



# HAMMERFEST KOMMUNE KONTROLLUTVALGET

**Møte nr. 4/2020**  
30. oktober 2020

Arkivkode  
4/1 02  
Journalnr.  
2020/12066-3

## I N N S T I L L I N G

---

**SAK 24/2020**

### **KONTROLLUTVALGETS INNSTILLING PÅ ALTERNATIV REVISJONSORDNING FOR HAMMERFEST KOMMUNE**

**Saksbehandler:** Kate M. Larsen og Jan Henning Fosshaug

#### **Sekretariatets tilrådning:**

Med henvisning til Hammerfest kommunestyrets behandling av sak 81/20, oversender kontrollutvalget innstillingssak til kommunestyret vedrørende fremtidig revisjonsordning for Hammerfest kommune med innstilling til vedtak slik det fremgår nedenfor.

#### **Kontrollutvalgets innstilling til vedtak:**

1. Hammerfest kommunestyre viser til vedtak i sak 81/20 og innstillingssak fra kontrollutvalget i utvalgets sak 24/2020.

Kommunestyret vedtar skifte av revisjonsordning for kommunens samlede revisjonstjenester fra dagens system med interkommunalt samarbeid i utvidet egenregi gjennom IKS. Fremtidig revisjonsordning for å dekke kommunens samlede behov skal ivaretas gjennom anbudsinnbydelse på det åpne marked jf. lov om offentlige anskaffelser.

2. Hammerfest kommunestyre vedtar å avslutte sitt eierskap i VEFIK IKS, og ber rådmannen iverksette formell utmeldelsesprosess overfor selskapet med ett års oppsigelsestid som skal løpe fra 1. januar 2021.
3. Kommunestyret ber kontrollutvalget innhente tilbud for leveranse av kommunens samlede revisjonstjenester på det åpne marked. Det legges til grunn at tjenestene skal være på plass ved utløpet av kommunens eierskap i VEFIK IKS.

Det skal som hovedprinsipp inngås rammeavtaler over fire år, evt. med opsjon på forlengelse med to år.

Kontrollutvalget gir etter anbudsinnhenting innstilling til kommunestyret på valg av revisor (leverandør) jfr. kommunelovens bestemmelser § 24-1, tredje ledd.

## Bakgrunn:

Kommunestyret i Hammerfest har i sak 81/20 behandlet henvendelse fra kontrollutvalget vedrørende problematikk rundt leveranser av forvaltningsrevisjoner fra VEFIK IKS.

Kommunestyret har i sitt vedtak enstemmig gitt kontrollutvalget fullmakt til å vurdere alternative revisjonsordninger for Hammerfest kommune, og gi innstilling til kommunestyret i løpet av oktober 2020. I henhold til kommuneloven § 24-1 tredje ledd skal kontrollutvalget innstille overfor kommunestyret henholdsvis på valg revisjonsordning og på valg av revisor.

Det legges til grunn at bakgrunn/historikk for kommunestyrets vedtak er tilstrekkelig opplyst av kontrollutvalget gjennom saksopplysninger ved kommunestyrets behandling av sak 81/20.

## Eksterne kildehenvisninger i saksfremlegg:

- ✓ Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) Tabelloversikt over benyttede revisjonsordninger 2018
- ✓ Masteroppgave (NTNU, Woldseth og Wahl 2018) om kommuners erfaringer med revisjonsordning med annen revisor; <https://ntnuopen.ntnu.no/ntnu-xmlui/handle/11250/2577528>

## Nåsituasjon - dagens revisjonsordning i Hammerfest kommune

Vest-Finnmark kommunerevisjon, VEFIK IKS ble stiftet i 2004 med samtlige av de daværende 10 kommunene i Vest-Finnmark som eiere. I 2016 søkte 5 av kommunene i Øst-Finnmark med tillegg av Finnmark Fylkeskommune eierskap i VEFIK IKS, og i en periode frem til 2020 hadde selskapet med dette i prinsippet 16 eierkommuner.

Formålet med selskapet er ifølge selskapsavtalen at eierkommunene, herunder Hammerfest skal få dekket lovpålagte revisjonsoppgaver, det vil i hovedsak si forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. Det fremkommer at eierkommunenes mål er at «selskapet skal være konkurransedyktig gjennom høyt fokus på både kvalitet og kostnader ut fra eiernes krav om høyere kostnadseffektivitet». VEFIK IKS yter tjenester hovedsakelig i form av forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon for eierkommunene. Selskapet reviderer i tillegg eierkommuners kommunale foretak (KF), stiftelser/legater og en del øvrige oppdragsgivere. Etter at endringer kommunelov trådte i kraft i 2019, skal i tillegg eierskapskontroll utføres av revisjonsenhet. Selskapet har tidligere utarbeidet overordnet analyse og planforslag for forvaltningsrevisjon samt oppfølging etter gjennomførte forvaltningsrevisjoner, men disse oppgavene er nå overdratt til kontrollutvalgssekretariatet (KUSEK IKS) for kommunene i Vest-Finnmark.

Det har i de senere år fremkommet en del misnøye i eierkommunene grunnet utfordringer med å få leveranser av forvaltningsrevisjoner fra selskapet, og dette har blant annet bidratt til at noen av kommunene har avsluttet eller vedtatt å avslutte sitt eierskap i selskapet. VEFIK IKS mistet i 2020 revisjonsoppdraget for fylkeskommunen etter fylkessammenslåingen, da

nye Troms og Finnmark fylkeskommune valgte KomRev NORD IKS som revisjonsordning. I saksutredningen til fellesnemnda for de to fylkeskommunene vises blant annet til utfordringer med leveranser, og at VEFIK IKS ved ekstern kvalitetskontroll i regi av NKRF fikk resultat «godkjent, men med flere merknader, både i forhold til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon».

Tre av eierkommunene i Øst-Finnmark har i 2020 avsluttet sitt eierskap i selskapet, og valgt annen revisjonsordning. Iberegnet kommunesammenslåingen mellom Hammerfest og Kvalsund har selskapet per oktober d.å. 11 eierkommuner. Antall eierkommuner er dermed redusert med vel 31 prosent, og dertil reduksjon i oppdragsportefølje.

I Vest-Finnmark har kommunestyret i Kautokeino vedtatt å vurdere uttredelse fra VEFIK IKS og overgang til annen revisjonsordning. Kommunestyret i Alta har vedtatt å gjøre en vurdering av Alta kommunes forhold til selskapet i løpet av 2021. Kommunestyrene i to kommuner, Hammerfest og Porsanger, har bedt sine kontrollutvalg om å foreta vurdering og innstilling på alternativ revisjonsordning for sine kommuner.

## Økonomi

Selskapet har samtidig vedtatt en økning i sitt driftsbudsjett for 2021, med en fordelt utgift til nåværende eierkommuner som tilsvarer en gjennomsnittlig prosentvis økning fra 2020 på rundt 30 prosent pr. kommune. For Hammerfest kommune utgjør dette en økning fra kr. 1 890 237,- (inkludert i beløpet er kr. 276 700,- for tidligere Kvalsund kommune frem til 1. juli 2020) i 2020 til kr. 2 101 200,- i 2021.

Nedenfor vises en tabelloversikt over kommunevise budsjettbeløp for revisjonsutgifter i kommunene i Vest-Finnmark og for et utvalg av referansekommuner. Det må estimeres at budsjettbeløp for referansekommunene gjelder for 2019 mens beløpene for kommunene i Vest-Finnmark gjelder for 2020 og 2021.

Kommune	Innbyggere	Vefik IKS		Endring i kr	Endring i %	Referansekommuner	Innbyggere	Budsjett 2019
		Budsjett 2021	Budsjett 2020					
2004 Hammerfest	11 200	2 101 200	1 890 237	210 936	11,0	Tysvær	11 065	520 000
2011 Kautokeino	2 931	955 400	723 000	232 400	32,0	Etne	4 062	395 000
2012 Alta	20 789	2 821 600	2 343 000	478 600	20,0	Haugesund	36 099	850 000
2014 Loppa	1 027	757 100	655 000	102 000	15,0	Bokn	868	261 000
2015 Hasvik	1 037	751 000	540 000	211 000	39,0	Bokn	868	261 000
2018 Måsøy	1 241	787 900	562 000	225 900	40,0	Bokn	868	261 000
2019 Nordkapp	3 213	978 000	735 000	243 000	33,0	Suldal	3 881	750 000
2020 Porsanger	3 963	1 041 700	788 000	253 700	32,0	Suldal	3 881	750 000
2021 Karasjok	1844	917 100	689 000	228 100	33,0	Suldal	3 881	750 000
De 9 kommunene i VF	47 245	11 111 000	8 925 237	2 185 636	28,3	De 9 ref. kommunene	65 473	4 798 000
Alle 11 eierkommunene		13 252 100						
Forventet vekst i utgiftene for alle 9 kommunene jf. kommunal defaltor:				126 000	1,4			
Forventet vekst i utgiftene for Hammerfest jf. kommunal defaltor:				26 463	1,4			
		<b>2021</b>	<b>2020</b>					<b>2019</b>
Gjennomsnitt per kommune		1 234 555	991 963			Gjennomsnitt per kommune		533 111
Gjennomsnitt per innbygger		235,2	188,9			Gjennomsnitt per innbygger		65 473 innb 73,3
						Gjennomsnitt per innbygger dersom		47 245 innb 101,5
<b>Kommentarer:</b>								
Kolonnen for Budsjett 2020 (Vefik IKS) er basert på de budsjettvedtak som ble gjort i kommunens respektive kontrollutvalg. Det vil si budsjett 2019 med tillegg av kommunal defaltor på 3,1 %.								
Dette fordi representantskapet i Vefik IKS ikke hadde vedtatt budsjett for 2020 som kontrollutvalgene kunne ta med i sitt budsjettarbeid.								
Representantskapet i Vefik IKS har etter dette vedtatt budsjett for 2020, som kan avvike fra de tall som framgår av den nevnte kolonnen.								
Kommunene Hammerfest og Kvalsund er slått sammen til nye Hammerfest kommune								

## Statusoversikt forvaltningsrevisjoner

Da hovedbakgrunnen for kommunestyrets sak 81/20 dreier seg om restanser vedrørende forvaltningsrevisjon gis det her en statusoppdatering på området.

I tabellene nedenfor gis en oppdatert oversikt per oktober 2020 over hvilke forvaltningsrevisjoner som ligger i kommunestyrenes vedtatte planer for forvaltningsrevisjon for periodene 2013-2016 og 2017-2020 for Kvalsund og Hammerfest kommuner. Oversikten viser i tillegg tidspunkt for oppstartsvedtak i kontrollutvalgene og hittil rapportering fra revisjonen på de ulike forvaltningsrevisjoner tilhørende de respektive planer.

Forvaltningsrevisjoner som er beskrevet som *ikke levert (ikke startet)* angir at kontrollutvalget ikke har fattet vedtak om oppstart som følge av at revisjonen på eget initiativ ikke har levert oppstartnotat til behandling, slik omforent praksis og rutiner har vært, inntil kontrollutvalget i 2020 vedtok nye rutiner for oppstart og gjennomføring av forvaltningsrevisjoner. Oppstart av nye prosjekter etter denne tid er vurdert som lite hensiktsmessig etter at Vefik IKS ga melding om at det ikke er realistisk for selskapet å levere de gjestående prosjektene i planperioden.

### KVALSUND KOMMUNE, PLAN FOR FORVALTNINGSREVISJON

PLAN 2013-2016	STATUS LEVERANSE	RESTANSE
<b>Kommunestyrets vedtak/bestilling:</b>		
1. Dokumenthåndtering, Journalføring og offentlighet	Leverert 2015	0
2. Spesialundervisning	Leverert 2016	0
3. Kommunens nærings- og utviklingsarbeid	Leverert 2018	0
4. Plan og Byggesaksbehandling	IKKE LEVERT <small>(Overført til nye Hammerfest grunnet manglende leveranse før kommunesammenslåingen)</small>	1
<b>PLAN 2017-2020</b>		
<b>Kommunestyrets vedtak/bestilling:</b>		
1. Sosialtjenesten og NAV	Leverert 2019	0
2. Mobbing i grunnskolen	IKKE LEVERT	1
3. Forvaltning av startlån	IKKE LEVERT	1
4. Sykefravær	IKKE LEVERT (IKKE STARTET)	1
<b>SAMLET RESTANSE BEGGE PLANPERIODENE SETT UNDER ETT</b>		<b>4 av 8</b>

**(tidligere) HAMMERFEST KOMMUNE, PLAN FOR FORVALTNINGSREVISJON**

<b>PLAN 2013-2016</b>	<b>STATUS LEVERANSE</b>	<b>RESTANSE</b>
<b>Kommunestyrets vedtak/bestilling:</b>		
1. Hammerfest Eiendom KF (Utgått, og erstattet med prosjekt): Offentlige anskaffelser	Leverert 2017	0
2. Forvaltning av startlån	Leverert 2014	0
3. Sykefravær – IA avtalen	Leverert 2015	0
4. Dokumenthåndtering, journalføring og offentlighet	Leverert 2016	0
5. Samhandlingsreformen	Leverert 2018	0
<b>PLAN 2017-2020</b>		
<b>Kommunestyrets vedtak/bestilling:</b>		
Mobbing i grunnskolen	IKKE LEVERT	1
Saksbehandling ved tildeling av institusjonsplass-/System og faglig forsvarlige tjenester	Leverert 2020	0
Forvaltning av næringsfond	IKKE LEVERT	1
Rutiner i byggeprosjekter	IKKE LEVERT (IKKE STARTET)	1
Rutiner for avvik og varsler	IKKE LEVERT (IKKE STARTET)	1
<b>SAMLET RESTANSE BEGGE PLANPERIODENE SETT UNDER ETT</b>		<b>4 av 10</b>

Selskapets styre har i september 2020 skriftlig anmodet eierne om å slå ring om VEFIK IKS. Styret ber der om tid til å stabilisere selskapet med den forutsetning at Vefik IKS skal levere tjenester som er fullt ut konkurransedyktig på kvalitet og pris. Det opplyses at styret har gjort vedtak om å søke samarbeid med andre revisjonsselskap. Det er ikke nevnt hvilket eller hvilke revisjonsselskap dette gjelder.

## Alternative revisjonsordninger

Revisjon er ansett å være en viktig del av kommunenes lovpålagte egenkontroll. Kommuneloven åpner for flere ulike alternative revisjonsordninger, og det benyttes ulike ordninger og varianter av disse rundt om i landets kommuner og fylkeskommuner.

I hovedsak kan en dele alternativene i tre hovedgrupper:

- For det første gjelder det **egen ansatt revisor** (egen regi)
- For det andre gjelder det **interkommunalt samarbeid** om revisjon (utvidet egenregi).
- For det tredje har en anledning til å la revisjonen gjennomføres ved annen revisor, dvs. ved å gi oppdrag til **private revisjonsenheter** ved å inngå avtale om hele eller deler av revisjonsoppdraget.

Det kan benyttes ulike ordninger for ulike revisjonsoppgaver i kommunen, f.eks. interkommunalt samarbeid for regnskapsrevisjon, og avtale med privat revisjonsenhet for gjennomføring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Det kan på samme måte inngås avtale med ulike private revisjonsenheter for de ulike revisjonsoppgaver i kommunen.

## Eksempler på benyttede revisjonsordninger i Norge

I en tabelloversikt fra 2018 fra Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) gis det en oversikt over hvordan de ulike typer revisjonsordninger er fordelt i kommunene i Norge. Det gjøres oppmerksom på at oversikten er gitt før kommunereformen med reduksjon i antall kommuner.

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

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

Nedenfor gis eksempler og kort beskrivelse av ulike alternative revisjonsordninger som benyttes i kommuner og fylkeskommuner her i Norge.

### Egne ansatte revisorer

Av kommunene er det kun Oslo kommune og Trondheim kommune som har egen ansatt revisjon.

Nordland fylkeskommune hadde egen ansatt revisjon frem til 1. februar 2020, da de byttet revisjonsordning til interkommunalt samarbeid ved å inngå eierskap i KomRev NORD.

Viken fylkeskommune har vedtatt at de skal ha revisjon med egne ansatte.

### Interkommunalt samarbeid om revisjon

Dette er en ordning som fremdeles er i utvikling ved at flere kommune-, distrikts- og fylkesrevisjonsenheter siden lovendringen i 2004 har søkt å fusjonere seg til større interkommunale revisjonsenheter. De fleste kommunene er i dag med i et interkommunalt samarbeid gjennom eierskap i interkommunalt revisjonsselskap (IKS). Kommunene i Troms og Finnmark benytter per dato slik ordning for sine lovpålagte revisjonstjenester.

I Trøndelag har en valgt å organisere sin revisjon som samvirkeforetak etter lov om samvirkeforetak (samvirkelova). Ordningen omfatter 43 kommuner og Trøndelag fylkeskommune.

## **Avtale med annen revisor**

I 2018 var det ifølge oversikt fra Norges Revisorforbund (NKRF) 52 av 422 norske kommuner som har valgt å konkurransesutsette revisjonsordning til privat regi. Dette utgjorde da ca. 13 prosent av alle kommunene i landet. Det vil være naturlig at færre kommuner som følge av kommunereformen vil medføre endringer i dette bildet.

### **Samlet revisjonsoppdrag med annen revisor**

De fleste kommuner som har valgt å inngå avtale med privat revisjonsenhet, har valgt å konkurransesutsette revisjonsoppdraget samlet, dvs. både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

### **Delt revisjonsoppdrag mellom annen revisor**

Noen kommuner som har valgt å inngå avtale med privat revisjonsenhet, har derimot valgt å dele opp revisjonsoppdraget, dvs. at de inngår separate avtaler/kontrakter om regnskapsrevisjon og separate avtaler/kontrakter for forvaltningsrevisjon.

## **Kombinert revisjonsordning**

Det kan forekomme tilfeller at kommuner velger å få utført deler av revisjonsoppdraget i utvidet egenregi ved interkommunalt samarbeid, samtidig som de setter andre deler av revisjonsoppdragene ut på anbud i det åpne markedet.

Eierkommunene i Sogn og Fjordane Revisjon IKS (SF revisjon) er ett eksempel på dette. SF revisjon driver regnskapsrevisjon av årsregnskap for Sogn og Fjordane fylkeskommune, syv kommuner og for en rekke kommunale foretak. Eierkommunene har konkurransesuttatt forvaltningsrevisjonen. Som en konsekvens av dette har selskapet ingen forvaltningsrevisorer, og utfører per i dag ikke forvaltningsrevisjon.

Bærum kommune på den annen side, har valgt å dele opp revisjonsoppdragene motsatt, ved at regnskapsrevisjon blir utført av privat revisjonsenhet mens forvaltningsrevisjon og selskapskontroll blir utført i utvidet egenregi.

## **Vurdering av de alternative revisjonsordninger**

### **Generelle vurderinger:**

Hverken loven, forarbeidene eller forskriften inneholder noen nærmere veiledning om hvordan innstilling og valg av revisjonsordning og valg av revisor skal skje, utover at kommunestyret selv skal fatte vedtak etter innstilling fra kontrollutvalget, og at revisjonen som velges skal oppfylle de fastsatte krav i lov og forskrift. Valgene må derfor innenfor disse rammene skje ut fra en skjønnsmessig vurdering av hva som antas å være den beste løsning for kommunen.

Det overordnede i så måte bør være vektlegging av kvaliteten av tjenestene og stabil leveringskapasitet sammen med kostnader. Lokalisering av revisjonsenheten i forhold til den reviderte enheten (kommunen) anses i denne sammenheng å være av sekundær betydning, særlig med dagens tilgang på datatekniske hjelpemidler i tjenesteutøvelse og kommunikasjon.

Revisjon kan grovt skissert inndeles i forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon, og i tillegg skal eierskapskontroller etter lovendringer i 2019 utføres etter revisjonsfaglige standarder.

Regnskapsrevisjon styres av relativt detaljerte forskrifter og standarder, mens forvaltningsrevisjon er mere skjønnsmessig tjeneste, men skal utføres etter gitte revisjonsfaglige standarder. Det stilles også ulike lovmessige kompetansekrav mellom oppdragsansvarlig regnskapsrevisorer og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisorer. For oppdragsansvarlig regnskapsrevisorer er det særskilte krav til utdanning og praksis, mens slike lovkrav ikke stilles når det gjelder forvaltningsrevisorer. Her vil det være den enkelte revisjonsenhet som etter eget skjønn må vurdere sitt kompetansebehov for å løse revisjonsoppdrag for kommunen på en best mulig måte. Myndighetene har samtidig i lovforarbeidene vurdert forvaltningsrevisjon som en viktig bærebjelke i kommunens demokratiske egenkontroll. Det er å anbefale at disse forhold hensyntas ved valg av revisjonsordning.

Det er formelt sett ikke noe til hinder for at revisjonstjenestene kan utføres av ulike revisjonsenheter. Ut fra forståelsen av at det å samle tjenestene under en og samme revisjonsenhet genererer gevinster i forhold til kunnskap og kompetanse som kan benyttes fagenhetene imellom, er en separert løsning ikke primært å anbefale.

## Egen ansatt revisor

Ordningen med egen ansatt revisor i kommunen var en mer vanlig ordning tidligere, men blir i dag benyttet av kun et fåtall større kommuner/fylkeskommuner, og utgjør om lag 2 prosent på landsbasis.

I lovforarbeidene ble følgende bemerket om denne ordningen:

*” Kommunal revisjon vil stå overfor betydelige utfordringer i framtiden. Dette henger blant annet sammen med kompleksiteten i kommunenes oppgaver og organisasjon. Det har også sammenheng med de krav til kostnadseffektivitet og måleffektivitet som kommunene vil stå overfor. ”* (Ot.prp. nr.70 (2002-2003) s.25 under punkt 3.2.2)

Det ble videre bemerket:

*” Det synes imidlertid på det rene at mange av disse revisjonsenhetene fremdeles er for små til å møte framtidens utfordringer. ”* (Ot.prp. nr.70 (2002-2003) s.26 under punkt 3.2.2)

Hammerfest kommune i Finnmarksammenheng er en relativt stor kommune, men det er likevel begrenset hvor mange revisorer det ville være realistisk rent økonomisk å tilsette for å dekke normalt varierende tjenestebehov. Som det fremgår ovenfor er det kun to kommuner, Oslo og Trondheim i tillegg til storfylket Viken, som har funnet det hensiktsmessig å benytte eller vurdere en slik revisjonsordning. Nordland fylkeskommune, som tidligere benyttet denne ordningen, har nå valgt å gå over til interkommunalt samarbeid gjennom KomRev NORD IKS.



I små enheter vil revisjonsenhetene lett bli sårbar ved sykdom eller når revisor slutter. Et lite faglig miljø kan i sin tur også øke faren for høyt gjennomtrekk i disse stillingene, og i ytterste konsekvens medføre økte kostnader til kjøp av ekstern bistand. Med den direkte tilsetningen og den nære fysiske plassering til kommunens forvaltning kan dette potensielt også utfordre revisors uavhengighet.

En fordel med denne ordningen er at revisor kan gi en kontinuerlig kundeoppfølging samt tilby relevant rådgivning til kommunen, innenfor rammen av revisors uavhengighet.

Ut fra ovennevnte vurderinger anses ordningen samlet sett som lite tilrådelig for Hammerfest kommune, særlig med tanke på sårbarhet og begrenset fagmiljø.

## **Interkommunalt samarbeid om revisjon**

Interkommunale samarbeidsformer om revisjon dreier seg i hovedsak om at flere kommuner og/eller fylkeskommuner deltar gjennom eierskap i heloffentlig eide interkommunale selskap organisert etter lov om interkommunale selskap (IKS-loven), aksjeloven eller lov om samvirkeforetak.

Ny kommunelov åpner også for organisering av *oppgavefelleskap* mellom kommuner/fylkeskommuner, uten at det står noen nærmere beskrivelse som konkret går på revisjonsordning. Det er så langt sekretariatet kjenner til ingen erfaringer så langt med oppgavefelleskap som revisjonsordning.

Interkommunalt samarbeid tilsier at eierkommunene/fylkeskommunene kan få utført sine tjenester i utvidet egenregi, som innebærer at anskaffelsene ikke blir berørt av bestemmelsene i lov om offentlige anskaffelser. Formålet for kommunene er vanligvis å sikre revisjon i utvidet egenregi i henhold til lov og forskrift. IKS har ikke erverv som formål, men snarere en intensjon om å levere tjenester til selvkost.

De langt fleste kommuner og fylkeskommuner i Norge benytter IKS-samarbeid som revisjonsordning for sine samlede revisjonsbehov. Et IKS er i utgangspunktet stabilt over lengre tid, og vil på den måten gi kontinuitet i revisjonsarbeidet i kommunene. Revisjon av flere kommuner i samme region åpner samtidig muligheter for sammenligninger og overføring av erfaringer som kan gi positive virkninger for både revisjonen selv og kommunene. Ved at selskapet i det alt vesentligste jobber mot kommuner og fylkeskommuner bygges det naturlig nok over tid en god realkompetanse i den enkelte revisjonsenhet om kommunal forvaltning, og da i særlig grad i kommunene i eget revisjonsdistrikt.

Det at kommunene anskaffer revisjonstjenestene i såkalt utvidet egenregi, og dermed unntatt fra regelverket i lov om offentlige anskaffelser kan ses som fordelaktig. Kommunene slipper dermed transaksjonskostnader til anbudsprosesser.

Det vil på lik linje med andre revisjonsordninger likevel være transaksjonskostnader tilknyttet kontroll med gjennomføringen av revisjonsoppgavene også ved interkommunalt samarbeid. I tillegg kommer kostnader tilknyttet eierstyring og drift av revisjonsselskapet. Det kan videre hevdes at den enkelte eierkommune har begrenset reell innflytelse på kostnadene til revisjon gjennom at flere kommuner er involvert. Kommunen er samtidig i prinsippet forpliktet til en enkel leverandør, og oppnår dermed begrenset fleksibilitet og begrensede muligheter til å oppnå konkurransegevinster med tanke på leveranser versus økonomi. Et annet moment ved IKS-samarbeid er at eierkommunene hefter andelsmessig for selskapets økonomiske

forpliktelser mot tredjepart så lenge eierskapet formelt består, herunder også pensjonsforpliktelser.

Sammenligningstall viser at kommuner med revisjonsordning i form av IKS budsjetterer årlig med langt høyere revisjonsutgifter enn kommuner som benytter revisjon i regi av annen revisor på det åpne marked. Det må her tas forbehold om at budsjett tallene er realistisk estimert og overholdt uten vesentlige avvik.

- Som illustrasjon kan her nevnes at Karmøy kommune, med et innbyggertall på vel *40 tusen*, og har konkurranseutsatt revisjonsordning, hadde for 2019 budsjettet med kr. 1 082 000,- for sine samlede revisjonstjenester. Sekretariatet har ikke kjennskap til beløpet for 2020, men gitt at kommunedeflator for 2020 på 3,1 prosent er lagt til grunn, vil dette beløpet være på omlag kr. 1 115 500,-. Dette tilsvarer en revisjonsutgift pr. innbygger på kr. 27,89.
- (Nye)Hammerfest kommune har gjennom sitt eierskap i VEFIK IKS et interkommunalt samarbeid som revisjonsordning. Kommunen, med et innbyggertall på vel *11 tusen*, budsjetterte til sammenligning for sine samlede revisjonstjenester i 2020 med kr. 1 890 000,- (*inkludert i beløpet er kr. 276 700,- for tidligere Kvalsund kommune frem til 1. juli 2020*). For 2021 har selskapet budsjettet med en årlig utgift for Hammerfest kommune med kr. 2 101 200,-. Dette tilsvarer en revisjonsutgift pr. innbygger på 191,02 kroner.

#### Oppsummert om interkommunalt samarbeid som revisjonsordning:

Interkommunalt samarbeid om revisjon, og i særdeleshet gjennom eierskap i IKS, er per i dag den vanligste revisjonsordningen i kommune Norge, og benyttes av om lag 85 prosent av landets kommuner og fylkeskommuner. Det er normalt flere fortrinn ved denne måte å organisere revisjonsordning på, herunder at revisjonsenheten over tid har gode muligheter for å oppnå kontinuitet i revisjonsarbeidet, samt å opparbeide god kjennskap til og realkompetanse om kommuneforvaltningen.

På den annen side er det også potensielle bakdeler for eierkommunene som kan komme til syne bl.a. dersom det i en eller flere eierkommuner oppstår behov for økt tjenestevolum i forhold til andre eierkommuner. I tillegg vil kommunen som deleier i IKS i stor grad være forpliktet til å benytte selskapet som tjenesteleverandør, og er dermed avskåret fra å dra økonomisk nytte av fleksibilitet og potensielle konkurransegevinster på det åpne marked.

Sammenligninger av flere kommuners budsjetterte årsutgifter til revisjon viser at interkommunalt samarbeid gjennom IKS er en forholdsvis kostbar revisjonsordning sammenlignet med revisjonsordninger hvor tjenestene er satt ut på anbud i det åpne marked.

Når det gjelder Hammerfest kommunes revisjonsutgifter til VEFIK IKS, sammen med at kommunene i Vest-Finnmark, inklusive Hammerfest opplever et betydelig etterslep i leveranser av forvaltningsrevisjoner, oppleves dette som de to viktigste grunner for kommunestyrets vedtak i sak 81/20.

## Revisjon i regi av annen revisor

### Sette revisjonstjenester ut på anbud

Motivene for konkurranse kan ha utgangspunkt i flere hensyn, men kan sammenfattes som en målsetning om å opprettholde og effektivisere og helst forbedre tjenester til en lavere kostnad.

I lovforarbeidene nevnes følgende:

*”Ett av disse kan være et ønske om å redusere utgiftene til produksjonen av tjenesten ut fra en oppfatning av at private aktører er mer effektive enn den offentlige forvaltningen, eller at konkurranse i seg selv stimulerer til mer effektiv drift.*

*Et annet motiv kan være manglende kompetanse på fagområdet. I mange kommuner har konkurranseeksponering og innføring av alternative driftsformer blitt gjort i et forsøk på å oppnå bedre kvalitet. Ønsket om mer fokus på brukerne av tjenestene, som igjen vil bedre kvaliteten, er i denne sammenheng en viktig faktor for kommunene. Et ønske om bedre dokumentasjon eller informasjon om ulike aspekt ved egen virksomhet er også en drivkraft for konkurranseeksponering.”* (Ot.prp. nr.70 (2002-2003) s.97 under avsnitt 9.2)

Dersom man velger å konkurranseutsette kan en oppsummere dette med følgende:

Den enkelte kommune oppnår potensielt fleksibilitet i forhold til å kunne vurdere alternativt ut fra egen behovssituasjon og økonomi. Kommunen er i prinsippet ikke bundet til å en enkelt leverandør på samme måte som ved interkommunalt samarbeid (IKS), og er dermed ikke bundet til en fast kostnad uavhengig av levereansegrad. Konkurransespektet ved å sette hele eller deler av kommunens revisjonsordning ut på anbud, øker mulighetene for å redusere kommunens samlede kostnader til revisjon. Undersøkelser foretatt ved bruk av offentlig statistikk viser at kommuner som har byttet revisjonsordning fra interkommunalt samarbeid (IKS) til konkurranseutsatt revisjon, har oppnådd betraktelig lavere kostnader til sine samlede revisjonstjenester.

Man må her likevel ta i betraktning at det påløper kommunen transaksjonskostnader i forbindelse anbudsprosess og kontraktsoppfølging, som ofte beregnes til rundt 3 % av anbudssummen. På den annen side må det tas i betraktning at det også ved andre revisjonsordninger påløper transaksjonskostnader til oppfølging av revisjonsoppdrag, samt driftskostnader og styringskostnader som deleier i IKS.

Kontraktsfestede rammebetingelser på leveranse av tjenester, så som pris, volum, kvalitet og leveransefrister gir kommunen økt forutsigbarhet og sikring av sine bestillinger. Man oppnår samtidig klarere grenser mellom bestilling og utføring av de ulike revisjonsoppdrag enn ved IKS samarbeid.

Lengre avstand til revisor kan være en potensiell svakhet med denne type ordning, men dagens digitale tilgjengelighet utgjør en oppveidende faktor til dette. Dessuten må det legges til grunn at revisjonsenheten sørger for nødvendig mobilitet for tilstedeværelse når slikt måtte være påkrevd i oppdragsøyemed.

Private revisjonsselskap har tidligere vært ansett å ha relativt begrenset erfaring med revisjon av kommuner og fylkeskommuner. Stadig økende bruk av privat revisjon innen offentlig sektor de senere år har naturlig nok endret dette bildet. Større etablerte selskap kan dessuten dra veksler på et større revisjonsmiljø med de faglige fortrinn dette medfører samlet sett.

Undersøkelser i forbindelse med masteroppgave (*NTNU masteroppgave, Woldseth og Wahl 2018*) om erfaringer kommuner har med konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon til private aktører, viser at kommuner som har forlatt IKS som revisjonsordning og erstattet dette med revisjon på det åpne marked jevnt over uttrykker tilfredshet med slik revisjonsordning. Dette går både på relativt store økonomiske besparelser og på kvalitet i revisjonstjenestene. I oppgavens sammendrag står følgende å lese:

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

Det må likevel tas i betraktning at den nevnte undersøkelsen har brukt relativt store kommuner som referansekommuner. Da det er et begrenset erfaringsgrunnlag med konkurranseutsatt revisjonsordning i mindre kommuner, er det tilsvarende usikkerhet om hvilken effekt slik ordning vil ha for kommuner av slik størrelsesorden.

### **Samlet oppsummering:**

Det er begrenset egenerfaring i kommunene i Troms og Finnmark med revisjonsordninger utover interkommunalt samarbeid gjennom IKS, da disse kommuner jevnt over har eierskap i IKS. IKS-samarbeid er også på landsbasis den mest benyttede revisjonsordning i kommunene, mens ordning med konkurranseutsatt revisjon er relativt lite benyttet om enn økende over de senere år.

Det er også relativt lite forskningsmateriale å støtte seg på når det gjelder området. Det foreligger imidlertid en masterstudie (*NTNU masteroppgave, Woldseth og Wahl 2018*) som har undersøkt hvilke erfaringer kommuner som har forlatt IKS-ordningen har med konkurranseutsetting av forvaltningsrevisjon til private aktører.

Studien viser at kommuner som har forlatt IKS-ordning til fordel for avtale med annen revisor på det åpne marked, uttrykker jevnt over stor tilfredshet med den nye revisjonsordningen både kvalitetsmessig og økonomisk. Av studien fremgår det at forvaltningsrevisjonene ved både kommunale og privat ordning i all hovedsak overholder obligatoriske lovpålagte krav i rapporteringen.

Det fremgår videre at kommunene erfarer konkurranseutsetting til privat aktør som fordelaktig, og informanter i referansekommunene gir sågar uttrykk for ikke å se for seg en tilbakegang til en kommunal ordning. Dette begrunnes av vesentlige funn som at fagmiljø og kompetanse erfares bedre ved privat revisjonsordning enn ved offentlig.

Studien avdekker videre at konkurranseutsettingen har bidratt til en effektiv ressursutnyttelse i 4 av 7 utvalgte kommuner, da besparelsen i produksjonskostnadene er større enn de økte transaksjonskostnadene. Også tidligere studier viser til at konkurranseutsettingen fører til

lavere revisjonskostnader i kommunene. Studien viser imidlertid at transaksjonskostnadene er krevende å estimere eksakt.

Sekretariatet velger å støtte seg til de erfaringer som fremkommer i dette masterstudie, sammen med foreliggende erfaringsgrunnlag med dagens revisjonsordning slik beskrevet i utredningen.

Etter en samlet vurdering med utgangspunkt i erfaringene med dagens revisjonsordning gjennom VEFIK IKS, sammenholdt med erfaringer fra kommuner som har byttet ut tilsvarende type ordning med konkurranseutsatt revisjon på det åpne marked slik det fremkommer i nevnte masterstudie, ser sekretariatet en potensiell gevinst for Hammerfest kommune ved å velge en revisjonsordning som innebærer avtale med revisjonsenhet på det åpne marked. Det vil være en forutsetning i den sammenheng at det stilles klare kriterier i konkurransegrunnlaget ved anbudsinnbydelse, både hva gjelder kapasitet, kompetanse, kvalitet, volum og leveranse samt lov- og forskriftsmessige krav som gjelder revisjon i kommuner og fylkeskommuner. For å sikre best mulig stabilitet i revisjonstjenestene, og begrense transaksjonskostnadene bør det legges opp til rammeavtaler som løper over flere år med opsjoner for flere år innenfor rammene i lov om offentlige anskaffelser. Av samme grunn anbefales det at rammeavtalen som en hovedregel, dersom særlige grunner ikke tilsier noe annet, skal innbefatte kommunens totale behov for revisjonstjenester.

Sekretariatet bygger sin tilråding innledningsvis på dette samlede grunnlag.