



## Kontrollutvalget i Porsanger kommune

Møte nr. 1/2021  
13. april 2021

Arkivkode  
4/1 10  
Journalnr.  
2021/10111-1

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

---

#### SAK 2/2021

#### UTREDNING AV NY REVISJONSORDNING FOR PORSANGER KOMMUNE REF. KOMMUNESTYRETS SAK PS 61/20

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

#### **Sekretariatets tilrådning:**

Med henvisning til Porsanger kommunestyrets vedtak i sak 61/20, oversender kontrollutvalget sak til kommunestyret vedrørende fremtidig revisjonsordning for Porsanger kommune med innstilling til vedtak slik det fremgår nedenfor.

#### **Kontrollutvalgets innstilling til kommunestyret:**

1. Porsanger kommunestyre viser til vedtak den 3.9.2020, sak PS 61/20 Utredning av ny revisjonsordning, og til foreliggende innstillingssak 2/2021 fra kontrollutvalget.
2. Kommunestyret vedtar å videreføre prosessen for skifte av revisjonsordning fra dagens system med interkommunalt samarbeid gjennom VEFIK IKS. Fremtidig revisjonsordning for å dekke kommunens samlede behov skal ivaretas ved kontraktfestet kjøp av tjenester fra annen revisor.
3. Kommunestyret ber kontrollutvalget innhente tilbud for leveranse av kommunens samlede revisjonstjenester på det åpne marked jf. lov om offentlige anskaffelser. Det legges til grunn at tjenestene skal være i funksjon senest ved opphøret av nåværende revisjonsordning, som betyr 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 endelig valg av revisor (leverandør) jfr. kommunelovens bestemmelser § 24-1, tredje ledd.

4. Porsanger kommunestyre vedtar å avslutte sitt eierskap i VEFIK IKS ved kommunens iverksettelse av ny revisjonsordning.

Kommunestyret ber kommunedirektøren iverksette formell utmeldelsesprosess overfor selskapet med ett års oppsigelsestid jfr. selskapsavtale. Oppsigelsesbrev sendes selskapet VEFIK IKS på det tidspunkt formell rammeavtale med annen leverandør foreligger, i tråd med vedtakets punkt 3.

## Bakgrunn:

Porsanger kommunestyre fattet i sak PS 61/20 den 3. september 2020 følgende vedtak, enstemmig:

*Kommunestyret ber kontrollutvalget utrede ny revisjonsordning for Porsanger kommune.*

I henhold til kommuneloven § 24-1 tredje ledd skal kontrollutvalget innstille overfor kommunestyret henholdsvis på valg revisjonsordning og på valg av revisor.

Kommuneloven § 24-1 sier følgende:

*Kommunestyret og fylkestinget avgjør selv om kommunen eller fylkeskommunen skal ansette egne revisorer, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon eller inngå avtale med en annen revisor.*

*Kommunestyret og fylkestinget velger selv revisor.*

*Vedtak etter første og andre ledd treffes etter innstilling fra kontrollutvalget.*

Kontrollutvalget behandlet kommunestyrets bestilling i møte den 4. desember, sak 20/2020, og vedtok følgende:

*Kontrollutvalget viser til kommunestyrets vedtak den 3.9.2020, sak PS 61/20 Utredning av ny revisjonsordning.*

*Kontrollutvalget ber sekretariatet utrede sak om ny revisjonsordning for Porsanger kommune, og legge saken frem for kontrollutvalget til utvalgets første møte i 2021.*

## 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 Porsanger 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 Porsanger kommune 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 i 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 i løpet av 2020 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. 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 mars d.å. 11 eierkommuner. Antall eierkommuner er dermed redusert med vel 31 prosent, og dertil reduksjon i oppdragsportefølje.

I Vest-Finnmark har følgende kontrollutvalg sendt henvendelse til kommunestyret med bekymring om sene og/eller manglende leveranser av forvaltningsrevisjoner:

- Kontrollutvalget i Alta
- Kontrollutvalget i Hammerfest
- Kontrollutvalget i Kautokeino
- Kontrollutvalget i Loppa
- Kontrollutvalget i Måsøy
- Kontrollutvalget i Hasvik

Kommunestyret i Alta har vedtatt å gjøre en vurdering kommunens forhold til selskapet i løpet av 2021.

Følgende kommunestyrer har vedtatt å vurdere alternativer til dagens revisjonsordning:

- Kautokeino

- Hammerfest
- Hasvik
- Porsanger

## 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 vel 30 prosent pr. kommune. Det er i ettertid opplyst fra VEFIK IKS at selskapets budsjett for 2021 vil bli lagt frem til ny behandling i april 2021 etter at noen av eierkommunene har funnet å ikke kunne godkjenne en så vidt stor økning i revisjonskostnadene.

Nedenfor vises en tabelloversikt over kommunevise budsjettbeløp for de samlede revisjonsutgifter i kommunene i Vest-Finnmark og for et utvalg av referansekommuner med sammenlignbart folketall. Referansekommunene, med unntak av Suldal kommune, benyttet seg da av revisjonstjenester etter anbud i åpent marked. Det må estimeres at budsjettbeløp for referansekommunene gjelder for 2019 mens beløpene for kommunene i Vest-Finnmark gjelder for 2020 og 2021.

| Kommunene i Vest-Finnmark (VF)                                                                                                                                                         |           | Revisjonskostnader til Vefik IKS |             |              |           | Referansekommuner |           |             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|----------------------------------|-------------|--------------|-----------|-------------------|-----------|-------------|
| Kommune                                                                                                                                                                                | Folketall | Budsj. 2021                      | Budsj. 2020 | Endring i kr | Endring % | Kommune           | Folketall | Budsj. 2019 |
| Hammerfest                                                                                                                                                                             | 11200     | 2 101 200                        | 1 890 237   | 210 936      | 11,0      | Tysvær            | 11065     | 520 000     |
| Kautokeino                                                                                                                                                                             | 2931      | 955 400                          | 723 000     | 232 400      | 32,0      | Etne              | 4062      | 395 000     |
| Alta                                                                                                                                                                                   | 20789     | 2 821 600                        | 2 343 000   | 478 600      | 20,0      | Haugesund         | 36099     | 850 000     |
| Loppa                                                                                                                                                                                  | 1027      | 757 100                          | 555 000     | 202 000      | 36,4      | Bokn              | 868       | 261 000     |
| Hasvik                                                                                                                                                                                 | 1037      | 751 000                          | 540 000     | 211 000      | 39,0      | Bokn              | 868       | 261 000     |
| Måsøy                                                                                                                                                                                  | 1241      | 787 900                          | 562 000     | 225 900      | 40,0      | Bokn              | 868       | 261 000     |
| Nordkapp                                                                                                                                                                               | 3213      | 978 000                          | 735 000     | 243 000      | 33,0      | Suldal            | 3881      | 750 000     |
| Porsanger                                                                                                                                                                              | 3963      | 1 041 700                        | 788 000     | 253 700      | 32,0      | Suldal            | 3881      | 750 000     |
| Karasjok                                                                                                                                                                               | 1844      | 917 100                          | 689 000     | 228 100      | 33,0      | Suldal            | 3881      | 750 000     |
| De 9 komm. i VF samlet                                                                                                                                                                 | 47245     | 11 111 000                       | 8 825 237   | 2 285 636    | 30,7      | De 5 ref.komm.    | 55975     | 2 776 000   |
|                                                                                                                                                                                        |           |                                  |             |              |           |                   |           |             |
| Estimert kostnadsvekst for de 9 kommunene i VF jf. deflator:                                                                                                                           |           |                                  |             | 126 000      | 1,4       |                   |           |             |
| Estimert kostnadsvekst for Porsanger jf. deflator:                                                                                                                                     |           |                                  |             | 25 216       | 1,4       |                   |           |             |
|                                                                                                                                                                                        |           |                                  |             |              |           |                   |           |             |
|                                                                                                                                                                                        |           | 2021                             | 2020        |              |           |                   |           |             |
| Gj.snitt kostnad pr kommune i VF                                                                                                                                                       |           | 1 234 555                        | 980 582     |              |           |                   |           |             |
| Gj.snitt kostnad pr innbygger i VF                                                                                                                                                     |           | 235                              | 187         |              |           |                   |           |             |
| Gj.snitt kostnad pr innbygger Porsanger                                                                                                                                                |           | 263                              | 198         |              |           |                   |           |             |
| Kommentarer:                                                                                                                                                                           |           |                                  |             |              |           |                   |           |             |
| Kommunesammenslåing Hammerfest og Kvalsund 2019/2020 har innvirkning på tallene for Hammerfest som viser relativt lav prosentvis kostnadsøkning sett i forhold til de øvrige kommunene |           |                                  |             |              |           |                   |           |             |

Av tabellen fremgår følgende:

- ✓ De gjennomsnittlige revisjonskostnadene pr kommune i Vest-Finnmark er om lag dobbelt så høy som i referansekommunene
- ✓ De gjennomsnittlige revisjonskostnadene pr innbygger i Vest-Finnmark er fire til fem ganger så høy som i referansekommunene
- ✓ Revisjonskostnadene for kommunene i Vest-Finnmark viser jevnt over en kraftig økning fra 2020 til 2021.
- ✓ Porsanger kommune har en økning fra 788 000 kroner i 2020 til 1 042 000 kroner i 2021, en økning på 253 700 kroner (32 %).

VEFIK IKS har ved noen anledninger uttrykt at ressursbruk i den enkelte kommune fordeler seg mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon tilnærmelsesvis med 25 prosent til forvaltningsrevisjon og 75 prosent til regnskapsrevisjon og andre oppgaver. Det forutsettes at dette menes å gjelde på generelt grunnlag.

Kommunenes innbetalinger til selskapet beregnes imidlertid ut fra budsjettert beløp for de samlede tjenester, uavhengig av faktisk brukte timeressurser på de respektive revisjonstjenester.

Den faktiske kostnadsfordeling for de ulike områder vil derfor avhenge av tjenestevolum på de tilhørende tjenester. Mindre leveranser på forvaltningsrevisjon vil naturlig nok innebære at kommunens kostnadsandel for regnskapsrevisjon øker tilsvarende og vice versa. Dette all den stund kommunen ikke får refundert sine kostnader ved eventuell manglende eller mangelfull leveranse fra IKS.

## Statusoversikt forvaltningsrevisjoner

Da kommunestyrets sak 61/20 i tillegg til kostnadsaspektet også begrunnes i restanser vedrørende levering av forvaltningsrevisjon gis det nedenfor en statusoppdatering på området.

I tabellene nedenfor gis en oppdatert oversikt per mars 2021 over hvilke forvaltningsrevisjoner som ligger i kommunestyrets vedtatte planer for forvaltningsrevisjon for periodene 2013-2016 og 2017-2020 for Porsanger kommune.

Oversikten viser tidspunkt for 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 ikke har levert oppstartnotat til behandling, slik omforent praksis og rutiner har vært frem til 2020.

Kontrollutvalget vedtok i 2020 nye rutiner for oppstart og gjennomføring av forvaltningsrevisjoner. Vefik IKS ga imidlertid melding om at det ikke er realistisk for selskapet å levere de gjestående prosjektene i planperioden.

### PORSANGER KOMMUNE, PLAN FOR FORVALTNINGSREVISJON 2013-2016 og 2017-2020

| PLAN 2013-2016                                          | STATUS LEVERANSE | RESTANSE |
|---------------------------------------------------------|------------------|----------|
| Kommunestyrets vedtak/bestilling:                       |                  |          |
| 1. Rutiner for internkontroll                           | Lvert 2015       | 0        |
| 2. Ressursbruk og kvalitet i pleie- og omsorgstjenesten | Lvert 2016       | 0        |
| 3. Dokumenthåndtering, journalføring og offentlighet    | Lvert 2017       | 0        |
| 4. Etske retningslinjer i Porsanger kommune             | Lvert 2017       | 0        |

| PLAN 2017-2020                                                                                              |                                                                                                                     | RESTANSE        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Kommunestyrets vedtak/bestilling:                                                                           |                                                                                                                     |                 |
| 1. Mobbing i grunnskolen                                                                                    | Lvert 2020                                                                                                          | 0               |
| 2. Ressursbruk og kvalitet i teknisk sektor                                                                 | IKKE LEVERT (IKKE STARTET)<br>Vefik IKSs melding om at det ikke er realistisk for selskapet å levere i planperioden | 1               |
| 3. Tildeling av sykehjemsplass                                                                              | IKKE LEVERT (IKKE STARTET)<br>Vefik IKSs melding om at det ikke er realistisk for selskapet å levere i planperioden | 1               |
| 4. Anskaffelser og innkjøpsrutiner<br>Erstattet med<br>«Feiertjenesten»<br>jfr. Kst. vedtak 64/18, 18.10.18 | LEVERT DELRAPPORT 2019<br><br>(Avgrenset til selvkost ved feiertjenesten)                                           | 0,5             |
| <b>RESTANSE PLANPERIODEN 2013-2016</b>                                                                      |                                                                                                                     | <b>0</b>        |
| <b>RESTANSE PLANPERIODEN 2017-2020</b>                                                                      |                                                                                                                     | <b>2,5 av 4</b> |

Oversikten viser at alle forvaltningsrevisjoner tilhørende plan for forvaltningsrevisjon 2013-2016 er fullført, ved at rapporter fra de to siste ble forelagt kontrollutvalget i 2017.

Når det gjelder plan for forvaltningsrevisjon 2017-2020 er det imidlertid en restanse på gjennomføring på rundt to tredeler av de forvaltningsrevisjoner kommunestyret har vedtatt i planbehandlingen.

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 eller hva et slikt samarbeid vil medføre rent kostnadmessig for selskapet og for eierkommunene.

## 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.

Kommuneloven deler alternativene i tre hovedgrupper:

- For det første gjelder det **egen ansatt revisor** (egenregi)
- 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**, f.eks. ved å gi oppdrag til private revisjonssenheter 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                     | 422    |
| Antall kommuner i % | ca. 85 %                                | ca. 2 %              | ca. 13 %               | 100 %  |

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

Oversikten viser at de langt fleste kommuner benytter IKS som revisjonsordning, og de langt fleste av de øvrige kommuner benytter annen revisjon i privat regi.

Nedenfor gis eksempler og kort beskrivelse av ulike alternative revisjonsordninger som benyttes i kommuner og fylkeskommuner 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 Kommunerevisorforbund (NKRF) 52 av 422 norske kommuner som har valgt å konkurranseutsette 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 konkurranseutsette revisjonsoppdraget samlet, dvs. både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

### Delt revisjonsoppdrag mellom andre revisorer

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 konkurranseutsatt 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
- 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.

Forvaltningsrevisjon, derimot, er en mere skjønnsmessig tjeneste, men skal utføres etter gitte revisjonsfaglige standarder.

Det stilles også ulike lovmessige kompetansekrav for oppdragsansvarlig regnskapsrevisorer versus oppdragsansvarlig forvaltningsrevisorer. For oppdragsansvarlig regnskapsrevisor er det særskilte krav til utdanning og praksis, mens slike krav ikke stilles når det gjelder oppdragsansvarlige forvaltningsrevisorer. Her vil det være den enkelte revisjonsenhet som etter eget skjønn må vurdere sitt kompetansebehov for å løse revisjonsoppdrag.

Myndighetene har samtidig i lovforarbeidene vurdert forvaltningsrevisjon som en viktig bærebjelke i kommunens demokratiske egenkontroll. Det er å anbefale at dette hensyntas ved valg av revisjonsordning.

Det er formelt sett ikke noe til hinder for at revisjonstjenestene kan utføres av ulike revisjonsenheter. Ut fra forståelsen om 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)

Porsanger kommune er en relativt liten kommune å regne, og det er 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 tilsettingen 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 med egen ansatt revisor samlet sett som lite tilrådelig for Porsanger kommune, særlig med tanke på økonomi, 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 lite eller 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 ulike transaksjonskostnader tilknyttet kontroll med gjennomføringen av revisjonsoppgavene også ved interkommunalt samarbeid. I tillegg kommer kostnader tilknyttet eierstyring og drift av revisjonsselskapet.

IKS-systemet innebærer at interne utfordringer som måtte avstedkomme i selskapet lett kan få indirekte eller direkte konsekvenser for tjenestene som skal leveres til eierkommunene.

Et eksempel her kan være at ved stort gjennomtrekk av revisorer, vil dette over relativt lang tid kunne påvirke leveransesituasjonen mot kommunene. Kommunen vil da kunne bli berørt direkte i forhold til leveransefrekvens, og ikke minst i forhold til de indirekte kostnadene og andre konsekvenser dette måtte medføre.

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 budsjettallene er realistisk estimert og overholdt uten vesentlige avvik.

- Som illustrasjon kan her nevnes at Karmøy kommune, med et innbyggertall på vel 40000, og har konkurranseutsatt revisjonsordning, hadde for 2019 budsjettert 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.
- Porsanger kommune har gjennom sitt eierskap i VEFIK IKS et interkommunalt samarbeid som revisjonsordning. Kommunen, med et innbyggertall på i underkant av 4000, budsjetterte til sammenligning for sine samlede revisjonstjenester i 2020 med kr. 788 000. For 2021 har selskapet budsjettert med en årlig utgift for Porsanger kommune på kr 1 041 700. Dette tilsvarer en økning fra 2020 til 2021 på kr 254 000 (32 prosent). Dette tilsvarer en revisjonsutgift pr. innbygger på 262,80 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 erfaringskompetanse 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.

IKS-systemet innebærer at også eierkommunene berøres av interne utfordringer som måtte avstedkomme i selskapet. Et eksempel her kan være at ved stort gjennomtrekk av revisorer,

vil dette over relativt lang tid kunne påvirke leveransesituasjonen mot kommunene. Kommunen vil da kunne bli berørt direkte i forhold til leveransefrekvens, og ikke minst i forhold til de indirekte kostnadene og andre konsekvenser dette medfører.

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.

Porsanger kommunes revisjonsutgifter til VEFIK IKS, samt at kommunen i likhet med de andre kommunene i Vest-Finnmark opplever et betydelig etterslep i leveranser av forvaltningsrevisjoner, er uttalte grunner for kommunestyrets vedtak i sak 61/20.

## 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)*

Alternativet med konkurranseutsetting kan oppsummeres 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 (f.eks. 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 (f. eks. 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 prosent 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 oppveiene 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 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 ser sekretariatet flere fordeler enn ulemper for Porsanger kommune ved å velge avtale med annen revisor. Dette med utgangspunkt i erfaringene med dagens revisjonsordning gjennom VEFIK IKS, sammenholdt med erfaringer fra kommuner som har valgt en ordning med revisjon 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 tilrådning innledningsvis i saksfremlegget på dette samlede grunnlag.