnlaget og innkjøringsperiode varierer i størrelse og omfang. De betalbare transaksjonskostnadene blir stort sett neglisjert i vurderingen av kostnadene ved konkurranseutsetting, som kan tyde på at disse er lave alt tatt i betraktning.

Deloppsummering

For kommuner som konkurranseutsetter revisjonstjenesten er det åpenbart at de betalbare transaksjonskostnadene øker. Kontraktsfrekvensen vurderes som høy, men det er relativt lave transaksjonsspesifikke investeringer slik at transaksjonskostnadene samlet sett ikke får så stor betydning. Den største transaksjonskostnaden i denne studien er imidlertid alternativkostnaden som kommer av at usikkerheten ved konkurranseutsetting fører til at kommuner ikke konkurranseutsetter i tilfeller det egentlig er det beste.

7. Oppsummering

I denne oppgaven har vi undersøkt hvilke fordeler og utfordringer kontrollutvalgssekretariatene opplever med konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Vi har gjennomført semistrukturerte intervjuer av 11 informanter fra åtte sekretariater i Norge. I tillegg har vi foretatt en analyse av kommunenes kostnader til revisjon basert på offentlig tilgjengelig tall fra SSB (Statistisk sentralbyrå, 2016). Med utgangspunkt i våre egne undersøkelser som sees i lys av teori og tidligere litteratur fant vi flere interessante funn.

Vi fant at kommuner med konkurranseutsatt revisjonstjeneste har i gjennomsnitt betydelig lavere kostnader til revisjon (34%) enn kommuner som har andre revisjonsordninger. Basert på informasjon fra sekretariatene fant vi flere årsaker til dette.

- Kostnadsflytting ved at oppgaver flyttes fra tidligere revisor og over på andre steder i kommunen ved konkurranseutsetting.
- Mindre omfattende regnskapsrevisjon ved at enkelte aktiviteter faller bort ved kontraktsfesting. Dette som en følge av at en går fra en relasjonell og uspesifisert kontrakt med tidligere revisjonsordning og over til en konvensjonell og mer spesifisert kontrakt ved konkurranseutsetting.
- Kommuner bestiller mindre forvaltningsrevisjon etter konkurranseutsetting som følge av økt bevissthet på kostnader og muligheter til å bestille færre og mindre rapporter.

Kostnadsflytting utgjør et måleproblem, som gjør det vanskelig å si om private utfører revisjon billigere. Vi kan ikke slå fast hvor store kostnadsreduksjoner disse tre forklaringene står for.

Kvalitet i revisjon er et mye diskutert tema. Det knytter seg en del usikkerhet til måling og spesifisering av kvalitet i både regnskaps- og forvaltningsrevisjon. Vi fant likevel at:

- Kvaliteten på regnskapsrevisjon er enten lik eller blir litt redusert etter konkurranseutsetting. Våre funn er tvetydige, på en måte kan kvaliteten forringes ved at private selskaper gjør “grovere” vurderinger i revisjonen. På den annen side fant vi at regnskapsrevisjon kan anses som hylleware og derved kvalitetsmessig standardisert slik at kvaliteten ikke reduseres.
- Kvaliteten i forvaltningsrevisjon er bedre i store selskaper fremfor små. Dette kommer av at store selskaper har større fagmiljøer og bredere kompetanse enn mindre selskaper.

- Private selskaper har en bedre tilsynelatende uavhengighet enn IKS. Faktisk uavhengighet virker å være like god for begge typer selskaper. Politikere bruker uavhengighet som et argument for konkurranseutsetting.

Transaksjonskostnadene ved konkurranseutsetting kan oppsummeres som følger:

- Det er høy usikkerhet grunnet målbarhetsproblemene med kvalitet jamfør ovenstående funn. Når en vanskelig kan spesifisere og måle hvilken kvalitet en får ved konkurranseutsetting fører det til høy usikkerhet.
- Kontraktsfrekvensen er på fire til seks år.
- Transaksjonsspesifikke investeringer knyttet til utforming av konkurransegrunnlag, kontroll av kontraktsoppfyllelse og innkjøringsperioden er lave.

Til tross for lave transaksjonsspesifikke investeringer vurderes transaksjonskostnader til å være høye ved konkurranseutsetting hovedsakelig på grunn av høy usikkerhet.

7.1 Oppgavens implikasjoner

Denne oppgaven kan fungere som et utgangspunkt for kommuner som vurderer konkurranseutsetting i dag eller som kommer til å gjøre det i fremtiden. Politikere og andre kan få innsikt i problemstillinger knyttet til revisjon.

Oppgaven gir også et bidrag til debatten om konkurranseutsetting og andre aspekter ved kommunal revisjon. Spesielt spørsmålene rundt uavhengighet og kostnader som ofte blir stilt.

7.2 Oppgavens begrensninger

Undersøkelsen i denne oppgaven er basert på systematiserte erfaringer fra utvalgte kontrollutvalgssekretariat. Vi regner med at det kan være flere synspunkt rundt de aspektene vi har undersøkt, men som ikke har kommet frem. Hvert av områdene vi har sett på kan undersøkes mer omfattende enn det denne oppgaven har gjort.

Det hadde kanskje tilført oppgaven ytterligere tyngde om vi hadde innhentet synspunkter og erfaringer fra eksempelvis kontrollutvalg og revisorer. Men vi vurderte det dithen at med den tiden og de ressursene vi hadde til rådighet ble disse gruppene ikke tatt med i våre undersøkelser på grunn av deres mindre relevans for problemstillingen.

De tallfestede dataene brukt i oppgaven mangler en nøyere spesifikasjon av hvor store kostnader som brukes på de forskjellige postene under “kontroll og revisjon”. En større grad av detaljer kunne styrket oppgavens fundament og drøftinger. Dette er noe å tenke på ved senere studier eller for statens og SSBs innsamling av data.

Det er noen juridiske temaer, slik som hvordan kjøp av revisjonstjenester skal klassifiseres i henhold til lov om offentlige anskaffelser. Da vi ikke har tilstrekkelig juridisk bakgrunn, har vi heller ikke diskutert dette.

7.3 Avsluttende betraktninger

Hvorfor konkurranseutsetter ikke flere kommuner?

Spørsmålet er om problemstillingen som oppgaven drøfter og de momentene som har kommet frem kan bidra til et svar på spørsmålet vi stilte innledningsvis. Nettopp, hvorfor ikke flere kommuner konkurranseutsetter til tross for den tilsynelatende store kostnadsforskjellen mellom konkurranseutsetting og andre ordninger?

Den høye usikkerheten knyttet til å vite hvilken revisjonskvalitet en får og måle dette i etterkant virker som den mest logiske årsaken til at kommuner i dag velger å ikke konkurranseutsette. Med andre ord kan en si at forventet besparelse ved konkurranseutsetting er for liten til å ta risikoen.

Redusert usikkerhet, alt annet likt, vil trolig kunne føre til at flere kommuner konkurranseutsetter, men det er uklart hvor mange kommuner det er snakk om.

Resonnementet ovenfor er bygget på at kommunene har vurdert konkurranseutsetting, men det er ikke sikkert at alle 428 kommunene i Norge har tatt denne vurderingen. Dette kan således være en grunn i seg selv til at ikke flere har konkurranseutsatt.

Våre anbefalinger til de som lurar på om de skal konkurranseutsette, basert på våre undersøkelser

Basert på våre undersøkelser ser vi at i spørsmålet om hvorvidt det å konkurranseutsette revisjonen vil lønne seg handler om hvilke alternativer en har tilgjengelig. Det er liten tvil om at noen av de største IKS-ene er konkurransedyktige med private selskaper når det kommer til kompetanse, kvalitet og pris. Fordelen med et IKS er at en får en mer relasjonell binding til

selskapet slik at en kan justere revisjonen i større grad uten å være like bundet av konvensjonelle kontrakter. Ulempen med konkurranseutsetting er graden av formalitet som kreves og siden revisjon er en tjeneste som tildels er vanskelig å spesifisere, blir dette en ulempe. I tillegg vil et IKS kunne være billigere fordi de ikke trenger å tenke profitt i samme grad som private. Likevel er det ikke alle kommuner som har mulighet til å bli eier i et veldrevet IKS og da må en ta en vurdering hvor godt dette alternativet er, for ellers vil konkurranseutsetting være en god løsning i mange tilfeller med tanke på kompetanse og pris.

Enkelte IKS virker å være såpass dyktige at kommunene ikke har så mye å hente på konkurranseutsetting. Hvis man ikke har tilgang til et slikt IKS så er det lurt å gå for private selskaper. De har kompetanse og kapasitet til å levere god revisjon.

7.4 Forslag til videre forskning

Basert på oppgavens funn, drøfting og metodiske begrensninger har vi flere forslag til videre forskning.

Senere studier kan se på kostnader med en finere inndeling mellom regnskaps- og forvaltningsrevisjon. For å styrke drøftingen vil en inndeling gi bedre informasjon som må sammenlignes med hva man får igjen. Det vil kunne nyansere debatten rundt kostnader i større grad.

Vi tror det ville vært interessant å se videre på hva revisjonen inneholder før og etter konkurranseutsetting. Om hvor stor andel kostnadsflytting utgjør eller om bevisstgjøring av politikerne fører til at det fjernes unødvendige aktiviteter og at det reduseres i mengden forvaltningsrevisjon.

Til slutt tror vi det ville vært interessant å se på utfordringen med å kontraktsfeste og måle kvalitet. For bransjen vil det kunne være en fordel å belyse denne problemstillingen videre. Kanskje kan en finne bedre måter å måle kvalitet i revisjon på og utforme mer standardiserte tekster i et anbudsgrunnlag.

8. Litteraturliste

- Aarrestad, C. T. (2016). (http://www.nkrf.no/nkrfs_fagkonferanse_2016) Hentet fra Kvalitetskontrollen – hvor trykker skoen?: http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Kurs_og_konferansepdf-er/Fagkonf-16/T1-12_30_Aarrestad.pdf
- Ahlbäck, S. Ö., & Bringselius, L. (2015). Professionalism and Organizational Performance in the Wake of New Managerialism. *European Political Science Review*, årgang 7, 499-523.
- Angrist, J. D., & Pischke, J.-S. (2014). *Mastering 'metrics: The path from cause to effect*. Princeton : Princeton University Press.
- Baksaas, K. M. (2016, 30 oktober). (Econa) Hentet fra Revisjon - en viktig samfunnsordning: <https://www.econa.no/revisjon-en-viktig-samfunnsordning>
- BDO. (2012). *Sammenligning av kommunal regnskapsrevisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland*. Oslo: Kommunal- og regionaldepartementet.
- Bernt, J. F., & Overå, O. (2011). *Kommuneloven med kommentarer* (5 utg.). Oslo: Kommuneforlaget.
- Breunig, K. J., Båtsvik, T., Dønnum, H., & Kolle, K. (2006). *Konkurransetsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker*. Asplan Analyse, SINTEF. Oslo: Forskningsrådet.
- Breunig, K. J., Dønnum, H., & Karlsen, Ø. G. (2009). *Sluttrapport; Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester, samt kravet til at kontrollutvalgene skal ha eget sekretariat*. PwC, SINTEF. Oslo: Forskningsrådet.
- Brynhildsvoll, I., & Hannås, G. (2006). *Konkurransetsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker-evaluering av ordningen. Forskningsbasert evaluering av ordningen med konkurranseutsetting av revisjonstjenester i 4 norske kommuner*. Telemarksforskning. Norges forskningsråd.

- Busch, T., Johnsen, E., & Vanebo, J. O. (2012). *Økonomistyring i det offentlige* (4. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Dalby, K. (2005). *Omstilling i kommunene med fokus på new public management*. Hamar: Fagforbundet.
- Dalen, D. M. et al., (2004). *Evaluering av regelverket for offentlige anskaffelser*. Oslo: Nærings- og handelsdepartementet.
- Douma, S., & Schreuder, H. (2013). *Economic approach to organizations* (5. utg.). Pearson Education Limited.
- Egenes, O., Holbek, T. O., Osnes, T., Pytten, T., Risinggård, S., & Smith-Tønnessen, M. H. (2015). *Utredning om sammenslåing av revisjonsenheter i Kristiansand, Setesdal og Vest-Agder fylkeskommune til Agder Kommunerevisjon IKS*. Agder sekretariat. Kontrollutvalget i Bykle.
- Faulkner, D. O., & Campbell, A. (2006). *The Oxford handbook of strategy*. Oxford: Oxford University Press.
- Goetz, C. J., & Scott, R. E. (1981). Principles of relational contracts. *Virginia Law Review*, 1089-1150.
- Hendrikse, G. (2003). *Economic and management of organizations*. UK: McGraw Hill Higher Education.
- Hess-Bolstad, B., & Maugesten, H. K. (2014). *Konkurransetsetting av kommunal revisjon: en analyse av kostnadskostnadsutviklingen i norske kommuner 2000-2012*. Oslo: Høgskolen i Oslo og Akershus.
- Hodge, G. A. (2000). *Privatization: an international review of performance*. Boulder, CO: Westview Press.
- Hood, C. (1991, Spring). A public management for all seasons? *Public Administration*, 3-19.
- Hood, C., & Dixon, R. (2015). *A government that worked better and cost less?* Oxford: Oxford University Press.
- IKS-loven. Lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper.

- Indset, M., & Tjerbo, T. (2011). *Den vanskelige uavhengigheten: utredning om kommunal revisjon og uavhengighet*. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, årgang 3, 305-360.
- Johnsen, Å., Sletnes, I., & Vabo, S. I. (2004). *Konkurransetsetting i kommunene*. Oslo: abstrakt forlag.
- Jorstad, H. L. (2014). *Vesentlighetsgrenser i revisjon: Fastsettelse og bruk av vesentlighetsgrenser i teori og praksis*. Kristiansand: Universitetet i Agder.
- Knudsen, A. H. (2016, august 29). Kritisk til at revisjon kan bli for billig. *Kommunal Rapport*.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2005). *Brukervalg og konkurranseutsetting; hvordan sikre best mulig tjenester for innbyggerne?* Oslo: Departementet.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2015). *Finansiering av sektoren samlet, herunder øremerking, innlemming med mer*. Oslo: Departmentet.
- Kommunal- og regionaldepartementet. (2011). *Kontrollutvalgsboken*. Oslo: Departementet.
- Kommuneloven. Lov 25. september 1992 nr. 19 om kommuner og fylkeskommuner.
- KomRev Nord. (2016, november 30). Hentet fra Våre medarbeidere:
<http://www.komrevnord.no/om-oss/medarbeidere/>
- Leknes, E. et al., (2013). *Interkommunalt samarbeid. Konsekvenser, muligheter og utfordringer*, Stavanger: International Research Institute of Stavanger.
- Ludvigsen, H., & Lund, A. S. (2015). *Asker kommunerevisjon*. Hjort DA, Oslo.
- Macneil, I. R. (1983). Values in contract: internal and external. *Northwestern University Law Review*.
- Macneil, I. R. (1985). Reflections on Relational Contract. *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 541-546.

- Norges Kommunerevisorforbund. (2016a, 10 november). Hentet fra Oversikt over bedriftsmedlemmer: <http://www.nkrf.no/bedriftsmedlemmer>
- Norges Kommunerevisorforbund. (2016b , 10 oktober). Hentet fra Kort om Norges Kommunerevisorforbund: http://www.nkrf.no/kort_om_nkrf
- Norges Kommunerevisorforbund. (2016c, 10 oktober). Hentet fra Kort om revisjon av kommunal virksomhet og selskapskontroll: http://www.nkrf.no/revisjon_av_kommunal_virksomhet
- Norsk senter for forskningsdata. (2016, 20 november). Hentet fra Om oss: http://www.nsd.uib.no/personvernombud/om_oss.html
- NOU, 1997:9 (1997). *Om revisjon og revisorer : utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 28. januar 1994 : avgitt til Finans- og tolldepartementet 16. januar 1997*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste, Statens trykning.
- NOU, 2000:19 (2000). *Bør offentlig sektor eksponeres for konkurranse? : en gjennomgang av nasjonale og internasjonale erfaringer : utredning fra et utvalg oppnevnt av Arbeids- og administrasjonsdepartementet : avgitt 22. juni 2000*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste, Informasjonsforvaltning.
- Olsen, W. S., Birkelid, M. A., Johansen, S., & Laastad, B. (2012). *Utredning om og valg av revisjonsordning m.m.* Norges Kommunerevisjorforbund.
- Opstad, L. (2013). *Økonomistyring i offentlig sektor* (2. utg.). Oslo: Gyldendal.
- Revisorforeningen. (2016, november 12). Hentet fra Kommuner med privat revisjon: <https://www.revisorforeningen.no/om-revisjon/revisjon-i-kommuner/kommuner-med-privat-revisjon/>
- Rogaland Revisjon IKS. (2016, 30 november). Hentet fra Representantskap: <http://www.rogaland-revisjon.no/Representantskap.aspx>
- Saunders, M. N., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research methods for business students* (7. utg.). Harlow: Pearson.

- Simonsen, M. (2011). *Utgifter til revisjon i kommunar og fylkeskommunar*. Vestlandsforskning, Sogn og Fjordane Revisjon IKS.
- Statistisk sentralbyrå. (2016, oktober 30). Hentet fra SSB: <http://ssb.no/offentlig-sektor/kostra/>
- Store norske leksikon. (2016a, 30 oktober). Hentet fra Kommuner i Norge: https://snl.no/Kommuner_i_Norge
- Store norske leksikon. (2016b, november 15). Hentet fra Utsira: <https://snl.no/Utsira>
- Vanebo, J. O., Klausen, K. K., & Busch, T. (2011). *Modernisering av offentlig sektor: trender, ideer og praksiser* (3. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *The Journal of Law and Economics*, årgang 22, 233-261.
- Williamson, O. E. (1981). The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. *American Journal of Sociology*, årgang 87, 548-577.
- Williamson, O. E. (1991). Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives. *Administrative Science Quarterly*, årgang 36, 269-296.
- Wooldridge, J. M. (2015). *Introductory econometrics: A modern approach*. (6. utg.) US: Cengage Learning.

9. Appendiks

A. Intervjuguide

Intervjuguide Semistrukturerte intervjuer av kontrollutvalgssekretariat 60-90 min		
Hovedtema	Undertema	Spørsmål
Bakgrunn		- Fortell litt om deg? Bakgrunn, utdanning, hvor lenge har du jobbet her? Har du jobbet som privat revisor eller lignende? - Hvilken erfaring har du med kommunal og privat revisjon og de kommunene dere jobber for? Hvor mye har du hatt å gjøre med privat/kommunal revisjon i stillingen din?
Generelt	Sekretariat Kunder Revisjonsordninger Konk. utsetting	- Hvordan er strukturen på sekretariat og ansvarsområdene/oppgavene deres? - Hvordan ser dere på sekretariatets rolle i samfunnet/kommunen? - Hvordan er fordelingen av kommuner på privat og kommunal revisjonstjeneste? - Hvordan har denne utviklingen vært de siste 12 årene? - Hvilke kommuner har privat og hvilke har kommunalt? Historisk - Gjør rede for forskjellen mellom de ulike revisjonsordningene som brukes i dag? §27, IKS, privat Hvilke fordeler og ulemper er det ved de ulike organisasjonformene for revisjon? §27, IKS, privat - Hva er deres syn på konkurranseutsettingen fra 2004?

Pris	Prisnivå og utvikling	- Hvordan er prisnivået mellom IKS og privat og §27? - Prisutvikling de siste årene? - Hva er grunnen til at Nøtterøy og Tønsberg har lavere prisnivå enn andre kommuner i Vestfold, og Vestfold under landet forøvrig? - Hvor mye har pris å si for kommunene ved valg av ordning?
Kvalitet	Kvalitet	- Hvordan vil du definere kvalitet i revisjon? - Kan du si noe om kvaliteten på kommunal og private selskaper? - Er det forskjell i kvalitet og eventuelt hva er forskjellen? anvendbarhet ift. politikere
Geografisk plassering		Hvor viktig er det at revisor ligger nær revisjonsobjektet i geografisk plassering? - Hva har det å si for konkurransen?
<u>Transaksjon skostnader</u> Søking og informasjons innhenting	Info. innhenting	- Hvor mye tid og ressurser brukes på søking og informasjonsinnhenting om de ulike aktørene? Om de har kompetanse, erfaring o.l. - Forskjell på da første kommune konkurranseutsatte det i forhold til hvis en kommune vil konkurranseutsette det i dag? - Hvor mye tid og ressurser brukes på å kontraktsfeste tjenestebehovet/lage konkurransegrunnlaget?
Kontrakts-inngåelse	Konkurranseform Anbudsprosessen	- Hva slags form for konkurranse har dere gjennomført? (åpen anbudskonkurranse, begrenset anbudskonkurranse, konkurranse med forhandlinger) - Er det noen formelle kvalitetskrav som må tilfredsstilles for at revisorselskaper skal kunne delta i konkurransen? - Hvis anbudskonkurranse: Hvordan foregår anbudsprosessen? Innhente og vurdere tilbud, - Hvis konkurranse med forhandlinger: Hvordan forhandles

Kontraktsfrekvens		- Hvor ofte inngås kontrakter, hvor mange år mellom hver gang? - Hva synes dere om denne frekvensen? - Hvilke ulemper er det ved å ha lengre kontrakter?
<u>Interkommunale selskap</u>	Kontrakter	- Hvor mye tid og ressurser brukes på å kontraktsfeste tjenestebehovet? - Hvordan forhandles kontrakter?
Transaksjonsspesifikke investeringer IKS	Sted Utstyr Kunnskap	- Er det knyttet noe stedsspesifikke investeringer til revisjon? - Må det opprettes et nytt kontor eller lignende? - Hvilket utstyr må investeres i ved kontraktsinngåelse? - Noe spesielt for hver kommune? - Må det investeres i ekstra kunnskap ved transaksjonen? - Kunnskap om kommunen? - Hvor viktig er kunnskap om kommuneregnskap og spesifikke kommuner viktig for å foreta forvaltningrevisjon? Regnskapsrevisjon, selskapskontroll?
Kjøpers bestillerkompetanse		- Hvor viktig/mye har innkjøpskompetanse å si for utfallet? Transaksjonskostnader, vellykkethet totalt sett
Kontroll av kontraktsoppfyllelse	Følge opp kontrakter	- Hvordan følger dere opp kontraktene? - Har dere opplevd problemer med at kontraktene ikke blir oppfylt? Evt. uenighet i kontraktens innhold?
Kontraktsfrekvens		- Hvor ofte, hvor mange år mellom hver gang? - Hva synes dere om denne frekvensen? - Hvilke ulemper er det ved å ha lengre kontrakter?

