



**FORVALTNINGSREVISJONSRAPPORT**

**”Internkontroll og regeletterlevelse”**

### INNHOLDSFORTEGNELSE

<b>1</b>	<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>BAKGRUNN, PROBLEMSTILLING OG AVGRENsing</b> .....	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>METODE OG GJENNOMFØRING</b> .....	<b>6</b>
<b>4</b>	<b>REVISJONSKRITERIER</b> .....	<b>7</b>
<b>5</b>	<b>RÅDE KOMMUNES INTERNKONTROLL FOR Å SIKRE REGELETTERLEVELSE OG EFFEKTIV DRIFT</b> .....	<b>8</b>
<b>5.1</b>	<b>Kontrollmiljø</b> .....	<b>8</b>
<b>5.2</b>	<b>Risikovurderinger</b> .....	<b>16</b>
<b>5.3</b>	<b>Kontrollaktiviteter</b> .....	<b>18</b>
<b>5.4</b>	<b>Informasjon og kommunikasjon</b> .....	<b>20</b>
<b>5.5</b>	<b>Overvåking av systemet for intern kontroll</b> .....	<b>22</b>
<b>5.6</b>	<b>Vurderinger</b> .....	<b>24</b>
<b>6</b>	<b>KONKLUSJON OG ANBEFALINGER</b> .....	<b>28</b>
<b>7</b>	<b>RÅDMANNENS KOMMENTARER</b> .....	<b>30</b>
	<b>VEDLEGG 1– NÆRMERE OM REVISJONSKRITERIENE</b> .....	<b>31</b>

## 1 SAMMENDRAG

I henhold til kommunelovens § 23 nr. 2, skal administrasjonssjefen sørge for at kommunen ”drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjer, og at den er gjenstand for betryggende kontroll”. Bestemmelsen gir ingen operasjonalisering av ”betryggende kontroll” og det finnes heller ikke en samlet oversikt over krav til internkontroll som gjelder for kommuner. Imidlertid er det et stort omfang lover og forskrifter som definerer krav til internkontroll på forskjellige områder innenfor kommunen. I tillegg er det flere lover og forskrifter som indirekte gir krav til internkontrollarbeidet i kommunene.

Østfold kommunerevisjon IKS har i dette prosjektet kartlagt om Råde kommune har en internkontroll som sikrer målrettet og kostnadseffektiv drift og overholdelse av lover og regler. Prosjektet fokuserer på følgende problemstilling:

*”Hvordan, og i hvilken grad, ivaretas kommunelovens § 23 nr. 2 om ’betryggende kontroll’ i Råde kommune?”*

I følge utredning fra Kommunal- og regionaldepartementet er begrepet ”internkontroll” for mange diffust og vanskelig. Utredningen fra departementet legger i sin analyse av internkontroll i norske kommuner til grunn en internasjonalt anerkjent og utbredt modell; COSO-modellen. Modellen bygger på at intern kontroll ikke består av en enkelt begivenhet eller hendelse, og heller ikke bare av strategidokumenter og instruksjer. Intern kontroll forstås snarere som en rekke handlinger som gjennomsyrer aktivitetene i virksomheten og slik at menneskene på alle nivåer i organisasjonen har ulike roller, men felles ansvar i forhold til kontroll. Modellen består av fem innbyrdes sammenhengende komponenter; kontrollmiljø, risikovurderinger, kontrollaktiviteter, informasjon og kommunikasjon, samt overvåking/oppfølging.

Etter vår vurdering har virksomhetene i Råde kommune en praksis innenfor sin kjernevirksomhet som innebærer en rekke kontrollelementer som kan refereres til COSO-modellen. Vi er også av den oppfatning at det i administrasjonen er en klar vilje til å ha en effektiv og hensiktsmessig intern kontroll.

Samtidig bærer organisasjonen preg av svak strategisk styring på flere nivåer og gjennomgående liten bevissthet og kunnskap om hva god intern kontroll er. Vi har registrert manglende implementering av prinsippene i BMS og ulik bruk av tidligere etablerte reglementer, rutiner og verdier. Videre fremstår det i sammenhengen som om det i deler av organisasjonen i noen grad mangler forståelse av behovet for felles systemer for kontroll og av egen rolle i kommuneorganisasjonen. Ytterligere innbærer manglende systematisk tilnærming til risiko og til avvikshåndtering at kommunen har en svak lærings- og kontrollsløyfe.

På grunnlag av de skisserte forholdene er det vår konklusjon at Råde kommune samlet sett, pr. dato, ikke har etablert intern kontroll som gir trygghet for å si at kommunelovens krav til ”betryggende kontroll” er tilstrekkelig ivaretatt.

## Internkontroll og regeletterlevelse

---

Revisjonen anbefaler følgende:

- At alle kommunens reglementer og rutiner gjennomgås i forhold til gjeldende struktur og regelverk, og at det startes en planmessig prosess for oppdatering og implementering av disse.
- At BMS tas i bruk som reelt styringsverktøy.
- At det foretas en systematisk risikovurdering knyttet til innføring av Kvalitetsloven, og at denne legges til grunn for videre implementering.
- At det etableres en felles grunnforståelse av hva intern kontroll er, og hvordan denne skal utøves i Råde kommune.
- At det iverksettes tiltak som sikrer reell oppfølging og overvåking av kommunens måloppnåelse, drift og intern kontroll i fremtiden.

## 2 BAKGRUNN, PROBLEMSTILLING OG AVGRENSING

Revisjonen har som en av sine oppgaver å utføre forvaltningsrevisjon, jf. kommunelovens § 78 og forskrift om revisjon kap.3. I følge denne paragraf skal revisjonen blant annet kontrollere at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak.

Kommunestyret vedtok 25.3.10, sak 015/10, ”Plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i Råde kommune i perioden 2010-2011”. I henhold til planens punkt 1 skal det iverksettes prosjekt om ”Internkontroll og oppfølging av endringer i regelverket”.

Det er på rådmannsnivå beskrevet manglende internkontrollsystemer med særlige utfordringer innenfor arbeidsmiljøloven, kommuneloven og særlovgivningen. Kommunen har også gitt signaler om at et særskilt utfordrende område er oppfølging av endringer i kommuneloven, knyttet til bestemmelser om lovlighetsklage, høy etisk standard/tillitsskapende forvaltning med mer

Prosjektet fokuserer på følgende problemstilling:

- *Hvordan, og i hvilken grad, ivaretas kommunelovens § 23 nr. 2 om ’betryggende kontroll’ i Råde kommune?”*

I henhold til kommunelovens § 23 nr. 2, skal administrasjonssjefen sørge for at kommunen ”drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll”. Bestemmelsen gir ingen operasjonalisering av ”betryggende kontroll” og det finnes heller ikke en samlet oversikt over krav til internkontroll som gjelder for kommuner. Imidlertid er det et stort omfang lover og forskrifter som definerer krav til internkontroll på forskjellige områder innenfor kommunen. I tillegg er det flere lover og forskrifter som indirekte gir krav til internkontrollarbeidet i kommunene.

Revisjonen har kartlagt om kommunen har en internkontroll som sikrer målrettet og kostnadseffektiv drift og overholdelse av lover og regler. Revisjonen har imidlertid ikke vurdert kommunens regnskapsrapportering, hvorvidt kommunen når sine målsettinger, eller om regelverk knyttet til tjenesteutøvelse etterleves.

I rapporten brukes COSO som rammeverk, sett i forhold til lovmessige krav til internkontroll i kommunen.<sup>1</sup>

Revisjonens undersøkelse av kommunens implementering og oppfølging av endringer i kommuneloven er tatt inn som en del av den samlede internkontrollen.

Forskriftsmessige krav til internkontroll er behandlet på det overordnede nivå under kontrollaktiviteter i COSO rammeverket.

---

<sup>1</sup> For en nærmere beskrivelse av modellen, se vedlegg og kapittel 5.

### 3 METODE OG GJENNOMFØRING

Sentrale elementer i revisjonens arbeidsmetode er standard for våre forvaltnings-revisjonsprosjekter. Først definerer vi problemstillingene. Deretter identifiserer vi revisjonskriterier. Dette er en samlebetegnelse på de krav og forventninger som skal benyttes som grunnlag for vurdering av kommunens virksomhet. Videre innhenter vi fakta ved å kartlegge og beskrive praksis ved de undersøkte virksomheter. Praksis blir så analysert og drøftet med utgangspunkt i revisjonskriteriene. Dette leder fram til konklusjoner og anbefalinger.

Fakta i dette delprosjektet er innhentet gjennom dokumentanalyse, spørreundersøkelse og intervju.

Dokumentanalyse er gjennomført for sentrale reglementer og rutiner i kommunen knyttet til innkjøp og anskaffelser, eksempelvis delegeringsreglement, personalreglement, administrative fullmakter, innkjøpsstrategi og innkjøpsreglement med tilhørende prosessbeskrivelser.

Det er gjennomført spørreundersøkelse til virksomhetsledere og ansatte med faglederansvar eller andre oppgaver som er av relevans for internkontroll. Undersøkelsen omhandler spørsmål som kan relateres til alle revisjonskriteriene. Undersøkelsen er sendt til 49 respondenter og oppnådde en svarprosent på 63 %.

For å avdekke feilkilder og nyansere tilbakemeldinger i undersøkelsen er det gjennomført intervju med alle virksomhetslederne, i forhold til resultat for egen virksomhet. I etterkant av hvert intervju er det utarbeidet referat, som så er verifisert av informanten. Det følger av revisjonens metodikk at verifiserte referater er å anse som fakta på lik linje med annen skriftlig dokumentasjon.

Undersøkelsen er gjennomført av seksjonsleder Linda Asp i perioden april – november 2010.

## 4 REVISJONSKRITERIER

Revisjonskriterier, også kalt "foretrukket praksis", er en samlebetegnelse for de krav eller forventninger som brukes som grunnlag for å vurdere kommunens virksomhet.

Revisjonskriterier fastsettes vanligvis med basis i en eller flere av følgende kilder: lovverk, politiske vedtak og føringer, kommunens egne retningslinjer, anerkjent teori på området og andre sammenlignbare virksomheters løsninger og resultater. Revisjonskriteriene er et viktig grunnlag for å kunne dokumentere avvik/svakheter. Kriteriene holdt sammen med faktagrunnlaget danner basis for de analyser og vurderinger som foretas, og de konklusjoner som trekkes.

I dette prosjektet er følgende kilder benyttet for å utlede revisjonskriterier:

- Lov om kommuner og fylkeskommuner (Lov av 25.9.1992 nr. 107)
- Ot. prp. nr.70 (2002-2003)
- Forskrifter om internkontroll i henhold til særlovgivning
- *"Intern kontroll – et integrert rammeverk"* COSO-rapporten.
- *"Internkontroll i norske kommuner. Status og utviklingsbehov"*, Agenda Utredning og Utvikling på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet, 2008.
- *"85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane"*, Kommunal- og regionaldepartementet, 2009.
- Bernt, Overå m.fl.: *"Kommunalrett"*, Universitetsforlaget, 2002

## 5 RÅDE KOMMUNES INTERNKONTROLL FOR Å SIKRE REGELETTERLEVELSE OG EFFEKTIV DRIFT

I henhold til kommuneloven § 23 nr. 2 har rådmannen, som øverste ansvarlige for forvaltningen, ansvar for å sikre ”betryggende kontroll” Hva som ligger i begrepet ”betryggende kontroll” er ikke nærmere definert i loven, men det presiseres i forarbeidene at det må være snakk om internkontroll.

Krav til internkontroll følger delvis av særlovgivningen, mens generelle prinsipper for styring og kontroll i stor grad tilhører det kommunale selvstyret. I følge utredning fra Kommunal- og regionaldepartementet er begrepet ”internkontroll” for mange diffust og vanskelig. Utredningen fra departementet legger i sin analyse av internkontroll i norske kommuner til grunn en internasjonalt anerkjent og utbredt modell; COSO-modellen.

COSO bygger på at intern kontroll ikke består av en enkelt begivenhet eller hendelse, og heller ikke bare av strategidokumenter og instruksjer. Intern kontroll forstås snarere som en rekke handlinger som gjennomsyrer aktivitetene i virksomheten og slik at menneskene på alle nivåer i organisasjonen har ulike roller, men felles ansvar i forhold til kontroll.

Modellen er nærmere utledet i vedlegg og består av fem innbyrdes sammenhengende komponenter;



### 5.1 Kontrollmiljø

#### 5.1.1 Revisjonskriterier

Kontrollmiljøet ligger til grunn for de øvrige komponentene i en virksomhets interne kontroll. Kontrollmiljøet representerer de holdninger knyttet til kvalitet og sikkerhet som er etablert i ledelsen og organisasjonen for øvrig, så som:

- integritet og etiske verdier
- kvalifikasjoner og kompetansesatsning
- ledelsesfilosofi og driftsform
- styrets engasjement
- organisasjonsstruktur
- fordeling av ansvar og myndighet
- personalpolitikk/ utvikling av virksomhetens menneskelige ressurser



### 5.1.2 Fakta

Arbeidet med internkontroll i Råde kommune skal i følge Rådmannen dekke hele virksomheten, og er organisert i tre spor:

- internkontroll etter arbeidsmiljølovgivningen
- internkontroll etter kommuneloven
- internkontroll etter særlovgivningen

Kommunen har siden 2005 benyttet ”Balansert målstyring” (BMS) som overordnet styringsinstrument. Målekartet består av fem indikatorer/ dimensjoner; Brukere og tjenester, Medarbeidere, Økonomi, Interne prosesser, Samfunnsutvikling. Kommunens sentrale dokumenter, så som økonomiplan, handlingsplan, virksomhetsplaner og årsrapport er strukturert etter disse fem indikatorene/ dimensjonene.<sup>2</sup> Kommunen er også i ferd med å forankre arbeidet med internkontroll i ”Kvalitetslosen”, som er et helhetlig verktøy/ system for internkontroll.<sup>3</sup>

Blant respondentene i vår undersøkelse gir 81 % uttrykk for at det i deres virksomhet er stort fokus mot internkontroll. Flertallet av respondentene (63 %) opplever også at rådmannen selv er opptatt av at kommunen skal ha en tilfredsstillende internkontroll, mens 37 %, hvorav to av syv virksomhetsledere, ikke har noen formening om dette. Oppmerksomheten mot internkontroll i kommunen har i følge flere virksomhetsledere økt vesentlig det siste halve året.

61 % gir uttrykk for at kommunen har et felles system for internkontroll, mens 29 % mener at kommunen ikke har dette. 10 % vet ikke. Tilbakemeldingene skyldes i følge virksomhetslederne ulike oppfatninger om Kvalitetslosen og fremdrift i arbeidet for å implementere dette systemet.

#### Etikk og integritet

Kommunen har etablert ”Etiske retningslinjer”, vedtatt i kommunestyret 7.2.2002. Reglementet er senere revidert i Administrasjonsutvalget i 2007.<sup>4</sup>

Retningslinjene definerer innledningsvis hvordan etikkbegrepet skal forstås, og skisserer deretter de tre verdiene *Raushet – Glede – Respekt* som kommunens verdigrunnlag.

Reglementet legger til grunn at det er en positiv sammenheng mellom god etikk og de resultater kommunen oppnår. Videre påpekes at det etiske nivået kommunen oppnår er avhengig av to hovedfaktorer; at kommunen opptrer med aktsomhet og redelighet, og at hver enkelt medarbeider avstår fra handlinger som kan svekke tilliten til kommunen. Å skape felles holdninger til hvordan yrkesrollene utøves, for å sikre tillit hos innbyggere, politikere og offentlige myndigheter, er derfor oppgitt som retningslinjenes hovedformål

<sup>2</sup> Ved innføring av systemet bestod målekartet av fire indikatorer; Brukere, Medarbeidere, Økonomi, Læring og utvikling. Dette ble endret i 2007, da rådmannen så behovet for å legge området ”Læring og utvikling” inn under ”Medarbeidere”, og legge til områdene Samfunnsutvikling og Interne prosesser. Endringen er vedtatt av formannskapet.

<sup>3</sup> Se kapittel 5.3.2 for en nærmere beskrivelse av systemet og implementeringsprosessen. Parallelt med implementering av Kvalitetslosen er kommunen også i ferd med å etablere fullelektronisk arkiv og å bytte ut økonomisystemet.

<sup>4</sup> Reglementet er ikke oppdatert etter endringer i kommuneloven om tillitskapende forvaltning i 2009. Dette er forklart med kapasitetshensyn.

## Internkontroll og regeletterlevelse

Reglementet inneholder videre bestemmelser og målsetninger knyttet til habilitet, taushetsplikt, lojalitet, forhold til kollegaer, forhold til innbyggerne, forholdet mellom leverandører og andre forbindelser til kommunen, og omtaler spesifikt habilitet i forhold til sterkt relasjonsbundne personer. Reglementet oppsummeres med 8 enkle etikkregler.

Etikkreglementet retter seg først og fremst mot kommunens ansatte i administrasjonen. Det finnes ikke tilsvarende etiske retningslinjer for folkevalgte, men kommunen har utarbeidet ”Reglement for økonomiske vilkår/ godtgjøring til folkevalgte” og ”Reglement for folkevalgtes innsynsrett” som regulerer forhold av etisk betydning.<sup>5</sup>

Spørreundersøkelsen til virksomhetsledere, fagledere og stabsansatte i kommunen viser at de etiske retningslinjene er godt kjent. 90 % opplyser at de kjenner til dem. Samtidig svarer bare 68 % at retningslinjene er implementert i den virksomheten de selv jobber. Blant virksomhetslederne mener fire av åtte at de er implementert, tre mener at de ikke er det, mens en ikke vet.

Fra virksomhetslederne har det kommet tilbakemeldinger som viser stor variasjon i forhold til hvordan man har tatt kommunens verdigrunnlag og retningslinjer i bruk. Enkelte virksomheter har iverksatt særskilte tiltak for å synliggjøre verdiene i hverdagen, mens andre har opplyst om at de etiske retningslinjene er for generelle og at man har hatt behov for å etablere supplerende verdigrunnlag i egen virksomhet. Flere opplyser også at fagetikken ofte får forrang i hverdagen.

Uavhengig av retningslinjene er det stor spredning mellom respondentene i forhold til hvor ofte etiske problemstillinger diskuteres i det daglige og oppfatningen av ledernes oppmerksomhet mot temaet:

	Kontinuerlig	I stor grad/ Ofte	I liten grad/ Av og til	Aldri
Hvor ofte etiske problemstillinger diskuteres i virksomheten	27 %	37 %	37 %	0%
I hvor stor grad lederne har oppmerksomhet mot etikk i hverdagen	29 %	42 %	29 %	0 %

I følge virksomhetslederne diskuteres etikk mye i det daglige, men temaet settes i liten grad på dagsorden i møter som systematisk aktivitet. Flere virksomheter har også gitt uttrykk for at man må prioritere og at det oppleves at stort økonomisk fokus og at man ”springer etter i hverdagen”, noe som av og til går på bekostning av oppmerksomhet mot etikk.

Tilsvarende er det spredning i hvem man snakker om etiske problemstillinger med. Flertallet opplyser at de snakker med kollegaer og nærmeste leder. En tredjedel snakker også med andre ledere i kommunen, mens 3 % snakker med venner/ familie.

### Kompetanseutvikling

Virksomhetslederne har i følge rådmannen ansvar for kompetanseutvikling i egen virksomhet, og behovet vurderes i de ulike virksomhetene. I Årsrapport 2009 oppsummerer rådmannen at

<sup>5</sup> Førstnevnte regulerer satser for økonomisk kompensasjon til lokalpolitikere, og definerer prinsippene for ordførers og varaordførers avlønning. Reglementet inneholder merknader/ fortolkninger, hvor det blant annet fremgår krav til dokumentasjon som danner grunnlag for godtgjøring. Sistnevnte er vedtatt av kommunestyret 13.9.07. Reglementet bygger på at kommunestyret som overordnet organ for hele den kommunale forvaltning har rett til innsyn i alle kommunale saksdokumenter, med presiseringer som følger av reglementet. Folkevalgte har rett til innsyn i dokumentene i saker som organet behandler, retten til innsyn inntre når saken er utsendt til politisk behandling, retten omfatter i utgangspunktet ikke taushetsbelagte opplysninger. Folkevalgte plikter imidlertid å bevare taushet om dokumenter de får innsyn i, og som er underlagt taushetsplikt. Reglementet skisserer at henvendelser om innsyn skal gjøres tjenestevei og skal behandles straks.

## Internkontroll og regeletterlevelse

virksomhetene, til tross for at det ikke var avsatt særskilte ressurser til kompetanseutvikling, gjennomførte mange verdifulle kompetansehevingstiltak for enkeltansatte og grupper av medarbeidere

29 % av respondentene opplyser at det innenfor deres virksomhet gjennomføres systematiske vurderinger av virksomhetens kompetansebehov, mens 52 % opplyser at dette gjøres ”i noen grad”. Tilbakemeldinger fra virksomhetslederne viser at det i de fleste virksomhetene er gjennomført enkelte kartlegginger og at det er utarbeidet ulike former for kompetanseplaner eller oversikter over eksisterende kompetanse. I flere sektorer søker man også om kursmidler fra fylkesmannen, noe som fordrer årlig gjennomgang av kompetansebehovet.

Alle virksomhetene har opplyst at den enkelte ansatte selv melder inn ønsker og behov for deltakelse på kurs, men at virksomhetsledelsen alltid foretar vurderinger av kursets relevans for virksomheten før de godkjenner deltakelse. 71 % opplyser om at ansatte i deres virksomhet ”alltid” eller ”i stor grad” har anledning til å delta på kurs og etterutdanning,

Gjennom undersøkelsen informerer fem av åtte virksomhetsledere om at det er etablert særskilte kompetansetiltak i egen virksomhet. Eksempler på tiltak er kompetansegrupper på tvers av faggrupper, bistand fra andre virksomheter innenfor tiliggende tjenesteområder, nettverksmøter etc.

68 % av respondentene i undersøkelsen mener at deres ledere har oppmerksomhet mot kompetanse i virksomheten. Virksomhetslederne mener selv at de har oppmerksomhet mot kompetanse, men opplever også utfordringer knyttet til medarbeidernes engasjement og ressursmessige begrensninger. Innenfor enkelte virksomheter er det registrert variasjon i forhold til hvor stor grad av oppmerksomhet lederne har mot kompetanse i virksomhetens ulike avdelinger.

Nær sagt alle virksomheter benytter kommunens opplæringssystem, men det er vist til ulik praksis med hvordan man gjennomfører opplæring og sikrer tilbakemeldinger på at den ansatte har gjennomgått nødvendig opplæring. Enkelte virksomheter har rapportert om utfordringer i forhold til tilbakemeldinger fra den enkelte ansatte, særlig i forhold til små stillinger.

I forhold til evaluering av egen kompetanse opplever 93 % av respondentene at de har tilstrekkelige kunnskaper til å utføre egne arbeidsoppgaver. Blant disse er syv av åtte virksomhetsledere. Samtidig mener bare 36,7 % av respondentene, hvorav ingen virksomhetsledere, at de har fått tilstrekkelig opplæring i utvikling og implementering av god internkontroll i sin virksomhet<sup>6</sup>. Flere virksomhetsledere har i møte med revisjonen etterlyst et mer overgripende/ systematisk perspektiv på kompetanse innenfor internkontrollområdet.

### Ledelsesprinsipper

Rådmannen har skissert tre grunnprinsipper for ledelse i kommunen:

- Lederne må være genuint opptatt av medarbeiderne, kjenne dem og bry seg om dem. Empati og kommunikasjon er viktige elementer i denne filosofien.
- Kommunens verdier skal prege alle virksomheter under Rådmannen, men operasjonalisering skjer i virksomhetene. Virksomhetslederne har selv bedt om å få gi verdiene innhold.

---

<sup>6</sup> En virksomhetsleder har opplyst om at denne tilbakemeldingen skyldes respekt for området, i betydningen at tilstrekkelig opplæring er et vidt begrep. Øvrige virksomhetsledere har ikke gitt tilsvarende tilbakemelding.

## Internkontroll og regeletterlevelse

- Handlingsprogrammet i kommunen skal være styrende, herunder langtidsplan, BMS, prioriteringer etc.

I tillegg har Rådmannen etablert system for grunnopplæring av alle ledere for å skape felles plattform for ledelse i kommunen.

Tall fra undersøkelsen viser at 71 % opplever å få tilstrekkelig støtte og veiledning fra sine overordnede ledere i forhold til å utøve egne oppgaver, mens 29 % ikke opplever tilstrekkelig støtte. Blant virksomhetslederne opplever tre av åtte å få tilstrekkelig støtte.

Gjennom tilbakemeldinger i undersøkelsen avtegnes to gjennomgående tendenser knyttet til opplevelse av egen ledelse. På den ene siden refereres det til tett kontakt og dialog med nærmeste leder og det gis uttrykk for at man er tilfreds. Enkelte trekker også frem kommunens verdier som grunnlag for ledelse i sin virksomhet. På den annen side pekes det på at det er stort økonomisk fokus og at dette fører til at driften ikke får det ønskede strategiske perspektivet på grunn av ”brannsløkking” og ”dag-til-dag-ledelse”.

Tilbakemeldinger fra virksomhetslederne viser at det er spredning mellom virksomhetene i forhold til hvordan de forholder seg til kommunens verdier. I enkelte virksomheter opplyses det om at verdiene eksplisitt kommer til uttrykk i hverdagen, mens i andre virksomheter opplyses det om at bevisstheten om verdiene først og fremst kommer til uttrykk i utfordrende situasjoner. En virksomhet mener at verdiene er så vidt godt implementert at det ikke er behov for å minne om dem, mens andre viser til ressursituasjonen skaper utfordringer i forhold til å holde dem i hevd. En virksomhet har også etablert supplerende verdigrunnlag.

En leder har pekt på at virksomhetene har fått lov til å utvikle seg ulikt og at virksomhetslederne ikke utøver samme praksis.

### Organisering:

Kommunen er i henhold til organisasjonskartet i hovedsak strukturert etter Hovedutvalgsmodellen. Administrasjonen består av rådmannskontoret og 9 virksomheter.<sup>7</sup>

Rådmannskontoret består av sekretær, økonomisjef, regnskapssjef, organisasjonssjef, informasjonssjef, IKT-sjef og personalsjef. Pedagogisk rådgiver og helse- og omsorgsrådgiver ligger også organisatorisk i stab på rådmannskontoret. De 9 virksomhetene er; Råde ungdomsskole, Oppvekstområde Karlshus, Oppvekstområde Saltnes, Familie, NAV, Hjemmebaserte tjenester, Sykehjem, Tjenester for funksjonshemmede, Teknisk.

Stilling som personalsjef ble opprettet og besatt fra 1.9.09. Stillingen som organisasjonssjef er i følge rådmannen vakant, men planlegges besatt fra 1.1.2012.

Gjennom undersøkelsen fremkommer til dels klar misnøye med dagens organisasjonsstruktur, ved at 45 % av respondentene mener at denne ikke fungerer hensiktsmessig. Andelen som mener at dagens struktur fungerer er 16 %, mens 39 % ikke vet.

Det er i hovedsak fire årsaker som forklarer respondentenes misnøye. For det første refererer et stort flertall til ulike former for enhetsegoisme i to-nivåmodellen. For det andre vises det til lav ledertetthet og tilsvarende stort kontrollspenn. Her fremkommer også at situasjonen fører

---

<sup>7</sup> Organisasjonskart som ligger på kommunens hjemmesider viser at kommunens drift og forvaltning er inndelt i 7 virksomheter og rådmannskontoret. Organisasjonskartet er ikke oppdatert etter siste endringer

til svekket kompetanse på oppgaver man utfører sjelden. Det tredje forhold som påpekes er at oppgavefordeling mellom virksomhetene ikke er klar og tydelig på alle områder, mens det for det fjerde anføres at delegasjonsreglementet burde vært utvidet. Det fremgår imidlertid ikke hvordan det burde vært utvidet.

### Fordeling av ansvar og oppgaver

Bestemmelser som regulerer fordeling av ansvar og oppgaver, og utøvelse av fordelte oppgaver følger av flere reglementer. Revisjonen har fått seg forelagt ”Reglement for politiske organer”<sup>8</sup>, ”Delegasjonsreglement”<sup>9</sup> og ”Reglement for administrativ delegering”<sup>10</sup>.

Reglement for politiske utvalg<sup>11</sup> skisserer ulike politiske organers sammensetning, ansvars- og myndighetsområde, innstillingsrett til kommunestyret, samt gjennomføring av møter. Reglementet beskriver de ulike politiske organenes myndighet med formuleringen; ”... *fatter vedtak innenfor de rammer og retningslinjer som er fastsatt i lov, hjemlet i lov eller vedtatt av kommunestyret – også bl.a. ....*” Alle utvalg skal i henhold til reglementet delegerer avgjørelsesmyndighet til rådmannen etter reglene i § 23 i kommuneloven.<sup>12</sup> Utvalgene har innstillingsrett til kommunestyret innenfor sitt myndighetsområde.

Delegeringsreglementet beskriver delegering av ulike oppgaver til formannskapet, til politiske hovedutvalg og til rådmannen/ administrasjonen. Det skilles mellom myndighet som delegeres etter kommuneloven og myndighet som delegeres etter særlov. Lovverket er angitt med tittel, eventuell paragraf og forklaringstekst. Reglementet delegerer myndighet til formannskap og politiske utvalg ”... *i den grad det kan delegeres og der det ellers ikke er delegert til rådmannen.*”

Rådmannen er, i henhold til reglementets punkt A.4.1 delegert ”... *myndighet til å treffe vedtak i enkeltsaker eller i typer av saker som ikke er av prinsipiell betydning.*” Hovedregelen er i henhold til reglementet at rådmannen er delegert myndighet i alle saker som ikke er av prinsipiell betydning ”... *med de unntak som går fram av loven og dette reglement.*” Ifølge rådmannen innebærer dette at delegeringslinjen går direkte fra kommunestyret til rådmannen i alle ikke-prinsipielle saker, og at utvalgene er delegert kommunestyrets myndighet på områder som anses prinsipielle og dermed ikke er delegert til rådmannen.

Det fremgår at rådmannen har innstillingsrett til alle politiske utvalg, med unntak av kommunestyret, og er delegert anvisningsmyndighet. Rådmannen er delegert myndighet til opprettelse og nedleggelse av stillingshjemler, samt til ansettelse, oppsigelse og avskjed av alle stillinger unntatt de stillinger som eksplicit er lagt til politiske organer. Rådmannen er også gitt øvrig myndighet knyttet til arbeidsgiverrollen. Videre har rådmannen myndighet i forbindelse med etableringslån. Det fremgår av reglementet at ansattes medbestemmelsesrett skal ivaretas.

Myndighet som er delegert i henhold til særlov er spesifikt angitt, på samme måte som for utvalgene. I forhold til enkelte særlover fremgår det imidlertid at utvalget har avgjørelsesmyndighet i den grad det ikke er delegert til rådmannen, samtidig som rådmannens myndighet ikke fremgår av reglementet (smittevern og kulturminne). På andre områder er rådmannen gitt tilsvarende myndighet som andre organer (kommunehelsetjeneste og

<sup>8</sup> Vedtatt i kommunestyret 13.9.07 og sist revidert 26.2.09.

<sup>9</sup> Udatert.

<sup>10</sup> Vedtatt av Rådmannen 26.4.04.

<sup>11</sup> Hentet fra Folkevalgte i Råde kommune, Valgperioden 2007-2011.

<sup>12</sup> Se reglementets A.6.3, A.7.3, A.8.3.

vegloven). På barnevernsområdet beholder utvalget oppgaver som ikke er delegert rådmannen, samtidig som rådmannens delegerte myndighet er avgrenset av hva som fremgår av loven og reglementet.<sup>13</sup> På enkelte områder fremkommer det ikke hvem som delegerer myndighet (kart- og delingsloven og vegtrafikkloven), mens det på andre områder fremgår eksplisitt at myndighet gis direkte fra kommunestyret (straffeloven). Det er også enkelte mindre unøyaktigheter knyttet til delegering i henhold til forurensningsloven og alkoholloven.

Skriftlig videredelegering fra rådmannen til virksomhetslederne fremgår av ”Reglement for administrativ delegering”, vedtatt av rådmannen 26.4.04. Virksomhetslederne er gjennom reglementet delegert myndighet innen feltene fag, økonomi, personal og organisasjon. Delegasjon innenfor særlovgivningen er angitt med henvisning til oppgave, lovgrunnlag og hjemmel. Myndighet innenfor de øvrige områder er i sin helhet delegert innenfor virksomhetens område.

I henhold til delegeringsreglementets punkt A.1.1. og innledende bestemmelser i reglement for administrativ delegering bygger all utøvelse av delegert myndighet på tre prinsipper:

- All delegering skal være skriftlig
- All delegert myndighet skal brukes i medhold av lov, forskrift eller retningslinjer som gitt av overordnet organ, og innenfor budsjettets rammer og forutsetninger.
- Alle vedtak som er gjort ut fra delegert myndighet skal rapporteres til overordnet organ innen de frister og i den form som overordnet organ fastsetter.

”Reglement for administrativ videredelegering” bygger eksplisitt på at hvert ledd i delegeringslenken, som går fra rådmannen og ned til den enkelte leder med fullmakt til å utøve myndigheten, har ansvar for å kontrollere at de underordnede ledd i etterlever dette. Ansvar er også gjort eksplisitt for virksomhetslederne overfor ansatte i egen virksomhet.

Videre skisserer både ”Delegeringsreglementet” og ”Reglement for administrativ videredelegering” generelle regler for bruk av delegert myndighet. Her fremkommer blant annet at overordnet organ har rett til å tilbakekalle delegert myndighet i enkeltsaker og at den som har fått delegert myndighet tilsvarende har rett til å be om at overordnet organ tar avgjørelse i spesielle saker.

Fordeling av administrativ myndighet bygger på virksomhetsmodellen, slik den ble vedtatt i 2003. Det fremgår hvordan oppgaver er fordelt til stillinger og funksjoner som er endret i dagens organisasjonsstruktur.<sup>14</sup> I følge rådmannen er det behov for oppdatering av reglementet, blant annet på grunn av endret virksomhetsinndeling i kommunen, og endringer i regelverket. Gjennomgangen vil finne sted våren 2011, etter revidering av reglementer for folkevalgte.

Blant virksomhetslederne oppfatter syv av åtte at deres ansvar og myndighet er klart og tydelig definert. Generelt i undersøkelsen er andelen 87 % Samtidig fremkommer at 27 % av respondentene, hvorav en virksomhetsleder ikke har fått sin myndighet gjennom skriftlig delegasjon.

---

<sup>13</sup> Rådmannen har på sin side videredelegert vedtaksmyndighet etter barnevernloven til virksomhetsleder, som igjen har delegert dette til fagansvarlig. Videredelegeringen er skriftliggjort gjennom stillingsinstruks.

<sup>14</sup> Blant annet har virksomhetsleder Familie delegert myndighet etter sosialtjenesteloven, myndighet i henhold til folkebibliotekloven og i forhold til kulturskole tilligger virksomhetsleder for KINK, det er felles virksomhet for sykehjem og omsorgsboliger, samt at oppgaver knyttet til personal og organisasjon tilligger en felles rådgiver.

Respondentene i undersøkelsen fordeler seg slik i forhold til hvordan arbeidsoppgaver innenfor deres virksomhet er definert:

Skriftlig	45 %
Muntlig	6 %
Noe skriftlig og noe muntlig	45 %
Har ikke klart definerte oppgaver	3 %

Virksomhetslederne har opplyst om at de fleste stillinger innenfor deres virksomhet er definert gjennom skriftlige stillingsinstrukser, men at det ikke er ønskelig med rigide instruksjoner. Alle oppgaver som løpende tillegges den enkelte stilling kan derfor ikke fanges opp skriftlig. Et gjennomgående unntak er imidlertid lærere, som ikke har slike instruksjoner som følge av at gruppen oppfattes å ha sine oppgaver definert direkte i loven. Det er samtidig pekt på behov for gjennomgang og oppdatering av eksisterende instruksjoner i flere virksomheter, og i enkelte virksomheter kjenner ikke virksomhetsleder til hvorvidt alle har slike instruksjoner eller om myndighet er skriftlig videredelegert.

Virksomhetslederne har, i følge rådmannen, alle rådmannens fullmakter innenfor sitt område, og dermed også det løpende ansvaret for å gjennomføre oppgaver knyttet til eget område, herunder ansvar for å gjennomføre internkontroll.<sup>15</sup> Rådmannen selv har ansvar for at internkontroll finnes, for å koordinere mellom virksomheter ved behov, samt sikre kompetanse og verktøy for virksomhetene.

Tilbakemeldinger i undersøkelsen viser på sin side at alle virksomhetslederne oppfatter at de har ansvar for internkontroll i henhold til særlovgivningen på sitt område og i forhold til Arbeidsmiljølovgivningen/ HMS, mens bare fem av åtte opplever at de har ansvar for internkontroll etter kommuneloven.<sup>16</sup> Andelen respondenter som oppfatter at de har oppgaver knyttet til interkontroll i henhold til kommuneloven er totalt 61 %.

### Personalpolitikk

Spørreundersøkelsen viser at kommunens rutiner for ansettelse følges i alle ansettelsessaker. Tilbakemeldinger fra flere virksomhetsledere viser også at kompetanse vektlegges ved utlysning og tilsetting av ansatte. Videre er det påpekt av enkelte virksomhetsledere at kommunens verdier løftes opp i intervjuer med søkere til stillinger i kommunen.

I følge Årsberetning 2009 ble det ikke gjennomført medarbeiderundersøkelse i 2009. Noen virksomheter gjennomførte arbeidsmiljøundersøkelser, og gjennomføring av medarbeidersamtaler ble prioritert, selv om ikke alle fikk slik samtale i løpet av året. Årsberetningen viser også at kompetanseutvikling ikke ble prioritert på sentralt hold i kommunen, men at det likevel ble gjennomført tiltak i virksomhetene. Se for øvrig ovenfor.

---

<sup>15</sup> Det har i møte med virksomhetene fremkommet enkelte tilbakemeldinger om at man oppfatter at kommunestyret mener at internkontroll er en ren administrativ oppgave, og at stort økonomisk fokus fører til at det ikke avsettes tilstrekkelige ressurser til slikt arbeid.

<sup>16</sup> Blant det totale antall respondenter er andelen som oppfatter at de har oppgaver knyttet til interkontroll i henhold til kommuneloven 61 %.

### 5.2 Risikovurderinger

#### 5.2.1 Revisjonskriterier

Identifikasjon og analyse av risiko er en kritisk komponent i et effektivt internt kontrollsystem. Vurdering og analyse av risiko bygger på at virksomheten har etablert målsettinger som ulike, relevante risikofaktorer kan vurderes opp mot.

Det er utviklet mange teknikker og metoder til bruk i slike prosesser. Vanligvis omfatter prosessene følgende punkter:

- Anslag på betydningen av den aktuelle risiko.
- Vurdering av sannsynligheten for at begivenheten som er forbundet med risiko skal inntreffe (eller hvor ofte den vil inntreffe).
- Avveining av om risikoen bør håndteres, dvs. en vurdering av hvilke handlinger som eventuelt bør gjennomføres.

Funn og vurderinger danner så grunnlag for fastsettelse av prinsipper for hvordan risiko skal håndteres i virksomheten.

#### 5.2.2 Fakta

Kommunens målsetninger fremkommer i Handlingsplan 2009-2012 og tilhørende virksomhetsplaner. I handlingsplanen går rådmannen gjennom de fem fokusområdene i Balansert Målstyring (samfunnsutvikling<sup>17</sup>, brukere og tjenester<sup>18</sup>, økonomi, medarbeidere<sup>19</sup>, interne prosesser<sup>20</sup>). Under hvert område gis en beskrivelse av ulike forhold, utvikling, hva som kan være utfordrende, og rådmannens anbefaling og forslag til videre arbeid.

I følge rådmannen brukes BMS som prinsipp for styring, der indikatorene skal balansere hverandre. Kommunen har en målsetning om helhetlige, sammenhengende tjenester, men det er ikke satt krav til virksomhetslederne om å utforme målsetninger knyttet til de ulike indikatorene i BMS, som det så kan rapporteres på.

I følge Rådmannen er risikovurderinger sentrale elementer for god internkontroll. Samtidig er det opplyst at det i løpet av hans tid i kommunen ikke er gjennomført systematiske risikovurderinger som strategiske øvelser. Slike vurderinger ligger imidlertid implisitt i det løpende arbeidet med kvalitetsutvikling, og er virksomhetsleders ansvar. Vurderinger skal, i følge Rådmannen, ikke bare foretas reaktivt/ basert på hendelser, men også når virksomhetsledere ser behov for nye rutiner. Det er imidlertid risiko for at dette ikke skjer når kommunen har knappe ressurser.

<sup>17</sup> På området samfunnsutvikling beskrives befolkningsutvikling, pendling, næringsutvikling, levekår og regionalt samarbeid.

<sup>18</sup> På område brukere og tjenester skisseres brukerundersøkelser, bredbånd til innbyggerne, e-kommune, barnehagedekning, skolebruksplan, skoleresultater, opplæring for språklige minoriteter, læremidler, NAV, flyktningmottak, psykiatri, pleie- og omsorgstjenestene, LEON-prinsippet, sykehjemsdekning, korttidsplasser, naturforvaltning/ miljø.

<sup>19</sup> På området medarbeidere omtales medarbeiderundersøkelser, opplæringsplaner, IA, rekruttering og lederutviklingsprogram.

<sup>20</sup> Område interne prosesser peker på behovet for et helhetlig internkontrollsystem, basert på tilbakemeldinger fra revisjon og tilsynsmyndigheter. Videre at det bør evalueres kapasitet og kompetanse i økonomistyrings- og personalledelsesfunksjoner på virksomhetene.



Etter rådmannens oppfatning er de viktigste risikoelementene i kommunen i forhold til internkontroll:

- Mangelfull koordinering av internkontrollsystemet på sentralt nivå i kommunen
- At oppgavene med utvikling og implementering av internkontroll tilligger stillingen som organisasjonssjef, samtidig som denne er vakant frem til 2012.
- Antall tilsyn og revisjoner skaper risiko for at det ikke iverksettes egne/ internt initierte prosesser, spesielt i en presset ressursituasjon.

Rådmannen har særlig pekt på at det i organisasjonen er risiko for at endringer i regelverk ikke fanges opp i tilstrekkelig grad. Dette er en oppgave som i fremtiden ønskes lagt til organisasjonssjefen. Som følge av at stillingen er vakant er arkivfunksjonen i noen tilfeller usikker på hvor slike dokumenter skal sendes. Innenfor tjenesteområdene har virksomhetslederne selv ansvar for å fange opp og følge opp slike endringer.

Undersøkelsen viser at det innenfor syv av åtte virksomheter er etablert målsetninger knyttet til BMS. 86 % mener at målene helt eller delvis er operasjonalisert på en slik måte at de kan evalueres<sup>21</sup>. Virksomhetslederne har forklart at kvantifiserbare mål, slik som sykefravær, barnehagedekning, mobbing i skolen, brukertilfredshet, medarbeidertilfredshet etc. er målsatt, mens kvalitative størrelser ikke er det.

41 % oppgir at målene er gjort kjent for de ansatte. 36 % mener at de ikke er gjort kjent, mens 23 % ikke vet. Bare en virksomhetsleder melder om at målene er gjort kjent for de ansatte, fire virksomhetsledere mener at målene ikke er kommunisert, og to vet ikke. Vedrørende kommunikasjon av virksomhetens mål til de ansatte, har flere virksomhetslederne i møte med revisjonen vist til at virksomhetsplanen kommuniseres til de ansatte gjennom e-post, møter etc., samtidig som det har fremkommet usikkerhet om de ansatte leser planer og liknende dokumenter.

Vedrørende frekvens på systematiske vurderinger av mulige risikofaktorer innenfor virksomhetene, er det betydelig spredning i tilbakemeldingene:

	Alle respondenter	Virksomhetsledere
Kontinuerlig	23 %	25 %
Månedlig	13 %	13 %
Kvartalsvis	7 %	13 %
Halvårlig	10 %	25 %
Årlig	3 %	0
Sjeldnere/ aldri	33 %	25 %
Vet ikke	10 %	0

Virksomhetslederne har gjennomgående vist til at det systematisk gjennomføres slike vurderinger knyttet til brannvern og HMS/ vernerunder. I forhold til tjenesteutøvelse er det gitt uttrykk for at risiko vurderes fortløpende og i forhold til situasjoner som oppstår i kommunen eller som man blir kjent med gjennom for eksempel media, men at slike forhold i liten grad vurderes systematisk som egne aktiviteter.

I møte med revisjonen har ingen virksomhetsledere gitt uttrykk for tilsvarende risiko som rådmannen, i forhold til å fange opp endringer i omgivelsene.

<sup>21</sup> 14 % mener at målene er fullt ut operasjonalisert, mens 73 % mener at de delvis er operasjonalisert.

### 5.3 Kontrollaktiviteter

#### 5.3.1 Revisjonskriterier

Kontrollaktiviteter består av handlingsplaner og rutiner, og er samlebetegnelse på de metoder og aktiviteter man setter i verk for å sikre gjennomføring av de tiltak ledelsen har funnet nødvendige for å håndtere identifisert risiko.

Det finnes ikke fasit for hvilke midler som skal iverksettes, men dette må vurderes konkret i forhold til organisasjonens formål, karakter og kompleksitet, samt de rammer som følger av risikovurderingene i organisasjonen. Kontrollaktiviteter må derfor evalueres med utgangspunkt i de direktiver ledelsen har satt i verk for å håndtere risiko.

#### 5.3.2 Fakta

Det er utviklet prosedyrer og rutiner for saksbehandling, drift og tjenesteutøvelse både på sentralt nivå i kommunen og på den enkelte virksomhet.

Det sentralt utformede systemet består i hovedsak av to elementer;

- Kommunens rutinehåndbok for saksbehandling
- HMS-systemet/ Kvalitetslosen

Kommunens rutinehåndbok for saksbehandling består av 22 nummererte og fem unummererte rutiner for mottak, registrering og behandling av post, for oppretting av nye saker, formkrav til utgående brev, forhold til offentlighetsloven, utlån fra arkivet, driftsstans, behandling av tilsynsrapporter og så videre. De nummererte rutinene inneholder formål, tidsangivelse, fremgangsmåte/ detaljerte prosedyrebeskrivelser og definisjon av ansvarlige for ulike oppgaver. De unummererte rutinene har delvis samme form som de nummererte, men to av dem har mer karakter av journalnotat enn rutine.

Rådmannen skriver i innledningen til rutinehåndboken at rutinene på området anses som ”... et meget viktig verktøy i den daglige dokumentbehandlingen slik at ... oppfyller lovverket. Alle som arbeider med dokumenthåndtering, enten det er som leder, saksbehandler eller arkivansatt i Råde kommune, skal følge de vedtatte rutinene.” Undersøkelsen viser på sin side at håndboken er kjent blant 43 % av respondentene, og at den brukes i varierende grad.<sup>22</sup>

Blant virksomhetslederne er andelen som har gitt uttrykk for at de ikke kjenner til boken 50 %, og bare to av åtte opplyser at de ”alltid” eller ”i stor grad” bruker den. Muntlige tilbakemeldinger viser imidlertid at alle kjenner til at den finnes, men at det er ulik grad av bevissthet og praktisk bruk av den. Ved flere virksomheter skyldes dette at innholdet er kjent, men ikke formen. Enkelte virksomheter har opplyst at manglende bruk muligens kan skyldes at man utfører oppgaver sjelden og at man dermed velger enklere løsninger, eller kompetansemessige utfordringer. En virksomhet benytter ikke rutinehåndboken i det hele tatt.

Kommunens viktigste verktøy for internkontroll er i følge rådmannen ”Kvalitetslosen” som ble tatt i bruk i 2008. Dette er et elektronisk system, der virksomhetene skal bygge egne verktøy med støtte i malene som ligger i systemet. Dette arbeidet tar imidlertid tid og det

---

<sup>22</sup> 23, 1 % av respondentene som kjenner til boken oppgir at den alltid brukes i saksbehandlingen, 46, 2 % opplyser at den brukes ”i stor grad”, 23 % mener at den brukes i liten grad, mens 7,7 % ikke vet.

## Internkontroll og regeletterlevelse

jobbes med å innarbeide kvalitetsrutiner og system for avvikshåndtering. Rådmannen skulle gjerne ha kommet lengre i prosessen, men ressursituasjonen skaper utfordringer. Arbeidet med å utvikle elektroniske rutiner er virksomhetsleders ansvar, og fremdrift avhenger av deres prioriteringer. I påvente av at implementeringsprosessen skal ferdigstilles, praktiseres en blanding av papirbasert dokumentasjon/ rutiner og elektroniske rutiner. HMS-håndboken i kommunen er ikke oppdatert, men nye elementer ligger i Kvalitetslosen. Rådmannen har imidlertid gitt beskjed om at inntil noe annet er etablert, gjelder rutinene som fremgår av permene. Disse er ikke satt ut av kraft.

Våre undersøkelser viser at innholdet i kommunens HMS-system er kjent for 95 % av respondentene og at 86 % bruker systemet aktivt. Tilbakemeldinger om manglende bruk, er av virksomhetslederne forklart med at det eksisterer ulike oppfatninger om hvor langt arbeidet med å implementere Kvalitetslosen har kommet. Alle virksomhetslederne har gitt uttrykk for at de er i ferd med å utarbeide rutiner, men at man i varierende grad benytter både papirbaserte og elektroniske rutiner.

Virksomhetslederne uttrykker tiltro til at Kvalitetslosen kan bidra positivt til en samlet internkontroll i Råde kommune. Samtidig oppleves det som en gjennomgående utfordring at prosessen med implementering og opplæring ble påbegynt og deretter stanset, før man startet på nytt igjen. Dette gjelder særlig i de store virksomhetene, med mange ansatte og med ansatte i små stillinger. Det er også påpekt som en utfordring at ikke alle ansatte har personlig e-postadresse, samtidig som avviksmodulen legger opp til at det alltid skal gis tilbakemelding om hvordan avvik er håndtert. Virksomhetslederne tror at dette vil kunne føre til at ansatte vil vegre seg for å melde avvik, og at antallet meldte avvik går ned. Situasjonen fører også til at alternative meldingskanaler benyttes.

Syv av åtte virksomhetsledere har i undersøkelsen vist til at det innenfor deres virksomhet er utarbeidet skriftlige rutiner for drift og tjenesteproduksjon. I møte med revisjonen har det fremkommet at alle virksomhetene har rutiner for deler av virksomheten, men at ikke alle har for alle områder. I enkelte virksomheter er dette forklart som naturlig ut fra tjenesteproduksjonens karakter, mens i andre virksomheter er det opplyst at man har vært nødt til å rette fokus mot det som har blitt oppfattet som mest prekært. En virksomhet har også informert om at de har utarbeidet en egen perm for HMS/ internkontroll, og at kommunens HMS-permer ikke blir benyttet. Permen inneholder de rutiner fra kommunens system som man oppfatter er mest relevante og internt utviklede rutiner.

Samtidig opplyser bare 24 % av respondentene i undersøkelsen at alle ansatte som jobber innenfor virksomheten, også vikarer, er gjort kjent med kommunens reglementer og rutiner. 52 % opplyser at ikke alle er gjort kjent med disse, mens 24 % ikke vet. Virksomhetslederne har i denne sammenhengen opplyst om at man forsøker å benytte kommunens opplæringssystem, men at det er utfordringer i forhold til å gjennomføre dette, særlig for ansatte med små eller midlertidige stillinger. En virksomhetsleder kjenner ikke til at det finnes skriftlig system for opplæring i kommunen.

Undersøkelsen viser også spredning blant respondentene i forhold til hvor ofte man praktiserer sidemannskontroll. Virksomhetslederne har imidlertid vist til at dette varierer med saksområde. Med unntak av en virksomhet, der fagansvarlige i de fleste tilfeller signerer alene, er det forklart en praksis der alle enkeltvedtak signeres dobbelt eller at virksomhetsleder signerer alene. Ansatte kan imidlertid alene signere brev og andre dokumenter som ikke binder opp kommunen.

Virksomhetslederne har forklart at de følger opp endringer i regelverk knyttet til sine særlovsområder gjennom abonnement på Info Consensus, automatiske oppdateringer og nyhetsbrev fra direktorater, fylkesmannen og KS, aktiv bruk av Lovdata, samt gjennom nettverkssamlinger og kurs. Rutinene er imidlertid ikke skriftliggjort og undersøkelsen viser at under halvparten av respondentene kjenner til at virksomheten har slike rutiner. Alle virksomhetslederne opplyser i møte med revisjonen at et viktig fortrinn med Kvalitetsloven er at alle oppdateringer legges inn automatisk i systemet.

## 5.4 Informasjon og kommunikasjon

### 5.4.1 Revisjonskriterier

Informasjon trengs på alle nivåer i en organisasjon for å kunne bevege seg i retning av fastsatte målsettinger og drive i henhold til regelverk. Det må løpende flyte en strøm av skriftlig og muntlig informasjon gjennom foretakets organer og avdelinger for å muliggjøre drift og kontroll. Effektiv kommunikasjon må gjennomsyre organisasjonen nedover, oppover og på tvers.

Sentrale komponenter i et effektivt informasjons- og kommunikasjonssystem er:

- Kvalitet i informasjonsutvekslingen, ved å sørge for at innholdet er tilstrekkelig, informasjonen kommer til rett tid og er fersk, informasjonen er nøyaktig og at den er tilgjengelig for relevante personer.
- Alle ansatte må motta et klart budskap fra toppledelsen om at ansvaret for kontroll må tas alvorlig.
- De ansatte må forstå sin egen rolle i det interne kontrollsystemet, så vel som hvordan de enkelte aktivitetene og handlingene relaterer seg til andres arbeid.
- De ansatte må også ha kanaler for formidling av viktig informasjon opp til ledelsen. Herunder bør det være etablert mekanismer som oppfordrer de ansatte til å melde fra om brudd på etikk og moral etc., separate kommunikasjonskanaler som kan tjene som sikringsmekanismer der de normale kanalene ikke fungerer, og vern av "varslere".

Informasjons- og kommunikasjonssystemene kan være manuelle eller databaserte, men bør uansett kontrolleres og evalueres i henhold til om de er tilpasset virksomhetens behov.

### 5.4.2 Fakta

Rådmannen får løpende informasjon fra virksomhetene gjennom fire arenaer:

- Virksomhetenes rapporter som innspill til kommunens årsrapport.
- Møter med virksomhetslederne hver 14. dag. Dagsorden settes i møtene og møtene har hatt lav grad av formalisering. Formålet er todelt; kollegaveiledning/ informasjonsutveksling mellom virksomhetene og avklaringer ved meningsforskjeller/ Rådmannens styring.
- Rutine for at Rådmannen får kjennskap til alle tilsynsrapporter. Disse legges også frem politisk.
- Virksomhetsledere som kontakter Rådmannen ved henvendelser/ avvik.

Det skrives ikke referat fra møtene i rådmannens ledergruppe, men dette har vært diskutert i forhold til informasjonsverdien ut i organisasjonen. Referater fra andre møter ved rådmannskontoret distribueres på kommunens intranett etter behov.

## Internkontroll og regeletterlevelse

Internt i virksomhetene gjennomføres møter med de ansatte med ulik frekvens, og det skrives i ulik grad referater. Det foreligger i følge rådmannen ikke rutine i kommunen for hvordan referater fra møter i virksomhetene skal distribueres. Dette er opp til den enkelte virksomhetsleder og det er i følge Rådmannen store forskjeller på området.

Tilbakemeldinger i undersøkelsen viser at et klart flertall, 81 %, samlet sett er tilfredse med den informasjon de får fra sine ledere. Ser vi nærmere på de ulike kravene til et effektivt informasjonssystem avtegner følgende tendenser seg:

	Mottak av informasjon (alle)	Mottak av informasjon (VL)	Egen videreformidling (alle)	Egen videreformidling (VL)
Informasjon er alltid eller ofte nøyaktig	87 %	75 %	79 %	63 %
Informasjon er alltid eller ofte fersk	76 %	50 %	78 %	63 %
Informasjon gis alltid eller ofte til rett tid	66 %	38 %	70 %	63 %
Informasjon er alltid eller ofte tilstrekkelig detaljert	72 %	38 %	78 %	50 %
Informasjon henger alltid eller ofte sammen med virksomhetens målsetninger	71 %	63 %	81 %	63 %
Informasjon bygger alltid eller ofte på kommunens overordnede målsetninger	70 %	75 %	63 %	50 %

Tallene peker i retning av at respondentene i større grad opplever tilfredshet med informasjon de selv gir, enn informasjon de mottar. Dette med unntak av nøyaktighetsgrad og hvorvidt informasjon bygger på kommunens målsetninger. Tendensen gjør seg også gjeldende i forholdet mellom rådmannen og virksomhetslederne.

Tallene viser videre at de største utfordringene i forhold til formidling av informasjon fra rådmannsnivået er knyttet til å få gitt informasjon til rett tid, mens den ennå er fersk, og med tilstrekkelig detaljeringsgrad. Internt i virksomhetene ser det ut til at utfordringene i størst grad knytter seg til hvorvidt informasjon bygger på kommunens overordnede strategier. Det er verdt å merke seg at det er minst utfordringer knyttet til å gi informasjon som henger sammen med virksomhetens målsetninger.

Det fremkommer i undersøkelsen at 71 % av de totale respondentene opplever å få informasjon fra de ansatte om forhold ved virksomheten som er av betydning for tjenesteutøvelse og kontroll, mens 29 % ikke får slik informasjon. Blant virksomhetslederne er andelen som får slik informasjon 100 %.

Virksomhetslederne i flere virksomheter har imidlertid opplyst om at det er utfordrende å samle alle ansatte og at dette igjen fører til utfordringer i forhold til å sikre at alle får tilstrekkelig informasjon til rett tid. Elektroniske systemer og intranett benyttes som kompensierende tiltak for å gi informasjon, samtidig som dette ikke oppleves tilstrekkelig innenfor virksomheter med ansatte uten e-postadresser. En virksomhet har også vist til at informasjon ofte kommer flere ganger, gjennom videresending fra flere. Dette kan føre til at nye elementer som legges til før videresending ikke fanges opp, ettersom man tror at man har sett informasjonen før.

Kommunen har etablert system for varsling. Disse ligger i etiske retningslinjer. Reglementet inneholder bestemmelser om rett til varsling, forankret i Arbeidsmiljøloven §§ 2-4 og 2-5, og med innhold tilsvarende ordlyden i loven. Her fremkommer at avvikssystemet er et varslingssystem, og at melding gjennom dette er å anse som forsvarlig varsling. Vår undersøkelse viser imidlertid at bare 65 % av respondentene med oppgaver innenfor området

har informert de ansatte om denne rettigheten. En virksomhet har gitt uttrykk for at man anser en slik rett som en selvfølgelighet, og at det ikke har funnet sted situasjoner hvor slikt behov har gjort seg gjeldende. Et par virksomheter har tatt opp dette muntlig i virksomhetens ledergruppe, men ikke slik at fagansvarlige er pålagt å informere videre.

Det er i undersøkelsen også skissert ulik grad av kontakt mellom virksomhetene. Virksomhetslederne har forklart at de møtes ofte gjennom rådmannens ledergruppe, men at det generelt er en opplevelse av enhetsegoisme i organisasjonen. Dette henger i stor grad sammen med knappe ressurser.<sup>23</sup>

I forhold til dialog med brukere og innbyggere har Råde kommune vedtatt en egen kommunikasjonsstrategi.<sup>24</sup> Denne viser til kommunelovens bestemmelser om kommunens plikt til å drive aktiv, utadrettet informasjon og at forholdene skal legges best mulig til rette for innsyn i forvaltningen. Strategien skisserer videre kommunens utfordringer og mål på området, og spesifiserer at kommunikasjon i kommunen er forankret i de tre verdiene glede, raushet og respekt. Ytterligere beskrives to hovedstrategier for å nå målene, med tilhørende tiltak.

Tilbakemeldingene i undersøkelsen viser spredning i forhold til hvor ofte man oppfatter at kommunens systemer for informasjon og kommunikasjon evalueres. Den høyeste andelen, 32 %, mener at systemet evalueres ”av og til”. Virksomhetslederne har muntlig opplyst at frekvensen i all hovedsak er tilfredsstillende ut fra deres behov.

## 5.5 Overvåking av systemet for intern kontroll

### 5.5.1 Revisjonskriterier

Interne kontrollsystemer trenger overvåking og vurdering av systemets effektivitet over tid, kontinuerlig eller ved frittstående evalueringer. Kontinuerlig overvåking inngår i aktiviteter knyttet til den daglige ledelsen av organisasjonen. Sentralt i den kontinuerlige overvåkingen ligger:

- En hensiktsmessig organisasjonsstruktur og overvåkingsfunksjon som gir oversikt over kontrollfunksjonene og gjør det lettere å oppdage svakheter i systemet.
- Kontinuerlige overvåkingsaktiviteter, inkludert daglig oppfølging av de ansatte, som gir ledelsen nærmest umiddelbar innsikt og kan gi rask identifisering av mangler.
- Rapporteringsdirektiver som er tilstrekkelig fleksible, men som samtidig definerer hvilke saker som bør rapporteres av underordnede, til hvem det skal rapporteres og på hvilket detaljeringsnivå rapportering bør foregå.

### 5.5.2 Fakta

Det er tidligere i rapporten beskrevet tilbakemeldinger om en lite hensiktsmessig organisasjonsstruktur og skissert uklarheter knyttet til delegering, utfordringer med implementering av Kvalitetslosen og i informasjonsutvekslingen mellom ulike nivåer i organisasjonen, samt ulik praksis for bruk av kommunens systemer og rutiner.

<sup>23</sup> Dette fremkommer også under 5.1.2.

<sup>24</sup> Vedtatt i kommunestyret 23.9.10.

## Internkontroll og regeletterlevelse

Virksomhetslederne har i følge rådmannen, og slik det fremgår av kapittel 5.1.2 ansvar for internkontroll og rutiner på eget område, og rådmannen følger ikke opp dette som egen aktivitet. Oppfølging av myndighet som er delegert til virksomhetslederne skjer i hovedsak gjennom to formelle arenaer:

- Resultatsamtale i forhold til handlingsplan og virksomhetens drift
- Medarbeidersamtale i forhold til faglig og personlig utvikling av den enkelte leder

Samtalene holdes årlig, men på ulike tidspunkt på året. Annet hvert år gjennomføres også 360° evaluering i forkant av medarbeidersamtalen. Tilbakemeldinger fra ulike bidragsytere er viktig, ikke minst for å ivareta prinsippet om ”autentisk ledelse”.

Rådmannen oppsøker i liten grad virksomhetslederne i det løpende arbeidet, og det er blant annet ikke tatt stikkprøver på om sentrale reglementer og rutiner etterleves. Han oppfatter likevel å være godt orientert om driften gjennom åpen og tillitsfull dialog. Rådmannen mener imidlertid at oppfølging i henhold til internkontroll bør være del av organisasjonssjefens oppgaver. Dersom Rådmannen selv oppdager svakheter i organisasjonen, iverksettes kurs eller nye rutiner. Det foretas imidlertid ikke etterfølgende kontroll med at endringene etterleves.<sup>25</sup>

Slik det fremgår tidligere i rapporten, skal alle vedtak som er gjort ut fra delegert myndighet rapporteres til overordnet organ i den utstrekning overordnet organ bestemmer. Den samlede tilbakemeldingen i undersøkelsen på hvorvidt kommunale ledere følger opp delegert myndighet kan oppsummeres slik:

	Alle	Oppfølging av virksomhetsledere	Oppfølging av ansatte på lavere nivå enn virksomhetsledere
Kontinuerlig	16 %	0 %	22 %
I stor grad	61 %	75 %	57 %
I liten grad	23 %	25 %	22 %
Aldri	0 %	0 %	0 %

Slik det fremgår også av 5.1.2 har et mindretall av virksomhetslederne imidlertid gitt uttrykk for at de ønsker mer støtte og veiledning i forhold til å utøve egne oppgaver, blant annet som følge av stort kontrollspenn. Samtidig har seks av åtte virksomhetsledere i undersøkelsen gitt uttrykk for at rådmannen i stor grad følger opp myndighet som er delegert til dem. Virksomhetslederne har også overfor revisjonen gitt uttrykk for at de opplever å ha høy grad av tillit fra rådmannen, og at de i liten grad blir kontrollert, men at rådmannen er engasjert i deres virksomhet, blant annet gjennom å stille spørsmål i rådmannens ledergruppe.

Undersøkelsen viser videre at en klart høyere andel ansatte opplever å bli fulgt tett opp internt i virksomhetene. Tilbakemeldinger fra virksomhetslederne viser imidlertid ulik praksis her. Særlig innenfor skoleområdet er det meldt om at virksomhetslederne i større grad deltar i, og følger opp, skolene og at SFO og barnehagene følges opp i mindre grad.

Det fremgår av 5.1.2 at flertallet av respondentene oppfatter at rådmannen er opptatt av at kommunen skal ha en effektiv internkontroll, samtidig som en høy andel ikke vet hva rådmannen mener på området. Gjennom undersøkelsen fremkommer også at en lav andel (27 %) mener at rådmannen følger opp området, mens 47 % ikke vet om dette skjer. Blant virksomhetslederne mener to av syv virksomhetsledere at rådmannen følger opp området i stor grad, mens fire av syv mener at det i liten grad finner sted slik oppfølging.

<sup>25</sup> Rådmannen har gitt uttrykk for at han er kjent med at virksomhetslederne av og til ønsker mer støtte og føringer fra Rådmannen, og han opplever å imøtekomme slike ønsker, men på en lite byråkratisert måte.

Kommunens budsjett og handlingsplan legges frem årlig, tilsvarende gjelder for kommunens regnskap og årsrapport. Gjennom året rapporteres det tertialvis, fortrinnsvis på økonomiområdet, men også med referanser til øvrige fokusområder i BMS (sykefravær, utviklingen i barnevern etc.) Sakspapirer og protokoller viser også at det fremmes en rekke saker knyttet til drift og tjenesteproduksjon for politisk behandling i kommunestyret.

Gjennom Årsrapport 2009 fremkommer tilbakemeldinger fra virksomhetene på status og utfordringer i egen virksomhet. Rapporteringen følger i all hovedsak inndeling i målekartet, men det er variasjon mellom virksomhetene i forhold til om de rapporterer på alle indikatorene og om rapporteringen eksplisitt forholder seg til måloppnåelse, eller omtaler utviklingen gjennom året i mer generelle ordelag. Avviksanalyse gjennomføres systematisk kun for økonomiområdet, mens enkelte virksomheter omtaler avvik i tjenesteproduksjonen i sin rapportering. Rapporten viser også overlappende rapportering fra virksomhet og fra rådmannens stab når det gjelder NAV, hjemmebaserte tjenester, Nor gård, resultater av nasjonale prøver i skolen.

Rådmannen har pr. dato ikke oversikt over systemene for avvikshåndtering i de ulike virksomhetene. Det ligger imidlertid til rette for dette med innføring av Kvalitetslosen. Rådmannen understreker betydningen av dokumentasjon og viser til at han ønsker at slik etablering skal gi oversikt over antall avvik, løpende status over arbeidet med å lukke avvik og så videre. På det nåværende tidspunkt erstattes slikt system delvis av løpende dialog med virksomhetslederne, slik det er beskrevet ovenfor.

Tilbakemeldinger i undersøkelsen viser at et klart flertall av respondentene oppfatter at virksomheten har rutiner for å melde fra om mangler ved tjenesteutøvelsen, mens litt over halvparten mener at slike rutiner er etablert i forhold til å melde fra om mangler ved kontrolltiltak. Rutinene oppfattes i noen grad å være hensiktsmessige. Tilbakemeldingene er forklart med ulike oppfatninger rundt prosessen med Kvalitetslosen.

Det er imidlertid en omforent oppfatning blant respondentene samlet, og blant virksomhetslederne, at avvik som kan regnes som alvorlige skal rapporteres oppover i organisasjonen. Gjennom undersøkelsen fremkommer en unison oppfatning om at avvik skal meldes i delegeringslinje, til nærmeste leder. Mindre alvorlige og bagatellmessige avvik bør, i følge virksomhetslederne, håndteres internt i egen virksomhet. Alvorlige avvik meldes til rådmannen.

Svakheter i internkontrollsystemet rapporteres i følge undersøkelsen og virksomhetslederne både skriftlig og muntlig. Alle virksomhetslederne, og 92 % av det totalt antall respondenter opplyser om at de selv ber om slike innspill i møte med de ansatte.

## 5.6 Vurderinger

COSO-modellen, som er lagt til grunn for revisjonen, skisserer intern kontroll i et videre perspektiv enn strategidokumenter og instruksjer, og legger til grunn at alle ansatte i en organisasjon, gjennom holdninger og handlinger, har ansvar for å bidra til at organisasjonen drives effektivt og at målsetninger ivaretas.

Revisjonen er av den oppfatning at det i Råde kommune gjennomføres en rekke aktiviteter for å ivareta krav i lovverket, både i forhold til generelle prinsipper for drift og for å ivareta



## **Internkontroll og regeletterlevelse**

brukernes og innbyggernes rettigheter til ulike tjenester. Dette indikerer etter vår oppfatning intern kontroll på avgrensede områder. Samtidig er det avdekket en rekke forhold som ikke samsvarer med de normer for god intern kontroll som COSO-modellen legger opp til og som revisjonen dermed finner lite eller ikke tilfredsstillende.

### Kontrollmiljø

Kontrollmiljøet i en organisasjon består av de holdninger og handlinger som preger organisasjonen på områder som er nærmere angitt i 5.1.1., og danner grunnlag for god intern kontroll. Etter revisjonens vurdering eksisterer det ved den enkelte virksomhet i Råde kommune et kontrollmiljø knyttet til kjerneoppgavene, basert på fagetikk og etiske vurderinger i hverdagen, kartlegginger og tiltak som er iverksatt for kompetanseheving, tett kontakt mellom ledelse og ansatte, organisering i enheter knyttet til faglige oppgaver, relativt klar fordeling av oppgaver innenfor virksomhetene og høy grad av trygghet i forhold til egne oppgaver, samt fokus mot å ansette rett personell.

Gjennom etablering av etiske retningslinjer og reglementer for fordeling av ansvar og myndighet, prinsipper for ledelse og retningslinjer for ansettelse og opplæring har kommune også etablert elementer som kan inngå i et formelt kontrollmiljø for kommunen som sådan.

Samtidig viser fakta manglende oppdatering av reglementer, svakheter ved implementering av etablerte reglementer og verdier, ulik kompetansesatsning i virksomhetene, uklarerhet rundt delegert myndighet på enkelte områder, utrygghet i forhold til egne oppgaver og kompetanse i forhold til internkontroll, manglende systematisk oppfølging av personale gjennom medarbeiderundersøkelse, og ledelsesprinsipper med manglende orientering mot styring. Etter revisjonens vurdering svekker dette kontrollmiljøet i kommunen på vesentlige områder.

Revisjonen vil i denne sammenhengen presisere at kontrollmiljøet ikke alene kan defineres av skriftlige dokumenter, men at slike snarere må ha til hensikt å dokumentere de prinsipper som er etablert gjennom felles holdninger til hva som skal være kommunens bærende elementer. Dette er etter vår oppfatning ikke situasjonen i kommunen i dag.

### Risikovurderinger

Identifikasjon og analyse av risiko en kritisk komponent i et internt kontrollsystem. Revisjonen finner det tilfredsstillende at rådmannen deler denne oppfatningen. Etter vår vurdering foretas det også i virksomhetene en rekke løpende risikovurderinger knyttet til kjernevirksomheten, som del av den daglige driften. Dette ser vi positivt på.

Hensiktsmessige risikovurderinger fordrer imidlertid at virksomheten har etablert mål som risikoen kan måles mot. Etter vår vurdering foreligger dette i begrenset grad i Råde kommune. Etablerte mål er heller ikke kommunisert til de ansatte i tilfredsstillende grad. Det kan derfor reises spørsmål om risiko vurderes i forhold til de riktige komponentene og således om de vurderinger som foretas har reell verdi i styringen av kommunen.

### Kontrollaktiviteter

Iverksetting av kontrolltiltak har til hensikt å redusere identifisert risiko. Det finnes således ingen fasit for hvilke kontrolltiltak som skal iverksettes, men dette må vurderes konkret i forhold til organisasjonens formål, karakter og kompleksitet, samt de rammer som følger av risikovurderingene i organisasjonen.

## Internkontroll og regeletterlevelse

Gitt de svakheter som fremgår ovenfor vedrørende risikovurderinger er det vanskelig for revisjonen å ta generelt standpunkt til om etablerte rutiner, retningslinjer og kontrollhandlinger er hensiktsmessige eller uttømmende.

Etter vår oppfatning eksisterer det en rekke kontrollaktiviteter innenfor den enkelte virksomhet knyttet til saksbehandling og tjenesteproduksjon. Her legger vi til grunn at alle virksomheter har rutiner og prosedyrer som har til hensikt å sikre regeletterlevelse og enhetlig tjenesteproduksjon innenfor eget område, og at disse er i ferd med å skriftliggjøres gjennom arbeidet med Kvalitetslosen.

Videre oppfatter vi at etablering av en felles rutinehåndbok og et felles HMS-system er viktige tiltak for å sikre enhetlig praksis for sentrale overgripende aktiviteter i kommunen, og for å håndtere risiko som er beskrevet fra rådmannen.

Det er imidlertid ikke tilfredsstillende at ledelsen i virksomhetene kjenner til at ansatte ikke har blitt gjort kjent med reglementer og rutiner, uten at dette følges opp nærmere. Det er heller ikke tilfredsstillende at virksomhetene beskriver ulike kjennskap og praksis i forhold til de kontrolltiltak som er utarbeidet sentralt i kommunen. Isolert sett ser revisjonen positivt på at virksomhetene har et bevisst forhold til kontroll av egen virksomhet, og at det iverksettes tiltak internt i virksomheten. Samtidig innebærer alternative praksiser at legitimiteten rundt de overgripende tiltakene svekkes, noe som over tid kan påvirke det samlede kontrollmiljøet i kommunen i negativ retning.

Gitt rådmannens oppfatning av behovet for et koordinerende system for intern kontroll finner vi det tilfredsstillende at rådmannen har iverksatt tiltak, og sørget for innføring av Kvalitetslosen. Innføringen av systemet vil etter vår oppfatning også bøte på tidligere merknader til kommunen vedrørende dokumentasjon av rutiner og prosedyrer på ulike tjenesteområder.

Samtidig er det fra virksomhetene påpekt utfordringer knyttet til implementering, særlig i forhold til ansattes tilgang til systemet. Etter vår oppfatning er dette utfordringer som svekker betydningen av, og legitimiteten til, Kvalitetslosen som kontrolltiltak. Det kan derfor stilles spørsmålstegn ved om forutsetningene for å lykkes med innføringen er til stede.

Vi vil i denne sammenhengen også bemerke at et elektronisk system ikke alene kan representere kommunens interne kontroll. Snarere må systemet fungere som en felles plattform for dokumentasjon av de kontrolltiltak som finnes på virksomhetene og overgripende i kommunen. Systemet kan derfor ikke være mer enn ett element i kommunens samlede interne kontroll. Etter vår oppfatning er det viktig at det er bevissthet om dette i alle ledd, slik at innføringen av systemet ikke blir en hvilepute som svekker løpende kontroll knyttet til den daglige driften i kommunen.

### Informasjon og kommunikasjon

Et effektivt informasjons- og kommunikasjonssystem er en viktig forutsetning for å muliggjøre drift og kontroll, og bygger på komponenter som er nærmere angitt i 5.4.1 og i vedlegg. Systemet må også evalueres med jevne mellomrom, for å skape sikkerhet om at det fungerer etter sin hensikt.

Etter revisjonens oppfatning foregår det mye løpende informasjonsutveksling og kommunikasjon mellom nivåene i organisasjonen, både internt i virksomhetene og i virksomhetenes møte med rådmannen. Dette skaper inntrykk av en åpen kommunikasjon der

## Internkontroll og regeletterlevelse

informasjon kan flyte fritt på den måte som det legges opp til i COSO. Etter vår oppfatning innebærer beskrevet praksis også at de ansatte har kanaler for formidling av informasjon knyttet til kjernevirksomheten, og kommunen har etablert et formelt system for varsling i tråd med kravene i lovgivningen. Det er også tilfredsstillende at det er etablert en eksplisitt kommunikasjonsplattform for kommunens møte med brukere/ innbyggere.

Slik vi ser det benyttes imidlertid informasjon og kommunikasjon på en lite strukturert måte som styringsinstrument i kommunen.

Her legger vi til grunn at virksomhetslederne selv bestemmer omfang og form på informasjon som skal formidles. Videre er det registrert tilbakemeldinger om at informasjonsutveksling mellom ulike nivåer i organisasjonen har flere, men ulike, forbedringsmuligheter. Dette både i forhold til informasjon som formidles nedover og oppover i organisasjonen.

Sett også i sammenheng med usikkerhet nedover i organisasjonen om rådmannens oppmerksomhet mot kontroll, tilbakemeldinger om enhetsegoisme og virksomhetenes ulike praksis i forhold til sentrale kontrollelementer, samt virksomhetsledernes tilbakemeldinger vedrørende utøvelse av kontroll i egen virksomhet, er det revisjonens vurdering at kommunen samlet sett ikke har et effektivt og hensiktsmessig system for informasjon og kommunikasjon. Etter vår oppfatning er det særlig usikkert om toppledelsen har kommunisert behovet for kontroll på en tilstrekkelig og tydelig måte og om det på ulike nivåer i kommunen er etablert forståelse for den enkeltes rolle i det interne kontrollsystemet.

### Oppfølging

Effektive kontrollsystemer krever oppfølging og overvåking, både for å avdekke mangler og for å kunne forbedre kontrollsystemet. Revisjonen finner at det formelt er etablert rapporteringsdirektiver knyttet til indikatorene i BMS som kan være egnet til å sikre hensiktsmessig oppfølging dersom de tas i bruk på den måte som systemet forutsetter. Videre er det vår oppfatning at det er etablert kontrolltiltak og dialog som muliggjør oppfølging knyttet til kjernevirksomheten i virksomhetene og at det er en omforent oppfatning mellom virksomhetene om hva som skal rapporteres oppover i organisasjonen. Tilsvarende innebærer rådmannens dialog med virksomhetslederne en viss form for oppfølging på tvers av hele organisasjonen.

Gitt de utfordringer som er påpekt innenfor alle de øvrige komponentene i COSO-modellen er det imidlertid klart at gjeldende praksis ikke er tilstrekkelig strukturert og systematisk til å fungere tilfredsstillende for effektiv og hensiktsmessig styring. Revisjonen vil i denne sammenheng bemerke at kun myndighet kan delegeres, ikke ansvar. Dette fremkommer også gjennom kommunens reglementer, men bevisstheten om dette synes ikke tilstrekkelig implementert i organisasjonen.

Oppfølging innebærer imidlertid ikke at alle ledere til enhver tid følger opp alle aktiviteter og handlinger, men at det etableres en bevissthet i organisasjonen for hva slags oppfølging som skal foregå på det enkelte nivå, og slik at rådmannen etablerer nødvendige nøkkelkontroller på de områder som er avgjørende for effektiv styring av kommunens samlede drift.

Revisjonen finner også grunn til å bemerke at kommunen pr. dato ikke har et effektivt avvikssystem og at det ikke foreligger oversikt over meldte avvik og oppfølgingen av dem. Dette svekker etter vår vurdering muligheten for å sikre læring i organisasjonen. Innføring av Kvalitetslosen vil til en viss grad kompensere for dette, samtidig som de utfordringer som er beskrevet i forhold til bruk av systemet skaper risiko på flere områder.

## 6 KONKLUSJON OG ANBEFALINGER

I henhold til kommuneloven har rådmannen ansvar for å sikre betryggende kontroll i egen organisasjon. COSO-modellen representerer en anerkjent modell for å analysere den interne kontrollen i en organisasjon, og er lagt til grunn for vurderingen av Råde kommune. Modellen etablerer ingen absolutte krav til kommunen, men prinsippene utgjør til sammen en idealmodell for effektiv og hensiktsmessig kontroll, i den hensikt å nå kommunens mål.

Revisjonen har i undersøkelsen lagt til grunn at intern kontroll ikke bare består av strategidokumenter og instruksjer, men av alle ansattes holdninger og handlinger i forhold til å ivareta målsetninger på ulike områder. Etter vår vurdering har virksomhetene i Råde kommune en praksis innenfor sin kjernevirksomhet som innebærer en rekke kontrollelementer som kan refereres til COSO-modellen. Her legger vi til grunn at det eksisterer uformelle kontrollmiljøer innenfor den enkelte virksomhet, at det foretas flere løpende risikovurderinger knyttet til drift og tjenesteutøvelse, at det er iverksatt tiltak for å dokumentere rutiner og prosedyrer knyttet til tjenesteyting, at det er løpende dialog mellom nivåer i organisasjonen, og at denne i noen grad innebærer oppfølging av driften. Vi er også av den oppfatning at det i administrasjonen er en klar vilje til å ha en effektiv og hensiktsmessig intern kontroll.

Samtidig bærer organisasjonen preg av svak strategisk styring på flere nivåer og gjennomgående liten bevissthet og kunnskap om hva god intern kontroll er.

Innføring av BMS som styringsmodell og etablering av Kvalitetsloven innebærer viktige grep for enhetlig forankring av god intern kontroll i kommunen. Manglende implementering av prinsippene i BMS, ulik bruk av tidligere etablerte reglementer, rutiner og verdier skaper imidlertid inntrykk av at det gjennomgående er liten styring og oppfølging med at iverksatte tiltak fungerer etter sin hensikt. Det fremstår i sammenhengen også som om det i deler av organisasjonen i noen grad mangler forståelse av behovet for felles systemer for kontroll og av egen rolle i kommuneorganisasjonen. Revisjonen er derfor usikker på om organisasjonen er moden for de grep som rådmannen foretar på området. Etter revisjonens vurdering kan innføringen av Kvalitetsloven med de forutsetninger som foreligger i dag, skape et kontrollvakuum som virker mot sin hensikt og i stedet gi risiko for svekket kontroll.

Manglende systematisk tilnærming til risiko og til avvikshåndtering innebærer også at kommunen har en svak lærings- og kontrollsløyfe. Det er avgjørende for en effektiv intern kontroll at man er i stand til å fange opp, dokumentere og håndtere mangler av ulik art. For revisjonen fremstår det som om man i kommunen er opptatt av å forbedre praksis, men i mindre grad har forståelse for systematisk læring.

På grunnlag av disse forholdene er det vår konklusjon at Råde kommune samlet sett, pr. dato, ikke har etablert intern kontroll som gir trygghet for å si at kommunelovens krav til ”betryggende kontroll” er tilstrekkelig ivaretatt.

Revisjonen anbefaler følgende:

- At alle kommunens reglementer og rutiner gjennomgås i forhold til gjeldende struktur og regelverk, og at det startes en planmessig prosess for oppdatering og implementering av disse.
- At BMS tas i bruk som reelt styringsverktøy.

## Internkontroll og regeletterlevelse

- At det foretas en systematisk risikovurdering knyttet til innføring av Kvalitetsloven, og at denne legges til grunn for videre implementering.
- At det etableres en felles grunnforståelse av hva intern kontroll er, og hvordan denne skal utøves i Råde kommune.
- At det iverksettes tiltak som sikrer reell oppfølging og overvåking av kommunens måloppnåelse, drift og intern kontroll i fremtiden.

Rolvsøy, 22.11.10

Einar Gundersen (sign.)  
Daglig leder

Linda Asp (sign.)  
Oppdragsansvarlig revisor

## 7 RÅDMANNENS KOMMENTARER

### RÅDE KOMMUNE RÅDMANNSKONTORET

Østfold kommunerevisjon IKS  
Råkkallvn. 103  
1664 RØI VSØY

Vår ref.  
IU:1656-17/MSVA

Deres ref.

Dato:  
19.11.2010

**Internkontroll og regelletterlevelse. Løgingsuttalelse fra rådmannen til rapport av 18.11.10**

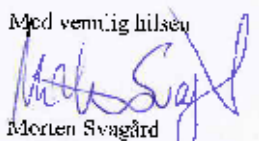
#### Rådmannens kommentarer.

Vurderingene (kap 5.6.), og konklusjon og anbefalinger (kap 6), gir et godt grunnlag for Råde kommunes videre arbeid med internkontroll.

Rapporten viser positive sider ved kommunens arbeid med internkontroll pr. dato. Samtidig inneholder rapporten klare, konkrete konklusjoner og anbefalinger om hvilke forbedringer kommunen bør gjennomføre. Rapporten er grundig og nyanseert, og er skrevet slik at det er lett å se sammenhengen mellom de funn som er gjort og de anbefalingene som gis. Rapporten vil ha stor verdi i kommunens videre arbeid på områdene som er undersøkt.

Rådmannen har for øvrig ingen bemerkninger til rapporten.

Med vennlig hilsen

  
Morten Svagård  
Rådmann  
morten.svagard@rade.kommune.no

### VEDLEGG 1– NÆRMERE OM REVISJONSKRITERIENE

Forvaltningslovens krav om innsyn, skriftlighet, begrunnelse og klage åpner for at den som et vedtak retter seg mot skal kunne kontrollere forvaltningens saksbehandling og imøtegå denne dersom man finner grunnlag for det. Også domstolene har en viss prøvelsesrett over forvaltningens bruk av rettsreglene. Dette følger som et grunnleggende prinsipp på linje med likhetsprinsippet. Samtidig har domstolene en begrenset mulighet til å overprøve den såkalt "frie" skjønnsutøvelsen<sup>26</sup>. Utover dette følger Kommunene må således selv ha et ansvar for å sikre at forvaltningens myndighetsutøvelse er forsvarlig.

I henhold til kommuneloven § 76 er det overordnede kontroll- og tilsynsansvaret i en kommune lagt til kommunestyret.<sup>27</sup> Gjennom bestemmelsen har kommunestyret "*... det øverste tilsyn med den kommunale ... forvaltning.*" Dette ansvaret innebærer at kommunestyret kan forlange enhver sak lagt frem for seg til orientering eller avgjørelse, at vedtak av andre folkevalgte organer eller administrasjonen kan omgjøres fritt og at det skal påses at kommunale regnskaper revideres på betryggende måte.

Videre inneholder kommuneloven bestemmelser om henholdsvis kontrollutvalgets og administrasjonens kontrollfunksjoner. I Kommunal- og regionaldepartementets rapport "*85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane*" skiller man mellom den "*folkevalgte kontrollen*" som utøves gjennom kontrollutvalget og revisjonen og den "*administrative kontrollen*" som utøves gjennom administrasjonssjefen. Rapporten viser for øvrig til at kommunestyret, gjennom kommuneloven § 76, er overordnet begge kontrollsporene.<sup>28</sup>

Administrasjonssjefens kontrollansvar følger av kommuneloven § 23 nr. 2: "*Administrasjonssjefen skal påse at de saker som legges frem for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. Administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner og at den er gjenstand for betryggende kontroll.*"

Hva som ligger i begrepet "betryggende kontroll" er ikke nærmere definert i loven. Imidlertid er innholdet i begrepet noe mer konkretisert i forarbeidene til bestemmelsen. Ot.prp.nr.70 ((2002-2003):104) viser til at "*... selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må ansvaret for slik kontroll regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som bl.a. skal bidra til å sikre at organisasjonen når de mål som er satt, ...*"<sup>29</sup>

Krav til internkontroll som kan gjøres gjeldende i norske kommuner, og som dermed omfattes av administrasjonssjefens ansvar, defineres gjennom et stort omfang lover og forskrifter.

<sup>26</sup> For en nærmere gjennomgang av rammene for domstolenes prøvingsrett se blant annet Eckhoff og Smith (1997:267-271) og Bernt og Rasmussen (2003:74-79).

<sup>27</sup> Det følger av det kommunale selvstyret at andre myndigheter ikke har noen generell styrings- instruksjons- eller overprøvingsmyndighet over kommunenes utøvelse av forvaltningsmyndighet. Statlige myndigheter har imidlertid en viss styrings- og tilsynsfunksjoner knyttet til lov- og regelverk, finansieringsordninger og tilsyn, se blant annet Bernt og Rasmussen (2003: 32) og "*85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane*".

<sup>28</sup> Bernt og Overå m.fl.(2006:710) peker i sammenhengen på at kommunestyret har ansvar for å se til at rådmannen gjennomfører administrativt tilsyn som tilligger han gjennom kommuneloven.

<sup>29</sup> Tilsvarende forståelse finnes også i Overå og Bernt (2006) "*Kommuneloven med kommentarer*". Se for øvrig også "*Internkontroll i norske kommuner. Status og utviklingsbehov.*", Agenda Utredning og Utvikling.

## Internkontroll og regeletterlevelse

I følge utredning fra Kommunal- og regionaldepartementet<sup>30</sup> er begrepet ”internkontroll” for mange diffust og vanskelig, og slik at ulike fagmiljøer har ulik oppfatning av definisjon, innhold i og praktisk bruk. Utredningen viser videre til at det finnes ulike metodiske rammeverk som kan brukes som grunnlag for organisering og strukturering av internkontroll i norske kommuner. De ulike modellene er imidlertid i varierende grad tilpasset kommunale organisasjoner.

Utredningen fra departementet legger i sin analyse av internkontroll i norske kommuner til grunn en internasjonalt anerkjent og utbredt modell; COSO-modellen.

COSO<sup>31</sup> definerer internkontroll som ”... en prosess som er iscenesatt og gjennomført av de ansatte i en virksomhet, og utformet for å nå fastsatte målsettinger.” Målsettinger som nevnes er

- ”Målrettet og effektiv drift
- Pålitelig ekstern regnskapsrapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regler”

Det presiseres at internkontroll ikke består av en enkelt begivenhet eller hendelse, men en rekke handlinger som gjennomsyrr aktivitetene i en virksomhet, og berører hele organisasjonen. I dette ligger at internkontroll ikke bare består av strategidokumenter og instruksjoner, men av mennesker på alle nivåer i en organisasjon. Ledelse, styre og øvrige ansatte har ulike roller, men felles ansvar for den interne kontrollen. Det endelige ansvaret ligger imidlertid hos øverste leder (COSO 1996: 8, 15-16).

Intern kontroll består i modellen av fem innbyrdes sammenhengende komponenter<sup>32</sup>:

- *Kontrollmiljø*  
Kontrollmiljøet består av et sett faktorer som setter standarden for en organisasjon når det gjelder å påvirke de ansattes holdning til kontroll. Dette er faktorer som danner grunnlag for de øvrige kontrollkomponentene i et internkontrollsystem. Oppsummert kan man si at kontrollmiljøet representerer den holdning som er etablert i ledelsen og organisasjonen for øvrig i relasjon til kvalitet og sikkerhet, så som:
  - integritet og etiske verdier
  - kvalifikasjoner og kompetansesatsning
  - ledelsesfilosofi og driftsform
  - styrets engasjement
  - organisasjonsstruktur
  - fordeling av ansvar og myndighet
  - personalpolitikk/ utvikling av virksomhetens menneskelige ressurser
- *Risikovurdering*  
Alle virksomheter står ovenfor eksterne og interne risiki, som de må forholde seg til. Det å identifisere og analysere risiko er en kontinuerlig og gjentakende prosess, og en kritisk komponent i et effektivt internt kontrollsystem. Det finnes ingen praktisk måte å redusere risikoen til null. Ledelsen må derfor bestemme hvor mye risiko som kan aksepteres og

<sup>30</sup> ”Internkontroll i norske kommuner. Status og utviklingsbehov.”, Agenda Utredning og Utvikling på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet, 2008.

<sup>31</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<sup>32</sup> Se henholdsvis Løken (1996) og COSO-rapporten



## Internkontroll og regeletterlevelse

forsøke å holde risikoen innenfor fastsatte grenser. Ledelsen må fokusere på risiko på alle nivåer i virksomheten og utføre de handlinger som er nødvendige for å håndtere dem.

En forutsetning for å risikovurdere er å etablere målsettinger, både på virksomhetsnivå og på aktivitetsnivå. Dette kan gjøres gjennom en strukturert eller uformell prosess og lede frem til eksplisitte eller underforståtte målsettinger.

Risikoanalyse består av identifisering og analyse av risiki som er relevante i forhold til virksomhetens fastsatte målsettinger. Det er utviklet mange teknikker og metoder til bruk i slike prosesser. Vanligvis omfatter prosessen følgende punkter:

- Anslag på betydningen av den aktuelle risiko
- Vurdering av sannsynligheten for at begivenheten som er forbundet med risiko skal inntreffe (eller hvor ofte den vil inntreffe)
- Avveining av om risikoen bør håndteres, dvs. en vurdering av hvilke handlinger som eventuelt bør gjennomføres.

Identifiseringen og analysen danner så grunnlag for fastsettelse av prinsipper for hvordan risiko skal håndteres i virksomheten, herunder håndtering av endringer i omgivelsene.

- *Kontrollaktiviteter*

Kontrollaktiviteter består av handlingsplaner og rutiner, og er samlebetegnelse på de metoder og tiltak man setter i verk for å sikre gjennomføring av de tiltak ledelsen har funnet nødvendige for å håndtere risiko. Det finnes ikke fasit for hvilke midler som skal iverksettes, men dette må vurderes konkret i forhold til organisasjonens formål, karakter og kompleksitet, samt de rammer som følger av risikovurderingene i organisasjonen. Kontrollaktiviteter må derfor evalueres med utgangspunkt i de direktiver ledelsen har satt i verk for å håndtere risiko.

- *Informasjon og kommunikasjon*

Informasjon trengs på alle nivåer i en organisasjon for å kunne bevege seg i retning av fastsatte målsettinger og drive i henhold til regelverk. Gjennom informasjonssystemer må viktig informasjon identifiseres, fanges opp og formidles til riktig tid, og gjøre de ansatte i stand til å utføre sine ansvarsoppgaver. Slike systemer kan være manuelle, databaserte eller en kombinasjon. Systemene kan videre være formelle eller uformelle.

Kvaliteten på informasjonen som systemet genererer påvirker ledelsens muligheter til å ta gode beslutninger og utøve kontroll med virksomhetens aktiviteter. Kvalitet sikres gjennom å se til blant annet at innholdet er tilstrekkelig, at informasjonen kommer til rett tid og er fersk, samt at den er nøyaktig og tilgjengelig for relevante personer.

Kommunikasjon er en integrert del av informasjonssystemene, men strekker seg videre enn rene informasjonsstrømmer. Effektiv kommunikasjon må gjennomsyre organisasjonen nedover, oppover og på tvers. Det er også behov for effektiv kommunikasjon med eksterne aktører, så som kunder, leverandører, lovgivere og andre.

Alle ansatte må motta et klart budskap fra toppledelsen om at ansvaret for kontroll må tas alvorlig. De ansatte må forstå sin egen rolle i det interne kontrollsystemet, så vel som hvordan de enkelte aktivitetene og handlingene relaterer seg til andres arbeid.

De ansatte må også ha kanaler for formidling av viktig informasjon opp i hierarkiet til ledelsen. Dette fordrer åpne kanaler og klar vilje til å lytte. Det er i denne sammenhengen

## Internkontroll og regeletterlevelse

viktig også å etablere mekanismer som oppfordrer de ansatte til å melde fra om brudd på forretningsmoral etc.. Herunder gjelder at det bør etableres separate kommunikasjonskanaler som kan tjene som sikringsmekanismer der de normale kanalene ikke fungerer, og vern av ”budbringerne”.

Informasjons- og kommunikasjonssystemene bør kontrolleres og evalueres i henhold til om de er tilpasset virksomhetens behov.

- *Oppfølging/ Overvåking av systemet for intern kontroll*  
Interne kontrollsystemer trenger overvåking og vurdering av systemets effektivitet over tid. Overvåking kan skje kontinuerlig i virksomheten og ved frittstående evalueringer.

Kontinuerlig overvåking skjer parallelt med driften og inngår i den daglige ledelsen, integrert med andre handlinger som ansatte gjør når de utfører sine oppgaver. Frittstående evalueringer gjennomføres med varierende grad av hyppighet, avhengig av hvor effektiv den kontinuerlige selvkontrollen er.

Sentralt i den kontinuerlige overvåkingen ligger aktiviteter knyttet til den daglige ledelse, ulike overvåkingsaktiviteter, sammenlikninger, avstemminger og andre rutinemessige handlinger. En hensiktsmessig organisasjonsstruktur og overvåkingsfunksjon gir oversikt over kontrollfunksjonene og gjør det lettere å oppdage svakheter i systemet.

Avdekking av mangler er viktig for det interne kontrollsystemets effektivitet. Mangler forstås i denne sammenheng som alle forhold man bør se på ved systemet, uavhengig av om det formelt eller potensielt foreligger avvik. Kontinuerlige overvåkingsaktiviteter, inkludert ledelsesaktiviteter og daglig oppfølging av de ansatte, gir ledelsen nærmest umiddelbar innsikt og kan gi rask identifisering av mangler.

Hvilke mangler som bør rapporteres, og til hvem slik rapportering bør skje er i stor grad subjektivt. Det er likevel klart at alle mangler som kan påvirke virksomhetens oppnåelse av etablerte målsettinger bør rapporteres til de som kan foreta nødvendige tiltak. Hva som formidles videre avhenger av den enkeltes myndighet til å ta seg av ulike forhold og de overordnede overvåkingsaktiviteter. Avgjørelse av hvilke mangler som skal rapporteres, bør også bygge på vurderinger av hvilke implikasjoner ulike mangelen har.

For å definere hvilke saker som bør rapporteres av underordnede og på hvilket detaljingsnivå det skal rapporteres, kan overordnede opprettes rapporteringsdirektiver. Det er imidlertid viktig at slike direktiver er tilstrekkelig fleksible til å gi ønsket informasjon.

Det er vanlig å fremstille komponentene i COSO-rammeverket i en pyramide<sup>33</sup>:



<sup>33</sup> Pyramiden er hentet fra internett. Se <http://www.nirf.org/text.cfm?ID=19>