



**Beate Hess-Bolstad og Hilde Kari Maugesten**

---

# **Konkurransetsetting av kommunal revisjon**

**-en analyse av kostnadsutviklingen i norske kommuner  
2000 - 2012**

**Masteroppgave i styring og ledelse**

**Høgskolen i Oslo og Akershus, Fakultet for samfunnsfag**

**Oslo 2014**

## Forord

Vår interesse for kontroll og revisjon av norske kommuner har sin årsak i vår erfaring som henholdsvis ansatt i en kommunes sentraladministrasjon og det å være medlem i et kontrollutvalg.

Vi vil benytte anledningen til å takke for givende og lærerike år på masterstudiet i styring og ledelse. Dette gjelder både inspirerende lærekrefter og veiledere, og det fellesskapet studentmiljøet gir.

Vi vil også spesielt takke de som arbeider i kontrollutvalgssekretariatene og kommunene som har bidratt med data, gode hjelpere i SBB, og i særdeleshet Heidi Wulff Jacobsen, Norsk kommunerevisorforbund og vår veileder Åge Johnsen.

Oslo, 24.04.2014

Beate Hess-Bolstad og Hilde Kari Maugesten

## Sammendrag

Denne masteroppgaven studerer hvordan organisering av kommunal revisjon påvirker revisjonskostnadene i norske kommuner. Norsk offentlig sektor har de siste tiår vært preget av debatten om ny offentlig styring. Kommuneloven fra 1992 åpnet for større frihet for kommunene til selv å organisere og administrere virksomheten. Staten definerte allikevel i stor utstrekning hva kommunene skal gjøre. Fra 1. juli 2004 ble kommune gitt mulighet til å konkurransetsette kommunal revisjon etter eget tiltak.

Den frihet kommunene har fått til selv å organisere sin virksomhet kombinert med et økende antall lovpålagte plikter innenfor kommunenes ansvarsområde har gitt et generelt større fokus på kontrollarbeid.

Oppgavens teoretiske rammeverk er transaksjonskostnadsanalyse.

Oppgaven er bygget opp av innsamlet datamaterialet fra 224 norske kommuner, i tillegg benyttes data for undersøkelsen til Åge Johnsen mfl. fra 2000, samt data fra Statistisk sentralbyrå.

Resultatene fra undersøkelsen viser at majoriteten av norske kommuner fortsatt velger ulike samarbeidsløsninger når valget på organisasjonsform for den kommunale revisjonen skal tas. I dag har 53 norske kommuner helt eller delvis konkurransetsett sin kommunale revisjon. Kommuner som velger å konkurransetsette sin kommunale revisjon har lavere kostnad per innbygger når kostnadene kontrolleres for kommunestørrelse, organisasjonsform og politisk regime. Kostnader knyttet til kommunal revisjon har gått ned i perioden 2000 til 2012.

## Abstract

This master thesis evaluates how deregulation of municipal auditing gives different organizational opportunities which influence the audit costs. Norwegian public sector has in recent decades been characterized by a debate about new public management. The local Government Act was changed in 1992. The reform allowed the local authorities greater freedom to organize and manage the public services. National government still defines the main tasks for the municipalities. In 2004 the local authorities were allowed to reorganize and contract out municipal auditing on their own motion.

The freedom local authorities achieved combined with increasing statutory duties has given a generally greater focus on control and audit.

The theoretical framework is transaction cost analysis and agent theory.

This thesis was put together by collecting data from 224 Norwegian municipalities. In addition to data from the survey conducted by Åge Johnsen et al in 2000, and data from Statistisk sentral byrå.

The results from the survey shows that the majority of Norwegian municipalities still prefers to use cooperative organizational structures to perform the local audit. Today 53 Norwegian municipalities have chosen to use the method of contracting out their local audit. The municipalities that have chosen the contracting out method, either whole or partly, have lower cost per capita than the other municipalities, controlled for municipality size, organizational form and political regime. Cost per capita has decreased in the period 2000 to 2012.

**Høgskolen i Oslo og Akershus, Fakultet for samfunnsfag**

**Oslo 2014**

## Innholdsfortegnelse

1	Innledning .....	7
1.1	Bakgrunn og formål for oppgaven.....	8
1.2	Forskningsspørsmål .....	8
1.3	Avgrensning av oppgaven .....	8
1.4	Disposisjon .....	9
2	Teori.....	10
2.1	Kontrollutvalg og revisjon.....	10
2.2	Revisjon.....	10
2.2.1	Regnskapsrevisjon.....	11
2.2.2	Forvaltningsrevisjon.....	11
2.2.3	Selskapsrevisjon .....	11
2.2.4	Rådgeving, momskompensasjon og møtevirksomhet.....	12
2.2.5	Revisjonskostnader.....	12
2.3	Transaksjonskostnadsteori (TKT) .....	13
2.3.1	Relasjonell kontraktsinngåelse og konkurranseutsetting .....	16
2.4	Rammeverk.....	18
2.4.1	Hypoteser om årsakssammenhenger .....	18
3	Metode .....	20
3.1	Forskningsdesign .....	20
3.2	Variabler .....	20
3.2.1	Revisjonskostnader per innbygger, avhengig variabel.....	20
3.2.2	Kommunestørrelse .....	21
3.2.3	Organisering .....	22
3.2.4	Politikk .....	22
3.3	Populasjon .....	23
3.4	Datakilder .....	23
3.4.1	Oppbygning av spørreskjemaet.....	24
3.4.2	Gjennomføring av spørreundersøkelse.....	25
3.5	Validitet .....	26
3.6	Reliabilitet .....	27
3.7	Bortfallsanalyse .....	27

4	Resultater og analyse .....	29
4.1	Beskrivende statistikk.....	29
4.1.1	Gjennomsnitt.....	29
4.1.2	Standardavvik.....	30
4.1.3	Maks- og minimumsverdier .....	30
4.1.4	Skjevhet.....	30
4.2	Bivariat analyse: .....	33
4.2.1	Revisjonskostnader per innbygger i 2000 og 2012 og kommunestørrelse.....	33
4.2.2	Revisjonskostnader per innbygger i 2000 og i 2012 og organisering .....	35
4.2.3	Kommunestørrelse og organisering i 2012 .....	38
4.2.4	Politisk regime og organisasjonsform .....	40
4.2.5	Bivariat korrelasjon .....	42
4.2.6	Regresjonsmodell for differanse i revisjonskostnader per innbygger mellom 2000 og 2012, organisasjonsform, kommunestørrelse og politisk regime.....	44
4.3	Multivariat regresjon .....	45
4.3.1	Regresjonsmodell for revisjonskostnader per innbygger i 2012, organisasjonsform, kommunestørrelse og politisk regime.....	49
5	Drøfting.....	50
5.1	Konkurransetsetningsprosessen i Bergen .....	50
5.2	Organisering og transaksjonskostnadsteori .....	51
5.2.1	Egenregi .....	51
5.2.2	Interkommunalt samarbeid.....	52
5.2.3	Markedsløsning .....	53
5.3	Revisjonskostnader og transaksjonskostnadsteori.....	54
5.3.1	Egenregi .....	54
5.3.2	Interkommunalt samarbeid.....	55
5.3.3	Markedsløsning .....	55
6	Konklusjon.....	58
7	Referanser .....	60
8	Vedlegg.....	62

## 1 Innledning

Tilsyn og kontroll med kommunenes administrasjon har i økende grad fått oppmerksomhet i tråd med større organisatorisk og administrativ frihet for kommunene.

Kommuneadministrasjonen har som følge av lovendringer og ny offentlig styring fått større frihet til å organisere *hvordan* virksomheten drives, mens politisk ledelse både på statlig nivå gjennom myndighetskrav, og i lokaldemokratiet skal avgjøre *hva* kommunen skal gjøre.

Det skarpe skillet mellom politikk og administrasjon kan forstås i lys av prinsipal- og agentteori. Det er ikke alltid gitt at politikere og administrasjon har de samme prioriteringer. Administrasjonen vil ha langt større tilgang til informasjon, og kan opptre opportunistisk ved å prioritere egne interesser fremfor de legitime politiske vedtak. Som et botemiddel ble kontrollutvalgene opprettet i 1992, for å drive tilsyn, revisjon og kontroll av kommunens administrasjon. Med jevne mellomrom blir også organiseringen av, og ressursbruken til, tilsyns- og kontrolloppgavene satt under lupen.

Kommunerevisjonen ivaretar en viktig samfunnsoppgave som sikrer at innbyggerne har tillit til offentlig forvaltning med hensyn til utførelse av lovpålagte oppgaver, ressursbruk og oppfølging av vedtak. Media bidrar gjennom sitt fokus på kontrollutvalgenes arbeid til at revisjonens rapporter gjøres kjent, og korrupsjonsskandaler og kritikkverdige forhold avsløres fra tid til annen.

Norske kommuner har valgt ulik organisering av kommunerevisjonen. Før 2004 ble revisjonen organisert enten i egen regi eller som samarbeidsløsninger mellom flere kommuner. I 2004 ble det åpnet for private tilbydere av revisjonstjenester. Flere kommuner har etter dette valgt å konkurranseutsette hele eller deler av revisjonen.

Rambøll og Inventura har i en rapport om “kostnader, besparelser og effektivisering,” på oppdrag fra KS, estimert kommunalsektorens transaksjonskostnader ved offentlige anskaffelser av varer og tjenester til 1,3 milliarder kroner. Dette er basert på en beregning av samlede anskaffelser til 75 milliarder kroner, hvor kommunene står for 62 milliarder kroner. Det tas flere forbehold om usikkerhet knyttet til resultatet, men det synliggjør uansett at transaksjonskostnadene er betydelige (Rambøll og Inventura, 2014, 41).

### **1.1 Bakgrunn og formål for oppgaven**

På 1980-90 tallet var diskusjonen om offentlig sektor preget av tankegangen rundt ”Ny offentlig styring” (New public management (NPM), som fremmet konkurranse som et virkemiddel for å oppnå effektivitet og kostnadsbesparelser i offentlig virksomhet. Fra 1. juli 2004 ble det mulig for kommunene å konkurransesutsette de kommunale revisjonstjenestene. Dette gir bakteppet til denne masteroppgaven.

Oppgaven har som formål å vurdere utviklingen i produksjons- og transaksjonskostnader forbundet med kommunal revisjon, og bygger på en undersøkelse vedrørende organisering av kommunal revisjon som ble gjennomført i 2000. I undersøkelsen fra 2000 ble betydningen av å studere organisasjonsstruktur og konkurransesutsetting av kommunal revisjon i en europeisk kontekst vektlagt. Det er derfor interessant å gjennomføre et oppfølgingsstudium 12 år etter som viser kostnadsutviklingen over tid i et deregulert marked. Datamaterialet i undersøkelsen fra 2000 sammenlignes med oppdatert tallmateriale som bidrar til å belyse eventuelle effekter av innføringen av konkurransesutsetting av kommunal revisjon i Norge.

### **1.2 Forskningsspørsmål**

Innbyggerne har forventninger til at revisjonen - på lik linje med annen offentlig virksomhet, drives kostnadseffektivt og gir forventede resultater når det gjelder kontroll, tilsyn og vedtaksoppfølging. I denne oppgaven blir utviklingen i revisjonskostnadene i norske kommuner fra 2000 til 2012 undersøkt. Det vurderes også om det er en sammenheng mellom revisjonskostnadene, kommunestørrelse og hvordan kommunene velger å organisere revisjonen.

Forskningsspørsmål:

1. Faller revisjonskostnadene per innbygger ved økende kommunestørrelse?
2. Hvordan påvirker organisasjonsstrukturen kostnadsnivået knyttet til kommunal revisjon?
3. Hva skjer med kostnadsutviklingen knyttet til kommunal revisjon over tid i et deregulert revisjonsmarked?

### **1.3 Avgrensning av oppgaven**

Denne oppgaven undersøker norske kommuners ressursbruk på revisjon. Fylkeskommunenes revisjonskostnader er ikke tatt med. Studien vurderer kun organisatoriske forhold knyttet til kommunerevisjonen.



## **1.4 Disposisjon**

Innledningsvis er det gitt en kort beskrivelse av oppgavens tema og forskningsspørsmålene. I teoridelen redegjøres det for de ulike områdene for kommunal revisjon og det teoretiske rammeverket som benyttes i oppgaven. Dette danner grunnlaget for valg av variabler og metodisk tilnærming. Resultatene presenteres i eget kapittel sammen med analysen. Deretter diskuteres resultatene, før konklusjonen avrunder oppgaven.

## **2 Teori**

Teoridelen innledes med en redegjørelse om kommunenes kontroll- og revisjonsoppgaver og en klargjøring av de regnskapsmessige begrepene som benyttes i oppgaven.

Transaksjonskostnadsteori presenteres før teoridelen avsluttes med et oppsett av oppgavens rammeverk.

### **2.1 Kontrollutvalg og revisjon**

Kontrollutvalget er et lovpålagt utvalg (Kommuneloven, §77), og velges av kommunestyret. Kontrollutvalget er ansvarlig for kontroll og tilsyn med hele den kommunale virksomheten. Kontrollutvalgets sekretariat og revisjonen bistår kontrollutvalget for å utøve denne virksomheten (Kontrollutvalgsboken, 2011).

Kommunene fikk fra 2005 plikt til å opprette et kontrollutvalgssekretariat som skulle være direkte underlagt kontrollutvalget. Det vil si at sekretæren i sin funksjon kun er underlagt kontrollutvalgets instruksjonsmyndighet. Sekretariatet innehar sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget (Rundskriv H-15/04). En viktig oppgave for sekretariatene er å følge opp kommunerevisjonen på kontrollutvalgets vegne.

Revisjon består av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. I tillegg kan revisor gjennomføre selskapskontroll og andre oppdrag. Nedenfor klargjøres og beskrives de ulike begrepenes bruk i oppgaven.

### **2.2 Revisjon**

Det er ikke egen sertifisering for kommunerevisorer i Norge. Det utføres heller ikke tilsyn, men Den norske revisorforening og NKRF foretar kvalitetskontroll av sine medlemmer. I Norge benyttes de internasjonale revisjonsstandardene og god kommunal regnskapskikk (BDO, 2012, s 27-29).

Et viktig prinsipp innenfor revisjon er revisors uavhengighet. Gjennom regelverk og teori er det vanlig å skille mellom faktisk uavhengighet og tilsynelatende uavhengighet. Faktisk uavhengighet handler om revisors evne til å opprettholde integritet og objektivitet gjennom prosessen, mens tilsynelatende uavhengighet ivaretas gjennom å vurdere og regulere forholdet til aktørene, finansiell uavhengighet, eksistens av konfidensielle forhold, tjenester til ledelsen, organisering, et begrenset antall tilbydere og tendensen til å drive salg (Indset og Tjerbo, 2011, 50).

### 2.2.1 Regnskapsrevisjon

Med regnskapsrevisjon (finansiell revisjon) mener vi i denne oppgaven årsoppgjør, attestasjoner, rådgivning og møtevirksomhet med administrativ og politisk ledelse. Dette tilsvarer beskrivelsen i Simonsens rapport (2011).

Hensikten med regnskapsrevisjon er å kontrollere at regnskapstallene ikke omfatter vesentlige feil, og at de er i overensstemmelse med de politisk vedtatte budsjettene. Videre skal regnskapsrevisjonen påse at internkontrollsystemene er bygd opp etter gjeldende krav og standarder. I tillegg ligger det forebyggende hensyn til grunn og et ønske om å kunne avdekke misligheter og feil. Totalt sett skal regnskapsrevisjonen kontrollere at regnskapet som legges frem er til å stole på, for politikerne i kommunestyret, for kontrollutvalget og andre som har interesse for regnskapet (PWC og Sintef, 2009, 10).

### 2.2.2 Forvaltningsrevisjon

I kommunelovens § 77.4. blir forvaltningsrevisjon beskrevet som

*kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger.*

Med dette utgangspunkt vil kontrollutvalgene som del av forvaltningsrevisjonen innarbeide vurderinger av samsvar mellom ressursbruk og vedtak og vurdere hvorvidt ressursbruken er effektiv og gir måloppnåelse. Et sentralt område i forvaltningsrevisjon er også kontroll av om myndighetskrav etterleves og om styringsverktøyene er funksjonelle (PWC og Sintef, 2009, 10).

### 2.2.3 Selskapsrevisjon

Selskapskontroll ble tatt inn i lovverket fra 2004 fordi flere av kommunenes virksomheter er organisert i organisasjonsformer som ligger utenfor kommunestyrets instruksjonsmyndighet.

Selskapskontrollen er beskrevet i kontrollutvalgskonferansen (Kontrollutvalgskonferansen, kap.6). Selskapskontrollen består av eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon. Departementet poengterte i kommentarene til forskriften at eierskapskontroll er obligatorisk mens forvaltningsrevisjon av selskapene er frivillig.

Den obligatoriske eierskapskontrollen skal omfatte undersøkelser om forvaltningen av eierinteressen er i tråd med aktuell virksomhetslov for eksempel aksjeloven. Det omfatter

også en vurdering av om forvaltningen er i tråd med politiske vedtak og forutsetninger (PWC og Sintef, 2009, 10).

#### *2.2.4 Rådgiving, momskompensasjon og møtevirksomhet*

Hvordan kommunene definerer grensene for revisjonens funksjon og oppgaver varierer. Dette dokumenteres av Simonsen (2011). Det blir der i rapporten gitt eksempler på at rådgivning innenfor regnskapsfaglige og økonomifaglige spørsmål og møter med politisk og administrativ ledelse er en sentral del av den finansielle revisjonen (Simonsen, 2011, 16). Tilsvarende vil det være tolkningsmuligheter om attestasjoner for eksempel av momskompensasjon og kompensasjon for særlig ressurskrevende tjenester er en integrert del av revisjonen.

Simonsen velger derfor å slå sammen summen av utgifter knyttet til momskompensasjon, attestasjoner, rådgivning og møtevirksomhet. Simonsen begrunner valget med at de ulike definisjonene av utgiftene kan utligne hverandre når summen skal analyseres. Simonsen argumenterer for at det derfor kan være grunn til å anta at summen har større pålitelighet enn at utgiftene ses hver for seg (Simonsen 2011, 40). Simonsen la til grunn at årsaken til variasjonene handlet mer om definisjonene av utgiftene snarere enn faktiske forskjeller. Rapporten til Simonsen baserer seg på en spørreundersøkelse som ble sendt ut til 120 norske kommuner, hvor kun 23 svarte. Svarprosenten er dermed under 20. Dette er meget lavt, men data er supplert med informasjon fra hjemmesidene til 117 norske kommuner. Simonsen tar ikke stilling til hvorvidt denne informasjonsinnhenting gjør utvalget kvalifisert til å være et representativt utvalg for alle norske kommuner.

I denne oppgaven er det tatt utgangspunkt i kommunenes samlede revisjonskostnader.

#### *2.2.5 Revisjonskostnader*

Det er i liten grad gjort undersøkelser som viser kostnadseffekt av konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Simonsen finner i sin undersøkelse at organisasjonsform ikke har noen effekt på de totale revisjonskostnadene. Når regnskapsrevisjon skilles ut viser det seg at revisjonskostnadene er noe lavere for kommuner som har valgt privat løsning. (Simonsen, 2011, 62). Mer generelt viser Johnsen (2004) til Hodge (2000) som indikerer en forventet kostnadsreduksjon på 6-12 % uten av kvaliteten forringes – snarere tvert imot. I den samme artikkelen vises det til empiriske studier (Hodge, 2000) hvor transaksjonskostnadene er estimert på generelt nivå til et sted mellom 4-6 % av kontraktsummen (Johnsen, 2004, 44).

Studier knyttet til kommunal revisjon utført av Domberger og Jensen viste at kostnadene ble redusert opp til 20 % etter konkurranseutsetting (Domberger og Jensen, 1997). Metodene og estimatene til de ovenfor nevnte har blitt kritisert i ettertid. Hodge (2000) fant i en meta-analyse en gjennomsnittlig kostnadsreduksjon på mellom 6 % og 12 %. Begge undersøkelsene fastslo at man kunne vente en kvalitet som tidligere eller høyere etter at revisjonstjenestene ble konkurranseutsatt (Johnsen mfl. 2004, s. 453). Undersøkelser i både USA og England viser også at økning i konkurranse fører til reduksjon av kostnader i revisjonstjenester (Sanders et al. 1995, Johnsen mfl. 2004, 453). I England fant Rittenberg og Covaleski en reduksjon i statens revisjonskostnader med gjennomsnittlig 25 % (Rittenberg og Covaleski 1999, 225).

Underbud eller skambud (oversatt fra engelsk low-balling,) er en prisstrategi hvor revisjonsfirmaene priser den innledende revisjonen under sine reelle kostnader (Schatzberg 1990, 337). Det er et kjent problem innenfor økonomifaget at i konkurransesituasjoner kan tilbydere bevisst legge seg lavt i en anbudsprosess for å sikre seg markedstilgang. Dette gjør tilbydereren av flere grunner. Dersom markedet er sårbart og med få tilbydere, vil en slik strategi kunne føre til at de andre konkurrentene faller bort eller velger seg andre markeder. Kommunen selv kan også miste sin kompetanse og evne til selv å overta tjenestene på et senere tidspunkt. Dermed står tilbydereren sterkere i neste forhandlingsrunde. En annen grunn til at tilbydere velger å legge seg lavt prismessig er for å sikre seg tilgang i nye marked. Ved å få tilgang til det kommunale revisjonsmarkedet opparbeider firmaene seg kunnskap om prosesser og kan knytte personlige kontakter som kan være fordelaktige når man i senere tilfeller skal konkurrere på tilsvarende markeder om andre avtaler.

I denne sammenheng er det interessant å vurdere om det kan ha forekommet underbud i det norske revisjonsmarkedet.

### **2.3 Transaksjonskostnadsteori (TKT)**

Transaksjonskostnader beskrives som driftskostnader knyttet til administrering av «bestillingen» av kommunerevisjonen. TKT er en interdisiplinær nyinstitusjonell teoretisk retning sammensatt av juss, økonomi og organisasjonsteori (Williamsom, 1985). TKT er opptatt av å fastsette grensene for en virksomhet, som i vårt tilfelle er offentlige organisasjoner. Valg av organisasjonsstruktur knyttet til kommunal revisjon påvirker disse grensene.

Produksjonskostnadene omfatter alle ressurser som brukes for å fremstille produktet eller tjenesten. Transaksjonskostnader er ressursene som brukes til å opprette og drive et økonomisk system (Arrow, 1969, i Williamson 1985, 18). Transaksjonskostnader er knyttet til å drifte et økonomisk system, og bør skilles fra produksjonskostnadene (Johnsen 2004, 449). Williamson (1985) poengterte at transaksjonskostnader handler om organisering av økonomi knyttet til kontraktinngåelse og kontraktoppfølging. En bestemt oppgave skal løses. Den kan løses på mange ulike måter. Spørsmålet er hvilke kontrakter og hvilke apparat den valgte løsningen knyttes til, og med hvilke kostnader.

Williamson skilte mellom transaksjonskostnader som kommer ex ante (før) og ex post (etter) at kontraktene inngås. De kostnadene som kommer ex ante er kostnader knyttet til utforming av kontrakten, forhandlinger og sikring av avtalen (Williamson 1985, 20). Dette arbeidet kan medføre stor tidsbruk avhengig av hvilke omstendigheter som det tas hensyn til, hvilke stipuleringer som inngår og som det enes om på forhånd. Kostnader som fremgår ex post kan ha ulike former. Eksempler på dette er skift i kostnadsbildet mellom partene, kostnader knyttet til nye forhandlingene som oppstår etter et skifte i kostnadsbildet og kostnader knyttet til styringsstrukturer, herunder eventuelle rettskostnader. Kostnader knyttet til å sikre avtalen må også medregnes (Williamson 1985, 21).

Williamson trekker videre fram tilfeller hvor etterpåklokskap eller en mer fullstendig forståelse av helheten tilsier at man burde ha valgt Y istedenfor X, som et bilde på stipulasjoner i kontrakten. Å gå fra X til Y i slike tilfeller, kan være en utfordring. Komplisert strategisk spillatferd kan oppstå, hvor aktørene intensivt forsøker å øke egen vinning i andre runde av forhandlingene.

En annen kompliserende faktor er at kostnadene knyttet til ex ante og ex post er gjensidig avhengige (Williamson 1985, 21). De må derfor behandles samtidig, fremfor etter hverandre. Kostnader knyttet til begge forhold er ofte vanskelige å kvantifisere. Fordi transaksjonskostnader sammenlignes mellom sektorer, blir det fokus på forskjellene mellom sektorer. Fokus rettes derfor ikke mot det absolutte omfang av transaksjonskostnader i et kontraktsforhold (Williamson, 1985, 22).

For å minimere produksjons- og transaksjonskostnadene vil valg av styringsstrukturer ifølge TKT bero på produktets spesifikasjoner, usikkerhet og frekvensen i transaksjonene (Johnsen mfl. 2004, 449).

Kommunal revisjon forutsetter kunnskap om offentlig regulering, forvaltningsrevisjon og finansiell revisjon. Kunnskap om offentlig virksomhet og om innhold i offentlige tjenester er en nødvendighet, i tillegg til uformell og formell kunnskap som krever bruk av andre profesjonelle aktører under selve revideringen. Alle disse elementene sammen med asymmetrisk tilgang på informasjon, tilsier at det er et stort rom for opportuniste ved gjennomføring av kommunal revisjon (Johnsen mfl. 2004, 449-450).

Et sentralt poeng i TKT er skillet mellom spesifikke investeringer og transaksjonshyppighet. Spesifikke investeringer kan i en konkurranseutsettingsituasjon gi grobunn til opportunistisk atferd som gir mulighet til å utnytte leveransen til egen fordel, da innkjøperen har blitt avhengig av leverandørens leveranser i etterkant av konkurranseutsettingen. Leverandøren kontrollerer eiendelen og har derfor et strategisk overtak. Denne typen situasjoner kan tilsi at virksomheten bør produsere tjenesten selv, innenfor hierarkiet (Brynhildsvoll og Hannås 2006, 20). Det samme er tilfellet dersom frekvensene på leveransene er høye. Store kommuner kan dra stordriftsfordeler knyttet til effektivitet og ha spesialistkompetanse internt (Johnsen mfl. 2004, 450-451).

Kommunene kan ha måttet gjøre store investeringer i interne tilpasninger for å kunne gå inn i revisjonsmarkedet. Fortsatt handel i markedet, vil forutsette koordinering og samarbeid for å minimere transaksjonskostnadene. I motsatt tilfelle - hvor partene ikke har måtte gjennomføre spesielle tilpasninger til hverandre, og hvor etableringskostnadene kun dreier seg om selve kontrakten, vil markedsløsning utpeke seg som egnet styringsmodell. Moderate former for investeringer styres best gjennom relasjonskontrakter eller ulike former for hybride mellomløsninger (Brynhildsvoll og Hannås 2006, 21).

En markedsbasert transaksjonsform vil således være mest lønnsom ved lav grad av spesifikke investeringer fordi styringskostnadene da vil være lave. Hvis det på den annen side er stort behov for hyppige spesifikke investeringer vil styringskostnadene bli høye, og det vil være mer lønnsomt med en hierarkisk struktur som gir kontroll. Hvilken organisatorisk styringsform som er mest effektiv blir da en sentral avklaring.

TKT forutsetter at aktørene som skal foreta beslutninger om valg av styringsstruktur i det kommunale revisjonsmarkedet har begrenset rasjonalitet. Kontraktenes innhold og styringsstrukturene er bundet til hverandre, og det er ikke mulig å få til fullstendig optimale løsninger. TKT forutsetter at valgene om styringsstruktur som tas er effektive sett i forhold til

den kunnskapen som aktørene har lokalt knyttet til andre relevante styringsstrukturer (Johnsen mfl. 2004, 448).

### *2.3.1 Relasjonell kontraktsinngåelse og konkurranseutsetting*

Både relasjonell kontraktsinngåelse og markedsløsninger muliggjør etablering av endrede incentiver for effektivitet gjennom etablering av markeder med konkurranse (Baumol et al., 1982). I et marked hvor det er konkurranse er det en reell mulighet for en leverandør å bli erstattet av en annen. Ifølge Williamson (1985) er det ikke sikkert at konkurrentene forblir i markedet etter å ha tapt anbuds konkurransen. Ved å etablere langvarige tillitsbaserte samarbeidsrelasjoner med en eller få leverandører, vil kommunen kunne redusere transaksjonskostnadene ved at informasjonsasymmetrien blir redusert. Gjennom samarbeid med andre kommuner kan eieransvaret deles, noe som kan sikre stordriftsfordeler og høy profesjonell standard i kontraktsforhandlingsprosessene. Samarbeid kan i slike tilfeller øke kommunenes forhandlingsmakt, gitt at det er godt samarbeid mellom kommunene og/eller sekretariatet er velfungerende.

Pris er konkurranseelementet i markeder hvor produktene er homogene og hvor identiteten av leverandøren er irrelevant. I relasjonelle kontraktsforhold vil kvantiteten fremfor pris være relevant og mulig å justere (Williamson 1985). Marsh (1998, 15) påpeker at betydningen av tillit og sosiale forhandlinger i effektueringen av svært formelt formulerte kontrakter.

Et av hovedargumentene mot konkurranseutsetting er anført av blant annet Marsh (1998). Han trekker fram at for mye konkurranseutsetting vil føre til fragmenterte offentlige tjenester. Fragmentering er terminologien som brukes for å beskrive negative effekter av overdreven bruk av konkurranseutsetting, privatisering, bruk av nettverk osv. i stedet for det tradisjonelle byråkratiet. Videre hevder han at høye transaksjonskostnader sammen med fragmentering kan uthule statens makt og redusere politikernes styringsmuligheter av de offentlige tjenestene. Marsh hevder at TKT kan være et motargument mot fragmentering. Samtidig uttrykte han at valg av styringsstruktur, i dette tilfelle organisering av revisjon, ikke bare handler om å redusere transaksjons- og produksjonskostnader. Marsh så også mulighetene som ulike styringsstrukturer kan avstedkomme, blant annet knyttet til tillit og nytteverdi. Dette vil kunne variere mellom de ulike organisasjonsformene (Marsh, 1998).

Når konkurranseutsetting introduseres som styringsmodell, ligger det under en antagelse om at det finnes styringsutfordringer i organisasjonen, som konkurranseutsetting av tjenesten skal



løse. De økonomiske incentivene og valgmulighetene i modellen kan for eksempel handle om stordriftsfordeler (Brynhildsvoll og Hannås 2006, 20).

Flere forhold kan påvirke nytten av konkurranseutsetting av kommunal revisjon. For det første kan revisjonen bli mer fokusert etter konkurranseutsetting enn før. Prosessen med å definere og utforme kontraktene kan medføre at kommunen kun betaler for de mest verdiøkende tjenestene og slakk unngås. For det andre kan nye tilbydere ha bedre kompetanse enn dagens revisjonsenhet har, noe som vil føre til høyere kvalitet. For det tredje kan revisjonen fremstå mer uavhengig av kommunen når revisjonen ikke lenger er en del av kommunen (Johnsen 2004, 238).

Konkurranseutsetting kan påvirke kostnadene knyttet til kommunal revisjon. Gjennom anbudskonkurranse kan kommunen avdekke hvilke revisorer som har lavest produksjonskostnader. Behovet for å definere og presisere kontraktfestede tjenester og tilleggstjenester understrekes fordi fortjenesten kan tenkes å komme gjennom fakturering av tilleggstjenester. Kommunene får også et utgangspunkt for å vurdere om de selv kan utnytte stordriftsfordeler. Dette kan for eksempel skje gjennom samarbeid med andre kommuner. Kommunen må også vurdere transaksjonskostnadene som kommer i tillegg til produksjonskostnadene. (Johnsen 2004, 239).

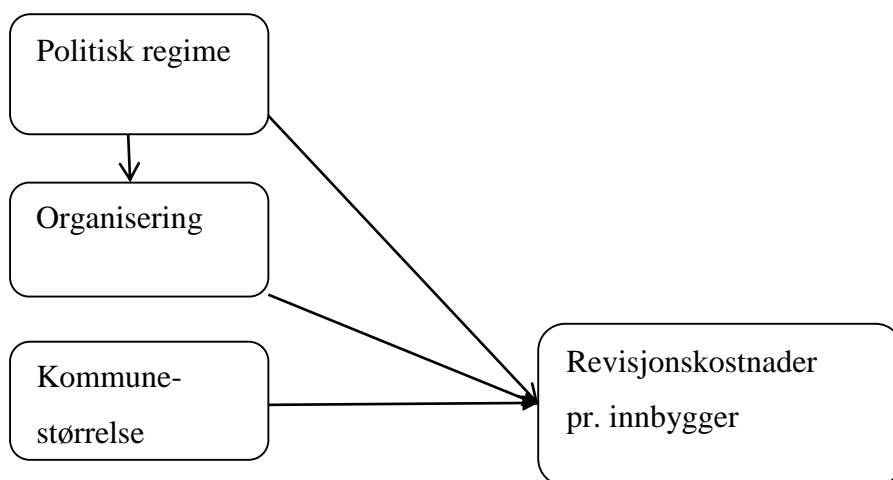
Transaksjonskostnader kan ved konkurranseutsetting av kommunal revisjon være knyttet til administrasjon av forholdet til revisor før og etter at kontrakt er inngått. Kostnader knyttet til utarbeidelse av konkurransegrunnlag, vurdering av leverandører og tilbud, avtale kontrakter og oppfølging av kontraktene gjennom resultatmåling og -vurdering. Kostnader knyttet til eventuelle konflikter og eventuelt kostnader knyttet til å løse konflikter i rettsapparatet, er også en del av transaksjonskostnadene. Dersom sannsynligheten for at disse kostnadene blir store, vil det lønne seg for en kommune å ha egen revisor eller utvikle langvarige forhold til en eller få revisorer basert på tillit (Johnsen 2004, 239). Kontraktinngåelse med private leverandører må uansett følge regelverket for offentlige anskaffelser. Disse kravene har innvirkning på transaksjonskostnadene fordi kommunene må bruke ressurser for å etterleve kravene. Regelverkets hensikt er å sikre effektiv ressursbruk i det offentlige, likebehandling for tilbydere og konkurranse i markedet. (Rambøll og Inventura, 2014)

Både markedsløsninger og samarbeidsløsninger muliggjør utvikling av reelle markeder, som ellers ikke ville funnet sted når den kommunale revisjonen utføres innenfor det byråkratiske hierarkiet.

I nyere tid har krav til effektivisering, spesialisering og økt fagkompetanse i revisjonstjenestene utfordret den tradisjonelle hierarkiske organiseringen. At markedsaktører kan ha høyere kompetanse og derfor levere bedre kvalitet på revisjonstjenesten, er et argument i favør av å velge markedsløsninger. Forventningene om reduserte produksjonskostnader blir ofte fremmet som et viktig hensyn som taler for konkurranseutsetting.

## 2.4 Rammeverk

Revisjonskostnader pr innbygger i norske kommuner påvirkes av ulike faktorer. I denne oppgaven er temaet hvilken påvirkning organisering av revisjonen og kommunestørrelse har på revisjonskostnadene. Det gjøres også en vurdering av om politisk regime kan innvirke på organiseringen av revisjonstjenesten og derigjennom revisjonskostnadene.



Figur 1: Rammeverk med antatte sammenhenger

### 2.4.1 Hypoteser om årsakssammenhenger

Hypotesene er beskrevet ut fra figur 1, rammeverk og årsakssammenhenger.

Hypotese 1: Revisjonskostnader pr innbygger synker med økende kommunestørrelse.

Hypotese 2: Kommuner som konkurranseutsetter har lavere revisjonskostnader.

Hypotese 3: Konkurransetsetting velges i liten grad i de store kommunene.

Hypotese 4: Kommuner som er styrt av et sosialistisk politisk regime velger i mindre grad konkurransetsetting som organisasjonsform.

Hypotese 5: Kommuner som konkurransetsetter har lavere revisjonskostnader, kontrollert for kommunestørrelse og politisk regime.

Hypotese 6: Revisjonskostnadene pr. innbygger har gått ned fra 2000 til 2012 korrigert med kommunal deflator for perioden.

## 3 Metode

### 3.1 Forskningsdesign

I denne oppgaven har formålet vært å få oversikt over utviklingen i kostnadene knyttet til kommunal revisjon for norske kommuner. Studien er en replikasjon og en utvidelse av undersøkelsen som ble gjennomført av Johnsen mfl. i 2000 om konkurranseutsetting av kommunal revisjon i Norge og Finland (Johnsen, 2004). I 2000 var det enda ikke åpnet for konkurranseutsetting i Norge. Lovendringen som muliggjorde dette kom først i 2004. I 2000 var Norge derfor kontrollgruppen i en studie hvor kostnader knyttet til kommunal revisjon ble sammenlignet mellom norske og finske kommuner.

Hensikten med en replikasjonsstudie er å kunne sammenligne resultater mellom forskjellige undersøkelser. I denne sammenheng kan vi ved hjelp av de to studiene undersøke om det har skjedd en utvikling i kostnadsnivået knyttet til revisjonskostnader per innbygger over tid. Spørsmålene er bare delvis sammenfallende i de to undersøkelsene. I denne studien er det kun norske kommuner som er populasjon.

Revisjonskostnadene blir vurdert mot kommunestørrelse og valgt organisasjonsform for den kommunale revisjonen. Organisasjonsform vurderer for å finne ut om det er en sammenheng mellom organisering og revisjonskostnader pr innbygger. Hvorvidt politisk regime påvirker eventuelt valg av organisering eller konkurranseutsetting av revisjonstjenestene blir også vurdert.

Tre sentrale vurderingsmomenter må med i en vurdering av hvorvidt det finnes en sammenheng som er kausal. (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 325).

1. Det må kunne påvises en sammenheng mellom fenomenene
2. Årsaken må komme før (eller samtidig med) effekten i tid
3. Man må ha tatt hensyn til og kontrollert for andre variabler (teoretiske) som antas å være relevante.

### 3.2 Variabler

#### 3.2.1 *Revisjonskostnader per innbygger, avhengig variabel*

I undersøkelsen knyttet til utgifter til revisjon i kommuner og fylkeskommuner som ble utført av Vestlandsforskning (Simonsen, 2011), vises det at kommuner som har private

revisjonsløsninger har signifikant høyere utgiftsnivå knyttet til forvaltningsrevisjon enn kommuner med andre løsninger. Rapporten til Simonsen konkluderte med en motsatt effekt ved privat organisering av finansiell revisjon. Ved sammenligning av kommuner med samme tjenestevolum og inntektsnivå er det lavere utgifter med private revisjonsordninger enn tilsvarende tjenester organisert som IKS, distriktsrevisjon eller § 27-samarbeid etter kommuneloven. Rapporten viste også at økt tjenestevolum gir lavere samlede revisjonskostnader pr innbygger (Simonsen 2011, 8).

Revisjonskostnader per innbygger er i denne oppgaven avhengig variabel. Denne variabelen gjør det mulig å sammenligne revisjonskostnader mellom kommunene. Tjenestevolum ble vurdert som en kontrollvariabel, men gjennom analysene viste det seg at denne variabelen hadde sterk samvariasjon med den avhengige variabelen. Johannessen (2009, 158) beskriver hvordan multikollinearitet vil skape problemer i regresjonsanalysen. Når to variabler måler samme fenomen er det en fare for at disse variablene vil bidra til en kunstig høy R-kvadrert. Multikollinearitet mellom revisjonskostnader per innbygger i 2012 og tjenestevolum, mål i brutto driftsinntekter 2012 har Pearsons  $r$  0.998. Johannessen angir at en Pearsons  $r$  større enn 0,7 vil skape problemer med multikollinearitet. (Johannessen, 2009, 158) Tjenestevolum utelates derfor som kontrollvariabel.

Kroneverdien fra 2000 korrigeres for å kunne sammenligne og vurdere revisjonskostnader fra 2000 og 2012. I denne oppgaven er utviklingen i den kommunale deflatoren i årene fra 2000-2012 benyttet. Deflatoren baseres på samlet prisendring i kommunesektoren i prosent fra året før. I dette inngår endringer i lønnskostnader, produktinnsats og bruttoinvesteringer.<sup>1</sup> Samlet ga denne deflatoren en økning i kroneverdien på 61,4%. Beregningen er kontrollert av KS.

### 3.2.2 *Kommunestørrelse*

Undersøkelsen i 2000 viste en korrelasjons koeffisient mellom revisjonskostnader per innbygger og innbyggerantall i kommunene på -0,20 noe som indikerer en økonomisk skala i de kommunale revisjonskostnadene. I kommuner med inntil 10 000 innbyggere sank revisjonskostnadene per innbygger med økende innbyggertall (Johnsen mfl. 2004, 464).

Undersøkelsen Vestlandsforskning utførte (Simonsen, 2011,) viser at det var fallende revisjonshonorar per innbygger med økende kommunestørrelse, men stordriftsfordelene synes

---

<sup>1</sup> <http://www.regjeringen.no/nb/dep/kmd/dep/styrer-rad-og-utvalg/teknisk-beregningsutvalg-for-kommunal-og.html?id=449207> (15.04.14)

å være uttømt ved en kommunestørrelse på mellom 5000 og 10 000 innbygger per kommune. Dette funnet samsvarer med andre analyser som viser at det er stordriftsfordeler i kommunal administrasjon, men at disse er uttømt ved kommunestørrelser på mellom 5000 og 10000 innbyggere (Johnsen 2004, 232). Undersøkelsen fra 2000 viser at de store kommunene hadde egen kommunerevisjon. Denne organiseringen synes å ha utnyttet stordriftsfordeler forholdsvis godt og medført lave revisjonshonorarer per innbygger. Revisjonen i små kommuner var på den annen side forholdsvis kostbar, til tross for bruk av delt eierskap og distriktsrevisjon. Et stort flertall av kommunene benyttet samarbeidsløsninger. Utgiftene i de norske revisjonshonorarene økte årlig med 1,6 % mer enn den generelle prisutviklingen i perioden 1996-2000, til tross for trusselen om konkurranseutsetting (Johnsen 2004, 233-235).

### *3.2.3 Organisering*

Dagens organisering av kommunal revisjon kan inndeles i de følgende fire organisasjonsformer:

1. Egen kommunerevisor  
Enkelte av de store kommunene organiserer revisjonen i egen regi.
2. Interkommunalt samarbeid etter kommunelovens § 27  
Et slikt samarbeid kan være et eget rettssubjekt. Dette forutsetter i tilfelle at revisjonssamarbeidet er definert som dette.
3. Interkommunalt selskap, IKS er dannet som et aksjeselskap hvor deltakerkommunene har aksjer i selskapet. Et IKS er et eget rettssubjekt, med eget styre.
4. Konkurranseutsetting. Revisjonstjenester kan anskaffes etter lov om offentlige anskaffelser. Kommunene kan velge å kjøpe hele eller deler av revisjonstjenesten fra aktuelle leverandører som tilfredsstillt kravene (Simonsen, 2011).

### *3.2.4 Politikk*

Spørsmålet om det offentlige selv skal produsere sine tjenester eller om oppgavene skal konkurranseutsettes er politisk kontroversielt. Det går en tydelig skillelinje mellom høyre- og venstresidens syn på dette spørsmålet. Debatten i kommunepolitikken har kanskje høyest temperatur knyttet til konkurranseutsetting av helse- og sosialtjenester. FAFO har i sin undersøkelse av norske kommunepolitikeres holdninger til konkurranseutsetting konkludert med at det de kaller konkurranseskeptiske politikere er mer positive til konkurranseutsetting av revisjonstjenester (Alsos m.fl. 2013). Allikevel er det kun 2 prosent av

kommunepolitikerne som deltok i undersøkelsen som oppgir at de vurderer å sette revisjonen ut på anbud (Alsos m.fl., 2013, 38).

I 2000 hadde ikke norske kommuner muligheten til å konkurransesette den kommunale revisjonen. De fleste norske kommuner organiserte revisjonen i samarbeid med andre kommuner. De små kommunene benyttet seg i stor grad av relasjonelle kontrakter. Etter dereguleringen i 2004 valgte etter hvert flere kommuner å konkurransesette hele eller deler av revisjonen. Politiske konstellasjoner kan bidra til å forklare bruk av konkurransesetting. Organisering av kommunal revisjon blir derfor vurdert i sammenheng med politisk flertall i kommunene i kommunevalgperioden 2007-2011. Data for politisk regime fra kommunevalget i 2007 er vurdert å ha størst påvirkning på data om konkurransesetting innhentet for 2012. I denne undersøkelsen er det gjort en enkel oppstilling av kommunenes politiske flertall, hvor andel sosialistiske representanter i kommunestyrene er basert på partiene AP, SV, Miljøpartiet de Grønne og RV/Rødt og NKP.

Ved å vurdere data for organisering med data for politisk orientert ledelse er det mulig å avdekke om det er en sammenheng mellom politisk orientering og valg av strukturell løsning. Politisk regime benyttes som en kontrollvariabel i regresjonsanalysen

### **3.3 Populasjon**

Alle norske kommuner er populasjonen for denne studien. I undersøkelsen som ble gjennomført i 2000 var også alle norske kommuner populasjonen. Antall norske kommuner i 2000 var 435. I 2012 var dette antallet redusert til 429. Det reduserte antallet er en konsekvens av kommunesammenslåingsprosesser. Datagrunnlaget med samlede revisjonskostnader i 2012 er basert på svar og opplysninger fra 225 av landets kommuner. Dette gir en svarprosent på 52,4 %.

I Johnsen m.fl. studie av forholdene i 2000 ble samtlige 82 kommune- og distriktsrevisjoner spurt. Til sammen fikk forskerne inn svar fra 298 kommuner, eller 68,5 % av kommunene. (Johnsen m.fl.2004, 456)

### **3.4 Datakilder**

Data om revisjonskostnader pr innbygger og organisering fra 2000 er supplert med data om organisering av kostnader for kommunal revisjon i 2012. I undersøkelsen fra 2000 fungerte den norske delen av undersøkelsen som en kontrollgruppe. I Finland har det vært mulig å kjøpe revisjonstjenester i markedet siden dereguleringen og harmoniseringene fra

kommuneregnskap til bedriftsregnskap fra 1997. (Johnsen, 2004) I Norge ble det først åpnet for å konkurranseutsetterevisjonstjenestene fra 2004.

Tallmaterialet for 2012 bygger på en egendefinert spørreundersøkelse. Datagrunnlaget er supplert gjennom datasøk på kommunerevisjonenes og kommunenes hjemmesider. Norges Kommunerevisorforbund, NKRF, har også bidratt med utfyllende data.

Data om kommunestørrelse (antall innbyggere,) kommunenes samlede utgifter til kontroll og revisjon, bruttoinntekt/tjenesteproduksjon og politisk regime i kommunene etter valget i 2007 er hentet fra Statistisk sentralbyrå.

I datamaterialet fremstår Bergen som en uteligger, fordi verdiene på den avhengige variabelen er svært lave. I figur 3, synliggjøres endringene i revisjonskostnadene for Bergen kommune før og etter konkurranseutsetting. Denne prosessen er diskutert i lokalpressen, og Kommunal Rapport. En kort gjengivelse av diskusjonen i media er lagt inn i kapittel 5 fordi prosessen vil bidra til å belyse konkurranseutsetting i et TKT-perspektiv.

#### *3.4.1 Oppbygning av spørreskjemaet*

Spørreskjema ble utarbeidet etter et intervju med leder i NKRF for å kartlegge vesentlige kilder for data og områder av spesiell interesse. Spørreskjemaet ble utarbeidet på grunnlag av dette intervjuet og veiledning. Spørreskjemaet ble deretter testet av en kontrollutvalgssekretær som er i gang med tredje runde med konkurranseutsetting av revisjon. Dette var viktig for å sikre begrepsvaliditet og kartlegge spørreskjemaets svakheter for respondentene før endelig utsending.

I det norske datamaterialet fra 2000 er svarene i spørreskjemaet i begrenset grad fordelt mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. I denne undersøkelsen er samlede kostnader knyttet til kommunerevisjon etterspurt. Den totale kostnaden har kontrollutvalgssekretariatene blitt bedt om å dele opp i regnskapsrevisjon, selskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon, kostnader knyttet til kontrollutvalgssekretariat og kostnader knyttet til rådgivning. Det er også bedt om en spesifisering av andre kostnader. Inndelingen er gjort for å kunne bruke sammenlignbare tall i undersøkelsen. Det var også et poeng å se hvordan fordelingen mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll fordelte seg. Data som kom inn gav ikke tilfredsstillende svar på denne inndelingen til at det er grunnlag for videre analyser av fordelingen mellom de tre kostandsartene i denne oppgaven.



### 3.4.2 Gjennomføring av spørreundersøkelse

Spørreundersøkelsen i denne masteroppgaven ble sendt til kontrollutvalgssekretariatene. Disse skal opprettes i henhold til kontrollutvalgskonferansens § 20. Sekretariatene har derfor samlet sett oversikt over alle norske kommuner.

Data ble samlet inn i perioden november 2013 til april 2014. I perioden november 2013 ble sekretariatene tilsendt en spørreundersøkelse, vedlegg 1 og 2. De som ikke responderte innen den første fristen i 2013, ble i januar/februar 2014 kontaktet om igjen på e-post og fulgt opp med telefon. Datamaterialet er også supplert med direkte skriftlige henvendelser til postmottak i de kommunene vi ikke hadde data for. I den tredje skriftlige runden med forespørsel om data inkluderte vi oppfølgingsbrev fra veileder, vedlegg 3. Det har også blitt foretatt søk på kommunenes hjemmesider.

I den telefoniske kontakten med sekretariatene ble det oppgitt ulike grunner for ikke å besvare undersøkelsen. De to hovedgrunnene var konkurransehensyn og liten tid til oppfølging. Konkurransehensyn ble gitt som begrunnelse både der konkurranseutsetting var gjennomført, og der det ikke er gjennomført. Hvorvidt kostnader til offentlig revisjon kan nektes offentlig innsyn er et interessant diskusjonsspørsmål. Det kommenteres kort i del 5. Flere av sekretariatene oppga at de hadde videreformidlet forespørselen til kommunene eller revisjonen. De henvendelsene som ble videresendt ble i liten grad besvart. I den siste runden ble henvendelsen sendt til kommunens postmottak. I henhold til forvaltningsloven pålegger det offentlige et veiledningsansvar ovenfor individer og parter i saker. Forvaltningsloven med forskrifter har bestemmelser som regulerer kommunenes plikt til å besvare skriftlige henvendelser innen rimelig tid. Offentlighetsloven gir videre rettigheter til innsyn i dokumenter som ikke er unntatt offentlighet. Offentlige regnskaper legges fram til politisk behandling i offentlige organer og er således offentlig tilgjengelig dokumentasjon. Tallene for revisjonskostnader omfattes i kommunenes regnskaper.

Innsatsen med å innhente data ble konsentrert om de kommunene som hadde valgt å konkurranseutsette revisjonen. Dette gjaldt spesielt flere av kommunene på Vestlandet. Disse kommunene ble kontaktet på telefon. Denne metoden forbedret datagrunnlaget for de små konkurranseutsatte kommunene. Det har også gitt noe informasjon om hvor mange runder med konkurranse kommunene har gjennomført, hvor mange tilbydere de har hatt i de rundene som er gjennomført og informasjon om kommunen har byttet leverandør. Telefonsamtalene

utgjorde slikt sett semistrukturerte intervjuer med spørreskjemaet som mal. Respondentene hadde mulighet for å tilføre samtalen temaer eller elementer de mente var relevant.

### **3.5 Validitet**

Validitet har å gjøre med gyldighet til det som undersøkes.

*Begrepsvaliditet* sier noe om i hvilken grad undersøkelsen måler det den er tenkt å måle. Det innebærer at begrepene som benyttes må være forståelig og entydige for dem som er målgruppen for undersøkelsen. Måten fenomenet er operasjonalisert på må samsvare med det fenomenet som undersøkes (Johannessen, Christoffersen og Tuft 2011, s.73). I spørreskjemaet ble respondentene bedt om å skille ut kostnader til sekretariat og kontrollutvalg og spesifisere hva som inngikk i de forskjellige revisjonskostnadene. Respondentenes detaljeringsgrad i svarene varierte. De viser gjennom svarene at de har god forståelse for hva det spørres etter, men at de allikevel i mindre grad har differensiert mellom de forskjellige revisjonskostnadene tilsvarende det som etterspørres. De aller fleste har for eksempel ført opp kostnader til kontrollutvalg og sekretariat. Det er kun totale revisjonskostnader som benyttes i denne oppgaven. Det er derfor ikke gjort videre studier av fordelingen mellom kostnader til regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

*Statistisk validitet* handler om generalisering fra utvalg til populasjon. Bortfallsanalysen er en del av denne vurderingen. Bortfallprosenten vurderes i forhold til om størrelsen er så stor at den svekker undersøkelsens statistiske validitet (Johannessen, Christoffersen og Tuft 2011, s.411). Se avsnitt 3.7 om bortfallsanalyse. Når den statistiske validiteten er redegjort for, er det videre et spørsmål om funnene fra undersøkelsen kan overføres i rom og tid, (ekstern validitet.)

*Ekstern validitet* sier noe om i hvilken grad resultatene av en undersøkelse kan generaliseres og gjelde for andre tilfeller i andre situasjoner og på andre tidspunkt. Dette er delvis en replikasjon av undersøkelsen som ble gjort i 2000. Denne undersøkelsen ble gjort før dereguleringen i 2004, men vurdering av sammenheng mellom kommunestørrelse og revisjonskostnader pr innbygger bør kunne sammenlignes over tid. I denne undersøkelsen kan resultatene generaliseres til å gjelde norske kommuner.

### **3.6 Reliabilitet**

Reliabilitet eller pålitelighet knytter seg til undersøkelsens data. Hvordan data samles inn, hvilke data som benyttes, og måten dataen blir behandlet på (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 44).

Dataene ble samlet inn slik det er redegjort for i avsnitt d3.4.2. Datagrunnlaget er sammenlignet med tilsvarende innhenting av opplysninger fra NKRF og KOSTRA-tall fra 2012. KOSTRA-tallene inneholder i tillegg til revisjonskostnader også kostnader for kontrollutvalget. Det viser seg å være til dels store avvik mellom egne data og SSBs materiale. Dette ville være naturlig å forvente at SSBs tall gjennomgående var noe høyere fordi kontrollutvalgskostnader er inkludert.

Det viser seg også å være tilfelle for de aller fleste. For de mindre kommunene er den prosentmessige økningen størst. Dette kan tyde på at de har forholdsmessig høyere kostnader til kontrollutvalg og sekretariat enn større kommuner. Det kan virke rimelig at stordriftsfordeler også kan spille inn for drift av sekretariat og kontrollutvalg. Ved ekstreme utslag, er datamaterialet fra undersøkelsen vurdert om igjen, eventuelle kommentarer gjennomgått. Der NKRF har tilsvarende data er dette også benyttet til sammenligning. Gjennomgående er det større samsvar mellom tall innhentet fra NKRF og data fra spørreundersøkelsen, enn tilsvarende for SSB. Dette kan illustreres med et eksempel hvor et oppsiktsvekkende høyt avvik mellom SSBs oppgitte tall og sekretariatets rapportering viser at data oppgitt til SSB kun tilsvarende kostnader for kontrollutvalg og sekretariat oppgitt i spørreundersøkelsen. Måleproblemene til tross har gjennomgangen av tallmaterialet og sammenligning med andre datakilder gjort at data vurderes å være reliable.

### **3.7 Bortfallsanalyse**

Datagrunnlaget utgjøres av revisjonskostnader for 224 av til sammen 429 kommuner i 2012. Dette gir en svarprosent på 52,2 %. Det betyr at det mangler data fra 205 kommuner, som igjen gir et bortfall på 47,8 %. Svarprosenten har de senere år vist seg å være fallende, og i dag brukes tommelfingerregelen at 50% er en bra svarprosent. Hvis bortfallet er stort kan det være problematisk å generalisere resultatene til populasjonen. Dette avhenger blant annet av om bortfallet er tilfeldig eller systematisk. Usikkerheten ved bortfall kan reduseres ved å gjennomføre en bortfallsanalyse (Johannessen m.fl. 2011, 263-264).

Det kan være ulike årsaker til bortfall. I datamaterialet er det en tendens til at små kommuner i nord i mindre grad besvarer undersøkelsen. Dette kan blant annet skyldes relativt små kommuneadministrasjoner med relativt lav kapasitet. Alle disse kommunene inngår imidlertid i samarbeidsløsninger, og de inngår derfor i de største kategoriene både med hensyn til kommunestørrelse og organisering. I del 3.4.2 s ble det også redegjort for at enkelte av respondentene, med begrunnelse i konkurransehensyn, uttrykte skepsis for å oppgi data.

Dersom bortfallet i noen av gruppene i undersøkelsen ikke har lavere eller høyere svarprosent enn andre, vil bortfallet være tilfeldig. I motsatt tilfelle er det systematisk. I tabell 1 er bortfallsprosenten i KOSTRAs tre kommunestørrelsesgrupper sammenlignet med tilsvarende prosentandel av totalantallet kommuner. Det er relativt liten forskjell i fordelingen mellom de ulike kommunestørrelsesgruppene. Dette indikerer at bortfallet er relativt tilfeldig.

**Tabell 1: Bortfallsanalyse for kommunestørrelse**

Kommunestørrelse	Totalt	Antall svar	Frafall	Prosent frafallskommuner	Prosent totalt
Små kommuner	229	107	122	60	53
Mellomstore kommuner	147	86	61	30	34
Store kommuner	53	31	22	11	12
Sum	429	224	205	100	100

Det er i tabell 2 gjort en sammenligning av fordelingen av bortfall vurdert i forhold til organisering av kommunerevisjonen. Frafallet her gjenspeiler også fordelingen samlet sett. Det er et noe større bortfall for de kommunene som har valgt samarbeidsløsningene (§ 27 og IKS.) Dette er ikke vurdert som problematisk i og med at det også er denne organisasjonsformen som samlet sett representerer den desidert største andelen av kommunene.

**Tabell 2: Bortfallsanalyse etter organisasjonsstruktur**

Organisering	Totalt	Antall svar	Frafall	Prosent frafallskommuner	Prosent totalt
Egenregi	5	5	0	0,0	1,2
Samarbeid, §27	88	37	51	24,9	20,5
IKS, selskap	283	135	148	72,2	66,0
Konkurranse	26	20	6	2,9	6,1
Delvis konkurranse	27	27	0	0,0	6,3
Sum	429	224	205	100,0	100,0

## 4 Resultater og analyse

Analysene av data er gjennomført etter en kontroll av datamaterialet, og overføring av data mellom Excel og SPSS.

Dataene i dette kapitlet er analysert med univariate, bivariate og multivariate analyseteknikker. Avslutningsvis ble det gjennomført multippel regresjonsanalyse.

### 4.1 Beskrivende statistikk

#### 4.1.1 Gjennomsnitt

Gjennomsnittet i en populasjon beskriver det som er det typiske for populasjonen. I denne sammenheng er det interessant å se hva som er den typiske organiseringen av kommunal revisjon i norske kommuner. Hvor høye revisjonskostnadene er per innbygger i norske kommuner er også interessant. Antall innbyggere i den norske typiske gjennomsnittskommunen vil da også spille inn. Skillet mellom de aller største og de aller minste kommunene i Norge når det gjelder antall innbyggere i forhold til gjennomsnittet representerer er betydelig forskjell. I forhold til variablene kommunestørrelse (innbyggertall) vil mål som sentraltendens (median) være bedre beskrivende. (Johannessen mfl. 2011, s. 300).

I frekvenstabellen (tabell 3) fremgår det at den kostnaden per innbygger for den kommunale revisjonen var 160,17 i 2000. Dette tallet er korrigert med kommunal deflator fra 2000-2012 for å ivareta endring i kroneverdi. I 2012 var tilsvarende revisjonskostnad per innbygger 140,24. Totale revisjonskostnader i kroner delt på landets innbyggere gir et resultat på kr 71 per innbygger. I denne undersøkelsen er det kommuner og ikke innbyggere som er vår populasjon, derfor er dette tallet kun tatt med som illustrasjon.

Datagrunnlaget for 2012 har opplysninger fra 224 kommuner. Undersøkelsen fra 2000 baserte seg på svar fra 309 enheter. Det var kun samsvar på 163 enheter mellom de to undersøkelsene.

Tallmaterialet fra SSB er basert på datainnsamling i KOSTRA. Her rapporterer kommunene både på kostnader til revisjon, kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat i samme sum. Dette gjør at tallene fra SSB ikke direkte kan sammenlignes med hverken våre tall eller resultatene fra undersøkelsen i 2000. SSB sine tall tilsier at 181,63 kr i gjennomsnitt per innbygger ble brukt til revisjon og kontroll i kommunene i 2012. Til SSB har hele 418 kommuner rapportert inn sine kostnader i 2012. Gjennomsnittlig kontroll- og

revisjonskostnad pr innbygger for hele befolkningen samlet er 88kr. Gjennomsnittskostnad per innbygger inkluderes her kun som illustrasjon (kommuner er vår populasjon).

#### *4.1.2 Standardavvik*

Enhetenes verdier fordeler seg med ulike avvik rundt gjennomsnittet. Standardavviket måler hvor store avvik det er i forhold til gjennomsnittet og hvordan verdiene er spredd rundt gjennomsnittet. (Johannessen mfl. 2011, 306-308). I denne oppgaven er standardavviket for revisjonskostnader per innbygger i 2000 er 97,31. Tilsvarende er standardavviket på 115, 93 i 2012. Gjennomsnittlig revisjonskostnad pr. innbygger er henholdsvis 160,17 i 2000 og 140,24 i 2012. (Tallene for 2000 er korrigert med utviklingen i den kommunal deflator.)

Standardavvikene i 2000 og 2012 viser at det er til dels betydelig variasjoner i revisjonskostnadene pr innbygger mellom kommunene.

#### *4.1.3 Maks- og minimumsverdier*

Minimumsverdien for revisjonskostnader per innbygger i 2012 (våre egne tall) er på kr 10. Fra SSB sine tall utgjør den kun kr 4. Når vi justerer de samme funnene for Bergen, så blir resultatet kr 12 i våre egne data og for SSB sine tall er fortsatt minimumsverdien kr 4 når vi har kontrollert for Bergen. Dette betyr at et prisfall på 10 millioner kroner i revisjonskostnader i en kommune på et år, får utslag for hele populasjonen når vi sammenligner data. Minimumsverdien i 2000 var på kr 30, maksimumstallene var på hele 905. Sammenlignet med våre tall fra 2012 vare maksimumsverdien for revisjonskostnader per innbygger på 689 kr. I SSB sine tall ser vi at maksverdien var på hele 943 kr. For SSB sine tall er det med andre ord 939 kr i forskjell fra minste til største kostnadsnivå.

Minimumsverdien for variabelen kommunestørrelse var 232 i 2000 og maksimumsverdien for variabelen kommunestørrelse var 50826 samme år. I 2012 har spredningen i innbyggertallet økt enda mer. Den kommunen som har lavest antall innbyggere i 2012 har 209 innbyggere, mot Oslo som i 2012 hadde 623966 innbyggere.

#### *4.1.4 Skjevhet*

Det er interessant å se hvordan formen på en fordeling ser ut, hvorvidt denne er symmetrisk eller skjevfordelt. Positivt skjeve fordelinger har en hale av observasjoner mot ekstremt høye verdier. Negativt skjeve fordelinger har en hale av observasjoner mot ekstremt lave verdier. Fordelingens form kan gjerne illustreres via histogram el. (Johannessen mfl. 2011, 308-309).

Figuren under viser formen på fordelingen av organisasjonsform i vårt utvalg. Som vi ser er fordelingen svært negativt skjev. Kun noen få enheter faller ikke inn i mønsteret med resten av utvalget (eks. Bergen og Oslo).

Dersom fordelingen er svært skjev vil medianen og gjennomsnittet avvike mye fra hverandre. For våre tall er avviket mellom medianen og gjennomsnittet størst for revisjonskostnader per innbygger i 2000 ( $160,17 - 136,00 = 24,17$ ). Minst avvik mellom medianen og gjennomsnittet finner vi i 2012 i tallene fra SSB ( $181,63 - 148,50 = 33,13$ ).

**Tabell 3 Beskrivende statistikk for alle variabler (N=428/431).**

	1 Revkost per innb. 2000	2 Kommune str 2000	3 Org. 2000	4 Revkost. per innb. 2012	5 Revkost. per innb. 2012, SSB	6 Kommunes tørrelse 2012	7 Org. 2012, 5 kat.	8 Org. 2012, 2 kat	9 Politisk regime 2012	10 Tjeneste- volum
Gjennomsnitt	160,17	11530	0,98	140,24	181,63	11777	1,95	.12	,17	822719,72
Median	136,00	4763	1,00	107,00	148,50	4619	2,00	.00	,00	363277,00
St.avvik	97,310	34129	,147	115,933	141,42	36107	,744	.327	,376	2532239,477
Kurtosis	11,454	152,931	40,981	5,181	5,946	200.467	1,866	3,442	1,133	231,915
Minimum	30	232	0	10	4	209	0	0	0	36497
Maksimum	905	508726	1	689	943	623966	4	1	1	45467670
Missing N	120	120	409	205	11	0	0	0	10	2
Valid N	309	309	20	224	418	429	429	429	419	427
Skjevhet	2,443	11,313	-6,541	2,408	2,095	12,737	0,793	2,329	1,769	13,870

1 Revisjonskostnad per innbygger i 2000 korrigeret med kommunal deflator i årene fra 2000-2012.

2 Kommunestørrelse 2000

3 Organisering 2000

4 Revisjonskostnad per innbygger 2012

5 Revisjonskostnad per innbygger i 2012, tall fra SSB (Statistisk sentralbyrå). Inkluderer kostnader til kontrollutvalg og kontrollutvalgssekretariat.

6 Kommunestørrelse 2012

7 Organisering 2012, i 5 kategorier

8 Organisering 2012, i 2 kategorier

9 Politisk regime 2012

10 Tjenestevolum, brutto driftsinntekter for kommunene i 2012



## 4.2 Bivariat analyse:

Hensikten med en bivariat analyse er å se hvordan enhetene fordeler seg samtidig på begge variablene (Johannessen mfl. 2011, s. 314). Hvor store er revisjonskostnadene for de kommunene som har organisert revisjonen i henholdsvis egen regi, samarbeid eller konkurranse. En bivariat analyse vil si noe om enhetenes fordeling på kombinasjon av de to variablene.

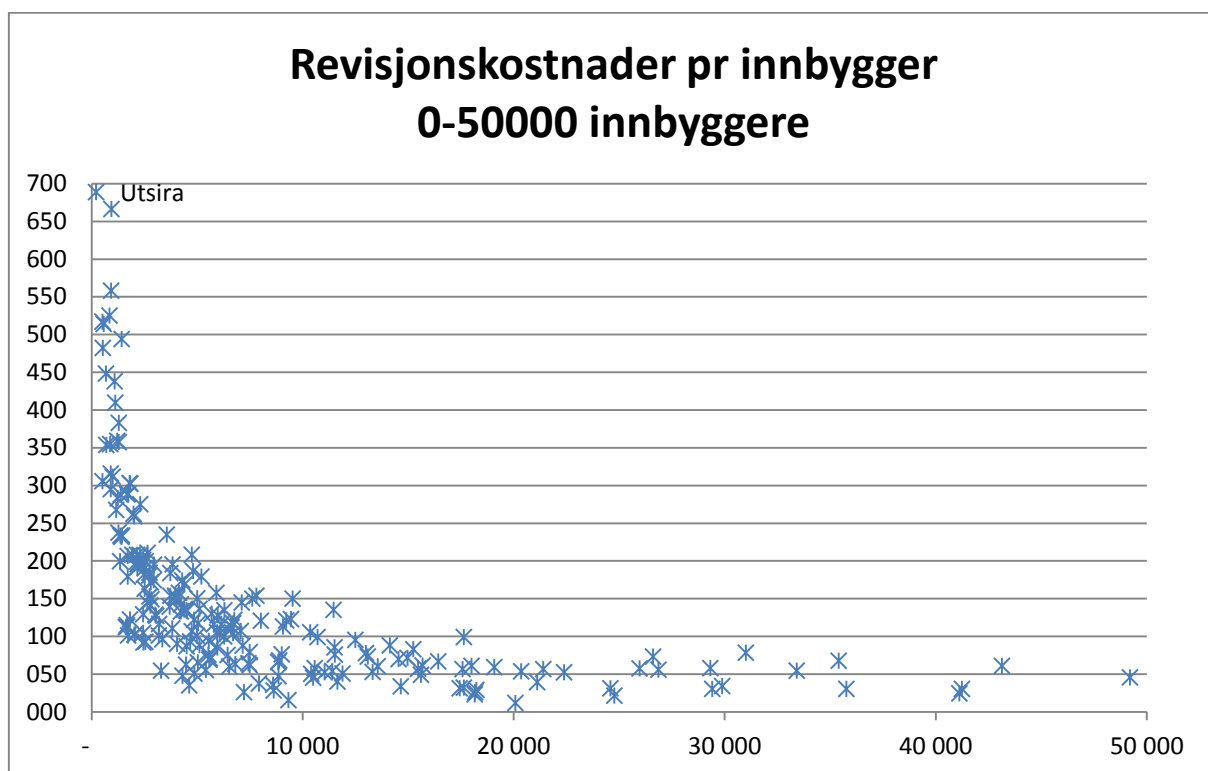
### 4.2.1 Revisjonskostnader per innbygger i 2000 og 2012 og kommunestørrelse

**Tabell 4 Kommunestørrelse og revisjonskostnader per innbygger i 2000 og 2012**

Kommunestørrelse	Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2000 (korrigert med kommunaldeflator).			Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2012 (egne tall).			Gjennomsnittlige revisjons- og kontrollkostnader per innbygger i 2012 (tall fra SSB).		
	Antall kommuner totalt	Rev.ko stn.	St.av vik	Antall kommuner totalt	Rev.ko stn.	St.av vik	Antall kommuner totalt	Rev.ko stn.	St.av vik
Liten	161	214,02	105,11	107	213,84	127,87	220	260,68	152,58
Mellomstor	114	108,29	34,72	86	81,57	37,05	146	104,84	40,27
Stor	34	79,13	21,85	31	48,94*	20,95	52	62,83	27,28
Totalt	309	160,17	97,31	224	140,24	115,93	418	181,63	141,43

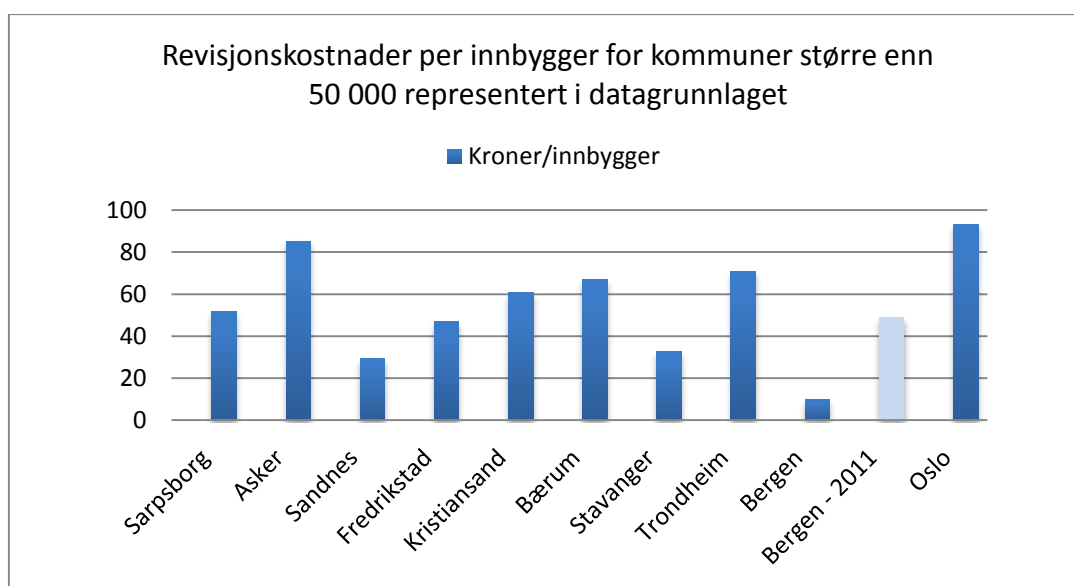
\*Uten Bergen ville revisjonskostnaden per innbygger i gruppe 3 vært 50,23 kr.

**Figur2 Revisjonskostnader per innbygger i kommuner med 0-50 000innbyggere**



Spredningsdiagrammet viser at stordriftsfordelene reduseres fra ca. 10 000 innbyggere.

**Figur 3: Revisjonskostnader per innbygger for kommuner større enn 50 000 representert i datagrunnlaget.**



Bergen er synliggjort med revisjonskostnader per innbygger i 2011, forut for konkurranseutsettingen av den kommunale revisjonstjenesten i 2012.

Denne oppgaven bygger på undersøkelsen som ble gjennomført av Johnsen mfl. I 2000. I undersøkelsen fra 2000 ble det konkludert med at revisjonskostnader per innbygger synker med økende kommunestørrelse inntil 10000 innbyggere. Ved en kommunestørrelse på 10000 innbyggere viste det seg at kostnadskurven igjen gikk oppover. Dette ble forklart med at stordriftsfordelene ble tatt ut inntil 10000. Disse funnene er utgangspunktet for denne undersøkelsen 12 år etter og vår første hypotese har derfor ordlyden:

*Hypotese 1: Revisjonskostnader pr innbygger synker med økende kommunestørrelse.*

Det er marginale forskjeller mellom revisjonskostnader per innbygger i de små kommunene (kategori 1) mellom 2000 og 2012. Kun 0,18 kr skiller de to fra hverandre (214,02-213,84=0,18). For de små kommunene i SSB sine tall er kostnaden vesentlig høyere (260,68). Strengt tatt måler SSB sine tall også kontroll- og sekretærkostnadene og det kan forklare de store forskjellene i kostnadsnivået. For de mellomstore kommunene i gruppe 2 faller kostnadene fra 108,29 i 2000 til 81,57 i 2012, dvs en nedgang på kr 26,72 kr i gjennomsnitt per innbygger i gruppen. I gruppe tre, de store kommunene faller kostnaden ytterligere. Prisen i 2000 var 79,13, denne sank til 48,94 i 2012. Dette er hele kr 30,19 kr. Analysen viser at hypotese 1 kan bekreftes.

*Konklusjon: Revisjonskostnader pr innbygger synker med økende kommunestørrelse.*

#### *4.2.2 Revisjonskostnader per innbygger i 2000 og i 2012 og organisering*

I debatten om hvilke organisasjonsformer som er mest hensiktsmessig å bruke for den kommunale revisjonen trekkes temaer som kostnader, kvalitet, uavhengighet og politisk ideologi opp som begrunnelser for valg av ulike organisasjonsformer. I undersøkelsen som Johnsen mfl. gjennomførte i 2000 ble det konkludert med at det var kommunene som hadde egen kommunerevisor som hadde lavest revisjonskostnader per innbygger. Johnsen mfl. (2000, 233) konkluderte med at det var organisasjonsformen med egen revisor som gjorde mest nytte av stordriftsfordeler.

Det foreligger i dag ingen sikker statistisk kunnskap om konkurranseutsetting av den kommunale revisjonen lønner seg. Det er nettopp formålet med denne analysen. Er det mulig

å avdekke om kommuner som har konkurranseutsatt sin kommunale revisjon har lavere kostnader enn kommuner som velger en annen organisasjonsform. Derav utledes hypotese 2:

*Hypotese 2: Kommuner som konkurranseutsetter har lavere revisjonskostnader*

Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2000 (Opprinnelige tall).				Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2000.(1)		Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2012 (Våre tall)				Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2012 (Våre tall).				Gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger i 2012 (Tall fra SSB).		
Org, 2	Totalt	Gj.snitt	St.avvik	Gj.snitt	St.avvik	Org,,3	Totalt	Gj.snitt	St.avvik	Org,4	Totalt	Gj.snitt	St.avvik	Totalt	Gj.snitt	St.avvik
0	9	77,08	38,52	124,44	62,18	0	5	76,40	11,99	0	5	76,40	11,92	5	80,00	6,52
1	289	96,77	58,49	156,17	94,39	1	173	153,50	112,37	1	38	167,97	111,95	85	177,05	120,11
			58,04			2	46	97,30	123,76	2	135	149,42	112,57	277	193,82	144,13
										3	20	110,45	171,88	26	141,38	194,77
										4	26	87,19	69,80	25	124,40	97,64
Total	298	96,18	93,67	155,21	93,67		224	140,24	115,9	Total	224	140,24	115,93	418	181,63	141,43
<b>Revisjonskostnader per innbygger i 2012, uten Bergen</b>						<b>Org, 5</b>	<b>Totalt</b>	<b>Gj.snitt</b>	<b>St.avvik</b>	<b>Org,5</b>	<b>Totalt</b>	<b>Gj.snitt</b>	<b>St.avvik</b>			
						0	5	76,40	11,99	0	5	76,40	11,99			
						1	173	153,50	112,37	1	37	171,05	111,84			
						2	45	99,24	124,45	2	135	149,42	112,57			
										3	19	115,74	174,91			
										4	27	85,96	68,74			
Total							223	140,82	115,86		223	140,82	115,86			

**Tabell 5: Revisjonskostnader per innbygger i 2000 og 2012 og organisering korrigert med kommunal deflator fra 2000 til 2012.**

1. Organisasjonsformer i 2000: Kategorien 0 i 2000 er egen revisor, 1 er samarbeid, §27 og IKS.
2. Organisasjonsformer i 2012: Kategorien 0 i 2012 er egen revisor, 1 er samarbeid (§27 og IKS), 2 er konkurranseutsatt (Helt eller delvis).
3. Organisasjonsformer i 2012: Kategorien 0 i 2012 er egen revisor, 1 er §27 i kommuneloven, 2 er IKS, 3 er helt konkurranseutsatt, 4 delvis konkurranseutsatt.
4. Tallene er kontrollert for Bergen.

I tallmaterialet har det endrede kostnadsnivået for Bergen blitt lagt inn med helårseffekt. Bergen er lagt inn med 2013 tall korrigert til 2012. Fordi Bergen sitt kostnadsnivå avviker så mye fra de øvrige kommunene velger vi derfor å kjøre egne egen analyse uten Bergen, for å se hvordan dette slår ut.

De kommunene som hadde valgt egen kommunerevisor i 2000 hadde et kostnadsnivå per innbygger på kr 77,07. Dette var kostnadsnivået som gjaldt i 2000. Når vi korrigerer tallene fra 2000 med kommunal deflator øker kostnaden til 124,44. For å kunne sammenligne med tall fra 2012 er det nødvendig med en korrigerende av tallverdiene. Vi har valgt å benytte kommunal deflator. I 2012 ser vi at de som valgte å organisere revisjonen med egen kommunerevisor endte opp med en revisjonskostnad per innbygger på kr 76,40. Dette er en betydelig nedgang over en tolvårsperiode i kostnadsnivået. Kommunene som hadde valgt en samarbeidsform (§27 eller IKS) i 2000 hadde et opprinnelig kostnadsnivå på kr 96,77. Korrigerte tall for 2000 viser at kostnaden sett fra dagens kostnadsnivå ville tilsvart kr 156,17. For å kunne sammenligne tallmaterialet knyttet til organisering mellom 2000 og 2012 ble variablene organisasjon fra 2012 delt i 3, fra verdi 0 til verdi 2. I gruppe 0 blir de som har revisjon i egen regi, i gruppe 1 legges enheter i kategori §27 eller IKS, og i gruppe 2 legges enheter som helt eller delvis har konkurranseutsatt. Da viser resultatene at den gjennomsnittlige kostnaden per innbygger for samarbeidsformene blir kr 153,50. Den siste tabellen over er organisert dagens organisasjonsformer fra 0 til 4. Når organisasjonsvariabelen deles i 4 ser man fortsatt at de kommunene som har valgt egen revisor har det laveste kostnadsnivået (76,40kr). De kommunene som velger delvis å konkurranseutsette sin kommunale revisjon har nest lavest kostnadsnivå med kr 87,19 i gjennomsnittlig revisjonskostnader per innbygger. Mest kostbart er det for de kommunene som i 2012 har valgt å organisere sin kommunale revisjon etter §27 i kommuneloven. Disse kommunene ender opp med en gjennomsnittskostnad på kr 167,97. Det er i 2012 fortsatt de kommunene som har revisjonen i egen regi som har lavest kostnader. De kommunene som har konkurranseutsatt sin kommunale revisjon, har nest lavest kostnadsnivå i den bivariate analysen. Analysen viser at hypotesen må avvises.

*Konklusjon: Kommuner som konkurranseutsetter har ikke de laveste revisjonskostnadene.*

#### 4.2.3 Kommunestørrelse og organisering i 2012

Undersøkelsen til Johnsen mfl. fra 2000 viste at de aller fleste kommuner valgte en samarbeidsform fremfor egen kommunerevisor. Antall kommuner som hadde en egen

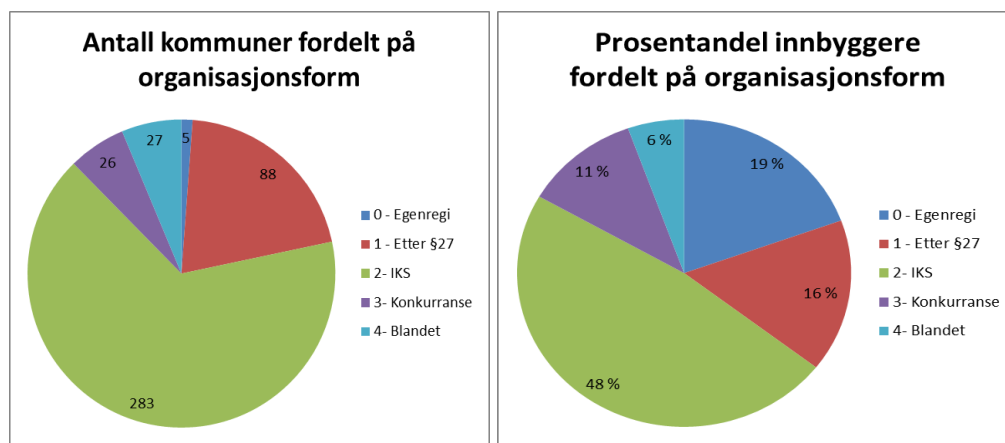
kommunerevisor var 9 i 2000. Analysen fra 2000 viste at stordriftsfordelene uttømmes ved ca. 10 000 innbyggere. Johnsen mfl. konkluderte med at de store kommunene valgte å beholde revisjonen i egen regi, da de i bedre grad enn mindre kommuner klarte å ivareta stordriftsfordelene på egenhånd. Fra disse erfaringene utledes hypotese 3:

*Hypotese 3: Konkurransetsetting velges i liten grad i de store kommunene.*

**Tabell 6 Bivariat analyse av kommunestørrelse og organisering**

Kommune- størrelse	Antall kommuner totalt	Egen regi	Kommune- lovens §27	Interkommunalt selskap (IKS)	Konkurranse	Blanding
1 (Inntil 4999)	229 (53,4)	0 (0%)	48 (11,2%)	158 (36,8%)	13 (3,0%)	10 (2,3%)
2 (5000-19999)	147 (34,3)	1 (0,2%)	29 (6,8%)	98 (22,8%)	6 (1,4%)	13 (3,0%)
3 (20 000 <)	53 (12,4)	4 (0,9%)	10 (2,3%)	28 (6,5%)	7 (1,6%)	4 (0,9%)
Sum	429 (100,0)	5 (1,2%)	87 (20,3%)	284 (66,2%)	26 (6,1%)	27 (6,3%)

**Figurer 3 og 4 Antall kommuner fordelt på organisasjonsform og prosentandel innbyggere fordelt på organisasjonsform.**



Det var 429 kommuner i 2012. For variablene kommunestørrelse og organisering har vi full oversikt over alle enhetene i universet norske kommuner. Totalt 5 kommuner hadde fortsatt sin egen kommunerevisor i 2012. Samarbeidsmodell i tråd med Kommunelovens § 27 hadde totalt 88 kommuner valgt. Av disse var 48 små kommuner med under 5000 innbyggere og bare 10 av landets større kommuner (flere enn 20 000 innbyggere) valgte denne formen for

organisering. Bruk av selskapsformen interkommunalt selskap (IKS) ble i 2012 benyttet av totalt 284 kommuner og er uten tvil den mest benyttede organisasjonsformen blant norske kommuner. 26 kommuner hadde valgt å konkurransesutsette sin kommunale revisjon fullstendig og like mange har valgt å delvis konkurransesutsette sin kommunale revisjon. For de kommunene som helt eller delvis har valgt å konkurransesutsette finner vi kun 11 i gruppen store kommuner (fra 20 000 innbyggere og oppover), mens tallene for små er totalt 23 og mellomstore er 18. Nå skal det sies at kun 53 kommuner faller innenfor kategorien store kommuner, mot 229 i kategorien liten og 147 i kategorien mellomstor. Prosentandelen av små kommuner som helt eller delvis har konkurransesutsatt sin kommunale revisjon er 5,3 (3,0+2,3). Prosentandelen av mellomstore kommuner som helt eller delvis har konkurransesutsatt sin kommunale revisjon er 3,4 (1,4+3,0). Prosentandelen store kommuner som har helt eller delvis konkurransesutsatt sin kommunale revisjon er 2,5(1,6+0,9). Det er marginale forskjeller mellom kommunene når det gjelder prosentandelen som har valgt konkurransesutsetting som organisasjonsform. Hypotesen som ble formulert innledningsvis, handlet om en forventning om at det er en liten andel av de store kommunene som har konkurransesutsatt sin kommunale revisjon. Analysen har vist at kun 2,5 % av de store kommunene har valgt konkurransesutsetting som organisasjonsform. Hypotesen kan derfor bekreftes.

*Konklusjon: Konkurransesutsetting velges i liten grad i de store kommunene.*

#### *4.2.4 Politisk regime og organisasjonsform*

Spørsmålet om det offentlige selv skal produsere sine tjenester eller om oppgavene skal konkurransesutsettes er politisk kontroversielt. Det går en tydelig skillelinje mellom høyre- og venstresidens syn på dette spørsmålet. Debatten i kommunepolitikken har kanskje høyest temperatur knyttet til konkurransesutsetting av helse- og sosialtjenester. FAFO har i sin undersøkelse av norske kommunepolitikeres holdninger til konkurransesutsetting konkludert med at det de kaller konkurranseskeptiske politikere er mer positive til konkurransesutsetting av revisjonstjenester (Alsos m.fl. 2013). Allikevel er det kun 2 prosent av kommunepolitikere som deltok i undersøkelsen som oppgir at de vurderer å sette revisjonen ut på anbud (Alsos m.fl., 2013, 38).

Tema konkurransesutsetting er politisk kontroversielt. Når FAFO finner at norske konkurranseskeptiske politikere er mer positive til konkurransesutsetting av revisjonstjenester er det likevel interessant å undersøke om skepsisen i det klassiske skillet mellom høyre- og



venstresidens syn på konkurranseutsetting slår ut i de praktiske politiske valgene som blir fattet knyttet til valg av organisasjonsform. Derav utledes følgende hypotese:

*Hypotese 4: Kommuner som er styrt av et sosialistisk politisk regime velger i mindre grad konkurranseutsetting som organisasjonsform.*

**Tabell 7: Bivariat analyse av politisk regime og organisasjonsform**

Organisering	Politisk regime				
	% Ikke sosialistisk	N	% Sosialist	N	%
0=egen regi	0,9	4	0,2	1	1,2
1=§27	16,4	70	4,0	17	20,4
2=IKS	54,8	234	11,2	48	66,0
3=Konkurranseutsatt	5,6	24	0,5	2	6,1
4=Delvis konk.	4,9	21	1,4	6	6,3
	82,7	353	17,3	74	100,0

Resultatene fra tabellen viser at de kommunene som har et sosialistisk regime i perioden forut for vår måling i svært liten velger å konkurranseutsette sin kommunale revisjon. Kun 2 kommuner med sosialistisk regime har valgt dette. Kun 6 kommuner som har sosialistisk regime har valgt å delvis konkurranseutsette den kommunale revisjonen. For de kommunene som har et ikke-sosialistisk regime i perioden forut for vår måling, er resultatene vesentlig høyere. 24 kommuner har valgt å konkurranseutsette og 21 har valgt å delvis konkurranseutsette den kommunale revisjonen. Disse funnene bekrefter derfor hypotese 4.

*Konklusjon: Kommuner som er styrt av et sosialistisk politisk regime velger i mindre grad konkurranseutsetting som organisasjonsform.*

#### 4.2.5 Bivariat korrelasjon

Korrelasjon er et mål på samvariasjon mellom to variabler (Johannessen mfl. 2011, s. 320). Pearsons produktmomentkorrelasjon, kalt Pearsons  $r$  sier noen om hvor sterk lineær sammenheng det er mellom to variabler. En positiv korrelasjon finner vi der hvor enheter som har en høy verdi på den ene variabelen også har en høy verdi på den andre. I denne oppgaven kan det tenkes at konkurranseutsetting samvarierer med lave kostnader til revisjonsutgifter (som vil komme til uttrykk med en negativ pearsons  $r$ . Pearsons  $r$  sier både noe om positiv eller negativ samvariasjon og om styrken på samvariasjonen, som varierer mellom  $-1$  og  $+1$ . Verdien  $+1$  angir at det er fullstendig positivt sammenfall mellom verdiene på variablene, mens  $-1$  angir at det er fullstendig negativ sammenheng mellom verdiene. En korrelasjon på null er en indikasjon på at det ikke eksisterer noen lineær sammenheng mellom variablene. (Johannessen mfl. 2011, 321-322).

I en streng definisjon av årsakssammenheng mellom to fenomener forutsetter at årsaksvariabelen både er en nødvendig og en tilstrekkelig forklaring på effektvariabelen. (Johannessen mfl. 2011, 324).

Det er likevel vanskelig å konkluderer innenfor samfunnsfagene spesielt, med at sammenhenger mellom to fenomener er kausale. Dette henger sammen med at man ikke kan være sikker på at man har kontrollert for alle andre relevante variabler. (Johannessen mfl. 2011, 328).

**Tabell 8: Bivariat korrelasjonsmatrise for alle variabler**

Bivariat korrelasjonsmatrise for alle variablene i analysen:	1 Revkost per innb 2000	2 Organisering 2000	3 Revkost. per innb. 2012	4 Revkost. per innb. 2012, SSB	5 Kommunestørrelse 2012	6 Organisering 2012, 2 kategorier	7 Organisering 2012, 5 kategorier
1 Kommunestørrelse 2000	-.204**	-.013					
2 Organisering 2000	.020						
3 Revkost. per innb. 2012	-.854**						
4 Revkost. per innb. 2012, SSB			.928**				
5 Kommunestørrelse 2012			-.189**	-.215**			
6 Organisering 2012 2 kategorier		.028	-.189**	-.128**	.044		
7 Organisering 2012 5 kategorier			-.057	-.065	-.126**	.764**	
8 Politisk regime 2012			.038	.038	-.054	-.074	-.048

\*\*=signifikant på 99-prosents nivå ( $p \leq 0,01$ ). \*=signifikant på 95-prosents nivå ( $p \leq 0,05$ ).

I forholdet mellom revisjonskostnad per innbygger i 2000 og kommunestørrelse i 2000 finner vi en svak negativ korrelasjon på (-.204). Beregningene viser at samvariasjonen er signifikant på 99 % nivå. Dette bekrefter tidligere studiers funn at revisjonskostnad per innbygger synker med økende kommunestørrelse. Samvariasjonen mellom revisjonskostnader per innbygger i 2000 og revisjonskostnader per innbygger i 2012 er så høy negativ at den nærmer seg fullstendig negativ sammenheng (-.854). Dette kan forklares ved at målingen som er gjennomført er på samme type kostnad og samme enheter på to ulike tidspunkt. At sammenhengen er høy negativ betyr at utviklingen på kostnadsnivået er fallende i perioden 2000 til 2012. Dette finner vi også når vi sammenligner våre tall for revisjonskostnad per

innbygger med tallene fra SSB, da er også samvariasjonen så negativ at den nærmer seg en fullstendig positiv sammenheng (-.928). Her måles jo i praksis samme fenomen på samme tid, så dette er i hovedsak en bekreftelse på at datainnsamlingen i stor grad samvarierer. Pearsons r kvadrert er signifikant på 99 % nivå for samvariasjonen mellom revisjonskostnader per innbygger i 2000 og i 2012, og for våre tall og SSB sine tall i 2012. Samvariasjonen mellom revisjonskostnader per innbygger i 2012 og kommunestørrelse er svakt negativt korrelert, -.189. Samvariasjonen mellom kommunestørrelse og organisasjonsform i 2012 har en svak negativ sammenheng på (.126). Denne samvariasjonen er signifikant på 99 % nivå. Dette betyr at kommunens størrelse ikke har betydning for valget av organisasjonsform som velges for den kommunale revisjonen. Det er videre en svak negativ sammenheng mellom revisjonskostnader per innbygger og organisasjonsform (2 kategorier), (-.189). Dette funnet styrkes ikke av at det ikke er noen korrelasjon mellom revisjonskostnader per innbygger og organisasjonsform når variabelen organisasjonsform er delt inn i 5 kategorier-.057. Sistnevnte variabel gir et vesentlig bedre bilde for variasjonen innenfor kategorien organisasjonsform. At denne korrelasjonen nærmer seg 0 (-.057) og dermed karakteriseres som veldig svak, tilsier en varsom tolkning av korrelasjonen mellom revisjonskostnader per innbygger og organisasjonsform (2 kategorier). Når variablene organisering fra 2012 sjekkes mot hverandre resulterer det i en sterk positiv sammenheng (.764). Variablene organisasjon er jo samme variabel, som er inndelt i ulike grupper, men som måler samme fenomen. Samvariasjonen er signifikant på 99 % nivå. Fra tallene som er hentet fra SSB er det en svak negativ korrelasjon mellom revisjonskostnader per innbygger og kommunestørrelse (-.215). Korrelasjonen er signifikant på 99 % nivå. Dette funnet samsvarer med funnet på våre egne tall og kommunestørrelse (-.189). I SSB sine tall finner vi også en svak negativ korrelasjon mellom revisjonskostnader og organisasjonsform (2 delt), (-.128). Dette funnet er signifikant på 99 % nivå. Igjen må dette funnet ses i sammenheng med at det er en veldig svak korrelasjon mellom revisjonskostnader per innbygger (SSB) og organisasjonsform (5 kategorier), (-.057).

#### *4.2.6 Regresjonsmodell for differanse i revisjonskostnader per innbygger mellom 2000 og 2012, organisasjonsform, kommunestørrelse og politisk regime*

Det er bare mellom variablene revisjonskostnader at det har blitt foretatt en differanseberegning. De øvrige variablene gjelder for data i 2012. Dette gjør analysen til en grovmasket statistisk analyse.

Resultatene av regresjonsanalysen viser at justert R-kvadrert er for lav for at modellen kan sies å ha særlig god forklaringskraft (0,015). Kommunestørrelse har svært begrenset betydning for revisjonskostnadene per innbygger. Kommunestørrelse er signifikant på 90 % nivå, beta er -0,134. Variabelen organisasjon har også svært begrenset betydning for utviklingen i kostnadsnivået til kommunal revisjon. Organisasjon er signifikant på 90 % nivå, beta er -0,134. Uansett hvilken organisasjonsform kommunene har valgt, så har de hatt en kostnad på 83,82. Kommuner som har konkurranseutsatt, har hatt 29,06 kr mindre i revisjonskostnader per innbygger over tid (målt som differansen i kostnad mellom 2000 og 2012), enn kommuner som har valgt en annen organisasjonsform. Analysen viser at hypotese 6 kan bekreftes.

*Konklusjon: Revisjonskostnadene pr. innbygger har gått ned fra 2000 til 2012 korrigert med kommunal deflator for perioden*

### **4.3 Multivariat regresjon**

Multivariat regresjonsanalyse er en avansert teknikk for å sammenligne gjennomsnitt på en avhengig variabel for ulike grupper av respondenter ved ulike verdier på en eller flere uavhengige variabler. (Johannessen mfl. 2011, s. 329). I vår oppgave ønsker vi å finne ut hvordan gjennomsnittlige revisjonskostnader per innbygger samvarierer med valg av organisasjonsform på den kommunale revisjonen, eller med kommunestørrelse. Regresjonsanalyse er også egnet til å kontrollere for mulige spuriøse sammenhenger (Johannessen mfl. 2011, s. 335).

Regresjonsanalysen kan benyttes til flere formål. Den kan brukes til å beskrive forskjeller i forventede verdier på avhengig variabel ut fra ulike verdier på uavhengig variabel. Til å beregne hvordan enheter med ulike verdier på de uavhengige variablene forventes å skåre på den avhengige variabelen (prediksjon). Den kan også brukes til å årsaksforklare variasjonen i den avhengige variabelen (Johannessen mfl. 2011, s. 335).

Korrelasjonskoeffisienten (Pearsons r) forteller hvor sterk en lineær sammenheng det er mellom to variabler. Den sier likevel ingenting om hvor god regresjonsmodellen er. For å finne ut av hvor stor andel av variasjon i den avhengige variabelen som skyldes variasjon i den uavhengige variabelen får vi svar på ved å beregne R kvadrert. (Johannessen mfl. 2011, s. 345). R kvadrert varierer mellom 0 og 1. Desto nærmere 1, desto mer forklarer den

uavhengige variablene variansen i den avhengige. Da vil det være ingen spredning rundt regresjonslinjen. R kvadrert gjelder for prediksjoner i utvalget og kan ikke uten videre generaliseres til populasjonen. Videre må R kvadrert med varsomhet sammenlignes mellom forskjellige utvalg. (Johannessen mfl. 2011, s. 347).

Regresjonskoeffisienten viser hvor mye av den avhengige variabelen i gjennomsnitt endres dersom den uavhengige variabelen øker med 1 enhet. (Johannessen mfl. 2011, s. 348). Den ustandardiserte regresjonskoeffisienten (B) viser at effekten er uttrykt med de opprinnelige målestokkene for variablene, som eks. kroner, kg, liter, innbyggere osv. (Johannessen mfl. 2011, s. 348). Fordi variablene kan ha ulike målestokk blir det derfor ikke mulig å konkludere med at den variabelen som har høyest ustandardiserte koeffisienten er den viktigste, fordi målene kan være umulige å sammenligne direkte.

Den standardiserte regresjonskoeffisienten (kalt betavekt) er et alternativ til den ustandardiserte (Johannessen mfl. 2011, s. 348). Den standardiserte regresjonskoeffisienten tar utgangspunkt i at alle variabler har en felles målestokk for observasjonenes verdier, nemlig standardavvik. Den standardiserte regresjonskoeffisienten viser hvor mange standardavvik den avhengige variabelen endrer seg med når den avhengige variabelen øker med et standardavvik. (Johannessen mfl. 2011, s. 348). Dersom en skal sammenligne for ulike utvalg forutsetter det at et standardavviks endring innebærer samme endring på alle typer uavhengige variabler. Dette er en høyst tvilsom forutsetning. (Johannessen mfl. 2011, s. 349).

F-verdien (F-test) brukes til å teste om samtlige regresjonskoeffisienter er lik null eller om minst en av regresjonskoeffisientene er forskjellig fra null. (Johannessen mfl. 2011, s. 349).

I regresjonsanalysen under er vi opptatt av å finne ut av om kommuner som velger å konkurranseutsette sin kommunale revisjon fortsatt har lavere revisjonskostnader enn de som velger andre organisasjonsformer, når vi kontrollerer for de andre uavhengige variablene vi har inkludert i analysen. Derav avledes følgende hypotese 5:

*Hypotese 5: Kommuner som konkurranseutsetter har lavere revisjonskostnader, kontrollert for kommunestørrelse og politisk regime.*

Videre er det et mål for denne analysen å avdekke i hvilken grad det har vært en nedgang i revisjonskostnadene per innbygger fra 2000 til 2012. I den bivariante analysen konkluderte vi

med det. Den bivariate analysen tar ikke høyde for spuriøse sammenhenger eller hvor god modellen vi legger til grunn er i forhold til å forklare sammenheng mellom variablene.

I regresjonsanalysen ønsker vi derfor å kontrollere for de uavhengige variablene og se på hvordan differansen mellom revisjonskostnader per innbygger i 2000 korrigert til 2012 verdi, og revisjonskostnader per innbygger i 2012, har utviklet seg over tid.

*Hypotese 6: Revisjonskostnadene pr. innbygger har gått ned fra 2000 til 2012 korrigert med kommunal deflator for perioden.*

**Tabell 9: Multivariate regresjonsanalyser**

	Revisjonskostnader per innbygger i 2000		Revisjonskostnader per innbygger i 2012		Endring i revisjonskostnader per innbygger fra 2000-2012	
	B	Beta	B	Beta	B	Beta
0 Konstantledd	135,61		157,84		83,82	
Kommunestørrelse I 2000	-0,001	-0,194				
Organisering2000	29,95	0,049				
Kommunestørrelse i 2012			0,000	-0,185***		-0,134*
Konkurransen i 2012 dikotom			-53,97	-0,189***	-29,06	-0,134*
Politisk regime			7,61	0,024	-3,04	-0,012
F-verdi	6,303		5,593		1,829	
Justert R2	0,035		0,060		0,015	

\*\*\* = Signifikant på 99-prosents nivå ( $p \leq 0,01$ )

\*\*= Signifikant på 95-prosents nivå ( $p \leq 0,05$ )

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



#### *4.3.1 Regresjonsmodell for revisjonskostnader per innbygger i 2012, organisasjonsform, kommunestørrelse og politisk regime*

Resultatene av regresjonsanalysen viser at justert R-kvadrert er lav for at modellen kan sies å ha noe særlig forklaringskraft. Kommunestørrelse har også betydning for revisjonskostnadene per innbygger. Kommunestørrelse er signifikant på 99 % nivå. Beta er på -0,85. Variabelen organisasjon er signifikant på 99 % nivå, beta -0,89. Dette betyr at organisasjon er viktig for å forklare variasjon i revisjonskostnader per innbygger. Det trenger likevel ikke bety at konkurranseutsetting er svaret på hvordan en skal få lave revisjonskostnader per innbygger. Uansett hvilken organisasjonsform kommunene valgte i 2012, så hadde de en kostnad på 157,84 (konstantleddet). Analysen viser videre at kommuner som har konkurranseutsatt sine tjenester i 2012 har hatt 53,97 kr mindre i kostnader per innbygger enn kommuner som har valgt en annen organisasjonsform for sin kommunale revisjon. Analysen viser at hypotese 5 kan bekreftes.

*Konklusjon: Kommuner som konkurranseutsetter har lavere revisjonskostnader, kontrollert for kommunestørrelse og politisk regime.*

## 5 Drøfting

Resultatene er i kapittel 4 analysert i forhold til hypotesene som ble presentert i del 2.4.1.

Revisjonskostnadene per innbygger sank fra 2000 til 2012. Størst var reduksjonen i kostander for de kommunene som hadde konkurranseutsatt revisjonen. Etter korrigering av kroneverdi til 2012-nivå er reduksjonen 29,06 kroner/innbygger for disse kommunene. I analysen er det også vist at revisjonskostander per innbygger synker med økende kommunestørrelse inntil et innbyggertall på ca 10 000. (Figur 2). Kommunens organisering av revisjonen er kartlagt.

Trenden er fortsatt at majoriteten av kommunene velger samarbeidsløsninger.

Kommunestørrelse har relativt lite å si for valg av organisering, men, med unntak av Andøy kommune, er det kun de store kommunene som velger å beholde revisjonen i egenregi.

Oppgavens teoretiske fundament er transaksjonskostnadsteori. Oppgavens sentrale begrep, revisjonskostnader og organisering, blir i dette kapitlet drøftet i et transaksjonsteoretisk perspektiv. Det som varierer er hvilken organisering som er valgt, og hvor store kostnadene er. Kommunestørrelsen er gitt, og kommenteres derfor i liten grad videre, med unntak av stordriftsfordelens muligheter. I TKT er et viktig poeng vurderingen av hvilke organisasjonsformer som har den optimale balanse mellom transaksjons- og produksjonskostnader. Grenseoppganger og uavhengighet blir også drøftet.

### 5.1 Konkurransetsetningsprosessen i Bergen

I Bergen kommune sank revisjonskostnadene med nærmere 80 % etter at revisjonen ble konkurranseutsatt. Kommunes prosess med konkurranseutsetting har fått mye offentlig oppmerksomhet gjennom media. En kort redegjørelse for noen av momentene i debatten er derfor gjengitt for å bidra til å belyse relevante aspekter til diskusjonen om kommunal revisjon i et TKT- perspektiv.

Bergen kommune organiserte revisjonen i egenregi frem til den ble konkurranseutsatt i 2012. Debatten om, og prosessen med, å gjennomføre konkurranseutsetting av revisjonen i Bergen ble beskrevet som kontroversiell, med steile politiske fronter. Bystyrets flertallskonstellasjon, bestående av H, Frp og KrF vedtok med en stemmes overvekt, og i strid med kontrollutvalgets enstemmige innstilling om å etablere et IKS, å konkurranseutsette kommunens revisjon. Et interessant aspekt ved diskusjonen i pressen i 2011 var at debatten først og fremst tematiserte revisjonens uavhengighet og kvalitet– fremfor kostnader og kvalitet.(Bergensavisen 17.10.2011, Rambøl, 2011) I 2014 har debatten igjen kommet opp.

Denne gangen vurderes revisjonskostnader sammen med kvalitet og uavhengighet.  
(Kommunal Rapport 27.mars, 3. april og 10.april 2014)

## **5.2 Organisering og transaksjonskostnadsteori**

Prosesen i Bergen inneholdt alle de tre hovedformene for organisering som kan identifiseres i transaksjonskostnadsteori. Det TKT omtaler som en hierarkisk modell er representert ved at Bergen frem til 2012 gjennomførte revisjonen i egenregi. Bystyret valgte i 2011 å gå inn for en markedsbasert løsning med ekstern produksjon av revisjonstjenestene. Kontrollutvalgets innstilling til bystyret var imidlertid det som i TKT kan omtales som en hybridløsning – gjennom etablering av et interkommunalt selskap.

Disse tre modellene styres henholdsvis innenfor et hierarki (egenregi), som en relasjonell kontrakt (hybridløsningen i det foreslåtte interkommunale selskapet,) eller ved hjelp av kontraktstyring (markedsløsningen.) Denne forskjellen i styringsmekanismer for de ulike organisasjonsformene var sentral i uavhengighetsdiskusjonen mellom politikerne.

### *5.2.1 Egenregi*

Det er nå kun 5 kommuner som driver revisjon i egenregi. Dette tallet er nærmest halvert fra 2000 hvor 9 kommuner hadde valgt denne organisasjonsformen. I 2012 ser vi at det nå kun er 4 store kommuner, Oslo, Trondheim, Bærum og Asker som fortsatt opprettholder denne funksjonen. (I tillegg valgte Andøy kommune å gå ut av et revisjonssamarbeid og ansette egen revisor i 2007.) Egenregi velges primært av store kommuner som selv kan utnytte stordriftsfordeler både med hensyn til kostnader og kompetanse. En av respondentene utdyper at:

revisjonen tar ikke rådgivningsoppdrag, men det vil jo ligge mye reell rådgivning i planlegging, gjennomføring og rapportering av både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Av de samlede revisjonsressursene brukes...vel halvparten på forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

Dette sitatet kan tyde på at kommunerevisjonen bidrar aktivt i kommunens kontinuerlig forbedringsarbeid gjennom rådgivning og at de bruker en betydelig større andel av revisjonsressursene på forvaltningsrevisjon enn det som var det gjennomgående trekket for respondenter som oppga differensierte revisjonskostnader i denne undersøkelsen.

Siden kommunerevisjonen tildeles ressurser over bystyrets budsjett, og revisjonsplaner vedtas av bystyret selv, er det hevet over tvil at bystyret til en viss grad styrer og prioriterer revisjonens arbeid. Dette overordnede prinsippet gjelder på samme måte for interkommunale samarbeid og markedsløsninger. Generelt vil revisjonen følge myndighetskrav, revisjonsstandarder og øvrige oppgaver definert i kommunens egne vedtak. (Hierarkisk styring.) Den tilsynelatende uavhengigheten må derfor ivaretas gjennom reguleringer av grenseoppgangene for politisk- og administrativ ledelse og deres forhold til revisjonen. Dette kan gjøres gjennom utdypning av myndighetskrav i reglement og fullmaktstruktur som kommunestyret står ansvarlig for.

Rambøll (2011) påpeker at kontroll og revisjon, av hensyn til demokratiet, bør være hevet over partipolitiske strid. Åpenhet og enighet om prosedyrene, og tillit til den kontrollen som utøves bør ikke kunne styres av et flertall. Han argumenterer med dette for at nettopp åpenhet om prosessene og tillit til at kontrollen som utføres ikke er prisgitt et flertall er viktige kriterier for å ivareta den faktiske uavhengigheten.

### *5.2.2 Interkommunalt samarbeid*

Før dereguleringen i 2004 var alternativet til egenregi å utføre offentlig revisjon i samarbeid med andre kommuner (og fylkeskommuner.) Denne organisasjonsformen var i 2000 valgt av 422 kommuner, mens den i 2012 fortsatt er foretrukket for 371 kommuner.

Williamson (1985) fremhever at kommunene kan redusere transaksjonskostnadene ved å etablere langsiktige tillitsbaserte samarbeidsrelasjoner. Fordelene ved å inngå relasjonelle kontrakter og samarbeid er at kommunene vil oppnå noen av de samme stordriftsfordelene som egenregi innebærer. Flere av kommunene velger løsninger med en kombinasjon av samarbeidsløsninger og konkurranseutsetting. Analysen viser at disse kommunene kommer ut med de nest laveste revisjonskostnader per innbygger, (87,19 kr/innbygger).

Samarbeidsløsninger kan generelt bidra til å øke kompetanse både om revisjon og eventuelle innkjøp av enkelttjenester, for eksempel felles prosjekter innenfor forvaltningsrevisjon.

Tønsberg, Nøtterøy og Tjøme er eksempler på kommuner som driver hele anbudsprosessene i samarbeid, selv om kommunene inngår separate kontrakter med den som vinner anbudskonkurransen.

Når Marsh (1998) advarer mot fragmentering ved overdreven bruk av konkurranseutsetting, er dette en relevant diskusjon for de kommunene som har valgt å bruke samarbeidsløsninger i

kombinasjon med konkurranseutsetting. På den måten klarer de små kommunene både å utnytte stordriftsfordeler med hensyn til effektivisering og konkurranseoppbygging, og samtidig kunne dra nytte av markedet der dette er formålstjenlig og summen av transaksjons- og produksjonskostnader for tjenesten blir lavere enn produksjon av samme tjeneste i egen regi ville gitt.

### 5.2.3 *Markedsløsning*

Alsos (2013) hevder at revisjon er ett av de områdene norske kommunepolitikere er mest positiv til å konkurranseutsette. Brynhildsvoll og Hannås (2006) finner også at de politikere de har intervjuet generelt er fornøyd med effektene av konkurranseutsetting. Alsos m.fl. (2013,) oppsummerer at politikere i små kommuner er mer skeptiske til konkurranseutsetting enn politikere fra små kommuner. Dette begrunner de med at antall tilbydere kan være større i de små kommunene sammenlignet med de større. De vurderer også at hensynet til å beholde arbeidsplasser i kommunen kan spille inn på politikernes holdning.

Kommunestørrelse har i undersøkelsen vist seg å ha liten betydning for hvilken organisatorisk løsning kommunene velger. Det er imidlertid en forutsetning for å konkurranseutsette at det finnes et marked. Dette markedet kan forsvinne. Kommunene kan i ekstreme tilfeller oppleve en fullstendig transformasjon hvor leverandøren blir enerådende. Leverandøren (agenten) vil sitte med mer informasjon enn kommunen (prinsipalen.) Skifte av leverandør vil være med å sikre at prinsipalen unngår store utfordringer med asymmetrisk informasjon.

Alsos m.fl (2013) diskuterer også politikernes mulighet til innsyn og kontroll med tjenester levert av private på generelt grunnlag. Kommunepolitikere generelt er av den oppfatning at kontrollmuligheten er størst for de tjenestene kommunene selv produserer. Høyre- og Fremskrittspartipolitikere mener innsynet er det samme for private leverandører. De mener også at det er lettere for politikere å påvirke kvaliteten i leveransen fra private aktører. (Alsos m.fl. 2013,67)

Hvilken effekt kontraktstyring vil ha for åpenhet er ifølge Indset og Tjerbo, (2011,s.61) et mer åpent empirisk spørsmål. De trekker allikevel opp noen sentrale elementer. Ett av dem er knyttet til kvalitet forstått som revisjonens evne til å oppdage og rapportere feil. Hvis det er for lav kompetanse eller kapasitet til å ivareta dette kvalitetsmålet vil kontraktstyring gi lavere faktisk uavhengighet. Det kan også tenkes tilfeller hvor det for eksempel på grunn av få oppdrag eller svak økonomi blir særdeles viktig for leverandøren å videreføre kontrakten.

Dette kan gjøre at den tilsynelatende uavhengigheten blir lavere enn et kontraktregulert forhold normalt skulle tilsi.

Rambøll og Inventura (2014) påpeker behovet for god bestillekompetanse og god kompetanse og tilstrekkelig kapasitet til å følge opp kontrakter ved konkurranseutsetting. De setter opp dette som forutsetning for å kunne dra full nytte av markedsløsningene. I rapporten anbefaler de på generelt grunnlag kommunene å beholde noe av tjenestene i egen regi, for å motvirke de negative effektene av asymmetrisk informasjon.

Kvalitetsutfordringer med marked som valgt organisasjonsform er beskrevet i del 5.4.

### **5.3 Revisjonskostnader og transaksjonskostnadsteori**

Innenfor TKT er det optimale alternativet den organiseringen som minimerer totalkostnadene, det vil si summen av produksjonskostnader og transaksjonskostnader. I undersøkelsen viste revisjonstjenester organisert i egen regi eller delvis konkurranseutsatt de laveste resultatene for revisjonskostnader per innbygger.

#### *5.3.1 Egenregi*

En årsak til at de store kommunene velger å fortsette med revisjon i egenregi kan være at de er tilstrekkelig store til selv å utnytte stordriftsfordeler. Selv om det kun er 5 kommuner som har valgt denne organisasjonsformen, er det en betydelig andel av befolkningen som er bosatt i disse kommunene. Bergen er Norges nest største kommune, og hadde åpenbart potensial for å selv kunne dra nytte av stordriftsfordeler og spesialisert kompetanse. Resultatene i denne undersøkelsen viser at revisjonskostandene i Bergen er redusert med nærmere 80% etter at revisjonen ble satt ut til to ulike private revisjonsselskap. Bergens brutto driftsinntekter i 2012 var nærmere 16,7 milliarder kroner. Kommunens samlede drift er kompleks. Det kreves derfor både tilstrekkelig revisjonskompetanse og –kapasitet for å utføre oppdraget. Bergen kommune kan betraktes som en attraktiv kunde både på grunn av størrelse og kompleksitet. Private revisjonsselskaper har behov for å opparbeide kompetanse om kommunal revisjon og vinne markedsandeler. Samlet kan dette gi grunn for å diskutere om en eller begge av leverandørene har lagt inn et underbud for å få kontrakten med den største offentlige oppdragsgiveren i dag.

Analysen viste at revisjonskostnader per innbygger var lavest for de kommunene som utførte revisjonen i egenregi. Dette bekrefter funnene fra Johnsens (2004) undersøkelse av revisjonskostnader i 2000.

### *5.3.2 Interkommunalt samarbeid*

Det interkommunale samarbeidet hadde de høyeste revisjonskostnadene per innbygger i denne undersøkelsens materiale. Interkommunale selskap viste seg å ha noe lavere revisjonskostnader enn samarbeid etter kommunelovens § 27, men det er ikke gjort nærmere analyser av årsakene til dette.

Disse samarbeidene er basert på langsiktighet. Flere av revisjonssamarbeidene har erfaring med at enkelte eller flere av kommunen trekker seg ut. Dette gjør at markedets konkurransemekanismer også berører disse kommunale samarbeidsorganisasjonene. En av respondentene problematiserte at ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser gjorde at kommunalt driftede samarbeidsløsninger hadde betydelig høyere personalkostnader enn private leverandører som har innskuddsbaserte ordninger. Dette gjør at de kommunale samarbeidsordningene ikke har like konkurransevilkår. Han opplevde dette som en viktig om hovedgrunn til at kommunen hadde gått ut av IKS-et og valgt en privat løsning. Dette er en stor debatt i seg selv, og blir ikke nærmere berørt her.

### *5.3.3 Markedsløsning*

Ved innsamling av data var flere av respondentene tilbakeholdne med å oppgi detaljert opplysninger over revisjonskostnadene. De oppga konkurransehensyn som begrunnelse enten de representerte kommuner som var med i samarbeidsløsninger som vurderte konkurranseutsetting eller allerede hadde konkurranseutsatt. Dette synliggjør informasjonens betydning i et TKT-perspektiv. Samtidig synliggjør dette også et dilemma ift offentligheten og åpenhet som en viktig forutsetning for demokrati ved markedseksponering av offentlige tjenester.

De kommunene som har konkurranseutsatt revisjonstjenestene har hatt en nedgang i revisjonskostnadene. Ingen oppgir kostnader knyttet til selve transaksjonen, men flere av sekretariatene melder om behovet for kontraktoppfølging på vegne av kontrollutvalget.

I datamaterialet ligger det noen opplysninger om utviklingen i markedet for de kommunene som har konkurranseutsatt revisjonstjenestene flere ganger. Flere av de små kommunene har

valgt konkurranseutsetting. Det er begrensede data for antall tilbydere i første og andre omgang, men den generelle tendensen er at de større kommunene som konkurranseutsetter mottar anbud fra 2-3 store, etablerte selskaper. I de mindre kommunene er informasjonen varierende. En av kommunene som har konkurranseutsatt to ganger oppgir antallet som stabilt på 4-5 tilbydere. En annen av kommunene opplyser at antall tilbydere sank fra 10 til 2 fra første til andre runde med konkurranseutsetting. Når det gjelder store kommuner og kommuner som samarbeider om konkurransegrunnlaget er oppdraget av en slik dimensjon og kompleksitet at dette i seg selv kan gjøre at mindre lokale selskap avstår fra å levere anbud. Selv om det ikke er en sertifiseringsordning for norske kommunerevisorer (BDO, 2012), er det liten tvil om at kommunerevisjon krever betydelig kompetanse. Dette kan være noe av grunnen til at de store kommunene og kommunesamarbeidene vi har data fra, ikke mottar anbud fra mindre selskap. Dette kan stimuleres ved å benytte muligheten til å skille mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll slik mange kommuner gjør. Denne differensieringen åpner for at mindre lokale selskap kan påta seg enkeltoppdrag, men vil samtidig gi økte transaksjonskostnader og mindre mulighet til å se sammenhenger mellom regnskaps- og forvaltningsrevisjon.

I den refererte diskusjonen i Kommunal Rapport (2014, nr. 10, 25) kommer det blant annet frem at revisor hadde presentert tilleggsregninger utenfor det som var kontraktfestet. Kontrollutvalget avviste ifølge artikkelen disse regningene fordi de ikke var forhåndsmeldt slik kontrakten tilsa. Rambøll og Inventura (2014) understreker nettopp betydningen av at leverandøren følges opp, forut, under og etter levering for blant annet å unngå at forventet kvalitet iht standard ikke forringes eller tilleggsfaktureres.

Rambøll og Inventura (2014) argumenterer for at kommune må få et mer bevisst forhold til transaksjonskostnader og kontraktoppfølging ved markedeksponering. I tilfellet Bergen kommune viser eksempelet med tilleggsregninger betydningen av høy detaljeringsgrad og kontraktfesting av alle vesentlige forhold.

#### *Kvalitet:*

Omdømme og kostnader er konkurransefortrinn i revisjonsmarkedet, fremfor kvalitet (Hartley og Brown 1996). Revisjonskvalitet kan defineres som sannsynligheten for at de reviderte økonomiske tallene (materialet) har materielle feil (Coupley og Doucet (1993), Johnsen mfl. 2004, 454). Forvaltningsrevisjon krever andre kriterier for å vurdere kvalitet enn kun



materielle feil. Beslutningsrelevans, omfang av offentlige midler, finansiell risiko og politisk interesse er bedre kriterier for å vurdere kvaliteten på revisjonsmaterialet som har blitt utarbeidet (Johnsen mfl. 2004, 454).

I flere av undersøkelsene som har blitt gjennomført siden 2000 trekkes kvalitet frem som et argument for konkurranseutsetting (Brynhildsvoll og Hannås, 2006, 12 og Rambøll og Inventura, 2014). Det tas imidlertid mange forbehold, først og fremst knyttet til transaksjonskostnadene. Rambøll og Inventura-rapporten fra 2014 konkluderer med at den innkjøpsfaglige kompetansen i kommunene bør styrkes for å sikre at kommunen får tjenester med best mulig kvalitet til avtalt pris (Rambøll og Inventura 2014, 21). Diskusjonen om kvalitet i sammenheng med konkurranseutsetting i Bergen debatteres i de refererte utgavene kommunal rapport (nr.11,12 og 13, 2014.) Ett av de grunnleggende spørsmålene i debatten er om private aktører kan levere kvalitativt like gode revisjonstjenester til en betydelig lavere pris enn kommunen tidligere driftet for i egenregi.

Lav kvalitet på revisjonstjenestene kan handle om mangelfull styring og oppfølging av allerede inngåtte avtaler. Når en tilbyder kommer med et anbud på en tjeneste som er kontraktbasert og i tillegg detaljert, vil det kunne føre til dårligere kvalitet på tjenesten over tid, dersom innholdet i kontrakten ikke følges opp av kontrollutvalget. Tilbyderen vil uansett få betalt for tjenesten, selv om kvaliteten ikke er like god som forutsatt i kontrakten.

Rapporten fra PWC (2009) hevder at åpningen for konkurranseutsetting av revisjonstjenestene i 2004 har gitt økende grad av spesifisering og bedre styring av innholdet i kontraktene. Dette er tilfelle uansett om det er valgt en interkommunal eller privat løsning. Rapporten diskuterer imidlertid ikke alternativer til kontraktstyring, for å eventuelt oppnå tilsvarende effekt. Ett mulig alternativ til kontraktstyring er for eksempel resultatstyring (Johnsen, 2007). Rambøll og Inventura (2014) påpeker betydningen av

Det er utfordrende å beskrive og veie kvalitet i anbudsgrunnlag og kontrakter. Når det gjelder kvalitet er det derfor ikke urimelig å tenke at egenregi og relasjonelle kontrakter enklere kan sikre god kvalitet gjennom internkontroll og innsyn i prosesser.

## 6 Konklusjon

Siden kommunallovgevingen åpnet for at kommunene kunne konkurranseutsette revisjonstjenestene i 2004, har 53 kommuner valgt å konkurranseutsette hele eller deler av revisjonstjenestene. Det er samtidig vist at revisjonskostnadene per innbygger har sunket fra 2000 til 2012, når kroneverdien korrigeres med den årlige utviklingen av kommunenes deflator. Denne undersøkelsen bekrefter også funnene i tidligere refererte undersøkelser som viser at revisjonskostnadene reduseres med økende kommunestørrelse inntil et visst nivå, grovt sett ved ca 10 000 innbyggere. Når vi sammenligner tallene mellom 200 og 2012 finner vi både i de absolutte tallene og i de korrigerede at kostnadsnivået på revisjonskostnader per innbygger har gått ned, uavhengig av organisasjonsform som kommunen har valgt. Den multivariate regresjonsanalysen som er foretatt i denne oppgaven viser at revisjonskostnadene per innbygger i 2012 var 53,97 kr mindre for de kommunene som hadde valgt konkurranseutsetting enn for de andre kommunene, kontrollert for kommunestørrelse, organisasjonsform og politisk regime. Når vi sammenlignet kostnadene for 2000 (korrigert med kommunal deflator) og kostnadene for 2012, viste det seg igjen at de kommunene som hadde valgt organisasjonsformen konkurranseutsetting hadde 29,06 kr mindre enn andre kommuner. Dette viser at konkurranseutsetting gir lavere kostnader. Konkurranseutsetting lønner seg.

Vår undersøkelse har fokusert på forholdet mellom revisjonskostnader, kommunestørrelse, organisasjonsform og politisk regime. Vi har ikke behandlet tema kvalitet. Hvilken konsekvens det får for kvaliteten på den revisjonen som utføres at prisnivået på tjenesten går ned vil det være hensiktsmessig å følge opp i videre studier.

Markedseksposering kan være en del av forklaringen på at revisjonskostnadene per innbygger er redusert. Det er imidlertid mange forhold som kan bidra til denne effekten slik som for eksempel befolkningsvekst, bedre kostnadskontroll og krav til effektiv bruk av offentlige ressurser som følge av ny offentlig styring eller omprioritering av revisjonsressurser til andre tjenesteområder. Videre forskning på konsekvenser av markedseksposering av offentlige tjenester er nødvendig. Konkurranseutsetting kan redusere kostnadene uten at det nødvendigvis går på bekostning av kvalitet. Spenningsfeltet mellom pris og kvalitet, vil sammen med forskning på transaksjonskostnader, kunne gi samfunnsnyttig bidrag til den videre utviklingen av offentlig sektor.

Et annet moment knyttet til markedseksponeeringsdebatten kan være å studere utviklingen i det konkurranseutsatte revisjonsmarkedet over tid, for å vurdere om antallet tilbydere opprettholdes eller om markedet forsvinner.

Transaksjonskostnader er komplisert å avdekke. De ulike elementene som inngår i begrepet slik det ble redegjort for i teorikapitlet, dokumenteres i liten grad. Det er ofte en langt høyere bevissthet og kompetanse knyttet til de rene produksjonskostnadene av en tjeneste. Rambøll og Inventura (2014) peker på behovet for mer kompetanse om, og ressurser til, offentlige anskaffelsesprosesser. Profesjonelle prosesser bidrar til å sikre forsvarlig forvaltning av det offentliges ressurser. Behovet for å forske videre på transaksjonskostnader ved offentlige anskaffelser virker åpenbart, all den tid kommunene foretar innkjøp av varer og tjenester for ca. 75 milliarder kr. (Rambøll og Inventura, 2014)

Undersøkelsen viser at de fleste kommunene har etablert samarbeidsløsninger for revisjon. Dette gjør at organisering av kommunale revisjonstjenester med fordel kan vies oppmerksomhet i lys av den pågående kommunestrukturdebatten. Samarbeidsløsningene innenfor revisjon har utviklet seg over tid. Organiseringen er noe ulik. Revisjonstjenestene blir evaluert og vurdert i forhold til andre revisjonsordninger (benchmarking). Flere kommuner har valgt konkurranseutsetting og mange er vurdert konkurranseutsatt. Samtidig har enkelte kommuner valgt å beholde revisjonen i egen regi. Slik sett vil nærmere studier av organiseringen kunne gi nyttige bidrag som kan ha overføringsverdi også til andre deler av tenkningen rundt fremtidens kommunestruktur.

## 7 Referanser

- Alsos, Kristin, Øyvind M. Berge og Johan Røed Steen. 2013. *Norske kommunepolitikeres holdninger til konkurranseutsetting*. Fafo-rapport 2013:30. Oslo: Fafo.
- Amundsen, Monica. 2014. Dobbelt så dyrt – og likevel dårligere? *Kommunal rapport*. 3.4.2014. side 25
- Baumol, W.J, J.Panzar and R.Willig.1982. *Contestable Markets and the Theory of Industr Structure*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Bergensavisen*. 17.10.2011. Kommunerevisjonen i Bergen blir privatisert. (nettutgave)
- BDO. 2012. *Sammenligning av kommunal regnskapsrevisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland*.Oslo: Kommunal- og regionaldepartementet.
- Brandsås, Harald. 2014. Dobbelt så god til halve prisen. *Kommunal rapport*.10.4.2014. side 16.
- Brynhildsvoll, Ivar og Gøril Hannås. 2006. *Prosjektrapport. Konkurranseutsetting av revisjonstjenester i kommuner og fylker – evaluering av ordningen. Forskningsbasert evaluering av ordningen med konkurranseutsetting av revisjonstjenester i 4 norske kommuner*. Notodden: Telemarksforskning.
- Chan, Derek K. 1999. “”Low-Balling” and Efficiency in a Two-Period Specialization Model of Auditing Competition.” *Contemporary Accounting Research*. Vol.16(4):609-642.
- Coase, R.H. 1937. “The Nature of the Firm.” *Economica, New Series*. Vol.4(16):386-405.
- Domberger S. og P. Jensen. 1997. “Contracting out by the public sector: Theory, Evidence, Prospects.” *Oxford review of Economic Policy*.Vol 13(4):67-78.
- Forskrift av 15. juni 2004. *Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommunar*.
- Hodge, G.A. (2000) *Privatization: An internal Review of Performance* . Boulder, Colorado: Westview Press.
- Indseth, Marthe og Tjerbo, Trond. 2011. *Den vanskelige uavhengigheten. Utredning om kommunal revisjon og uavhengighet*.Oslo. NIBR-rapport 2011:7.

- Johannessen, Asbjørn, Line Christoffersen og Per Arne Tufte. 2011. *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3.utgave. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johannesse, Asbjørn. 2009. *Introduksjon til SPSS*. 4.utgave. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnsen, Åge. 2007. *Resultatstyring i offentlig sektor. Konkurransen uten marked*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Johnsen, Åge, Ingun Sletnes og Signy Irene Vabo (red.) 2004. *Konkurransenutsetting i kommunene*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnsen, Åge, Karl Robertsen og Dag Yngvar Åsland. 2004. "Contracting out Municipal Auditing. Conceptual Framework and Assessment." *Evaluation*. Vol.10(3):305-326.
- Johnsen, Åge, Pentti Meklin, Lasse Oulasvirta og Jarmo Vakkuri. 2004. "Governance Structures and contracting out municipal auditing in Finland and Norway." *Financial Accountability and Management*. 20 (4): 445-477.
- Kommunal- og Moderniseringsdepartementet.2004. *Rundskriv H-15/04 Ikrafttreden av lov om endringer i kommuneloven om kommunal revisjon m.m., forskrifter om kontrollutvalg og revisjon, samt enkelte endringer i forskrift om årsregnskap og årsberetning*.
- Kommunal- og Moderniseringsdepartementet.2011. *Veileder H- 2254B. Kontrollutvalgsboken. Om kontrollutvalgets rolle og oppgaver*.
- Kommunal rapport*. 27.03.14. – Dobbel så god til halve prisen, side 15.
- Lov av 10.februar 1967. *Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker*.(forvaltningsloven.)
- Lov av 25. september 1992 nr. 117. *Lov om kommuner og fylkeskommuner* (kommuneloven).
- Lov av 19.mai 2006, nr.16. *Lov om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd* (offentleglova).
- Marsh, A. 1998. "Local Governance: The Relevance of transaction cost Economics." *Local Government Studies*. Vol. 24(1):1-18.

- Price Waterhouse Coopers og Sintef. 2009. *Sluttrapport. - Evaluering av konkurranseutsetting av kommunale revisjonstjenester, samt kravet til at kontrollutvalgene skal ha eget sekretariat*. Oslo: Forskningsrådet.
- Rambøl, Odd E. *Kontroll med kontrollørene*. Blogg i Bergens Tidende. 3.11.2011.
- Rambøll og Inventura.2014. *Kostnader, besparelser og effektivisering ved konkurranse*. Oslo:KS
- Ringdal, Kristen. 2007. *Enhet og mangfold*. 2.utgave. Bergen: Fagbokforlaget.
- Rittenberg, L.E. og Covalleski. 1999. "Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with market Testing." *International Journal of Auditing*. Vol.3:225-235.
- Rogndokken, Ole Kristian. 2014. Betenkelig selvskrut fra revisor. *Kommunal rapport*.3.4.2014. side 25.
- Schatzberg, Jeffrey W.1990. "A Laboratory Market Investigation of Low Balling in Audit Pricing." *The Accounting Review*. Vol.65(2):337-362.
- Simonsen, Morten. 2011. *Utgifter til revisjon i kommunar og fylkeskommunar*. Sogndal: Vestlandsforskning.
- Williamson, Oliver E. 1985. *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: The Free Press.
- <http://www.regjeringen.no/nb/dep/kmd/dep/styrer-rad-og-utvalg/teknisk-beregningsutvalg-for-kommunal-og.html?id=449207> (15.04.14)

## **8 Vedlegg**

Vedlegg 1, Følgebrev til sekretariatene, kopi av e-post

Vedlegg 2, Spørreskjema (Enkelte av tabellene har fått færre rader her.)

Vedlegg 3, Følgebrev til påminnelsesrunden fra veileder

Vedlegg 1,

**E-post til**

**Kontrollutvalgssekretariatene**

### **Undersøkelse om konkurranseutsetting av kommunal revisjon – følgebrev.**

I undersøkelsen som ligger vedlagt denne eposten ønsker vi å kartlegge utbredelsen og vise virkninger av konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Undersøkelsen ønsker også å finne ut hvilke organisasjonsstrukturer som benyttes for å løse oppgaver knyttet til kommunal revisjon. Undersøkelsen har også som formål å måle kostnader knyttet til kommunal revisjon.

Undersøkelsen vil bli brukt som grunnlagsmateriale for studier på master- og doktorgradsnivå ved Høyskolen i Oslo og Akershus, og for videre forskning. Undersøkelsen er en oppfølging av en studie som ble gjennomført blant alle landets kommuner i 2000 av professor Åge Johnsen mfl.

Innsamling av data i undersøkelsen foretas av Hilde-Kari Maugesten og Beate Hess-Bolstad som begge er studenter ved masterstudiet i Styring og ledelse ved Høyskolen i Oslo og Akershus. Professor Åge Johnsen ved Institutt for offentlig administrasjon og velferdsfag ved Høyskolen i Oslo og Akershus er veileder i forbindelse med innsamling av datamateriale til undersøkelsen.

Veiledning til hvordan skjema skal fylles inn ligger foran i selve spørreskjema. I håp om å gjøre skjema og spørsmålene mest mulig oversiktelige, har vi valgt å legge alt inn i et skjema i word-format. Det muliggjør at man skriver ut hele undersøkelsen og leser igjennom på forhånd før man starter utfylling.

For å få til en god studie, må undersøkelsen ha gode data og en høy svarprosent. Vi håper dere ønsker å hjelpe oss i undersøkelsen.

Undersøkelsen sendes til: [s166803@hioa.no](mailto:s166803@hioa.no)

Eller per post:  
Beate Hess-Bolstad  
Løkkedalsveien 2  
1440 DRØBAK

**Svarfrist: Fredag 29. november 2013.**

Vi vil være tilgjengelige på mobil for veiledning dersom det skulle være noen spørsmål:  
**41506511**

Med vennlig hilsen

**Hilde-Kari Maugesten og Beate Hess-Bolstad**





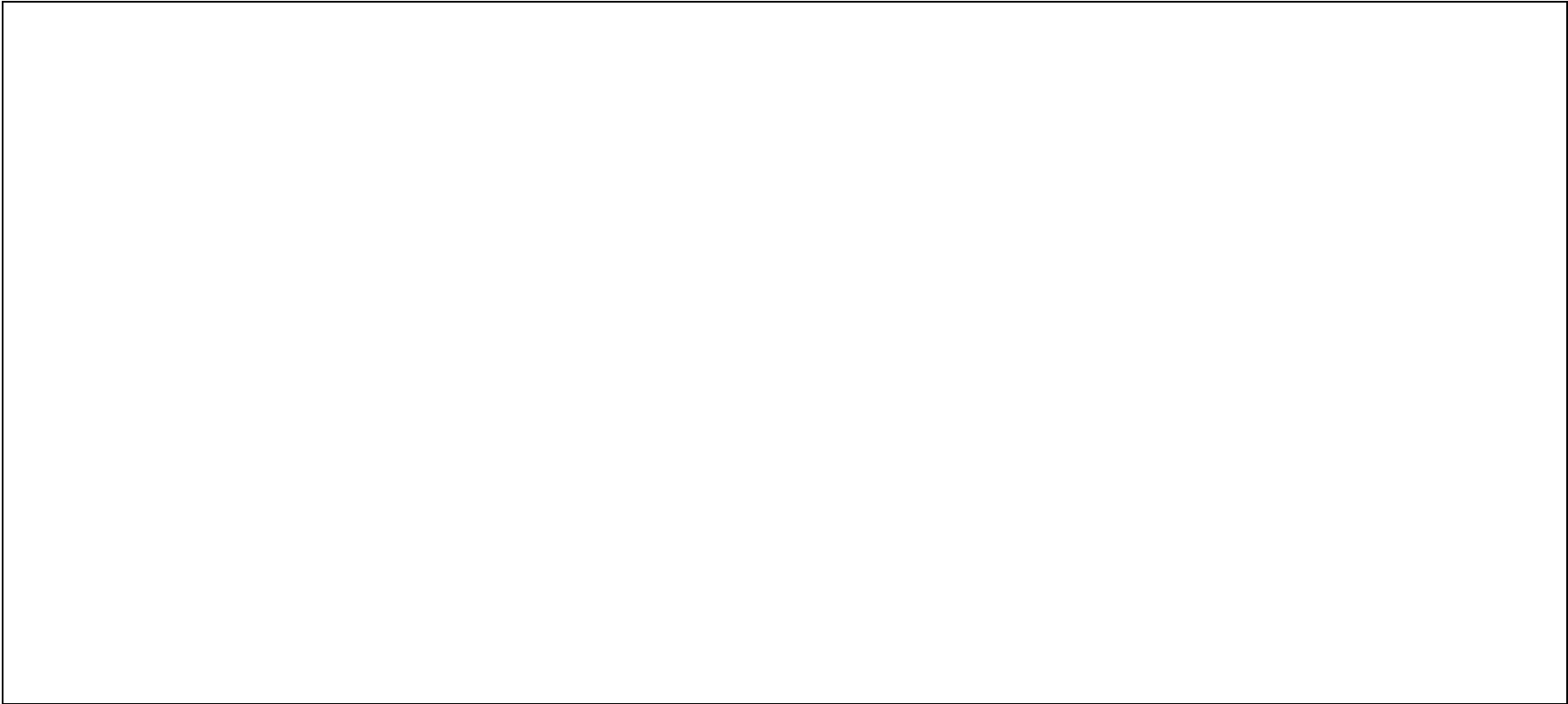


### Spørsmål 3:

Er alle kostnader knyttet til kommunerevisjon inkludert i spørsmål 2?

Hvis husleie og felleskostnader ikke er inkludert i kategorien “sekretariat/kontrollutvalg” vil vi gjerne at det spesifiseres her.

Beskriv hva dere eventuelt har oppgitt som “annet” i spørsmål 2.



## Del 2) Organisering

### Spørsmål 4a:

Hvordan har kommunene valgt å organisere den kommunale revisjonen?

A: Egen kommunerevisjon

B: Distriktsrevisjon

C: Interkommunalt selskap

D: Konkurransetsetting

E: Konkurransetsetting av deler av kommunens revisjonstjeneste (eksempel konkurransetsetting av kun forvaltningsrevisjon)

Det er mulig å sette flere kryss, eks A og E.

Alternativ D og E spesifiseres i egen tabell under.

Kommunenavn	Kommunenr	Organisering				
		A	B	C	D	E
		Egen revisjon	Distriktsrevisjon	Interkommunalt selskap	Konkurransetsetting	Konkurransetsetting av deler av revisjonstjenesten

<b>Kommunenavn</b>	<b>Kommunenr</b>	<b>Organisering</b>				
		<b>A</b> <b>Egen revisjon</b>	<b>B</b> <b>Distrikts- revisjon</b>	<b>C</b> <b>Interkommunalt selskap</b>	<b>D</b> <b>Konkurrans- utsetting</b>	<b>E</b> <b>Konkurransutsetting av deler av revisjonstjenesten</b>

Spørsmål 4b) Spesifiser hvilke tjenester som kjøpes etter konkurranseutsetting i tabellen under

Dette spørsmålet skal kun besvare for de kommunene som har krysset av for alternativ D og E i skjemaet over.

Eks forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon osv - og hvilket omfang den angjeldende tjenesten.

Kostnadene det spørres om gjelder for regnskapsåret 2012.

Fyll inn det nøyaktige beløpet. Bruk gjennomsnittskostnad for 2012 hvis kontrakten er inngått for en flerårig periode.

Kommunenavn	Kommunen	Innkjøpt tjeneste	Leverandør	Kostnad
		Forvaltningsrevisjon		
		Regnskapsrevisjon		
		Selskapskontroll		
		Rådgivning		
		Annet, spesifiser		
		Total		

### Del 3) Konkurransetsetting – besvares kun for de kommunene som har konkurransettsatt tjenestene

#### Spørsmål 5:

Hvilken instans gjennomførte anbudsprosessene?

A: Kommunens vestillerenhet/innkjøpsenhet

B: Sekretariat

C: Konsulentoppdrag

D: Annen løsning, spesifiser

Kommune	Kommunenr	Gjennomfører (A-D)			
		A Kommunens innkjøpsenhet	B Sekretariat	C Konsulent- oppdrag	D Annen løsning

Svaralternativ D – Spesifiseres her:

**Spørsmål 6:**

Hvor mange ganger er kommunerevisjonen eller deler av den, konkurranseutsatt siden 2004?

Hvilke tilbydere deltok? (Svar eventuelt hvor mange.)

Hvis flere kommuner har samarbeidet om prosessen – før opp hvilke kommuner som har inngått i samarbeidet.

Fyll ut informasjonen for hver gang konkurranse er gjennomført.

<b>Kommunenavn</b>	<b>Kommunenr</b>	<b>Samarbeidende kommuner</b>	<b>År og periode</b>	<b>Tilbydere</b>	<b>Valgt leverandør</b>



### Spørsmål 7:

Hvilken anskaffelsesprosess er valgt?

Gi svar for hver gang anskaffelsesprosessen er gjennomført.

A: Åpen anbudskonkurranse

B: Begrenset anbudskonkurranse

C: Konkurranse med forhandling

D: Rammeavtaler

E: Direkte innkjøp

Oppgi anskaffelsesprosess hver gang konkurranseutsetting er gjennomført.

Kommune	Kommune nr	År for konkurranse-gjennomføring	Kontraktperiode	Anskaffelsesprosess (A-E) Kryss av				
				A) Åpen anbuds- konkurranse	B) Begrenset anbuds- konkurranse	C) Konkurranse med forhandlinger	D) Ramme- avtaler	E) Direkte kjøp

## Spørsmål 8:

Hvordan spesifiseres detaljene i kontraktforslagene?

Flere svaralternativer kan angis.

Heidi: To spørsmål til deg:

- 1) Vil det være mulig å be om få tilsendt anbudsgrunnlag?
- 2) Er listen under forståelig, er det noe som bør endres eller tilføyes?

A: Timepris

B: Totalt antall timer som kan benyttes

C: Total kostnadsramme

D: Antatt timebruk per tjeneste (for å synliggjøre forskjeller mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll)

E: Rapporteringsrutiner

F: Tidsfrister

G:Kompetansekrav

H: Annet, spesifiser under i egen ramme.

Eksempel: Hvis dere spesifiserer både timepris og krav til kompetanse krysser dere av for både A og G i skjemaet.

Kommune	Kommunenummer	Spesifisering (A-G)							Evt. kommentar
		A	B	C	D	E	F	G	

Svaralternativ H – Spesifiseres her:

## Spørsmål 9

Hvordan vektes utvalgsriteriene?

Kommune	Kommunenr	Vekting laveste pris i %	Vekting beste pris (kvalitet) i %

## Spørsmål 10 -Kontrakt

- Har kommunen(e) endret kontraktsformuleringene vesentlig siden den første kontrakten ble inngått? Oppgi i så fall hva som ble endret og hvorfor.
- Har kommunen(e) måttet reforhandle noen av kontraktene etter at kontrakten ble inngått? I så fall, hvem var leverandøren, og for hvilken periode skjedde dette? Gi gjerne utfyllende opplysninger.
- Har kommunen(e) opplevd konflikter om kontraktens innhold etter at kontraktene ble inngått? I så fall, hvem var leverandøren, og for hvilken periode skjedde dette? Gi gjerne utfyllende opplysninger.

## Vedlegg 3



Kontrollutvalgssekretariatet

Dato: 21. mars 2014      Vår ref.: ref.      Saksbehandler: Åge Johnsen  
Deres ref.: ref.

### **Datainnsamling om kommunal revisjon**

Masterstudentene Beate Hess-Bolstad og Hilde Kari Maugesten utfører for tiden et prosjekt om konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Deres prosjekt er en masteroppgave som studerer virkninger av organisering av kommunal revisjon for revisjonskostnadene. Deres studie er en oppfølging av en studie som jeg utførte i 2001, og kan vise virkninger av organisering over tid. Data vil foruten å inngå i deres masteroppgave også kunne bli brukt i videre forskning og undervisning.

Evaluerings av virkninger av organisering som interkommunalt samarbeid og konkurranseutsetting er et interessant område både politisk og administrativt. Dessverre mangler det per i dag gode data for å kunne vurdere dette. Din bistand er viktig for å kunne fremskaffe et godt kunnskapsgrunnlag for å kunne forske på og dokumentere slike virkninger. Vi ber dere derfor bistå oss i prosjektet ved å fylle ut det vedlagte spørreskjemaet.

Vi ber dere svare på alle spørsmål etter beste evne. Bruk skjønn dersom nøyaktige tall er utilgjengelige.

Undertegnede står gjerne til disposisjon for eventuelle spørsmål eller kommentarer.

På forhånd takk for hjelpen!

Med hilsen

Åge Johnsen  
Professor i offentlig politikk