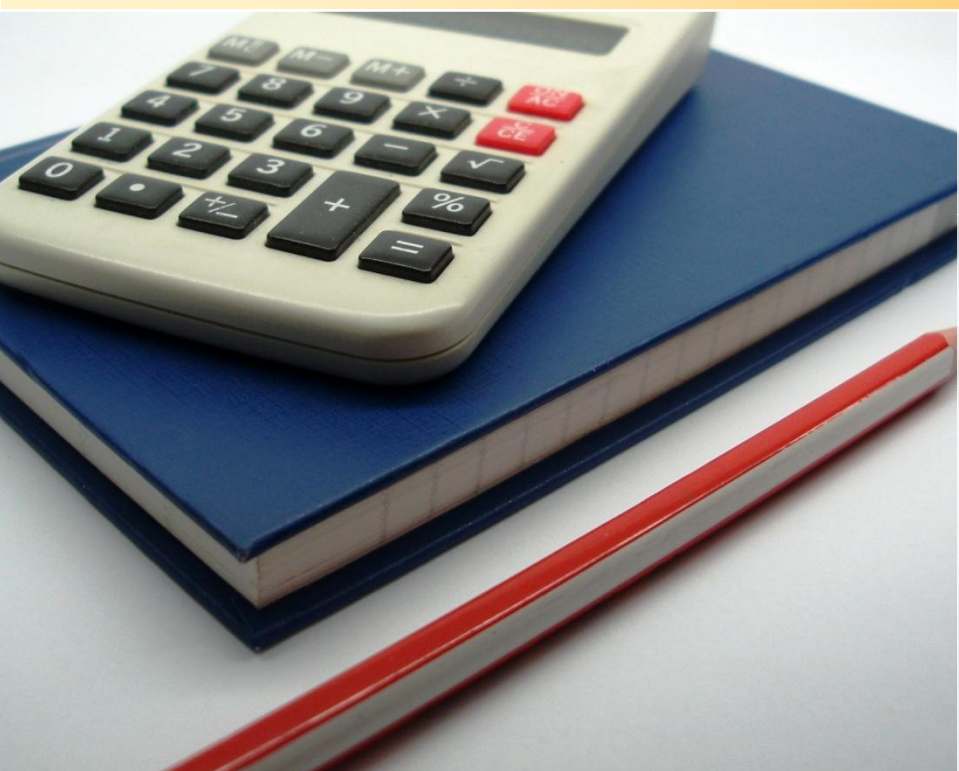


FORVALTNINGSREVISJON AV  
**BUDSJETTSTYRING**



BJERKREIM KOMMUNE  
FEBRUAR 2011



# INNHold

Denne rapportens målgrupper er kontrollutvalget, andre folkevalgte, formelt ansvarlige i administrasjonen og utførende fagfolk i administrasjon. Rapporten er et offentlig dokument og er tilgjengelig også for media og andre interesserte.

Behovene varierer, men her er en leserveiledning med to nivåer for hvor dypt rapporten kan behandles:

1. Innholdsfortegnelsen, sammendraget og rådmannens kommentarer
2. Hovedrapporten med innledning, fakta, vurderinger og anbefalinger, samt vedlegg

<b>Innhold</b> .....	<b>3</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>4</b>
<b>Rådmannens kommentar</b> .....	<b>7</b>
<b>Rapporten</b> .....	<b>8</b>
1.1 Innledning .....	9
1.1.1 Formål og problemstillinger .....	9
1.1.2 Revisjonskriterier og metode.....	9
1.2 Faktabeskrivelse.....	10
1.2.1 Kommunens budsjettoverskridelser .....	10
1.2.2 Bjerkreims rutiner i budsjettstyringen.....	11
1.3 Vurderinger og anbefalinger.....	18
<b>Vedlegg</b> .....	<b>21</b>

# SAMMENDRAG

Bakgrunnen for prosjektet følger av kommunens plan for forvaltningsrevisjon. Prosjektet retter fokuset mot økonomistyring (budsjettstyring). Prosjektets formål er å vurdere internkontroll og risikohåndtering knyttet til økonomistyring og overholdelse av vedtatte budsjetter. Fokus har vært på budsjettoverskridelser i driften, men vi har også sett noe på investeringer. Metodisk er det benyttet intervjuer, spørreskjema, rutinekartlegging og dokumentgransking.

Kommunen hadde budsjettoverskridelser i 2008. Ut fra regnskapstallene brukte kommunens virksomheter 2,1 millioner kroner mer enn det vedtatte budsjettet. I 2009 hadde kommunens virksomheter en besparelse på 1,3 millioner kroner. Det er store overskridelser i 2008 ved virksomhetene Vikeså skule og Pleie og omsorg. Totalt er beløpet på 4,4 millioner kroner. Det samme gjentar seg i 2009 med 3,7 millioner kroner. Pleie og omsorg står for det aller meste. Overskridelsene er i stor grad blitt dekket opp av besparelser ved andre virksomheter. Budsjettoverskridelser vil ellers for det meste skyldes overforbruk på lønnsområdet. For 2010 ser det ut til at avdelingene/virksomhetene i hovedsak vil holde seg innenfor driftsrammene. Men det blir enkelte overskridelser.

Nedenfor følger et sammenfattet svar på de enkelte problemstillinger.

## **Hvilke budsjetterings- og rapporteringsrutiner har kommunen etablert og hvordan praktiseres de?**

Administrativt foretas det løpende budsjettkontroll bl.a. med månedlige ledermøter i avdelingene. Budsjettkontroll - særlig av lønn og sykefravær - er et av temaene i disse ledermøtene. For den politiske budsjettkontrollen er det i kommunene vanlig med tertialrapportering som er lovreglens minstekrav. Bjerkreim har i tillegg rapportering til driftsutvalg og formannskap annen hver måned. Dette gir et enda større fokus på budsjettkontrollen og vil kunne være medvirkende til en bedre budsjettstyring.

Vi anser kommunens overordnede virkemidler i budsjettstyringen til å være gode og tilfredsstillende. De oppfyller lovreglene når det gjelder budsjettkontroll og rapportering. De følger også i stor grad det som er skissert om budsjettstyring etter COSO modellen (kommunens risikovurderinger omtales for seg nedenfor).

Vi bemerker imidlertid at lite av kommunens overordnede virkemidler i budsjettstyringen er nedtegnet skriftlig.

## **Hvilke risikovurderinger gjøres i kommunen og hvordan styres risiko?**

Det er ikke etablert formelle rutiner eller systemer for vurdering av risiko. Den enkelte leder vil likevel vurdere risiko som en integrert del av ledelse, styring og kontroll på egne ansvarsområder.

**Hvilke faktorer er avgjørende for budsjettoverholdelse i kommunen?**

Kvalitet på budsjettering, kvalitet på ledelsesmessig oppfølging og kontroll gjennom året vil alltid være viktige faktorer for budsjettoverholdelse. Budsjettdisiplin - med løpende oppfølging - må være til stede nedover i organisasjonen. Virksomhetslederne skal balansere ulike hensyn og påvirkninger - både fra folkevalgte, brukere, egne ansatte og andre. Her er det derfor viktig at kommunens sentrale ledelse har god dialog med virksomhetene og at sentrale budsjettstyringsrutiner ligger lett tilgjengelig på kommunens nettsider. Dette gjelder da også fullmakter for ansvar og myndighet. Et vesentlig forhold vil ellers være at virksomhetslederne har god kunnskap om driften og kan tilpasse denne til budsjettene.

**Hvordan kan kommunen identifisere nye og endrede risikoer?**

Det fokuseres på tett dialog mellom ytre enheter med innbyggerkontakt og sentraladministrasjon/toppledelse for å fange opp risiko knyttet til "tunge" brukersaker som krever store økonomiske og personellmessige ressurser. Store deler av kommunens virksomhet er dessuten lovregulert eller styrt via føringer fra Staten. Det er viktig at topledelse og stabsfunksjoner klarer å ha oversikt over endringer som får konsekvenser for kommunens virksomhet på kort og lengre sikt.

**Hvilke av disse risikoene er vurdert som vesentlige i forhold til måloppnåelsen?**

Kommunen er sårbar for fravær eller turnover i nøkkelposisjoner som besitter oversikt på statlige styringssignaler og disses konsekvenser for kommunens økonomiplan og budsjett og innsikt i lokale forhold. Det påpekes også at tunge brukersaker som kommunen ikke kan eller klarer å forutse normalt alltid vil føre til store avvik mellom regnskap og budsjett. Vi kan ellers nevne budsjettdisiplin og rolleforståelse.

**Hvordan kan kommunen etablere hensiktsmessige styrings- og kontrollmekanismer som balanserer risiko, kontroll og kost/nytte ved ulike tiltak og kontrollaktiviteter?**

Administrasjonen må i større grad skriftliggjøre og oppdatere eksisterende rutiner som så innføres i hele organisasjonen. Skriftlige rutiner vil for eksempel kunne knyttes til krav om internkontroll og budsjettkontroll, reduksjon i handlefrihet for omdisponeringer i eget budsjett og begrensninger for innkjøp knyttet til beløpsgrenser. Skriftlige rutiner som blir kommunisert og fulgt opp kan gi mer lik kontroll med hele virksomheten og organisasjonen blir mindre sårbar for endringer knyttet til ledelse og nøkkelpersonell. Styrings- og kontrollmekanismene må settes inn i de delene av organisasjonen som har størst andel av kommunens budsjett og størst betydning for det samlede resultatet for kommunen.

Vi tar med at dette arbeidet bør være knyttet til å utvikle rutiner og prosesser som skal være felles og standardisert - på vesentlige risikoområder og i et omfang og detaljeringsnivå som det er realistisk å etterleve. Arbeidet vil da være en utfordring prioriteringsmessig da den kommunale drift er så omfattende og full av forskjellige regelverk.

### **Hvordan kan kommunen vite at disse styrings- og kontrollmekanismene fungerer effektivt og som fortutsatt?**

Kommunen sier at det er vanskelig å vite om styrings- og kontrollmekanismer fungerer optimalt før de er innført og praktisert over tid i hele organisasjonen. Rådmannen bemerker likevel at deres oppfølging av sykefravær er viktig da det viser seg at enheter med lavt korttidsfravær klarer seg bra når en ser på regnskapet for lønn opp mot budsjettet.

### **Oppsummering og anbefaling**

Kommunens overordnede virkemidler i budsjettstyringen er gode og tilfredsstillende. Intern kontroll er vesentlig forbedret de siste år med innføring av nytt økonomisystem, lønns- og personalsystem og system for elektronisk fakturabehandling samt fagsystemer. Kommunen bør imidlertid sette enda mer fokus på budsjettstyring og risikovurderinger, særlig med henblikk på å skriftliggjøre og oppdatere eksisterende rutiner. Utvikling og formalisering av kommunens styringssystem er et omfattende arbeid. Det vil derfor ta noe tid før alt dette vil være på plass. Det kan i denne forbindelse vurderes å trekke inn erfaringer fra andre kommuner.

# RÅDMANNENS KOMMENTAR

*Vi mottok rådmannens kommentarer 11.02.11.*

Bjerkreim kommune har i dag flere rutiner for budsjettstyring. Noen av dem er formalisert og skriftlig nedtegnet. Kommunen har en stor oppgave foran seg på dette området med å utarbeide skriftlige rutiner og innføre dem i organisasjonen, spesielt med tanke på dokumentasjon. Arbeid med internkontroll og styringssystemer omfatter langt flere forhold enn dem som vanligvis hører inn under økonomiområdet. Kommunen har de siste par årene gjort store endringer i sine IKT-systemer for økonomi, lønn og personal som letter styringen av ressursene i kommunen. Eksempelvis har pleie- og omsorg fått et elektronisk turnussystem som denne tjenesten har manglet. Dette systemet er knyttet opp til personal- og lønnsystemet. Pleie- og omsorg kan på denne måten se hva turnus koster før den iverksettes og enkelt gjøre endringer i den uten å måtte bruke flere dager med manuelt arbeid. Dette gir en helt annen oversikt og kontroll over store personellressurser. Innføring av nye elektroniske styringssystemer fører i stor grad til gjennomgang og rydding i rutiner, arbeidsprosesser og skriftliggjøring av disse. Det ligger mye opplæring av nøkkelpersonell i virksomhetene knyttet til innføring av nye systemer.

Generelt vil rådmannen trekke fram at budsjettdisiplinen i de mange enhetene i Bjerkreim er god. Merforbruk skyldes ofte "tyngre" brukersaker knyttet til barnevern, sosialhjelp, skole eller pleie- og omsorg. Som oftest har den enkelte leder god oversikt over hvem disse brukerne er. I mange tilfeller styrer lover med forskrifter, faglige anbefalinger, tilgang til ansatte med rett kompetanse m.v. tjenestetilbudet til disse brukerne.

Administrasjonen i Bjerkreim vil fortløpende arbeide med å skriftliggjøre rutiner for budsjettstyring og styring av andre forhold som påvirker måloppnåelsen i kommunen. I 2011 vil kommunen arbeide spesielt med innkjøpsområdet. Det er vanskelig å fastslå når rutinearbeidet i hovedtrekk er fullført. Dette avhenger i stor grad av ledig administrativ kapasitet i organisasjonen.

# RAPPORTEN



# 1.1 INNLEDNING

## 1.1.1 FORMÅL OG PROBLEMSTILLINGER

Bakgrunnen for prosjektet følger av kommunens plan for forvaltningsrevisjon. I planen er det prioritert et prosjekt om kommunens styringssystem. Prosjektet retter fokuset mot økonomistyring (budsjettstyring).<sup>1</sup> Risiko for mangelfull budsjettoverholdelse (både innenfor drift og investering) og internkontroll i den sammenheng er søkt identifisert.

Mandat for gjennomføring av prosjektet ble vedtatt av kontrollutvalget i møte 12.04.10.

Prosjektets formål er å vurdere internkontroll og risikohåndtering knyttet til økonomistyring og overholdelse av vedtatte budsjetter.

Det fremgår av kontrollutvalgets bestilling at følgende problemstillinger skal besvares:

- Hvilke budsjetterings- og rapporteringsrutiner har kommunen etablert og hvordan praktiseres de?
- Hvilke risikovurderinger gjøres i kommunen og hvordan styres risiko?

## 1.1.2 REVISJONSKRITERIER OG METODE

Revisjonskriteriene er krav eller forventninger som brukes for å vurdere funnene i undersøkelsene. Revisjonskriteriene skal være begrunnet i, eller utledet av, autoritative kilder innenfor det reviderte området, f.eks. lovverk og politiske vedtak. I dette prosjektet er følgende kriteriegrunnlag anvendt:

- Lover og forskrifter knyttet til økonomiområdet
- God praksis for risikostyring og internkontroll
- Reelle hensyn

Metodisk er det benyttet intervjuer, spørreskjemaer og dokumentgransking. En nærmere omtale av kriterier, metode og kildehenvisninger ligger i rapportens [vedlegg](#).

Vår samlede vurdering er at metodebruk og kildetilfang har gitt et tilstrekkelig grunnlag til å besvare prosjektets formål og de problemstillinger kontrollutvalget vedtok.

---

<sup>1</sup> I kontrollutvalgets møte 16.11.09 ble det nevnt flere områder for en ønsket nærmere gjennomgang. Dette gjaldt rutiner for rapportering fra lederne til rådmannen, informasjonsflyt generelt, rutinebeskrivelser og etterleving av disse samt prosedyrer og prosesser for øvrig. I prosjektmandat forelagt kontrollutvalget 12.04.10 ble det foreslått en avgrensning ("spissing") av det området vi skulle se nærmere på. Dette ble vedtatt av kontrollutvalget.

## 1.2 FAKTABESKRIVELSE

### 1.2.1 KOMMUNENS BUDSJETTOVERSKRIDELSER<sup>2</sup>

Kommunen hadde budsjettoverskridelser i 2008. Ut fra regnskapstallene brukte kommunens virksomheter 2,1 millioner kroner mer enn det vedtatte budsjettet. I 2009 hadde kommunens virksomheter en besparelse på 1,3 millioner kroner. I tabellen nedenfor er det listet opp regnskap og budsjett for de største virksomhetene. Totalt er for samtlige virksomheter i kommunen. Vi har i tabell V3 i vedlegg listet opp alle virksomhetene.

**Tabell 1 Oversikt over kommunens drift 2008-2010 Kilde: Kommunens regnskapsrapporter**

Ansvar	R 2008	B 2008	R 2009	B 2009	R 2010	B 2010
Økonomi	4 263	4 875	4 406	5 651	5 176	4 916
Oppvekst	2 482	3 037	2 965	3 827	1 421	4 308
Vikeså skule	<b>21 103</b>	<b>20 197</b>	<b>23 148</b>	<b>22 673</b>	15 069	23 165
Bjerkreim skule	8 919	8 908	9 621	9 374	6 629	9 953
Helse	3 681	3 558	3 759	3 999	1 673	3 956
Pleie og omsorg	<b>29 535</b>	<b>26 054</b>	<b>36 478</b>	<b>33 271</b>	19 681	27 774
Pleie og omsorg 2					4 350	5 879
LMT	3 850	3 745	4 158	4 219	2 806	4 252
<b>Totalt</b>	<b>101 227</b>	<b>99 083</b>	<b>109 752</b>	<b>111 023</b>	<b>68 755</b>	<b>114 044</b>
<b>Overskridelse</b>		<b>2 144</b>		<b>-1 271</b>		

**Merknad:** Regnskapstall for 2010 er pr. 2. tertial (dvs. januar- august 2010)

Vi har uthevet tallene der hvor overskridelsene i hovedsak fremkommer. Det er store overskridelser i 2008 ved virksomhetene Vikeså skule og Pleie og omsorg. Totalt er beløpet på 4,4 millioner kroner. Det samme gjentar seg i 2009 med 3,7 millioner kroner. Pleie og omsorg står for det aller meste. Overskridelsene er i stor grad blitt dekket opp av besparelser ved andre virksomheter. Budsjettoverskridelser vil ellers for det meste skyldes overforbruk på lønnsområdet. Hvilke virksomheter som har stått for besparelsene vil fremkomme av tabell V3 i vedlegg.

I kommunens årsmelding for 2008 er det listet opp årsakene til budsjettoverskridelsene. For Vikeså skule skyldes dette i stor utstrekning vikarutgifter, redusert leseplikt for seniorlærere og nødvendig bemanning til elever med store adferdsvansker. For Pleie og omsorg nevnes spesielt utgifter i tilknytning til ressurskrevende brukere. I kommunens årsmelding for 2009 står det at overskridelsene for Vikeså skule skyldes ekstra midler til oppfølging av enkeltelever. For Pleie og omsorg står det at overskridelsene

<sup>2</sup> For nærmere informasjon om kommunens regnskapssituasjon 2008-2010 kan vi vise til vedlegg. Vi har der også tatt med litt informasjon om kommunens årsbudsjett 2011.

mest er relatert til ressurskrevende brukere.<sup>3</sup> Overforbruket har sammenheng med at brukerbetalingen viser et underskudd, og at budsjettet var underbudsjettet. Rådmannen presiserer at denne brukeren kostet kommunen flere millioner kroner i året, også etter at statlige refusjonsordninger for ressurskrevende brukere er trukket fra. Kommunen hadde ingen/svært liten mulighet til å styre tilbudet til denne brukeren med utgangspunkt i brukerens situasjon, lovverket knyttet til brukere med slike hjelpebehov og statlige ordninger for refusjoner.

Tallene for 2010 er pr. 2. tertialrapport 2010 (status etter de første 8 måneder i året), mens budsjettet gjelder hele året. Pr. 2. tertialrapport 2010 er det utgiftsført 60 % av årsbudsjettet. Dette kan anses som et ganske lavt tall. For 2010 ser det ellers ut til at avdelingene/virkomhetene i hovedsak vil holde seg innenfor driftsrammene, men det blir enkelte overskridelser. Vi har for dette forholdet vært i kontakt med kommunens økonomisjef senest 07.02.11.

Når det gjelder regnskapet for økonomiansvaret i 2009 og 2010, bemerker rådmannen at det må tas med at utgifter til innføring av eiendomsskatt, herunder taksering, var budsjettet i 2009, men først ble utført i 2010 fordi kommunen ikke hadde kapasitet til å få innført eiendomsskatt i 2009. Utgifter til taksering utgjorde anslagsvis 1 million kroner og forklarer i stor grad mindreforbruk i 2009 og tilsvarende merforbruk i 2010 på dette ansvarsområdet.

Investeringer vil gjerne kunne gå over flere år. I 2008 ble det utgiftsført 23,2 millioner kroner av et budsjett på 11,6 millioner kroner. I 2009 var situasjonen motsatt. Det ble da utgiftsført 25,2 millioner kroner av et budsjett på 35,9 millioner kroner. Samlet for årene 2008 og 2009 er det investert omtrent som budsjettet. For 2010 er det budsjettet med ca 22 millioner kroner. Det er ved utgangen av august 2010 utgiftsført ca 10 millioner kroner. For investeringer vil det for øvrig være mer interessant å se på forholdet mellom vedtatt budsjett og regnskapet for hvert enkelt investeringsprosjekt. Det er her det vises om investeringskalkylene som ligger til grunn for budsjettet og økonomiplanen holder i praksis.

## **1.2.2 BJERKREIMS RUTINER I BUDSJETTSTYRINGEN**

De budsjetterings- og rapporteringsrutiner som kommunen har etablert og praktiserer vil være en viktig del av budsjettstyringen. Rutinene vil dessuten inneholde ulike typer av risikovurderinger knyttet til budsjettering og rapportering av kommunens drift.

---

<sup>3</sup> Dette gjelder omsorgstjenesten IBO (nå skilt ut som Pleie og omsorg 2). IBO er Interkommunalt bofellesskap i Egersund. Overskridelsene gjelder en bruker hvor utgiftene eksploderte. Kommunen har fra 2010 skilt dette ut for å lokalisere utgiftene og for at utgifter her ikke skulle influere på resten av Pleie- og omsorg.

Kommunene vil som oftest behandle økonomiplanen samtidig med årsbudsjett. Dette gjør også Bjerkreim. Årsbudsjettet er da første år i den fire-årige økonomiplanen. Økonomiplanen rulleres på denne måten hvert år ved behandlingen av årsbudsjettet. Vi ser i det følgende ikke nærmere på økonomiplanen. Vi anser risiko for mangelfull budsjettoverholdelse og internkontroll mest relevant ved budsjettstyringen gjennom året. Det fokuseres mest på driften da det er denne som direkte gjelder tjenestetilbudet. Dette er vanlig i kommunene og gjøres også av Bjerkreim.

### 1.2.2.1 OVERORDNEDE VIRKEMIDLER I BUDSJETTSTYRINGEN

I tabellene nedenfor er det skissert kommunens rutiner for årsbudsjett og for budsjettkontroll og rapportering. Det lovmessige utgangspunktet for kommunene er at det legges opp til et fullstendig og realistisk budsjett for kommunen og avdelingene/virksomhetene. Det vises til kommunelovens § 46. Budsjettkontroll og rapportering følger av kommunelovens § 47 og den kommunale regnskapsforskriftens § 10.

#### RUTINE FOR ÅRSBUDSJETT

**Tabell 2 Rutine for årsbudsjett (rutine iht. kommunen 19.01.11)**

- Det tas utgangspunkt i:
  - Foreliggende økonomiplan (endringer i tiltak, investeringer mv)
  - Budsjett for fjoråret (det sist justerte budsjettet)
  - Regnskapet for foregående år med årsmelding
- Det legges på antatte økninger i skatter, rammetilskudd, priser og lønninger mv (ut fra kommuneproposisjonen som kommer hver mai)
- Forhold mht arbeidsledighet, sosialhjelp, barnevern, ressurskrevende brukere mv vurderes
- Det avholdes orienteringsmøte med kommunestyret i juni om høstens økonomiplan og budsjettarbeid
- Lønnsutgifter spesielt (driften består for det meste av lønnsutgifter)
  - Endringer i stillinger blir lagt til
  - Det brukes ikke standardiserte beregningsmåter ved budsjettinnspill fra avdelingene/virksomhetene (eksempelvis detaljerte modeller vha regneark e.l.)
- De detaljerte budsjettforslagene lages av virksomhetene med utgangspunkt i foreløpige rammer gitt av økonomisjefen og legges fram for rådmannen.
  - Behov for økte rammer eller spesielle forhold enten når det gjelder drift eller investering må sendes til rådmannen innen en gitt frist som forslag til nye tiltak. Normalt har virksomhetene frist til å levere forslag til nye tiltak enten drift eller investeringer innen 1. oktober hvert år.
  - Rådmannen, kommunalsjefene og økonomisjefen benytter oktober til å utarbeide rådmannens forslag til økonomiplan og budsjett.
  - De detaljerte budsjettforslagene fra virksomhetene er som regel for høye slik at de må justeres ned. Dette arbeidet gjøres av rådmannen i samarbeid med kommunalsjefene og økonomisjef. Budsjettene er totalt netto pr virksomhet.
- Budsjettforslag fra rådmannen (økonomiplan med årsbudsjett) til politisk behandling
  - Rådmannen og økonomisjefen overleverer og presenterer rådmannens forslag til økonomiplan og årsbudsjett overfor kommunestyret vanligvis om kvelden første mandagen i november hvert år
  - Budsjettforslaget behandles av formannskapet og kommunestyret
  - Endelig vedtak foretas av kommunestyret (rundt medio desember)

---

**RUTINE FOR BUDSJETTKONTROLL OG RAPPORTERING**


---

**Tabell 3 Rutine for budsjettkontroll og rapportering (rutine iht. kommunen 19.01.11)**

- Tertialrapportering (regnskapsrapporter) mht budsjettkontroll
  - Rapportering til formannskapet og kommunestyret
  - Her vurderes status før ev. tiltak for å endre/styrke budsjettet (gjelder både driften herunder lønn og investeringer)
  - Avdelingene/virksomhetene kommenterer ved større overforbruk (ev. tiltak kan da settes inn; innkjøpsstopp, ansettelsesstopp osv.)
  - Orienteringssak når det ikke anses nødvendig med tiltak for å endre/styrke budsjettet
- Endelig budsjettkontroll foretas ved årsavslutningen (kommenteres i kommunens årsmelding)
- Rapportering av budsjettkontroller håndteres og utarbeides hovedsakelig av rådmann og økonomisjef, men hvor avvik vurderes i samarbeid med kommunalsjefene
- Formannskapet får en budsjett rapport på kommunens ulike budsjettansvar og oversikt over sykefravær ca. hver 6 uke.
- Avdelingene har månedlige ledermøter
  - Med bl.a. budsjettkontroll nettorammer, lønn og sykefravær
  - Rådmannens ledergruppe går gjennom regnskapet på overordnet nivå og oversikt over sykefravær for hele kommunen (normalt midt i måneden etter at lønn er kjørt)
- Lønnsutgifter spesielt
  - Lønnsutgifter og oversikt over sykefravær følges opp månedlig både sentralt for kommunen og ute i avdelingene/virksomhetene
  - Variabel lønn registreres løpende (den påfølgende måned etter at arbeidet er utført)

### 1.2.2.2 NÆRMERE OM KOMMUNENS BUDSJETTERING, BUDSJETTKONTROLL OG RAPPORTERING

---

#### KOMMENTARER FRA VÅR REGNSKAPSREVISJON (ÅRSOPPGJØRET)

---

Vi skriver en del om kommunens internkontroll i våre årsoppgjørnotater (dette gjelder internkontroll **generelt**). For 2009 skrev vi bl.a. følgende:

- Den administrative kontrollen bør utvikles. Det pekes særlig på behovet for å foreta risikovurderinger og viktigheten av å dokumentere kontrollsystemet.<sup>4</sup>
- Det er ingen fullstendig dokumentasjon av kommunens ulike kontrollrutiner.
- Organisasjon, roller, fullmakter og overgripende rutinebeskrivelser bør ajourføres og gjøres lett tilgjengelig i håndbøker.
- Vi vil likevel påpeke at det er oversiktlige forhold i Bjerkreim og god lederovervåkning, slik at den interne kontroll i praksis vurderes som tilfredsstillende.

---

<sup>4</sup> Dette er en generell anbefaling for kommunene som også er aktuell for Bjerkreim. Vi viser til KRD sin rapport (2009): "85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane".

---

**KOMMENTARER FRA PwC RAPPORTEN OM BJERKREIM (2009)**

---

PwC gjennomførte case-studier av fem utvalgte kommuner i 2009. Dette gjaldt internkontroll **generelt**. Bjerkreim var en av de fem kommunene. PwC fremhever at kommunen i stor grad baserer seg på uformell kontroll. Dokumenter som beskriver roller og ansvar, prosesser, rutiner finnes i liten grad. Hovedverktøyene i rådmannens virksomhetsstyring er tradisjonell økonomistyring og dag-til-dag lederoppfølging. PwC sin vurdering er at kommunen bør starte et systematisk arbeid med å formalisere, og derigjennom styrke, internkontrollen. Vi har tatt med mer informasjon om PwC rapporten i vedlegg.

---

**ØKONOMIHÅNDBOK, RETNINGSLINJER OG RUTINER**

---

Kommunen har ikke en oppdatert økonomihåndbok. I en slik håndbok vil det være naturlig å ta med retningslinjer og rutiner som gjelder budsjettering, budsjettkontroll og rapportering. Kommunen vil som et utgangspunkt følge lover og forskrifter som gjelder budsjettering, budsjettkontroll og rapportering.

**Rådmannen har ellers følgende kommentarer:**

*"Kommunen har ikke oppdaterte skriftlige retningslinjer og rutiner. Dette skyldes at kommunen relativt nylig har innført et nytt økonomisystem herunder nytt lønns- og personalsystem og system for elektronisk fakturabehandling. I forbindelse med det omfattende arbeidet med å skifte ut det gamle økonomisystemet har det blitt foretatt "rydding" og oppdatering av flere rutiner, eksempelvis knyttet til lønn og sykefraværsregistrering. Det er sterkt ønskelig å få avsatt tid til å oppdatere kommunens økonomihåndbok, men personellressursene strekker ofte ikke til eller må omprioriteres. Administrasjonen hadde ikke kapasitet til å oppdatere økonomihåndboka i fjor ettersom blant annet innføring av eiendomskatt på alle bolighus og fritidsboliger i Bjerkreim i 2010 var svært arbeidskrevende. Samtidig vedtok kommunestyret rulling av kommunen sitt finansreglement første halvår 2010, jf. lovkraft."*

*Bjerkreim kommune er en liten kommune med en liten administrasjon og en oversiktlig organisasjon. Det er korte kontakt- og rapporteringskanaler mellom virksomheter og sentralledet ved kommunalsjefer og rådmann/økonomisjef. Generelt er det god budsjett disiplin i de enkelte virksomhetene. Som oftest oppstår det merforbruk i forhold til budsjettet i forhold til konkrete brukersaker knyttet til skoler, sosial-, barnevern eller pleie- og omsorg. Dette er ofte lovpålagte tjenester som det er vanskelig å unngå at kommunen pådrar seg utgifter til dersom behovet først er dokumentert. Eventuelle nye større brukersaker i løpet av året blir fortløpende tatt opp i ledermøter 1-2 ganger per måned. Manglende skriftlige rutiner knyttet til budsjettering og rapportering blir delvis kompensert av tett kontakt mellom de ulike nivåene i organisasjonen. Både rådmann og økonomisjef har mer enn 10 års erfaring med økonomiplan- og budsjettprosesser fra kommuner på Bjerkreims størrelse. Dette preger til en viss grad arbeidet med økonomiplan- og budsjettprosessene.*

*Bjerkreim kommune har i mange år hatt en stram og nøktern økonomi (minsteinntektskommune). Både folkevalgte og administrasjonen har forholdt seg til denne situasjonen både når nye drifts- eller investeringstiltak skal vurderes i økonomiplan /budsjettsammenheng eller ved be-*

handling av årsregnskap og årsmelding. Bjerkreim har relativt lite lånegjeld sammenlignet med andre kommuner (spesielt dersom selvkost-områdene trekkes ut og det tas hensyn til kommunens ansvarlige lån i kraftselskaper). Likevel er politikerne svært bevisste på å holde lånegjelda nede slik at drifta ikke belastes unødig. Det er ingen tradisjon verken hos administrasjonen eller politikerne til å falle for fristelsen til å justere skatteanslag og lignende for å få "endene til å møtes".

Bjerkreim har innført nye dataverktøy som bidrar til langt bedre muligheter til å føre kontroll og oversikt over økonomien i virksomhetene og personellsituasjonen. Revisjonen fokuserer mye på lønnsutgiftene til kommunen og kontroll av disse. Rådmannen og økonomisjefen vil henlede oppmerksomheten mot at sykefraværet i kommunen er svært viktig når en skal ha kontroll over lønnsutgiftene. For eksempel vil et høyt korttidsfravær ofte generere vikarbehov som enten må løses med vikarer eller dyre overtidsløsninger eller bortfall av tjenester (dårlig måloppnåelse). Bjerkreim kommune har et svært lavt sykefravær, både korttids- og langtidsfravær. I store deler av 2010 var det samlede sykefraværet for alle kommunens enheter rundt 3 %. Korttidsfraværet er som oftest alltid under 2 %, inkludert pleie- og omsorg og barnehagene. Mange norske kommuner er svært fornøyde, dersom de har under 6-7 % sykefravær samlet for kommunen."

#### Rådmannen tar til slutt med en oversikt over retningslinjer og rutiner:

<b>Tabell 4 Oversikt over retningslinjer og rutiner</b>
<p><u>Overordnet regelverk</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kommuneloven med forskrifter</li> <li>• Ikke oppdatert økonomihåndbok</li> <li>• Finansreglement for Bjerkreim kommune</li> </ul> <p><u>Rapportering til folkevalgte:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Årsregnskap og årsmelding</li> <li>• Tertialrapportering</li> <li>• Rapportering til formannskap og driftsutvalg ca. annenhver måned</li> </ul> <p><u>Rapportering i toppledelsen (rådmannens ledergruppe)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Månedlig gjennomgang av regnskap for alle ansvar i kommunen (1 side) og sykefravær siste måned (1 side) - midten av hver måned.</li> </ul>

### 1.2.2.3 KOMMUNENS VURDERING AV RISIKOER I BUDSJETTSTYRINGEN

De problemstillinger (spørsmål) som gjelder kommunens egen vurdering av risikoer i budsjettstyringen er blitt stilt til kommunens ledergruppe.<sup>5</sup>

<b>Tabell 5 Kommunens egen vurdering av risikoer i budsjettstyringen</b>	
<b>Spørsmål</b>	<b>Svar fra kommunen</b>
Hvilke risikovurderinger gjøres i kommunen og hvordan styres risiko?	Vurdering av risiko i tilknytning til ulike sider ved kommunens virksomhet er en del av ledelsesfunksjonen i den enkelte enhet i kommunen og for toppledelsen i kommunen. Den enkelte budsjettansvarlig gjør sine vurderinger innenfor sitt område og disse avbøtes med tiltak. Bjerkreim kommune har ikke et formalisert, skriftlig helhetlig system for å vurdere og styre risiko i organisasjonen.
Hvilke faktorer er avgjørende for budsjettoverholdelse i kommunen?	Den enkelte leders oversikt over egen virksomhet, herunder behov hos tjenestemottakere og sammensetning av ansatte. Tilstrekkelig oversikt krever kompetanse, kontinuitet i ledelsesfunksjonen og tilstrekkelig tidsressurs til å skaffe informasjon, føre kontroll og tilpasse aktiviteten innenfor gitte rammer. Mange av tjenestene som kommunen yter er sterkt lovregulerte med klare rettigheter til brukerne, eksempelvis innen pleie- og omsorg, sosial, barnevern m.v. Innenfor disse tjenestene vil det i en del tilfeller være begrenset rom for argumentasjon om å tilpasse den enkelte brukers tjenestetilbud til vedtatte budsjettammer.
Hvordan kan kommunen identifisere nye og endrede risikoer?	Gjennom tett dialog mellom ytre enheter med innbyggerkontakt og sentraladministrasjon/toppleidelse er det mulig å fange opp risiko knyttet til "tunge" brukersaker som krever store økonomiske og personellmessige ressurser. Store deler av kommunens virksomhet er lovregulert eller styrt via føringer fra Staten. Det er viktig at toppledelse og stabsfunksjoner klarer å ha oversikt over endringer som får konsekvenser for kommunens virksomhet på kort og lengre sikt. Gjennomlesning av lovforslag, rundskriv, statsbudsjett, internettøk, kurs/konferanser er aktuelle kilder for slik informasjon.
Hvilke av disse risikoene er vurdert som vesentlige i forhold til måloppnåelsen?	Det er krevende for en liten administrasjon å ha tilstrekkelig kompetanse og tid til å være oppdatert på alle styringssignaler og disses konsekvenser for kommunens økonomiplan og budsjett, eksempelvis omleggingen av finansieringen av barnehagene ved innlemming av statstilskuddet i rammeoverføringene. Kommunen er sårbar for fravær eller turnover i nøkkelposisjoner som besitter slik oversikt og innsikt i lokale forhold. Det er ønskelig at minst 2 ansatte i organisasjonen har nødvendig innsikt i de samme forholdene, men i praksis er ikke dette like enkelt å få til. Tunge brukersaker som kommunen ikke kan eller klarer å forutse vil normalt alltid føre til store avvik mellom regnskap og budsjett. Større innkjøp knyttet til investeringer kan feilvurderes når det gjelder valg av løsningsalternativ, utarbeidelse av investeringskalkyler, framdrift og driftsmessige konsekvenser i investeringens levetid. Eventuelle feil knyttet til større investeringer er vanskelig eller dyrt å rette opp i ettertid.

<sup>5</sup> Spørsmål om kommunens risikovurderinger i budsjettstyringen har blitt stilt til rådmann, økonomisjef, kommunalsjef og personalsjef. Vi fikk et samlet svar (svar av 04.02.11). Vi har i våre spørsmål til kommunen tatt utgangspunkt i COSO ERM (se figur V1 i vedlegg). Anvendt dimensjon er de overskrifter som framgår av fremre side av kublen. Det er ikke gjort forsøk på å skille mellom organisatoriske nivåer i kommunen (høyre side) eller de formålsorienterte (toppen). Dette ville ha medført ytterligere spørsmål.



**Tabell 5 (fortsatt) Kommunens egen vurdering av risikoer i budsjettstyringen**

Spørsmål	Svar fra kommunen
<p>Hvordan kan kommunen etablere hensiktsmessige styrings- og kontrollmekanismer som balanserer risiko, kontroll og kost/nytte ved ulike tiltak og kontrollaktiviteter?</p>	<p>Kommunen blir delvis styrt via uformell kontroll og delvis gjennom kontroll av økonomi og personellmessige ressurser (sykefravær). Administrasjonen må i større grad skriftliggjøre og oppdatere eksisterende rutiner som så innføres i hele organisasjonen. Skriftlige rutiner vil for eksempel kunne knyttes til krav om internkontroll og budsjettkontroll, reduksjon i handlefrihet for omdisponeringer i eget budsjett og begrensninger for innkjøp knyttet til beløpsgrenser. Skriftlige rutiner som blir kommunisert og fulgt opp kan gi mer lik kontroll med hele virksomheten og organisasjonen blir mindre sårbar for endringer knyttet til ledelse og nøkkelpersonell. Styrings- og kontrollmekanismene må settes inn i de delene av organisasjonen som har størst andel av kommunens budsjett og størst betydning for det samlede resultatet for kommunen. I dette ligger en viss faglig vurdering av hvor i organisasjonen det er viktig med spesielt god kontroll over ressursbruken. Eksempelvis er det langt mer alvorlig for kommunen om pleie- og omsorg med budsjett ca. 30 millioner kroner har et merforbruk på 5 % kontra et tilsvarende merforbruk på biblioteket med budsjetttramme under 1 million kroner. En stor del av kommunens budsjett er knyttet opp til lønn og sosiale kostnader. Det er viktig å følge opp at personellressursene i kommunen utnyttes optimalt ved for eksempel at det fokuseres på et godt arbeidsmiljø med et lavt korttidsykefravær.</p>
<p>Hvordan kan kommunen vite at disse styrings- og kontrollmekanismene fungerer effektivt og som fortutsatt?</p>	<p>Det er vanskelig å vite om styrings- og kontrollmekanismer fungerer optimalt før de er innført og praktisert over tid i hele organisasjonen. Imidlertid mener rådmannen at tett oppfølging av sykefravær og månedlig rapportering av sykefravær, spesielt med fokus på korttidsfravær har en tett kobling til bruken av vikarer, overtid m.v. Enheter med lavt korttidsfravær klarer seg ofte bra når en ser regnskapet for lønn m.v. opp mot budsjettet. Styring gjennom IKT-baserte systemer som styrer handlingsalternativer gjennom enkle, men presise regler som må følges, eksempelvis innføring av e-handel med kobling til økonomisystemet kan være effektivt i fremtiden.</p>

## 1.3 VURDERINGER OG ANBEFALINGER

Nedenfor følger vår vurdering av kommunens økonomistyring (budsjettstyring). Problemstillingene er til dels av beskrivende karakter av hva kommunen selv gjør i budsjettstyringen og med risikovurderinger.

Kommunen hadde budsjettoverskridelser i 2008. Ut fra regnskapstallene brukte kommunens virksomheter 2,1 millioner kroner mer enn det vedtatte budsjettet. I 2009 hadde kommunens virksomheter en besparelse på 1,3 millioner kroner. Det er store overskridelser i 2008 ved virksomhetene Vikeså skule og Pleie og omsorg. Totalt er beløpet på 4,4 millioner kroner. Det samme gjentar seg i 2009 med 3,7 millioner kroner. Pleie og omsorg står for det aller meste. Overskridelsene er i stor grad blitt dekket opp av besparelser ved andre virksomheter. Budsjettoverskridelser vil ellers for det meste skyldes overforbruk på lønnsområdet. For 2010 ser det ut til at avdelingene/virksomhetene i hovedsak vil holde seg innenfor driftsrammen. Men det blir enkelte overskridelser.

### **Hvilke budsjetterings- og rapporteringsrutiner har kommunen etablert og hvordan praktiseres de?**

Dette spørsmålet gjelder de overordnede virkemidlene i budsjettstyringen (budsjettering, budsjettkontroll og rapportering).

Administrativt foretas det løpende budsjettkontroll bl.a. med månedlige ledermøter i avdelingene. Budsjettkontroll - særlig av lønn og sykefravær - er et av temaene i disse ledermøtene. For den politiske budsjettkontrollen er det i kommunene vanlig med tertiær rapportering som er lovreglens minstekrav. Bjerkreim har i tillegg rapportering til driftsutvalg og formannskap annen hver måned. Dette gir et enda større fokus på budsjettkontrollen og vil kunne være medvirkende til en bedre budsjettstyring.

Vi anser kommunens overordnede virkemidler i budsjettstyringen til å være gode og tilfredsstillende. De oppfyller lovreglene når det gjelder budsjettkontroll og rapportering. De følger også i stor grad det som er skissert om budsjettstyring etter COSO modellen (kommunens risikovurderinger omtales for seg nedenfor).

Vi bemerker imidlertid at lite av kommunens overordnede virkemidler i budsjettstyringen er nedtegnet skriftlig.

### **Hvilke risikovurderinger gjøres i kommunen og hvordan styres risiko?**

Det er ikke etablert formelle rutiner eller systemer for vurdering av risiko. Den enkelte leder vil likevel vurdere risiko som en integrert del av ledelse, styring og kontroll på egne ansvarsområder.

Problemstillingen er i det videre delt opp i fem deler (problemstillinger). For disse problemstillingene har vi ikke særlig konkrete revisjonskriterier. Budsjetstyring etter COSO modellen gir et teoretisk/praktisk utgangspunkt, men gjelder ved denne forvaltningsrevisjonen mest de overordnede virkemidler i budsjettstyringen (hvor også enkelte risikovurderinger vil måtte være inkludert).

I det nedenstående tar vi utgangspunkt i det kommunen **selv** sier (jf. tabell 5 i faktadelen). Vi tar også med enkelte generelle betraktninger til problemstillingene. Merk at det for noen av problemstillingene kan være mange mulige betraktninger. Vi har avgrenset dette til det som synes mest opplagt.

### **Hvilke faktorer er avgjørende for budsjettoverholdelse i kommunen?**

Kommunen trekker fram den enkelte leders oversikt over egen virksomhet, herunder behov hos tjenestemottakere og sammensetning av ansatte. Vi kommenterer videre nedenfor.

Kvalitet på budsjettering, kvalitet på ledelsesmessig oppfølging og kontroll gjennom året vil alltid være viktige faktorer for budsjettoverholdelse. Budsjettdisiplin - med løpende oppfølging - må være til stede nedover i organisasjonen. Virksomhetslederne skal balansere ulike hensyn og påvirkninger - både fra folkevalgte, brukere, egne ansatte og andre. Her er det derfor viktig at kommunens sentrale ledelse har god dialog med virksomhetene og at sentrale budsjettstyringsrutiner ligger lett tilgjengelig på kommunens nettsider. Dette gjelder da også fullmakter for ansvar og myndighet. Et vesentlig forhold vil ellers være at virksomhetslederne har god kunnskap om driften og kan tilpasse denne til budsjettene. Det er da også dette forholdet som kommunen selv trekker fram.

Budsjettoverskridelser er mest vanlig ved områdene for personal og innkjøp. For personal vil det være viktig med behovsvurderinger ved ansettelser. Vurderinger av hva som kan sies å være "laveste" tjenestekvalitet som er tilfredsstillende ved de forskjellige tjenestetilbud, vil også være aktuelt. For innkjøp vil det være gjerne være beløpsgrenser for bestilling på ulike nivå i avdelingen/virksomheten. Det bør være klart hvem som kan bestille hva og bestillingsfullmakt bør avgrenses til et mindre antall personer. Det kan også være regler for hvilke kjøp som skal ses på som nødvendige, herunder i hvilket omfang og med hvilken kvalitet. Kjøp uten budsjettdekning bør unngås.

### **Hvordan kan kommunen identifisere nye og endrede risikoer?**

Kommunen nevner tett dialog mellom ytre enheter med innbyggerkontakt og sentraladministrasjon/toppledelse for å fange opp risiko knyttet til "tunge" brukersaker som krever store økonomiske og personellmessige ressurser. Store deler av kommunens virksomhet er dessuten lovregulert eller styrt via føringer fra Staten. Det er viktig at toppledelse og stabsfunksjoner klarer å ha oversikt over endringer som får konsekvenser for kommunens virksomhet på kort og lengre sikt.

**Hvilke av disse risikoene er vurdert som vesentlige i forhold til måloppnåelsen?**

Kommunen bemerker at de er sårbar for fravær eller turnover i nøkkelposisjoner som besitter oversikt på statlige styringssignaler og disses konsekvenser for kommunens økonomiplan og budsjett og innsikt i lokale forhold. Det påpekes også at tunge bruker-saker som kommunen ikke kan eller klarer å forutse normalt alltid vil føre til store avvik mellom regnskap og budsjett. Vi kan ellers ta med budsjettdisiplin og rolleforståelse.

**Hvordan kan kommunen etablere hensiktsmessige styrings- og kontrollmekanismer som balanserer risiko, kontroll og kost/nytte ved ulike tiltak og kontrollaktiviteter?**

Administrasjonen må i større grad skriftliggjøre og oppdatere eksisterende rutiner som så innføres i hele organisasjonen. Skriftlige rutiner vil for eksempel kunne knyttes til krav om internkontroll og budsjettkontroll, reduksjon i handlefrihet for omdisponeringer i eget budsjett og begrensninger for innkjøp knyttet til beløpsgrenser. Skriftlige rutiner som blir kommunisert og fulgt opp kan gi mer lik kontroll med hele virksomheten og organisasjonen blir mindre sårbar for endringer knyttet til ledelse og nøkkelpersonell. Styrings- og kontrollmekanismene må settes inn i de delene av organisasjonen som har størst andel av kommunens budsjett og størst betydning for det samlede resultatet for kommunen.

Vi tar med at dette arbeidet bør være knyttet til å utvikle rutiner og prosesser som skal være felles og standardisert – på vesentlige risikoområder og i et omfang og detaljeringsnivå som det er realistisk å etterleve. Arbeidet vil da være en utfordring prioritingsmessig da den kommunale drift er så omfattende og full av forskjellige regelverk.

**Hvordan kan kommunen vite at disse styrings- og kontrollmekanismene fungerer effektivt og som fortutsatt?**

Kommunen sier at det er vanskelig å vite om styrings- og kontrollmekanismer fungerer optimalt før de er innført og praktisert over tid i hele organisasjonen. Rådmannen bemerker likevel at deres oppfølging av sykefravær er viktig da det viser seg at enheter med lavt korttidsfravær klarer seg bra når en ser på regnskapet for lønn opp mot budsjettet.

**Oppsummering og anbefaling**

Kommunens overordnede virkemidler i budsjettstyringen er gode og tilfredsstillende. Intern kontroll er vesentlig forbedret de siste år med innføring av nytt økonomisystem, lønns- og personalsystem og system for elektronisk fakturabehandling samt fagsystemer. Kommunen bør imidlertid sette enda mer fokus på budsjettstyring og risikovurderinger, særlig med henblikk på å skriftliggjøre og oppdatere eksisterende rutiner. Utvikling og formalisering av kommunens styringssystem er et omfattende arbeid. Det vil derfor ta noe tid før alt dette vil være på plass. Det kan i denne forbindelse vurderes å trekke inn erfaringer fra andre kommuner.

# VEDLEGG

## Om forvaltningsrevisjon

I kommunelovens [§ 77.4](#) pålegges kontrollutvalgene i fylkeskommunene og kommunene å påse at det gjennomføres forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjon innebærer systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra fylkestingets/kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Lovens bestemmelser er nærmere utdypet i revisjonsforskriftens [kapittel 3](#) og kontrollutvalgforskriftens [kapittel 5](#).

Revisjon i norsk offentlig sektor omfatter både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, i motsetning til i privat sektor hvor kun regnskapsrevisjon (finansiell-) er obligatorisk.

Rogaland Revisjon IKS utfører forvaltningsrevisjon på oppdrag fra kontrollutvalget i kommunen. Arbeidet er gjennomført i henhold til [NKRF](#) sin standard for forvaltningsrevisjon, RSK 001. Les mer på [www.rogaland-revisjon.no](http://www.rogaland-revisjon.no).

Denne rapporten er utarbeidet av forvaltningsrevisor Rune Eskeland under ledelse av fagansvarlig for forvaltningsrevisjon Bernt Mæland, og gjennomgått av oppdragsleder Annebeth M. Mathiassen.

## Revisjonskriterier

Revisjonskriteriene er krav eller forventninger som revisjonen bruker for å vurdere funnene i undersøkelsene. Revisjonskriteriene skal være begrunnet i, eller utledet av, autoritative kilder innenfor det reviderte området, f.eks. lovverk og politiske vedtak. I dette prosjektet er følgende kriterier anvendt:

- Lov og forskrifter knyttet til økonomiområdet
  - Kommunelovens § 23 om administrasjonssjefens oppgaver og myndighet
  - Kommunelovens kapittel 8 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og rapportering
  - Forskrift om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner
- God praksis for risikostyring og internkontroll
  - Her anvendes tilpasninger fra det internasjonale COSO-rammeverket og eksempler fra kommunal sektor (Oslo)
- Reelle hensyn
  - Vurderinger av hva som er rimelig, formålstjenlig eller lignende

I kommunelovens § 23.2 står følgende: "Administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll."

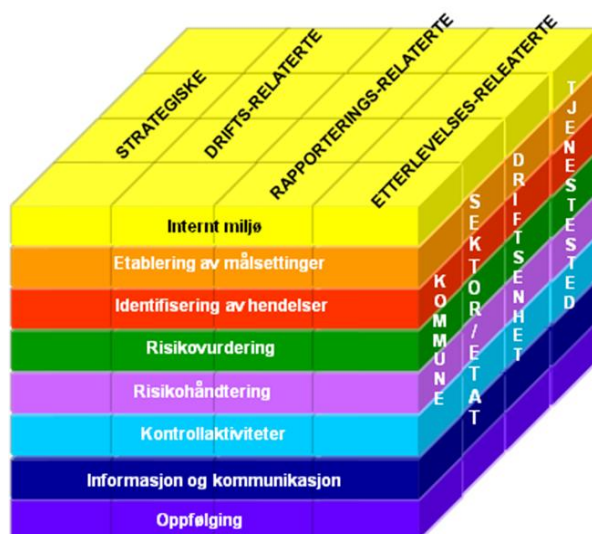
I kommunelovens § 46 om årsbudsjettets innhold stilles det krav til fullstendighet, realisme og oversiktighet. Kommunelovens § 47 om årsbudsjettets bindende virkning har krav om budsjettendringer når dette er nødvendig. I den kommunale budsjettforskriften er det satt opp nærmere bestemmelser om årsbudsjettet. I forskriftens § 10 står følgende: "Administrasjonssjefen skal gjennom budsjettåret legge fram rapporter for kommunestyret som viser utviklingen i inntekter og innbetalinger og utgifter og utbetalinger i henhold til det vedtatte årsbudsjett. Dersom administrasjonssjefen finner rimelig grunn til å anta at det kan oppstå nevneverdige avvik i forhold til vedtatt eller regulert årsbudsjett, skal det i rapportene til kommunestyret foreslås nødvendige tiltak."

Budsjettstyring ved COSO er beskrevet i eget punkt nedenfor. Her er det også beskrevet kommunenes budsjettprosess ut fra COSO (eksempel fra Oslo).

## Budsjettstyring i en COSO ERM tankegang

Det følgende her har tatt utgangspunkt i en COSO ERM tankegang.<sup>6</sup>

**Figur V1 COSO ERM kuben (styringsdimensjoner)**



Rådmannens ansvar strekker seg over internkontrollens alle komponenter, som er skissert. Det er i praksis umulig å etterleve dette kravet alene. Derfor må en del av funksjonene delegeres utover og nedover i organisasjonen.

Gitt at ansvaret ikke kan delegeres, må rådmannen dermed etablere et system for overvåking som sikrer en rimelig visshet om at ansvaret er forsvarlig dekket gjennom tiltak og at tiltakene fungerer etter sin hensikt.

Rådmannen (administrasjonssjefen) har ansvaret for å etablere internkontroll etter de retningslinjer kommunestyret har trukket opp, og sørge for at denne kontrollen blir gjennomført. Dette gjelder da **også** for kommunens styringssystem (budsjettstyring). Ansvaret følger av kommunelovens § 23.2.

I praksis må et overvåkingssystem for internkontroll oppfylle følgende krav:

**Tabell V1 Generelle krav til en kommunes overvåkingssystem**

- Sikre at administrasjonssjefen har tilstrekkelig oversikt over tjenestoområdene, risikoer og etablerte sikringstiltak.
- Gi en oversikt over nøkkelkontroller som administrasjonssjefen selv løpende må følge opp for å være rimelig trygg for at det underliggende organisasjonsnivå har etablert forsvarlige rutiner på sentrale punkter og at disse funksjonerer som forutsatt.
- Gjennomføres på alle lederplan med oversikt over de aktuelle nøkkelkontroller for de respektive ledere. Hva som her er en nøkkelkontroll, må vurderes ut fra områdets art og størrelse.
- Innebære løpende rapportering gjennom året med tilstrekkelig frekvens fra mellomledere opp gjennom linjen til høyere ledelse hvordan de forutsatte kontroller funksjonerer. Dette kan skje ved formell rapportering, unntaksrapportering, møtevirksomhet og lignende. Det vil være naturlig å legge dette inn som del av de nøkkelkontroller den enkelte leder selv skal ha ansvar for.
- Gi administrasjonssjefen og øvrige ledere på overordnet nivå periodisk mer detaljert informasjon fra de ledere som er under deres organisasjonsdel om hvordan internkontrollen virker.
- Gjennomføre tiltak ved svikt.

<sup>6</sup> COSO ERM står her for Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk. COSO er mye brukt ved vurdering av en virksomhets internkontroll. Det er skrevet mye om COSO (også på norsk). Vi kan eksempelvis vise til Norges Interne Revisorers Forening NIRF (2005): Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk – sammendrag (COSO ERM).

### ***Kommunenes budsjettprosess ut fra COSO ERM<sup>7</sup>***

I kommunene er målet produksjon av tjenester. Det er i budsjettprosessen ressursfordelingen for å dekke ulike typer behov for kommunale tjenester legges. Budsjettprosessen består av ulike metoder som til slutt gir et forslag til et budsjett som kommunestyret vedtar. Budsjettet begrenses ofte av lovkrav som krever at det settes av ressurser til lovpålagte tjenester. I kommunens regnskap er det ikke først og fremst resultatet som er viktig, men fordelingen mellom de ulike forbrukspostene. Forbrukspostene viser hvordan de økonomiske ressursene er fordelt mellom de oppgavene som kommunen utfører. Regnskapet danner grunnlag for sammenlikning med det som ble planlagt i budsjettet.

Budsjettprosessen kan settes inn i en COSO ERM tankegang. Vi kan dele budsjettprosessen inn i disse dimensjonene:

<b>Tabell V2 Budsjettprosess iht. COSO ERM tankegang Kilde: Oslo kommunerevisjon (Utkast til håndbok 2008)</b>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Strategisk (i toppen av rammeverket): Budsjettet er transformering av kommunens overordnede mål og strategier til målsetninger (etablering av målsetninger i fronten på rammeverket) på et organisasjonsnivå (i høyre side av rammeverket).</li> <li>2. Det er mange risikostyringselementer i kommunale budsjettprosesser:           <ul style="list-style-type: none"> <li>• Etablering av målsettinger.</li> <li>• Se hvilke hendelser som gir behov for kommunale tjenester (Identifisere hendelser).</li> <li>• Vurdere hvor mange ganger disse hendelsene inntreffer og hvilke ressurser disse behovene for tjenester krever (Risikovurdering).</li> <li>• Vedta et budsjett som er basert på hvor ofte hendelsene vil inntreffe og de tiltak kommunen da må sette inn (Risikohåndtering).</li> </ul> </li> <li>3. Budsjettprosessen følges opp med styring av kommunens drift i budsjettåret:           <ul style="list-style-type: none"> <li>• Definere hvilke aktiviteter som skal settes i gang for å følge med om vurderingene i budsjettet var riktig. Har kommunen satt av nok/for mye ressurser til en aktivitet (Kontrollaktiviteter)?</li> <li>• At informasjonen om aktiviteten blir fanget opp og kommunisert (Informasjon og kommunikasjon).</li> <li>• At det blir ledet slik at avvik blir fulgt opp og beslutninger tas for flytte midler dit som de nå vil gjøre best nytte (Oppfølging).</li> </ul> </li> </ol> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Denne listen over budsjettprosessen er ikke uttømmende, men den viser at COSO ERM er et rammeverk, altså en form for systematisering av prosesser. I motsetning til i privat virksomhet er kommunens primæroppgaver å yte tjenester som innbyggerne har rett til med hjemmel i lov. Mens rapporteringen i et selskap er svært fokusert på bunnlinjen, så er kommunenes rapportering fokusert på ressursforbruk og resultatet er hva som er ytt pr. tjenesteområde. Risikobegrepet kan være ganske fremmed for kommunene, slik det også kan være for deler av næringslivet. Når en går dypere inn i risikobegrepet og helhetlige risikostyring, er ikke dette noe helt nytt som kommer istedenfor noe kommunene gjør i dag. Det er en del nye begreper som gir muligheter for systematisering og videreutvikling av kjente prosesser.

<sup>7</sup> Beskrivelsen her har tatt utgangspunkt i Oslo kommunerevisjon (Utkast til håndbok 2008). Vi har redigert og forkortet beskrivelsen.



## Metode

Tilnærmingen er basert på intervjuer med ledelsen, spørreskjemaer og dokumenter fra kommunen. Revisjonens erfaringer fra Bjerkreim og andre kommuner er trukket inn i nødvendig utstrekning. Prosjektet tar utgangspunkt i det system som kommunen har for økonomistyring (her budsjettstyring) og internkontroll i den sammenheng. Vi har også sett på konsulentrapporten fra PwC, november 2009, med anbefalinger til internkontroll i Bjerkreim. Spørsmål om kommunens risikovurderinger i budsjettstyringen har blitt stilt til rådmann, økonomisjef, kommunalsjefer og personalsjef.

Vi henviser til følgende kilder:

### *Eksterne (lovregler, sentrale føringer, diverse eksterne kilder)*

- Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992
- Kommunal- og regionaldepartementet: Forskrift om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner av 15. desember 2000
- Kommunal- og regionaldepartementet (2009): 85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane (rapport fra 24. november 2009)
- Kommunal- og regionaldepartementet (2009): Internkontroll i kommuner – Grunnlagsrapport til KR D mht. "tilrådingar" (rapport utarbeidet av PriceWaterhouseCoopers AS)
- Kommunal- og regionaldepartementet (2008): Internkontroll i norske kommuner – Status og utviklingsbehov (rapport utarbeidet av Agenda Utredning og Utvikling AS)
- Oslo kommunerevisjon (2008): Revisjon av risikostyring – Konsept for revisjon av kommunale virksomheter (Utkast til håndbok)
- Norges Interne Revisorers Forening NIRF (2005): Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk – sammendrag (COSO ERM)
- Senter for statlig økonomistyring SSØ (2005): Risikostyring i staten – Håndtering av risiko i mål- og resultatstyringen
- PriceWaterhouseCoopers: Internkontroll i kommuner Anbefalinger til Bjerkreim kommune (rapport fra 06.11.09)

### *Interne (kommunen)*

- Kommunens årsmelding for 2008
- Kommunens årsmelding for 2009
- Kommunens tertialrapport nr 1 2010 (kommunestyresak 033/10 fra 16.06.10)
- Kommunens tertialrapport nr 2 2010 (kommunestyresak 047/10 fra 20.10.10)
- Kommunens rutiner for økonomistyring (budsjettstyring)
- Kommunens årsbudsjett 2011 og økonomiplan 2011-2014 (kommunestyresak 59/10 fra 15.12.10)

## Kommunens regnskapssituasjon 2008-2010

Vi tar nedenunder med informasjon hentet fra kommunens årsmeldinger og tertialrapportering for det siste året. Fokus er på budsjettoverskridelser i driftsregnskapet. Vi ser også noe på investeringsregnskapet.

### **Året 2008 (utdrag fra kommunens årsmelding)**

Driftsregnskapet viser et merforbruk på 0,156 millioner kroner. Storparten av virksomhetene i kommunen har klart seg innenfor sine økonomiske rammer.

Imidlertid sliter store enheter som omsorgstjenesten og Vikeså skule med store merforbruk i forhold til budsjetterte rammer. Samlet har disse to enhetene et merforbruk på rundt 4,5 millioner kroner i 2008. Det er nødvendig å gå nærmere inn i problemstillingene som har ført til dette merforbruket. På samme måte er det nødvendig å justere driften slik at den bedre harmonerer med kommunens økonomiske situasjon. Dette er krevende for både ledelse, ansatte og ikke minst innbyggere som benytter tjenesten. Det er unngåelig at såpass store endringer ikke vil få konsekvenser for både ansatte og innbyggere.

For investeringer ble det ugiftsført 23,2 millioner kroner av et budsjett på 11,6 millioner kroner (200 %). Investeringsregnskapet er slutført med overforbruk og dette kommer frem som "regnskapsmessig merforbruk/udekket" på 0,585 millioner kroner.

**Året 2009 (utdrag fra kommunens årsmelding)**

Driftsregnskapet for 2009 viser et merforbruk på rundt 1,0 million kroner. I vedtatt budsjett var det lagt opp til å bruke inntil 4,7 millioner kroner fra fond for å saldere regnskapet. Dette betyr at regnskapet er ca. 4 millioner kroner bedre enn budsjettet. Dette skjer etter at både Vikeså skule og omsorgstjenesten ble tilført henholdsvis 1,5 og 1 million kroner i tillegg til vedtatt budsjett i løpet av 2009.

Disse 2 store enhetene har, sammen med en svært spesiell brukersak utenfor kommunen, hatt store problemer med å holde seg innenfor sine budsjetterte rammer. Imidlertid er de økonomiske rammene for Vikeså skule og omsorgstjenesten nå mer realistiske enn tidligere. Brukersaken utenfor kommunen har Bjerkreim kommune svært liten påvirkning på. Kommunen er pålagt det økonomiske ansvaret for tilbudet til brukeren, som kommer inn under ordningen med ressurskrevende brukere.

For øvrig holder resten virksomhetene i kommunen seg innenfor sine rammer med små avvik.

For investeringer ble det ugiftsført 25,2 millioner kroner av et budsjett på 35,9 millioner kroner (70 %). De budsjetterte midlene som ikke er benyttet, er satt av i balansen til senere inndekning og forbruk.

**Året 2010 (utdrag fra kommunens 2. tertialrapport)**

Når det gjelder skatt og rammetilskudd holder Bjerkreim seg i "rute".

I utgangspunktet holdes budsjettet på mange ansvarsområder på driftssiden, men her er det områder som bruker mer midler enn budsjettet.

Bjerkreim kommune hatt lisenskontroll (på produkter fra Microsoft) som medførte en merutgift på om lag 0,35 millioner. Denne skal fordeles utover i organisasjonen og må tas over egne rammer. Videre meldes det om merforbruk av økonomisk stønad og det varsles om et merforbruk på 0,3 millioner stipulert ved årets slutt. Hvis man ser ansvar 330 og 331 sammen kan noen av dette tas inn ved mindreforbruk på ansvar 330. Samtidig skal Bjerkreim kommune ha refusjon fra staten for stillinger i NAV-systemet. Videre meldes det fra PLO om et stipulert merforbruk på omlag 1,5 millioner kroner. Dette skyldes bl.a. utbetalinger av overtid for å dekke forsvarlig turnus, ikke justert for utgifter til heldøgns plasser i Egersund (ikke IBO), feilbudsjettering av stilling (skal rettes opp i 2011). Når det gjelder IBO (ansvar 341) vises det eget notat. Etter at notatet er skrevet kom det opplysninger fra Fylkesmannen om at det for 2011 er gitt skjønns-tilskudd på 0,4 millioner i forhold til denne saken. Stipulert merforbruk på dette område ligger på om lag 3,0 millioner. Bli det bedre kommer det som et pluss. Dette er avhengig av hvor mye som kan tilskrives refusjonsbare utgifter.

Både Vikeså skule og Bjerkreim skule melder om at de økonomisk er i rute (budsjettet holdes i år). Dette er et stort område som det som tidligere er tilført økte ressurser.

Prognosene vi har fått inn så langt tilsier at fondene tappes for å komme over streken regnskapsmessig. Det er et usunt å legge opp driften slik at det er vedvarende bruk av fondsmidler. Fondsmidler kan aksepteres brukt for å finansiere tiltak/prosjekt i en kortere periode frem til dette er innarbeidet i gjeldende økonomiplan.

For 2010 er det budsjettet med ca 22 millioner kroner til investeringer. Det er ved utgangen av august 2010 ugiftsført ca 10 millioner kroner. Investeringsoversikten viser at mange prosjekter ikke har budsjett eller ikke er finansiert på annen måte. (Det fremkommer ellers at en del av prosjektene har finansiering ved tidligere avsatte midler eller kommunen venter på ekstern finansiering. Vår merknad: Alle de store prosjektene er ført opp med budsjett.)

## Kommunens drift 2008-2010 (oversikt alle virksomheter)

**Tabell V3 Oversikt over kommunens drift 2008-2010 Kilde: Kommunens regnskapsrapporter**

Ansvar	R 2008	B 2008	R 2009	B 2009	R 2010	B 2010
Rådmann	2 077	2 363	1 790	1 554	1 148	3 554
Ordfører	2 130	1 724	2 187	1 817	1 311	1 764
Økonomi	4 263	4 875	4 406	5 651	5 176	4 916
Personalutvikling	1 351	977	2 141	1 613	1 817	2 525
Lønn og personal	913	1 378	372	897	5	0
Service	2 619	2 886	2 381	3 759	1 072	3 702
Oppvekst	2 482	3 037	2 965	3 827	1 421	4 308
Vikeså skule	<b>21 103</b>	<b>20 197</b>	<b>23 148</b>	<b>22 673</b>	15 069	23 165
Bjerkreim skule	8 919	8 908	9 621	9 374	6 629	9 953
Skjeraberget barnehage	2 095	2 078	1 886	2 276	-1	2 191
Røysekatten barnehage	2 721	2 741	2 351	3 068	71	3 001
Bjerkreim barnehage	1 032	664				
Musikk- og kulturskule	1 455	1 386	1 621	1 648	1 264	1 735
Bibliotek	956	918	975	956	510	956
Levekår	693	711	799	749	515	742
Helse	3 681	3 558	3 759	3 999	1 673	3 956
Sosial - kommunen	4 529	5 177	1 940	2 144	1 040	1 980
Sosial - NAV	182		1 513	1 387	1 682	1 416
Pleie og omsorg	<b>29 535</b>	<b>26 054</b>	<b>36 478</b>	<b>33 271</b>	19 681	27 774
Pleie og omsorg 2					4 350	5 879
LMT	3 850	3 745	4 158	4 219	2 806	4 252
LMT vedlikehold	2 542	2 158	2 098	2 416	1 514	2 564
LMT selvkost vann	-407		-263	10	-699	0
LMT selvkost kloakk	-589		264	8	-976	0
Landbruk	1 351	1 617	1 387	1 713	919	1 670
Skogbruk	18	97	27	69	23	97
Kultur	1 726	1 834	1 748	1 925	735	1 944
<b>Totalt</b>	<b>101 227</b>	<b>99 083</b>	<b>109 752</b>	<b>111 023</b>	<b>68 755</b>	<b>114 044</b>
<b>Overskridelse</b>		<b>2 144</b>		<b>-1 271</b>		

**Merknad:** Regnskapstall for 2010 er pr. 2. tertial (dvs. januar- august 2010)

## Kommunens økonomiplan 2011-2013/årsbudsjett 2011 (utdrag)

Bjerkreim kommunes økonomiske handlefrihet er begrenset. Kommunens utgifter de siste årene er større enn inntektene. Kommunen bruker av oppsparte midler for å holde "drifta" i gang. Regnskapene for de siste par årene viser at de store enhetene pleie- og omsorg og Vikeså skule har hatt merforbruk med et par millioner kroner i året. Både Vikeså skule og pleie- og omsorg ble styrket med henholdsvis 1,6 og 1 million kroner utover ordinær lønns- og prisvekst i 2010. Vikeså skule klarer nå per oktober 2010 å holde seg innenfor avsatt økonomisk ramme. Pleie- og omsorg varsler fortsatt om behov for mer midler dersom dagens tilbud skal opprettholdes også i 2010/2011, anslagsvis 1,5-2 millioner kroner. Øvrige enheter med

unntak av politisk ledelse klarer seg innenfor avsatte økonomiske rammer. Merforbruket og styrking av rammer til store driftsenheter bidrar ikke til å styrke kommunens handlefrihet i 2010 og heller ikke i 2011.

Det legges også i 2011 opp til å bruke midler fra fond til å saldere drifta, ca. 3 millioner kroner. Dette er litt mindre enn budsjettet bruk i 2010 (3,8 millioner kroner). Hovedgrunnen til fondsbruken er styrking av rammene til pleie- og omsorg inkludert konkret brukersak med 1,75 millioner kroner, styrking av ramme til politisk virksomhet med 0,45 millioner kroner, tiltak knyttet til folkehelse og tidlig intervensjon (helsesøster) 0,4 millioner kroner og HMS-tiltak på sjukeheimen, Bjerkreim skule og helseavdelingen og beredskapstiltak (brygga på Vassbø) 0,55 millioner kroner (engangsutgifter).

## **Internkontroll i kommuner – Anbefalinger til Bjerkreim kommune (PwC rapport 06.11.09)**

Vi tar nedenfor med litt fra PwC rapporten om internkontroll i kommuner. Rapporten gjelder internkontroll **generelt** og ikke spesielt kun for økonomistyring (budsjettstyring).

Arbeidet ble utført for KRD for å gjennomføre en kartlegging og vurdering av rådmannens internkontroll i kommuner, herunder case-studier av internkontroll i fem utvalgte kommuner (der i blant Bjerkreim). Formålet med arbeidet var å få fram ny kunnskap om den praktiserte internkontrollen i kommunal sektor. Oppdraget har inkludert både generelle vurderinger om internkontroll i kommuner og spesifikke vurderinger om internkontroll i de utvalgte kommunene.

*PwC sin overordnede vurdering av internkontrollen i Bjerkreim oppsummeres slik:<sup>8</sup>*

”Vårt hovedinntrykk er at kommunen i stor grad baserer seg på uformell kontroll. Dokumenter som beskriver roller og ansvar, prosesser, rutiner finnes i liten grad. Hovedverktøyene i rådmannens virksomhetsstyring er tradisjonell økonomistyring og dag-til-dag lederoppfølging. Det vil naturligvis ligge kontrollmekanismer i denne typen styring. Men vår vurdering er likevel at kommunen bør starte et systematisk arbeid med å formalisere, og derigjennom styrke, internkontrollen. Formalisering vil gjøre rådmannens kontroll mindre person- og situasjonsavhengig. Dokumentering, avklaring av roller og ansvar og arbeidsdeling er sentrale aspekter ved formalisering.”

*I kommunens årsmelding for 2009 har rådmannen bl.a. følgende kommentarer:*

”Rådmannen erkjenner at Bjerkreim har en vei å gå med tanke på formalisering og skriftliggjøring av ulike sider av kommunens virksomhet. Styringen av kommunen er på flere områder uformell blant annet med utgangspunkt i små forhold og korte avstander mellom sentralledelse og øvrige virksomheter samt at administrasjonen er på et minimumsnivå. Rådmannen og resten av administrasjonen vil i løpet av 2010 måtte gjennomføre risikoanalyser for hvilke områder som skal prioriteres med tanke på egenkontroll. Videre må det settes av tid til kontrollaktiviteter i organisasjonen. Det vil med dagens bemanning og press på flere saksområder ta flere år å bygge opp en hensiktsmessig egenkontroll i kommunen.”

<sup>8</sup> Det kan bemerkes at denne informasjonen også står i kommunens årsmelding for 2009.





**Rogaland Revisjon IKS**

Løkkeveien 10  
4008 Stavanger

Tlf 40 00 52 00  
Faks 51 84 47 99

**[www.rogaland-revisjon.no](http://www.rogaland-revisjon.no)**