



Norges miljø- og  
biovitenskapelige  
universitet

Masteroppgave 2016 30 stp.  
Norges miljø- og biovitenskapelige universitet  
Fakultet for samfunnsvitenskap  
Handelshøyskolen

## **Effekten av sammenslåing på kommunenes internkontroll**

Nye Sandefjord kommune som case

Erling André Gabrielsen og Jørgen Sørum  
Master i økonomi og administrasjon

## Forord

Vår interesse for governance og risiko fikk vi etter faget «virksomhetsstyring», våren 2015. Fra før har vi begge interesse for offentlig forvaltning, politikk og lokaldemokrati, det ble derfor naturlig for oss å skrive en avsluttende oppgave rundt disse fagområdene.

Vi ønsker å takke våre veiledere Ole Gjølberg og Jonas Gaudernack for gode innspill og diskusjoner. Videre ønsker vi å takke våre informanter fra Sandefjord og Andebu kommune, daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon, samt prosjektkoordinator for nye Sandefjord kommune. Uten deres deltagelse og engasjement ville ikke denne oppgaven vært en realitet. Vi retter også en oppmerksomhet til Kommuneforlaget og Norges kommunerevisorforbund for god hjelp rundt valg av tema.

Til slutt ønsker vi å takke våre familier for god støtte gjennom fem år ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet.

Ås, 11. mai 2016

---

Jørgen Sørum

---

Erling André Gabrielsen



## Sammendrag

Tema for denne oppgaven er hvordan kommunens internkontroll blir påvirket gjennom en kommunesammenslåing. Nyhetsbildet i 2016 har vært preget av kommunereformen som skal gjøre offentlig forvaltning bedre rustet for fremtiden. Små kommuner skal slå seg sammen til større enheter for å utnytte ressursene bedre. Samtidig er det stadig nyheter om korrupsjon og mislighold i de store kommunene. På grunn av kommunens kompleksitet, der tjenesteproduksjon til innbyggerne er det primære målet, ønsker vi å undersøke følgende problemstilling: *Hvilken effekt har en kommunesammenslåing på kommunens internkontroll?*

Kommunens internkontroll er hjemlet i kommunelovens § 23.2, der rådmannen skal sørge for «betryggende kontroll». Det er utformet en rekke veiledninger og rammeverk som skal assistere rådmannen i dette arbeidet. Selv om mange av rammeverkene kommer fra erfaringer gjort i den private næringssektoren, er de utformet på en slik måte at de også kan passe inn i kommunens hverdag.

Vår oppgave tar for seg hvilke krav som stilles for å oppnå en tilfredsstillende internkontroll. I tillegg ønsker vi å knytte dette inn i kommunereformens kontekst. Vi har valgt å ta for oss fusjoneringen mellom Sandefjord, Andebu og Stokke kommune i Vestfold fylke, da disse har vedtatt en sammenslåing med virkning fra 1. januar 2017. Caset har en induktiv tilnærming og er basert på intervjuer av nøkkelpersoner, og andre parter med direkte tilknytning til kommunens internkontroll.

Våre resultater viser at sammenslåingen på kort sikt har en negativ påvirkning på internkontrollen. Ressursene fokuseres inn mot den nye kommunen, nøkkelpersoner forsvinner, og omgjøring av arbeidsoppgaver kan skape usikkerhet. Ved å utnytte kommunenes eksisterende interesse for internkontroll, større administrasjon og økt økonomisk frihet, mener vi sammenslåingen på lengre sikt vil ha en positiv effekt på rådmannens internkontroll.

# Innholdsfortegnelse

<b>FORORD</b> .....	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>III</b>
<b>INNHALDSFORTEGNELSE</b> .....	<b>IV</b>
<b>TABELLOVERSIKT</b> .....	<b>VI</b>
<b>FIGUROVERSIKT</b> .....	<b>VI</b>
<b>VEDLEGGSOVERSIKT</b> .....	<b>VI</b>
<b>KAPITTEL 1. INTRODUKSJON OG PROBLEMSTILLING</b> .....	<b>1</b>
1.1. TRE FORSKNINGSSPØRSMÅL OG ÉN PROBLEMSTILLING .....	3
1.2. OPPGAVENS HØYRE OG VENSTRE BEGRENSNING .....	4
1.3. OPPGAVENS GANG .....	4
<b>KAPITTEL 2. FORSKNINGSDESIGN, DATAINNSAMLING OG GJENNOMFØRING</b> .....	<b>7</b>
2.1. FORSKNINGSDESIGN .....	7
2.2. LITTERATUR- OG CASEBASERT STUDIE .....	7
2.3. UTFORMING OG GJENNOMFØRING AV DYBDEINTERVJU .....	9
2.4. PRESENTASJON AV INTERVJUOBJEKTENE .....	12
2.5. ANALYSE OG DRØFTING AV EMPIRI .....	13
2.6. OPPSUMMERING .....	14
<b>KAPITTEL 3. GENERELLE- OG KOMMUNESPEISIFIKKE KRAV TIL INTERNKONTROLL</b> .....	<b>15</b>
3.1. HVA LIGGER I GOD GOVERNANCE? .....	15
3.2. AGENTTEORI, OG DEN UTFORDRENDE SIDEN VED DELEGERING AV BESLUTNINGSMYNDIGHET .....	19
3.3. GENERELLE KRAV TIL INTERNKONTROLL .....	21
3.3.1. <i>Standarder og rammeverk</i> .....	21
3.3.2. <i>En sammenlikning av rammeverkene og standardene</i> .....	28
3.3.3. <i>Internkontrollforskriften</i> .....	29
3.3.4. <i>Risiko og risikostyring</i> .....	30
3.4. KOMMUNESPEISIFIKKE KRAV TIL INTERN KONTROLL .....	36
3.4.1. <i>Kommuneloven, forarbeider og forskrifter</i> .....	37
3.4.2. <i>Kommunal forvaltning og organisering</i> .....	38
3.4.3. <i>Administrasjonssjefens «betryggende kontroll», kommunelovens § 23.</i> .....	39
3.4.4. <i>Kommunestyret, kontrollutvalget og kommunerevisjonen</i> .....	41
3.5. OPPSUMMERING .....	43
<b>KAPITTEL 4. STATUS FOR ENDRINGSPROSESSEN OG SAS-KOMMUNENE</b> .....	<b>45</b>
4.1. HVA ER KOMMUNEREFORMEN? .....	46
4.2. STATUS FOR SAMMENSLÅINGSPROSESSEN MELLOM SAS-KOMMUNENE .....	47
4.3. DAGENS STATUS I SAS-KOMMUNENE .....	49
4.3.1. <i>Sandefjord kommune</i> .....	51
4.3.2. <i>Andebu kommune</i> .....	54
4.3.3. <i>Stokke kommune</i> .....	56
4.3.4. <i>En samlet oversikt</i> .....	58
4.4. SANDEFJORD DISTRIKTSREVISJON .....	59

4.5. OPPSUMMERING .....	60
4.6. RELEVANTE ELEMENTER FOR ENDRINGSPROSESSEN RETTET MOT KOMMUNER .....	61
4.6.1. <i>Organisasjonsendring</i> .....	61
4.6.2. <i>Fusjoner i kommunal sektor</i> .....	63
4.6.3. <i>Organisasjonskultur - noe mer enn visjoner, mål og verdier</i> .....	65
4.6.4. <i>Det kritiske omdømme for kommunal sektor</i> .....	66
<b>KAPITTEL 5. HVORDAN BØR INTERNKONTROLLEN IVARETAS I SAMMENSLÅINGSPROSESSEN .....</b>	<b>71</b>
5.1. DET EKSISTERER EN SYSTEMATIKK RUNDT BRUK AV RAMMEVERK I SAS-KOMMUNENE.....	72
5.2. KRAVET OM FORMALISERING HAR GJORT IMPLEMENTERINGEN AV INTERNKONTROLL UTFORDRENDE .	75
5.3. KONTROLLUTVALGET BIDRAR TIL BETRYGGENDE KONTROLL. ....	78
5.4. KOMMUNENS STØRRELSE PÅVIRKER RÅDMANNENS INTERNKONTROLL.....	80
5.5. KOMMUNESAMMENSLÅINGSPROSESSEN BIDRAR TIL EN POSITIV UTVIKLING AV RISIKOVURDERING OG INTERNKONTROLL. ....	82
5.6. EN ENKEL MODELL FOR RISIKOVURDERING OG AVVIKSHÅNDTERING ER TILFREDSSTILLENDENDE .....	85
5.7. ANSATTFLUKT UTGJØR EN BETYDELIG RISIKO I ENDRINGSPROSESSEN .....	88
5.8. OPPSUMMERENDE LINJER .....	89
<b>KAPITTEL 6. OPPSUMMERING OG KONKLUSJON .....</b>	<b>91</b>
6.1. KONKLUSJON .....	94
6.2. FORMIDLING, RELEVANS OG VEIEN VIDERE .....	96
<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>97</b>
<b>VEDLEGG .....</b>	<b>102</b>
VEDLEGG 1 – INTERVJUGUIDE .....	102

## Tabelloversikt

Tabell 1 Egenskaper ved prinsipal-agentteorien.....	19
Tabell 2 Sammenligning av rammeverkene .....	28
Tabell 3 Nøkkeltall Sandefjord kommune .....	51
Tabell 4 Økonomiske nøkkeltall, Sandefjord kommune .....	52
Tabell 5 Nøkkeltall Andebu kommune .....	54
Tabell 6 Økonomiske nøkkeltall, Andebu kommune .....	55
Tabell 7 Nøkkeltall Stokke kommune.....	56
Tabell 8 Økonomiske nøkkeltall, Stokke kommune .....	57
Tabell 9 Sammenligning av SAS-kommunene .....	59

## Figuroversikt

Figur 1 Oppbygning og gjennomføring av et case-studie .....	8
Figur 2 Trepartsforholdet i governance .....	16
Figur 3 Trepartsforholdet i governance med påvirkning av andre interessenter.....	17
Figur 4 Aktørene i public governance-modellen i kommunal sektor.....	18
Figur 5 Grafisk fremstilling av internkontrollsystemet .....	23
Figur 6 Essensen mellom risiko og tilhørende tiltak .....	31
Figur 7 Grafisk fremstilling av helhetlig risikostyring .....	32
Figur 8 COSOs metodikk for risikovurdering .....	33
Figur 9 Grafisk fremstilling av identifiserte risikoer .....	34
Figur 10 Kommunens kontrollinjer .....	36
Figur 11 Regjeringens mål for en ny kommunereform .....	46
Figur 12 De tre fasene i kommunesammenslåingsprosessen.....	47
Figur 13 Endring av arbeidsoppgaver i kommunesammenslåingsprosessen .....	49
Figur 14 Modenhetskala over internkontrollen .....	50
Figur 15 Sandefjords modell for helhetlig ledelse .....	67
Figur 16 Kommuners virksomhet .....	74
Figur 17 Stokke kommune sin systematikk rundt risikovurderinger .....	86
Figur 18 Sammenslåingens effekt på kommunenes internkontroll.....	94

## Vedleggsoversikt

Vedlegg 1 Intervjuguide
-------------------------

## Kapittel 1.

### Introduksjon og problemstilling

Se for deg at du er eier av et stort suksessfullt selskap. Selskapets suksessoppskrift er å tilby riktige og gode tjenester til sine brukere, men også at omdømme er godt. Selskapet rangeres som et av verdens beste på sitt område, og fra 70-tallet har de hatt en enorm økonomisk vekst og tilbyr sine ansatte særdeles gode betingelser. Selskapets styre består av 19 medlemmer (Regjeringen, 2016), som velges demokratisk av brukerne én gang hvert fjerde år. Under styret sitter bedriftsforsamlingen med 169 representanter (Stortinget, 2016) fra alle regionene selskapets brukere representerer. Forsamlingen har til hensikt å fremme brukernes meninger og skal være med på å forme retningslinjer for resten av selskapet. Det er nå organisasjonen virkelig blir stor. Under denne bedriftsforsamlingen har man 20 regioner med totalt 428 underliggende enheter (Kartverket, 2016). Og på toppen av det hele sitter du. Så, etter nesten 40 år med kun positive resultater, en enorm inntektsøkning både i selskapet og til alle dets brukere, opplever du nå sviktende inntekter. Som en fremtidsrettet leder ser du utfordringene ved å drifte dette store selskapet og vurderer ulike tiltak for kostnadsutt på lengre sikt. Utfordringen er at endringer kan skape misnøye blant brukerne, og misnøye går fort utover omdømmet. Omdømme kan også sies å være avgjørende for at du som leder får fortsette på topp i selskapet.

Hvordan ville du sørget for at selskapets underliggende enheter klarer kostnadsuttene, blir mer effektive og dessuten klarer å holde på det gode omdømme? Hvordan vil risiko-styringen endre seg, ved en halvering av antall underliggende enheter?

Det var i 2014, at regjeringen Solberg foreslo kommunereformen, og 9. juni 2015 ble den vedtatt i Storting (Stortinget, 2015). I korte trekk skal kommunene bli «*større og mer robuste*». Hensikten er å flytte «*makt og ansvar*» i større grad over på kommunene. Målet med reformen er å få et lokaldemokrati som kan «*ivareta velferd og sikre verdiskapning og trivsel*». Dette med utgangspunkt i utfordringene man tror man kan få i fremtiden (Regjeringen, 2014). Reformen sier at kommunene skal få større og flere oppgaver, men i skrivende stund er det fortsatt uklart hvilke oppgaver dette helt konkret



dreier seg om. Det ble hevdet at kommunen skulle overta oppgavene til fylkeskommunen, men fylkeskommunen er i ettertid blitt fredet av kommunalminister Jan Tore Sanner (Skårdalsmo, 2014). Til tross for uklarheten er cirka 199 kommuner per februar 2016 i pågående sonderinger og samtaler om en mulig sammenslåing. Dette viser at kommunene har innsett samme fremtid som den «Blå-blå» regjeringen har, og endringsprosessen er således startet. Våren 2016 er også fylkeskommunene i gang med sammenslåinger på tross av fredningen fra kommunalministeren. Trøndelagsfylkene vedtok i april at de skulle bli ett fylke, dermed har den samme tankegangen også nådd denne delen av den offentlige forvaltningen (Aftenposten, 2016).

Tre kommuner som har kommet langt i denne prosessen er Sandefjord, Andebu og Stokke, heretter referert til som «SAS-kommunene». Selve vedtaket om sammenslåing ble gjort sent i 2013, mens prosjektleder ble ansatt høsten 2015. Det er nå opp til prosjektleder med prosjektgruppen og administrasjonen å sette sammen den nye kommunen basert på de politiske forhandlingene som allerede har funnet sted, før den nye Sandefjord kommunen ser dagens lys 1. januar 2017 (Nye Sandefjord kommune, 2016).

Det er rimelig å tenke seg at en slik kommunesammenslåing fører med seg en rekke ulike muligheter, blant annet kan bedre tjenestetilbud til innbyggere og bedre ressursfordeling representere positive følger. Men på den andre siden er det også rimelig å anta at det vil bli utfordringer; hvordan sammenføres pensjonsordningene, hvordan takler de ansatte omorganiseringen, hvordan blir forvaltningen, skolestrukturen, og ikke minst, hvordan takler innbyggerne denne endringsprosessen? Utfordringene er mange, og de kan alle potensielt ha store negative konsekvenser for den nye kommunen. Et svekket omdømme og mistillit til de folkevalgte og kommunen som organisasjon er bare eksempler på mulige negative konsekvenser. Men det finnes metoder for å redusere risikoen for at slike negative konsekvenser oppstår, her kommer en godt gjennomtenkt og implementert internkontroll inn i bildet.

## 1.1. Tre forskningsspørsmål og én problemstilling

Vi skal i denne oppgaven se nærmere på hvilken effekt den pågående kommunesammenslåingen har på internkontrollen til disse tre kommunene. I og med at vi her snakker om en pågående endringsprosess vil vi sette fokus på tre forskningsspørsmål:

- Hvilke generelle- og kommunespesifikke krav til internkontroll finnes?
- Hva er status for Sandefjord, Andebu og Stokke kommune rundt deres internkontroll og forvaltning før sammenslåingen?
- Hvordan bør internkontrollen utformes gjennom kommunesammenslåingsprosessen med sikte på den nye kommunen?

Drøftingen av disse forskningsspørsmålene danner grunnlag for å hjelpe oss med å trekke konklusjoner om vår problemstilling:

***«Hvilken effekt har en kommunesammenslåing på kommunens internkontroll?»***

Governance, risiko og kommunenes kontrollinjer vil fungere som sentrale verktøy rundt internkontrollarbeidet, og vil således representere nøkkelbegreper i vår oppgave. Men vi skal også belyse hvordan organisasjonskultur, endringsteori og omdømme henger sammen med internkontroll og hvorfor dette er så viktig. Utgangspunktet for internkontrollen i kommunene finner vi i kravet om administrasjonssjefens betryggende kontroll med forvaltningen av kommunen.

Et skille det er viktig å være klar over i denne oppgaven er forskjellen mellom «internkontroll» og «intern kontroll». Med internkontroll forstår vi det lovpålagte arbeidet rådmannen har med at administrasjonen i kommunen drives under betryggende kontroll, og det som følger av kjente rammeverk og standarder. Mens med intern kontroll forstår vi det overordnede systemet med å ha kontroll internt i organisasjonen, her inngår alle aktører som i tillegg til rådmannen sørger for kontroll i organisasjonen. Vi vil komme mer tilbake til dette senere i oppgaven.

## 1.2. Oppgavens høyre og venstre begrensning

Sammenslåingsprosesser og internkontroll representerer begge omfattende tema, samtidig som forskningen vår har en tidsbegrensning, det vil derfor være nødvendig å kartlegge hvilke områder vi ikke skal ta for oss i dette studiet. Oppgaven vil ikke ta for seg hvordan internkontrollprosessen foregår i praksis. Vi vil allikevel drøfte, på et generelt nivå, hvordan internkontrollen er, sammenlignet med beste praksis og kort om hvordan internkontrollforskriftene setter føringer for kommunens interne kontroll. Grunnlaget for diskusjonen er basert på intervjuobjektene informasjon og ikke på hvordan det faktisk er i kommunene.

## 1.3. Oppgavens gang

Som beskrevet over, starter vår oppgave med en introduksjon til oppgavens tematikk og intensjonen til studiet. Her presenteres oppgavens tre forskningsspørsmål som alle vil bli besvart henholdsvis i kapitlene 3, 4 og 5. Vi vil redegjøre for, og besvare disse på bakgrunn av primær- og sekundærdata. Forskningsspørsmålene er alle et ledd i å besvare oppgavens problemstilling som gjøres i kapittel 6.

Videre i kapittel 2 følger en beskrivelse av hvilken metode vi benyttet for å besvare problemstillingen. Her vil det være en nøye beskrivelse av forskningsdesign, hvordan innsamlingen av data har foregått og gjennomføringsprosessen videre.

Kapittel 3 vil i utgangspunktet ta for seg krav til internkontrollen, både generelt for selskaper og for kommuner. For å plassere internkontrollen tar kapittel 3 også for seg corporate governance og agentteori som på mange måter plasserer internkontrollen i virksomheten. Dette kapitlet omfatter videre en redegjørelse for rammeverkene fra COSO, balansert målstyring og ISO som er helt sentrale i arbeidet med internkontrollen.

Kapittel 4 er en presentasjon av caset og har til hensikt å gi innsyn i kommunereformen og hvilke mål som ligger bak denne. Det skal også gi innsyn i kommunenes ståsted i dag herunder økonomi, innbyggertall, geografi og annen relevant informasjon om partene i sammenslåingen. Til slutt vil kapitlet ta for seg utvalgte tema som er gjeldende i en endringsprosess.

Kapittel 5 består av syv separate diskusjoner omkring hvordan internkontrollen bør være i kommunen og hvorvidt en sammenslåing kan være med på å påvirke internkontrollmiljøet. Diskusjonene er basert på syv forskjellige utsagn som er utledet fra teoriene presentert i kapittel 3.

Kapittel 6 vil være et oppsummerende og konkluderende kapittel. Det mest essensielle fra svarene på forskningsspørsmålene tas opp igjen, for å kunne trekke en konklusjon på problemstillingen.



## Kapittel 2.

# Forskningsdesign, datainnsamling og gjennomføring

### 2.1. Forskningsdesign

Den overordnede forskningsstrategien vi vil benytte for å besvare vår problemstilling er den kvalitative metodelære. Metoden egner seg godt i situasjoner der det foreligger lite forskning fra før, og der hvor data fra forskningen kommer i form av tekst snarere enn tall. Norge har ikke gjennomgått en stor kommunereform siden 1960-tallet og en kartlegging av internkontrollen i en slik prosess er derfor heller ikke tidligere beskrevet eller forsket på. Dette gir oppgaven god relevans og kan være interessant for flere parter.

Oppgavens formål er å belyse hvilken effekt en kommunesammenslåing har på internkontrollen i kommunene. Oppgaven består av både en deskriptiv og en normativ studie, hvor vi først beskriver hvordan internkontrollen i kommunene er, basert på en litteraturstudie. Deretter diskuterer vi funnene våre opp mot litteraturen, for til slutt å komme frem til en anbefaling på hvordan internkontrollen bør være. Dette siste representerer den normative delen av oppgaven. I det følgende skal vi redegjøre for de valgene og vurderingene vi har gjort knyttet til oppgavens kvalitative forskningsdesign.

### 2.2. Litteratur- og casebasert studie

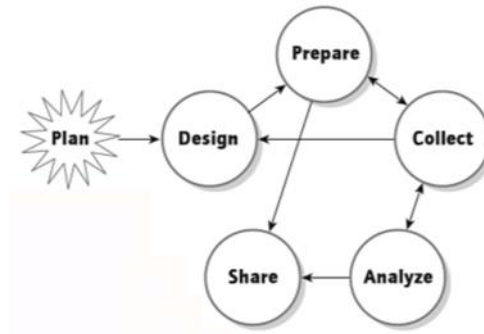
I den deskriptive første delen av oppgaven valgte vi å benytte oss av en litteraturstudie for å få innsikt i hvordan internkontroll i teorien bør utformes. Dette er representert i kapittel 3. Generelt består denne fremgangsmåten i å studere rammeverk og standarder, som er basert på erfaringer og kan således representere beste praksis for internkontrollen. Samtidig er rammeverkene utviklet på en slik måte at man kan knytte de inn i alle organisasjoner, også i en kommunal kontekst med lovkrav og forskrifter. Dette gir oss et svar på hvordan internkontrollen skal være. Litteraturstudie var også med på å gi oss et bedre grunnlag for utforming av intervjuguiden som vi kommer tilbake til senere i dette metodekapittelet.

Ettersom kommunesammenslåingen dreier seg om en spesifikk prosess mellom tre kommuner, utgjør dette et case-studie. Yin (2014, s. 2) definerer et case-studie som:

*«A Case-study investigates a contemporary phenomenon (the «case») in its real-world context, especially when the boundaries between phenomenon and context may not be clearly evident»*

Denne metoden benytter vi for å svare på oppgavens kapittel 4 og 5. Som definisjonen til Yin sier i sitatet over, er formålet med et case-studie å kontrollere faktorer som ikke er tydelig sett utenfra og som krever en dypere forskning. Videre vil vi forankre studien i det naturalistiske ståsted, hvor studier etter naturalistenes tankemåte bør studeres i sin naturlige kontekst. I dette ligger at forskeren går ut i felten der det som skal observeres befinner seg (Silvermann, 2014, s. 24).

For å besvare vår problemstilling ønsker vi å se på hvordan kommunene organiserer sin internkontroll basert på kommunelovens § 23.2. Videre ønsker vi gjennom case-studiet å se på hvordan internkontrollen er, og hvordan den bør være.



*Figur 1 Oppbygning og gjennomføring av et case-*

Vi har i stor grad fulgt Robert K. Yins (2014) oppbygning av et case og hans bok «Case Study Research; Design and methods», fremgangsmåten er illustrert i figur 1.

Vår problemstilling er i hovedsak eksplorerende, og vi ønsker å utforske og beskrive et komplekst tema. Problemstillingen omhandler, foruten internkontrollen i kommunene, også momenter rundt endringsprosesser, og hvordan dette spiller inn på internkontrollsystemet.

Et casebasert studie har ofte en induktiv innfallsvinkel. Med dette menes at man går fra en enkelt observasjon til å generalisere funnene.

«*Inductive reasoning is employed where the researcher focuses on examining «data» starting from particular or local and going to the general or global»*  
(Malsch & Salterio, 2016).

En utfordring vedrørende case er at det vanskelig lar seg generalisere. Med dette menes at hvert enkelt case er unikt og ikke vil kunne generaliseres slik at det passer andre case i en liknende prosess. En kommune kan variere i antall innbyggere, geografiske utfordringer, økonomi og historie som gjør situasjonen til en annen og således gjør de vanskelig å sammenlikne. Dersom man hadde økt utvalget fra et case, til flere tilnærmet like case, kunne man generalisert i høyere grad. Utfordringen med flere case er at det er kostbart og vil således være lite økonomisk. Å kunne generalisere et case, handler om forskningens ytre validitet. I akkurat dette kasus er situasjonen at to relativt små kommuner skal slå seg sammen med en stor, og det kan hevdes at situasjonen ville vært en annen om kun relativt like kommuner skulle fusjonere. Derfor hevder vi at den ytre validiteten for denne forskningen er relativt lav.

På den andre siden kan en del av utfordringene disse tre kommunene står ovenfor også være representative for andre kommuner. Rådmannen skal sørge for betryggende kontroll uavhengig av størrelse og andre variabler, og vil på den måten kunne generaliseres til en viss grad. En del av utfordringene vedrørende internkontroll kan være fornuftig å ta innover seg i en slik prosess og således kan dette studiet være interessant for flere enn bare de tre gjeldende kommunene, Sandefjord, Andebu og Stokke.

### 2.3. Utforming og gjennomføring av dybdeintervju

Den neste fasen, etter «plan» og «design», er forberedelse og gjennomføring av datainnsamling. I denne delen av oppgaven ble sekundærdata<sup>1</sup> benyttet for å utforme en

---

<sup>1</sup> Sekundærdata - datakilder som allerede eksisterende forskning, primærdata - egenproduserte datakilder.



best mulig intervjusituasjon og for å styrke argumentasjonen i analysedelen. Dybdeintervju ble således vår primærdatakilde og utgjør vår største datakilde i oppgavens analyse- og diskusjonsdel. Dybdeintervju gjør det mulig å gå dypt inn i kommunene for å utforske hvordan de praktiserer internkontroll, samt hvilke prosesser og systematikk som benyttes i det daglige.

Måten man strukturerer intervjuene på kan være avgjørende for kvaliteten på dataene man får samlet inn. Vi har valgt et semistrukturert intervju, dette blir å regne som en hybrid mellom et ustrukturert og et strukturert intervju. Det ustrukturerte intervjuet har et mer uformelt preg hvor intervjuobjektet er blitt gitt et tema, mens spørsmålene tilpasses den enkelte intervjusituasjonen der og da. I et strukturert intervju har man på forhånd fastsatt tema og spørsmål, og det eksisterer faste svaralternativer. Vår metode har en overordnet intervjuguide hvor vi har fastsatte spørsmål, men temaer, spørsmål og deres rekkefølge kan variere ut ifra hvordan intervjuet utarter seg (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2011, s. 145). Ved at spørsmålene er relativt åpne, gjør vi det mulig å gå inn i dybden og kjernen av spørsmålet samtidig som det er en viss struktur som gjør at samtalen tar for seg det vi ønsker å undersøke.

Med dette i tankene utformet vi én intervjuguide, som vi så tilpasset til våre informanter. Dette fordi informantene innehar ulike strategiske posisjoner og vil således ha kunnskap om temaet fra ulike ståsted. Intervjuguiden har en fast struktur med enkle, relativt korte spørsmål til å begynne med, etterfulgt av tyngre refleksjonsspørsmål i hoveddelen. Intervjuguiden er utformet etter mal fra Johannessen, Christoffersen og Tufte (2011, ss. 149-150), og er vedlagt denne oppgaven.

Som forklart over, benyttet vi oss av en litteraturstudie når vi utformet intervjuguidene. Dette er ikke bare litteratur fra beste praksis, men også fra møtetreferater, årsberetninger, styringsdokumenter og andre offentlige dokument. Disse dokumentene har blant annet gitt oss innblikk i hvordan internkontroll blir kommunisert, hvordan det blir prioritert og hvilken økonomisituasjon de ulike kommunene befinner seg i. Dette har vært en tidkrevende prosess, men gjør det mulig å forstå hvorfor noen av kommunene har større utfordringer enn andre for å få implementert et godt internkontrollsystem. Kombinasjonen av primær- og sekundærdata skal være med på å styrke drøftingen i analysedelen.

En annen viktig avgjørelse er valget av intervjuobjekter. I utgangspunktet ønsket vi prosjektleder og prosjektkoordinator i nye Sandefjord kommune. Disse nøkkelpersonene innehar kunnskap om sammenslåingen som belyser vår problemstilling godt. Videre ønsket vi rådmenn fra alle tre kommunene, som har hovedansvaret for kommunens internkontroll. Vi ønsket også et møte med Sandefjord distriktsrevisjon som evaluerer rådmannens internkontroll, samt kommunens forvaltning og årsregnskap.

Siden internkontroll er et tema man trenger god kunnskap om for å kunne belyse både utfordringer og muligheter, er det naturlig at vi har valgt intervjuobjektene strategisk. Vi ønsket å intervju personer som er direkte ansvarlig for prosessen og der verdien av informasjonen er høy.

Selve gjennomføringen ble en litt annen enn vi hadde planlagt. Intensjonen var å intervju tre rådmenn, en revisor og to fra prosjektgruppen<sup>2</sup>. Men på grunn av tette ukeplaner for rådmennene kunne ingen av disse stille til intervju. Derimot foreslo to av rådmennene og ta forbindelse med to andre nøkkelpersoner som til daglig jobber med internkontroll i kommunen, disse vil fungere som rådmannens talerør hva gjelder internkontroll. En av kommunene ville ikke prioritere vår henvendelse. Så fra Stokke ble plan og styringsdokument primærkilde på data. Prosjektkoordinator og Sandefjord distriktsrevisjon var tidlig på plass, mens prosjektleder måtte avslå på grunn av for tett ukeplan. Utenom én kommune, var alle de forespurte aktørene interessert i å bidra og hjelpe med dokumentasjon utover intervjuet. Intervjuene ble gjennomført i starten av mars på intervjuobjektens tilholdssted.

En forenklet utgave av intervjuguidene ble sendt ut til intervjuobjektene cirka en uke i forveien. Tanken bak dette var å gi de tid til å forberede seg på tema. Tilbakemeldingene var veldig gode på akkurat dette område, da det også gjorde at de følte seg tryggere på hvilke spørsmål som skulle besvares. Selve gjennomføringen tok cirka en time. Arbeidsoppgavene var tydelig fordelt på forhånd hvor en av oss skrev notater, sørget for fremdrift og kom med innspill hvis noe ble uklart besvart. Den andre sørget for å presentere

---

<sup>2</sup> Omtales også som prosjektledelse og består nå av 11 personer. Prosjektleder er Gudrun Haabeth Grindaker som også skal bli rådmann i nye Sandefjord kommune. I det store består prosjektgruppen av påtroppende kommunalsjefer hvorav det mangler en kommunalsjef. Denne stillingen vil bli bemannet i løpet av våren 2016 (Nye Sandefjord kommune, 2016)

spørsmålene og ha flyt i samtalen. Innledningsvis i intervjuene ble oppgavens formål, intensjon og gjennomføring presentert med blant annet informasjon om lagring av data, opptaksmidler og hvordan personvern ble ivaretatt.

## 2.4. Presentasjon av intervjuobjektene

### *Prosjektkoordinator, nye Sandefjord kommune*

Utdannet kommunalkandidat fra Norges kommunal- og sosialhøgskole. Dette er en skole som i dag er fusjonert med høgskolen i Oslo og Akershus. Utdanningen kan sammenliknes med det som i dag heter «økonomi og administrasjon», men er spesielt rettet inn mot kommunal forvaltning. I tillegg til dette har informanten studert statsvitenskap og masterprogram på Handelshøyskolen BI. I tillegg til å være prosjektkoordinator for nye Sandefjord kommune, er hun medforfatter av KS<sup>3</sup> sin internkontrollveiledning til rådmannen, «Orden i eget hus». Hun er til daglig ansatt i KS med effektiviseringsnettverk, og leder og planlegger endringsnettverket og utviklingsarbeid for kommuner. Hun mener selv hun er hentet inn til prosjektet delvis på grunn av sin stilling i KS, men også på grunn av sitt arbeid med «Orden i eget hus».

### *Assisterende rådmann i Sandefjord kommune*

Utdannet psykolog og har jobbet med organisasjonspsykologi stort sett hele sin karriere. Har jobbet som assisterende rådmann i Sandefjord i overgangen 2013-2014 og var personal og HR-sjef i Aftenposten før den tid. Når informanten startet i sitt nåværende virke var det et tydelig behov for et enhetlig internkontrollsystem og dette ble på vegne av rådmannen en av hans største oppgaver i tiden som fulgte.

### *Kvalitetsrådgiver i Andebu kommune*

Sitter i Organisasjonsavdelingen og stabsfunksjonen til rådmannen. Jobber til daglig med internkontroll, beredskap og informasjonssikkerhet, men har bakgrunn som sykepleier.

---

<sup>3</sup> Kommunenes sentralforbund – sammenslutning av alle landets kommuner.

### *Daglig leder i Sandefjord Distriktsrevisjon*

Utdannet statsautorisert revisor fra Norges handelshøyskole, har jobbet i EY fra 2006 og de siste tre årene med internkontroll og internrevisjon, hovedsakelig fra bank og finans. Begynte sitt virke som daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon i 2014.

Som nevnt over, ble intervjuene med disse personene vår primære datakilde.

### 2.5. Analyse og drøfting av empiri

Totalt ble det foretatt fire dybdeintervju, cirka 40 sider med transkribert data og cirka fire timer med opptaksmateriale. Transkriberingen ble en viktig del av bearbeidingen da vi fikk diskutert i ettertid og forbedret forståelse for hva informanten hadde gitt oss. Men et intervju kostet oss i gjennomsnitt litt over en dag i arbeid, tatt gjennomføring, transkribering og diskusjon i betraktning.

Det er viktig for oppgavens analyse at man er klar over reliabiliteten til innsamlet data og validiteten av disse. Et godt casestudie krever at man vurderer validitet og reliabilitet i datainnsamlingen. Reliabilitet handler i stor grad om det innsamlede datamaterialets pålitelighet (Grønmo, 2004). Dette vil i all hovedsak dreie seg om våre intervjuobjekter vil svare det samme dersom intervjuene blir gjennomført flere ganger. Vår vurdering er at temaet ikke er av en slik natur at det er sensitiv informasjon som blir gjengitt av intervjuobjektene og vil ikke slå tilbake på de i etterkant, verken på person eller i sin stilling. På bakgrunn av dette anser vi reliabiliteten i denne oppgaven som god.

Validitet på sin side dreier seg om gyldigheten til det innsamlede datamaterialet, altså treffsikkerheten i dataene. Validiteten til forskningen er høy dersom dataene vi samler inn er relevante for problemstillingen vår. For å kunne vurdere validiteten i datamaterialet må reliabiliteten først være bekreftet. Grunnen til dette er at man kan ha en lav validitet selv om reliabiliteten er høy. Men det kan ikke være omvendt. Altså, dersom reliabiliteten er lav, kan ikke validiteten være høy (Grønmo, 2004). På den ene siden er det negativt for validiteten at vi ikke fikk intervju med alle personene vi i utgangspunktet ønsket. Men på den andre siden har vi intervjuet personer som brenner for internkontroll og som besitter «first hand knowledge» på området. Derfor mener vi at validiteten ikke har fått en negativ påvirkning av denne endringen. I vurderingen av validitet skiller

man også mellom indre og ytre validitet. Den indre validiteten forteller hvorvidt de svarene informantene gir besvarer oppgavens problemstilling, mens den ytre validiteten bekrefter om dataene er gjeldende for hele populasjonen og således kan generaliseres som nevnt tidligere. Vi anser den indre validiteten som god fordi informantene besitter mye og god informasjon om internkontroll i de ulike kommunene, og svarer således på vår problemstilling. Derimot er den ytre validiteten relativt lav, fordi hver enkelt kommune er unik og ikke vil være direkte sammenliknbar med andre kommuner. Til tross for det er det rimelig å anta at enkelte av momentene som tas opp i oppgaven også er relevante for andre kommuner i en liknende prosess.

## 2.6. Oppsummering

I dette kapitlet har vi gjort rede for hvilke metodiske vurderinger som er lagt til grunn for vårt forskningsprosjekt. Utformingen er i stor grad påvirket av Robert K. Yins «*Case study research*» (2014), som omhandler hvordan man skal utforme et forskningsdesign på case. Vi har tatt for oss begrensninger, og kritisk vurdert informasjonen vi har samlet inn. Videre har vi redegjort for hvordan intervjuene er gjennomført, samt presentert kort våre informanter. Gjennomstyret i oppgaven ligger også hvilke etiske vurderinger som er gjort underveis for å sørge for at personvern og informantenes interesser blir ivaretatt.

## Kapittel 3.

### Generelle- og kommunespesifikke krav til internkontroll

I dette kapittelet skal vi se nærmere på forskningsspørsmålet:

#### **«Hvilke generelle- og kommunespesifikke krav til internkontroll finnes?»**

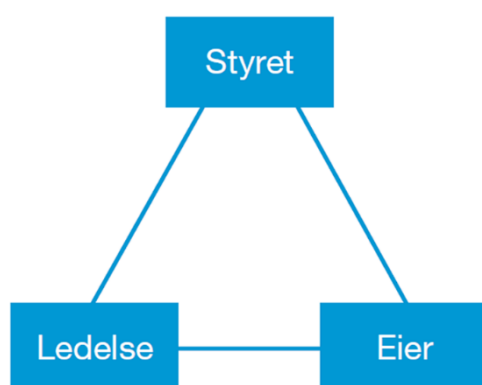
For å besvare dette skal vi først ta for oss hvilke faglige spesifikasjoner som ligger til grunn for hvorfor det er viktig med et godt fokus på internkontroll. Den faglige redegjørelsen er viktig for å forstå i hvilken kontekst internkontrollen er utformet, samt hva som er opphavet til mange av risikoene vi opplever i organisasjoner. Det er viktig å merke seg at dette opphavet først og fremst gjelder for organisasjoner av en viss størrelse, der det er naturlig å delegere ansvar og arbeidsoppgaver. Kommuner er en slik typisk organisasjon, og det vil således være essensielt å forstå den faglige redegjørelsen i dette kapittelet for å kunne forstå diskusjonen i det videre. Etter å ha redegjort for denne bakgrunnen, skal vi redegjøre for hvilke generelle krav som stilles til internkontroll basert på erfaringer fra privat næringsliv. Dernext følger en redegjørelse for hvilke krav som stilles i kommunal sektor; før vi til slutt bunner ut i et svar på forskningsspørsmålet presentert over.

#### 3.1. Hva ligger i god governance?

Regelverket rundt kommunal sektor er svært omfattende og fragmentert. Det er med andre ord en krevende prosess, og mange hensyn å ta skal man klare å forvalte kommunene etter gjeldende lover og forskrifter. For å kunne etterleve de krav som settes gjennom lovverket er det nødvendig med en strukturert måte å drifte kommunen på, det er dette «Corporate Governance» dreier seg om. Det er hensiktsmessig å forkorte uttrykket litt og benytter det gode norske ordet «governance» i det videre for enkelhetens skyld, men vi skal se på hva som ligger i begrepet fra ulike ståsted. Prinsippene bak governance er ikke nytt i verdenssammenheng, ei heller i Norge. Men det var først tidlig på 2000-tallet at begrepet ble kjent her til lands (Bøhren, 2011, s. 15). Det finnes en lang rekke definisjoner av governance, både internasjonale og nasjonale, og flere forsøk på

norske oversettelser. Deriblant er «foretaksstyring» og «selskapsledelse» hyppig brukt, men en bredt akseptert norsk definisjon finnes ikke ifølge Bøhren (2011, s. 16).

Bøhren mener at «eierstyring» kan være en passende norsk oversettelse av governance. Bakgrunnen er at governance dreier seg om forholdet mellom eier, styret og ledelsen, der eierne er den parten som delegerer styringsretten over selskapet (Bøhren, 2011, s. 16). Governance dreier seg derfor ikke om det som skjer på «gulvet» i organisasjonen. Forholdet mellom eier, styret og ledelsen kan vi se på som et trepartsforhold som illustrert i figur 2<sup>4</sup>.



Figur 2 Trepartsforholdet i governance

Trepartsforholdet finner vi igjen i «Din guide for ansvarlig eierstyring og selskapsledelse» (PwC, 2011), sin definisjon av governance:

«Corporate governance dreier seg om å etablere fornuftige retningslinjer som skal hjelpe eiere, styret og ledelse til å forvalte selskapets ressurser på best mulig måte»

Gjennom guiden fremheves de samme norske oversettelsene som Bøhren (2011) tar opp, men PwC på sin side mener at begrepet «eierstyring» også blir for snevert i denne sammenheng. Eierstyring kan tolkes å kun dreie seg om eiernes rolle og deres styring av

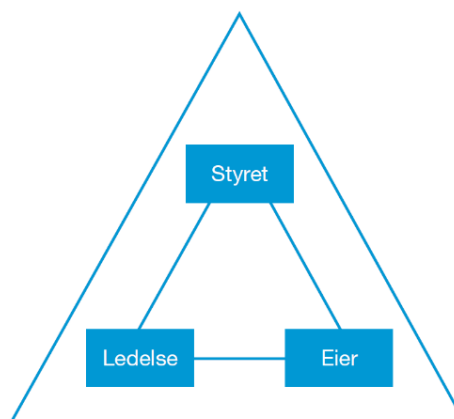
<sup>4</sup> Figuren er hentet fra «Din guide for forsvarlig eierstyring og selskapsledelse» (PwC, 2011, s. 15). Opprinnelig er figuren tegnet med den omsluttende trekanten som vist i figur 2. Grunnen til at vi valgte å fjerne trekanten i figur 1 er for å vise trepartsforholdet uten påvirkning av andre interessenter (shareholders) som vi trekker inn i figur 2.

selskapet, noe som fort kan bli misvisende. For å sikre en god governance er det nødvendig at også styret og hele ledelsen trekkes aktivt inn i forvaltningen av selskapet, begrepet governance kan vi derfor si omhandler mer enn eierstyring alene.

Også gjennom OECDs definisjon fra 1999 trekkes trepartsforholdet inn. Denne definisjonen kan hevdes å være den mest anerkjente for governance (PwC, 2011):

*«Corporate governance involves a set of relationships between a company's management, its board, its shareholders and other stakeholders. Corporate Governance also provides the structure through which the objectives of the company are set, and the means of attaining those objectives and monitoring performance are determined» (OECD, 2004)*

Av denne definisjonen ser vi at governance dreier seg om egenskaper ved styringen av organisasjonen, og i korte trekk kan vi si at det hele handler om hvilken systematikk som ligger til grunn for god forvaltning og kontroll. Med andre ord er governance sterkt knyttet til organisering, der ansvarsfordeling og rollefordeling, ikke bare mellom eierne, styret og ledelsen, men også mellom andre interessenter, spiller en sentral rolle. I figur 3 er dette siste leddet om påvirkningen av andre interessenter illustrert med trekanten som omslutter det tradisjonelle trepartsforholdet som illustrert i figur 2.



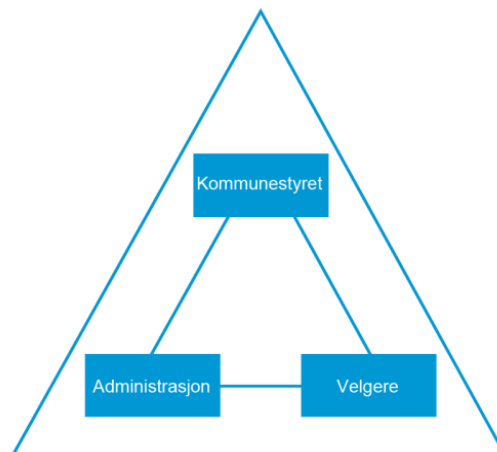
Figur 3 Trepartsforholdet i governance med påvirkning av andre interessenter

Der andre definisjoner av governance i stor grad fokuserer på profittmaksimerende tiltak for eierne, er OECDs definisjon orientert mot alle aktører som påvirkes av organisasjonens handlinger. Man løfter derfor synet på selskapet fra å kun gjelde eierne, til også



å gjelde for ansatte og andre interessenter, for eksempel media og myndighetene. Dessuten skiller OECDs definisjon seg fra de to andre ved at den har et mer helhetlig perspektiv, og det kan antas at det er dette helhetsperspektivet som gir denne definisjonen så høy oppslutning. Og særlig for kommunal sektor sin del får dette helhetlige perspektivet stor betydning.

I offentlig sektor brukes ofte begrepet «public governance», som kan oversettes med «velgerstyring», og kan forstås som governance sett fra en annen vinkling. Likt som for begrepet «corporate governance» vil vi også her bruke «governance» alene, av den grunn at public- og corporate governance kan sies å være det samme. Forskjellen er at aktørene i trepartsforholdet i denne modellen byttes ut til velgere, parlamentet og regjeringen. Tanken er at det er velgerne som styrer politikken i denne vinklingen av governance (Bøhren, 2011, s. 32). I kommunal sektor fungerer dette slik at innbyggerne velger det partiet som har mest til felles med velgerens egne preferanser. Det kan for eksempel dreie seg om et partis fokus på utdanningssituasjonen i kommunen, eller et fokus på nærings- og byutvikling. Partiet som får flest stemmer ved valget går i posisjon, og danner sammen med opposisjonen kommunestyret i kommunen. Kommunestyret ser vi tilsvarende henholdsvis «parlamentet» og «styret» i de respektive modellene, mens kommuneadministrasjonen på sin side tilsvarende henholdsvis «regjeringen» og «ledelsen». Vi har i figur 4<sup>5</sup> illustrert hvordan governance ser ut i kommunene.



Figur 4 Aktørene i public governance-modellen i kommunal sektor

<sup>5</sup> Figuren er lik den vi presenterte tidligere, men vi har nå byttet ut aktørene med trepartsforholdet i kommunal sektor.

Trekanten som omslutter aktørene representerer også her andre interessenter, som for kommunal sektor også kan være media og myndighetene. Hvilke forhold de ulike aktørene har til hverandre og hvilke roller de spiller inn mot den interne kontrollen i kommunene vil vi se på nærmere på et senere tidspunkt.

### 3.2. Agentteori, og den utfordrende siden ved delegering av beslutningsmyndighet

I en organisasjon der eier ikke tar alle beslutninger selv, typisk situasjoner hvor ansvar er delegert til et styre eller en ledelse, vil det være en risiko for at beslutninger som tas ikke er profittmaksimerende eller nyttemaksimerende for eieren. Hvis man legger til grunn prinsippet om profittmaksimering, er det ikke usannsynlig at en aktør som har fått bevilget beslutningsmyndighet kan opptre med egne motiver på bekostning av eierens. Dette omtales som et «prinsipal-agentproblem». I tabell 1<sup>6</sup> er det gjengitt seks sentrale egenskaper ved prinsipal-agentproblematikken.

**Agentteoriens egenskaper**

1.	Prinsipal og agent
2.	Delegering
3.	Interessekonflikt
4.	Asymmetrisk informasjon
5.	Kontroll
6.	Incentiver

*Tabell 1 Egenskaper ved prinsipal-agentteorien*

Egenskap 1 er stort sett gjeldende i alle selskaper og organisasjoner. Ved at en eier har ansatt en agent til å utføre arbeid for prinsipalen. I en profittmaksimerende organisasjon vil dette typisk henvises til styret som ansetter en daglig leder eller en annen lederstilling

<sup>6</sup> Momentene er hentet fra «Eierne, styret og ledelsen» (Bøhren, 2011, s. 28)

for en underliggende enhet. I kommunene ser vi dette forholdet igjen ved at kommunestyret ansetter en rådmann.

Egenskap 2 handler om at agenten er delegert beslutningsmakt. Dette betyr at agenten kan ta selvstendige avgjørelser uten at prinsipalen må godkjenne dette. Delegering av beslutningsmyndighet vil være essensielt for et selskap med mange aksjonærer, slik at avgjørelser kan bli tatt i det daglige og sørge for en best mulig styring av selskapet. I tillegg vil delegering være avgjørende i selskaper med kun én eier for at selskapet skal kunne vokse til sitt potensial.

Egenskap 3 handler om at det eksisterer en interessekonflikt mellom agenten og prinsipalen. Typisk vil dette gjelde i et ansettelsesforhold der agenten kan ta avgjørelser som gagnar agenten selv, og ikke til selskapets beste. Et eksempel fra kommunesektoren er der hvor en kommunalsjef for bygningsetaten er villig til å ta imot bestikkelser for å gjøre forskjell mellom byggesaker. Ved at agenten godtar korrupsjon, vil dette kun gagne agenten og ikke kommunen som helhet.

Egenskap 4 handler om at prinsipalen ikke kan vite alt hva agenten faktisk foretar seg. Det vil si at agenten besitter mer informasjon enn det prinsipalen gjør og med det følger også at prinsipalen ikke kan ha kontroll på alt agenten foretar seg. I et tilfelle der prinsipalen har full oversikt over hva agenten foretar seg, vil man i utgangspunktet ikke ha behov for delegering av beslutningsmyndighet og således vil ikke prinsipal-agent problematikken gjelde.

De to siste egenskapene omfavner hvilke to tiltak prinsipalen kan iverksette for å redusere problemene. Man kan kontrollere agentens handlinger til et visst nivå, men aldri 100%. I tillegg kan man gi ut incentiver, som bonus eller høy lønn, for å øke sannsynligheten for at agenten opptrer i tråd med prinsipalens mål og visjoner.

De to siste egenskapene vil medføre en kostnad er omtalt som agentkostnader. Videre kan disse kontrolltiltakene ha andre negative konsekvenser. Ved at agenten føler seg overvåket, kan dette skape mistrivsel for agenten og hindre den i å gjøre en god jobb på vegne av prinsipalen. Iverksettelse av incentiver har også potensielt store økonomiske konsekvenser for prinsipalen. Incentivene vil typisk være bonuser ved gode resultater. Tatt dette i betraktning vil slik mangel på tillit til agenten, medføre agentkostnader for

eier, og prinsipalen må vurdere hvorvidt denne agenten er det beste for forvaltningen av sitt selskap.

Risikoen ved at agenten handler etter egen vinning er en negativ effekt av det å delegere ansvar til andre for å maksimere eierens investerte kapital. Men dersom eieren ikke ønsker å delegere ansvar til andre, kan dette begrense utviklingen av selskapet og avkastningen på investeringen vil nødvendigvis bli lavere. Bøhren (2011, s. 31) hevder derfor at selv om man har kostnader for å kontrollere agenten, vil disse kostnadene være lønnsomme på sikt.

På grunn av ønsket om videre vekst og utvikling vil prinsipal-agent forholdet oppstå i svært mange organisasjoner og noen av grunnene til at man har utviklet et internkontrollsystem er på grunn av akkurat dette potensielle problemet. Under følger en redegjørelse for hvilke standarder og rammeverk som kan assistere prinsipalen i utformingen av et internkontrollsystem.

### 3.3. Generelle krav til internkontroll

#### 3.3.1. Standarder og rammeverk

Standarder og rammeverk er verktøy som kan hjelpe aktørene i trepartsforholdet i å drive god governance. Det er viktig å være klar over at de fleste av disse standardene og rammeverkene blir klassifisert som retningslinjer som ikke er rettslig bindende. Med ikke rettslig bindende forstår vi det slik at dersom man ikke velger å følge de kan man heller ikke straffes for den manglende bruken. Standardene og rammeverkene er utviklet etter flere års erfaring på området og er først og fremst utviklet for bruk i private organisasjoner, hvor de også vil har sitt største nedslagsfelt. Til tross for dette vil mange av prinsippene som rammeverkene og standardene er bygget på være nyttige for en kommune å benytte seg av.

Men det finnes også standarder som ikke er frivillige, for eksempel de rettet inn mot kommunerevisjonen. Kommunerevisjonen følger de samme revisjonsstandardene som blir benyttet av alle aktører. Vi vil ikke gå i detalj på kommunerevisjonen da det faller utenfor tema for denne oppgaven, men vi vil senere se på den rollen revisor spiller inn

på arbeidet med en tilfredsstillende intern kontroll i kommunen. Nå først skal vi gjennomgå tre rammeverk og standarder som står sentralt i arbeidet med den interne kontrollen: COSO<sup>7</sup> sine utgivelser, balansert målstyring og ISO<sup>8</sup> 9001 kvalitetssystem.

### *Internkontroll og COSO*

Begrepet internkontroll har de siste årene fått økt interesse og oppmerksomhet rettet mot seg, spesielt i privat sektor er begrepet i dag vanlig, men også offentlig sektor tar etter. Den tradisjonelle betydningen av internkontroll knyttes gjerne til det engelske begrepet «internal control», noe som i korte trekk handler om å ha «interne kontrolltiltak» i egen virksomhet, noe Senter for Statlig Økonomistyring uttalte gjennom en rapport i 2009. (Senter for statlig økonomistyring, 2009) Internal control «*omfatter langt mer av styringsaspekter enn hva som på norsk ofte snevert forstås som interne kontrolltiltak*», med dette mener de at det engelske uttrykket når lenger enn den norske tolkningen om interne kontrolltiltak, og fortsetter: «*Skal vi forstå begrepet «intern kontroll<sup>9</sup>» må vi se sammenhengen mellom mål, risiko, styring og interne kontrolltiltak*». Det vi ser er at internkontroll utgjør en «totalpakke» av hvordan en organisasjon blir styrt. Dette ser vi også gjennom COSO sin definisjon av internal control som vi finner i deres rammeverk for internkontroll, «Internal Control – Integrated Framework» (COSO, 1992):

*«Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance».*

<sup>7</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO – En komité av fem private organisasjoner; American Accounting Association, American Institute of CPAs, Financial Executives International, The Association of Accountants and Financial Professionals in Business og The institute of Internal Auditors.

<sup>8</sup> International organization for standardization, ISO, er en verdensomfattende organisasjon som utvikler internasjonale standarder for ulike bransjer.

<sup>9</sup> Legg merke til at Senter for Statlig Økonomistyring ikke skiller mellom «intern kontroll» og «internkontroll» i deres rapport. Det de her forstår som «intern kontroll», eller interne kontrolltiltak er det vi forstår som «internkontroll».

Definisjonen er vidtrekkende og forteller oss at internkontroll er en prosess som blir påvirket av styret, ledelsen og andre i organisasjonen, med det formål å sikre måloppnåelse innenfor tre sentrale dimensjoner:

1. Målrettet og effektiv drift
2. Pålitelige finansielle rapporteringer
3. Overholdelse av lover og regler

Dimensjonene representerer ulike virke- og ansvarsområder i organisasjonen, og definerer således internkontrollens virkeområde (PwC, 2009). Rammeverket består i tillegg av fem entydig sammenhengende komponenter som skisserer opp hva som bør vektlegges i arbeidet med å sikre en god internkontroll (COSO, 2013):

- Overvåking
- Informasjon og kommunikasjon
- Kontrollaktiviteter
- Risikovurderinger
- Kontrollmiljø

Rammeverket som helhet skaper et system for internkontroll, og kan vises grafisk gjennom en kube som vist i figur 5<sup>10</sup>.



Figur 5 Grafisk fremstilling av internkontrollsystemet

<sup>10</sup> Figuren er en norsk oversettelse, og er hentet fra rapporten «Internkontroll i kommuner» (PwC, 2009, s. 6)

De tre dimensjonene er illustrert ved de loddrette kolonnene, og de fem komponentene er illustrert ved de vannrette radene. Den tredje akse vi ser på figuren representerer organisasjonens struktur gjennom forskjellige enheter og aktiviteter. Innenfor en kommune kan slike enheter være skoler, sykehjem eller administrasjonen, mens budsjettering, regnskapsføring og hjemmesykepleien er eksempler på aktiviteter.

Rammeverket har i dag fått bred aksept over hele verden og regnes for å være det mest internasjonalt anerkjente innenfor internkontroll. I Norge blir det brukt av de ledende revisjons-, og rådgivningsmiljøene i arbeidet med internkontrollen, både i kommunale, statlige og private organisasjoner (PwC, 2009). Rammeverket kom som en respons på det COSO selv mente var miskommunikasjon og forvirring rundt internkontroll, og hva internkontrollen egentlig gikk ut på. Hva som legges i internkontroll kunne variere stort fra aktør til aktør, og som en konsekvens skapte dette problemer under arbeidet med styringen av organisasjonene. Baktanken med rammeverket er ikke at organisasjonene skal lage nye internkontrollsystemer, men heller sammenligne sine egne eksisterende opp mot et standardisert rammeverk som COSO her leverer.

Mye har skjedd siden COSO ga ut sitt rammeverk i 1992, måten organisasjoner driftes på og deres omgivelser har endret seg. Eksterne aktører er involvert i større grad enn tidligere og setter flere krav til driften, samfunnsansvaret og transparensen til organisasjonen. COSO ga derfor ut en oppdatert versjon av sitt rammeverk i 2013, som er mer tilpasset dagens samfunn, men bygget på de gode momentene fra det originale rammeverket (COSO, 2013). Definisjonen av internkontroll ble videreført også i den oppdaterte versjonen.

Nytt er imidlertid at COSO her definerer 17 prinsipper som representerer de fundamentale konseptene som ligger bak de fem komponentene. Ved å utdype komponentene skal det bli klarere for organisasjonene hva som menes, med det som mål at det skal bli lettere å benytte seg av systemet i arbeidet med internkontrollen. Rammeverket som helhet setter opp minimumskravene for at internkontrollen skal fungere som et system, og det forutsettes at alle komponentene og prinsippene er til stedet i dette systemet og at de fungerer i det daglige. Er systemet effektivt nok organisert, skal det være i stand til å redusere det totale risikobildet i organisasjonen til et nivå innenfor organisasjonens risikoappetitt.

Men definisjonen til COSO er tydelig tilpasset den klassiske organisasjonen vi så under gjennomgangen av governance, og appellerer derfor ikke i like stor grad til kommunal sektor. PwC har definert internkontroll på en måte de mener passer bedre til denne sektoren, men som også har sitt utgangspunkt i COSO sitt rammeverk (PwC, 2009):

*«Internkontroll er et formalisert kontrollsystem der kontrollaktiviteter utføres, gjennomføres og følges opp med basis i vurderinger av risiko for styringsvikt, feil og mangler i virksomhetens arbeidsprosesser»*

PwC påpeker at en definisjon som vektlegger en sammenheng mellom mål, risiko, styring og kontroll, for eksempel den fra Senter for statlig økonomistyring og delvis COSO sin, fokuserer for mye på «risiko for manglende måloppnåelse» (PwC, 2009). PwCs anbefaling er å tenke på internkontroll som et hjelpemiddel for kontroll i organisasjonen, og å ikke blande dette sammen med balansert målstyring og ISO-standarder. De to sistnevnte skal vi presentere senere, samt en sammenligning av bruksområdene deres.

### *Balansert målstyring*

En annen måte å innrette internkontrollen på, er etter Kapland og Nortons «balanced Scorecard». På norsk brukes balansert målstyring. Denne måten å organisere på ble utviklet for å hjelpe organisasjonen med å følge opp sine strategier. Det kom som et resultat av at organisasjoner stadig ble mindre opptatt av de fastsatte strategier, og oppfølgingen ble fort mangelfull. Det ble ansett som en negativ organisering når strategiene var store, pompøse og kvalitativt utformet og dermed vanskelig kunne måles kvantitativt. (Hoff & Holving, 2002, s. 3)

Balansert målstyring ønsker å:

*«... sette tanker og metoder inn i en teoretisk og praktisk sammenheng, med det formål å gi økt inspirasjon, kunnskap og nysgjerrighet i arbeidet med å forbedre virksomhetens styringsstruktur og styringsevne i forhold til dens langsiktige mål og strategier, herunder målet om å skape varige konkurransefortrinn»* (Hoff & Holving, 2002, s. 3).



Ifølge Kaplan og Norton (2001) er ikke det største problemet å utforme strategier og visjoner, men snarere å iverksette de. Det kan også hevdes å være en av de største utfordringene til kommunene hvor ledelsen ser for seg en fremtidig tilstand, mens de ansatte på «gulvet» ikke følger samme visjon. Uten å gå for mye i detalj rundt utformingen av selve rammeverket «Balanced Scorecard» er det viktig for internkontrollen å se på noen deler av utformingen.

Kort oppsummert er det fire krav for å ha et tilstrekkelig balansert målstyringsystem. Det første kravet er at man må ha etablert en fastsatt og logisk struktur. Systemet skal sørge for å være en kommunikasjonskanal, som sørger for å kommunisere organisasjonens visjoner, strategier og strategiske mål til ulike nivåer i organisasjonen. Det skal være etablert formelle rutiner og prosedyrer for oppfølging av virksomhetens daglige liv, og det skal gi feedback på informasjon som er gitt fra de ansatte og lederne. Disse prosedyrene og tilbakemeldingene skal gi grunnlag for å kunne danne, endre eller opprettholde mønstre i virksomhetens aktiviteter og adferd. Til slutt i det første kravet skal også målstyringsystemet sørge for at den enkelte medarbeideren skal kunne påvirke resultater ved å endre sin egen adferd og således styrke oppunder de strategiske og operasjonelle målene man har satt seg i organisasjonen (Hoff & Holving, 2002, ss. 70-71).

Det neste kravet omhandler etableringen av kritiske suksessfaktorer og styringsparametere. Dette er «forhold og variabler hvis endringer gir størst mulig utslag på virksomhetens resultater eller mål» (Hoff & Holving, 2002, s. 76). Det er i denne prosessen man også finner de mest utsatte risikoområdene man ønsker å unngå. De kritiske suksessfaktorene kan være å unngå en gitt risiko i en gitt situasjon. Dersom man unngår denne risikoen, vil man mest sannsynlig lykkes og man oppnår organisasjonens mål. Man etablerer derfor tiltak som skal sørge for at målene oppnås og at risikoområdene unngås. Det skilles også mellom to ulike retninger av suksessfaktorene. På den ene siden har man de interne suksessfaktorene, faktorer man har kontroll over og således kan påvirke. På den andre siden har man de eksterne suksessfaktorene som på sin side er styrt utenfra og således er vanskelige å få gjort noe med. Et eksempel på risiko ved de eksterne suksessfaktorene er ved en feilantagelse på landets økonomi, krig eller hvis man har en aktivitet som er avhengig av været. Dersom organisasjonens måloppnåelse er avhengig

av å unngå slike risiko, bør man ha alternative planer klare, dersom denne risikoen inntrer. (Hoff & Holving, 2002, ss. 77-78)

Det tredje kravet handler om å etablere styringsperspektiver. «Balanced Scorecard» benytter fire perspektiver:

- Det finansielle, hvordan ser aksjonærene på oss?
- Det kunderelaterte, hvordan ser kundene på oss?
- Det interne, hvilke prosesser er sentrale?
- Læring og vekst, kan vi opprettholde innovasjon, endringstakt og fornyelse?

Disse fire perspektivene handler om hvilket fokus vi har for den jobben vi utfører. Det er naturlig å tenke seg at de som jobber innenfor et kundeperspektiv har et annet fokus enn de som jobber innenfor et finansielt perspektiv. Men til en viss grad overlapper disse perspektivene, i den forstand at en fornøyd kunde er villig til å handle mer og således gjør det finansielle perspektivet bedre (Hoff & Holving, 2002, ss. 91-92).

Det siste kravet for et fullverdig balansert målstyringssystem er at det skal være en «periodisk oppfølging og læring». Det er et krav at det utformes kontroll og oppfølgingsmekanismer slik at man sørger for at man faktisk når et fastsatt mål. «Kontroll- og oppfølgingsmekanismene må derfor kunne måle utviklingen i forhold til de strategiske målene...», og overvåke de endringene eksternt som kan påvirke måloppnåelsen (Hoff & Holving, 2002, s. 111). Dette er en kontinuerlig prosess på lik linje som det helhetlig risikostyring og arbeidet med internkontrollen er.

### *ISO 9001 kvalitetssystem*

ISO 9001 er en standard for kvalitetssystem, forkortet QMS<sup>11</sup>. ISO omtaler standarden som et system for de som ønsker bærekraftig suksess gjennom et kvalitetssystem, for de som vil være sikre på at produktene de leverer skal holde en god kvalitet og være trygge på at servicen de tilbyr er i tråd med det kunden ønsker. Videre optimaliserer standarden logistikkjeden og sørger for at «product and service requirements will be met» (ISO, 2015).

---

<sup>11</sup> Quality Management Systems

Av innledningen ser vi at ISO 9001 har sitt opphav i produksjonsbedrifter og fokuserer mest på arbeidsprosesser (Skarheim & Storbekk, 2013, s. 18). En innføring av ISO 9001 vil således ha størst fokus på tjenesteproduksjon i kommunen og prosessforbedring. Videre vil den fokusere på «kvalitet i arbeidsprosesser, erfaringsbasert læring og tilfredsstillelse av kunder, leverandører og samarbeidspartnere» (PwC, 2009, s. 24).

Det har ikke lyktes oss å få tilgang på selve rammeverket. Vi prioriterer derfor heller ikke å gå mer i dybden på dette.

### 3.3.2. En sammenlikning av rammeverkene og standardene

Generelt kan en si at COSO har størst fokus på kontrollaspektet, med sitt utspring fra regnskap og revisjon. Balansert målstyring drives ut fra fastsatte strategiske mål og vil således være et styringsverktøy med fokus på den ønskede fremtidige tilstanden til organisasjonen. Mens ISO har fokus rettet mot arbeidsprosesser og prosessforbedring (PwC, 2009, ss. 24-25). Dette vil i kommunesektoren dreie seg om tjenesteproduksjon og sikring av kvaliteten på disse tjenestene. Tabell 2, utarbeidet av PwC (2009, s. 25) i sitt arbeid med internkontroll i kommuner, viser hvilke prosesser de forskjellige rammeverkene er sterke på. PwC setter opp syv ulike prosesser som alle er viktige i styringen av organisasjonene.

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

Tabell 2 Sammenlikning av rammeverkene

Hvilke systemer organisasjonene eventuelt velger å benytte er opp til de selv, for kommunene sin del er dette opp til administrasjonen som vi skal se mer på under neste kapittel. Det vil alltid være fordeler og ulemper knyttet til de ulike rammeverkene som

avgjør hva som er det beste alternativet for den enkelte organisasjon. Men det kan også være at organisasjonen besitter spesiell kunnskap om rammeverkene og at de derfor velges av den grunn.

### 3.3.3. Internkontrollforskriften

Tidligere har vi omtalt internkontroll som noe som ikke er lovpålagt, men som skal bidra til at det er betryggende kontroll i kommunen. Måten kommunen sørger for denne kontrollen på er opp til kommunene selv og man er således fristilt til å velge sin ønskede metode. Denne friheten er gitt kommunene fordi kommunene varierer i stor grad og at en fastsatt måte å sørge for denne kontrollen på, dermed vanskelig lar seg generalisere. Men det finnes to forskrifter som ofte omtales som internkontrollforskriften og som omfatter kommunene til dels.

Forskrift om risikostyring og internkontroll, også kalt Internkontrollforskriften, fra finansilsynet gjelder for finansinstitusjoner og vil også gjelde for flere av kommunens avdelinger, deriblant pensjonsforetak dersom kommunen er eier av et slikt. Det er ulike måter å forvalte dette på, men dersom kommunen velger å forvalte pensjonskassen selv, vil forskriften gjøre seg gjeldende jf. virksomhetsparagrafen, § 1.5, «Pensjonsforetak» (Forskrift om risikostyring og internkontroll, 2008). I SAS-kommunene har de valgt å skille ut pensjonskassen til et kommunalt selskap. Dette er i tråd med elementene fra «New Public management» som vi kommer tilbake til i kapittel 4.6. Denne forskriften gjelder således for de kommunale selskapene Andebu-, Stokke- og Sandefjord kommunale pensjonskasse. Det er også vedtatt at disse tre selskapene skal fusjoneres og bli til «Sandefjord kommunale pensjonskasse» med virkning fra 1. januar 2017. Pensjonskassen vil ha seks ansatte og forvalte cirka tre milliarder kroner (Formannskapet i Sandefjord, 2016). Konsekvensen av sammenslåingen vil ikke omfatte brukerne av pensjonskassen og det er uttalt at sammenslåingen ikke vil få en virkning på kundene av pensjonskassen. Det er således ikke forbundet noen risiko ved å fusjonere selskapene. På grunn av dette har vi valgt å ikke gå dypere inn i denne forskriften og heller fokusere på den delen av internkontroll som omfatter rådmannens betryggende kontroll.

Kommuner omfattes også av forskrift om systematisk helse-, miljø- og sikkerhetsarbeid i virksomheter. Kommuner er spesielt nevnt i kommentarer til § 2. virkeområde, der kommunen skal «sørge for etablering og drift av brannvesen» (Internkontrollforskriften, 1996). Denne forskriften kan sammenliknes med Stortingets internkontroll. Dette er et konkret kontrolltiltak, utstedt av et departement, for å føre kontroll med de viktigste «minimumskravene» til en kommune, som brannvesen jf. paragrafen over. Kommunene er bevilget myndighet til å drifte sin kommune etter relativt frie rammer, da enhver kommune er unik og således vil generaliserte rammer ikke fungere optimalt. Derimot er det visse standarder Stortinget mener man skal ha kontroll på og derfor er dette rammeverket utformet.

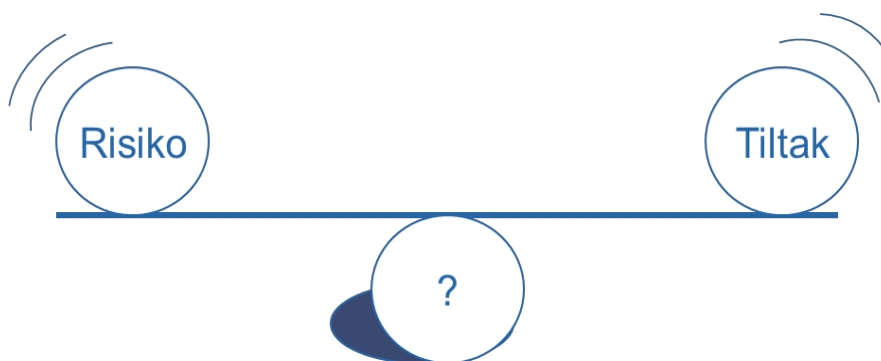
Vi har valgt å ikke gå i dybden på disse forskriftene da vi oppfatter dette som utenfor rammene på vår oppgave. For selv om forskriftene omfatter minimumskrav rundt skole, barnehager, finansielle institusjoner og brannvesen er vi mer interessert i systematikken og prosessene utover disse minimumskravene.

#### 3.3.4. Risiko og risikostyring

Vi har under fremstillingen av internkontroll og COSO nevnt «risiko» ved flere anledninger. Risiko blir ofte referert til som en potensiell hendelse med negative konsekvenser da disse kan hindre måloppnåelse eller forringe kvaliteten i tjenestetilbudet, og på annen måte påvirke driften på en negativ måte. På den motsatte siden finner vi muligheter, disse representerer den positive konsekvensen av en hendelse. Muligheter kan bidra til bedre måloppnåelse, bedre kvalitet i tjenestene eller på annen måte påvirke driften på en positiv måte. Enhver organisasjon vil ha flere ulike risikoer ved seg, det essensielle er å redusere disse risikoene ved bruk av passende tiltak slik at man ender på et nivå som passer innenfor organisasjonens risikoappetitt. Det vil si den risikoen man er villig til å ta for å nå sine fastsatte mål. Essensen i dette er vist i figur 6<sup>12</sup> som en «vekt» hvor man skal oppnå balanse mellom risikoene og de tiltakene som blir satt inn.

---

<sup>12</sup> Figuren er hentet fra undervisningen i faget «Virksomhetsstyring» på Handelshøyskolen ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet våren 2015 (Gaudernack, 2015).



Figur 6 Essensen mellom risiko og tilhørende tiltak

Alvorlighetsgraden av en risiko fastsettes ved produktet av risikoens sannsynlighet og konsekvens. Alvorlighetsgraden omtales også som den iboende risikoen og danner grunnlaget for hvordan risikoen bør håndteres og hvilke tiltak som må gjøres for å redusere den. Risikovurderingen er en naturlig del av organisasjonens governance, som gjøres for å avdekke potensielle negative sider av en hendelse, i tilstrekkelig tid før den inntreffer. COSO har i tillegg til rammeverket rundt internkontroll blant annet utgitt «Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk» i 2004 som setter et sterkt fokus på risikostyring i organisasjonen (COSO, 2004). Helhetlig risikostyring blir i dette rammeverket definert som

*«(...) en prosess, gjennomført av virksomhetens styre, ledelse og ansatte, anvendt i fastsettelse av strategi og på tvers av virksomheten, utformet for å identifisere potensielle hendelser som kan påvirke virksomheten og for å håndtere risiko slik at den er i samsvar med virksomhetens risikoappetitt, for å gi rimelig grad av sikkerhet for virksomhetens måloppnåelse»*

Definisjonen er svært vid, og omfatter en rekke grunnleggende nøkkelbegrep som ligger til grunn for håndteringen av risikoene i organisasjonene (COSO, 2004). Tatt i betraktning PwC (2009) sin definisjon av internkontroll ser vi at COSO sin definisjon av helhetlig risikostyring ikke i samme grad treffer på kommunal sektor. Men prinsippene bak er de samme. Styret og ledelsen kan oversettes til kommunestyret og kommuneadministrasjonen. Modellen i dette rammeverket fokuserer på måloppnåelse for en gitt virksomhet (COSO, 2004), og i forhold til rammeverket om internkontroll har COSO her lagt til

en fjerde dimensjon, den strategiske. Dette dreier seg om fastsettelse av strategiske målsettinger som gjennomsyrrer hele organisasjonen, og som støtter oppunder dens formål og visjon. Rammeverket for helhetlig risikostyring er også utvidet med tre nye komponenter, internt miljø, etablering av målsettinger og risikohåndtering. Sammen med de fem eksisterende, kreves det at alle åtte er til stedet for å oppnå de strategiske målene, men de defineres også som kriterier for å oppnå en tilfredsstillende risikostyringsprosess (COSO, 2004). På samme måte som for rammeverket om internkontroll, illustreres også her sammenhengen mellom mål, komponenter og organisasjonens struktur gjennom en kube. Denne er illustrert i figur 7<sup>13</sup>.



Figur 7 Grafisk fremstilling av helhetlig risikostyring

Systemet rundt risikostyringen tar opp i seg internkontroll i sin helhet, og bygger på de samme prinsippene som internkontrollrammeverket gjør. Internkontroll blir på den måten en vesentlig del av helhetlig risikostyring (COSO, 2004). Organisasjoner kan derfor også benytte risikostyringsrammeverket når de utarbeidet et internkontrollsystem, og har samtidig muligheten til å bevege seg mer over i de mer omfattende prosessene helhetlig risikostyring representerer når behovene for dette melder seg. Ved å bruke en tredimensjonal kube som illustrasjon får man også frem poenget om muligheten for å fokusere på risikostyring i organisasjonen som helhet, eller for en bestemt målsetting,

<sup>13</sup> Figuren er hentet fra «Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk» (COSO, 2004).

komponent eller organisasjonsenhet hver for seg (COSO, 2004). Det samme vil også gjelde for rammeverket rundt internkontroll.

COSO har også laget en enkel modell over risikovurderingsmetodikken (COSO, 2012). Dette er en prosess man går gjennom for å vurdere hvordan man skal respondere på risikoene, etter at man har identifisert de. Figur 8<sup>14</sup> viser metodikken på en oversiktlig måte.



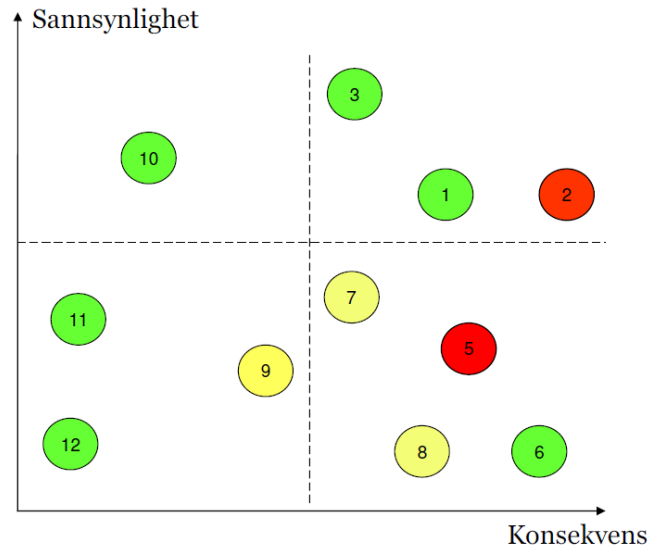
Figur 8 COSOs metodikk for risikovurdering

Kort oppsummert går metodikken ut på at man først identifiserer risikoene innenfor et nytt virksomhetsområde, deretter håndterer man den iboende risikoen og kategoriserer denne, før man til slutt kommer frem til en passende respons. Risikorespons vil således være tiltak som reduserer henholdsvis sannsynligheten eller konsekvensen av det nye virksomhetsområde. Den gjenværende risikoen vil representere organisasjonens risikoappetitt og er den risikoen man er villige til å ta for å nå sine mål.

Som nevnt i modellen, vil det være hensiktsmessig å kategorisere risikoene i en eller annen form for matrise eller tabell som illustrerer alvorlighetsgraden av de på en oversiktlig måte. Én måte å gjøre dette på er vist i figur 9.

<sup>14</sup> Figuren er hentet fra «*Risk assessment in practice*» (COSO, 2012)





Figur 9 Grafisk fremstilling av identifiserte risikoer

Sirkelene illustrerer risikoene som er nummererte, plasseringen deres i matrisen viser den iboende risikoen og alvorlighetsgraden av disse før man har respondert på risikoen. En slik fremstilling kan særlig være til hjelp for å identifisere områder av bedriften som krever ekstra oppmerksomhet eller som et middel for å forstå hvilke vurderinger man foretok seg i arbeidet med virksomhetsområde før man iverksatte. For på en side fungerer illustrasjonen godt før man trer inn i et nytt virksomhetsområde, men det er også viktig å revurdere risikoen etter en viss tid. I denne prosessen kan en slik grafisk fremstilling være fornuftig for å se om risikovurderingene man gjorde en tid tilbake, var tilfredsstillende. Er det blitt endringer i miljøet som naturlig reduserer en risiko? Var det korrekt å vurdere sannsynligheten som lav for en bestemt risiko eller burde man revurdert denne? Dette er sentrale spørsmål i en risikovurderingsprosess og er like aktuell for private organisasjoner som for kommuner.

Når det gjelder risikorespons vil det være ulike måter å foreta dette på. I utgangspunktet har man fire ulike muligheter for å respondere på:

- Akseptere
- Redusere
- Unngå
- Overføre

Vi ser for oss et tenkt eksempel for å belyse forskjellene på disse alternativene:

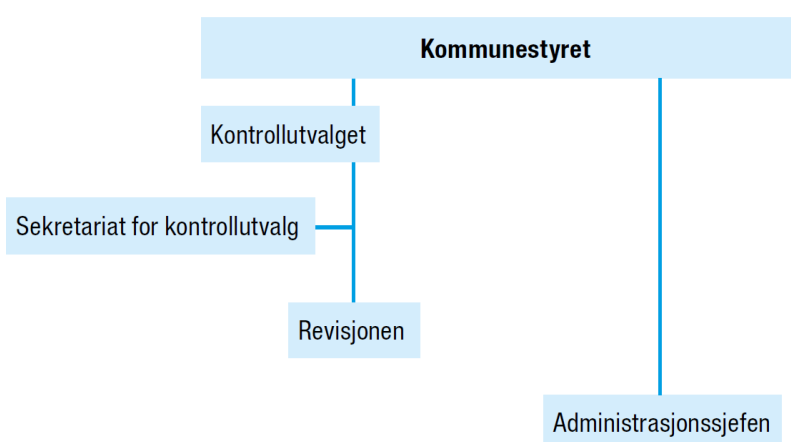
Kommunens tekniske avdeling har fått en klage fra flere naboer på et tre som hindrer sjøutsikten. Kommunens driftsetat drar på befaring og vurderer så de fire ulike alternativene de har med tanke på risikoen ved fjerning av treet. (1) Etter en vurdering om at treet har liten iboende risiko, velger de å felle det uten noe risikoreducerende tiltak - de aksepterer dermed risikoen. (2) De vurderer det dit hen at det er stor iboenderisiko for at dette treet faller over et av nabohusene på grunn av uthengende grener. Det blir dermed bestemt å bruke en vinsj som respons på denne risikoen. Dette for å vinsje treet ned i riktig retning - de reduserer dermed risikoen. (3) De vurderer det som for risikabelt å felle treet, og det vurderes dithen at innbyggerne må tåle at treet hindrer utsiktet. De tar dermed ikke naboklagen til følge, treet forblir stående og kommunen unngår dermed risikoen. (4) Eller de velger å leie inn en ekstern aktør som er spesialist på området, outsourcing. De overfører dermed risikoen til en tredjepart.

Alternativene (1) og (2) representerer en risiko for kommunen, og de trenger således å utarbeide kontrolltiltak ved valg av disse to responsene. Det samme er ikke tilfelle ved alternativ (3) og (4), her hviler risikoen på en tredjepart. Det kan selvsagt diskuteres om alternativ (3) også utgjør en risiko for kommunen, spesielt hvis treet står på kommunal grunn. Vi kommer ikke til å si noe mer om dette, da vi i så fall hadde beveget oss over i et annet rettsområde. Andre momenter som spiller inn er for eksempel forsikringssituasjonen til kommunal sektor som er omfattet av selvassuransse.

Kort oppsummert kan vi si at internkontroll og risikostyring henger tatt sammen, risiko er således helt elementært i forhold til et godt internkontrollsystem. God kunnskap om håndtering av risiko har dermed også mye å si for blant annet rådmannens betryggende kontroll som vi skal snakke om nå når vi beveger oss over på hvilke kommunespesifikke krav vi har til internkontrollen.

### 3.4. Kommunespesifikke krav til intern kontroll

Under dette kapittelet vil vi se på hvilke konkrete krav som finnes til intern kontroll i kommunene. Vi vil systematisk gå gjennom kommunens sentrale kontroll- og styringsorganer og hvilke ansvar og roller som tilligger disse. I dette ligger også forholdet mellom de folkevalgte- og de rent administrative nivåene. Vi vil legge mest vekt på det sistnevnte nivået, og da gjennom den rollen administrasjonssjefen spiller i arbeidet rundt administreringen av kommunen og dennes ansvar for internkontroll, men vi skal også se på hvilke ansvar som ligger til kommunestyret, kontrollutvalget og kommunerevisjonen. Disse fire kontrollinjene er organisert som vist i figur 10<sup>15</sup>.



Figur 10 Kommunens kontrollinjer

I tillegg til kontrollinjene består forvaltningen av en rekke politiske utvalg og sekretaria-ter, deriblant sekretariat for kontrollutvalget, vi vil derimot ikke ta for oss disse i detalj. Videre vil vi gi en generell redegjørelse for den kommunale forvaltningen og kommune-loven, og deretter fortløpende ta for oss andre relevante kilder etter hvert som de mel-der seg.

<sup>15</sup> Figuren er hentet fra «Rådmannens internkontroll, Hvordan få orden i eget hus» (Skarheim & Storbekk, 2013, s. 23).

### 3.4.1. Kommuneloven, forarbeider og forskrifter

Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992 nr. 107 (kommuneloven) er grunnleggende og setter føringene for kommunene og fylkeskommunene i Norge sammen med en lang rekke særlovgivning. Fylkeskommunen faller utenfor vår oppgave, vi vil således ikke behandle den videre. Kommuneloven setter rammene for hvordan den politiske og administrative organiseringen skal være, og avspeiler prinsippet om selvstyre i egen kommune (Kommunal- og regionaldepartementet, 2012). Kommuneloven finner vi innenfor den alminnelige forvaltningsretten, en gren av det vi kjenner som den offentlige rett i Norge. Rettsområdet behandler alle typer rettsforhold mellom det offentlige og det private, og mellom de ulike statsmaktene i landet, den lovgivende, den utøvende og den dømmende makt. Tradisjonelt har Norge vært styrt gjennom et parlamentarisk styresett, hvor Stortinget utøver sin lovgivende makt på to sentrale parlamentariske måter. Stortinget styrer i forkant gjennom blant annet lovgivning, budsjettvedtak og instruksjoner, og det fungerer som et kontrollorgan i etterkant for å kontrollere hvordan regjeringen utøver sin delegerte makt på bakgrunn av stortingets styring (Utenriksdepartementet, 2012, s. 821).

Grunnlaget for Stortingets lovvedtak finner vi i lovenes forarbeider. Begrepet omfatter en saksutredning gjennomført av det departementet som har fagansvar for lovområdet. Avhengig av sakens omfang kan det være aktuelt at departementet innhenter eksperter på området for en faglig anbefaling. Disse anbefalingene er det vi kjenner som en offentlig utredning. Andre offentlige dokumenter som gjør seg gjeldende i lovgivningsprosessen er stortingsproposisjoner og innstillinger. Lovreglene går alltid foran forarbeidene i rang, men i en uklar tolknings- og slutningsituasjon av lovreglene kan forarbeidene være til hjelp, i den forstand at de sier noe om hva intensjonen til lovgiver var.

Bak kommuneloven finnes det en lang rekke av disse utredningene og proposisjonene, kanskje den viktigste av disse er selve lovforslaget til loven slik vi kjenner den i dag, NOU 1990:13. Forslaget ble utredet av Kommunaldepartementet og loven trådte i kraft 1. januar 1993. Under arbeidene med lovforslaget til kommuneloven ble det gjort en gjennomgang av det eksisterende lovverket rundt organiseringen av kommunene og fylkeskommunene. Resultatet ble en helt ny lov som favner over begge instansene (Overå & Bernt, 1993, s. 1). Dette er reflektert i lovens § 2, «lovens virkeområde»

(Kommuneloven, 1992). Kommuneloven vil med dette danne utgangspunktet og sette rammene for hvordan kommunene skal administreres og forvaltes. Jf. § 1, lovens formål, ser vi at loven legger til rette for «*et funksjonsdyktig kommunalt folkestyre*», «*rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale fellesinteresser*», og en «*tillitsskapende forvaltning som bygger på en høy etisk standard*» (Kommuneloven, 1992). Dette er momenter som spiller inn på mange måter i kommunene, blant annet har det mye å si for omdømmet kommunen er avhengige av. Kommunens omdømme kommer vi tilbake til i kapittel 4.6.4.

Norges lover blir supplert og utdypet i detalj av en rekke forskrifter. Jf. forvaltningslovens (1967) § 2c, er en forskrift «*et vedtak som gjelder rettigheter eller plikter til en eller flere bestemte personer*». Til kommuneloven finnes det per mars 2016, 25 utarbeidede forskrifter som er hjemlet i loven (Lovdata). Norges lover sammen med dets forskrifter og forarbeider utgjør det øverste av de klassiske rettskildefaktorer i Norge.

### 3.4.2. Kommunal forvaltning og organisering

Kommunene er selvstendig styrte enheter, og er ikke en del av den hierarkisk oppbygde statsforvaltningen. Dette innebærer i korthet at kommunene kun er underlagt Stortinget som lovgiver hvis ikke annet følger av lov (Kommunal- og regionaldepartementet, 2012). I praksis betyr det at statsforvaltningen ikke har noen generell styrings- eller overprøvningsrett overfor kommunene. Det er dette som danner bakgrunnen for kommunenes selvstyre. Som vi var inne på under kapittelet om governance foregår den politiske organiseringen ved ordinært demokratisk kommunevalg hvert fjerde år. Hvor mange representanter som velges inn i kommunestyret avhenger av antall innbyggere i kommunen. Men det skal minimum bestå av 11 representanter, mens for de største kommunene med over 100.000 innbyggere skal kommunestyret bestå av minst 43 representanter.

Kommunens forvaltning deles inn i to ulike modeller, formannskapsmodellen og den parlamentariske modellen. Velger man å benytte en parlamentarisk modell oppretter kommunestyret et kommuneråd etter flertallsprinsippet som vil fungere som den øverste ledelse for kommunens administrasjon, jf. § 20, første ledd, med den følge at

ordningen med administrasjonssjef bortfaller, jf. § 19, andre ledd. Sentrale oppgaver som tilligger rådet er at det skal sørge for at saker som legges frem for folkevalgte organer er forsvarlig utredet, at vedtak blir iverksatt, samt at administrasjonen drives i samsvar med lover og regler, jf. § 20, andre ledd. Rollen til kommunerådet erstatter derfor de oppgaver som etter lovens § 23, tilligger administrasjonssjefen, dennes rolle redegjør vi for i neste delkapittel. Rådmannens rolle vil i en parlamentarisk modell bære mer preg av en konsernsjefsrolle.

Velges derimot formannskapsmodellen velger kommunestyret medlemmer til et formannskap med minimum 5 medlemmer blant de folkevalgte kommunestyrerepresentantene, basert på forholdstallsprinsippet eller etter avtale, jf. lovens § 8, første og andre ledd. Formannskapet skal blant annet behandle forslag til økonomiplan, årsbudsjett og skattevedtak, og ellers fastsetter de selv sin egen virksomhet, jf. lovens § 8, tredje ledd. I denne modellen er ordfører leder av kommunestyret og formannskapet, mens administrasjonssjefen står som øverste leder av administrasjonen.

Den sistnevnte modellen er klart mest utbredt, det er kun Oslo, Bergen og Tromsø som i skrivende stund benytter seg av den parlamentariske modellen. Det kan se ut som at kommuner av en viss størrelse velger denne organiseringsmetoden, og at disse tenderer til å organisere mer av sin virksomhet ved mer bruk av private nærings teorier, og som dessuten ser mer mot det private markedet for billigere og bedre drift og tjenesteproduksjon.

### 3.4.3. Administrasjonssjefens «betryggende kontroll», kommunelovens § 23.

#### *Begrepet administrasjonssjef*

Det kommunale styret er som vi presenterte under governance basert på et folkestyre gjennom ordinære demokratiske valg, men det står ikke alene om driften av kommunene. Kommunene trenger en administrasjon som vil arbeide med saksforberedelser og iverksetting av vedtak gjort av de folkevalgte gjennom kommunestyret og andre politiske utvalg, men de spiller også en stor rolle i den daglige forvaltningen av kommunene. Administrasjonen har dessuten fått delegert myndighet til å treffe vedtak i en rekke ru-

tineoppgaver, for eksempel saker av byggeteknisk karakter, dette er i tråd med tankegangen rundt (public) governance. Det er under kommunelovens kapittel fire vi finner de sentrale reglene som regulerer kommunenes administrasjon.

Jf. kommunelovens § 22, (1992) er det hjemlet krav om at alle kommuner skal ha en administrasjonssjef, og at kommunestyret selv tilsetter denne. Gjennom lovens paragraf § 3, fastsettes «*Administrasjonssjefens stilling som den øverste ansatte leder av den kommunale administrasjon*» (Overå & Bernt, 1993). Dette innebærer fullt ansvar for at kommunen fungerer til enhver tid i det daglige, men administrasjonssjefen delegerer mange av sine oppgaver nedover i hierarkiet, så administrasjonssjefens oppgaver i praksis kan sies å dreie seg mer om en overordnet kontrollfunksjon.

Loven bruker begrepet «administrasjonssjef» som den øverste leder i kommunen. På grunn av et ønske om kjønnsnøytrale titler så ikke departementet noen grunn til å endre lovfestingen av denne tittelen under lovarbeidene og uttalte gjennom Ot.prp. nr. 42 (1992, s. 91) at:

«*Rådmannstittelen er (...) den klart mest brukte i kommunene, og etter departementets oppfatning bør denne videreføres slik at administrasjonssjefens tittel blir rådmann i kommunene ...*»

Tatt dagens ordlyd som utgangspunkt påpeker Overå og Bernt (1993, s. 150) at kommunene i prinsippet står fritt til selv å velge hvilken betegnelse administrasjonssjefen skal ha, men at det er ønskelig med en viss grad av standardisering. Vi vil videre bruke begrepet «rådmann» for å gjøre språket enklere og mer intuitivt, men vil også henvise til administrasjonssjef der dette er hensiktsmessig.

### *Begrepet «betryggende kontroll»*

Foruten å være den øverste leder for administrasjonen i kommunen, har også rådmannen lovfestede oppgaver, jf. lovens § 23. Rådmannen har det øverste ansvar for at oppgavene vi var inne på overfor blir gjort. Dette innebærer som nevnt blant annet at saker som blir fremlagt for de folkevalgte organene er tilstrekkelig utredet, og at vedtakene fra politisk hold blir implementert, jf. samme paragraf annet ledd, første punktum.

Men det som er mer interessant for vår del er det som står hjemlet i samme ledd, andre punktum:

«Administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.»

Skarheim og Storbekk (2013) uttaler at begrepet om betryggende kontroll i seg selv er svært omfattende. Velger man å studere kommuneloven i detalj vil man legge merke til at dette begrepet brukes til fordel for internkontrollbegrepet. At rådmannen skal sørge for betryggende kontroll innebærer i korte trekk at han har det øverste ansvar for tilstrekkelig kontroll i kommunen og for å sikre gode prosesser for å oppnå denne kontrollen (Skarheim & Storbekk, 2013). På dette grunnlaget kan vi si at betryggende kontroll tilsvarer begrepet internkontroll, rådmann blir dermed ansvarlig for en tilstrekkelig god internkontroll i kommunen. Skarheim og Storbekk tar utgangspunkt i tre forutsetninger som de mener kan være utgangspunktet for det fokuset rådmannen bør ha for å kunne klare å sørge for en betryggende kontroll: Risikovurdering, formalisering og kontrollaktiviteter. Vi vil komme tilbake til disse forutsetningene i kapittel 4.

#### 3.4.4. Kommunestyret, kontrollutvalget og kommunerevisjonen

Kommunestyret er det øverste organet i kommunen og fastsetter med stor grad av frihet selv den politiske og administrative organiseringen. De setter prioriteringsrammene for rådmannen og hans administrasjons forvaltning av kommunen. Kommunestyret representerer valgresultatet og avhengig av hvor mange stemmer de politiske partiene får, danner man et kommunestyre etter flertallsprinsippet. Med dette menes at hver person, som er stemmeberettiget, har en stemme og har frihet til å stemme på det partiet som fører den politikken som passer best for seg. Hvor mange stemmer partiet får, vil avgjøre hvor mange plasser partiet får i kommunestyret. Dette prinsippet er også kjernen bak den demokratiske modellen.

Jf. kommunelovens § 77, skal kommunestyret velge et kontrollutvalg som skal «(...) forestå det løpende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning på sine



vegne» (Kommuneloven, 1992). På lik linje med at kommunestyret skal ha minst 11 representanter, skal kontrollutvalget ha minst tre. Det skal velges en leder av utvalget som har «*møte- og talerett i kommunestyret og fylkestinget når utvalgets saker behandles.*» Utvalgets leder kan ikke være ordfører eller varaordfører i kommunen, jf. samme paragraf annet ledd, og kommunestyret kan når som helst foreta nyvalg av utvalgets medlemmer jf. tredje ledd. Videre sier paragrafen at kontrollorganet skal *føre tilsyn* med at kommunens regnskaper revideres på en betryggende måte og kommunens revisor har således møte- og talerett i kontrollutvalgets møter. Kontrollutvalget skal *påse* at den kontrollen som føres med den økonomiske forvaltningen skjer i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak. Samtidig skal kontrollutvalget påse at det blir «*gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon)*». Dette vil således gjenspeile en kontroll av rådmannens internkontroll. Kontrollutvalget skal rapportere resultatene av deres arbeidsoppgaver til kommunestyret.

I likhet med kontrollutvalget, er bestemmelsene for kommunens revisjon omtalt i lovens kapittel 12. § 78, omtaler valg av revisor og hvilke oppgaver revisor skal ha. Gjennom første og andre ledd presiseres det at revisjonen skal skje i henhold til god kommunal regnskapsskikk og at revisjonen skal omfatte både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Kommunestyret er også gitt visse friheter hvilken revisjonsløsning de ønsker. Jf. lovens § 78, tredje ledd, har kommunestyret tre muligheter:

1. Ansette egne kommunerevisorer
2. Delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon
3. Inngå avtale med annen revisor (fra den private næringen)

Hvilken ordning som benyttes i SAS-kommunene kommer vi tilbake til i neste kapittel, når vi skal gi en status for prosessen og dens aktører.

En revisors rolle er i all hovedsak knyttet til å være et kontrollorgan som sikrer at den finansielle rapporteringen, etter rimelig grad av sannsynlighet, er utført korrekt og at regnskapet fremstår i tråd med norske regnskapsstandarder. For at regnskapet skal være gjenstand for *betryggende kontroll* er det kritisk at kommunens revisjon er uavhengig av kommunens virksomhet slik at objektiviteten ivaretas. Med dette menes at

revisor kan ha incentiver for å oppgi feilaktig informasjon dersom denne skal rapportere sine egne tiltak i virksomheten. Dette har lovgiver hensyntatt i lovens § 79, revisors uavhengighet.

Hvis en ser på oppbygningen av kommunen, ser man helt tydelig at kontrollutvalget og revisor ikke har noen direkte link til administrasjonen i kommunen. Videre er det derfor rimelig å anta at selve internkontrollen til rådmann er uavhengig av kommunens kontrollutvalg. Men kontrollutvalget er kritisk for at kommunestyret skal ha intern kontroll med kommunens virksomhet og sørger således for at kommunen er gjenstand for betryggende kontroll.

### 3.5. Oppsummering

Vi har i dette kapittelet sett på vår første forskningsspørsmål:

#### **«Hvilke generelle- og kommunespesifikke krav til internkontroll finnes?»**

For å finne frem til et svar på dette tok vi for oss relevant lovgivning, standarder og rammeverk som omhandler internkontroll. Vi startet med å se på viktigheten av å ha et godt fokus på governance i organisasjonen, og hvor viktig det er med god bevissthet rundt agent/prinsipal-problematikken knyttet opp mot dette, samt hvordan denne problematikken potensielt kan påvirke styringen av organisasjonen på en negativ måte. Etter definisjonene av corporate-, og public governance, deres likhet med hverandre, og flere forsøk på en god norsk oversettelse, så vi at det gode «norske» begrepet governance er det som dekker best over fagfeltet. Vi ser det derfor som naturlig at vi fortsetter å bruke governance når vi også senere vil omtale dette fagfeltet.

Vi gikk så systematisk gjennom standardene og rammeverkene COSO, balansert målstyring og ISO 9001, og la mest vekt på den førstnevnte. Grunnen, som vi så, er at det nettopp er COSO sine rammeverk som er rettet mest inn mot det rene «kontrollaspektet» i organisasjonen. Internkontroll blir likt som governance definert på en rekke ulike måter, vi mente at PwC sin definisjon er den mest treffende inn mot kommunal sektor, og legger derfor denne til grunn. Balansert målstyring er mer rettet inn mot strategisk målset-

ning og oppnåelse av disse, mens ISO bærer preg av fokus på arbeidsprosesser og prosessforbedring. Gjennom COSO sine rammeverk presenterte vi også risiko, og viktigheten av en god risikovurderingsprosess.

Vi skiftet så fokus over mot kommunal sektor, og så på hvilke kommunespesifikke krav som finnes til internkontroll. Dette området skiller seg mer ut ved at relevante lovverk, som kommuneloven, ikke bruker begrepet internkontroll. Men snarere et krav om betryggende kontroll. I dette momentet skiller vi mellom intern kontroll og internkontroll, der intern kontroll omfatter kommunen som helhet, mens internkontroll er administrasjonssjefens verktøy for å sørge for betryggende kontroll. For å forstå hvordan arbeidet med den interne kontrollen foregår i denne sektoren, redegjorde vi for kommunenes kontrollinjer inkludert kommunerevisjonen, og hvilke ansvar som ligger til disse. COSO, balansert målstyring og ISO gjør seg alle gjeldende overfor kommunene i sitt arbeid med internkontroll. Det finnes i tillegg en rekke andre kilder som belyser nettopp governance og internkontroll, men er ikke like relevante i denne oppgaven. For eksempel finner vi aksje- og selskapslovene som blir benyttet i privat sektor, og spesielt i børsnoterte selskaper. Av dette ser vi hvor fragmentert dette fagfeltet egentlig er.

## Kapittel 4.

### Status for endringsprosessen og SAS-kommunene

I dette kapitlet skal vi se nærmere på vårt andre forskningsspørsmål:

**«Hva er status for Sandefjord, Andebu og Stokke kommune rundt deres internkontroll og forvaltning før sammenslåingen?»**

Statusen vil bære preg av hvordan SAS-kommunene står i forhold til momentene vi redegjorde for i kapittel 2. Men vi har også til hensikt å vise forskjellene mellom kommunene slik de står i dag. For å få en oversikt over dette vil vi i tillegg sammenligne deres organisering og økonomi. Men før vi kommer så langt skal vi se litt på bakgrunnen for fusjonen mellom kommunene, kommunereformen som kan sies å være selve opphavet til hele sammenslåingsprosessen. Her vil vi også komme inn på hvor langt prosessen har kommet i dag. Dette skal til slutt lede ut i et svar på forskningsspørsmålet. Det er også en rekke andre momenter som potensielt kan ha stor innvirkning på prosessen, disse har vi redegjort for mot slutten av kapitlet, og vil være viktige i diskusjonen senere i oppgaven. Denne delen tar for seg, i stor grad, sekundærdata supplert med primærdata svare på disse temaene.

## 4.1. Hva er kommunereformen?

I Sundvolden-erklæringen var en av kjernesakene for den nye Regjeringen at det skulle gjennomføres en kommunereform (Regjeringen, 2013). Som nevnt i innledningen skulle kommunene bli «større og mer robuste» og «makt og ansvar» skulle desentraliseres ned der oppgavene ble løst, altså på kommunalt nivå. Etter siste kommunereform, for om lag 50 år siden, har kommunene fått større og flere oppgaver. Men på bakgrunn av at alle kommuner er såkalte generalist kommuner (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2015), ser regjeringen på nytt behov

### Regjeringens mål for en ny kommunereform:

#### 1) Gode og likeverdige tjenester til innbyggerne

Større kommuner med bedre kapasitet og kompetanse vil legge til rette for gode og likeverdige tjenester over hele landet. Større fagmiljø vil gi mer stabile arbeidsmiljø, bredde i kompetansen og en bredere tiltaksportefølje, særlig i små og spesialiserte tjenester.

#### 2) Helhetlig og samordnet samfunnsutvikling

Kommunesektoren skal bli bedre i stand til å løse nasjonale utfordringer. Reformen skal bedre forutsetningene for en styrket og samordnet lokal og regional utvikling i alle deler av landet både når det gjelder arealbruk, samfunnssikkerhet- og beredskap, transport, næring, miljø og klima, og også den sosiale utviklingen i kommunen. Det er ønskelig at kommunegrensene i større grad tilpasses naturlige bo- og arbeidsmarkedsregioner.

#### 3) Bærekraftige og økonomisk robuste kommuner

Større kommuner vil ha større ressursgrunnlag og kan også ha en mer variert befolknings- og nærings sammensetning. Det gjør kommunene mer robuste overfor uforutsette hendelser og utviklingstrekk. Bærekraftige og økonomisk robuste kommuner vil legge til rette for en mer effektiv ressursbruk innenfor begrensede økonomiske rammer.

#### 4) Styrke lokaldemokratiet og gi større kommuner flere oppgaver.

Større og mer robuste kommuner kan få flere oppgaver. Dette vil gi økt makt og myndighet til kommunene, og dermed økt lokalt selvstyre. Større kommuner vil også redusere behovet for interkommunale løsninger. Færre og større kommuner som gjennomfører en velferdspolitik i henhold til nasjonale mål, vil redusere behovet for statlig detaljstyring. Kommunene vil slik få større frihet til å prioritere og tilpasse velferdstilbudet til innbyggernes behov.

Figur 11 Regjeringens mål for en ny kommunereform

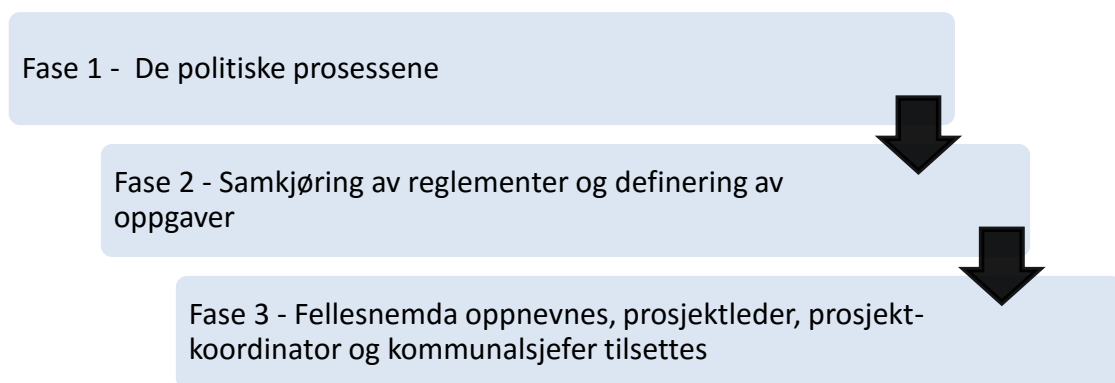
for å skape større og mer robuste kommuner for å takle disse oppgavene, også med tanke på fremtidens mulige velferdsendringer. Regjeringens mål med kommunereformen er oppsummert i figur 11.

I lys av inntektssvikten fra oljenæringen og endringer i klima som påvirker videre investeringer i oljesektoren er det også naturlig at man må se etter alternative løsninger på hvordan «selskapsstrukturen» er i Norge. Norge må sørge for nye inntektskilder og sørge for en bedre offentlig forvaltning og kommunereformen er et resultat av sistnevnte. Det er per mars 2016, 428 kommuner i Norge, hvorav mediankommunen har cirka 5 000 innbyggere. Dersom man tar disse faktaene og kombinerer det med en stor befolkningsvekst, en sentralisering av innbyggerne, desentralisering av beslutningsmyndighet og

endringer i velferdssamfunnet, er det naturlig å tenke seg at en sammenslåing og reduksjon av antall kommuner er en nødvendighet for at enkelte kommuner skal klare generalist-prinsippet<sup>16</sup>.

#### 4.2. Status for sammenslåingsprosessen mellom SAS-kommunene

I starten av februar 2015 vedtar SAS-kommunene sine kommunestyre at de vil slå seg sammen og etablere en ny kommune med virkning fra 1. januar 2017. Forhandlingsutvalget for den nye kommunen leverer den 6. februar 2015 den første søknaden om sammenslåing etter at kommunereformen ble vedtatt (Nye Sandefjord kommune, 2016). 24. april samme år godkjenner Kongen i statsråd søknaden, og det formelle rundt endringsprosessen er dermed på plass. Prosessen ble delt i tre faser, som vi har illustrert i figur 12.



Figur 12 De tre fasene i kommunesammenslåingsprosessen

Første og andre fase er på nåværende tidspunkt over. Den første fasen dreide seg om det rent politiske, hvorvidt kommunene skulle slå seg sammen, og saker på overordnet nivå ble diskutert. I den andre fasen var fokus på samkjøring av regelverk i SAS-kommunene og forholdet til interkommunale selskaper ble avgjort. Her ble det også definert

<sup>16</sup> Generalistprinsippet innebærer at alle kommuner, uavhengig av størrelse, har et ansvar for å tilby sine innbyggere samme tilbud av tjenester. Det vil si at alle kommuner har samme ansvar for samme type oppgaver uavhengig av innbyggertall, geografi eller andre variabler. Eneste unntak er Oslo, som også fungerer som fylke.

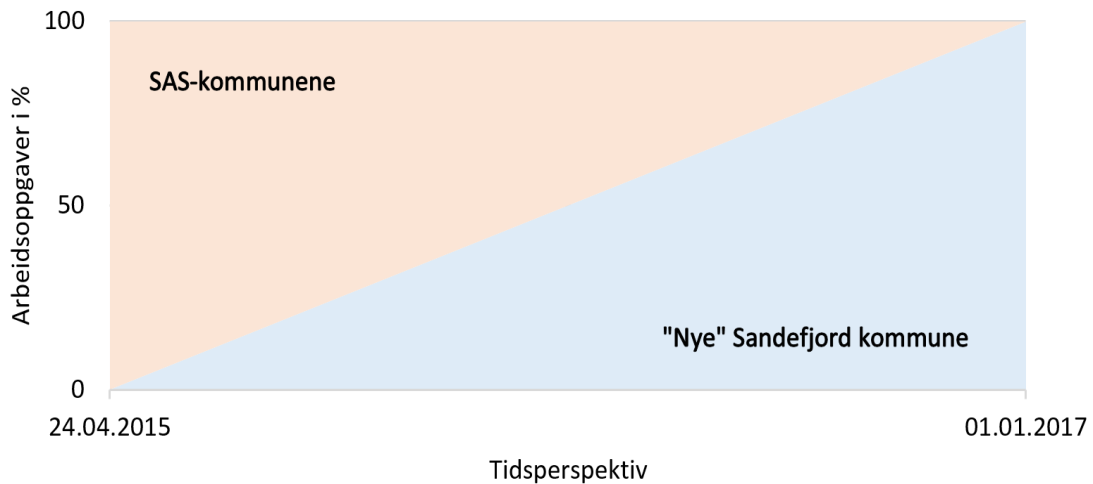
hvilke oppgaver de ulike politiske utvalgene skulle ha, samt at de ansatte ble noe involvert. I skrivende stund befinner prosessen seg i den tredje og siste fasen. Fellesnemda<sup>17</sup> blir oppnevnt og ansetter prosjektleder som skal stable den nye kommunen på bena. Denne tredje fasen er også preget av mange viktige beslutninger, spesielt spørsmål rundt de ansatte, og rådmannens ledergruppe med de nye kommunalsjefene tilsettes. Den nye kommunen er organisert etter formannskapsmodellen, og er etatsstyrt. Det nye formannskapet er valgt, og består av fem representanter. Det samme er også kommunestyret<sup>18</sup>, som vil bestå av 19 medlemmer. Kommunestyremedlemmene sitter i overgangsperioden og består av listetoppene fra SAS-kommunene, hvorav 11 medlemmer fra Sandefjord, 5 fra Stokke og 3 fra Andebu. Det nye kommunestyret skal etter planen konstitueres i oktober 2016, for så å vedta den nye kommunens budsjett for 2017 (Nye Sandefjord kommune, 2016).

Noe av det første prosjektleder gjorde etter tilsettelsen var å få med en prosjektkoordinator på laget, sammen skulle de etablere den nye kommunen. Når vi intervjuet sistnevnte ble det skissert opp en modell som på en enkel måte illustrerer hvordan arbeidsoppgavene mellom SAS-kommunene og den nye kommunen fordeler seg i løpet av sammenslåingsprosessen. Figur 13 illustrerer tankegangen hvor grad av arbeidsoppgaver i prosent er representert ved y-aksen, mens tiden fra godkjent søknad fremt til 1. januar 2017 er vist ved x-aksen. Merk at dette kun er en grov illustrasjon på hvordan denne fordelingen skrider frem, og vil ikke være lineær i virkeligheten.

---

<sup>17</sup> Fellesnemda består av 17 folkevalgte fra SAS-kommunene. Deres oppgaver er blant annet å ta stilling til prinsipielle forhold som melder seg i sammenslåingsprosessen.

<sup>18</sup> Det har vært diskusjon om dette er i henhold til loven (ref artikkel med Jan F Bernt). Dette velger vi ikke å fokusere på da innstillingen er godkjent av «kommunaldirektoratet» og vil således være et problem som må løses sentralt



Figur 13 Endring av arbeidsoppgaver i kommunesammenslåingsprosessen

Selv om nye Sandefjord kommune formelt ikke har noen beslutningsmyndighet før 1. januar 2017, vil det allikevel være nødvendig å overføre arbeidsoppgavene fra SAS-kommunene sakte men sikkert etterhvert som prosessen skrider frem. Dette er nødvendig av praktiske hensyn slik at de til slutt skal lykkes med prosessen, men også for at overgangen i januar ikke skal bli for brå. Men det presiseres at den formelle beslutningsmyndigheten fortsatt forblir hos sittende rådmenn i de respektive kommunene.

### 4.3. Dagens status i SAS-kommunene

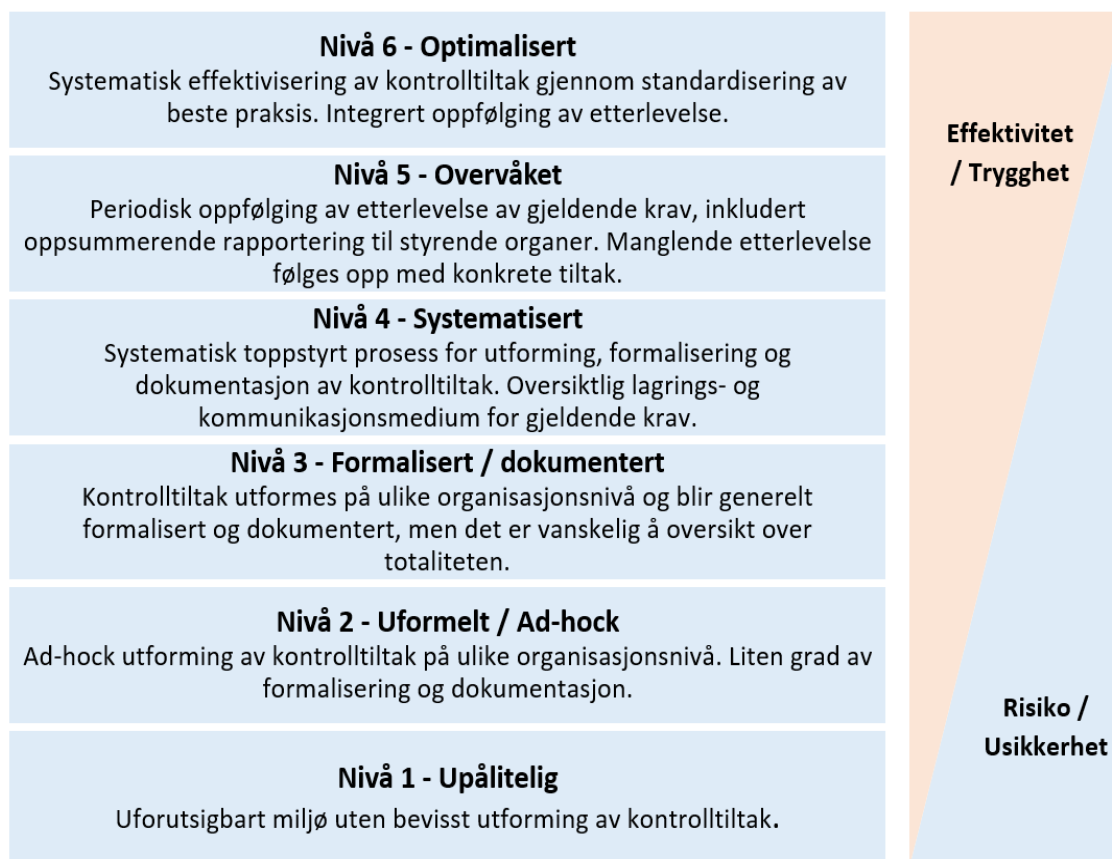
Hensikten med denne statusgjennomgangen er å få en overordnet forståelse for kommunens situasjon slik den er før sammenslåingen er et faktum. Gjennomgangen tar for seg organisering, økonomi og internkontroll på et generelt overordnet nivå. Den skal også vise hvilke områder som skiller kommunene, og hvilke utgangspunkt de har inn mot den nye kommunen. Dataene er i stor grad hentet fra KOSTRA-rapporteringen og kommunene sine egne økonomiplaner og budsjetter<sup>19</sup>, mens gjennomgangen av internkontrollen er hentet fra «Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjon»<sup>20</sup> utarbeidet

<sup>19</sup> Økonomiplaner for SAS-kommunene; (Andebu kommune, 2015), (Sandefjord kommune, 2014), (Stokke kommune, 2014)

<sup>20</sup> Revisjon utført av Sandefjord distriktsrevisjon; (Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjonen i Andebu, 2016), (Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjonen i Sandefjord, 2016), (Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjonen i Stokke, 2016)



av Sandefjord distriktsrevisjon, og intervjuobjektene egne vurderingen. Vi ønsker å benytte modenhetsskalaen som vist i figur 14 til å illustrere hvilket internkontrollnivå kommunene befinner seg på per i dag.



Figur 14 Modenhetsskala over internkontrollen

Plasseringen i modellen har vi gjort basert på gjennomgang av internkontrolldokumenter som senere ble utdypet av intervjuobjektene. Vi har tillagt revisor sin mening stor vekt, basert på dennes objektivitet overfor kommunene. Alle intervjuobjektene fikk presentert samme modell og ble bedt om å plassere internkontrollen på det nivået de mente passet opp med deres virkelighet. Når det kommer til den politiske organiseringen er alle kommunene organisert etter formannskapsmodellen.

### 4.3.1. Sandefjord kommune

Nøkkeltall	
Areal i km <sup>2</sup>	121
Innbyggertall	45 281
Antall ansatte	3 500
Antall årsverk	2 900



Tabell 3 Nøkkeltall Sandefjord kommune

Sandefjord kommune har et areal på 121 kvadratkilometer og en kystlinje på 196 kilometer. Kommunen har 45 281 innbyggere. Innbyggertallet gjør Sandefjord til den desidert største av de tre SAS-kommunene og blir derfor et naturlig sentrum for den nye kommunen fra 1. januar 2017. Sandefjord grenser mot Stokke, Andebu og Larvik.

Historisk er Sandefjord kjent som hvalfangsthovedstaden i Norge. Byen bærer derfor preg av denne tiden med Hvaltorget som byens midtpunkt. Byen har også Europas eneste museum som er spesialisert på hvalfangst. Denne hvalfangstnæringen har gitt grobunn for flere ulike typer næringsliv. Det varierende næringslivet gjør at andelen arbeidsplasser i privat sektor er høy i landssammenheng og står for en stor del av sysselsettingen i Sandefjord.

#### *Kommunens organisering*

Sandefjord er organisert ut fra den tradisjonelle metoden om etater, som innebærer at rådmann delegerer arbeidsoppgaver ned til etatsjefene som igjen delegerer videre nedover i systemet. Rådmannen er kommunens øverste administrative leder og står ansvarlig overfor bystyret. Rådmannens stab består av personalavdelingen, kemner- og økonomiavdelingen, informasjonsavdelingen, kommuneadvokat og næringslivskordinator. Videre er Sandefjord kommune organisert i fire sektorer som igjen er delt inn i ansvarsområder. Rådmannens ledergruppe består av rådmannen, fire kommunalsjefer, økonomisjef og personalsjef og utgjør kommunens strategiske ledelse. Denne ledergruppen og virksomhetslederne utgjør kommunens faglige og operative ledelse. Selv om

andelen sysselsatt i privat næring er relativt høy, er cirka 3 500 ansatt i kommunen fordelt på 2 900 årsverk.

### Økonomisk situasjon

Sandefjord kommune har de siste årene vist positive driftsresultater mot forutsatt budsjett. I 2014 var brutto driftsresultat på 0,2 %, mot landsnittet på 0,3 %. Til tross for dette har Sandefjord et flytende gjennomsnitt de siste årene på 5,9 %. Den store svingningen blir forklart med avkastningen i disposisjonsfondene som per 1. januar var på ca. 1,6 milliarder kroner. Kommunen har frie inntekter<sup>21</sup> per innbygger på 46 509 kroner, noe som ligger tett på landsgjennomsnittet på 49 371 kroner. Investeringer er finansiert med vel 90 prosent fra løpende drift og bruk av disse disposisjonsfondene, mens de resterende 10 prosentene er lånefinansiert. Netto lånegjeld per innbygger er kun 8 687 kroner, og ligger langt under gjennomsnittet for landet, som i samme periode var på 40 972 kroner. Dette viser at kommunen har en nøktern investeringspolitikk. Sandefjord er i KOSTRA-rapporteringen<sup>22</sup> plassert i gruppe 13, som alle store kommuner utenom de fire største er plassert i. Med store kommuner menes de med et innbyggertall på over 20.000. Gruppen består av 45 kommuner og totalt har disse kommunene ca. 1/3 av hele Norges befolkning.

Økonomiske nøkkeltall	31.12.2014	Snitt gruppe 13	Landssnitt
Totale fond <sup>23</sup> i 1000 kr.	1 600 000	-	-
Brutto driftsresultat	0,2 %	0,6 %	0,3 %
Frie inntekter pr innbygger	46 509	46 497	49 371
Netto Lånegjeld pr innbygger	8 687	44 934	40 972

Tabell 4 Økonomiske nøkkeltall, Sandefjord kommune

<sup>21</sup> Frie inntekter er inntekter som kommunen kan fritt kan benytte seg av uten andre føringer fra staten enn det som loverket skisserer opp.

<sup>22</sup> KOSTRA er et nasjonalt informasjonssystem som samler inn, registrerer og publiserer styringsinformasjon om kommunal og fylkeskommunal virksomhet (Kommunal- og regionaldepartementet, 2012)

<sup>23</sup> Totale fond består av både disposisjonsfond, investeringsfond og kraftfond.

### *Internkontroll*

Sandefjord har de siste årene kommet et godt stykke på vei innenfor arbeidet med internkontrollen, i skrivende stund bruker de et felles kvalitetssystem som er gjennomsyret i alle kommunens etater, Compilo<sup>24</sup>. Systemet er organisert etter tre hovedkomponenter, avvikshåndtering, styrende dokumentasjon og ROS, samt viktigheten rundt rapportering på disse områdene. Denne rapporteringen skjer en gang i måneden til rådmannen, og tas opp i blant annet rådmannens ledergruppe. Det utarbeides årlige målsetninger for kommunen gjennom bruk av målekart og balansert målstyring. Internkontrollen er et eget punkt i dette målekartet hvor COSO har vært viktig for tenkningen. Systemet er relativt nytt, så den største målsetningen det jobbes med nå er å få ledere og ansatte til å benytte seg av systemet. En viktig målevariabel her er økning i avviksmeldinger, dette bekrefter på en god måte at systemet blir brukt i økende grad. Gjennom systemet måles det på tre perspektiver, bruker, medarbeider og økonomi.

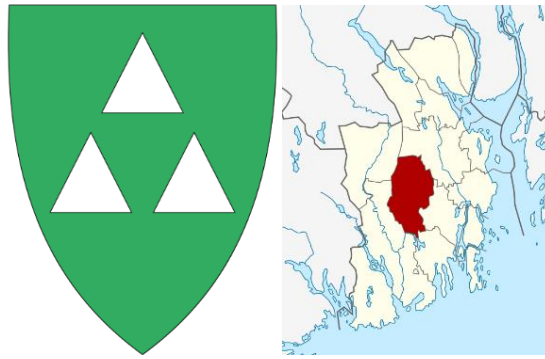
Sandefjord praktiserer en føre-var tankegang, de utfører risikovurderinger basert på sannsynlighet og konsekvens, det utarbeides retningslinjer og dokumentasjon for rutiner. Assisterende rådmann plasserer Sandefjords internkontroll på nivå 4 på modenhetsskalaen, dette blir også bekreftet av Daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon.

---

<sup>24</sup> Compilo er et helhetlig kvalitetssystem som består av en rekke ulike ISO-standarder. Moduler som blant annet virksomhetsstyring, årshjul, risikoanalyse, avvikshåndtering og dokumenthåndtering (Compilo AS, 2016)

### 4.3.2 Andebu kommune

Nøkkeltall	
Areal i km <sup>2</sup>	186
Innbyggertall	5 860
Antall ansatte	487
Antall årsverk	364



Tabell 5 Nøkkeltall Andebu kommune

Hva gjelder folketall er Andebu med sine 5 860 innbyggere, den minste av de tre. På den andre siden er det kommunen med størst areal, 186 kvadratkilometer og er med det Vestfolds fjerde største kommune. Kommunevåpenet illustrer de tre bygdesognene Andebu, Kodal og Høyjord. Kommunen grenser mot Lardal, Re, Stokke, Sandefjord og Larvik. Kommunen er en natur- og landbrukskommune, plassert midt i fylket, men det finnes også flere industribedrifter.

#### *Kommunens organisering*

Rådmannen er kommunens øverste administrative ledd og står ansvarlig overfor kommunestyret. Rådmannen har en stab bestående av en økonomiavdeling og organisasjonsavdelingen. I denne fordelingen var også teknisk avdeling, men denne er flyttet til Sandefjord kommune. Rådmannens ledergruppe består av rådmannen, tre kommunalsjefer, økonomisjef og organisasjonssjef. Disse utgjør også kommunens strategiske ledelse. Videre utgjør rådmannens ledergruppe og virksomhetslederne kommunens faglige og operative ledelse. Kommunen har 487 ansatte fordelt på 363,5 årsverk. Dette er en økning på cirka 8 prosent fra 2013.

#### *Økonomisk situasjon*

Andebu har de siste årene hatt svake brutto driftsresultat og utgjorde for 2014 3,7 %, noe bedre enn landsnittet på 0,3 %. Driftsresultatet er sterkt avhengig av avkastningen innen finansforvaltning og endring i frie inntekter. De frie inntektene er på 46 858 kroner per innbygger, som også her ligger noe under landsgjennomsnittet som er på 49 371 kroner. Andebu har et disposisjonsfond på 39 millioner kroner, legges investeringsfondet til, har de totale ubundne fond på 94 millioner kroner. Likt som hos Sandefjord er

deler av dette øremerket til enkelte investeringer. Det er også viktig å bemerke seg at Andebu har holdt et høyt investeringsnivå, som imidlertid er finansiert mye ved lån. Det økte investeringsnivå vil fortsette inn i neste planperiode. Dette øker gjelden, som i sin tur øker utgiftene til renter og avdrag. Netto lånegjeld per innbygger er på 42 136 kroner, som ligger noe over landsgjennomsnittet. Resultatet av den økte gjelden vil også redusere kommunens handlefrihet. Et slikt investeringsnivå, basert på lånefinansiering, vil ikke være bærekraftig. Andebu er gjennom KOSTRA-rapporteringen plassert i gruppe 10, som kjennetegner mellomstore kommuner med middels bundne kostnader per innbygger og som i tillegg har lite disponible frie inntekter.

<b>Økonomiske nøkkeltall</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>Snitt gruppe 10</b>	<b>Landssnitt</b>
Totale fond <sup>25</sup> i 1000 kr.	94 000	-	-
Brutto driftsresultat	3,7 %	1,0 %	0,3 %
Frie inntekter pr innbygger	46 858	48 599	49 371
Netto Lånegjeld pr innbygger	42 136	44 178	40 972

*Tabell 6 Økonomiske nøkkeltall, Andebu kommune*

### *Internkontroll*

Andebu benytter på lik linje som Sandefjord en plukk og miks fremgangsmåte fra de tre rammeverkene i sitt internkontrollarbeid. Dette ser vi tydelig gjennom administrasjonens innkjøp av Compilo, på lik linje med Sandefjord. Selv om Andebu mikser tankgangen fra disse tre, frontes ikke begrepene, og av den grunn eksisterer det ikke en egen COSO- eller ISO-kultur i kommunen. Det har blitt fastsatt egne mål for risikostyring og internkontroll, disse målene er allerede delvis nådd. Men Kvalitetsrådgiveren i Andebu fremhever at man vil finne avvik i måloppnåelsen, blant annet har Sandefjord tatt over deler av teknisk avdeling på grunn av drifts- og rekrutteringsproblemer, så her er ikke målene nådd.

Ledere på alle nivåer i kommunen har hver sin håndbok i internkontroll og alle bøkene har lik struktur uansett ledernivå, dette bidrar til at internkontrollen blir helhetlig (Andebu kommune, 2015). De har lagt mye vekt på viktigheten og forståelsen av avvik,

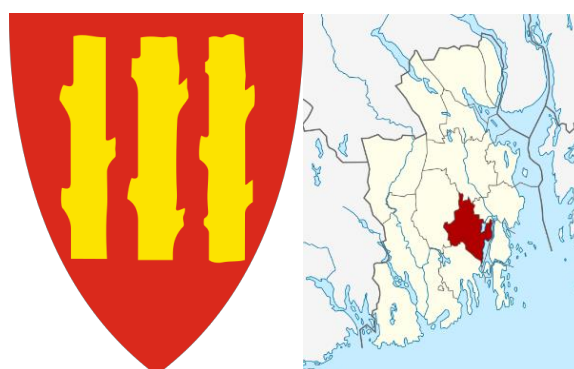
<sup>25</sup> Totale fond består av både disposisjonsfond, investeringsfond og kraftfond.

og hvordan kommunikasjon og kultur spiller inn på dette arbeidet. Avvikene sendes kun på linjen til nærmeste leder, og blir tatt opp på personal- og ledermøter der internkontroll har sin egen plass på agendaen.

Kvalitetsrådgiver mener internkontrollen i Andebu i hvert fall plasserer seg på nivå tre i modenhetsskalaen og Daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon bekrefter dette og mener kommunen tenderer til en sterk treer.

#### 4.3.3. Stokke kommune

Nøkkeltall	
Areal i km <sup>2</sup>	118
Innbyggertall	11 506
Antall ansatte	997
Antall årsverk	716



Tabell 7 Nøkkeltall Stokke kommune

Stokke kommune har et samlet areal på 118 kvadratkilometer og har 11 506 innbyggere. Stokke er kjent som Vestfolds grønne kommune og er en typisk jordbrukskommune, men det er også en rekke industribedrifter som er etablert i kommunen. Kommunen grenser mot Andebu, Re, Tønsberg og Sandefjord.

Stokke kommune har tettstedene Stokke, Fossnes, Storevar, Melsomvik og Vear og bosetningen er spredt utover disse. Det er vedtatt at Vear overføres til Tønsberg Kommune i forbindelse med kommunesammenslåingen. Stokke har en egendekning vedrørende arbeidsplasser på cirka 85prosent. I tillegg til at en del av innbyggerne jobber i andre kommuner, kommer det arbeidskraft fra Tønsberg, Sandefjord og Andebu kommune.

#### *Kommunens organisering*

Rådmannen er kommunens øverste administrative leder og står ansvarlig overfor kommunestyret. Rådmannen leder kommunens ledergruppe som består av to kommunalsjefer, personal- og organisasjonssjef og økonomisjef/assisterende rådmann. Kommunalsjefene leder hver sin sektor og hver sektor er igjen delt opp i seksjoner. Stokke har

pr. utgangen av 2014 cirka 997 ansatte fordelt på 716 årsverk. Sammenliknet med 2013 er dette en redusering med 6 personer, men en økning med 6 årsverk.

### Økonomisk situasjon

Stokke kommune viser i 2014 til et brutto driftsresultat på minus 2,3 %, og har også de siste 3 årene vist til negative tall. Det har vært store innstramminger over flere år, som har medført økt press på sektorenes rammer. Kommunen har en anstrengt økonomi, og det er ikke rom for vesentlig økt aktivitet eller tjenesteproduksjon. Det er innarbeidet driftsreduksjoner og stillingsreduksjoner i en langsiktig plan. Stokke har et disposisjonsfond på ca. 207 millioner kroner, og frie inntekter på litt over 45 000 kroner per innbygger, og dermed er også inntektene her under landsgjennomsnittet. I 2014 brukes 200 millioner kroner av det ubundne fondet til å nedbetale gjeld gjennom et ekstraordinært avdrag, dette for å redusere kostnader rundt lånene. Kommunen har dermed redusert sin netto lånegjeld til 21 183 kroner per innbygger, noe som er godt under landsgjennomsnittet. Stokke er på lik linje med Andebu plassert i gruppe 10 i KOSTRA-rapporteringen, noe som betyr at Stokke også har middels bundne kostnader per innbygger og lite disponible frie inntekter.

Økonomiske nøkkeltall	31.12.2014	Snitt gruppe 10	Landssnitt
Totale fond <sup>26</sup> i 1000 kr.	207 000 <sup>27</sup>	-	-
Brutto driftsresultat	-2,3 %	1,0 %	0,3 %
Frie inntekter pr innbygger	45 638	48 599	49 371
Netto Lånegjeld pr innbygger	21 183	44 178	40 972

Tabell 8 Økonomiske nøkkeltall, Stokke kommune

### Internkontroll

Stokke kommune har en utfordring når det kommer til sin internkontroll. Ut ifra dokumentet «HMS-systemperm 2016, Internkontroll, HMS i Stokke kommune», er det tydelig at internkontroll ikke har særlig høy prioritering i kommunen. Dokumentet er tunglest, umoderne og bærer preg av å være et «klipp og lim»-produkt. I dokumentet står det

<sup>26</sup> Totale fond består av både disposisjonsfond, investeringsfond og kraftfond.

<sup>27</sup> Disposisjonsfondet består av bufferfond på 35,3 millioner og kapitalfond på 171,6 millioner.



skrevet at oppdatering av dokumentet skal ha høy prioritering, men enkelte områder er ikke oppdatert siden 2010.

Ved plassering i modenhetsskalaen plasserte Daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon Stokke kommune på et lavt nivå 3, eller i grenseland til nivå 2. Det vil si at internkontrollen er på et veldig lavt nivå i 2016. Det vil også være utfordrende å gjøre noe med akkurat dette i løpet av 2016, da administrasjonen i Stokke kommune er smal og prosjektledelsen i sammenslåingen har innført ansettelsesnekt.

Stokke kommune vil ikke kunne oppleve å ha god internkontroll i løpet av 2016.

#### 4.3.4. En samlet oversikt

Kommunene deler kommunegrense og mange pendler daglig mellom hjem og arbeid på tvers av kommunene. Et naturlig bysentrum i regionen vil være Sandefjord. Det er også viktig å legge merke til tettstedet Vear blir tatt ut av Stokke kommune og flyttet over til en annen kommune som er mer passende for akkurat dette område.

Den økonomiske situasjonen for kommunene er generelt sett bra. Ingen av kommunene er oppført i ROBEK-registeret<sup>28</sup> og ingen viser noen spesielt svake tendenser i forhold til kostnads- og lånenivå. Dette gir et godt grunnlag for disse kommunene inn mot sammenslåingen. Derimot skiller Sandefjord kommune seg positivt fra de andre kommunene, men også fra øvrige kommuner i Norge med en helt annen lånestruktur. Her er det tydelig at man har en annen strategi enn andre hva gjelder finansiering av investeringer i kommunen. Alle kommunene har tilnærmet den samme frie inntekten per innbygger, og de alle sitter på gode fondsmidler. Sandefjord skiller seg fra de andre med en betydelig høyere fondssum.

---

<sup>28</sup> ROBEK – Register om betinget godkjenning og kontroll

Nøkkeltall 31.12.2014	Sandefjord	Andebu	Stokke	Landssnitt
Areal i km <sup>2</sup>	121	186	118	-
Folkemengde	45 281	5 860	11 506	-
Antall ansatte	3 500	487	997	-
Antall årsverk	2 900	364	716	-
Fond i 1000 kr.	1 600 000	94 000	207 000	-
Brutto driftsresultat	0,2 %	3,7 %	-2,3 %	0,3 %
Frie inntekter per innbygger	46 509	46 858	45 638	49 371
Netto Lånegjeld pr innbygger	8 687	42 136	21 183	40 972

Tabell 9 Sammenligning av SAS-kommunene

Sandefjord blir trukket frem som en profesjonell organisasjon hvor de har utarbeidet gode rutiner for de fleste vesentlige prosesser, og blir omtalt som den av kommunene som har kommet lengst i arbeidet med internkontrollen. Andebu og Stokke på sin side ligger noe bak, der Stokke har den lengste veien å gå. Andebu har siden 2013 jobbet aktivt med internkontrollen etter en gjennomgang av forvaltningen i SAS-kommunene dette året og er således godt på vei. Sandefjord har et mer omfattende, formelt system rundt internkontrollen, mens de to andre i større grad er preget av et mer uformelt system ved at kommunikasjonen lettere går via uformelle kommunikasjonskanaler. Compilo blir benyttet av Sandefjord og Andebu, de har dermed den samme systematikken inne. Mens vi for Stokke sin del ikke har lyktes med å finne ut om de bruker et slikt helhetlig kvalitetssystem. Det som derimot gjelder for alle kommunene er at de plukker og mikser fra de tre rammeverkene, COSO, balansert målstyring og ISO 9001.

#### 4.4. Sandefjord distriktsrevisjon

Sandefjord distriktsrevisjon ble etablert i 1996 av SAS-kommunene og har frem til i dag stått for regnskaps- og forvaltningsrevisjon i disse kommunene. Det tas en gjennomgang av internkontrollen i kommunene hver høst, mens det i den innledende revisjonen gjøres en gjennomgang av de mest sentrale rutinene knyttet opp mot den økonomiske rapporteringen, men også rutinene og internkontrollen for lønn, regnskap og bokføring.

Regnskapsrevisjonen foregår etter revisjonsloven og de alminnelige revisjonsstandardene, men skiller seg fra det man ofte tenker på som ekstern revisjon ved at Sandefjord distriktsrevisjon reviderer sine egne eiere. Revisors risikomodell ligger til grunn for alt som gjøres, og nøkkelkontroller testes for å ha en rimelig sikkerhet for at det ikke eksisterer vesentlige feil i regnskapet. Vesentlige feil blir fastsatt med utgangspunkt i standardene, kommunisert i nummererte brev til den respektive kommune, og er for de fleste områder gitt ved en bestemt prosentsats, som i Sandefjords tilfelle tilsvarer 2 millioner kroner. Enkelte områder, som skatt og avgift, har nulltoleranse for vesentlige feil. Sandefjord distriktsrevisjon gjennomfører også enkelte enhetskontroller ute i etatene, eller på områder der det er gjentatte feil. Dette bidrar til at de får en totaloversikt over tilstanden til kommunene.

Sandefjord distriktsrevisjon har per mars 2016 tre ansatte, noe som naturlig nok begrenser hvilke revisjonsoppdrag de kan ta på seg. Derfor har man en rammeavtale med eksterne aktører som vurderes fortløpende trukket inn i prosessen rundt forvaltningsrevisjonen. Revisjoner av denne typen er det normalt kontrollutvalget som bestiller om de ønsker å se nærmere på enkelte tjenester eller prosesser i kommunen. Revisor er dessuten møtende deltager i kontrollutvalgene og har en fast post på agendaen, og leverer årlig en uavhengighetserklæring til kontrollutvalget.

På bakgrunn av Sandefjord distriktsrevisjons kjennskap til kommunene er det rimelig å anta at sammenslåingen ikke vil ha noe utslag for de, men det er ikke vedtatt at man ønsker å fortsette med denne revisjonsmodellen i den nye kommunen, avgjørelsen vil bli tatt nærmere sommeren 2016.

#### 4.5. Oppsummering

Gjennom kapitlets første del har vi gitt en status på hvordan situasjonen for SAS-kommunene er før sammenslåingsprosessen startet på alvor, og har dermed svart på vårt andre forskningsspørsmål:

**«Hva er status for Sandefjord, Andebu og Stokke kommune rundt deres internkontroll og forvaltning før sammenslåingen?»**

Vi ser at Sandefjord er den av kommunene som har den beste internkontrollen, og som blir trukket frem som en profesjonell organisasjon. Andebu ligger hakket bak, de har gode prosesser og er i en god utvikling, men har problemer med å få de ansatte til å ta dette i bruk. Stokke på sin side fremstår som den klart svakeste. Også gjennom den økonomiske forvaltningen dannes et godt grunnlag inn mot sammenslåingsprosessen.

#### 4.6. Relevante elementer for endringsprosessen rettet mot kommuner

I kapittelets andre halvdel ønsker vi å ta for oss momenter som er relevante for den andre delen av vårt hovedtema, selve endringsprosessen. Disse momentene ligger vel og merke noe utenfor rammene av hva vi redegjorde for i kapittel to og tre. Men de er allikevel knyttet opp mot kommunenes arbeid rundt den interne kontrollen, i den forstand at fallgruvene som ligger utenfor selve struktureringen av kommunen og som kan skape negative følelser omkring endringen og således føre til et negativt miljø for å drive god intern kontroll unngås. Dette kapittelet vil derfor ta for seg litteratur som er med på å påvirke prosessen og vil være et viktig bidrag til for å forstå hvorfor kommunestrukturen forandres, hvilke utfordringer en endring har og hvorfor det er viktig å ta vare på omdømme i en endringsprosess.

##### 4.6.1. Organisasjonsendring

I dagens globaliserte samfunn er organisasjoner i konstant endring. I en artikkel skrevet av Nohria og Beer (2000), hevdes det at organisasjoner har akseptert at de må endres eller så «dør de ut»:

«*Most traditional organizations have accepted, in theory at least, that they must either change or die*»

Forskerne hevder videre at selv de store internettselskapene som Amazon og E-Bay, konstant må endres for å følge trendene i markedet for å overleve. Men faktum er at 70 prosent av initiativene feiler:

«*The brutal fact is that about 70 % of all change initiatives fail*»

En organisasjonsendring står vi overfor når organisasjonen beveger seg fra en tilstand

A, gjennom en endringsfase, til en ny tilstand B. Endringen kan være en fusjon som vårt forskningsprosjekt, det kan være en fisjon av selskaper, eller det kan være en ny leder som ønsker å sette sitt preg på organisasjonen. I det offentlige er det ofte snakk om at det trengs endringer. En åpenbar grunn til dette, er politiske stridigheter og uenigheter om hvordan man skal prioritere ressursene man har fått tildelt. En typisk FRP-politiker vil, naturlig nok, ha andre meninger om offentlig forvaltning enn en typisk Rødt-politiker. Derfor diskuteres det daglig om hvilke prioriteringer stat og kommune skal ha, og ved valg endres strukturen.

En endring er altså å gå fra en tilstand til en annen. Men driveren til endringen kan være mange. Generelt kan vi dele driveren til endring i tre. Den første grunnen er for å overleve (Myers, Hulks, & Wiggings, 2012, ss. 12-15). Dersom selskapet eksempelvis står i fare for å gå konkurs på grunn av for høye kostnader, må man endre organisasjonsstruktur eller kostnadsstrukturen. Eksempelet fra de store internettselskapene i avsnittet over, kan hevdes å være drevet av tanken om å overleve eller fortsette å konkurrere i markedet på like premisser. Den neste driveren er indre faktorer (Myers, Hulks, & Wiggings, 2012, ss. 25-32). Selskapet opplever sterk etterspørsel etter produktene de produserer og må endre sin organisasjon for å imøtekomme denne etterspørselen. Den siste driveren kan være påvirkning fra ytre faktorer (Myers, Hulks, & Wiggings, 2012, ss. 15-24). En typisk ytre faktor kan være statlige reguleringer. En endring i lovgivningen kan tvinge frem restruktureringer i organisasjonen for at den skal bli i stand til å etterleve de nye lovkravene.

Kommunereformen kan hevdes å være en blanding av flere av disse driverne. På den ene siden hevder regjeringen at vi må imøtekomme fremtidige endringer i oppgavene som er delegert til kommunene. Dette gir oss et varsel om en fremtid hvor kommunene ikke vil tilfredsstillе tjenestekravene som det forventes at kommunene skal levere. På den måten kan dette assosieres med konkurs i den private næringen. I tillegg kan kommunene føle et ytre press fra regjeringen for å endres. Ved trusler om tvangssammenføring (Krekling, Bakke, & Vepsä, 2015) og endring i kommunenes inntektssystem (Kjernli, 2016) er det rimelig å anta at kommunene føler et visst press for å endre sin opprinnelige tilstand til fordel for en «større og mer robust» kommune. I tillegg vil en indre påvirkning være nødvendig for å få realisert endringen. Med dette menes at fordi

kommunereformen er en frivillig ordning og per mars 2016 er det ikke åpnet for tvangssammenslåing av kommunene, må det finnes krefter innad i kommunen som ønsker en endring, ellers vil endringen heller ikke skje.

Så hvorfor feiler 70 prosent av endringsinitiativene? Armenakis og Harris (2002) hevder at den viktigste årsaken til at endringsbudskapet feiler er *kommunikasjon*. Ofte under vurderer organisasjonen viktigheten av kommunikasjonen av behovet for endring. Hvis kommunikasjonen er for dårlig, vil implementeringen av endringen feile. Grunnen til dette er at individet som endringen omfatter, ikke forstår sammenhengen og ikke er tilbøyelig til å endre sin atferd for at endringen skal implementeres suksessfullt i organisasjonen. Kommunikasjonen må derfor omhandle hvordan organisasjonen i dag skiller seg fra ønsket fremtidig tilstand, og/eller vekke en følelse hos individet på at noe er galt ved måten virksomheten opererer på i dag, og derfor må endres (Armenakis & Harris, 2002). Dersom virksomheten klarer nettopp dette, vil sjansen for at endringen skal bli en suksess, økes betraktelig.

#### 4.6.2. Fusjoner i kommunal sektor

En fusjon er en organisasjonsendring og betyr at to eller flere organisasjoner slår seg sammen til en større enhet (Solstad, 2009). Motsetningen til dette vil være en fisjon, hvor en bedrift velger å skille ut deler av bedriften i mindre enheter. Driveren til fusjoner kan være mange, men det er i stor grad tanken om stordriftsfordeler som er incentivet bak. Stordriftsfordeler oppnås når et «større produksjonsvolum gir en lavere enhetskostnad» (Solstad, 2009) og gjør organisasjonen mer effektiv. I tillegg til disse stordriftsfordelene er det naturlig å tenke at større organisasjoner kan være med på å løfte kvaliteten på tjenestene i organisasjonen. I kommunal sektor kan dette være et større fagmiljø vedrørende byggesaker, lavere behandlingstid i sossalsaker eller enklere tilgang på saksbehandlere, såkalte synergieffekter, som gjør kvaliteten på tjenestene bedre. Dette ser vi igjen fra regjeringens mål med kommunereformen der «gode og likeverdige tjenester til innbyggerne» er mål nummer én fra regjeringen (Regjeringen, 2014).

Fusjoner i kommunal og offentlig sektor er imidlertid ingen stor nyhet på selskapssiden. Sammenslåinger av høyskoler, politidistrikt, sykehus og andre offentlige institusjoner er

ofte i mediebildet og er således ingen nyhet (Solstad, 2009). Endringsprosessene etter «New public management» -tankegangen<sup>29</sup> på 90-tallet skulle sørge for mer effektiv drift av offentlig sektor ved å skille tidligere kommunale- og statlige-tjenester ut og innføre incentiver fra privat næringsliv. I dag ser vi en trend hvor en sammenslåing av disse enhetene skal føre med seg lavere enhetskostnader ved høyere produksjonsvolum. Men grunntanken er fortsatt den samme. Offentlig sektor kan forvaltes mer effektivt.

Det er viktig å forstå at private bedrifter og offentlige organisasjoner skiller seg fra hverandre ved deres primære mål. Økonomisk teori tilsier at private bedrifter gjør rasjonelle valg for å oppnå høyest mulig profitt for eierne. Sagt med andre ord skal man sørge for maksimal avkastning på den investerte kapitalen. I offentlig sektor er det i stor grad *forvaltning* av eiernes (innbyggernes) skatter og avgifter, for å gi best mulig tjenester tilbake til eierne, som er målet. Tjenestene er for eksempel barnehageplass til alle barn i en gitt alder, eller et godt tjenestetilbud for kommunens eldre. En annen forskjell er at private bedrifter selger produktene til en markedspris kalkulert etter en formening om etterspørselen samt kostnaden for produktet. Offentlig sektor derimot skal tilby sine produkter og tjenester til folk flest. Også barn som ikke nødvendigvis har ressurssterke foreldre skal få delta på skoleaktiviteter og andre fritidsaktiviteter. På denne måten skal tjenestene også gis til de som i utgangspunktet ikke har ressurser til å betale for tjenesten. Det er med andre ord store forskjeller mellom primærmålet til private bedrifter og offentlige organisasjoner.

Så, med alle disse fordelene av å være «store og robuste» kommuner, hvorfor er vi så mange små kommuner i dag? I følge Rune Jørgen Sørensen (2012), ligger ikke hemmeligheten i at «smått er godt», men at «de fleste småkommuner har høyere inntekter per innbygger (via statlige overføringer) enn folkerike kommuner». Som vi har skrevet om tidligere, har store kommuner fordeler når det kommer til størrelse og produksjon av tjenester. Med andre ord vil små kommuner ha større utfordringer med å produsere de

---

<sup>29</sup> NPM-tankegangen var å innføre konkurranse, skifte fokus fra prosess til resultater og desentralisere beslutningsmyndighet slik at man får en mer effektiv offentlig sektor (Klausen & Ståhlberg, 1998). Telefon, Statoil og Statskraft er eksempler på vellykkede organisasjoner som presterer godt under slike endringer og med sammenslåingen av Statoil og Hydro (E24.no, 2006) blir også sammenslåingen og privatisert tankegang om stordriftsfordeler et faktum.

samme tjenestene som de største kommunene gjør for den samme mengden av ressurser, dette gir således incentiver til å bli færre og større kommuner. Men så lenge man tviholder på frivillighetsprinsippet om sammenslåinger, og nødvendigheten ikke er overhengende, vil «gulroten» ved sammenslåingen være for liten.

Videre er det rimelig å anta at kulturelle forskjeller vil ha en betydning for sammenslåingen. Dersom kulturforskjellene mellom kommunene er for store, vil endringsprosessen vanskelig la seg gjennomføre. Kultur vil derfor også spille en stor rolle i en omfattende sammenslåing.

#### 4.6.3. Organisasjonskultur - noe mer enn visjoner, mål og verdier

Noe som effektivt kan hindre en sammenslåing eller en annen endring er organisasjonskultur og kulturforskjeller. På folkemunne sies det at «kultur spiser strategi til frokost»<sup>30</sup>. Med dette menes at hvis strategien strider imot organisasjonskulturen, vil kulturforskjellen hindre at endringen blir implementert.

Organisasjonskultur er noe mer enn det kommunen presenterer som sine visjoner, mål og verdier. Organisasjonskultur omfatter også tenkemåter, profesjonskultur, følelser, motivasjon og forpliktelser.

Edgar H. Schein (2010, s. 18) definerer kultur på denne måten:

*«... a pattern of shared basic assumptions learned by a group as it solved its problems of external adaptation and internal integration, which has worked well enough to be considered valid and, therefore, to be taught to new members as the correct way to perceive, think, and feel in relation to those problems»*

Ut fra denne definisjonen ser man at kulturen ikke bare dreier seg om hva som er skrevet ned og presentert i offentlige dokumenter, men også den delen av arbeidet som går på hvordan man har løst utfordringer tidligere. Arbeidet har fungert godt og på den måten fått integritet i kulturen. På grunn av denne historiske måten å løse et problem på, vil

---

<sup>30</sup> Opphavet til «kultur eats strategy for breakfast» er uvisst. Det vanligste er å sitere Peter Drucker for dette, men en kilde hvor dette er skrevet er ikke funnet.



denne metoden også bli lært til nye medlemmer av organisasjonen og være den rette måten å «oppfatte, tenke og føle i forbindelse med disse problemene» (Schein, 2010, s. 18). En god måte å forklare nettopp dette på, er metaforen om isfjellet, der kulturen er representert ved hele fjellet. Delen som er synlig over vannoverflaten er kjent for en observatør og er det man kan se av kultur i organisasjonen, mens den delen som ligger under vannoverflaten ikke blir kjent før man faktisk er en del av kulturen selv.

Det er rimelig å anta at man finner kulturforskjeller i alle organisasjoner, også i kommuner. Det kan være forskjell på hvordan man underviser elever, eller behandler eldre. Naturlig nok vil det også være kulturforskjeller mellom store og små kommuner, som kan ha sin bakgrunn i at store kommuner nødvendigvis vil ha andre utfordringer enn de små. Der landbruk kan stå i sentrum for de små kommunene, vil kanskje byutvikling være sentralt for de store. At det eksisterer kulturforskjeller er ikke ensbetydende med at sammenslåing mellom kommuner blir vanskelig, men at det krever oppmerksomhet rundt temaet for å lykkes.

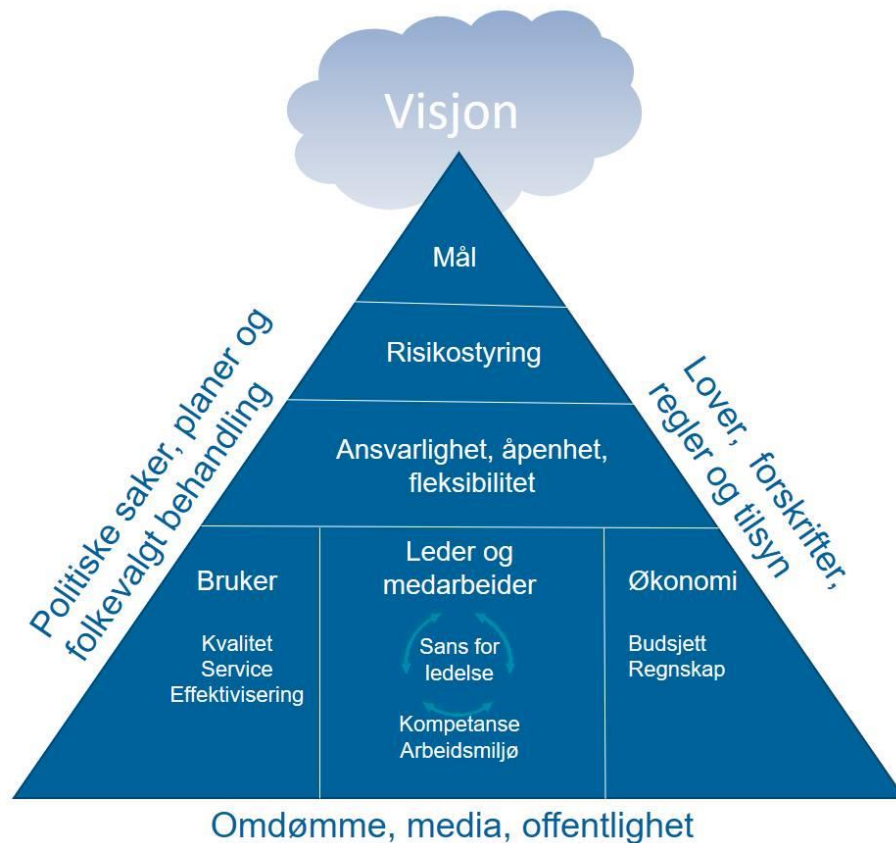
#### 4.6.4. Det kritiske omdømme for kommunal sektor

Hvert fjerde år skal det velges nytt kommunestyret. Det er kommunevalg og en mulighet for opposisjonen å komme seg til makten. Dersom den foregående perioden har gjort massive innhugg i omdømme til det sittende kommunestyret er det naturlig å tenke seg at det blir en endring i maktforholdet og man vil få en annen politisk struktur i kommunen som igjen vil gi endringer i den administrative strukturen. I tillegg til politiske grunner, vil betydningen av et svekket omdømme, i verste fall, sørge for at innbyggerne mister tilliten til offentlighetens forvaltning av deres ressurser. Dette kan være en potensiell katastrofe for demokratiet og grunntanken bak vårt skattesystem. Det er derfor grunnleggende for kommuner og stat og ta hensyn til omdømme og hvordan omdømme kan påvirkes både positivt og negativt.

Gjennom OECD sin definisjon av governance så vi at interessenter, som en fjerde aktør, har stor påvirkningskraft på organiseringen av selskapet. For kommunal sektor sin del er det tale om en lang rekke ulike interessenter. Som vi så kunne dette dreie seg om de

ansatte, samfunnet, media og offentligheten generelt. Men den største og viktigste interessen kan påstås å være kommunens egne innbyggere og brukere av de kommunale tjenestene som tilbys. Dette ser vi tydelig gjennom Sandefjord kommune sin visjon (Sandefjord kommune):

«Å maksimere innbyggernes velferd over tid»



Figur 15 Sandefjords modell for helhetlig ledelse

Figur 15 viser Sandefjords modell for «helhetlig ledelse». Omdømme står sentralt og påvirker hele pyramiden. Sandefjords måloppnåelse og deres visjon er avhengig av et godt omdømme. Men hva tjener kommunen på et godt omdømme? For det første er det rimelig å anta at kommunen vil oppleve en tilflytning dersom den er kjent som en god kommune å bo i. Eventuelt kan kommunen oppleve at flere ønsker å flytte sin virksomhet til kommunen fordi det er lagt godt til rette for industri og næring. For det andre kan omdømme være en viktig årsak til at kommunens resultater er bedre. Med dette menes at brukere av kommunens tjenester, velger å benytte seg av tjenestetilbudet fra

kommunen, og ikke velger en privat aktør. Vi har nå sett hvorfor omdømme er en viktig brikke for kommunen, men hva er det egentlig? Bernett (2006) definerer omdømme som:

«Observatørers kollektive vurdering av en virksomhet basert på oppfatningen av de økonomiske, sosiale og miljømessige konsekvensene virksomheten har over tid»

Ut fra denne definisjonen er det verdt å bemerke at det er observatørenes kollektive vurdering og oppfatning av virksomheten, over tid, som er utslagsgivende for virksomhetens omdømme. Det vil si det samme som at man må ta i betraktning at alle har forskjellige preferanser og forskjellige meninger om hvordan en forvaltning skal organiseres. Man kan ikke bare forholde seg til de eldre, de unge eller kun til arbeidsstokken i mellomstaket, men gruppen som helhet.

Videre finner vi King og Whettens forskning på omdømmeplattformen som sentral. King og Whetten deler omdømmeplattformen i to: Én legitimitetsdel og én omdømmedel. Legitimitetsdelen kan omtales som minimumsstandarder og handler om å inneha et sett med egenskaper som gjør at man kan konkurrere på like premisser i industrien. For en kommune kan dette typisk være oppfyllelse av lovfestede krav, eller å tilby de tjenestene det forventes at en kommune skal tilby, hjemmesykepleie og liknende. Innbyggerne forventer at deres skattepenger blir forvaltet på en god måte og således gir ikke gjennomføring av disse tjenestene en omdømmeskapende verdi. Videre mener King og Whetten at omdømmet handler om å skille seg fra konkurrenter i samme produkt- og tjenestekategori. Dette gjør de ved sentrale og varige egenskaper som ikke konkurrenter har (King & Whetten, 2008).

Hvis man omtaler andre kommuner som konkurrenter vil derfor det å gjøre noe andre kommuner ikke gjør, være omdømmeskapende for en kommune. Vi ser for oss at en trygg økonomiforvaltning kan være et eksempel på en god omdømmeskapende strategi, hvis man skiller seg ut ved å ikke bruke lån som finansieringsmiddel. Ved å være en kommune som spesialiserte seg innenfor helse og omsorg, innenfor skole og barnehagesektor eller tilrettelegging for privat næringsliv kan dette være omdømmeskapende og i sin tur tiltrekke seg innbyggere fra andre kommuner.

I kapittel 3.4.1 så vi på kommunelovens formålsparagraf der en «tillitsskapende forvaltning» og «høy etisk standard» ble hevdet å være viktig for kommunens omdømme. Legger man King og Whettens forskning til grunn, er nok disse momentene mer legitimitets-skapende da samtlige kommuner må følge kommuneloven. Derimot vil det kunne hevdes å være omdømmeskapende hvis man legger Bernetts definisjon til grunn. Det vil si at dersom kommunen klarer å skape tillit til sin forvaltning samt å holde en høy etisk standard, kan dette på sikt være med på å bedre omdømmet. Men det er rimelig å hevde at dersom kommunen gjør noe utover det som forventes, som ikke så mange andre kommuner gjør, vil dette være et positivt bidrag til kommunens omdømme.



## Kapittel 5.

# Hvordan bør internkontrollen ivaretas i sammenslåingsprosessen

I dette kapittelet skal vi trekke noen linjer med sikte på å besvare vårt siste forskningsspørsmål:

**«Hvordan bør internkontrollen utformes gjennom kommunesammenslåingsprosessen med sikte på den nye kommunen?»**

Før intervjuene gjorde vi oss noen tanker om hvordan internkontrollen bør se ut. Dette resulterte i syv påstander om hvordan den nye kommunen og rådmannen bør sørge for «betryggende kontroll» i sammenslåingsprosessen som danner grunnlaget for den nye kommunen. Dette vil si at vi kan hevde noe om hvordan internkontrollen bør være utformet, men også hvordan kommunen bør sørge for sin egen kontroll sett under ett. Med dette tar vi utgangspunkt i kommunens interne kontroll og ikke bare den delen av kommunen som omhandler internkontroll. Ved å ta utgangspunkt i hvordan rammeverkene og «best practice» mener det bør være utformet, kan vi si noe om hvordan internkontrollen bør være i den nye kommunen. Det er viktig å bemerke at dette er formening basert på rammeverk, standarder og intervjuer med nøkkelpersoner som har direkte kunnskap om internkontroll i SAS-kommunene og ikke ment som et fasitsvar for alle kommuner i Norge. Ved å knytte dataene sammen, kan vi hevde noe om fremtiden.

Først presenteres et utsagn, etterfulgt av en kort redegjørelse og presisering av hvilke standarder som ligger til grunn for påstanden. Deretter vil vi redegjøre for hvordan tilstanden skiller seg fra «best practice». Etter dette vil vi ta tak i gapet mellom «teori og praksis» for å kunne si noe om hvordan man bør sørge for «betryggende kontroll» i den nye kommunen.

## 5.1. Det eksisterer en systematikk rundt bruk av rammeverk i SAS-kommunene

Som forklart i kapittel 3, er internkontroll verktøyet for å sørge for betryggende kontroll, og er blant annet utformet med det formål å sikre måloppnåelse. Som en veiledning og assistanse til ledere, er det utviklet ulike rammeverk for å bistå i arbeidet mot en god governance. Disse har vi presenterte som ISO 9001, balansert målstyring og COSO sin utledning om «et integrert rammeverk». Hvert av disse rammeverkene representerer ulike måter å angripe de tre sentrale dimensjonene drift, finansiell rapportering og etterlevelse. Som forklart tidligere skal rammeverkene i sin helhet være med på å styrke god governance, og internkontroll vil være en del av disse rammeverkene. Det er derfor rimelig å anta at kommunene innehar en slik form for systematikk implementert i sin organisasjonsstruktur.

Per mars 2016 bruker både Andebu og Sandefjord Compilo kvalitetssystem. Som nevnt i kapittel 4.3.1. bygger dette programmet på ISO-standarder og skal kunne implementeres i hele organisasjonen som et fullstendig kvalitetssystem. Det fremstår for oss som et godt verktøy. Vi fikk innsikt i hvordan programmet fungerer i Andebu, hvor kvalitetsrådgiver fortalte oss om fordeler og ulemper ved programvaren. Avviksrapporteringen er enkelt utformet og er tilgjengelig for alle brukere. Vi har ingen informasjon om at et liknende system blir benyttet i Stokke, noe som kan representere en utfordring i den nye kommunen ved at de ikke nødvendigvis har den samme tankemåten som de to andre kommunene.

Assisterende rådmann i Sandefjord forteller at de, etter balansert målstyringsprinsippene, måler på tre perspektiver: «Bruker, medarbeider og økonomi». Disse brukerne finner vi igjen i Sandefjords pyramide om helhetlig ledelse som vi presenterte i figur 15. På samme tid som vi snakker om balansert målstyring, kommer det også frem at COSO-rammeverket har vært svært viktig for deres arbeid med betryggende kontroll.

Med dette er alle rammeverkene representert i kommunene. Men ingen av rammeverkene er implementert til sitt fulle. Med dette mener vi at selv om Sandefjord bruker elementer fra balansert målstyring, er det ikke utviklet en lang rekke med KPI'er etter

de fire kravene som omtalt i kapittel 3. Videre har man fulgt oppskriften til COSO, men «kuben» er ikke spesifikt nevnt i den sammenheng.

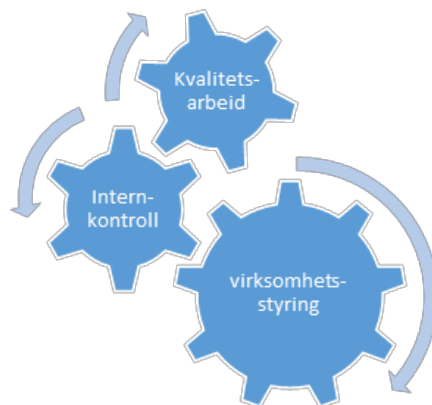
Assisterende rådmann i Sandefjord svarer slik på spørsmålet om man har kombinert rammeverkene:

«Ja! Med det formålet at vi må lage en modell som vi kan ha nytte av i vår virkelighet. Det som alltid blir en risiko da er at det oppleves at vi fra sentralt hold bare gir et direktiv til organisasjonen. Da kan organisasjonen oppleve at dette samsvarer ikke med slik det fungerer hos oss. Så kan de miste tilliten til at det sentrale leddet skjønner hva de selv står i. På sikt kan det være skadelig. Det kan skape avstand. Det kan oppleves som om at man ikke har forståelse for deres hverdag og bare gir beskjed om hva de skal gjøre. Det kan igjen få den konsekvensen at de ansatte på gulvet gjør akkurat det de må, og ikke noe mer. Da gir systemet oss liten merverdi. For oss har det derfor vært veldig viktig at vi må finne de elementene som vi kan dra nytte av, rett og slett fordi vi da treffer deres virkelighet. Og da opplever de det, at vi, i det sentrale leddet, har forståelse for hva de står i, og at vi da er med på å gjøre ting bedre og ikke motsatt.»

Tydlig i dette sitatet ser vi også at budskapet man sender til de ansatte på gulvet som skal bruke systemet er viktig. Under kapittel 4.6.5. så vi hvordan kulturforskjeller kan være en ødeleggende faktor for endringsprosesser. Hvis man har en kulturforskjell mellom «oss og de», mellom de ansatte på gulvet og i det sentrale leddet, er det liten sannsynlighet for å få en suksessfull implementering. Det er rimelig å anta at hvis kulturforskjellen er for stor, vil man ha utfordringer med å innføre endringer som påfører de ansatte andre arbeidsoppgaver og rutiner. Ved å innføre et system som passer kommunens virkelighet, vil man således også ha større oppslutning blant de ansatte og endringsbehovet vil være tydeligere.



I samtaler med prosjektkoordinator blir figur 16 om kommunens virksomhet presentert.



Figur 16 Kommuners virksomhet

Figuren illustrerer tre tannhjul der virksomhetsstyring<sup>31</sup> er den viktigste og største delen av organisasjonen. I dette tannhjulet finner vi kommunens mål og strategi – «det vi vil oppnå». Her vil måloppnåelse og resultater være styrende og således vil et balansert målstyringsrammeverk være aktuelt. I det andre tannhjulet finner vi internkontroll tannhjulet og risikovurderinger. Dette skal sørge for etterlevelse av lover og regler og sørge for at det er mulig å holde kontroll på virksomheten. I dette tannhjulet vil COSO sitt internkontrollrammeverk passe inn. I det siste tannhjulet finner vi kvalitetsarbeid. Med dette tannhjulet ligger at tjenestene kommunen leverer skal være av god kvalitet og sørge for at brukerundersøkelsene skal vise en positiv trend. Dette er i tråd med ISO 9001 kvalitetssystem.

Tannhjulene i figur 16 er i sin helhet ment til å illustrere kommunenes produksjon og vise at det er flere momenter man må ta hensyn til i kommunesammenheng. Det ene tannhjulet er avhengig av et annet tannhjul for at produksjonen skal være velfungerende. På den måten vil det være naturlig for en kommune «å shoppe» fra alle tre rammeverk for å skreddersy det som passer best i sin kommune.

<sup>31</sup> Virksomhetsstyring blir i denne sammenheng det vi i oppgaven omtaler som governance

### *Konklusjon*

På grunn av kommunens kompleksitet, er det ikke et spesifikt rammeverk som passer perfekt inn i kommunens virksomhet. Rammeverkene er på den måten med på å sørge for kommunens interne kontroll, mens rådmannens internkontrollverktøy vil variere avhengig av hvilken del av produksjonen man vil kontrollere. På grunn av ulike former for virksomhet, vil også behovet for et passende rammeverk variere. Derfor er det naturlig for kommunen at de shopper fra ulike rammeverk for å gi en best mulig tilpasset systematikk vedrørende virksomhetsstyringen. Videre vil utformingen av et program som Compilo være en essensiell del av internkontrollen i den nye kommunen. Det vil være avgjørende at programvaren er utformet og bearbeidet med tanke på situasjonen man står overfor. Vi har ingen informasjon om tingenes tilstand vedrørende denne delen av internkontrollen i Stokke kommune. Det er ikke nevnt noen slik systematikk i Stokke sitt styringsdokument (Stokke kommune, 2016).

### 5.2. Kravet om formalisering har gjort implementeringen av internkontroll utfordrende

Forutsetningen om formalisering finner vi i «orden i eget hus» (Skarheim & Storbekk, 2013, s. 22). Som nevnt i kapittel 3.4.3, er det tre forutsetninger som må være tilstede for å kunne sørge for en betryggende kontroll. Disse forutsetningene er formalisering, risikovurderinger og kontrollaktiviteter (Skarheim & Storbekk, 2013, ss. 29-32). Med formalisering menes da at man har skriftlig dokumentasjon på hvordan virksomheten er organisert, hvem som har ansvar for ulike deler av virksomheten og hvilke roller ulike personer har.

I tillegg til dette, er formalisering også en del av vurderingsgrunnlaget for eksternevisjonen vedrørende internkontrollen i kommunen. Denne vurderingen gjør revisor på vegne av kontrollutvalget jf. kommuneloven § 77, fjerde ledd. Formalisering kan derfor være en avgjørende faktor for hvilken tilbakemelding revisor gir til kontrollutvalget, som rapporterer til kommunestyret som vi redegjorde for i kapittel 3.4.4. Arbeidsoppgavene til kontrollutvalget og deres påvirkning på internkontroll vil vi komme tilbake til senere.

Som nevnt ovenfor omhandler formalisering i stor grad dokumentasjon av ansvarsfordelingen, roller og hvordan internkontrollen er organisert. Det er rimelig å anta at dette er en tidkrevende prosess hvor nøyaktige formuleringer gir sporbarhet og mulighet for å identifisere hvor i organisasjonen feilen ligger, dersom en feil skulle inntreffe. Ut i fra dette, kan det videre antas at tidsbruken kan sees på som unødvendig i mindre kommuner der administrasjonen også er liten og hvor hverdagen i stor grad er transparent. Prosjektkoordinator omtaler kommuner med lav formaliseringsgrad som typiske «små-distrikts-kommuner». Med dette menes en kommune der alle kjenner alle og risikoene er kjent. Et eksempel blir trukket frem:

*«Et tilfelle, hvor en pasient ble stygt brannskadd av varmtvann fordi kranen på dusjen var veldig sensitiv, slik at når man skrudde på litt varmt vann, ble det tilnærmet kok-varmt. I en stor kommune kan sånt skje. Derimot, hvis det er i en liten kommune, hvor det jobber bare 8 personer i hjemmetjenesten og alle kjenner hver enkelt pasient og deres omgivelser godt, så hadde man visst at man må være forsiktig med den kranen fordi den er så sensitiv.»*

I dette tilfellet som presenteres over, kan det hevdes at internkontrollen er god selv om formalisering er dårlig. Med dette kan en tenke tilbake til vekten i figur 6, hvor en del av tiltaket vil være formalisering. Dersom risikoen er relativt lav, bør også formalisering være balansert ovenfor denne risikoen. Videre kan det tenkes at arbeidet med formaliseringen i slike kommuner kan virke mot sin hensikt og skape en dårlig assosiasjon med internkontrollarbeidet, da man må formalisere en selvfølgelighet i kommunen.

Videre kan vi hevde at formaliseringen kan gi et skeivt inntrykk av hvordan internkontrollen faktisk er. Som beskrevet i kapittel 4.3. er Sandefjord den kommunen med den beste internkontroll av de tre mens både Andebu og Stokke ligger et godt stykke bak Sandefjord i denne sammenheng. Men ser man isolert på Andebu sin formalisering gjennom sitt kvalitetsprogram «Compilo», vil man kunne hevde at formaliseringen er på et akseptabelt og tilnærmet likt nivå som Sandefjord. Organiseringen er gjort på en god måte og ansvarsfordelingen er tydelig avklart, men utfordringen ligger på et annet nivå enn formaliseringen. I et slikt tilfelle, der det eksisterer forskjell mellom atferden beskrevet gjennom styringsdokumenter og faktisk atferd, vil en analyse av formaliserte

roller og oppgaver ikke lede til en god beskrivelse av hvordan internkontrollen i kommunen faktisk er.

På den andre siden er det rimelig å anta at for liten oppmerksomhet rundt formaliseringen også er med på å sette standarden for hvor viktig internkontroll er for risikotanker. Dette ser vi tydelig gjennom styringsdokumentet fra Stokke kommune. Her er det for lav prioritering med formaliseringen og viser ledelsens manglende fokus på området. Manglende prioritering kan påvirke de ansatte, som skal ta beslutninger vedrørende risiko, på en negativ måte.

En annen god egenskap ved et godt formalisert system for internkontroll, er at det skaper en felles forståelse og en felles kultur for at internkontroll er et viktig tema. Å få en felles kultur for internkontroll er viktig slik at kommunen kan arbeide effektivt med de risikoene man ønsker å unngå, samt for å være klar over hvilke tiltak som må være til stede når man går inn i et potensielt risikoutsatt område av virksomheten.

I agentteorien i kapittel 3.2. omtaler vi forholdet mellom en prinsipal og en agent, hvor prinsipalen ikke har full innsikt i hva agenten foretar seg og hvor det vil oppstå agentkostnader. Selv om det vil oppstå kostnader i disse tilfellene, er det likevel noe alle kommuner gjør. Prinsipalen delegerer ansvar og arbeidsoppgaver fordi den selv ikke har tid eller den riktige kunnskapen til å utføre oppgavene selv. I disse omstendighetene er det nødvendig med en god formalisering slik at man har mulighet til å delegere ansvar og fortsatt holde en viss kontroll på hvem som har ansvaret for den gitte oppgaven.

### *Konklusjon*

Ikke alle kommuner ser behovet for en like detaljert formalisering og grunnene kan være mange. En rimelig antagelse er at desto mindre kommunene blir, desto mindre er behovet for formaliseringen. Daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon uttaler i denne sammenheng:

«Så er det alltid unnskyldningene: «Dette har vi ikke tid til. Det fungerer godt nok.» Og ja, det fungerer helt til du blir syk eller en annen må steppe inn.»

For noen kommuner er det derfor en rimelig antagelse at formaliseringen har gjort implementeringen av internkontrollsystemet vanskeligere. På den andre siden er det en

ren nødvendighet når kommunens organisasjon blir større og mindre transparent, og behovet for kontroll og definerte arbeidsområder blir større.

### 5.3. Kontrollutvalget bidrar til betryggende kontroll.

Det teoretiske grunnlaget for diskusjonen om hvorvidt kontrollutvalget bidrar til betryggende kontroll finner vi i lovteksten til kommuneloven. Kommunelovens § 23, annet ledd er sentral da det er her vi finner «administrasjonssjefens oppgaver og myndighet». Annet ledd sier; «administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll» (Kommuneloven, 1992). Ut fra denne lovteksten og kommunens kontrollinjer, figur 10, ser man et klart skille for hvor ansvaret ligger. Kontrollutvalget er et utvalg nedsatt av kommunestyret og har således ingenting med hvordan rådmannen sørger for betryggende kontroll å gjøre. På den andre siden sier kommunelovens § 77, fjerde ledd:

*«Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalget skal videre påse at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon)»*

Av dette leser vi at kontrollutvalgets oppgaver i stor grad omhandler kommunens betryggende kontroll. Men når vi stilte spørsmål til intervjuobjektene om dette, var svarene vi fikk svært ulike. Det er derfor rimelig å anta at det hersker en viss forvirring hva gjelder kontrollutvalgets oppgaver.

Dette kan også dreie seg om hvordan man tolker ordlyden «betryggende kontroll». Betryggende kontroll er ofte assosiert med kommunelovens § 23, annet ledd, der begrepet betyr internkontroll. Hvis man legger denne tolkningen til grunn kan ikke kontrollutvalget sørge for betryggende kontroll, da dette er verktøyet til rådmannen og faller utenfor kontrollutvalgets beslutningsrammer. Dette er i tråd med det assisterende rådmann i

Sandefjord svarte på spørsmålet om kontrollutvalgets påvirkning på betryggende kontroll.

På den andre siden kan betryggende kontroll tolkes dithen at det dreier seg om at kommunen som helhet skal ha betryggende kontroll over sin egen forvaltning og regnskaper. Dersom man legger denne definisjon til grunn, vil kontrollutvalget spille en rolle for kommunens betryggende kontroll jf. kommunelovens § 77. Kommunens revisor påpeker dette og mener kontrollutvalget blir sett på som kommunestyrets forlengede arm innenfor kontrollfunksjonen. Videre hevder revisor at et velfungerende kontrollutvalget er viktig for kommunens internkontroll, da kontrollutvalget fungerer som en ekstern part som på grunnlag av revisors undersøkelser, skal gi en tilbakemelding til kommunestyret angående forvaltningen. Dette blir således en motsetning til det assisterende rådmann i Sandefjord mente.

Som en mellomting mener kvalitetsrådgiver i Andebu at det ligger et stort potensial for kommunen ved å involvere kontrollutvalget i større grad. Han hevder at dersom man involverer kontrollutvalget i deres tankegang rundt internkontroll og foretar felles prosjekter vil dette bidra til en bedre kontroll, og en bedre forvaltning i kommunen. Ved å ha en felles forståelse for hva internkontroll er, kan man også få en bedre kontroll ved å få innspill fra flere parter i prosessen.

Det står skrevet i en artikkel i Kommunal-rapport at KS vil stramme opp tilsyn og kontroll i kommunene. Det hevdes at dersom kommunenes egen kontroll blir bedre, kan man redusere behovet for statlig tilsyn. Dette kommer som et resultat av en rapport fra PwC som konkluderer med at opplæringen til kommunestyret og kontrollutvalget innenfor egen kontroll, er for dårlig (Rossing, 2016). Det blir hevdet at selv om kommunestyret og kontrollutvalg i praksis utøver sitt tilsynsansvar, er potensialet større enn det som praktiseres per i dag.

### *Konklusjon*

Om kontrollutvalget skal fungere som et element for betryggende kontroll må man fokusere på betryggende kontroll for hele kommunen, og ikke som et synonym for internkontroll. Verktøyet internkontroll er rådmannens og vil ikke kunne bli utformet av kontrollutvalget.

Derimot bestiller kontrollutvalget tjenester fra revisjonen, som skal bedømme kommunens internkontroll. Resultatet av denne kontrollen formidles til kommunestyret, som legger føringene for eventuelle endringer. Tatt kvalitetsrådgiver fra Andebus betraktning om involvering av kontrollutvalget, og PwCs konklusjon om at det er et større potensial i kontrollutvalget, vil kontrollutvalget være en bidragsyter til betryggende kontroll for kommunen. Men da må opplæringen på denne siden av kontrollinjen være tilstrekkelig, og så grundig at man får en dialog mot det samme målet.

Dessuten vil opplæringen være viktig slik at man forstår sin rolle mot målet, som er betryggende kontroll, og ikke mister sin objektivitet som kontrollør av rådmannens internkontroll. Det kan tenkes at hvis kontrollutvalget skal delta i større grad, kan objektiviteten svekkes og på den måten vil troverdigheten bak evalueringen av internkontrollsystemet svekkes. Revisor på sin side følger sine objektivitetskriterier fra både kommunelovens § 79 og egne revisjonsstandarder, og vil således ikke være gjenstand for denne objektivitetssvekkelsen.

#### 5.4. Kommunens størrelse påvirker rådmannens internkontroll

Rammeverkene er utformet med den intensjon at de skal kunne passe til enhver organisasjon. Uavhengig av størrelse, geografisk beliggenhet eller inntektsgrunnlag skal rammeverkene kunne implementeres slik at man kan oppnå en best mulig governance. Revisor uttaler at skillet mellom kommunene først og fremst går ved størrelsen, men er dette riktig? Er det kausalitet mellom størrelse og god internkontroll? Sagt med andre ord: Vil en sammenslåing ha påvirkning på rådmannens internkontroll?

Tatt utgangspunkt i SAS-kommunene, har Sandefjord den beste internkontrollen. De scorer relativt høyt i revisors vurdering. Ved plassering i modenhetsskalaen, representert i figur 14, plasserer både revisor og assisterende rådmann i Sandefjord kommunens internkontroll på nivå 4, systematisert. Dette er å betrakte som et godt nivå da de har en systematisk toppstyrt prosess for utforming, formalisering og dokumentasjon av kontrolltiltak. De har oversiktlig lagrings- og kommunikasjonsmedium for gjeldende krav. Sandefjord kommune er også den største kommunen, tatt utgangspunkt i antall innbyg-

gere. Med en stor kommune, trengs også en større administrasjon. En stor administrasjon gir mulighet for større utformingsfrihet og rådmannen kan prioritere oppfølging og kontroll i større grad enn ved en liten administrasjon.

På den andre siden av skalaen finner vi Stokke kommune som er rangert av revisor som den kommunen med dårligst internkontroll av SAS-kommunene. De blir rangert på modenhetsskalaen på et lavt nivå 3, og tenderer ned mot nivå 2 som representerer internkontroll på et uformelt- / Ad-hoc<sup>32</sup>-nivå. Her eksisterer liten grad av formalisering og dokumentasjon. I mangel på intervjuobjekt fra Stokke er det vanskelig for oss å trekke noen konklusjon på hva årsaken til denne plasseringen er. Men styringsdokumentet angående internkontroll, bærer tydelig preg av å være et lite prioritert dokument der «klipp og lim» fra andre styringsdokument er tydelig og gjennomgående. Men Stokke kommune er ikke den minste kommunen i sammenslåingen.

Til tross for at Andebu er den minste av SAS-kommunene har de kommet langt på vei i etableringen av et godt internkontrollsystem. Revisor plasserte i utgangspunktet kommunen på samme nivå som Stokke, men Andebu tenderer mot nivå 4 snarere enn nivå 3. De befinner seg dermed et godt stykke foran Stokke. Som nevnt tidligere i oppgaven benytter Andebu seg av samme kvalitetsprogram som Sandefjord og har utviklet en god systematikk innad i programmet, slik at brukerne enkelt kan finne avviksskjemaer eller andre relevante dokumenter. Kvalitetsrådgiver i Andebu brenner for nettopp dette og tar stadig etterutdanning innenfor internkontroll og dokumentasjonssikkerhet.

### *Konklusjon*

Det er rimelig å anta at det er en viss sammenheng mellom størrelse og internkontroll i kommunene. Ved en større kommune, er det også behov for en større administrasjon som gir både arbeidskraft til å iverksette og følge opp kontrolltiltakene. Det kan antas videre at brukerne er mer tilbøyelige til å forstå behovet for kontrolltiltak når veien fra gulvet og opp til rådmannen er lang. Tar man utgangspunkt i endringsprosesser, som beskrevet i kapittel 4.6.1. hevder Armenakis og Harris at en viktig årsak til at endringer

---

<sup>32</sup> Uttrykket benyttes for å beskrive noe som ikke skjer på prinsipielt eller generelt grunnlag.



feiler er for dårlig kommunikasjon av behovet for endringen. Dersom brukerne ser behovet for kontrolltiltakene man forsøker å implementere, er sjansen for suksess betraktelig økt.

Derimot ser vi at en relativt stor kommune, hvis man sammenlikner Stokke opp mot den gjennomsnittlige norske kommunen, med vekt på innbyggere, ikke nødvendigvis har en god internkontroll. Det er derfor rimelig å konkludere at det er en delvis kausalitet mellom en kommunes størrelse og internkontroll, men det er ikke en avgjørende faktor.

### 5.5. Kommunesammenslåingsprosessen bidrar til en positiv utvikling av risikovurdering og internkontroll.

Tatt utgangspunkt i analysen om hvorvidt kommunens størrelse påvirker rådmannens internkontroll, ser vi at det kan være en viss kausalitet mellom størrelse og en god internkontroll. I utgangspunktet vil dette si at internkontrollen i den nye kommunen vil bli bedre enn i SAS-kommunene.

Status på internkontroll i SAS-kommunene er noe diversifisert. Som vi har skrevet tidligere er Sandefjord den kommunen med best internkontroll etterfulgt av Andebu, mens Stokke blir vurdert dårligst av de tre. På den ene siden vil sammenslåingen medføre at Stokke kommunes ansatte må følge sentrale styringsdokumenter og rammeverk, og heve sin standard betraktelig i den nye kommunen. På den andre siden vil Stokke kommunes ansatte representere en utfordring for implementering av et nytt styringssystem. Spesielt med tanke på å få frem behovet for styringsendringen. Det er tydelig at administrasjonen i Stokke ikke har mestret denne oppgaven og dermed heller ikke lykkes med innføringen. Dersom administrasjonen i den nye kommunen heller ikke mestrer å endre denne holdningen risikerer man at det etableres en sub-kultur, der ulike deler av kommunen utfører samme oppdrag på forskjellige måter. Dette omtaler daglig leder i Sandefjord distriktsrevisjon som svært uheldig. Revisor mener at en og samme arbeidsoppgave bør løses på samme måte uansett hvor i kommunen man er. Dette illustrerte vi med eksempelet om personen som ble syk eller av andre grunner ikke kan utføre sine arbeidsoppgaver, som poengtert i konklusjonen i kapittel 5.2. Poenget her var at hvem som helst skal være i stand til å utføre samme arbeid med samme grad av sikkerhet.

Dette kan for eksempel være viktig i helsesektoren og i avvikshåndtering i hjemmesykepleien.

Den fysiske størrelsen på den nye kommunen vil ikke representere en ny risikofaktor. I dette legges det at risikobildet ikke endres selv om kommunegrensene gjør det. Men faren for å glemme noe i dette risikobildet vil være mer tilstede enn før. Dette omtaler prosjektkoordinator som den største risikoen for sammenslåingsprosessen. Med dette menes at det ikke finnes noen sjekklister for hvordan prosessen bør utarte seg, med det mål å unngå å glemme momenter. Utfordringen vil være å vite hvilke momenter som representerer bagateller og hvilke som ikke gjør det. Siden dette er første kommunesammenslåingsprosessen etter reformen, er det en rekke eksterne aktører som følger prosessen, blant annet Kartverket, og som ønsker å ta del i prosessen med sine egne fokusområder. Prosjektledelsen prøver dermed å holde fokus på nettopp området med å klarlegge bagatellene for å ikke risikere at man glemmer avgjørende momenter. Selv om prosjektet i seg selv ikke har en formalisert internkontroll med klare etablerte risikovurderinger og liknende, er det rimelig å anta at prosjektledelsen, ved å lete etter disse bagatellene, også er med på å redusere risiko og for å gjøre den nye kommunen kapabel til å etablere et godt internkontrollsystem fra den 1. januar 2017.

En mulig fordel ved sammenslåingen er en sentralisering av fagmiljø og således en større administrasjon. I Stokke har vi sett at en stram økonomi har gått utover administrasjonsavdelingen som igjen har ført til at kontrollmiljøet har vært utfordrende. Dette endres ved at administrasjonen og fagmiljøene blir større. Muligheten for et bedret kontrollregime og andre prioriteringer gjør at internkontrollen i sin tur kan få større oppmerksomhet.

Det vil være en nødvendighet i den nye kommunen å ikke bare utforme et rammeverk som passer til brukernes hverdag og som sørger for betryggende kontroll for rådmannen, det vil også være nødvendig å utforme løsninger som kan være med på å gjøre prosessen enklere. Som utgangspunkt og i diskusjon om Compilo sin rolle i den nye kommunen uttaler assisterende rådmann i Sandefjord at man ikke er helt fornøyd med Compilos programvare. Dette mener han skyldes at programvaren er noe utdatert og ikke tilpasset dagens situasjon. Dette forklares med utgangspunktet de hadde om internkontroll da programvaren skulle kjøpes inn:

«Vi kjøpte et verktøy, og så ble tenkningen etter hva verktøyet tillater oss. Nå har vi gjort oss erfaringer i Sandefjord og Andebu, som vi kan bygge videre på slik at vi kan si til programvareutviklerne «vi ønsker dette, hva kan dere tilby oss som gjør at vi kan jobbe slik?» og det er en mye bedre måte å gjøre en anskaffelse på.»

Det er rimelig å anta, at selv om kommunene slår seg sammen uten ambisjoner og mål om å spare ressurser, vil den økonomiske friheten i administrasjonen bli bedret. Med en større økonomisk frihet, vil også muligheten for nyvinninger og innovasjon oppstå. Her blir en mobilapplikasjon trukket frem som et eksempel. En applikasjon som gir mulighet for avviksmeldinger på en digital plattform ville gjort rapporteringen enklere, risikobil- det til ledelsen hadde blitt bedre og det kunne bidratt til at arbeidsdagen til de ansatte på gulvet hadde blitt bedre. Dette hadde vi gjort oss opp noen tanker om på forhånd, men utvikling av en slik applikasjon ble bekreftet av assisterende rådmann i Sandefjord.

Selv om en sammenslåingen ikke nødvendigvis fører med seg flere risiko, er det ingen hemmelighet at de store kommunene sliter mer med mislighold og korrupsjon. Mislighold og korrupsjon i det offentlige skiller seg ofte fra det private ved at det ofte skjer på kostnadssiden og forvaltningssiden, snarere enn på inntektssiden. I Drammen kommune ble vinteren 2016 en person siktet for korrupsjon på forvaltningssiden ved at det har blitt gitt fordeler for enkelte aktører i byggesaker (Nordahl, 2016). Utfordringen ved slike tilfeller er at størrelsen på kommunen gjør det enklere å gjemme seg bort og utnytte sin egen posisjon. Tidligere ble omdømme nevnt som en kritisk suksessfaktor for kommunen og det kan hevdes at selv om et godt omdømme tar år å opparbeide, vil slike tilfeller som i Drammen rive det ned igjen over natten. I følge en rapport fra Difi<sup>33</sup>, mener nesten halvparten av befolkningen at det foregår korrupsjon i det offentlige (Dølvik, 2015). Der- som denne betraktningen av det offentlige får fortsette og utvikler seg til en institusjo- nalisert tanke, kan også grunntanken om skattesystemet, viktigheten av riktige søknader til kommunen og tilliten til forvaltningen generelt bli kraftig redusert og således lede mot en svekkelse av de demokratiske verdiene.

---

<sup>33</sup> Difi – Direktoratet for forvaltning og IKT

### Konklusjon

Som nevnt i delkonklusjonen i forrige utsagn mener vi det er en delvis kausalitet mellom størrelse og internkontroll. Det er rimelig å anta at brukerne ser behovet for en bedret kontroll, når rådmannen er plassert høyt i hierarkiet som gjør at oversikten fort kan bli vanskelig. Dermed kan sammenslåingen gi en positiv innvirkning på internkontrollen. På den andre siden vil ikke sammenslåingen ha en positiv effekt på internkontrollen dersom ledelsen ikke følger opp sine egne kontrolltiltak og sørger for en effektiv kontroll av korrupsjon og mislighold, og på den måten sørger for at de viktige verdiene og det gode omdømmet blir ivaretatt.

### 5.6. En enkel modell for risikovurdering og avvikshåndtering er tilfredsstillende

Et fellestrekk for alle rammeverkene er at de inneholder en form for risikovurdering. I tråd med kapittel 3.3.4. vil risikovurderingen være en prosess der resultatet er et produkt av sannsynlighet og konsekvens for den identifiserte risiko. Men det strides om hvor omfattende risikovurderingen skal være. Et tenkt eksempel vil være å gradere sannsynligheten mellom 1-5, hvor 1 er lite sannsynlig og ved 5 vil risikoen inntreffe med nær 100 % sannsynlighet. Samme vurdering gjør man med konsekvensen av risikoen. Det vil si at man graderer konsekvensen fra 1-5 hvor 1 er liten konsekvens, mens 5 er direkte ødeleggende for bedriften, eller har et potensielt dødelig utfall. Produktet vil da være et tall mellom 1 og 25 og man kan iverksette tiltak for å redusere, unngå, akseptere eller overføre risikoen til en tredjepart. Figur 6, illustrerer en vekt hvor risiko utgjør vekt-skålen på den ene siden, som skal balanseres ut med tiltaket på motsatt side av vekten. Ved å bruke en skalering mellom 1 og 25 er det enklere å bedømme hvilke kontrolltiltak bedriften bør iverksette i de ulike risikoområdene for å sørge for at vekten mellom risiko og tiltak blir balansert.

Tatt utgangspunkt i Stokkes styringsdokument, ser man elementer av denne tankegangen. Tankegangen er her at man gir sannsynlighetsvariabelen og konsekvensvariabelen en verdi fra 1-3, produktet av disse to skal gi brukeren en mulighet til å rangere risikoene, for deretter å prioritere de etter deres alvorlighetsgrad. Dette gir en overordnet risikovurdering, der risikoverdien vil variere mellom 1 og 9, og brukeren vil således

kunne vurdere det dithen at dersom de høyeste verdiene inntreffer bør man unngå risikoen. Tankegangen deres er illustrert i figur 17<sup>34</sup>.

	Sannsynlighet			Konsekvenser			produkt	prioritet
	Kan skje	Kan skje	Kan skje	Kan føre til	Kan føre til	Kan føre til		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sett inn kryss i hvert fagfelt for hver horisontale linje.</li> <li>• Multiplisere tallene over kryssene og for sammen opp under <i>produkt</i>.</li> <li>• Til slutt <i>prioriteres</i> under høyeste produktverdi. (Se de to eksemplene nederst.)</li> </ul> <p>Arbeid og forhold i virksomheten som kan medføre risiko (farer og problemer)</p>	Har skjedd flere ganger	Har skjedd	Tenkelig	Død	Varig skade	Forbigående skade		
	3	2	1	3	2	1		
Eksempel 1: Sveising (varme arbeider)	3				2		6	1
Eksempel 2: Brann i elektriske produkter		2			2		4	2

Figur 17 Stokke kommune sin systematikk rundt risikovurderinger

I Andebu har de en forenklet utgave hvor risikoene blir plassert etter trafikklys-metoden. Med dette menes at man graderer risikoene etter rødt, gult og grønt lys. I denne metodikken er vurderingen enkel og rask å utføre for brukeren. Det er rimelig å anta, spesielt dersom vurderingen av risikoen skaleres mellom 1 og 25, at en enkel trafikklystolkning er raskere for brukeren. Grønt lys gir signal om at man bare kan iverksette handlingen, da risikoen er lite sannsynlig at inntreffer og konsekvensen er dertil å anse som liten. Rødt lys indikerer at man skal unngå handlingen eller at man må iverksette tiltak som reduserer den store overhengende risikoen.

På den ene siden er trafikklystillustrasjonen god, enkel og brukervennlig og blir av prosjekt koordinatør omtalt som «god nok». Ved et blick på illustrasjonen kan brukeren raskt oppfatte farene ved handlingen man skal utføre. På den andre siden vil en slik vurdering ha sine svake sider. Det er vanskelig å få frem nyansene. Er risikoen grønn fordi

<sup>34</sup> Figuren er hentet fra Stokke kommune styringsdokument (Stokke kommune, 2016).

sannsynligheten for at det inntreffer er minimal, mens konsekvensen av denne er rimelig høy? Eller er det motsatt, at risikoen er rød fordi sannsynligheten er høy, og konsekvensen er minimal? Hva illustrerer egentlig «gult» trafikklys? Dette er tenkte scenarioer der brukeren vil ha utfordringer med å skille risikoene fra hverandre.

På den andre siden vil en grundigere risikovurdering, som den Stokke kommune har i sitt styringsdokument, være mer treffende. Det er enklere å skille risikoene fra hverandre ved et tallsystem enn ved trafikklysmetoden. En kan enkelt vite forskjellen på en 5'er risiko og en 9'er risiko. Selv om 3x3 matrisen også er lite nyansert, vil det gi brukeren et bedre utgangspunkt for å bedømme risikoen. Det er derimot rimelig å anta at en slik vurdering tar lengre tid enn en trafikklysmetodikk. Og en nødvendighet er, som blir nevnt av assisterende rådmann i Sandefjord, at brukerne faktisk skal ville ta i bruk metodikken. Det er ikke rimelig å forvente at en bruker, etter arbeidstid, skal skrive en detaljert risikovurdering eller avviksrapportering basert på en slik vurdering.

Det poengteres fra kvalitetsrådgiver i Andebu at dette er gjennomsyret i deres tenkning, at man foretar seg risikovurderinger hver gang man skal inn i et nytt, ukjent område. Man kartlegger hvilke farer som eventuelt kan oppstå ved å utføre en ny aktivitet. Dette er noe kvalitetsrådgiveren mener burde foreligge i en sammenslåingsprosess, men som mangler. Vedrørende mangel på risikovurdering fra prosjektledelsens side, omtaler prosjektkoordinator dette som et område man ikke har prioritert. Det omtales ikke negativt men heller at det hadde vært unaturlig når tiden er begrenset nok fra før. Derimot påpekes det også at alle tiltak man gjør i denne prosessen er risikovurdert underveis, de er bare ikke formalisert ned i «identifisering av risikoområder», «sannsynlighet og konsekvensen av risikoene» og «kontrolltiltak».

### *Konklusjon*

Risikovurderinger er kritisk for en god internkontroll. Det er avgjørende for rådmannen, som skal sørge for «betryggende kontroll», at man har foretatt seg en grundig risikovurdering. Dette er det stor enighet om blant intervjuobjektene. Og metodikken bak vurderingen må sees i sammenheng med hvilken situasjon den som skriver rapporten befinner seg i. For en person som har vært på jobb de siste åtte timene og som skal skrive en rapport etter arbeidstid, kan tidsbruk være avgjørende for om rapporten skrives eller ikke. Situasjonen er derimot en annen dersom risikovurderingen skal gjøres over lengre

tid og er brukerens primære arbeidsoppgave. Videre kan man hevde at en risikovurdering for sammenslåingsprosessen burde vært gjort for å bevisstgjøre prosjektledelsen på hvilke risikoområder man møter på veien mot den nye kommunen.

### 5.7. Ansattflukt utgjør en betydelig risiko i endringsprosessen

Nohria og Beer (2000) hevder i sin artikkel om endringsprosesser at organisasjoner må endres eller dø ut. I private fusjoner, der et stort selskap går sammen med et mindre selskap, er det normalt at enkelte deler av arbeidskapitalen reduseres ved sammenslåingen. Dette er naturlig der enkelte produkt tas ut fra produktporteføljen og ansatte bundet til denne prosessen står uten arbeidsoppgaver, eller dersom to ansatte kjemper om én plass. På den måten vil også det nye selskapet bli mer effektivt og spisset mot en fremtidig tilstand.

Det er imidlertid ikke et mål for sammenslåingen mellom SAS-kommunene å spare inn ressurser ved å nedbemanne. Det er derimot et faktum at samtlige ansatte i de nåværende kommunene vil få tilbud om en stilling også i den nye kommunen. Det er derimot rimelig å anta at i en endringsprosess vil det være perioder hvor det hersker usikkerhet omkring ansattes arbeidsoppgaver i fremtiden. Man vet ikke hvilken stilling man får i den nye kommunen og man kan ende opp i en stilling man ikke ønsker. I en slik periode er det naturlig for ansatte å se seg om etter en annen stilling man faktisk kunne likt, i stedet for å ende opp med en stilling der den nye administrasjonen finner plass til den enkelte. Et eksempel på dette, som direkte eller indirekte skyldes endringsprosessen i SAS-kommunene, er «tapet» av rådmann og regnskapssjefen i Stokke. «Tapet» utgjør en risiko for Stokke kommune, da disse er sentrale ressurspersoner som vanskelig lar seg erstatte.

Det er foretatt enkelte tiltak for å redusere denne risikoen. Per april 2016, er 9 av 10 personer i rådmannens ledergruppe for den nye kommunen ansatt og siste stilling, kommunalsjef for næringsutvikling og eiendom, blir tilsatt i løpet av våren 2016. Med dette er den nye administrasjonen satt og det er grunn til å tro at prosjektgruppen har klart å beholde de man antar er de viktigste nøkkelpersonene inn mot den nye kommunen.

### *Konklusjon*

Ansattflukt vil være en overhengende risiko i alle sammenslåingsprosesser, og i slike situasjoner vil de beste ansatte være de som er mest utsatt. Det er en rimelig antagelse at disse personene ikke ønsker å være i en usikker posisjon og søker andre stillinger for å sikre sitt arbeid.

Det er på den andre siden umulig å hindre nettopp denne usikkerheten når vedtak om sammenslåingen er et faktum. Det vil være relevant å sørge for en rask ansettelse av nøkkelpersoner, men man vil, i nesten alle slike situasjoner, oppleve at ansatte bytter ansettelsesforhold.

Det er derfor vår mening at ansattflukt kun er en naturlig del av sammenslåingen og man kan bare sørge for å minimere risikoen ved å ansette riktige personer tidlig, slik at man hindrer usikkerheten og på den måten sikrer seg at nøkkelpersoner forblir i kommunen.

### 5.8. Oppsummerende linjer

Gjennom dette kapittelet har vi sett nærmere på det tredje og siste forskningsspørsmålet:

***«Hvordan bør internkontrollen utformes gjennom kommunesammenslåingsprosessen med sikte på den nye kommunen?»***

Vi har sett at det eksisterer en form for systematikk i Sandefjord og Andebu kommune. Den er dog noe fragmentert og hentet fra ulike rammeverk for å passe hverdagen til kommunene. Det ville blitt en kulturkrasj dersom ledelsen utformet et verktøy og en systematikk som ikke passet inn i kommunens virksomhet. Vår vurdering er at de burde fortsette arbeidet med å gjøre internkontrollen bedre for brukerne. Ikke bare med systematikken og tenkningen men også med andre digitale løsninger, både forbedringer av kvalitetsprogrammet og via avviksrapportering på en digital plattform.

Videre har vi sett at internkontroll er et prioriterings- og ledelsetema. Med dette menes at dersom det ikke gjennomsyres kommunen at dette er av høy prioritet, vil man heller ikke lykkes med implementeringen av dette i kommunen. Her vil alle tre kravene som stilles til internkontroll være godt representert ved risikovurdering, formalisering og



kontrolltiltak. Dersom kommunen feiler på noen av disse tre områdene, vil implementeringen også være vanskelig å gjennomføre. Vår vurdering er at man må etablere en felles kultur for kontroll i den nye kommunen, hvor ledelsen må være eksempelets makt og sette internkontrollen på dagsordenen. Det må poengteres at internkontroll ikke er mangelen på tillit, men et verktøy for å sørge for «betryggende kontroll».

Det er også rimelig å anta at størrelse vil ha en viss kausalitet med en bedret internkontroll. Dette fordi det er enklere for de ansatte på gulvet og forstå kontrollbehovet. På denne måten er kommunikasjonen av kontrollbehovet også enklere, noe som gjør ledelsesutfordringen mindre. Dette vil være positivt i kommuner som Stokke og Andebu der implementeringen har vært utfordrende.

## Kapittel 6.

### Oppsummering og konklusjon

I denne oppgaven har vi drøftet tre overordnede spørsmål knyttet til kommunesammenslåingen mellom Sandefjord, Andebu og Stokke kommune. Drøftingen legges til grunn for å trekke konklusjoner om den sentrale problemstillingen, hvilken effekt har en kommunesammenslåing på kommunens internkontroll?

Spørsmål 1:

**«Hvilke generelle- og kommunespesifikke krav til internkontroll finnes?»**

Drøftingen her skulle belyse hva «best practice» sier om internkontroll og hvordan dette skal utformes. Begrepet internkontroll er utledet fra rådmannens «betryggende kontroll» jf. kommunelovens §23.2. For å ha en «betryggende kontroll», må kommunen i første omgang ha utviklet klare mål. Uten mål vil man ikke ha noen retning for hvor kommunen skal i fremtiden, ei heller hva man skal unngå av risiko. Det er derfor viktig at kommunen etablerer klare mål, både for kommunen som helhet og for hvordan internkontrollen skal være. Videre må det være en klar organisering og formalisering knyttet til roller, arbeidsoppgaver og styringsdokumenter de ulike individene i administrasjonen skal ha. Det er rådmannens lovpålagte oppgave å sørge for betryggende kontroll og er gitt myndighet til å delegerer ansvar og roller. Kontrolltiltak er avgjørende for å nå det lovpålagte kravet. Videre kan det hevdes at kontrolltiltak bør baseres på en risikovurderingsprosess, som gjør det mulig å balansere tiltaket opp mot den vurderte risikoen.

Spørsmål 2:

**«Hva er status for Sandefjord, Andebu og Stokke kommune rundt deres internkontroll og forvaltning før sammenslåingen?»**

Vi fant her ut at Sandefjord skiller seg positivt ut fra de to andre når det gjelder internkontroll og den økonomiske forvaltningen. Her har man hatt tradisjon for daglig arbeid med internkontroll og det er et tydelig engasjement for nettopp denne delen av styringen. Assisterende rådmann opplyser om at det styres etter fastsatte mål gjennom målekart, som oppdateres årlig. Videre har man formalisert roller og ansvarsområder, og er stadig åpen for endringer i organiseringen som kan gjøre driften mer effektiv. Forutsetningene for et godt internkontrollsystem, risikovurdering, formalisering og kontrolltiltak, minner alle om komponentene Compilo er bygget på, og som vi ser er godt implementert i Sandefjord.

Andebu kommune har kommet godt i gang i sitt arbeid, etter at det ble iverksatt tiltak i 2013. Det jobbes iherdig med internkontroll i kommunen og det er tydelig at man har kommet langt på vei mot en bedre forvaltning. Formalisering, risikovurderinger og kontrolltiltak er utformet og bearbeidet gjennom Compilo, men implementeringen er utfordrende.

Stokke kommune fremstår for oss som den kommunen med dårligst internkontroll. Informasjon fra intervjuobjektene og en analyse av kommunens styringsdokument bekrefter dette. Vi har ikke lyktes med å finne konkrete målsetninger ved internkontrollen, videre mener vi at organiseringen og formaliseringen er svak. En antatt årsak kan være en lengre periode preget av økonomiske innstramninger i administrasjonen, i tillegg sluttet tidligere rådmann og regnskapssjef etter at kommunesammenslåingen ble vedtatt. Vi skal ikke spekulere i hvorfor de fant seg en annen arbeidsplass, men det kan antas at det skyldes endringsprosessen.

Spørsmål 3:

**«Hvordan bør internkontrollen utformes gjennom kommunesammenslåingsprosessen med sikte på den nye kommunen?»**

Gjennom det siste spørsmålet så vi at det viktigste for internkontrollen som helhet vil være oppslutningen rundt nødvendigheten av kontrollen. Det er rimelig å anta at behovet for et bedre internkontrollsystem i en ny og større kommune er tydeligere, spesielt for de ansatte fra Stokke og Andebu kommune. En kommune er ofte fragmentert med ulike og adskilte virksomhetsområder, og et spesifikt rammeverk vil nødvendigvis ikke passe på tvers av disse områdene. Systematikken må utformes på en fornuftig måte slik at man oppnår den kontrollen man ønsker, og at det faktisk blir benyttet av de ansatte i den daglige driften. Det vil være positivt hvis dette oppnås ved å kombinere flere rammeverk.

Det bør også utformes en bedre måte å gjøre avviksrapporteringen på. En tilnærming, som ble nevnt av assisterende rådmann i Sandefjord, er utvikling av en digital plattform for rapporteringen. På denne måten vil man også kunne øke mengden rapporterte avvik slik at ledelsen får en bedre forståelse av hvilke risiki som befinner seg i organisasjonen.

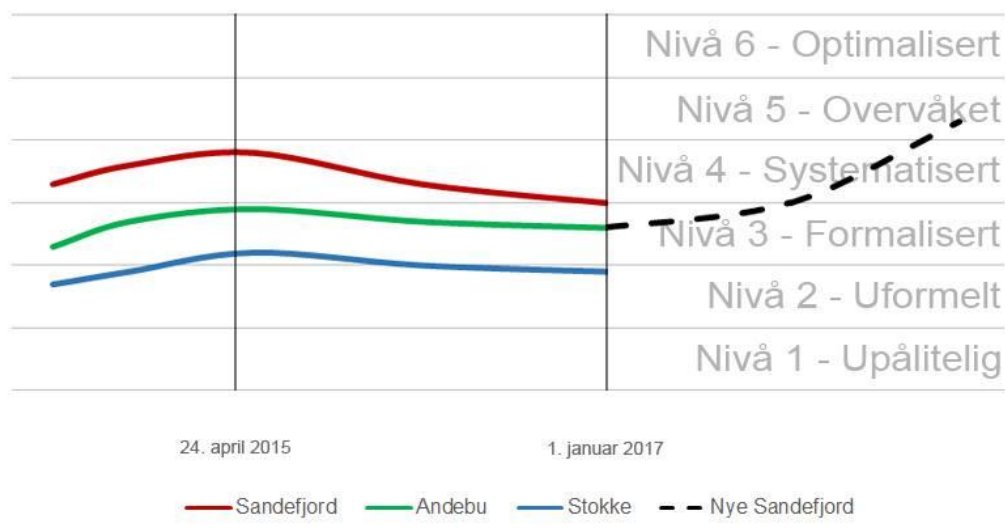
Man bør videreutvikle risikovurderingsverktøy, tilpasset den enkelte brukeren som skal gjennomføre prosessen. Hvor mange ulike metoder for slike vurderinger man behøver vil variere med tanke på kommunens størrelse, men i nye Sandefjord kommune bør to ulike modeller være tilstrekkelig. Med to modeller ser vi for oss en enkel og en mer avansert, henholdsvis trafikklys og matrisen som vist i figur 9. Denne metodikken bør også kunne implementeres i den digitale plattformen som diskutert over.

## 6.1. Konklusjon

Problemstilling:

**«Hvilken effekt har en kommunesammenslåing på kommunens internkontroll?»**

Vår sentrale problemstilling har vært å drøfte hvilken effekt en kommunesammenslåing har på kommunens internkontroll. Illustrasjonen nedenfor viser internkontrollens endring fra tiden før prosessen og frem til den nye kommunen er veletablert.



Figur 18 Sammenslåingens effekt på kommunenes internkontroll

I perioden før vedtak den 24. april 2015, ser vi en stigning i grafen. Denne stigningen kommer av økt fokus på internkontroll i Sandefjord og Andebu. I perioden mellom 24. april 2015 og 1. januar 2017 observerer vi at sammenslåingen har en negativ effekt på internkontrollen. Vi mener den negative utviklingen kommer av forflytning av arbeidsoppgaver, endret fokus hos nøkkelpersoner i SAS-kommunene mot nye Sandefjord kommune, samt det manglende fokuset på internkontroll fra prosjektgruppen.

1. januar 2017 antar vi at den nye kommunen vil være gjenstand for betryggende kontroll. Dette antar vi fordi det eksisterer en godt innarbeidet kontrollkultur i dag, og vi ser ingen åpenbare årsaker til at denne skal forsvinne på grunn av kommunesammenslåingen. Men vi antar at den vil være noe redusert i forhold til Sandefjords opprinnelige ståsted. Dette antar vi fordi den det må utarbeide nye prosedyrer, nye rammeverk må implementeres i strukturen og kontrollkulturen må gjennomføres i hele organisasjonen.

Vi ser for oss at internkontrollen i de påfølgende årene vil, med riktig fokus fra administrasjonen, bedre seg. Dette mener vi fordi en større administrasjon, større økonomisk frihet og en lengre vei fra den ansatte og opp til ledelsen kan gi en positiv effekt på internkontrollen på sikt.

Det er en rimelig antagelse at den nye kommunen blir mindre transparent enn utgangspunktet i SAS-kommunene. Ved at kommunen blir mindre transparent er det lettere å gjemme seg bort i organisasjonen slik at man blir mer tilbøyelig til å fokusere på egen vinning fremfor kommunens beste. Vi antar at dette kan gi økte utfordringer rundt korrupsjon og mislighold, og på den måten vil sammenslåingen ha en potensielt negativ effekt på kommunens totale risiko- og omdømmebilde.

I utgangspunktet ser vi ikke på endringsprosessen som den avgjørende faktoren for kommunens internkontroll. Men det kan derimot antas at den avgjørende faktoren for å lykkes ligger på ledelsen og deres forståelse av sunn fornuft satt i system. Det er en lederutfordring å implementere et internkontrollsystem på en slik måte at det gjennomsyrrer hele organisasjonen for på den måten å oppnå et best mulig resultat av kontrollregimet. Gjennom Sandefjord sitt eksempel har vi sett at ledelsen i store kommuner kan ha en bedre forutsetning for å få frem internkontrollbehovet, og har således et bedre grunnlag for å implementere et velfungerende internkontrollsystem. Vi tolker dette videre dit hen at den nye kommunen vil ha et stort potensiale for å lykkes på dette området.

På dette grunnlaget antar vi at rådmannen i den nye kommunen vil ha en bedre mulighet for å oppnå en betryggende kontroll, sett i forhold til det SAS-kommunene har hver for seg. Det er derfor grunn til å påstå at sammenslåingen vil ha en positiv effekt på nye Sandefjord kommune sin internkontroll.

## 6.2. Formidling, relevans og veien videre

Med utgangspunkt i offentlig sektors avhengighet av et godt omdømme og av å tilby en best mulig tjeneste til den mest kostnadseffektive metoden vil dette prosjektet være med på å øke kunnskapen om hvordan internkontroll fungerer i praksis i tre ulike kommuner og hvordan kommunereformen påvirker denne. Selv om dette studiet ikke kan generaliseres til å gjelde alle kommunesammenslåinger i Norge, vil mer kunnskap om internkontrollfunksjonen i risikostyringsprosessen være verdifull også for andre kommuner rundt om i landet.

Det vil være interessant å forske videre på hvordan internkontrollen utvikles 1. januar 2017 og hvordan situasjonen er endret i forhold til målene, vedrørende internkontroll, den nye kommunen har utformet samt om sammenslåingen faktisk har en positiv innvirkning på internkontrollen.

Vi ser at det kunne vært interessant å undersøke denne problemstillingen også over lengre tid. Effekten av sammenslåingen vil først inntreffe etter flere år som ny kommune og det vil således være interessant å gjøre samme undersøkelse nærmere 2020. Dersom man har liten tidsbegrensning burde man ha gått dypere inn i selve prosessen og hvilke prosedyrer man faktisk følger i internkontrollen. Dette for å se om det eksisterer en forskjell mellom hvordan rådmannen påstår internkontroll fungerer og hvordan det faktisk foregår.

## Litteraturliste

- Aftenposten. (2016, April 27). *Aftenposten*. Hentet Mai 05, 2016 fra Fylkessammenslåing i Trønderlag:  
<http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Fylkessammenslaing-i-Trondelag-8447304.html>
- Andebu kommune. (2015, August 25). Plan for internkontroll og kvalitetsstyring i Andebu kommune.
- Andebu kommune. (2015, Desember 15). Økonomiplan. Andebu, Vestfold, Norge.
- Armenakis, A. A., & Harris, S. G. (2002). Crafting a change message to create transformational readiness. *Journal of Organizational Change Management*, ss. 169-183.
- Barnett, M., Jermier, J., & Lafferty, B. (2006). Corporate Reputation: The definitional landscape. *Corporate reputation review*, ss. 26-38. Hentet Mars 09, 2016
- Bøhren, Ø. (2011). *Eierne, styret og ledelsen*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Compilo AS. (2016, April 8). *Helhetlig kvalitetssystem*. Hentet fra compilo.no:  
<http://compilo.no/programvare/>
- COSO. (1992). Internal Control - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2004). Helhetlig risikostyring - et integrert rammeverk. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2012, Oktober). Risk assessment in practice. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2013, Mai). Internal Control - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Dølvik, T. (2015). *difi.no*. Hentet Februar 18, 2016 fra <https://www.difi.no/rapporter-og-undersokelser/statistikk-og-undersokelser/innbyggerundersokelsen-2015/om-undersokelsen/gjestartikkel-nesten-halve-befolkningen-mener-det-foregar-korrupsjon-i-det-offentlige>
- E24.no. (2006, Desember 18). Alt om gigantfusjonen. Norge: E24.no. Hentet Mars 2016 fra <http://e24.no/makro-og-politikk/statoil/alt-om-gigantfusjonen/1573988>
- Formannskapet i Sandefjord. (2016, Januar 19). *sandefjord.kommune.no*. Hentet Mai 06, 2016 fra møteinnkalling:  
<https://www.sandefjord.kommune.no/globalassets/nye-sandefjord/psu/1psu-offentlig-sakspapirer-m-vedlegg.2016.01.19.pdf>



- Forskrift om risikostyring og internkontroll. (2008). *Forskrift 22. september 2008 Forskrift om risikostyring og internkontroll.*
- Forvaltningsloven. (1967). *Lov 10. februar 1967 nr. 10 om behandlingsmåten i forvaltningssaker.*
- Gaudernack, J. (2015, Mai). Virksomhetsstyring. Ås, Handelshøyskolen NMBU: PriceWaterhouseCoopers.
- Grønmo, S. (2004). Datakvalitet, Reliabilitet og Validitet. I S. Grønmo, *Samfunnsvitenskapelige metoder* (s. Kap 12). Fagbokforlaget.
- Hoff, K. G., & Holving, P. A. (2002). Forord. I K. G. Hoff, & P. A. Holving, *Balansert målstyring* (s. 3). Oslo: Universitetsforlaget.
- Internkontrollforskriften. (1996). *Forskrift 6. desember 1996 Forskrift om systematisk helse-, miljø- og sikkerhetsarbeid i virksomheter.*
- ISO. (2015). *iso*. Hentet fra ISO9001:2015(en): <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:45481:en>
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tuft, P. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Kapland, R. S., & Norton, D. (2001). The strategy focused organization. *Harvard business school press*, ss. 288-295.
- Kartverket. (2016, Oktober 09). *Kartverket.no*. Hentet Februar 15, 2016 fra Fylkes- og kommuneoversikt: <http://kartverket.no/Kunnskap/Fakta-om-Norge/Fylker-og-kommuner/Tabell/>
- King, B., & Whetten, D. (2008). Rethinking the relationship between reputation and legitimacy: A social actor conceptualization. *Corporate reputation review*, ss. 192-207.
- Kjernli, E. (2016, Mars 04). KrF vender ryggen til Sanners inntektssystem. Hentet Mars 27, 2016 fra <http://www.nrk.no/norge/krf-vender-ryggen-til-sanners-inntektssystem-1.12835102>
- Klausen, K. K., & Ståhlberg, K. (1998). *New Public Management i Norden*. Odense: Odense Universitetsforlag.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2015). Prop. 95 S, *Kommuneproposisjonen 2015. Meldingsdel i kommuneproposisjonen 2015.*
- Kommunal- og regionaldepartementet. (2012). *Statlig styring av kommuner og fylkeskommuner, med retningslinjer for utforming av lover og forskrifter rettet mot kommunesektoren*. Oslo: Kommunal- og regionaldepartementet.
- Kommunaldepartementet. (1992, Februar 28). Ot.prp. nr. 42 (1991-92), Om lov om kommuner og fylkeskommuner.

- Kommuneloven. (1992). *Lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner*.
- Krekling, D., Bakke, T., & Vepsä, S. (2015, August 19). Dette kan redde Sanners kommunereform. NRK . Hentet Mars 27, 2016 fra <http://www.nrk.no/norge/dette-kan-redde-sanners-kommunereform-1.12504412>
- Lovdata. (u.d.). *Lovdata*. Hentet Mars 9, 2016 fra Hjemmelsregister: <https://lovdata.no/referanse/hjemmel?dokID=NL/lov/1992-09-25-107>
- Malsch, B., & Salterio, S. E. (2016, Februar). Doing good field research: assessing the quality of audit field research. *A journal of practice and theory*, ss. 1-22.
- Myers, P., Hulks, S., & Wiggings, L. (2012). *Organizational change; Perspectives on theory and practice*. Oxford: Oxford University pres.
- Nohria, N., & Beer, M. (2000, Mai-Juni). Cracking the code of change. *Harvard Business Review*, ss. 15-23. Hentet fra <https://hbr.org/2000/05/cracking-the-code-of-change>
- Nordahl, B. O. (2016, Februar 13). *nrk.no*. Hentet Februar 18, 2016 fra <http://www.nrk.no/dokumentar/korrupsjonssiktet-ma-rive-hus-1.12796723>
- Nye Sandefjord kommune. (2016). *Sandefjord kommune*. Hentet Mai 05, 2016 fra Prosjektledelse: <https://www.sandefjord.kommune.no/nye-sandefjord/kontaktinfo/administrativ-ledelse/>
- Nye Sandefjord kommune. (2016). *Sandefjord.kommune.no*. Hentet Februar 15, 2016 fra Kommunesammenslåing: <http://www.sandefjord.kommune.no/Politikk-og-innsyn/kommunesammenslaing/>
- OECD. (2004). *Principles of Corporate Governance*. Paris, Frankrike: Head of Publications Service, Organization for Economic Co-operation and Development. Hentet februar 29, 2016
- Overå, O., & Bernt, J. (1993). *Kommuneloven med kommentarer*. Oslo/Bergen: Kommuneforlaget AS.
- PwC. (2009). *Internkontroll i kommunene*. Oslo : Kommunal- og regionaldepartementet.
- PwC. (2011). *Din guide for ansvarlig eierstyring og selskapsledelse*. Oslo: PricewaterhouseCoopers. Hentet Februar 15, 2016
- Regjeringen. (2013, Oktober 16). Sundvolden-plattformen. Sundvolden.
- Regjeringen. (2014, 11 03). *Regjeringen.no*. Hentet Februar 15, 2016 fra Fakta om kommunereformen: <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommunereform/Hvorfor-kommunereform/id752904/>

- Regjeringen. (2016). *Regjeringen.no*. Hentet Februar 15, 2016 fra Regjeringens medlemmer: <https://www.regjeringen.no/no/om-regjeringa/solberg/regjeringensmedlemmer/id543170/>
- Rossing, S. (2016, Februar 18). KS vil stramme opp tilsyn og kontroll. *Kommunalrapport*, s. 13.
- Sandefjord distriktsrevisjon. (2016). Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjonen i Andebu. Sandefjord, Vestfold, Norge.
- Sandefjord distriktsrevisjon. (2016). Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjonen i Sandefjord. Sandefjord, Vestfold, Norge.
- Sandefjord distriktsrevisjon. (2016). Overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjonen i Stokke. Sandefjord, Vestfold, Norge.
- Sandefjord kommune. (2014, Desember 18). Økonomiplan 2015-2018. Sandefjord, Vestfold, Norge.
- Sandefjord kommune. (u.d.). *Sandefjord kommune*. Hentet Mars 31, 2016 fra Om oss: <https://www.sandefjord.kommune.no/Om-oss/>
- Schein, E. H. (2010). *Organizational culture and leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Senter for statlig økonomistyring. (2009). *Internrevisjon og intern kontroll i statlige virksomheter - en kartlegging*. Oslo: Senter for statlig økonomistyring.
- Silvermann, D. (2014). *Interpreting Qualitative Data*. London: Sage.
- Skarheim, T., & Storbekk, S. (2013). *Rådmannens internkontroll. Orden i eget hus!* Oslo: Kommunesektorens organisasjon, KS. Hentet fra ks.no.
- Skårdalsmo, K. (2014, 08 26). SP-Vedum lover kamp. *Dagsavisen*. Hentet Februar 15, 2016 fra <http://www.dagsavisen.no/innenriks/sp-vedum-lover-kamp-1.288779>
- Solstad, E. (2009, Juni). Fusjoner i offentlig sektor. *Magma*.
- Stokke kommune. (2014, November 14). Økonomiplan 2015-2018. Stokke, Vestfold, Norge.
- Stokke kommune. (2016). HMS systemperm. *Internkontroll og HMS perm*. Stokke, Vestfold, Norge.
- Stortinget. (2015, Juni 09). *stortinget.no*. Hentet Februar 15, 2016 fra Voteringsoversikt for sak: Kommunereformen - Nye oppgaver til større kommuner: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/Voteringsoversikt/?p=61812&dnid=1>
- Stortinget. (2016). *Stortinget.no*. Hentet fra Partioversikt: <https://www.stortinget.no/no/Representanter-og-komiteer/Partiene/Partioversikt/>

- Sørensen, R. J. (2012, Mai). Hvorfor har vi så mange småkommuner. *Magma*, ss. 66-71.
- Utenriksdepartementet. (2012). Utenfor og innenfor, Norges avtaler med EU (NOU 2012:2). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2012-2/id669368/>
- Yin, R. K. (2014). *Case Study Research; Design and Methods*. Thousand Oaks: SAGE publications.

## Vedlegg

Som forklart i kapittel 2, metodekapittelet, ble intervjuguiden justert ut fra intervjuobjektet. Vi har valgt å legge ved den generelle intervjuguiden, selv om denne ikke er helt identisk til intervjuguidene vi benyttet i intervjusituasjon.

### Vedlegg 1 – Intervjuguide

#### Kort om oss selv og prosjektet

- Erling Gabrielsen, bakgrunn som anleggsgartner. Studerer økonomi og administrasjon ved NMBU med spesialisering innenfor økonomistyring og strategi/ledelse.
- Jørgen Sørum, bakgrunn fra Forsvaret. Studerer økonomi og administrasjon ved NMBU med spesialisering innenfor økonomistyring og strategi/ledelse.

Spørsmålene i intervjuet har til hensikt å besvare vår problemstilling, og kommer derfor til å dreie seg om hvilken effekt kommunesammenslåingen har på internkontroll.

Intervjuene skal benyttes i vår masteroppgave innenfor internkontroll og har innleveringsfrist 18.05 2016. Dersom det er ønskelig vil intervjuobjektene få tilsendt oppgaven ved innleveringsfrist. Dersom intervjuobjektet vil ha oppgaven i papirform bes de ta forbindelse med oss i god tid slik at vi får tatt de med til utskrivning i starten av mai. Intervjuet vil foregå i intervjuobjektets egne kontorlokaler og vil bli dokumentert via opptak og ved notater. Når prosjektet er ferdig vil notater og opptak bli slettet.

Hvis intervjuobjektet ønsker anonymitet kan dette la seg gjennomføre, men det vil være visse utfordringer med dette. Intervjuobjektene er nøye vurdert og er valgt ut på grunn av sin kunnskap om et spesielt tema innenfor tre kjente kommuner. Det vil være utfordrende å gi anonymitet til slik nøkkelpersoner da de lett kan identifiseres ved kunnskapen om dette tema og ikke bare ved navn. Men dersom man ønsker anonymitet vil vi tilstrebe dette så langt det lar seg gjøre. Dersom intervjuobjektet ønsker å anonymiseres ønsker vi at vedkomne tar forbindelse med oss så snart det lar seg gjøre.

Dersom man føler ubehag eller ikke er komfortabel i intervjusituasjonen kan intervjuobjektet når som helst avbryte intervjuet. Dette er basert på frivillighet og informanten skal ikke føle seg presset til å gi ut informasjon om tema.

Vi ser for oss at intervjuet vil vare mellom 60-90 minutter.

### **Spørsmål til objektet**

- Noe uklart før vi starter?
- Er det greit at vi benytter telefon som opptaksverktøy?
- Kan du fortelle litt om deg selv?  
Tidligere jobberfaring  
Har du tidligere erfaring med internkontroll i kommunesektor  
Hva tenker du på når du hører begrepet internkontroll?

### **Nye Sandefjord kommune**

- Kan du fortelle litt om organisasjonen? Rollefordeling og ansettelse?
- Kan du fortelle litt om hvor langt du føler prosjektet har kommet pr dagsdato vedrørende internkontroll?
- Er det etablert noen kontrolltiltak allerede selv om prosessen fortsatt er i startfasen?
- Er det fastsatt mål for risikostyring og internkontroll? Vil dette være et tema i tiden fremover?
- Er internkontroll et eget tema på deres koordineringsmøter? I så fall, hvorfor / hvorfor ikke?

### **Hoveddel**

- Hvilken systematikk ligger bak deres risikovurdering? Har dere benyttet et spesielt rammeverk så langt i prosessen? Ser dere for dere at det vil bli benyttet i fremtiden? Hvorfor / hvorfor ikke?

- Kommunal Rapport skriver i en artikkel at det er for dårlig egenkontroll i kommunene og at KS ønsker, i større grad, å fokusere på opplæring innenfor internkontroll i tiden fremover. Mener du dette er nødvendig? I så fall, hvorfor / hvorfor ikke?
- Hva anser du som den største utfordringen vedrørende internkontroll i en kommunesammenslåingsprosess? Vil utfordringene bli større eller færre etter din mening? Vil dette føre til større fokus på internkontroll eller mindre?
- Hvis du skal plassere internkontrollen til kommunen i en modenhetsskala, hvor ville du plassert den?
- I følge Kommunelovens paragraf 23 skal administrasjonssjefen sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover og forskrifter og «og at den er gjenstand for betryggende kontroll», hvordan vil rådmannen sørge for betryggende kontroll i den nye kommunen?
- I DN sto det nylig en artikkel om at det nåværende kommunestyret sin konstitusjon av nytt bystyret mulig er ulovlig, at det skal holdes nytt valg. Har det vært gjort opp noen meninger rundt dette?
- I den grad SAS-kommunene har hatt ulike syn på risiko og internkontroll, har dette ført til noen form for konflikt hittil i prosessen? Hvilke områder er det i så fall vært konflikter? Hvordan takles disse? Har det blitt inngått noen form for kompromisser? Har noen av partene måtte se seg «slått»?

### **Oppsummering av intervjuet**

- Har du noen avsluttende kommentarer? Er noe uklart? Har du spørsmål til oss?



Norges miljø- og biovitenskapelig universitet  
Noregs miljø- og biovitenskapelige universitet  
Norwegian University of Life Sciences

Postboks 5003  
NO-1432 Ås  
Norway