

God offentlig ledelse og samspillet med den kommunale revision

■ Et debatoplæg

Kontaktudvalget
for
Offentlig Revision

Maj 2004

Kontaktudvalget for Offentlig Revision består af repræsentanter fra

- Rigsrevisionen
- Kommunernes Revision
- Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune
- Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962
- Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Udvalget blev stiftet i 1977 og har som overordnet formål at opnå en bedre og mere effektiv revision af den offentlige sektor med fokus på revisionen af kommunerne. Udvalget har følgende adresse:

Kontaktudvalget for Offentlig Revision
c/o Rigsrevisionen
St. Kongensgade 45
1264 København K
Tlf. 33 92 84 00

Kontaktudvalget for Offentlig Revision offentliggjorde i januar 2003 følgende 2 rapporter/debatoplæg:

- 1) Praktisk forvaltningsrevision i kommuner og amter.
- 2) Kommunens rapportering – Relevant information til interessenterne.

Debatoplæg/rapporter fra Kontaktudvalget for Offentlig Revision kan findes på:
www.rigsrevisionen.dk.

INDHOLDSFORTEGNELSE**SIDE**

I. Indledning.....	5
II. Den kommunale revisions placering i public governance (god offentlig ledelse)	5
III. Dialog og samspil mellem den kommunale revision, kommunens administrative ledelse og kommunalbestyrelsen	8
A. Drøftelse af revisionsplanlægning og revisionsomfang	8
B. Rapportering om revisionens resultater	13
C. Åbenhed og sammenhængen med den politiske risiko	18
IV. Ledelsens styring og samspil med revisor	19
V. Afsluttende bemærkninger	26
Bilag 1. Arbejdsgruppens kommissorium og sammensætning.....	27

I. Indledning

Et tillidsfuldt samarbejde mellem en kommunes politiske og administrative ledelse og kommunens revision kan øge værdien af revisors viden og resultater for kommunen.

Dette debatoplæg søger i det lys – gennem en række praktiske anvisninger og eksempler – at inspirere til mere dialog og samspil mellem den kommunale ledelse og kommunens revision.

I debatoplægget identificeres et potentiale for, at revisor kan understøtte og bidrage til god kommunal ledelse og styring. Der tages afsæt i en public governance-tankegang med fokus på samspil og dialog mellem revisor og den politiske og administrative ledelse i kommunen. Formålet med rapporten er at belyse, hvad den kommunale administrative og politiske ledelse kan forvente af revisor, og hvad revisor bør kunne forvente af den administrative og politiske ledelse. Denne gensidige afstemning af forventninger er meget vigtig for et frugtbart samspil og en tillidsfuld dialog med det sigte at målrette og prioritere revisionen og dermed maksimere dens værdi.

Selv om rapporten på mange områder tager udgangspunkt i "best practise", indeholder den også anbefalinger, som ikke eller kun i begrænset omfang er implementeret i dag.

Rapporten lægger således også op til en ændret praksis på nogle områder.

Regelgrundlaget for den kommunale revisions opgaver og uafhængighed fremgår af Lov om kommunernes styrelse.

II. Den kommunale revisions placering i public governance (god offentlig ledelse)

Nørby-udvalget afleverede i december 2001 sin rapport om corporate governance i Danmark (Nørby-udvalgets rapport om Corporate Governance i Danmark – anbefalinger for god selskabsledelse i Danmark, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 2001). Rapporten indeholder 31 konkrete anbefalinger inden for en række områder. De områder, der er relevante for dette debatoplæg, omfatter de grundlæggende elementer, såsom åbenhed og gennemsigtighed, bestyrelsens opgaver og ansvar samt risikostyring. Udvalget har i januar 2004 justeret visse af sine anbefalinger i et udkast. Det sker også på punkter, som umiddelbart er relevante i nærværende sammenhæng, og som understøtter en del af synspunkterne i dette debatoplæg. Men tydeligst sker det gennem tilføjelse af et selvstændigt hovedafsnit om revisionens placering i corporate governance.

Definitionen på corporate governance i henhold til Nørby-rapporten er: "De mål, et selskab styres efter, og de overordnede principper og strukturer, der regulerer samspillet mellem ledelsesorganerne i selskabet, ejerne samt andre, der direkte berøres af selskabets dispositioner og virksomhed (her kollektivt benævnt "interessenter"). Interessenter omfatter bl.a. medarbejdere, kreditorer, leverandører, kunder og lokalsamfund". Nøgleordene for corporate governance er åbenhed, gennemsigtighed

og uafhængighed. Altså: den størst mulige åbenhed og gennemsigtighed i alt, hvad virksomheden gør, herunder i forhold til de ledelses- og kontrolsystemer der anvendes til at gennemføre virksomhedens drift og strategi.

Omdrejningspunktet for diskussionen om governance i den offentlige sektor er det system, hvorefter en forvaltningsenhed bliver styret og kontrolleret, herunder relationerne mellem den politisk valgte ledelse og den administrative forvaltning samt forholdet til interessenterne (her defineret som borgerne i kommunen, staten, virksomheder og andre organisationer), der påvirkes af kommunen. Public governance er således et spørgsmål om god ledelse, herunder intern styring, risikostyring og kontrol. Den gode ledelse skal sikre åbenhed og gennemsigtighed i den offentlige forvaltning.

Public governance forudsætter et godt samspil mellem aktørerne/interessenterne. For den kommunale sektor drejer det sig primært om et godt samspil mellem kommunalbestyrelsen, den kommunale administrative ledelse, medarbejderne, brugerne, borgerne og "kontrollanterne" i form af bl.a. den kommunale revision. Relationerne mellem aktørerne skal defineres og forankres: Hvad er henholdsvis politikerne, ledelsens og revisionens ansvar og rolle? Hvilke gensidige krav og forventninger kan der stilles? Hvilken informationsudveksling kan forventes fra og mellem den administrative ledelse, den kommunale revision og politikerne i kommunalbestyrelsen?

Når der skal drages sammenligninger mellem corporate governance i den private sektor og public governance for kommuner, er det vigtigt at erkende forskellen, specielt i form af den politisk valgte kommunalbestyrelses rolle og opgaver. Således udgør kommunalbestyrelsen det demokratisk valgte element i den kommunale ledelsesproces, og denne fundamentale forskel til den private sektor, hvor rekrutteringskriterierne primært er baseret på professionelle krav, medfører en væsentlig forskel i bl.a. betingelserne for samspillet med revisionen. Denne forskel øger principielt risikoen for en forventningskløft mellem kommunalbestyrelsens forestillinger om arten og omfanget af revisors arbejdsopgaver og de handlinger, revisor udfører, og den grad af sikkerhed for, at fejl ikke forekommer, der reelt kan opnås. *Forskellen øger behovet for kommunikation om revisionsprocessen til kommunalbestyrelsen, der samtidig skal have mulighed for at afstemme sine forventninger med og udtrykke konkrete ønsker til revisor og revisionsindsatsen.*

En fælles forståelse af såvel den politisk valgte som den administrative ledelses ansvar i forhold til forvaltnings- og rapporteringskrav er fundamental til sikring af den platform, der muliggør ledelsens anvendelse af revisors arbejde som bidrag til sikring af public governance. Kommunalbestyrelsen har ligeledes et selvstændigt ansvar for at sikre tilstedeværelsen af det nødvendige grundlag for revision.

Revisor bør sikres adgang til at give kommunalbestyrelsen en grundlæggende forståelse for revisionsprocessen og den valgte revisionsstrategi. En dialog med kommunalbestyrelsen om revisionen, dens udførelse og konklusioner er i sig selv med til at forbedre kvaliteten af revisionen og nyttiggørelsen af dens resultater. Dialogen skaber tillige større forståelse for revisionsprocessen og prioriteringen af revisionsindsatsen og dermed en mere kvalificeret, kritisk og selvstændig holdning hos kommunalbestyrelsen.

Det er kommunalbestyrelsens og/eller økonomiudvalgets ansvar at

- sikre den bedst mulige daglige ledelse af kommunen, herunder at der foreligger klare retningslinjer for kompetence- og ansvarsfordeling, planlægning, opfølgning samt risikostyring
- fastlægge procedurer for den administrative ledelses rapportering til kommunalbestyrelsen
- føre tilsyn med den økonomiske udvikling i kommunen
- føre tilsyn med den administrative ledelses daglige ledelse af kommunen
- deltage i den overordnede ledelse af kommunen
- fastlægge en strategi for kommunen.

Kommunalbestyrelsen skal have et kvalificeret grundlag for at vurdere, hvad dens rolle er i forhold til revisor. Det er derfor bl.a. vigtigt med kommunikation og dialog mellem kommunalbestyrelsen og revisor for at opnå en fælles forståelse af roller og ansvar samt afstemme forventninger.

Kommunalbestyrelsen har i denne sammenhæng behov for og i nogen udstrækning ansvaret for

- valg af en sagkyndig revision, jf. Lov om kommunernes styrelse
- godt samarbejde mellem den administrative ledelse og revisor
- realistisk økonomisk ramme for revisionen, der modsvarer kommunalbestyrelsens forventninger til revisionsindsatsen og sikrer optimering af revisionens værdiskabelse
- drøftelse af resultatet af revisionen med revisor med henblik på at gennemgå revisors observationer og konklusioner
- årlige møder med revisor – eventuelt uden den administrative ledelses tilstedeværelse
- overordnede og generelle rammer for revisors levering af ikke-revisionsydelser under hensyntagen til revisors uafhængighed mv.

Det er derfor også vigtigt, at der etableres en dialog mellem kommunalbestyrelsen, den administrative ledelse og revisor i forbindelse med revisors planlægning af revisionen. Målet hermed er bl.a. at sikre, at såvel den daglige administrative ledelse som kommunalbestyrelsens vurdering af risici og interne kontroller mv. indgår ved revisionsplanlægningen.

III. Dialog og samspil mellem den kommunale revision, kommunens administrative ledelse og kommunalbestyrelsen

Den kommunale revisor er forpligtet til at udføre revisionen professionelt og objektivt uden unødige omkostninger og under hensyntagen til kommunens behov.

En af forudsætningerne for, at revisor bliver bekendt med kommunens behov og ønsker, er ligeledes dialogen med den politiske og administrative ledelse.

Den kommunale administrative ledelse og kommunalbestyrelsen kan forvente, at

- revisor rapporterer på en forståelig, passende, fair, rettidig og balanceret måde,
- revisor tilføjer den reviderede enhed værdi,
- revisor overholder en professionel etik, og at
- revisionen udføres kompetent.

Mange spørgsmål er relevante for at sikre, at samspillet mellem den kommunale ledelse og revisor optimeres, fx:

- Hvem drøfter revisionsplanlægning og revisionsomfang med revisor?
- Hvordan opnås en fælles forståelse af kommunens udfordringer og risici?
- Hvem afstemmer revisor forventningerne med i forhold til revisionsopgaven?
- Hvem i organisationen har revisor løbende dialog med om revisionsresultater?
- Hvad forventes af revisors rapportering?
- Hvordan anvendes revisionsresultaterne i relation til justering af ledelsesprocessen?
- Hvordan og til hvem informeres der om revisionsresultaterne?
- Hvordan håndteres revisionsresultaterne i forhold til omverdenen (åbenhed og gennemsigtighed)?

Disse spørgsmål og problemstillinger debatteres i dette afsnit.

A. Drøftelse af revisionsplanlægning og revisionsomfang

Revision er en proces, der baserer sig på revisors forståelse af kommunens risici og vurdering af væsentlighed. For at kvalificere dette mest muligt er der behov for en dialog med den administrative ledelse og kommunalbestyrelsen om, hvad der anses for den mest velegnede tilrettelæggelse af revisionsindsatsen, herunder yderligere revisionsmæssig fokusering på fx risici, processer og kontroller. Revisor sikrer gennem drøftelser med den administrative ledelse og kommunalbestyrelsen en relevant og opdateret forståelse for deres vurdering af risikoforhold til brug for planlægning og prioritering af revisionen. Herved øges værdien af revisionen betydeligt, og den vil i højere grad få en forebyggende funktion.

Drøftelse af revisionsplanlægningen sker forskelligt i de danske kommuner. I nogle kommuner drøftes revisionsplanlægningen på møder mellem revisor og den administrative ledelse og ikke med kommunalbestyrelsen. Dermed sker der kun sjældent inddragelse af kommunalbestyrelsens risikovurdering, særlige ønsker eller behov. I andre kommuner er der slet ikke tradition for en dialog om revisionsplanlægningen, eller dialogen er i bedste fald meget overordnet.

Dialogen med den administrative ledelse og med kommunalbestyrelsen vil foregå på forskellige præmisser og måske også med et forskelligt formål. Men uanset dette giver det en række fordele for både revisor og kommunen, når dialogen tilrettelægges rigtigt.

Som tidligere berørt er et væsentligt argument for sådanne drøftelser afstemning af forventninger. Det er således vigtigt, at der er ledelsesmæssig forståelse eksempelvis for konsekvenserne af, at det er en anerkendt del af revisionsprocessen, at revisor gennemfører sine undersøgelser ved stikprøver – også når det drejer sig om løbende forvaltningsrevision.

a. Hvilke forudsætninger er der, og hvilke krav kan der stilles til en god og frugtbar dialog?

Den gode og frugtbare dialog mellem revisor og kommunens politiske og administrative ledelse realiseres bedst, hvis en række forudsætninger mv. er opfyldt:

- Begge parter skal kunne se formålet med at "åbne for posen" (hvad er nytteværdien?).
- Begge parter skal forstå og anerkende, at planlægning af revisionsindsatsen er revisors suveræne beslutning. Dialogen er således (bl.a.) tænkt i forhold til at kvalificere denne beslutning. Der må være forståelse i kommunen for, at ikke alle kommunens ønsker til revisionsindsatsen kan imødekommes inden for basisrevisionens rammer. I sådanne situationer vil der være mulighed for at pege på udvidet forvaltningsrevision som et alternativ. Kommunens repræsentanter skal have indsigt i og overblik over både de strategiske mål/udfordringer og de mere "operationelle" problemstillinger på forvaltnings- og institutionsniveau. Borgmester, kommunaldirektør og forvaltningschefer vil derfor ofte være den relevante gruppe for disse dele af dialogen.
- Politikernes forventninger til revisionsindsatsen skal være kendte for revisionen, hvilket også fordrer dialog.
- Revisor skal have gennemført en indledende vurdering af væsentlighed og risiko, så der er et grundlag for dialogen.
- Der skal være en "ledetråd"/en struktur for dialogen, som styrer overvejelserne i den rigtige retning. Et dialogskema/dagsorden kan være en løsning her, jf. nedenfor under afsnit III.A.d og III.A.e.

b. Parternes nytte af dialog

Dialog og samspil i planlægningsfasen kvalificerer revisionens indhold og øger dermed værdien for den kommunale ledelse. De væsentligste fordele for henholdsvis kommunen og revisor kan beskrives i punktform som følger:

- Set fra kommunens side:
 - Et bidrag til ledelsens risikostyring.
 - En mulighed for på udvalgte områder at forene revisionens egentlige formål med særlige ledelsesmæssige fokuspunkter og dermed samlet set at skabe en større nytteværdi for revisionshonoraret.

-
- Et bedre indblik i revisionens arbejde og dermed også større mulighed for at evaluere samarbejdet og drage nytte af dens resultater.

- Set fra revisors side:

- Aktuel information, der kan supplere egne planlægningsværktøjer.
- Gensidig afstemning af holdninger til, hvor der er væsentlige risici.
- Løbende afstemning af forventninger.
- Bedre beslutningsgrundlag.

Eksempler på betydningen af en tilstrækkelig dialog om revisionsindsatsen for det kommende år

- Socialchefen havde en fornemmelse af, at taxa- og psykologbevillinger på børne- og ungeområdet ikke kørte efter de interne retningslinjer, herunder at kompetenceplanerne ikke blev overholdt. Den gennemførte revision af området blev tilpasset, så sagsudsnit og forretningsgangsrevision afdækkede forholdet. Forretningsgangen blev efterfølgende tilrettet.
- Aktuelle og væsentlige budgetoverskridelser på ældreområdet var i ledelsens fokus, da dialogen fandt sted. Revisors analyseværktøjer og informationer i øvrigt viste ikke umiddelbart, at der var problemer på området. Følgelig ændrede revisor sin risikovurdering og prioriterede en yderligere revision på området.
- I en anden kommune var der som en del af revisionen på ældreområdet planlagt forskellige konkrete målinger af ressourceanvendelsen. En aktuell implementering af et helt nyt IT-system var ukendt for revisor. På baggrund af informationen blev denne del af revisionen udskudt, indtil IT-systemet var implementeret og i drift.
- Socialforvaltningen og revisor indgik i dialog omkring revisionen af boligstøtteområdet, hvilket betød, at revisionen af området blev udskudt 3-4 måneder, så forvaltningen kunne færdiggøre sin egen undersøgelse af sagsbehandlingen (som var iværksat på baggrund af revisors bemærkninger i protokollatet året før). Det blev aftalt, at revisionen skulle modtage rapport/notat om forvaltningens egen undersøgelse, så denne kunne danne baggrund for en mere kvalificeret og nyttegivende revision på området.

c. Muligheder og begrænsninger i forhold til det politiske niveau

Det er principielt politikerne, der ansætter revisor, og således dem, der definerer opgaven. Følgelig er det helt naturligt at afstemme de gensidige forventninger til revisionsindsatsen mellem revisor og det politiske niveau.

Erfaringerne viser imidlertid, at forudsætningerne (og traditionerne) for at gennemføre denne dialog er meget forskellige fra sted til sted og fra politiker til politiker.

En mulig løsning (som anvendes i praksis) er først at gennemføre dialogen med borgmesteren og den administrative ledelse (som nævnt i det foranstående). Herefter kan revisor præsentere overvejelserne for økonomiudvalget og/eller byrådet.

Erfaringerne viser, at det ofte er hensigtsmæssigt at kombinere denne præsentation med en gennemgang af de bærende principper for revisionens planlægning og gennemførelse. Altså hvordan håndteres revisionsindsatsen, og herunder hvordan den *ikke* håndteres, eller hvad den ikke omfatter.

Der er faktisk flere forklaringer på, at politikerne kan have andre forventninger til revisionsindsatsen end den, som leveres:

1. Nogle politikere udskiftes ved valgene og har måske aldrig haft dialogen med revisor før.
2. Revision fylder ikke meget i politikernes bevidsthed, i hvert tilfælde ikke før det går galt, og et ansvar skal placeres.
3. Nogle politikere kender kun revision fra små erhvervsdrivende virksomheder, hvor revisionsindsatsen er en helt anden, og hvor begreber som forvaltningsrevision eksempelvis slet ikke eksisterer.
4. Pressens fokus på "sager" i det offentlige har en helt anden bevågenhed end i de erhvervsdrivende selskaber.
5. Politisk følsomme/risikable forhold er muligvis ikke fremlagt åbent i kommunalbestyrelsen til vurdering/beslutning (se herom i afsnit III.C).

Et par eksempler på politikernes forventninger til revisor:

- Borgmesteren: "I gennemgår da også vores repræsentationskonto med jævne mellemrum, gør I ikke?" (årlig udgift 900.000 kr., årlige driftsudgifter 1 mia. kr.)
- "Hvorfor har I (revisionen) ikke opdaget, at medarbejderne kører privat i kommunens biler? Gennemgår I da ikke kørebøger o.l.?"
- "Jamen revisor, når du nu holder øje med, at vi er sparsommelige, hvordan kan det så være, at du ikke har opdaget, at teknisk forvaltning har købt en gummi-ged i X Maskinforretning, når de kunne have fået den 75.000 kr. billigere i Y Maskinforretning?"

Eksemplerne i dette afsnit viser, at der er behov for en dialog om det gab, som er mellem på den ene side revisors indsats tilrettelagt ud fra vurderingen af væsentlighed og risiko, og på den anden side den indsats, som skal afdække enhver tænkkelig (politisk) risiko, herunder risiko for at en sag ender i pressen.

d. Eksempel på dialog med den administrative ledelse

En dialog med den administrative ledelse kan tage udgangspunkt i følgende emner:

- Strategier, mål, besluttede udviklingstiltag.
- Kontrolmiljøet (ledelsens og politikernes holdninger hertil).
- Områder, hvor revisor har konstateret væsentlige problemer ved tidligere revision.
- Områder, hvor der er en atypisk udgiftsudvikling over årene, eller hvor kommunens enhedsomkostninger afviger væsentligt fra andre kommuners.

-
- Områder, som på grund af demografisk udvikling mv. sættes under pres i kommunen.
 - Områder med væsentlig ny lovgivning eller væsentlige krav til ændret administration.
 - Områder, hvor kommunen har foretaget væsentlige organisatoriske/styringsmæssige omlægninger, herunder udskiftet personale.
 - Områder, hvor kommunens egne administrative regler ikke er ajour eller trænger til en revurdering.
 - Områder, som er egnet til benchmarking o.l.

e. Eksempel på dialog med politikerne

Niveauet og behovet for dialog vil naturligvis variere fra kommune til kommune. Behovet for at afstemme forventninger er kun én blandt flere relevante emner for dialog.

Nogle steder er der en løbende mundtlig dialog i tilknytning til hvert revisionsbesøg. Andre steder er der slet ingen mundtlig dialog.

Nedenstående dagsorden er taget fra en kommune, hvor der er en årlig dialog mellem kommunalbestyrelsen og revisor. Pkt. 3 og 4 er specielt rettet mod første møde i en nyvalgt kommunalbestyrelse. Pkt. 4 bør dog drøftes mere end 1 gang i en valgperiode.

DAGSORDEN

1. Året der gik:

- 1.1. Fokus på særlige problemfelter, indsatsområder og væsentlige anbefalinger, herunder allerede iværksatte tiltag.
- 1.2. Generel overordnet vurdering af den kommunale revision på de reviderede områder.
- 1.3. Vurdering af den økonomiske situation ved regnskabsafslutningen.
- 1.4. Opfølgning på forvaltningens sagsbehandling i forlængelse af gennemført (udvidet forvaltnings)revision.

2. Næste års revision:

- 2.1. Orientering om, hvilke forvaltningsområder/emner der er i fokus.
- 2.2. Forhold, der følges op fra tidligere.
- 2.3. Væsentlige forhold, som har været drøftet med den administrative ledelse.
- 2.4. Spørgsmål til revisor (fra politikerne).

3. Regler og roller i samspillet (tilsynsråd, behandling af revisionsbemærkninger, rapporteringspraksis i kommunen osv.)

4. Revisionens tilrettelæggelse og indhold – generelle principper:

- 4.1. Hvad er de bærende principper for gennemførelse af revisionen?
 - 4.1.1. Lovkrav
 - 4.1.2. Overordnede revisionsprincipper:
 - 4.1.2.1. Væsentlighed og risiko – hvad betyder det i praksis?
 - 4.1.2.2. Forvaltningsrevision og fokusrevision – hvordan håndteres det?
 - 4.1.3. Håndtering af den politiske risiko – eksempler der skal medvirke til at afstemme forventningerne (hvad revideres som udgangspunkt *ikke?*)

f. Tjekliste for dialog mellem revisor og ledelsen

	Ledelsen	Revisor
Kender vi nok til revisors overvejelser om vores kommune?	x	
Kender vi revisors syn på risici i vores kommune?	x	
Har vi vigtig og aktuel information, som revisor burde gøres bekendt med?	x	
Er der områder, som vi har fokus på, og som måske kan integreres i den planlagte revision?	x	
Har vi nogensinde prøvet at sammenholde den revision, der udføres, med vores eget billede af kommunen?	x	
Ved politikerne, hvad de får for revisionshonoraret, og er det mon det, de forventer?	x	x
Er vores dialog med revisor (før revisionen gennemføres) god nok?	x	x

B. Rapportering om revisionens resultater

Revisors rapportering til kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse spiller en væsentlig rolle for deres indsigt i forvaltningernes arbejde. Kommunikation af revisionsresultaterne bør finde sted i åben dialog med politikere og den administrative ledelse. Kommunikation skal ske på en sådan måde, at alle parter opfatter det som et konstruktivt og fremadrettet samarbejde, der er baseret på gensidig dialog. Der vil nødvendigvis være forskel på detaljeringsgraden i rapporteringen/dialogen afhængigt af, om det er det politiske eller det administrative ledelsesniveau, den føres med.

Revisors rapportering af resultaterne af revisionen skal være afbalanceret, troværdig, aktuel og forståelig samt give den politiske og administrative ledelse et anvendeligt grundlag for at handle.

Ved rapporteringen skal der skelnes mellem væsentlige og uvæsentlige forhold, og der skal gives en sammenfattende vurdering af, om de undersøgte forhold har været tilfredsstillende.

Håndtering af revisionens rapportering varierer meget fra kommune til kommune både i det administrative hierarki og i forhold til det politiske niveau.

God offentlig ledelse kræver en klar holdning til håndtering af revisionens rapportering. Det handler bl.a. om stillingtagen til:

- Åbenhed både indad i kommunen og i forhold til omverdenen.
- Kommunalbestyrelsens indsigt i administrationens arbejde.
- Processen med at sammenstille sagsspecifikke fejl, mangler og anbefalinger til et samlet dækkende billede over væsentlige generelle fejl og mangler med tilhørende anbefalinger.
- At revisor skriver på en måde, der kan forstås og handles efter. Der vil dog altid være visse begrænsninger i "frisproget" som følge af bl.a. decisionsmyndighedernes krav til indhold og i nogen udstrækning form.

a. Åbenhed internt/eksternt og kommunalbestyrelsens indsigt i revisors arbejde og resultater

Som nævnt ovenfor håndteres revisionens rapportering meget forskelligt. Følgende eksempler belyser nogle af de forskelle, som i dag opleves i kommunerne:

Kommune A:

- I kommune A slutter den mundtlige dialog med revisor hos kommunaldirektøren. Såvel borgmesteren som resten af byrådet modtager alene informationer fra revisor gennem de fremsendte revisionsberetninger.
- Revisionsberetningerne sagsfremstilles således: "Revisionen har fremsendt (del-)beretning for perioden xx-xx. Revisionen har ikke givet anledning til bemærkninger. Revisionsberetningen forefindes på sagen".

Kommune B:

- I kommune B gennemgås revisionsberetninger af revisor, dels i fagudvalgene, dels i økonomiudvalget eller i byrådet.
- Forvaltningens sagsfremstilling er således: "Revisionen har fremsendt (del-)beretning for perioden xx-xx. Revisionen har ikke givet anledning til bemærkninger. Revisionen har omfattet følgende områder:
 - xx
 - xx

og har givet anledning til en række anbefalinger.

Revisionens anbefalinger og forvaltningernes forslag til handleplan er beskrevet i det følgende:

- område 1
- område 2
- osv."

Inden fremsendelse af revisionsberetningerne er der en konstruktiv dialog mellem ledelsen og revisor. Men i modsætning til kommune A har dialogen her også ekstra fokus (fra begge parter) på formulering af budskabet, netop fordi problemstillinger og anbefalinger i beretningen får den mest fremtrædende plads.

I kommune B kan man godt sige, at ledelsen stræber efter at få anbefalinger. Det giver sig bl.a. udslag i den ledelsesfilosofi, som gang på gang fremstilles i forhold til begrebet forvaltningsrevision. Vigtigheden af at bruge forvaltningsrevision som et værktøj, der skal hjælpe med at "trimme" organisationen og opgaveløsningen, søges konstant forankret på alle ledelsesniveauer i kommunen. Man kan sige, at den kommunale ledelse søger at udbrede en kultur, hvor det er "in" at blive efterprøvet, og hvor det er accepteret, at der altid er plads til forbedringer.

De 2 eksempler repræsenterer nok yderpunkterne. Men når der henses til

- debatten om politikernes indsigt i den kommunale administration
- de nye regler i Styrelsesloven om pligt til udsendelse af revisionsberetninger til byrådet
- og ikke mindst god offentlig ledelse,

er det værd at dvæle ved forskellene.

Nedenfor gives et par eksempler på, at politikerne og revisor ikke har haft en tilstrækkelig mundtlig dialog:

- Formanden for Det sociale Udvalg på forsiden af det lokale dagblad: "Det her ligner mest af alt papirnusseri. Revisor oplister den ene fejl efter den anden, men det er jo rent formelle fejl vedr. journalføring, overholdelse af sagsbehandlingsfrister o.l., der er ingen udbetalingsfejl. Jeg synes, det er noget pjat, jeg synes, at revisor går i for små sko."
- "Revisor skriver i sin beretning, at vi bør sikre en bedre sammenhæng mellem indtægter og udgifter (resultat af ordinær drift). Det skal revisor da ikke blande sig i, det er jo politik, vi kan jo bare vælge at låne til anlægsdelen".

De 2 eksempler kan dog også være udtryk for, at revisors rapportering ikke har været god nok, eller at forvaltningschefen ikke har orienteret om (baggrunden for) revisors anbefalinger. En bedre dialog vil kunne mindske risikoen for, at sådanne situationer opstår.

Med de nye krav i Styrelsesloven er byrådsmedlemmerne alene garanteret, at de modtager revisionsberetningerne. Som følge af førnævnte formkrav mv. er dette ikke i sig selv nogen garanti for, at de dermed får et kvalificeret (og forståeligt) grundlag at reagere på.

Tilsvarende kan der peges på – apropos hvad der kan poppe op i pressen – at bestemmelsen om, at revisor henholdsvis 1/4 af kommunalbestyrelsens medlemmer kan forlange et møde mellem de 2 parter, ikke i sig selv er nogen garanti for en konstruktiv dialog. Med al respekt for den beskyttelse af mindretallet, der er hensigten, vil et sådant møde let kunne ende på avisens forside.

Også på den baggrund kan det derfor anbefales, at man – jævnfør ovenfor – som en fast procedure, eksempelvis en gang årligt, afholder møde mellem kommunalbestyrelse og revisor.

b. Processen med at sammenstille et dækkende billede af de reviderede områder

Uanset hvordan revisors rapportering håndteres, er det vigtigt at være opmærksom på processen med at sammenstille sagsspecifikke fejl, mangler og anbefalinger til et samlet dækkende billede af væsentlige generelle fejl og mangler med tilhørende anbefalinger. En sådan proces kræver en kvalificeret dialog på mange forskellige organisatoriske niveauer.

Der bør tages stilling til omfanget af revisors rapportering og dialog internt i kommunen, og formålet med de enkelte møder bør være defineret og accepteret.

Eksempelvis er der i en mellemstor kommune en række "interne aktører/interessenter", som både har et informationsbehov, og som – lige så vigtigt – også har informationer, som kan/skal indgå i revisors samlede vurdering af området. Eksempelvis på sygedagpengeområdet:

- Sagsbehandleren
- Lederen af dagpengeafdelingen
- Lederen af området for sikringsydelse
- Arbejdsmarkedschefen
- Socialdirektøren
- Kommunaldirektøren
- Borgmesteren
- Social- og arbejdsmarkedsudvalget
- Økonomiudvalget/byrådet.

Revisionens udførelse handler ikke kun om praktiske aftaler vedrørende materialer, tidsplaner osv. Den handler også om gensidig forståelse og accept af hinandens roller.

Det er vigtigt, at ikke kun ledelsen, men også kommunens medarbejdere forstår de roller, som revisor og den reviderede enhed/person har. Forstås og accepteres disse roller ikke, kan det påvirke revisionens resultat og dermed i sidste ende dens nytteværdi for kunden.

Bl.a. på det sociale område er det nødvendigt både i interview og i sagsrevision at gå tæt på den enkelte medarbejders håndtering af gældende regelsæt med det mål at afdække, om administrationsgrundlaget er tilstrækkeligt, og om det efterleves. For at imødegå de indbyggede konflikter, der ligger i det, kan der eksempelvis gennemføres møder med den reviderede enhed, inden revisionen gennemføres. Tilsvarende forudsættes det selvfølgelig, at de berørte efterfølgende orienteres om revisionsresultaterne.

Et eksempel på en (intern) dagsorden for et sådant møde med kommunens administrative ledelse er beskrevet nedenfor:

DAGSORDEN
Formål med mødet:
<ul style="list-style-type: none">■ Vi vil gerne sikre, at vi får det bedst mulige forløb, herunder at vi kommunikerer åbent og ærligt med hinanden.■ Vi ønsker at levere en professionel kritisk revision, men samtidig ønsker vi, at der skal være åbenhed om, hvad der foregår.■ Vi har andre steder oplevet, at en ændret revisionsmodel, herunder ændret interviewteknik og vurdering af grundlaget for de faglige skøn, har overrasket personalet, hvilket har givet "støj på linjen". Det vil vi gerne undgå, derfor dette møde.■ Gennemgang af indhold og proces i det forestående revisionsbesøg.
Budskaber/information:
<ul style="list-style-type: none">■ Vi ønsker at være den kritiske revisor, men også den konstruktive sparringspartner. Forvent af os, at vi går i dialog om, hvordan konstaterede problemer kan undgås i fremtiden. Glemmer vi det, så hold os fast på det!■ Den, der får "sine" personsager revideret, har krav på en information om, hvad revisor mener om sagsbehandlingen. Samtlige ledelsesniveauer skal ligeledes have en information, men ofte i mere overordnet form. Hvis informationen her suppleres med dialog, viser al erfaring, at kvaliteten og dermed værdien af vores konklusioner bliver bedre!■ Det bør være et gensidigt mål, at vi stræber efter at nå til enighed om, hvordan sagsbehandling og forretningsgange fungerer eller bør fungere. Kan vi ikke blive enige, skal vi i det mindste have et klart billede af, hvad vi er uenige om.■ Uden et konstruktivt modspil fra jer (dialog) risikerer vi, at væsentlige forhold bliver overset, og så får ingen af os (parterne) det fulde udbytte af revisionen. Derfor lægger vi op til dialog om revisionskonklusionerne. Hvis vi ikke snakker ordentligt sammen – også undervejs – kan det i værste tilfælde medføre, at afrapporteringen til kommunalbestyrelsen bliver misvisende.

c. Revisionsrapportering, der kan forstås og handles efter

Der er behov for, at revisor formulerer sig så forståeligt som muligt i sin rapportering. På den anden side er der flere modtagere af i hvert fald beretninger (tilsynsråd og ministerier). Det sidste medfører, at visse formkrav skal opfyldes, hvorfor det kan blive lidt "tung" læsning. Via en god dialog med ledelsen kan dette problem løses via en sagsfremstilling, som nævnt under kommune B i afsnit III.B.a.

Revisor bør som hovedregel overveje at disponere sin skriftlige rapportering således:

Revisionens formål og indhold

Vi har foretaget en undersøgelse afosv.

Formålet med revisionen har været at afdække om... osv.

Konklusion:

Hvad har revisionen konstateret, som er *væsentligt eller risikofyldt*?

Hvad har *konsekvensen* været, eller hvad kan konsekvensen blive? (betydning)

Hvad kan ledelsen gøre for at afhjælpe problemet/optimere driften/forbedre styringen osv. (*konkrete løsningsmuligheder/anbefalinger*)?

Hvad har ledelsen allerede iværksat på baggrund af den dialog, som har været med revisor op til afgivelsen af revisionsberetningen?

Følgende eksempel viser betydningen af rapporteringsformen og dialog herom:

- I forbindelse med revisors afgivelse af de sociale beretninger til fagministerierne mente socialforvaltningen i X-kommune, at elementer i revisionsrapporteringen blev misforstået af ministeriet. Revisor og socialforvaltning indgik i dialog om rapporteringsformen og muligheder for kvalificering af formen og indholdet, så risikoen for misforståelser blev formindsket.

d. Tjekliste for optimering af revisionens værdi

	Ledelsen	Revisor
Har vi nogensinde diskuteret åbenhed og information omkring revisionsrapporteringen med byrådet?	x	
Får "vores" politikere reelt indsigt i revisionens anbefalinger og forvaltningens håndtering heraf?	x	
Læser vores politikere kun den sidste side (revisionsbemærkninger)?	x	
Har vi jævnligt misforståelser blandt politikere og presse af revisionsrapporteringen?	x	x
Er tilrettelæggelsen af dialogen med revisor nogensinde blevet diskuteret i kommunalbestyrelsen?	x	
Har vi en konstruktiv dialog med revisor, som medvirker til at sikre, at den skriftlige rapportering kan forstås af politikerne?	x	x
Er formålet med dialogen mellem revisor og de forskellige administrative ledelsesniveauer kommunikeret og accepteret i organisationen?	x	x
Har vi nogensinde taget en principiel diskussion med vores mellemledere af, hvordan vi vil bruge revisionsrapporteringen i ledelsesprocessen?	x	
Er der taget nogen skridt til at understøtte den gensidige forståelse og accept af rollerne (medarbejdernes og revisionens) i tilknytning til revisionens arbejde?	x	x

C. Åbenhed og sammenhængen med den politiske risiko

Med jævne mellemrum popper der sager op, som – ud over at være ganske ubehagelige for alle de involverede parter – ofte skaber politisk og administrativ uro, tilidskløfter, stort ressourcetræk mv.

Disse sager skal ikke forklejnes som ligegyldige. Der er trods alt tale om forvaltning af skatteydernes penge, og det må derfor både forventes – og accepteres – at der er en langt større fokus på sådanne sager end i det private erhvervsliv.

Rejse- og repræsentationsudgifter samt kommunale køb fra borgmesterens private virksomhed er blot et par eksempler, hvor sagerne har haft voldsomme konsekvenser.

Rejse- og repræsentationsudgifter (som eksempel) håndteres generelt fornuftigt af kommunerne. Men der er et stort spænd i aktivitetsniveauet, og det kan ikke afvises, at der en dag kan opstå en sag i en kommune.

Og hvorfor vil disse sager så kunne opstå? Det er nærliggende at antage, at sådanne sager opstår, fordi der mangler åbenhed. Eksempelvis ved at kommunalbestyrelsen tager særskilt bevillingsmæssig stilling til sådanne udgifter eller optager sager

på dagsordenen, hvor der er risiko for, at der kan rejses mistanke om sammenblanding med private midler.

Der er principielt ingen grænser for, hvad der kan blive til en politisk risiko. Hvilken sag kan ikke finde vej til avisens forside? Det påstås derfor heller ikke, at man kan eliminere denne politiske risiko. Men både ledelsen og revisor kan arbejde for at minimere den!

Tjekliste for den politiske risiko

	Ledelsen	Revisor
Har vi haft en principiel drøftelse af disse problemstillinger i kommunalbestyrelsen?	x	x
Har vi drøftet mulige risici med revisor?	x	x
Har vi kendskab til sager, som der i lyset af ovenstående burde være mere åbenhed omkring?	x	x

IV. Ledelsens styring og samspil med revisor

Det er kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse, der har ansvaret for tilvejebringelsen af en betryggende intern kontrol. De interne kontroller skal tilrettelægges, så der opnås en rimelig sikkerhed for opnåelsen af mål inden for følgende kategorier:

- Strategi/politiske mål
- Driftsmæssig kvalitet og effektivitet
- Pålidelighed af regnskabsmæssig rapportering
- Overholdelse af lovgivning mv.

Overordnet skal kommunens ledelse kontinuerligt overvåge udførelsen af den interne kontrol gennem hele organisationen og tilrette den, når det er nødvendigt. Det er vigtigt, at den kommunale ledelse forstår, at et stærkt kontrolmiljø er fundamentalt for at kunne styre organisationen og dens formål, handlinger og ressourcer. Det gælder både økonomisk og fagligt.

Når man taler om intern kontrol i kommuner, er det relevant at forholde sig til:

- 1) Forvaltningskultur
- 2) Målfastsættelse
- 3) Identifikation af rammevilkår
- 4) Risikovurdering
- 5) Imødegåelse af risici
- 6) Kontrolaktiviteter
- 7) Information og kommunikation
- 8) Overvågning.

For at opnå størst mulig **nytteværdi** fra revisor i relation til kommunens interne kontrol er det vigtigt, at der løbende er en dialog og et samspil omkring disse 8 hovedelementer. Det vil være forskelligt, om dialogen og samspillet foregår mellem revisor

og henholdsvis kommunalbestyrelse, administrativ ledelse eller fx mellem revisor, udvalg og forvaltning. Dialog vedrørende de 8 hovedelementer udgør et vigtigt grundlag for revisors vurdering af de interne kontroller. Men der er tale om et samspil, alle parter har gavn og nytte af: Revisionen har i varierende omfang en potentiel værdi i forhold til de 8 hovedelementer, jf. beskrivelsen under ad 1-8 nedenfor.

De 8 hovedelementer er i det følgende illustreret ved en række eksempler. Der er desuden opstillet nogle centrale spørgsmål/tjeklister for dialogen og samspillet mellem kommunens ledelse og revisor.

Ad 1) Forvaltningskultur

Kontrolmiljø omfatter faktorer som integritet, etiske værdier og kompetence hos organisationens ansatte og i dens ledelsesfilosofi og -stil. Kontrolmiljøet er en del af kommunens forvaltningskultur, og elementer som risikokultur og måder at håndtere risici på er en vigtig del af kulturen i kommunen, som både ledelsen og revisor skal forstå.

Eksempler på forvaltningskulturer:

I Kommune X er det en mærkesag, at man altid forsøger ikke at gøre tingene sværere, end de er. Der søges til stadighed praktiske løsninger på alt.

Ledelsen er meget "konservativ" i sin styreform. Mange sager forelægges stadig politisk, hvor andre kommuner afgør disse administrativt. Kommunalbestyrelsen afgiver bl.a. hvert år 200 bevillinger via budgettet.

Ophør af 100 % transaktionskontroller er ledelsen meget skeptisk overfor. Mange detaljeforhold, såsom opgavedisponeringer i andre forvaltninger, mindre indkøb osv., skal en tur om kommunaldirektøren.

Uagtet ovenstående prioriteres overholdelse af lovgivning mv. højt, men man forholder sig ofte positivt kritisk hertil.

Der foretages centralt på rådhuset en vurdering af alle udgifter (gennemgang af alle bilag). Institutionerne ved, at de "risikerer" at skulle stå til regnskab over for en forvaltningschef, hvis en udgift "ser unødvendig ud".

Nøgleord for kommune X:

- Effektiv opgavevaretagelse.
- Vil være og er mellem de billigst administrerede kommuner i Danmark.
- Fejl skal undgås, også selv om det koster lidt ekstra ressourcer.
- Centraliseret detailtilsyn.
- Udbredt accept af denne kultur, også blandt medarbejderne.

Kommune Y er en meget driftig kommune med mange udviklings-/anlægsprojekter o.l.

Byrådet afgiver i alt ca. 20 (netto-)bevillinger i forbindelse med budgettet. Disponerings- og beslutningskompetencen i administrationen er en helt anden end i kom-

mune X. Mange beslutninger er henlagt til det administrative niveau, hvor ledelsen er kendetegnet som udviklings- og resultatorienterede og villige til at løbe en risiko. Systematisk risikoafdækning og -vurdering fylder imidlertid meget lidt i ledelsens hverdag.

Kommune Z er bl.a. kendetegnet ved den organisations- og ledelsesfilosofi, som er gældende for administrationens område. En kombination af "udpræget" værdibase- ret ledelse med selvstyrende enheder under direktionsniveauet er valgt. Lidt sat på spidsen er direktionens informationer fra disse selvstyrende grupper i praksis ind- skrænket til økonomirapportering. I forhold til kommune X er der en markant for- skel på ledelsens indsigt i, hvad der – operationelt – foregår i administrationen. Dette er imidlertid et bevidst valg.

Tjekliste vedrørende forvaltningskultur

	Ledelsen	Revisor
Har vi diskuteret, hvilke(n) risiko der er forbundet med vores kultur? ■ Integritet, etiske værdier, kompetencer, ledelsesstil, organisationsstruktur, personalepolitik mv.	x	
Er revisor orienteret om, eller har revisor indblik i vores kommunes kultur? ■ Nye personalepolitiske tiltag, ny ledelsesstil osv.	x	x
Er revisor orienteret om ledelsens overvejelser omkring risiko i kommunens forvaltningskultur?	x	x

Det er vigtigt for den kommunale revisions værdi, at revisor har en klar forståelse af kommunens forvaltningskultur.

Ad 2) Målfastsættelse

Heri indgår bl.a. fastsættelse af strategiske mål og mål for, hvilken risiko ledelsen vil tolerere. Det er vigtigt, at revisor har forståelse for målfastsættelsen og risikoniveauet, idet fx høje mål kan få stor betydning for risikoen.

Tjekliste vedrørende målfastsættelse

	Ledelsen	Revisor
Er der en klar procedure for målfastsættelsen?	x	x
Er revisor informeret om proces for målfastsættelsen?	x	x
Er målene klare, entydige og målbare?	x	
Indgår overvejelser om risikoniveau i målfastsættelsen? ■ Hvilket risikoniveau kan accepteres/ønskes?	x	x

Det er vigtigt for den kommunale revisions værdi, at revisor har en klar **forståelse** af kommunens målfastsættelse og den risiko, kommunen vil tolerere.

Ad 3) Identifikation af rammevilkår

Begivenheder og faktorer, som har eller får indflydelse på kommunens strategi og mål, skal identificeres af både ledelse og revisor, idet disse faktorer også har betydning i relation til vurderingen af den samlede risiko i kommunen.

Eksempler på rammevilkår:

- Omlægning af refusionsregler på det statslige og amtslige område.
- Ny datalov.
- Digitalisering.
- Infrastruktur, fx omlægning af banelinjer, etablering af motorveje.
- Demografisk udvikling.
- Væsentlige ændringer i det lokale arbejdsmarked, fx nedlæggelse af stor fabrik i kommunen.
- Omkostningsbaserede regnskaber.

Tjekliste vedrørende identifikation af rammevilkår

	Ledelsen	Revisor
Er der inddraget eksterne risikofaktorer i vurderingen? ■ Fx teknologi, ny lovgivning, konkurrence osv.	x	x
Er der inddraget interne risikofaktorer i vurderingen? ■ Fx ændringer i ledelsens ansvarsområder/omstruktureringer, nedbrud i informationssystemer osv.	x	x
Har vi et system, som opfanger ændringerne i rammevilkårene?	x	x

Det er vigtigt for den kommunale revisions værdi, at revisor har en klar **forståelse** af de vigtige (udefrakommende) faktorer og vilkår, som kommunen opererer under, idet dette også får indflydelse på risikoen.

Ad 4) Risikovurdering

Identifikation og analyse af risikofaktorer er en fortløbende proces, som er et vigtigt element i et effektivt internt kontrolsystem, jf. også pkt. 2 og 3 ovenfor. Ledelsen må omhyggeligt fokusere på risici på alle niveauer i kommunen og tage de nødvendige forholdsregler for at styre dem.

Risikovurdering set i sammenhæng med information og kommunikation

Det er relevant at fokusere på ledelsens vilkår for at kunne foretage de nødvendige vurderinger.

En række informationskanaler findes. Såvel ledelse som revisor bør forholde sig til, om de er tilstrækkelige, og om de anvendes struktureret! Eksempelvis (men langt fra udtømmende):

- Afvigelsesrapportering i forhold til økonomi, materielle forudsætninger, måltal osv.
- Opfangning af lovændringer og konsekvensvurdering af disse.
- Resultat af systematisk ledelsestilsyn.
- Struktureret dialogsystem mellem ledelse og medarbejdere.
- Sager, der forelægges ledelsen, jf. kompetenceplanen.
- Rapportering fra den eksterne revision.
- Dialogmøder med revisor forud for revisionsplanlægningen.
- Projektrapportering på særlige udviklingsområder, fx indførelse af lønsumsstyring.

Tjekliste vedrørende risikovurdering

	Ledelsen	Revisor
Har man nedbrudt risikovurderingen i delområder e.l., hvor dette kunne være hensigtsmæssigt? ■ Fokuserer på risici på alle niveauer i kommunen.	x	
Er væsentligheden af de enkelte risikofaktorer vurderet?	x	x
Er sandsynligheden for, at risikoen indtræffer vurderet?	x	x
Har vi forholdt os til, om informationskanalerne er tilstrækkelige, og om de anvendes struktureret?	x	x

Det er **afgørende for maksimeringen af revisionens værdi** og dens forebyggende karakter, at denne risikovurdering formidles til og drøftes med kommunens revisor. Revisor vil desuden have en del potentiale for at kunne rådgive om og være behjælpelig med denne risikovurdering.

Ad 5) Imødegåelse af risici

Kommunalbestyrelsen og den kommunale ledelse må på baggrund af risikovurderingen imødegå risikoen ved at identificere og vurdere potentielle initiativer til mindskelse af risici.

Såvel ledelse som revisor har pligt til at forholde sig til potentielle initiativer, som kan mindske risici. Som nævnt i kap. III bør der være en struktureret dialog herom forud for revisionsplanlægningen. Revisors løbende afrapportering spiller naturligvis også en væsentlig rolle.

Eksempel vedrørende imødegåelse af risici:

Ved en scanning af IT-sikkerheden konstateres en række større og mindre risici. På nogle felter beslutter kommunen ikke at foretage ændringer. Denne beslutning kan vanskeligt anfægtes af revisor. Alligevel har man opnået, at man fra kommunens side eksplicit har taget stilling til, at man løber nogle risici.

Det er vigtigt, at initiativer og tanker om imødegåelse af risici formidles til og drøftes med kommunens revisor. Revisor vil desuden have en del potentiale for at kunne rådgive om og være behjælpelig hermed.

Ad 6) Kontrolaktiviteter

Kontrolaktiviteter er politikker, procedurer og forretningsgange fastsat af kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse. Kontrollerne er den konkrete udmøntning, som anvendes til imødegåelse af de identificerede risici, jf. pkt. 5 ovenfor.

Eksempler vedrørende kontrolaktiviteter:

Flere uafhængige sager og revisionsbesøg havde kastet lys på de risici, som er forbundet med en udpræget/omfangsrig decentralisering af bogholderi, indtægtsdækket virksomhed, lønadministrative opgaver mv., kombineret med forholdsvis vide rammer for disponering af bevilgede midler via budgettet.

Risici blev afdækket, men det stod samtidig klart, at det ville være en ganske ressourcekrævende opgave at kompensere for disse risici. En afbalanceret løsning blev iværksat sammen med kommunens revisor:

Følgende tiltag blev iværksat:

1. Revurdering og præcisering af retningslinjer og forretningsgange.
2. Præsentation for/undervisning af decentrale enheder i forhold til disse retningslinjer.
3. Detaljeret kortlægning af risikofaktorer pr. decentral enhed.
4. Iværksættelse af intern revision/konsulentenhed:
 - Definition af tilsynets omfang og indhold.
 - Etablering af en turnusbesøgsplan, som var vægtet i forhold til risikofaktorerne.

Tjekliste vedrørende kontrolaktiviteter

	Ledelsen	Revisor
Er revisor inddraget i kommunens overvejelser bag iværksættelsen af kontrolaktiviteter?	x	x
Er revisor klar over, hvilke overvejelser omkring risici der ligger bag iværksættelsen af kontrolaktiviteter?	x	x
Er der en struktureret opsamling af revisors anbefalinger?	x	x

Den kommunale revisor har som et af sine **kerneområder** at forstå, analysere og vurdere kommunens kontrolaktiviteter. Revisor har stor erfaring med kontrolaktiviteters etablering og funktion og vil have et betydeligt potentiale for rådgivning på dette område.

Ad 7) Information og kommunikation

Vigtig information skal identificeres, opfanges og kommunikeres i en form og på et tidspunkt, som giver kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse i kommunen mulighed for at varetage deres opgaver og leve op til deres ansvar. Det må særligt i forhold til kommunalbestyrelsen sikres, at de har

- tilstrækkelig og rettidig information til overvågning af den administrative ledelses mål og strategi, kommunens økonomiske stilling, driftsresultater samt væsentlige dispositioner
- tilstrækkelig og rettidig underretning om følsomme oplysninger, undersøgelser samt tvivlsomme handlinger.

Eksempel vedrørende information og kommunikation:

X-kommune var organiseret med 14 selvstyrende teams under direktionen. Direktionen var ikke vidende om, at enkelte teams ikke havde implementeret elementer i ny lovgivning. Det er vigtigt, at denne information var kommet frem, for at direktionen havde mulighed for at tage handling herpå. I alle organisationsformer skal det således sikres, at kommunikationslinjerne er åbne – såvel informationer fra de selvstyrende teams som informationer fra direktionen. Her spiller ledelsestilsynets tilrettelæggelse og rapportering en central rolle.

Tjekliste vedrørende information og kommunikation

	Ledelsen	Revisor
Er kvaliteten af informationen god nok til at understøtte den interne kontrol? ■ Informationer skal være <i>relevante, rettidige, aktuelle, nøjagtige og tilgængelige</i> .	x	x
Har vi systematisk analyseret de dårlige oplevelser og kommunikationsbrist og handlet herpå?	x	x

Det er vigtigt for den kommunale revisor at have en forståelse af og overblik over kommunens information og kommunikation. Revisor vil også have et potentiale for at rådgive på dette område.

Ad 8) Overvågning

Det er nødvendigt, at kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse i kommunen løbende vurderer, om det interne kontrolsystem fortsat er relevant og i stand til at håndtere nye risici.

Eksempel vedrørende overvågning:

Det er vigtigt at være opmærksom på, at der i disse år sker et holdningsmæssigt skred i mange kommuner med hensyn til håndtering af risici. Flere og flere indser, at der er et behov for at justere det interne kontrolsystem.

Værdibaseret ledelse har været her længe. "Vi skal lede gennem værdier og holdninger frem for gennem regler og kontroller". Samtidig presser nye teknologiske muligheder på og stiller "administrativ rationalitet" hårdt op over for de traditionelle 1:1-transaktionskontroller, som stadig findes i mange kommuner: Digitale indkøb, elektronisk bogføring og betaling af digitale fakturaer. Alt sammen godkendt i én og samme arbejdsgang og af samme person.

Flere og flere kommuner er – bl.a. på grund af det forannævnte – villige til at løbe større risici.

Begrebet "risikostyring" er kommet på dagsordenen. Måske lidt som et modeord, for kun ganske få, hvis overhovedet nogen, har fundet en brugbar model, som *i praksis* kan identificere, analysere og håndtere de utroligt mange risikofaktorer, som findes i den kommunale verden på en struktureret og sammenhængende måde. Teoretiske modeller er der nok af, men ikke praktiske modeller.

Risici skal – uanset modellernes utilstrækkelighed – styres og synliggøres på en både hensigtsmæssig og forsvarlig måde.

Endnu en god grund for ledelsen til at sætte emnet på dagsordenen sammen med revisor.

Tjekliste vedrørende overvågning

	Ledelsen	Revisor
Er det eksisterende kontrolsystem fortsat relevant? ■ Er der fx sket større ændringer i strategi, ledelse, mål e.l., som kunne begrunde en gennemgang af kontrolsystemet?	x	x
Er det eksisterende kontrolsystem i stand til at håndtere eventuelle nye risici?	x	x
Er der sikkerhed for, at de interne kontrolsystemer fungerer?	x	x
Såfremt revisor har givet anbefalinger omkring styrkelse af den interne kontrol – er disse anbefalinger gennemgået og diskuteret med revisor?	x	x

Den kommunale revisor vil ligeledes fokusere på disse løbende vurderinger. Revisor vil desuden selv vurdere relevansen af det interne kontrolsystem og vil have et stort potentiale for at rådgive herom.

Den kommunale revisor skal periodisk vurdere effektiviteten i de interne kontroller og komme med forslag til eventuelle forbedringer, og der bør derfor løbende være en **dialog** mellem revisor og kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse herom.

Som det også fremgår af omtalen af de 8 hovedelementer ovenfor, er revisors rolle meget forskellig i de forskellige led i den interne kontrol. Der er således også forskel på, hvor tæt en dialog der bør/skal være, og med hvilket formål dialogen mellem kommune og revisor skal føres.

I nogle tilfælde vil det være hensigtsmæssigt med en form for interviewguide og i andre en form for tjekliste, som kommunen kan krydse af for at sikre sig, at de har gjort sig de rigtige overvejelser. Som udgangspunkt kan de 8 faktorer i intern kontrol bruges som et redskab for kommunen, når den skal præstere god offentlig ledelse. Med dette ledelsesværktøj som udgangspunkt og fælles referenceramme kan der således dannes grobund for en god og nyttegivende dialog med revisor.

V. Afsluttende bemærkninger

Afslutningsvis skal det understreges, at en revision med høj kvalitet og maksimal værdi bedst kan blive tilvejebragt, når revisor, kommunalbestyrelsen og den administrative ledelse hver især lever op til deres ansvar og aktivt søger at arbejde sammen. Effektiv revision forudsætter, at parterne forstår hinandens roller og ansvar, og at forventningerne er afstemt.

Bilag 1. Arbejdsgruppens kommissorium og sammensætning

Arbejdsgruppen har haft følgende *kommissorium*:

“Udvalgsarbejdet har overordnet til formål at bidrage til maksimering af revisionens værdi blandt andet gennem styrkelse af forståelsen og samarbejdet mellem revisor og den reviderede enhed. Dette gøres gennem tilvejebringelse af inspiration til dialog mellem revisor og den politiske og administrative ledelse i de reviderede offentlige enheder. Inspirationen skal tage afsæt i eksempler og bedste praksis og resultere i praktiske forslag og anbefalinger.”

Medlemmerne af arbejdsgruppen har været:

Direktør Henning Jacobsen (Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962) (formand for arbejdsgruppen)

Statsautoriseret revisor Jørgen Valther Hansen (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer)

Chefrevisor Poul Schlosser (Kommunernes Revision)

Fuldmægtig Pia Jacobsen (Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune)

Chefkonsulent Yvan Pedersen (Rigsrevisionen) (sekretær for arbejdsgruppen)