

Internkontroll i kommuner*



Forord

Kommunal- og regionaldepartementet har nedsatt en arbeidsgruppe som innen utgangen av 2009 skal foreslå tiltak for å styrke kontrollutvalget, revisjonen og den administrative internkontrollen i kommuner og fylkeskommuner. Som del av dette arbeidet har departementet engasjert PwC med oppdrag å frembringe kunnskap om den praktiserte internkontrollen i kommunal sektor, herunder udokumenterte kontrollaktiviteter og kontrollaktiviteter som lokalt ikke umiddelbart ses som del av administrasjonssjefens internkontroll. Rapporten gir tilrådninger om hvordan internkontrollen i kommunene kan styrkes. Oppdraget er utført i perioden 15.august til 30. oktober 2009.

For mer informasjon, ta kontakt med:

Roger Mortensen
Partner
Tlf: 952 60 699
Mail: roger.mortensen@no.pwc.com

Helene M. Ohm
Direktør
Tlf: 952 60 564
Mail: helene.ohm@no.pwc.com

Innholdsfortegnelse

1	Introduksjon	4
2	Tilnærming og gjennomføring	5
	2.1. Definisjon av internkontroll	5
	2.2. Rammeverk for arbeid med internkontroll	5
	2.3. Erfaringer med internkontrollpraksis og case-studier i fem kommuner	7
3	Prinsipper for god internkontroll	9
	3.1 Overordnede prinsipper	9
	3.2 Prosess for oppfølging og vedlikehold av internkontroll	12
4	Overordnede tilrådinger	13
	4.1 Ansvar for internkontroll	13
	4.2 Overordnede ledelseskontroller	14
5	Spesifikke tilrådinger	16
	5.1 Økonomiforvaltning	16
	5.2 Personalforvaltning	17
	5.3 Anskaffelser	18
	5.4 IKT-styring og informasjonssikkerhet	19
	5.5 Saksbehandling og myndighetsutøvelse	21
	5.6 Tjenesteproduksjon	22
6	Sammenlikning av rammeverk for virksomhetsstyring	24
	6.1 COSO	24
	6.2 ISO 9001 Kvalitetssystem	24
	6.3 Balansert målstyring	24
	6.4 Sammenlikning av rammeverk	25
7	Oppsummering. Kommunenes vei videre	27
	7.1 Er internkontroll et hensiktsmessig rammeverk for kommunal styring?	27
	7.2 Veien videre	27
	Referanser	31

1 Introduksjon

Kommunenes omdømme er blitt utfordret de siste årene, etter avdekking av en rekke tilfeller av misligheter, korrupsjon og myndighetsmisbruk. Flere av disse sakene har involvert svikt i kommunens egenkontroll, enten ved at kontrollkvaliteten har vært for lav eller ved at regelverk og rutiner ikke har blitt etterlevd. Med egenkontroll menes den kontroll kommunene driver overfor egen virksomhet gjennom kontrollutvalg, revisjon og rådmannens internkontroll.

Denne rapporten dreier seg om sistnevnte del av kommunens egenkontroll, altså rådmannens internkontroll. I 2003 ble rådmannens internkontrollansvar tatt inn i kommuneloven, ved kommuneloven § 23.2. Lovendringen medførte ingen realitetsendring fra tidligere rettstilstand, siden ledelsen i en organisasjon alltid vil ha ansvar for å etablere tilfredsstillende internkontroll. Lovendringen tydeliggjorde imidlertid rådmannens plikt til å etablere og følge opp internkontrollen.

Kunnskapen om hvordan internkontroll utøves i norske kommuner er begrenset. Videre råder det noe usikkerhet om hva internkontroll er, hvilke rammeverk som er egnet for arbeid med internkontroll og hvordan internkontroll kan innpasses i forhold til øvrig virksomhetsstyring. Denne rapporten søker å klargjøre disse punktene, og derigjennom legge grunnlag for styrket arbeid med internkontroll i kommunene.

Rapporten er bygget opp som følger: Først gir den en definisjon av internkontroll og beskriver et rammeverk for internkontroll tilpasset kommunal sektor (kap. 1-2). Deretter gjør rapporten

rede for prinsipper for god internkontroll (kap. 3) og gir på denne bakgrunn tilrådinger om overordnet (kap. 4) og prosessspesifikk internkontrollpraksis (kap. 5). Avslutningsvis sammenligner rapporten internkontroll med andre rammeverk for virksomhetsstyring (kap. 6) og råd gis om veien videre for styrking av internkontrollpraksis i kommunene, basert blant annet på en modenhetsmodell (kap. 7).

Merk at rapporten ikke er en veileder for styrking av internkontrollpraksis i norske kommuner. Her fins for eksempel ingen steg-for-steg prosess for risikovurderinger, design av kontroller og oppfølging av etterlevelse. Rapportens bidrag er mer grunnleggende, og kan heller danne utgangspunkt for utarbeidelse av en veileder senere.

En ytterligere avgrensning verdt å merke seg er at rapporten ikke representerer noen bred kartlegging av internkontrollpraksis i norske kommuner. Det empiriske materialet som rapporteres er fra case-studier i fem utvalgte kommuner. Vårt materiale stammer fra intervjuer med utvalgte ledere i kommunen og gjennomgang av mottatt dokumentasjon; vi har ikke systematisk verifisert all informasjon gitt på intervjuene. Videre har case-studiene begrenset seg til å vurdere utformingen ("designet") av kommunens internkontroll. Vi har ikke testet de undersøkte kommunenes internkontroll. Vi har med andre ord ikke kontrollert om ledere og medarbeidere etterlever kommunens kontrollrutiner.

Utvalgte eksempler på kommunespesifikke observasjoner og anbefalinger er lagt inn som tekstbokser i kapitlene 4 og 5.

2 Tilnærming og gjennomføring

Rapporten gir tilrådinger om hvordan kommunene kan styrke internkontroll og derigjennom redusere risiko i sine kjerne- og støt-teprosesser. Tilrådingene er basert på tre forhold, som gjennom-gås i dette kapitlet:

1. En definisjon av internkontroll som innplasserer det i forhold til helhetlig virksomhetsstyring
2. Et rammeverk for vurdering og utvikling av internkontroll, kjent som COSO
3. Våre erfaringer med internkontrollpraksis fra kommunesek-toren og andre sektorer, supplert med case-studier av fem utvalgte kommuner

2.1. Definisjon av internkontroll

Med internkontroll menes i denne rapporten følgende:

Internkontroll er et formalisert kontrollsystem der kontroll-aktiviteter utformes, gjennomføres og følges opp med basis i vurderinger av risiko for styringssvikt, feil og mangler i virksomhetens arbeidsprosesser.

Vi har i vår definisjon og forståelse av internkontroll tatt utgangs-punkt i et rammeverk for internkontroll kalt COSO. Det har vi til felles med de aller fleste som arbeider med internkontroll. COSO-rammeverket beskrives nærmere i kapittel 2.2.

Vi utdyper definisjonen av internkontroll i kap. 3, med vekt på blant annet betydningen av formalisering, risikovurdering, etterlevelse og vedlikehold. Definisjonen er i tråd med rådende oppfatninger om internkontroll, slik de fremgår i blant annet økonomiregelverket i staten, Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelses (NUES) sin anbefaling for eierstyring og selskapsledelse og i internkontrolllovgivningen i USA.

De fleste definisjoner av internkontroll deler vår definisjons fokus på formalisering, derunder dokumentasjonsrutiner (i motsetning

til sedvane og andre udokumenterte rutiner), systematisering, derunder rutiner for oppfølging av etterlevelse og vedlikehold av kontrollsystemet (i motsetning til engangs- og ad hoc-kontroll-aktiviteter) og risikovurderinger (i motsetning til tilfeldige og unødvendige kontrollaktiviteter).

Noen definisjoner av internkontroll er videre enn vår. For eksempel er det vanlig å se definisjoner som vektlegger sammenhengen mellom mål, risiko, styring og kontroll (se for eksempel Senter for statlig økonomistyring 2009). I en slik vid forståelse av internkon-troll fokuseres det på "risiko for manglende måloppnåelse," altså på lokalt definerte mål for virksomheten. Vår vurdering er at dette er å flytte et godt rammeverk for en avgrenset del av samlet virksomhetsstyring – internkontroll – over i et territorium rammeverket passer dårligere i – målstyring. Vår anbefaling er å tenke på internkontroll som et hjelpemiddel for nettopp kontroll, og heller bruke andre rammeverk til støtte for målstyring, som for eksempel balansert målstyring. Vi kommer tilbake til dette temaet i kapittel 6 om sammenlikning av ulike rammeverk for virksomhets-styring.

2.2. Rammeverk for arbeid med internkontroll

Det mest utbredte rammeverket for vurdering og utvikling av internkontroll er kjent som COSO. Rammeverket er beskrevet i norsk oversettelse i Intern kontroll – et integrert rammeverk fra 1996.

COSO-rammeverket har påvirket utformingen av kravene til internkontroll i statens økonomiregelverk (Reglementet § 14, utdypet i økonomibestemmelsene kapittel 2), og det benyttes av PwC og andre revisjons- og rådgivningsmiljøer i arbeid med kommunale, statlige og private virksomheter. Rammeverket har sitt navn etter en amerikansk frivilling organisasjon, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Denne organisasjonen ble etablert i 1985 og har siden publisert en rekke innflytelsesrike rapporter med råd om hvordan bedrifter og andre virksomheter bør arbeide med internkontroll. Norges interne revisorers forening har publisert de fleste rapportene i norsk oversettelse.

Figur 1: COSO-rammeverket.



COSO-rammeverket er illustrert i figur 1. Rammeverket er sammensatt av tre målsettinger og fem komponenter. De tre målsettingene er knyttet til kontroll over ulike arbeidsprosesser i virksomheten, og definerer internkontrollens virkeområde(r). De tre kontrollmålsettingene er målrettet og kostnadseffektiv drift, pålitelig regnskapsrapportering og overholdelse av lover og regler. De fem komponentene kontrollmiljø, risikovurderinger, kontrollaktiviteter, informasjon og kommunikasjon og ledelsesmessig oppfølging og overvåking. Komponentene representerer rammeverkets arbeidsmetodikk – hva som bør vektlegges og hvordan man kan gå fram for å sikre god internkontroll over arbeidsprosessene. Komponentene er gjensidig avhengige og likeverdige i arbeidet med å utforme og gjennomføre internkontrollen.

Rammeverket kan anvendes på følgende måte i vurderingen og utformingen av internkontroll i en virksomhet:

Virkeområdet til internkontrollen

For det første må virkeområdet for internkontrollen identifiseres. Hvilke kontrollmålsettinger (drift, regnskapsrapportering og overholdelse av lover og regler) skal internkontrollen dekke?

Dette gjøres gjennom en risikovurdering der det vurderes i hvilke arbeidsprosesser – og med hvilken sannsynlighet og konsekvens – styringsvikt, feil og mangler kan oppstå. Hvis for eksempel risikoen for feil og mangler i regnskapsrapporteringen (herunder risiko for misligheter og korrupsjon) vurderes som høyere enn andre områder (f.eks. risiko for ineffektiv drift) vil ofte ledelsen velge å avgrense internkontrollen til prosesser som er viktige i den sammenheng, som eksempelvis regnskap, økonomirapportering, lønn og anskaffelser.

Ledelseskontroller og kontrollaktiviteter

For det andre må ledelseskontroller og kontrollaktiviteter utformes, med utgangspunkt i risikovurderinger, og implementeres. Begrepet kontrollaktiviteter inkluderer både virksomhetsomfattende kontroller (såkalte overordnede ledelseskontroller) og kontrollaktiviteter i virksomhetens arbeidsprosesser. Ledelseskontroller er felles for hele virksomheten og kan virke på tvers av alle arbeidsprosesser og nivåer i organisasjonen. Ledelseskontrollene skal bidra til ledelsens styring og kontroll på områder som etikk, korrupsjon og misligheter, organisering, ansvar og myndighet og kompetanse. Typiske eksempler på ledelseskontroller er etisk regelverk, styringssystemer, fullmaktssystem, instruksjer/mandater, ledersamtaler/-kontrakter, policyer og prosedyrer.

Prosessspesifikke kontrollaktiviteter utformes på basis av en detaljert risikovurdering – kontrollaktiviteter etableres på de områder der styringsvikt, feil og mangler mest sannsynlig kan oppstå og ha vesentlig konsekvens. Hvilke arbeidsprosesser som inkluderes vil, som nevnt over, avhenge av hva som er definert som internkontrollens virkeområde.

Informasjon og kommunikasjon

For det tredje må det etableres og implementeres rutiner og tiltak som skal sikre god informasjon og kommunikasjon av internkontrollen i hele organisasjonen. Målgruppen må vite hvilke kontroller finnes, og må i tillegg ha forstått hva som er deres rolle og ansvar i gjennomføringen av internkontrollen.

Oppfølging

For det fjerde må det etableres og implementeres tiltak knyttet til ledelsens oppfølging og overvåking av at kontrollene gjennom-

føres som forutsatt. Med det menes at mellomledere og medarbeidere etterlever de regler, krav og prosedyrer som er utformet. Oppfølgingstiltakene skal sikre at internkontrollsvakheter identifiseres, korrigeres og rapporteres.

Oppsummering

Etter vår vurdering er COSO-rammeverket et godt utgangspunkt for styrking av internkontroll i kommunene. Rammeverket inkluderer de kontrollmålsettinger med tilhørende risiko som etter vår vurdering er viktigst i kommunal sektor: Risiko for feil og mangler i regnskapsrapporteringen (herunder misligheter og korrupsjon) og risiko for manglende overholdelse av lover og regler (herunder korrupsjon og myndighetsmisbruk). Vi mener videre at rammeverkets arbeidsmetodikk med dets fokus på risikovurdering, legger til rette for at den enkelte kommune kan etablere en internkontroll som er tråd med og dimensjonert i forhold til lokale behov og prioriteringer.

Vi nevner til slutt at COSO også har utviklet et rammeverk for helhetlig risikostyring (se Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk fra 2005), vanligvis referert til som COSO/Enterprise Risk Management (ERM). COSO/ERM bygger på COSO-rammeverket, men har et sterkere fokus på virksomhetsomfattende risikostyring og strategiske målsettinger. Vår oppfatning er at COSO/ERM først og fremst er et rammeverk for altomfattende virksomhetsstyring. I lys av vår definisjon av internkontroll, har vi derfor i denne rapporten valgt å legge COSO-rammeverket til grunn for våre vurderinger og tilrådinger.

2.3. Erfaringer med internkontrollpraksis og case-studier i fem kommuner

Som nevnt er tilrådingene om internkontroll i kommunene basert på PwCs lange erfaring med internkontrollpraksis i både privat og offentlig sektor. I arbeidet med denne rapporten har vi i tillegg gjennomført case-studier av internkontroll i fem utvalgte kommuner.

Som antydnet innledningsvis har rapportens hensikt ikke vært å lage en veileder for god internkontrollpraksis i kommuner. Til det er datagrunnlaget for begrenset og representativiteten i utvalget utilstrekkelig. Erfaringer fra de fem kommunene er tatt med i

rapporten som illustrasjoner, fremstilt i tekstbokser. Kommunene behandles anonymt i rapporten. I tillegg er erfaringene fra kommunene indirekte brukt i utformingen av de overordnede og prosessspesifikke tilrådinger om internkontroll. De utvalgte kommunene har fått tilrådinger om forbedring av egen internkontroll i særskilte dokumenter.

Utvelgelsen av de fem kommunene ble foretatt i dialog med oppdragsgiver og tok sikte på å få et bredest mulig utvalg kommuner. Representativitet ville ikke vært mulig innen prosjektets rammer. Utvelgelsen tok hensyn til innbyggertall¹ og geografi samt administrativ og politisk organisering.

Kartleggingen i kommunene foregikk etter en diagnosemodell som er illustrert i tabell 1. Som det fremgår av tabellen ble det i hver kommune kartlagt kontrollpraksis på fire områder: overordnede ledelseskontroller, kjerneprosesser, støtteprosesser, og prosesser som skal sikre etterlevelse av planlagt internkontroll. Inndelingen representerer en tilpasning av COSO-rammeverket. Med kjerneprosesser menes i denne sammenheng Saksbehandling og myndighetsutøvelse og Tjenesteproduksjon. Dette er områder som er sektorvise og som i hovedsak utføres med basis i særlovgivningen.

Med støtteprosesser menes her kommunens administrative støttetjenester til egen virksomhet. De viktigste områdene er Økonomiforvaltning, Personalforvaltning, Anskaffelser og IKT-styring og informasjonssikkerhet. Dette er områder som er sektorovergripende og som virker på tvers av kommunens kjerneprosesser og av kommunens enheter. En ytterligere støtteprosess er plan og utvikling. Her legges viktige premisser for kommunens virksomhet, men plan og utvikling utelates likevel fra den videre fremstillingen. Grunnen er at vi mener risikoen for feil, misligheter og korrupsjon på dette området i hovedsak vil være dekket gjennom Saksbehandling og myndighetsutøvelse.

I prosjekter der eksperter gjennomgår en bedrifts internkontrollpraksis vil man normalt ikke gå så bredt ut. Man velger heller ut enkelte arbeidsprosesser og underprosesser basert på en risikoanalyse, det vil si en vurdering av hvor og med hvilken sannsynlighet og konsekvens styringssvikt, feil og mangler kan oppstå. Siden rådmannens internkontrollansvar omfatter hele kommunens virksomhet, har vi valgt å inkludere alle de nevnte prosessene.

¹) Kommuneutvalget inkluderte 1 kommune med under 3000 innbyggere, 3 kommuner med mellom 10 000-20 000 innbyggere og 1 kommune med over 50 000 innbyggere.

Tabell 2: Diagnoseverktøy for kartleggingen av internkontrollpraksis i utvalgte kommuner.

Område/Prosess	Kontrollområder/-aktiviteter (eksempler)
Overordnede ledelseskontroller	
Organisering/Roller & ansvar Etikk Styring og kontroll	<ul style="list-style-type: none"> Organisasjonsstruktur, fullmaktssystem mv. Etisk regelverk Risikostyring, målstyring mv.
Støtteprosesser	
Økonomi og finans Personal Innkjøp IKT	<ul style="list-style-type: none"> Styringsdokumenter med roller & ansvar og krav til aktiviteter, prosesser og kontroller Definerte kontrollaktiviteter på vesentlige risikoområder
Kjerneprosesser	
Saksbehandling og myndighetsutøvelse Tjenesteproduksjon	<ul style="list-style-type: none"> Styringsdokumenter med roller & ansvar og krav til aktiviteter, prosesser og kontroller Rutiner/system som sikrer etterlevelse av krav, herunder internkontrollkrav i lovgivningen
Prosesser for å sikre etterlevelse	
Informasjon & kommunikasjon Opplæring Oppfølging & overvåking Håndheving	<ul style="list-style-type: none"> Internkontrollkrav/-system er kommunisert til målgruppen. Nødvendig opplæring er gitt. Ledelsen følger opp, overvåker og håndhever etterlevelsen

Kartleggingen ble gjennomført ved kommunebesøk, med intervjuer og innhenting av skriftlig dokumentasjon som utdypet og verifiserte informasjon fra intervjuene. Følgende personer ble intervjuet i de fem kommunene:

- Rådmann (overordnede ledelseskontroller og etterlevelse)
- Økonomiansvarlig (støtteprosess økonomiforvaltning)
- Anskaffelsesansvarlig (støtteprosess anskaffelser)
- IKT-ansvarlig (støtteprosess IKT-styring og informasjonssikkerhet)
- Personal- og organisasjonsansvarlig (støtteprosess personalforvaltning og kjerneprosess saksbehandling og myndighetsutøvelse)
- En til to etatsjefer/kommunaldirektører (kjerneprosesser saksbehandling og myndighetsutøvelse og tjenesteproduksjon)

3 Prinsipper for god internkontroll

I dette kapitlet beskrives først overordnede prinsipper for god internkontroll, deretter beskrives god praksis for oppfølging og vedlikehold av internkontrollsystemet gjennom etablering og gjennomføring av en formalisert internkontrollprosess.

3.1 Overordnede prinsipper

3.1.1 Ledelsens ansvar

Internkontroll er ledelsens ansvar. Ledelsen har ansvar for både utforming, gjennomføring, oppfølging og vedlikehold av internkontrollen. Ansvaret er hovedsakelig knyttet til internkontrollsystemet som sådan, altså at systemet er etablert og etterlevd. Herunder er det ledelsens ansvar å sikre at internkontrollen er koordinert med, eventuelt integrert i, øvrige styrings- og ledelsessystemer i virksomheten. I tillegg har ledelsen et særskilt ansvar for utforming og gjennomføring av overordnede ledelseskontroller og for oppfølging og overvåkning av kontrollaktiviteter. Ansvar for konkret utforming av kontrollaktiviteter og løpende gjennomføring av internkontrollen vil vanligvis være helt eller delvis delegert fra den øverste ledelsen til mellomledere og medarbeidere.

Det er viktig at ledelsen framstår på en måte som viser at den selv tar internkontroll på alvor. God internkontrollatferd fra mellomledere og medarbeidere forutsetter gode holdninger til internkontroll fra ledelsen. Ledelsen viser at internkontroll er viktig ved å selv vise god internkontrollatferd og ved å følge opp hvordan ansatte ivaretar sitt kontrollansvar, ikke bare sitt ansvar for å nå "produksjonsmål." Dette er ekstra viktig i situasjoner der virksomheten sliter med å levere gode resultater, for eksempel i en kommune som har utfordringer knyttet til kvalitet og effektivitet i tjenesteproduksjonen eller i saksbehandlingen.

3.1.2 Risikovurdering

Risiko kan forstås som summen av sannsynlighet og konsekvens for en hendelse. I internkontrollsammenheng rettes oppmerksomheten mot hendelser som har negative konsekvenser for virksomheten. Hvilke slike hendelser man ser på avhenger av hvilken prosess i virksomheten det er snakk om.

Avgrensninger av prosesser varierer mellom bransjer og type virksomheter, men i alle virksomheter kan det skilles mellom kjerneprosesser og støtteprosesser. En kjerneprosess i kommunene er tjenesteproduksjon. Risikoelementer her knyttes blant annet til overholdelse av lover og regelverk, herunder myndighetskrav i særlovgivningen. En annen kjerneprosess i kommunene er saksbehandling og myndighetsutøvelse. Risikoelementer her knyttes blant annet til misligheter, korrupsjon og myndighetsmisbruk. Sentrale støtteprosesser i kommunene er økonomiforvaltning, personalforvaltning, anskaffelser samt IKT-styring og informasjonssikkerhet. Risikoelementer her knyttes blant annet til feil i finansiell rapportering, misligheter og korrupsjon og overholdelse av lover og regler.

Noen legger til grunn en annen, bredere forståelse av risiko begrepet. For eksempel skriver Senter for statlig økonomistyring (SSØ 2007) om risiko for manglende oppnåelse av lokalt definerte mål. Vår tilråding, fra et internkontrollperspektiv, er altså å legge til grunn en snevrere forståelse for risikobegrepet. Vi innsnevrer kort sagt risikobegrepet til hendelser man vil unngå, ikke mål man vil oppnå. Slik innsnevring øker etter vår vurdering sjansen for utvikling av en internkontrollpraksis med effektive rutiner for avdekking og forbedring av avvik, og svarer godt til krav i særlovgivningen og myndighetenes tilsynspraksis.

Begrepet risikovurdering knytter an til forståelsen av risiko. Risikovurdering dreier seg dels om å identifisere hvor i arbeidsprosessene det fins elementer av risiko og å analysere konsekvenser og sannsynligheter for risikoelementene hver for seg og samlet. I tillegg dreier risikovurdering seg om å bestemme hvilket nivå av risiko man er villig til å akseptere. Fjerning av risiko er sjelden konklusjonen av slike vurderinger, det er som regel urealistisk eller for ressurskrevende i form av kontrollaktivitet.

Begrepene risiko og risikovurdering er sentrale i denne sammenheng fordi internkontroll gjennomgående er basert på vurderinger av risiko. Ledelsen identifiserer risiko for at virksomheten ikke evner å drive som ønsket, analyserer og prioriterer risikoelementene, og utvikler, implementerer og følger opp kontrollaktivitet tilstrekkelig til at risiko reduseres til akseptert nivå.

For å tydeliggjøre: Hvis man ikke legger risikovurderinger til grunn for utforming og gjennomføring av kontroll, hva har man da lagt til grunn? Muligheter er innfallsmetoden ("hørte om noen som kontrollerte den og den aktiviteten, så da begynte vi med det også"), arv etter historiske tilfældigheter ("det og det gikk galt i 1999 og siden har vi hatt en kontroll der"), overdreven tillit til rådgivere med faste maler ("konsulenten sa vi burde kontrollere det og det, så da gjorde vi det") og oppskriftsorthodoksi ("vi fant en veileder og har fulgt den siden"). Alle disse innfallsvinklene gir naturligvis kontroll over deler av virksomheten, men vår vurdering er at de ikke gir god internkontroll. Ikke-risikobaserte tilnærminger til internkontroll gir fare for overdrevne kostnader til kontroll og at kontroller settes inn på feil sted, i betydningen der det ikke er høy risiko for styringsproblemer, feil og mangler.

3.1.3 Formalisering av kontroll

De fleste norske virksomheter, bedrifter så vel som kommuner og statlige etater, utøver omfattende kontroll over virksomheten. Det ligger kontrollmekanismer i lov- og regelverk, plan- og rapporteringsrutiner, målstyring, interne arbeidsrutiner, kvalitetsutvikling, lederoppfølging, profesjonsnormer, innarbeidede holdninger blant ansatte og dag-til-dag ledelse. Slike kontrollmekanismer gir utvilsomt ledelsen og styret (rådmann og kommunestyre i kommunal sammenheng) grep om aspekter ved virksomheten det er viktig å ha kontroll på. Uformell kontroll reduserer altså risiko for uønskede hendelser. Sett i et internkontrollperspektiv fremstår likevel slike kontrollmekanismer som usystematiske og uformelle.

Formalisering skjer dels ved at eksisterende uformell kontroll formaliseres, dels ved at nye kontrollaktiviteter utformes og implementeres. Formalisering, med omforent begrepsapparat og gode dokumentasjonsrutiner, tjener flere hensikter. Det gjør for det første internkontrollen mindre personavhengig og dermed mindre sårbar for utskifting av nøkkelpersonell. For det andre gjør formalisering det lettere å se internkontrollen som en systematikk og ikke en sum av enkeltstående kontrollmekanismer. Derfor gjør formalisering det lettere for ledelsen og styret å holde oversikt over virksomhetens internkontroll og å evaluere og forbedre den. For det tredje gjør formalisering det lettere å formidle internkontrollen mellom ledelsen, styret og revisor, mellom ledelsen og ansatte og mellom virksomheten og interessenter i omgivelsene, som innbyggere, samarbeidspartnere og tilsynsmyndigheter.

Dokumentering, avklaring av roller og ansvar og arbeidsdeling er sentrale aspekter ved formalisering og utdypes derfor nærmere under.

Dokumentasjon

Internkontroll fordrer dokumentasjon. For det første dokumenteres kontrollbeskrivelsen (hva, hvordan, hvem og når). Denne skal bidra til å sikre at kontrollutøveren gjennomfører kontrollen som forutsatt. For det andre dokumenteres at kontrollen faktisk er gjennomført i henhold til kontrollbeskrivelsen, såkalt kontrollbevis. Dette er en viktig forutsetning for ledelsens oppfølging og overvåking av internkontrollen. Det er videre andre forhold som er viktige å dokumentere i internkontrollsammenheng, som organisering, roller og ansvar, fullmakter og arbeidsprosesser.

Roller og ansvar

Beskrivelser av oppgaver, ansvar og myndighet er viktig i internkontroll. Dette gjelder både lederansvar, medarbeideransvar, og i kke minst, oppgave- og ansvarsdeling mellom enheter i organisasjonen, herunder stab-linje. Ansvar må være fastsatt og dokumentert, og kommunisert til og forstått av de ansatte. Dette gjelder både for ansvar generelt og for kontrollansvar.

I en kommune vil stillingsbeskrivelser, organisasjonsbeskrivelser, delegasjonsreglement og lederkontrakter være typiske eksempler på dokumenter som beskriver roller og ansvar.

Arbeidsdeling

Med prinsippet om arbeidsdeling menes her særlig at en og samme person ikke skal være ansvarlig for både arbeidsprosessen og kontrollaktiviteten. For eksempel bør ikke samme person ha ansvar for både attestering og anvisning av en faktura, og ei heller både saksbehandling og godkjenning av et myndighetsvedtak.

3.1.4 Etterlevelse

God internkontroll inkluderer tiltak som bidrar til å sikre at kontrollkravene etterleves i virksomheten. Kravene må være kommunisert og forstått av dem som skal utføre kontrollene. Samtidig må ledelsen følge opp at internkontrollen gjennomføres som skissert, og reagere ved eventuelle avvik.



Informasjon og kommunikasjon

God internkontroll krever at ledere og medarbeidere er gjort kjent med og har forstått hvilket ansvar de har og hva de skal gjøre.

Nødvendig informasjon må være identifisert, dokumentert og tilgjengeliggjort for at aktiviteter og kontroller kan utføres slik de er ment. Slik dokumentasjon kan være policyer, rutinebeskrivelser eller skjemaer.

Intern kommunikasjon som skal lykkes i å støtte forståelsen og utførelsen av aktiviteter og kontroller må skje kontinuerlig. Slik sikrer man at kompetansen og fokuset ikke visner hen i organisasjonen over tid. Det må i tillegg etableres eksterne kommunikasjonskanaler som tillater innspill fra brukere, kommunens beboere, leverandører, ekstern revisjon, myndigheter og andre. Slik kan ledelsen tilføres informasjon om effektiviteten av internkontrollen.

Kunnskap og kompetanse

De ansatte må også være i stand til å gjøre oppgavene. Dette punktet henger sammen med punktet om kommunikasjon. Tiltak for å sikre tilstrekkelig kunnskap og kompetanse knyttet til internkontroll kan være opplæring, etterutdanning, interne arbeidsmøter mv. Kompetanse knyttet til kvalitetsarbeid og internkontroll bør også vektlegges ved rekruttering.

Vedlikehold

Internkontrollsystem må vedlikeholdes. Med det menes dels vedlikehold av systemet som sådan ved at kommunen f.eks. årlig revurderer risikoene, og reviderer og/eller utvikler nye kontroller. Dokumentasjonen oppdateres i henhold til dette. Dels menes løpende vedlikehold av internkontrolldokumentasjon, f.eks. oppdatering av stillingsbeskrivelser, policyer, prosessbeskrivelser eller kontrollbeskrivelser.

3.2 Prosess for oppfølging og vedlikehold av internkontroll

I dette kapitlet beskrives en prosess for oppfølging og vedlikehold av virksomhetens internkontroll.

Arbeidet med internkontroll bør formaliseres som en prosess med beskrivelser av oppgaver, ansvar og tidslinje. Formålet med prosessen er å sikre at internkontrollen til enhver tid er etterlevd og vedlikeholdt. I tillegg vil prosessen bidra til identifisering og implementering av forbedringstiltak. Oppgaver for gjennomføring og vedlikehold av internkontroll vil gjerne følge en årssyklus.

Sentrale oppgaver i internkontrollprosessen vil eksempelvis være å sikre at beskrivelser av roller og ansvar knyttet til å gjennomføre internkontroller er oppdatert. Beskrivelse av roller og ansvar for selve internkontrollprosessen må også være på plass.

Andre oppgaver knyttet til internkontrollprosessen vil være å

oppdatere risikovurderinger jevnlig, endre kontroller dersom risikobildet eller prosesser endrer seg (eksempelvis dersom nytt IKT-system implementeres), sikre at dokumentasjon holdes oppdatert, følge opp at kontrollaktiviteter gjennomføres, samt å jevnlig evaluere og rapportere til daglig leder og styret (rådmann og kommunestyret i kommunal sammenheng) på status for internkontrollen og prosessen for oppfølging og vedlikehold.

Det er god praksis at aktivitetene i internkontrollprosessen, i den grad det er mulig og hensiktsmessig, integreres i øvrige aktiviteter i virksomhetsstyringen. Eksempelvis ved at oppfølging av kontrollaktiviteter inkluderes i faste møter i ledergruppen i tilknytning til måneds- og kvartalsrapportering og/eller ved at internkontrollen evalueres i sammenheng med ledelsens og styrets behandling av årsrapporten.

Figur 2 viser et eksempel på et årshjul der gjennomføring av internkontrollprosessen er lagt inn i en årssyklus.

Figur 2: Eksempel på årlig prosess for oppfølging og vedlikehold av internkontroll.



4 Overordnede tilrådinger

4.1 Ansvar for internkontroll

4.1.1 Rådmannens ansvar for internkontroll

Internkontroll skal redusere risiko for styringsproblemer, feil og mangler gjennom planlagte kontrollhandlinger. Ansvar for å vurdere hva som er riktig risikonivå for kommunen ligger hos rådmannen. Det er også rådmannens ansvar å dimensjonere internkontrollen slik at risiko reduseres til ønsket nivå, se omtale i kapittel 3.1.

Vår vurdering er at en rådmann som baserer seg på uformell kontroll ikke ivaretar ansvaret han/hun er tillagt i henhold til kommunelovens krav om internkontroll. Formalisering må til, blant annet for å redusere personavhengigheten. Dokumentering, avklaring av roller og ansvar og arbeidsdeling er sentrale aspekter ved formalisering, se omtale i kapittel 3.1.

Risikovurderingen må imidlertid ligge til grunn for hvor bredt og dypt man går i formalisering av kontrollene, herunder rutiner for dokumentering av kontrollbevis. Eksempelvis, en rådmann som etter egen vurdering har et delegasjonsreglement som tydelig definerer roller og ansvar, gode rutinebeskrivelser på økonomi og gode rutiner for oppfølging og opplæring av ledere, kan være relativt selektiv med hvor han/hun innsetter ytterligere internkontrolltiltak. Ett av våre hovedpoeng er imidlertid at rådmannen må gjøre risikovurderinger før han/hun konkluderer på om internkontrollen i kommunen er tilfredsstillende.

Vi understreker samtidig at vår vurdering er at alle kommuner, uavhengig av størrelse, bør ha et minimum av overordnede ledelseskontroller og kontrollaktiviteter i arbeidsprosessene. Rådmannen bør legge dette til grunn i sin vurdering av om internkontrollen i kommunen er tilfredsstillende. Overordnede ledelseskontroller omtales nærmere i kapittel 4.2.

Hvilke arbeidsprosesser bør ha særskilte internkontrolltiltak? Vi råder rådmannen til å ha rutiner for revidering av sine vesentlig-hets- og risikovurderinger av aktuelle arbeidsprosesser. I kapittel 5 peker vi på områder med høy risiko, f.eks. innen økonomi-forvaltning og anskaffelser, som nok ofte vil kreve permanente internkontrolltiltak. Andre arbeidsprosesser kan kanskje "slippes"

når de etter en tid er brakt under det rådmannen vurderer som tilfredsstillende kontroll.

4.1.2 Kommunestyrets ansvar for internkontroll

Kommunestyret har tilsynsansvar overfor den kommunale virksomheten, og dette ansvaret ivaretas gjennom kontrollutvalg og rådmannens internkontroll. Etter vår oppfatning betyr dette at kommunestyret må påse at rådmannen har utformet og gjennomfører god internkontroll, med risikovurdering og kontrollaktivitet tilpasset kommunens behov.

Etter vår oppfatning bør rådmannen årlig legge fram et grunnlag for kommunestyret som de kan bruke til å kritisk gjennomgå kommunens viktigste risikoområder og internkontroll. Vi mener videre at kommunen bør vurdere å rapportere til innbyggerne om kommunens internkontroll i årsrapporten.

4.1.3 Tilrådinger

1. Rådmannen har ansvaret for at kommunen har etablert og gjennomfører tilfredsstillende internkontroll. Rådmannens internkontroll må være formalisert. Vår vurdering er at en rådmann som baserer seg på uformell kontroll ikke ivaretar ansvaret han/hun er tillagt i henhold til kommunelovens krav om internkontroll.
2. Rådmannen må ved etableringen av internkontrollen vurdere risiko for styringssvikt, feil og mangler i kommunens virksomhet, vurdere hva som er ønsket risikonivå for kommunen og dimensjonere internkontrollen i henhold til dette.
3. Rådmannen må etablere nødvendige overordnede ledelseskontroller og kontrollaktiviteter i kommunens arbeidsprosesser. Våre tilrådinger knyttet til hhv. overordnede ledelseskontroller og kontrollaktiviteter i kommunens arbeidsprosesser omtales nærmere i kapittel 4.2 og kapittel 5. Bredden og dybden i internkontrollen må vurderes med utgangspunkt i risiko i den enkelte kommune, jf. tilråding 1.
4. Rådmannen må årlig legge fram et grunnlag for kommunestyret som de kan bruke til å kritisk gjennomgå kommunens viktigste risikoområder og internkontroll. Kommunen bør vurdere å rapportere til innbyggerne om kommunens internkontroll i årsrapporten.

4.2 Overordnede ledelseskontroller

4.2.1 Tilrådinger

1. Rådmannen bør vurdere omfang og innretning på overordnede ledelseskontroller i lys av vesentlighet og risiko. I vurderingen av om kommunen har tilstrekkelige overordnede ledelseskontroller, bør det tas utgangspunkt i eksisterende systemer, verktøy og rutiner for styring, ledelse og kontroll. Ofte er det bedre å revidere noe av det eksisterende framfor å etablere noe nytt.
2. Kommunens ulike systemer, verktøy og rutiner for styring, ledelse og kontroll bør ses i sammenheng med hverandre. Kommuner som allerede har velutviklede systemer for virksomhetsstyring – som f.eks. balansert målstyring eller kvalitetssystemer – bør ta utgangspunktet i dette, og innarbeide internkontrollen i eksisterende styringssystem.
3. Rådmannen bør styrke internkontrollens plass i virksomhetsstyringen. Virksomhetsstyringen skal understøtte utvikling, kvalitet og effektivitet, men også risikoreduksjon og kontroll. Vår vurdering er at de fleste kommuner bør styrke internkontrollen ved å bygge inn mer formalisert kontroll i virksomhetsstyringen.
4. Rådmannen må sørge for at roller og ansvar i virksomheten er beskrevet og dokumentert. Dette kan gjøres ved delegasjonsreglement, organisasjonskart, stillingsbeskrivelser, lederkontrakter, policyer, prosessdokumentasjon osv.
5. Rådmannen må sørge for at kommunen har et etisk regelverk. Regelverket må være kommunisert til og forstått av ledere og medarbeidere i kommunen. Kommunen bør videre etablere en varslingsordning for brudd på etisk regelverk og annet regelverk.
6. Rådmannen må følge opp og overvåke at internkontrollen gjennomføres som forutsatt. Det vil si at rådmannen fører tilsyn med at ledere og medarbeideres etterlever kommunens regler, krav og prosedyrer.
7. Rådmannen må sørge for at internkontrollen vedlikeholdes. Det vil si at dokumentasjon løpende oppdateres og at risikovurderinger og kontroller jevnlig oppdateres.

4.2.2 Kommentarer

Som nevnt i kapittel 2, er overordnede ledelseskontroller felles for hele virksomheten og kan virke på tvers av alle arbeidsprosesser og nivåer i organisasjonen. Ledelseskontrollene skal bidra til ledelsens styring og kontroll på områder som etikk, korrupsjon og misligheter, organisering, ansvar og myndighet og kompetanse. Ledelsens overordnede ansvar for utforming, gjennomføring, oppfølging og vedlikehold av internkontrollen regnes også blant de overordnede ledelseskontrollene.

Typiske eksempler på ledelseskontroller er etisk regelverk, styringssystemer, fullmaktssystem, instruksjer, lederkontrakter, policyer og prosedyrer, kompetanseplanverk mv.

Dette er områder som de aller fleste kommuner vil ha diverse systemer, rutiner og dokumentasjon på. Vi har i den sammenheng to hovedbudskap: For det første mener vi at kommunene bør ta utgangspunkt i de systemer og verktøy de allerede har når de skal styrke sin internkontroll. For eksempel ved å revidere eksisterende delegasjonsreglement eller ved å integrere kontrollaktiviteter i eksisterende kvalitetssystem. For det andre mener vi at kommunene bør styrke internkontrollens plass i virksomhetsstyringen. Vårt inntrykk er at internkontroll i de fleste kommuner er underprioritert og for uformell. Med underprioritert mener vi at arbeid med internkontroll er for lavt prioritert i forhold til arbeid knyttet til for eksempel utvikling, kvalitet og effektivitet. Med uformell mener vi at for mange av de kontrollmekanismer som fins i kommunene er usystematiske og uformelle.

Vi understreker at systematisk arbeid knyttet til etikk er sentralt i god internkontroll. Kommunens ansvar for å sikre en høy etisk standard i virksomheten er blant annet understreket i kommunelovens formålsparagraf. Videre inneholder arbeidsmiljøloven bestemmelser om varslingsordning. Vi mener at kommunene må etablere et etisk regelverk, med tilhørende varslingsordning – og at kommunene må sikre etterlevelse av regelverket gjennom systematisk (og løpende) informasjons- og opplæringstiltak.

I arbeidet med å styrke internkontrollen, er det viktig å sikre tilstrekkelig ledelsesmessig oppfølging og overvåkning. Vår erfaring tilsier at dette er en viktig forutsetning for å sikre etterlevelse av internkontrollen. I den sammenheng nevner vi at

erfaringene fra våre utvalgte kommuner indikerer en oppfatning om at merknader og rapporter osv. fra kontrollutvalget/revisjonen, forvaltningsrevisjoner og statlige tilsynsmyndigheter, er en del av rådmannens internkontroll. Vi understreker at dette ikke er tilfelle.

Vi viser videre til at god praksis er å integrere "kontrolloppfølgingen" i allerede etablerte aktiviteter, eksempelvis økonomi- og resultatoppfølging av kommunens resultatenheter.

Boks 1: Illustrasjoner – overordnede ledelseskontroller

1. Godt eksempel – System for internrevisjon

Kommunen har implementert et system for internrevisjon. Det er personalsjefen som er hovedansvarlig for planlegging og gjennomføring av denne prosessen, som er organisert slik at kommunens ulike etater kontrollerer hverandre. Ansatte fra alle nivåer i kommunen kan ved interesse melde seg for å jobbe som internrevisor. Disse skolerer av eksterne. Det utarbeides halvårlige revisjonsplaner. Hvilke revisjoner som skal gjennomføres baseres blant annet på analyse av de avviksmeldingene som er kommet inn i avviks- og forbedringssystemet. Leder for området som revideres skal kommentere planlagte tiltak for de områdene der svakheter påpekes i en revisjon. Dette systematiske arbeidet med internrevisjon oppfatter vi som god internkontroll. I tillegg til økt kontroll med etterfølgende forslag til forbedringstiltak, medfører prosessen også at ansatte på ulike nivåer får et konkret forhold til internkontroll samtidig som de lærer mye om en sektor de selv ikke arbeider i.

2. Anbefaling – Kontrollansvar

Kommunen har ikke definert kontrollansvaret i aktuelle dokumenter som beskriver roller og ansvar (stillingsbeskrivelser, delegasjonsreglement, lederkontrakter). Vi anbefaler at kontrollansvaret presiseres i aktuelle dokumenter, fordi det er risiko for at det i praksis ikke er klart for alle i enhver sammenheng hvem som har kontrollansvaret, og for å styrke fokuset på kontroll i daglig ledelse og styring.

3. Godt eksempel + anbefaling – Etisk regelverk og varsling

Kommunen har utviklet verdier og etisk regelverk. Utviklingsprosessen var bred og inkluderte hele organisasjonen. Implementeringen var tilsvarende omfattende – med verdier og etikk på agendaen på ledermøter og allmøter. Blant annet har rådmannen hatt allmøte med alle resultatenheter om temaet. Alle ledere hadde ansvar for å sikre at egne ansatte ble kjent med og forsto regelverket, gjennom f.eks. interne møter, medarbeidersamtaler, dilemmatrening mv. Kommunen har også etablert en varslingsgruppe, uavhengig av linjen, som håndterer varslingssaker. Regelverket er tilgjengelig på kommunens intranett.

Vi vil her påpeke viktigheten av at dette arbeidet fortsetter, at kommunen passer på å institusjonalisere det som ble gjort i utviklings- og implementeringsfasen av "prosjekt etisk regelverk". Eksempelvis bør det stilles krav til at ledere etablerer kommunikasjonsrutiner som holder etikk høyt på agendaen for de ansatte. Det bør videre stilles krav til at etikk inngår i rapportering. Vi anbefaler at alle nyansatte bør signere for at de har lest og at de forplikter seg til å følge kommunens etiske regelverk.

5 Spesifikke tilrådinger

5.1 Økonomiforvaltning

5.1.1 Tilrådinger

1. Det er viktig at rolle- og ansvarsfordelingen er tydelig både innad i økonomistab (herunder mellom økonomi og lønn), samt mellom økonomistab og enhetene i kommunen.
2. Kommunene må etablere rutinebeskrivelser på de viktigste økonomiprosessene, som bør inneholde beskrivelse av kontrollaktiviteter på områder med høy risiko. Prinsippet om arbeidsdeling må ivaretas, og kontrollutførelsen må kunne dokumenteres. Ansvar for å gjennomføre kontrollen må tydelig angis.
3. Omfang av etablerte kontrollaktiviteter bør være basert på lokal risikovurdering, men vi vil påpeke at følgende områder har høy iboende risiko og derfor bør vurderes særskilt: årsavslutning, kontantkasser og kredittkort, eiendeler (forvaltning, salg og kassasjon), finansforvaltning, bestilling, varemottak, fakturakontroll, attestasjon og anvisning, samt utbetalinger.
4. Kommunene må etablere kontrollaktiviteter i tilknytning til utbetaling av lønn og betaling av fakturaer. Prinsippet om arbeidsdeling må ivaretas, ingen utbetalinger bør foretas uten at to personer har godkjent utbetalingen.

5.1.2 Kommentarer

Kartleggingen vår viser at kommunene i stor grad vurderer risikoen for korrupsjon, misligheter og feil i finansiell rapportering som høy for området økonomiforvaltning, og at dette derfor er det området med størst grad av enten formell eller uformell kontroll. Vi er enig i kommunenes vurdering, men påpeker nettopp derfor at kontrollene må formaliseres. Uformelle kontrollhandlinger vil ikke være tilstrekkelig, uavhengig av kommunens størrelse eller organisering. Videre synes eksisterende kontroller i for liten grad å være basert på systematiske risikovurderinger.

Mange mindre kommuner velger å inngå interkommunalt samarbeid innenfor regnskapsprosessene. Slik kan de oppnå økt kvalitet og bedre effektivitet i prosessene gjennom større og mer robuste miljøer, kompetanseheving og mer standardiserte prosesser. Kompetanseheving og standardisering er viktige forutsetninger for god internkontroll, men samtidig øker interkommunalt samarbeid avstanden mellom ansvaret for gjennomføring av aktivitetene og kontrollansvaret plassert hos rådmannen. God forståelse for hvordan interkommunalt samarbeid innenfor regnskap bør inngås og konsekvensen av samarbeidet for interne prosesser, samt tydelig fordeling av roller og ansvar, er trolig forutsetninger for å lykkes.



Boks 2: Illustrasjoner – økonomiforvaltning

Anbefaling – Internt regelverk med krav til kontrollaktiviteter

Kommunen har ulike interne regelverk på økonomiområdet. Men vi fikk opplyst at regelverkene generelt trengte oppdatering. I tillegg synes det som om kommunen har mange regelverk innen økonomi som dels ikke er i bruk, dels er overlappende med hverandre. Vi anbefaler at kommunene i tilknytning til oppdateringene vurderer kritisk hvor mange og på hvilke områder de skal ha regelverk, og at de sikrer at regelverkene inneholder krav til kontrollaktiviteter på områder med høy risiko.

5.2 Personalforvaltning

5.2.1 Tilrådinger

1. Personalområdet inkludert lønn er et område med stor iboende risiko, og der terskelen for vesentlighetsbetraktninger knyttet til feil er spesielt lav. Dette medfører at et minimum av kontrollaktiviteter bør innføres uavhengig av kommunens størrelse og organisering. Innen lønn må det i tillegg være en tydelig ansvarsdeling mellom hhv. personal, økonomi og enhetene.
2. Det må være en tydelig fordeling av roller og ansvar knyttet til personalforvaltning. For å sikre kvalitet, oppfyllelse av lov- og avtalekrav og enhetlig behandling i personalsaker, bør kommunen ha klare retningslinjer for når personalstaben skal kontaktes og hva som kan behandles desentralt ute i enhetene.
3. Internt regelverk på personalområdet bør samles i en personalhåndbok. Personalhåndboken bør struktureres på en oversiktlig, lettfattelig og brukervennlig måte. Håndboken bør rendyrkes til å inneholde de krav innen personalforvaltning virksomhetene må forholde seg til, slik at den ikke er en blanding av lovkrav og veiledninger der det ikke tydelig framgår hva som er pålagt og hva som er anbefalt. Det bør må etableres klare krav til og rutiner for oppdatering og vedlikehold av personalhåndboken.

4. Rekrutterings- og opplæringsrutiner bør være skriftlig dokumentert, slik at man sikrer ensartethet og god kvalitet.
5. Områder som ansettelsesprosessen, lønnsfastsettelse og registrering av fast og variabel lønnsdata, tilgang til lønnsystem, kontroll av lønnskjøring og lønnsutbetalinger er risiko-områder der det må etableres kontrollaktiviteter.

5.2.2 Kommentarer

På personalområdet er det risiko for feil i finansiell rapportering og risiko for misligheter, korrupsjon og myndighetsmisbruk. I tillegg har området et omfattende lov- og avtaleverk, noe som gir risiko for manglende overholdelse av lover og regler.

En av de fem utvalgte kommunene hadde etablert en organisasjonshåndbok som viste organisering, myndighet, ansvar og roller i kommunen, med link til kommunens overordnede styringsdokumenter. Problemet var at organisasjonshåndboken ikke var oppdatert, anvendt og linket/integrert med kommunens viktigste styringsdokumenter.

Flere kommuner uttrykker at det er uklare retningslinjer for når enhetene skal benytte seg av bistand og råd fra personalavdelingen. Det var videre uklarheter knyttet til enhetenes myndighet på personalområdet. Kompetanse på personalforvaltningsområdet varierer også i stor grad, og dermed er det en risiko at det ikke er klare krav til når personalavdelingen skal kontaktes og hvilket mandat og ansvar enhetene selv har innen personalområdet.

De fleste kommunene har en personalhåndbok, men i mange tilfeller uttrykkes det at personalhåndboken har uklar status med tanke på innholdet. Mange personalhåndbøker inneholder en blanding av gjengivelse av krav i lover og avtaleverk, interne regelverk og bestemmelser av veiledende karakter. Dermed kan det bli vanskelig for brukerne å skille mellom krav og veiledning.

I mange tilfeller er personalhåndboken ikke i tilstrekkelig grad vedlikeholdt. Dette medfører en risiko for at brukeren baserer seg på regler og praksis som ikke lenger er gjeldende. Videre er det kommet klare tilbakemeldinger om at brukervennligheten av personalhåndboken ofte kan forbedres. Flere kommuner bør etter vår mening gjøre seg kjent med mulighetene som ligger i elektroniske produkter for dette formålet.

Ansvaret for lønnsprosessen er delt mellom økonomi, personal og enhetene. Det synes flere steder å være en viss utydelighet i ansvaret, herunder kontrollansvaret, mellom de ulike aktørene.

Boks 3: Illustrasjoner – personalforvaltning

Godt eksempel – Internt regelverk/rutinebeskrivelser

Kommunen er i gang med formalisering av rutinebeskrivelser og utvikling av nye skjema for alle prosesser innen personalområdet. Vi ser det som positivt at kommunen her synes å fokusere på dokumentasjon og kommunikasjon av rutiner. Kommunen har en liten administrasjon og begrensede ressurser til utarbeidelse av rutinebeskrivelser og annen dokumentasjon. Vi anbefaler derfor at skjemaene bygges opp slik at skjemaet i seg selv fungerer som dokumentasjon, herunder beskrivelse av kontrolltiltak.

5.3 Anskaffelser

5.3.1 Tilrådinger

1. Kommunen bør ha tydelige retningslinjer for anskaffelser som bl.a. skiller mellom rammeavtaler, direkteanskaffelser og avrop på rammeavtaler. Retningslinjene bør også ha beløpsgrenser for å skille mellom ulike typer anskaffelser.
2. Ansvar og roller i anskaffelsesprosessen må tydelig defineres. I særlig grad er det viktig å tydelig angi hvilke anskaffelser som skal gjøres av resultatenheter selv og hvilke som skal gjøres av stab. Evt. i hvilke tilfeller stab skal involveres/gi råd.
3. Prosesseieransvar for anskaffelsesprosessen bør tydeliggjøres (ansvar for policy og rutiner, så vel som ansvar for kontroller for å sikre etterlevelse av prosess og inngåtte avtaler).
4. Kommunen bør lage et system for oppbevaring og tilgjengeliggjøring av rammeavtaler.

5. Kommunen bør lage et system for kontraktsoppfølging og håndtering av endringsordrer og tilleggsarbeider. Dette området bør behandles spesielt gjennom utforming av særskilte krav til kontrollaktiviteter som reduserer risikoen til et akseptabelt nivå.
6. Kommunen må ha kontrollaktiviteter i tilknytning til bestilling, varemottak og utbetaling for å redusere risiko for korrupsjon, misligheter og budsjettoverskridelser. De bør bl.a. ha rutiner for kontroll av faktura mot kontraktsvilkår, bestilling og faktisk leveranse. Arbeidsdeling må ivaretas (se omtale i kap. 3.1.3).

5.3.2 Kommentarer

Innen anskaffelser er det risiko for feil i finansiell rapportering og risiko for misligheter, korrupsjon og myndighetsmisbruk, samt risiko for manglende overholdelse av lover og regler.

Vår kartlegging viser at det i flere av kommunene ikke eksisterer noe internt regelverk på anskaffelsesområdet. Regelverket om offentlige anskaffelser er et detaljert og komplisert regelverk, samtidig som ansvaret for anskaffelser ofte er desentralisert. Dette setter høye krav til informasjon og opplæring, og kommunene bør ha et internt regelverk som fungerer som en forenkling og veileder til lovverket.

Kommunene har i sin praksis og i eventuelle interne regelverk ofte et uformelt og til dels utydelig forhold til kategorier av anskaffelser, herunder for hvilken type anskaffelser som enhetsleder har myndighet til å gjøre. ”Store anskaffelser skal tas sentralt” er en type uskreven regel som det ofte henvises til. Formaliserte regler på dette området vil både sikre kvaliteten og effektiviteten i anskaffelsesprosessene, og sikre bedre kontroll i forhold til overholdelse av regelverket og korrupsjon og misligheter.

I flere av kommunene er ikke oversikt over eksisterende rammeavtaler gjort tilgjengelig for kommunens ansatte. Kommunene virker videre å ha lite kontroll over i hvilken grad inngåtte rammeavtaler følges, og hvorvidt betalte fakturaer stemmer med avtaler priser og betingelser.

Se for øvrig kommentar vedrørende interkommunalt samarbeid under Økonomiforvaltning.

1. Anbefaling – Bestillinger som forplikter kommunen

Hvem i kommunen som har fullmakt til å bestille varer og tjenester er ikke tydelig definert. Generelt opererer kommunen med budsjettfullmakt – dvs. at den enkelte leder kan bestille varer og tjenester innenfor egen budsjettramme. Men samtidig synes det som om praksis er at mange bestillinger foretas av medarbeidere uten budsjettfullmakt – og uten forhåndsgodkjenning av leder med budsjettfullmakt. Dette gjelder ”små anskaffelser” og ”bestillinger som haster” – hva som menes med hhv. ”små” og ”haster” er ikke tydelig.

Vi anbefaler at kommunen tydelig beskriver hvem som har fullmakt til å bestille hva. Kommunen forpliktes i det bestillingen foretas, og det er for sent å gjennomføre kontroll av om behovet er reelt ved mottak av faktura.

2. Anbefaling – Arkivering og tilgjengeliggjøring av rammeavtaler

Kommunen har selv uttrykt at det har vært en utfordring at inngåtte avtaler ikke har vært nok tilgjengelige. Dette har medført problemer i forhold til å kontrollere i hvilken grad inngåtte rammeavtaler følges, og hvorvidt betalte fakturaer stemmer med avtaler priser og betingelser. Vi anbefaler kommunen å lage et system og gode rutiner for oppbevaring og tilgjengeliggjøring av rammeavtaler de har inngått med ulike leverandører. Kommunen må videre etablere system og rutiner for arkivering av dokumentasjon på anskaffelsesprosessen ihht krav i regelverket (anskaffelsesprotokoll mv.). Dette både for intern bruk, samt for å sikre overordnede prinsipper i regelverket knyttet til gjennomsiktighet og etterprøvbarehet.

5.4 IKT-styring og informasjonssikkerhet

5.4.1 Tilrådinger

1. Kommunene bør ha en tydelig overordnet IKT strategiplan som angir retning for IKT-området.
2. Innen IKT- området er det behov for tydelige retningslinjer og rutiner som dekker områdene sikkerhet, forvaltning og drift, endringshåndtering, samt overvåking av etterlevelse. Her bør inngå tydelig fordeling av roller og ansvar mellom IKT-staben (sentral IKT-enhet) og enhetene.
3. IKT-stab bør gi retningslinjer som dataeier i enhetene skal følge/operasjonalisere. Dataeier må ha ansvaret for kvalitet og tilgang, men kan i den sammenheng få bistand fra IKT-staben. Etterlevelsen av personvernlovgivningen må sikres.
4. Alle nyansatte bør signere kommunens IKT-reglement, reglement for bruk av e-post og taushetserklæring. Denne prosessen kan forestås av IKT-staben.
5. Datakvalitet er en utfordring for mange kommuner. Kommunene bør etablere masterdata ett sted, i stedet for å ha mange datakilder med risiko for at oppdateringer ikke kommer over i andre kildesystemer.
6. Kommunene må etablere tilgangskontroller som sikrer at nyansatte får nødvendige tilganger, men like viktig er det at tilgangene fjernes når ansatte slutter. Tilganger må overvåkes og vedlikeholdes, og endringslogger må gjennomgås jevnlig.
7. Det er behov for tydeligere kommunikasjon knyttet til bruk av sensitiv informasjon i fagsystemer. Personer beveger seg ofte mellom ulike systemer som har ulike sikkerhetsnivå, og mange er ikke tilstrekkelig oppmerksom på de ulike nivåene.
8. Ved innføring av nye IKT-systemer, bør kommunen gjennomføre en risikovurdering av den aktuelle prosessen. På områder med høy risiko, bør kommunen vurdere å etablere automatiserte kontroller.



5.4.2 Kommentarer

Innen IKT-styring og informasjonssikkerhet er det risiko for feil i finansiell rapportering og risiko for misligheter, korrupsjon og myndighetsmisbruk. I tillegg er det risiko for manglende overholdelse av lover og regler. Førstnevnte punkt er knyttet til tilganger mv. til f.eks. regnskapssystem, innkjøpssystem, lønnsystem. Sistnevnte punkt er særlig knyttet til personvernlovgivningen og tilganger mv. til fagsystemene.

Vår kartlegging viser at kommunene som regel har en IKT-strategiplan, men at den ofte er for detaljfokusert, og at det i mange tilfeller mangler rutiner for å oppdatere planen ved faste intervaller.

Systemeier er ofte plassert i enhetene. Vår kartlegging viser at det ofte er usikkerhet rundt hvem som har ansvar for tilganger på for eksempel data i fagsystemene. Data og systemer ses separat og det oppfattes som uklart hvor IKT-avdelingens ansvar begynner og slutter.

Kartleggingen bekrefter at det for IKT-området er spesielt viktig med tilpasset opplæring i bruk av løsninger og kunnskap om sikkerhet. Internt regelverk må av brukerne oppfattes som oversiktlig, tilgjengelig og brukervennlig.

Ulike fagsystemer har ulik sensitivitet i forhold til bruk av data. Flere av kommunene vi besøkte oppfattet det som en utfordring at man kan bevege seg mellom ulike systemer, uten at det er klare retningslinjer som bevisstgjør det at systemene har ulikt sikkerhetsnivå.

Mange mindre kommuner velger å inngå interkommunalt samarbeid innenfor IKT-området, noe som også er en forutsetning for felles transaksjonsprosesser innenfor f.eks. regnskapsområdet. Slikt IKT-samarbeid kan gi økt profesjonalitet i IKT-prosessene, og muliggjør dermed bedre internkontroll. Samtidig er det risiko forbundet med utydelig fordeling av roller og ansvar samt ulike behov innenfor IKT-prosessene, noe som vil kunne vanskeliggjøre en god internkontroll.

Vår erfaring er at automatiserte kontroller er med på å heve kvaliteten i internkontrollen. Automatiserte kontroller er ikke avhengig av personer på samme måte som manuelle kontroller. Vi mener at kommunene aktivt bør vurdere muligheten til å etablere automatiserte kontroller i forbindelse med innføring av nye IKT-systemer. Dette vil være aktuelt både for støtteprosessene (aktuelle systemer er f.eks. regnskapssystem, innkjøpssystem, fakturasystem, lønnsystem) og kjerneprosessene (saksbehandlingssystem og fagsystem).

Boks 5: Illustrasjoner – IKT-styring og informasjonssikkerhet

1. Godt eksempel – Tilgangsstyring og -kontroll

Kommunen har etablert en god praksis vedr. tilgangsstyring og -kontroll. Når en person slutter og tas ut av lønssystemet fjernes automatisk tilgang til kommunens intranett herunder alle fag- og støttesystemer. Nærmeste overordnede med budsjettansvar vil som regel ha incentiver til å få personer som slutter fjernet fra lønssystemet, men vi ser at ofte er det ingen som tar ansvar for å fjerne personens tilganger til intranettet og kommunens fag-systemer. Denne automatiske kontrollen er altså etter vår vurdering et eksempel på en god kontroll knyttet til tilganger.

2. Anbefaling – Masterdata i et sentralt system

Kommunen mangler et system med masterdata. Dette skaper utfordringer knyttet til både datakvalitet og tilgangsstyring. Videre vanskeliggjør det integrering mellom ulike fagsystemer. Vi anbefaler kommunen å etablere masterdata ett sted, i stedet for å ha mange datakilder med risiko for at oppdateringer ikke kommer over i andre kildesystemer.

5.5 Saksbehandling og myndighetsutøvelse

5.5.1 Tilrådinger

1. Kommunene må sikre en tydelig og dokumentert fordeling av roller og ansvar. Dette kan gjøres ved fullmaktssystem, stillingsbeskrivelse osv. Kommunen bør videre etablere rutiner for fordeling av saker og håndtering av inhabilitet. .
2. Interne regelverk og retningslinjer for saksbehandling og myndighetsutøvelse er viktig for å sikre saksbehandlingskrav og myndighetskrav i regelverkene, samt både habilitet og

effektivitet i saksbehandlingen. Kommunikasjon, opplæring og tilgjengeliggjøring av det interne regelverket er særdeles viktig sett i lys av at myndighet til å fatte vedtak ofte er delegert helt ut til enhetsnivå. Prinsippet om arbeidsdeling må ivaretas i myndighetsvedtak (se omtale i kap. 3.1.3).

3. Et internkontrollsystem (eller en annen type system, f.eks. kvalitetssystem) vil bidra til å sikre at eksterne og interne krav til saksbehandlingen nedfelt, tilgjengeliggjort, kommunisert og forstått av alle saksbehandlere.
4. Et felles saksbehandlingssystem for hele kommunen, herunder rutiner for fullstendig registrering og gjennomføring av all saksbehandling, vil tilrettelegge for ensartet saksbehandling i henhold til regelverk, god dokumentasjon samt påkrevd arkivering av saksbehandlingen.

5.5.2 Kommentarer

Innen saksbehandling og myndighetsutøvelse er det risiko for misligheter, korrupsjon og myndighetsmisbruk, samt risiko for manglende overholdelse av lover og regler. Sistnevnte punkt er både knyttet til krav i forvaltningsloven og krav i særlovgivningen.

Habilitetshensyn er vanskeligere å ivareta jo mindre en kommune er, der forholdene er slik at "alle kjenner alle". I tillegg vil ofte mindre kommuner basere seg mer på uformelle kontroller og ha mindre mulighet for arbeidsdeling og rotasjon, noe som øker risiko for korrupsjon og myndighetsmisbruk.

For flere av kommunene viser kartleggingen at mangelfull eller manglende formalisering av retningslinjer for saksbehandling og myndighetsutøvelse har ført til dårlige rutiner for kvalitet og dokumentasjon i saksbehandlingen. Mangelfull eller manglende dokumentasjon f.eks. av begrunnelser for vedtak, fører videre til problemer i forbindelse med klagebehandling og merknader fra tilsynsmyndigheter.

Noen kommuner har gitt uttrykk for at dårlig kvalitet i saksbehandlingen skyldes at kompetanse i tjenesteproduksjonen prioriteres framfor saksbehandlingen. Eksempelvis i en kommune var "saksbehandlingskontoret" brukt til å omplassere personer som av helsemessige årsaker ikke lenger kunne jobbe i tjenesteproduksjonen.

Flere av intervjuobjektene på etatsledernivå uttrykker behov for og ønske om etablerte systemer for avviksoppfølging for å muliggjøre god oppfølging av etterlevelse av myndighetskrav knyttet til saksbehandling og tjenesteproduksjon.

Vi viser for øvrig til vår tilråding og kommentar om automatiserte kontroller i kapittel 5.4.

Boks 6: Illustrasjoner – Saksbehandling og myndighetsutøvelse

Godt eksempel – Organisering av saksbehandlingen

Kommunen har organisert saksbehandlingen innen pleie- og omsorg i et eget tildelingsteam. Alle vedtak fattes i dette teamet. Kommunen har videre arbeidet systematisk med kompetanseoppbygging – både knyttet til fag og myndighetskrav i særlovgivningen og med generell forvaltningsrett kompetanse. Vi har inntrykk av at dette er med på å bidra til god internkontroll i henhold til overholdelse av lover og regler.

5.6 Tjenesteproduksjon

5.6.1 Tilrådinger

1. Kommunene må sikre en tydelig og dokumentert fordeling av roller og ansvar, herunder ansvaret for internkontroll i henhold til særlovgivningen.
2. Eierskap og ansvar for de ulike styringsdokumentene/interne regelverk (herunder prosess- og rutinebeskrivelser) må fordeles. Eierskapet bør inkludere ansvaret for oppdatering og vedlikehold av dokumentene.
3. For å sikre etterlevelse av krav i særlovgivningen, er det avgjørende at gjeldende regelverk er gjort tilgjengelig for de ansatte. Regelverket må presenteres på en strukturert og lett-fattelig måte slik at det oppfattes oversiktlig, tilgjengelig og brukervennlig.

4. Kommunen må tilrettelegge for praktiske muligheter til å overvåke etterlevelse av internkontrollkrav i særlovgivningen, eksempelvis gjennom et avvikssystem. Registrering av avvik er nødvendig for god oppfølging og avklaring av hvert enkelt avvik, men også viktig for å kunne analysere trender i avvik. Statistikk og trender i registrerte avvik vil avsløre bakenforliggende årsaker og sikre at man avdekker behov for overordnede endringer og forbedringer i systemer og rutiner.
5. Kommunen bør søke å integrere internkontrollen med den øvrige styringen innenfor den enkelte tjenestesektor, og i tillegg se styring og kontroll på sektoren i sammenheng med kommunens øvrige styringssystemer. Slik systemintegrasjon er krevende, men bør være et langsiktig mål.

5.6.2 Kommentarer

Risikoen innen tjenesteproduksjon er hovedsakelig knyttet til manglende overholdelse av lover og regler. Flere sektorer har krav om internkontroll med formål om å sikre etterlevelse av myndighetskrav.

Vår kartlegging indikerer at dokumenter som på ulikt vis beskriver roller og ansvar i tjenesteproduksjonen, er utbredt. Imidlertid er kontrollansvar sjeldent eller aldri beskrevet her. Vi mener at kontrollansvaret bør beskrives for å forsterke kontrollfokus i kommunene.

Likevel mangler kommunene ofte systematisert og/eller oppdaterte beskrivelser av prosess- og arbeidsrutiner. Flere forteller om enheter der de ansatte lager sine egne rutinebeskrivelser, følgelig med ulik kvalitet og uten ansvar for oppdatering i takt med endringer i regelverket. Ofte ligger kjennskap til rutiner kun i ”hodene til de ansatte”. Dette vanskeliggjør blant annet effektiv og god opplæring av nyansatte, og gjør kommunen sårbar for tap av nøkkelpersonell,

Registrering av avvik er nødvendig for god oppfølging og avklaring av hvert enkelt avvik, men er også viktig for å kunne analysere trender i avvik. Trender i registrerte avvik kan avsløre bakenforliggende årsaker og bidra til å avdekke behov for endringer og forbedringer i prosesser, rutiner og dokumenter.



Flere sa at det er vanskelig å samordne internkontrollen i henhold til krav i særlovgivningen med kommunens øvrige systemer for styring og kontroll. Flere sa videre at det er vanskelig å designe et styrings- og kontrollsystem som "passer" like godt for alle kommunens ulike sektorer, enheter og arbeidsprosesser. Disse utfordringene er helt sentrale for framtidens virksomhetsstyring i kommunene, men de løses ikke i denne rapporten. Vi tilrår likevel at kommunene tilstreber å se sine sektorspesifikke systemer i sammenheng med hverandre og med virksomhetsstyringen ellers. Men rammene for oppdraget bak denne rapporten og mangelen på systematisk kunnskap om relevante likheter og forskjeller, tillater ikke en nærmere drøfting av løsninger på disse utfordringene.

Boks 6: Illustrasjoner – Saksbehandling og myndighetsutøvelse.

Anbefaling – Internkontroll/kvalitetssystem

Kommunen har etablert et kvalitetssystem på pleie- og omsorg. Systemet skal ivareta krav i særlovgivningen om internkontroll. Vårt inntrykk er at systemet fungerer godt som styrings- og kontrollverktøy på sektoren, men at systemet ikke i tilstrekkelig grad er integrert i kommunens virksomhetsstyring generelt. For eksempel er ikke kompetanse og brukermedvirkning, som er sentrale elementer i internkontroll på sektoren, inkludert i kommunens målstyringssystem. Vi anbefaler at kommunen utvikler KPI-er på disse og evt. andre områder.

6 Sammenlikning av rammeverk for virksomhetsstyring

Rapportens hovedanliggende er å gi tilrådinger om god internkontroll. Som det fremgår av det ovenstående mener vi at COSO-rammeverket er et godt utgangspunkt for styrking av internkontroll i kommunene.

Vårt råd til kommunene er likevel ikke å demontere eksisterende styringssystemer og bygge internkontroll fra grunnen. I et helhetlig virksomhetsstyringsperspektiv er risikoreduksjon gjennom styrket internkontroll bare ett av flere viktige siktemål. Andre viktige siktemål er fokus på strategisk ledelse, levering av resultater i tråd med vedtatte mål og kontinuerlig kvalitetsforbedring av tjenesteproduksjonen. Mange kommuner har hatt nettopp de sistnevnte siktemålene for øye når de har bygget sine styringssystemer de senere år. Indikasjoner på dette er den store utbredelsen av kvalitetsutviklingsrammeverk (rammeverk brukes her synonymt med modeller og verktøy) som total kvalitetsledelse og ISO 9001, og fremfor alt rammeverk for mål- og resultatstyring (MRS) som balansert målstyring. Grenseflatene mellom slike rammeverk for virksomhetsstyring er uklare for mange.

På denne bakgrunn tar rapporten en liten "omvei" før vi i neste kapittel gir en oppsummering og foreslår veien videre. Vi vil nå kort redegjøre for sentrale kjennetegn ved COSO, ISO 9001 og balansert målstyring. Deretter vil vi foreta en overordnet sammenlikning av de tre rammeverkene. Behandlingen er relativt generell. Vi tar utgangspunkt i rendyrkede versjoner av rammeverkene, selv om videreutviklede versjoner er i omløp. Og vi henviser ikke til noen empirisk undersøkelse; det nedenstående er en teoretisk redegjørelse, implisitt støttet av våre opparbeidede erfaringer med alle de nevnte rammeverkene.

6.1 COSO

COSO-rammeverket (se omtale i kap. 2) har sin opprinnelse i regnskap og revisjon. Hensikten med å innarbeide COSO i styringen av en kommune eller bedrift er fremfor alt risikoreduksjon. Primære fokus i rammeverket er målrettet og kostnads-effektiv drift, pålitelig ekstern regnskapsrapportering og overholdelse av lover og regler. Den sentrale arbeidsmetodikken gjengis gjerne som Kontrollmiljø – Risikovurderinger – Kontrollaktiviteter – Informasjon og kommunikasjon – Ledelsesmessig oppfølging/overvåking.

Merk at arbeidsmetodikken i COSO refererer til kontrollaktiviteter, ikke arbeidsprosesser.

6.2 ISO 9001 Kvalitetssystem

ISO 9001 Kvalitetssystem (ISO 9001) har sin opprinnelse i produksjonsbedrifter. Hensikten med å innarbeide ISO eller lignende tankegods i styringen av en kommune eller bedrift er økt fokus på forbedring og utvikling, kvalitet i arbeidsprosesser, erfaringsbasert læring og tilfredsstillelse av kunder, leverandører og samarbeidspartnere. Den sentrale arbeidsmetodikken gjengis gjerne som Planlegg – Utfør – Kontroller – Korrigjer.

Vårt inntrykk er at bruken av ISO 9001 er relativt utbredt i norske kommuner. Mye av arbeidet med kvalitet og utvikling av tjenesteproduksjonen i kommunene foregår med utgangspunkt i tankegods fra rammeverket. Noen har valgt å benytte seg av rammeverket som en standard for alt kvalitetsarbeid i kommunen. Andre har valgt å etablere kvalitetssystem på utvalgte sektorer, eksempelvis pleie- og omsorg. I kommuner som har kvalitetssystem, vil vanligvis ivaretagelsen av internkontroll i henhold til særlovgivningen være integrert i systemet.

Hvis vi sammenstiller ISO 9001 med COSO, har sistnevnte fokus på kontrollaktiviteter, mens førstnevnte har fokus på arbeidsprosesser og forbedring av disse.

6.3 Balansert målstyring

Mål- og resultatstyring har sin opprinnelse i praksisnær ledelsesteori. Den mest utbredte operasjonaliseringen av MRS, balansert målstyring (BMS), ble utviklet på 90-tallet av Robert Kaplan og David Norton. Hensikten med å innarbeide MRS-tankegods i styringen av en kommune eller bedrift er økt fokus på måloppnåelse og strategisk styring.

Hovik og Stigen (2008) viser at tre av fire norske kommuner i dag rapporterer å ha innført MRS, og at andelen som rapporterer å ha systematisert sin MRS i form av BMS øker stadig, fra en av fire i 2004 til en av to kommuner i 2008. Utbredelsen av BMS i kommunesektoren har vært understøttet av at Kommunal- og regionaldepartementet og KS har utarbeidet veiledere og verktøy for dette formålet.

Sentrale aspekter ved BMS-arbeidsmetodikk er strategisk planlegging av arbeidsprosesser, utarbeidelse av målekart som operasjonaliserer strategiske mål (gjerne som involverende prosess), kartlegging av måloppnåelse og å trekke implikasjoner for ledelse og videre planlegging.

Sammenstilt med de andre rammeverkene, kan vi si at BMS vektlegger kunder og kvalitet (som ISO), men har fokus på mål og resultater, ikke arbeidsprosesser og forbedring av disse. Videre vektlegger BMS ikke design og gjennomføring av kontrollaktiviteter (i motsetning til COSO), ut over kartlegging av resultater og dialog over disse mellom ledere.

6.4 Sammenlikning av rammeverk

Tabell 2 viser en sammenlikning av de tre rammeverkene COSO, ISO 9001 og BMS. Rammeverkene sammenliknes på hvordan de

understøtter syv oppgaver innenfor virksomhetsstyring: Operasjonalisering av strategiske mål, identifikasjon av risiko for styringsproblemer, feil og misligheter, identifikasjon av prosessforbedringer i lys av tilbakeført erfaring, reduksjon av risiko gjennom kontrollhandlinger, forbedring av prosesser gjennom tiltak, overvåking og avdekking av avvik fra rutiner og kontroller og oppfølging og lukking av slike avvik.

Utvelgelsen av disse syv oppgavene yter ikke alle rammeverkene like stor rettferdighet, men den er likevel bred nok til å få fram følgende, som er vårt hovedpoeng med sammenlikningen: Rammeverk for internkontroll (som COSO), kvalitetsutvikling (som ISO 9001) og mål- og resultatstyring (som balansert målstyring) har ulike styrker og svakheter. For eksempel har COSO, med sin opprinnelse i regnskap og revisjon, særlig svakheter på strategisk styring og kvalitetsutvikling, der BMS er sterk.

Tabell 2: Sammenlikning av rammeverk for virksomhetsstyring.

	COSO (internkontroll)	ISO9001 (kvalitetssystem)	Balansert målstyring (mål- og resultatstyring)
Operasjonalisere strategiske mål	-	-	++
Identifisere risiko	++	-	-
Identifisere prosessforbedringer	-	++	-
Redusere risiko gjennom kontrollhandlinger	++	-	-
Forbedre prosesser gjennom tiltak	-	++	+
Overvåke og avdekke avvik fra rutiner og kontroller	++	++	+
Følge opp og lukke avvik	+	+	+



Vår vurdering er derfor at verktøyene og det bakenforliggende tankegodset må innpasses i kommunens helhetlige virksomhetsstyring. Kanskje er det slik at COSO-tenkning er best egnet for styring av arbeidsprosesser der risiko er høy og der behovet for nytenkning er begrenset? Kanskje trenger styring av tjenesteproduksjon større islett av kvalitetsutvikling og strategisk styring, og dermed mindre islett av COSO-tenkning? Og trolig er BMS det beste rammeverket for å knytte aktiviteter opp mot strategiske mål. Senere arbeider på styring og kontroll bør ta tak i vurderinger av hvordan ulike rammeverk for virksomhetsstyring kan kombineres og justeres, og hvordan hensynene til måloppnåelse, kvalitet/forbedring og kontroll kan ivaretas i den enkelte kommunes helhetlige virksomhetsstyring.

Vi skriver noe mer om dette temaet i kapittel 7, men understreker allerede her følgende: Vårt råd er at den enkelte kommune i sin vurdering av hvordan målstyring, kvalitet og kontroll kan ivaretas, må ta utgangspunkt i sitt eksisterende styringssystem. Kommunen

må videreføre de elementene som allerede er sterke og forbedre de elementene som er svake.

Vi var i kapittel 3 inne på hvordan begrepet risiko brukes i forbindelse med internkontroll og målstyring. Vi råder som nevnt kommunene til å avgrense risikobegrepet til sitt arbeid med internkontroll. Sammenblanding av begrepsapparat og virkemidler for internkontroll og målstyring gir fare for gjensidig svekket eller styrket praksis. Vi tenker her for eksempel på at identifisering av risiko bør foregå på andre måter enn fastsetting av mål (hvem bør delta, hvor tjenelig er høye ambisjoner, m.m.). Vi tenker også på at oppfølging av risiko bør foregå på andre måter enn oppfølging av manglende måloppnåelse (timing i forhold til arbeidsprosesser, konsekvenser som trekkes av avvik m.m.). Målstyring og internkontroll bør utvilsomt ses i sammenheng for å lykkes med helhetlig virksomhetsstyring, men risikobegrepet er etter vår vurdering ikke det rette stedet å foreta samlingen.

7 Oppsummering. Kommunenes vei videre

Internkontroll er et formalisert kontrollsystem der kontrollaktiviteter utformes og gjennomføres basert på vurderinger av risiko for feil og misligheter i virksomhetens arbeidsprosesser. Denne rapporten har beskrevet et rammeverk for internkontroll som vi mener er et godt utgangspunkt for styrking av internkontroll i kommunal sektor, gjort rede for prinsipper for god internkontroll og gitt tilrådinger om overordnet og prosessspesifikk internkontroll i kommunene.

Her avslutningsvis gjør vi en kort oppsummerende diskusjon vedrørende under hvilke betingelser internkontroll er et hensiktsmessig rammeverk for kommunal styring. Vi gir deretter råd om veien videre for styrking av internkontrollpraksis i kommunene, og viser hvordan kommunene gjennom egnede tiltak kan øke det vi kaller modenheten i internkontrollpraksisen sin.

Vi gjentar at rapporten ikke er en veileder for styrking av internkontroll. Vi råder imidlertid departementet til å vurdere å få utarbeidet en slik veileder, der vekt legges på gjennomføring av risikovurderinger, design av kontrollaktiviteter og oppfølging og vedlikehold av kontrollregimet. Denne rapporten gir forslag til begrepsapparat og tilnærminger, men vi tror at kommuner som får inspirasjon til å arbeide videre med styrket internkontroll vil trenge mer konkret veiledning.

7.1 Er internkontroll et hensiktsmessig rammeverk for kommunal styring?

Ja, i kombinasjon med andre rammeverk

Behovene for styring, kontroll og forbedring må veies mot hverandre, jamfør sammenlikningen av rammeverkene og behovet for helhetlig virksomhetsstyring. Vår vurdering er likevel at vektingen i dag er skjev. De fleste kommuner trenger større islett av kontroll i virksomhetsstyring. Dagens dominerende rammeverk i kommunesektoren, mål- og resultatstyring, legger for liten vekt på risikovurdering og kontroll. Vi tilråder at kommunene gir kontroll større prioritet i virksomhetsstyringen. Når det gjelder hvordan man finner veien videre med kombinasjon og justering mellom styring-rammeverk, må den enkelte kommune starte fra der den står. Kommuner ved velutviklet kvalitetssystem bør naturligvis ikke kaste dette på båten, men heller ta grep som sikrer nødvendige islett av kontroll og målstyring. Tilsvarende bør kommuner med velutviklet målstyring, sikre nødvendige islett av kvalitetsutvikling og kontroll, og (de få) kommuner som har velutviklet internkontroll

bør sikre nødvendige islett av kvalitetsutvikling og målstyring. De respektive rammeverkene gir bistand til slik justering av helhetlig virksomhetsstyring.

Ja, dimensjonert riktig

Hver kommune må dimensjonere sin internkontroll ut fra rådmannens vurdering av vesentlighet og risiko i lys av lokale behov og prioriteringer. Kommunestørrelse, kompetanse i organisasjonen og grad av uformell kontroll påvirker behovet for formalisert internkontroll. Det er viktigere med kvalitet enn kvantitet; mange kommuner gaper for høyt. De legger opp til et for høyt kontrollnivå i en for stor del av virksomheten og med for mange kontroller. Vi tilråder kommunene å prioritere noen overordnede ledelseskontroller, som er integrert i rådmannens virksomhetsstyring og er basis i kontrollsystemet, i kombinasjon med kontrollaktiviteter i arbeidsprosessene på områder med høy risiko.

Ja, gitt at systemet vedlikeholdes

Vedlikehold er akilleshælen for all systematisk virksomhetsstyring. Mange kommuner, særlig de som gaper høyt, evner ikke å dra systemer over fra prosjekt til drift. Dokumentasjon som ikke har nødvendig kvalitet, har begrenset verdi. Evner man ikke å vedlikeholde systemet og dokumentasjonen tilknyttet systemet, kan man like gjerne la være. Vi tilråder kommunene å prioritere opp vedlikehold og løpende drift av kontrollsystemet.

Ja, gitt at systemet etterlevs

Vår erfaring er at mange virksomheter ved etableringen av internkontroll ofte overser eller nedprioriterer å etablere og gjennomføre systematiske prosesser for å sikre etterlevelse. Dette er særlig tilfelle i perioden etter utviklings-/implementeringsfasen. Tiltak for å sikre etterlevelse må ivaretas løpende.

7.2 Veien videre

Vi konkluderer altså med at internkontroll er et hensiktsmessig rammeverk for kommunal styring, under visse betingelser. Samtidig står det for dårlig til med internkontrollpraksisen i norske kommuner per i dag, noe erfaringene fra de fem kommunene har understøttet. Hvordan kan praksisen styrkes? Etterfølgende arbeider om internkontroll bør gå i dybden på dette, men vi kan i denne rapporten gi som generelt råd at forbedringer bør skje i tilknytning til prinsipper for god internkontroll beskrevet i kapittel 3. Våre oppsummerende tilrådinger er organisert i henhold til dette.

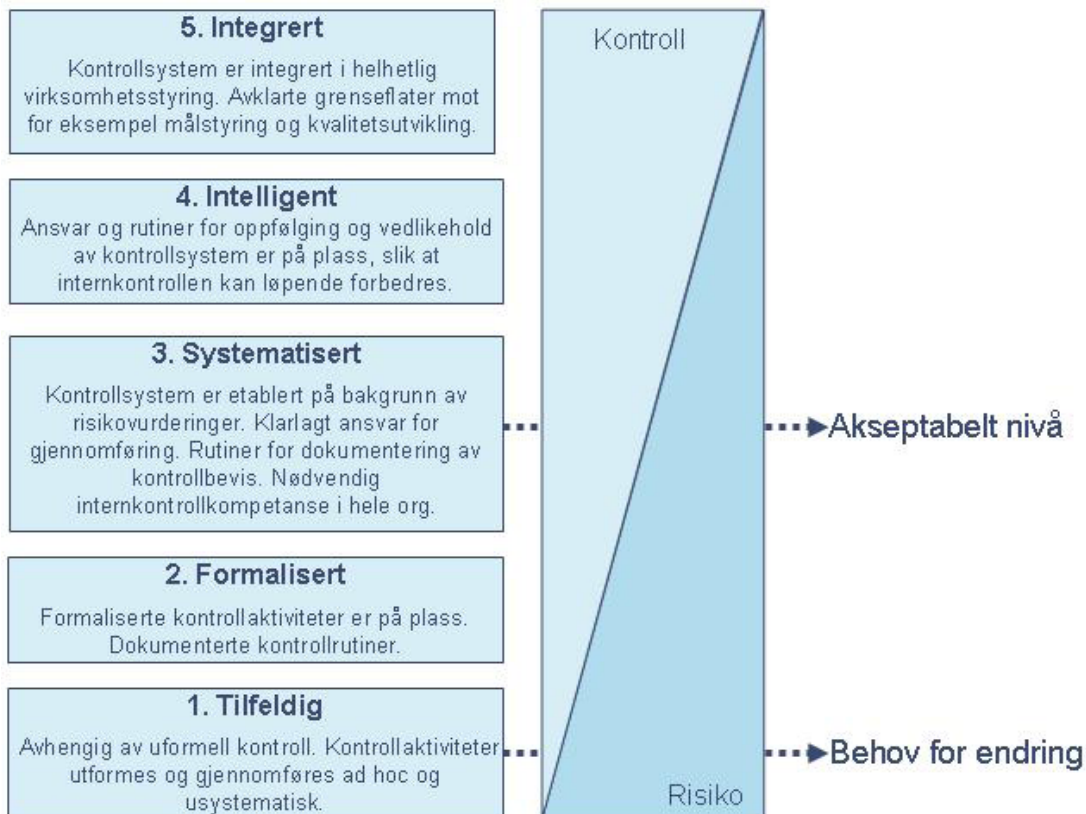
7.2.1 Oppsummerende tilrådinger om internkontroll

1. Internkontroll er et ledelsesansvar. Rådmannen må gjennom holdninger og handlinger vise at internkontrollen er et viktig element i kommunens virksomhetsstyring, og tydelig kommunisere at internkontrollen er en integrert del av både lederansvar og medarbeideransvar i kommunen.
2. Internkontroll er basert på systematiske risikovurderinger. Vår vurdering er at risikovurdering er lite brukt i kommunenes virksomhetsstyring. Vår tilråding er at kommunene med fordel i større grad kan benytte seg av risikovurderinger i virksomhetsstyringen og særlig i defineringen av innretning på og omfang av kontrollaktiviteter.
3. Internkontroll handler om formalisering av kontroll. Vår tilråding er at alle kommuner bør redusere sin avhengighet av uformell kontroll. Formalisering vil redusere kommunens sårbarhet for personellskifter, endringer i rammebetingelser og habilitetskritikk og vil øke organisatorisk hukommelse og læring.
4. Beskrivelser av oppgaver, ansvar og myndighet er et viktig prinsipp for god internkontroll. Vår tilråding er at kommunene bruker og vedlikeholder dokumenter som beskriver roller og ansvar. I tillegg tilrårer vi at kommunene i større grad inkluderer kontrollansvar i disse dokumentene.
5. Arbeidsdeling er også et viktig prinsipp for god internkontroll. Med dette menes at en og samme person ikke skal være ansvarlig for både aktivitet og kontroll. Vår tilråding er at kommunene ivaretar arbeidsdelingen ved design og utføring av kontrollaktiviteter.
6. Internkontroll må inkludere tiltak som bidrar til å sikre at kontrollkravene er kommunisert og forstått. Vår tilråding er at kommunene etablerer tiltak som sikrer god løpende informasjon og kommunikasjon til ledere og medarbeidere, og som sikrer målgruppen nødvendig opplæring og kompetanse. Kommunikasjon og forståelse er viktig for å sikre etterlevelse av internkontrollen.
7. Internkontroll krever at ledere og medarbeidere har nødvendig kompetanse. Vår tilråding er at kommunene har en systematisk tilnærming til kompetanseutvikling og -sikring, gjennom opplæringstiltak, informasjon mv. og ved rekruttering. Kompetanse er viktig for å sikre etterlevelse av internkontrollen.
8. Internkontrollsystem må følges opp og vedlikeholdes. Kommunene må i den løpende drift av internkontrollen avsette nok ressurser og i høyere grad prioriterer nødvendig oppfølging og vedlikehold. Sentralt i et velfungerende internkontrollsystem er at ansvaret for oppdatering/revidering av dokumentasjon er tydelig plassert. Det er videre sentralt at oppdatering av f.eks. risikovurderinger, design av kontrollaktiviteter og evaluering og rapportering av internkontrollen, skjer regelmessig i henhold til faste intervaller, eksempelvis et internkontrollårshjul. Oppfølging og vedlikehold er viktig for å sikre etterlevelse av internkontrollen.

7.2.2 Modenhetsnivå for internkontroll

Modellen i figur 3 viser kategorier eller nivåer av modenhet for en virksomhets internkontroll. Hvis kommuner styrker sin internkontroll i henhold til våre tilrådinger i denne rapporten, vil de bevege seg oppover i modellen.

Figur 3: Modenhetsnivå for internkontroll.



Merk at modenhetsmodellen ser på formell organisering, altså organisering og rutiner, ikke faktisk atferd. Vi mener kommuner som befinner seg på nivå 1 ("tilfeldig") definitivt bør ta grep for å styrke sin internkontroll. Som vi har diskutert over, er det ikke betryggende når kommunen baserer sin kontroll over virksomheten på uformell kontroll, med kontrollaktiviteter som er utformet og gjennomført ad hoc og usystematisk. Også kommuner som befinner seg på nivå 2 ("formalisert") bør vurdere å styrke sin internkontroll. Vår vurdering er at internkontrollen først er på et akseptabelt nivå når utforming og gjennomføring av intern-

kontrollen skjer basert på risikovurderinger, som er tilfelle fra nivå 3 og oppover. Det som skiller nivå 3 ("systematisert") og 4 ("intelligent") er hvor gode rutiner kommunen har for oppfølging og vedlikehold av sine risikovurderinger og sitt kontrollsystem. Nivå 5 ("integret") er det svært få kommuner som er på i dag. Grenseflatene mellom ulike rammeverk for virksomhetsstyring er uklare for mange. Kommende arbeider om virksomhetsstyring i kommunene bør ta tak i nettopp slik integrasjon, i tillegg til å gi konkret veiledning om hvordan kommuner kan øke modenheten i sin internkontrollpraksis.



Referanser

Hovik, Sissel og Inger Marie Stigen (2008): *Kommunal organisasjon 2008: Redegjørelse for Kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase*. NIBR-rapport 2008:20. Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning.

Norges interne revisorers forening (1996): *Internkontroll – et integrert rammeverk*. Oslo: Norges interne revisorers forening (NIRF).

Norges interne revisorers forening (2005): *Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk*. Oslo: Norges interne revisorers forening (NIRF).

Senter for statlig økonomistyring (2009): *Internrevisjon og intern kontroll i statlige virksomheter - en kartlegging*. Rapport 4/2009. Oslo: Senter for statlig økonomistyring (SSØ).

