



Forvaltningsrevisjon

Økonomistyring

Hamarøy kommune

FORORD

Forvaltningsrevisjon er en pålagt oppgave i henhold til kommunelovens § 77 nr 4. Formålet med forvaltningsrevisjon er å utføre systematiske undersøkelser av den kommunale tjenesteproduksjon, myndighetsutøvelse og økonomiske forvaltning, herunder se etter muligheter til forbedringer, eventuelt påpeke svakheter og mangler.

I Hamarøy kommunes plan for forvaltningsrevisjon står økonomistyring prioritert som nummer tre på lista. Kontrollutvalget i Hamarøy kommune vedtok i møte 9. desember 2014 å gjennomføre en undersøkelse av økonomistyringen i kommunen. Denne rapporten oppsummerer resultatene fra undersøkelsen. Ansvarlig for gjennomføringen har vært forvaltningsrevisor Inger Håkestad.

Bodø, den 01.06.15.

Svein Erik Moholt
ansvarlig forvaltningsrevisor

Inger Håkestad
forvaltningsrevisor

Innhold:

0. SAMMENDRAG	4
1. INNLEDNING	6
2. FORMÅL, PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNINGER	7
2.1 FORMÅL.....	7
2.2 PROBLEMSTILLING.....	7
2.3 AVGRENSNINGER.....	7
3. METODE OG GJENNOMFØRING	8
4. REVISJONSKRITERIER	8
5. FAKTA OG VURDERINGER	9
5.0 Generelt om Hamarøy kommune og status for kommunens økonomi.....	9
5.1 Har kommunen rutiner/styringssystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring?	11
5.1.1 Revisjonskriterier.....	11
5.1.2 Fakta.....	12
5.1.3 Vurdering.....	16
5.2 Gir budsjettprosessen et fullstendig og realistisk budsjett?	18
5.2.1 Revisjonskriterier.....	18
5.2.2 Fakta.....	19
5.2.3 Vurdering.....	21
5.2.4 Likviditet - revisjonskriterier.....	23
5.2.5 Likviditet - fakta.....	23
5.2.6 Likviditet - vurdering.....	24
5.3 Gir økonomirapportene god nok informasjon og blir tiltak fulgt opp?	25
5.3.1 Revisjonskriterier.....	25
5.3.2 Fakta.....	25
5.3.3 Vurdering.....	27
6. KONKLUSJON OG ANBEFALING	29
7. RÅDMANNENS KOMMENTAR	31
Vedlegg 1 – Rådmannens kommentar.....	32

0. SAMMENDRAG

I denne undersøkelsen har vi sett på hvilken praksis Hamarøy kommune har innenfor økonomistyring. Kommunen har vært i Robek-registeret siden medio 2011, og har ennå et stykke vei å gå for å komme ut av registeret. Vi har arbeidet med følgende problemstillinger:

- 1. Har kommunen rutiner/styringssystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring?**
- 2. Gir budsjettprosessen et fullstendig og realistisk budsjett?**
- 3. Gir økonomirapportene god nok informasjon og blir tiltak fulgt opp?**

Revisjonskriteriene som vi måler kommunens systemer og praksis opp mot, er i hovedsak hentet fra kommuneloven med forskrifter. Lov og forskrifter for økonomistyring er på et overordnet nivå. Vi har derfor også vurdert kommunens økonomistyring i forhold til økonomisk teori og akseptert praksis.

Datainnsamlingen baserer seg på studie av dokumenter som omhandler kommunens økonomi. Vi har intervjuet 6 ansatte sentralt i kommunen, samt ordføreren.

Vår konklusjon er at kommunen delvis mangler rutiner og styringssystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring. Det er en stor ledergruppe som kan være vanskelig å håndtere på grunn av antallet deltakere. I økonomidokumentene framstår kommunens organisering som uklar. De budsjettansvarliges tall framgår ikke klart og tydelig på en slik måte at en kan følge utviklingen i ulike deler av kommunen over tid. Framstilling av tall er manglende og utydelig. Det har vært vanskelig å få oversikt over hvem som har budsjettansvar/anvisningsmyndighet. Kommunen har ikke et økonomireglement som er operativt. Årshjulet er ikke fullstendig etter loven, og mange tidsfrister overholdes ikke. Det synes imidlertid å være en grei rolleavklaring mellom politikk og administrasjon.

Økonomiplan 2013-2016 og 2014-2017 med tilhørende årsbudsjett for 2013 og 2014 var ikke realistiske. Dette skyldes flere forhold. Det sies lite om hvilke tiltak som skal settes i verk for å nå optimistiske mål med regnskapsmessige overskudd og samtidig dekning av tidligere års underskudd. Det budsjetteres med fiktive inntekter i form av positive premieavvik, noe som gir et driftsnivå som er høyere enn det likviditeten tillater. Man mangler oversikt over driftsnivået inneværende år når neste års budsjett lages.

Når budsjettet er ferdig, har det tatt alt for lang tid før det har blitt overveltet i Agresso. Budsjettet har ikke vært periodisert de senere år. Disse tekniske forholdene har medført at det har vært svært vanskelig for de budsjettansvarlige å gjennomføre en forsvarlig budsjettoppfølging.

Kommunen har hatt manglende oppfølging og rapportering av likviditetsutviklingen. Kassakreditten har stadig økt, noe som i stor grad skyldes budsjettering av positive premieavvik, underskudd i driften og økning i utestående fordringer.

Kommunen mangler nesten helt rutiner for økonomirapportering både administrativt og til politisk nivå. For 2013 og 2014 har det vært en tertialrapport på høsten hvert av årene. Disse har inneholdt lite relevant informasjon til politikerne. Følgelig har man heller ikke praksis for å lage prognoser og foreslå tiltak ved avvik.

Det er revisors inntrykk at håndverket i forbindelse med å lage økonomiplan og budsjett ikke har vært godt nok, og at dette sannsynligvis skyldes manglende kompetanse. Dette har medført at økonomidokumenter til politisk behandling har hatt et utydelig og uklart innhold. Det har manglet gjennomgående tall for de ulike budsjettansvarlige i kommunen.

Det er revisors inntrykk at de budsjettansvarlige ønsker å rapportere på en bedre måte enn hva som har vært tilfelle.

Anbefalinger

- 1. rådmannen bør vurdere kommunens organisering og få fram en klar og tydelig organisasjonsstruktur med ansvarlinjer som gjenspeiles i økonomisystemet og i dokumenter som tilhører årshjulet**
- 2. det bør foretas en gjennomgang av hvem som anviser, attesterer og kjøper inn på vegne av kommunen**
- 3. tidsfrister i årshjulet må overholdes**
- 4. håndverket i budsjetteringen bør forbedres**
- 5. budsjettet skal være periodisert og finnes i Agresso i løpet av januar i budsjettåret.**
- 6. det må etableres rapporteringsrutiner med skriftlige rapporter til rådmannen minst annen hver måned og til politisk nivå to ganger per år**
- 7. økonomirapportene skal inneholde prognoser, og tiltak skal foreslås ved avvik fra budsjettet**
- 8. kommunen bør gå bort fra praksisen med å budsjettere med premieavvik**

1. INNLEDNING

Hvilke tjenester en kommune skal tilby og i hvilket omfang, er i stor grad regulert i særlover gitt av staten. Det er en rekke tjenester som kommunen gjennom lovpålegg er pliktig til å framskaffe. Kommunestyret kan selv ta stilling til om det skal gis tilbud utover lovpålagte oppgaver. Alt en kommune tilbyr sine innbyggere, skal gjennomføres innenfor de økonomiske rammene som er stilt til rådighet. Finansieringen består i stor grad av skatt, rammetilskudd og øremerkede tilskudd fra statlig nivå. I tillegg kommer inntekter fra kommunale avgifter og egenandeler som kommunen krever inn fra innbyggerne. En kommune som over tid tilbyr minst alle lovpålagte oppgaver til tilfredsstillende kvalitet og med god produktivitet, og samtidig driver sin virksomhet slik at det er tilstrekkelige midler til nødvendige nyinvesteringer og vedlikehold, kan sies å ha god økonomistyring.

I kommuneloven kapittel 8 har Kommunal- og moderniseringsdepartementet gitt overordnede regler for kommunenes økonomistyring. Kapittel 8 omhandler økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og rapportering. Departementet har gitt nærmere regler i forskrifter til loven. Reglene i kommuneloven med forskrifter skisserer rammeverket for hvilke formelle krav departementet stiller til en kommunes håndtering av økonomiske forhold. Økonomisk teori og akseptert praksis utviklet over mange år utgjør detaljene i økonomirutinene, ofte skriftliggjort i kommunens eget økonomireglement.

I denne undersøkelsen ser vi på økonomistyring i Hamarøy kommune. Vi undersøker om kommunen har rutiner og system som gjør det mulig å ha god økonomistyring, og vurderer kommunens praksis innenfor budsjetterings- og rapporteringsrutiner. Hamarøy kommune har vært Robek-kommune siden medio 2011 og har utfordringer i forhold til å dekke tidligere års underskudd.

Rapporten er inndelt på følgende måte:

Først presenteres de tre problemstillingene og våre metodiske tilnærminger.

Det utledes revisjonskriterier for hver problemstilling. Vi beskriver fakta som vi har samlet inn til den aktuelle problemstillingen. Deretter følger revisors vurdering, der vi vurderer kommunens praksis opp mot revisjonskriteriene.

Til slutt kommer konklusjon for hver problemstilling og revisors anbefalinger.

2. FORMÅL, PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNINGER

2.1 FORMÅL

Formålet med denne rapporten er å undersøke økonomistyringen i Hamarøy kommune. Hovedvekten er lagt på organiseringen av kommunens styringssystem, utarbeidelse av økonomiplan/budsjett og rapporteringsrutiner.

2.2 PROBLEMSTILLING

Av formålet har vi utledet følgende problemstillinger:

- 1. Har kommunen rutiner/styringssystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring?**
- 2. Gir budsjettprosessen et fullstendig og realistisk budsjett?**
- 3. Gir økonomirapportene god nok informasjon og blir tiltak fulgt opp?**

2.3 AVGRENSNINGER

Undersøkelsen fokuserer på perioden 2012-2014. Dette har sammenheng med at det har vært utskifting av ledende personell i kommunen i den senere tid. Vi konsentrerer oss om budsjett 2013 og 2014 og budsjettoppfølgingen for de to årene. Regnskap 2014 er ikke ferdig revidert på skrivende tidspunkt, og derfor ikke tatt med. I noen sammenhenger ser vi litt lengre bakover enn 2012 for å få et bilde av utviklingen i kommunens økonomi. Her har vi i stor grad måttet benytte bare skriftlig dokumentasjon.

Vi konsentrerer oss om drift, herunder likviditetsplanlegging/oppfølging. Investeringer omtales i liten grad. Når det gjelder pensjon, har vi kun konsentrert oss om de årlige premieavvikene. Vi har ikke undersøkt kommunens pensjonsdekning.

Vi har ikke analysert bruken av fond.

Forkortelser og begreper:

His: Hamarøy internasjonale senter

Amortisering: Ved inntektsføring av premieavvik akkumuleres beløpene på en fordringskonto i balansen. Dette utgiftsføres fordelt over 15 eller 10 år.
Premieavvik oppstått fra og med 2014 skal utgiftsføres over 7 år.
Utgiftsføringen er amortisering.

3. METODE OG GJENNOMFØRING

Undersøkelsen er gjennomført i henhold til Norges kommunerevisorforbunds Standard for forvaltningsrevisjon RSK 001.

Innsamlingen av data baserer seg på intervju med følgende personer:

- økonomisjef
- kommunalsjef
- enhetsleder Hamarøy internasjonale senter
- konsulent teknisk avdeling, tidligere teknisk sjef
- leder omsorg og helse/familie
- enhetsleder Hamarøy sentralskole
- ordfører

I undersøkelsen har vi også gått gjennom en god del skriftlig dokumentasjon; økonomiplaner og årsbudsjetter, årsmeldinger, årsregnskaper og andre økonomisaker som har vært til politisk behandling. Vi har også gjennomgått korrespondansen fra fylkesmannen i perioden 2011-2014 i forbindelse med statusen som Robek-kommune. Saksframleggene til politisk behandling finnes ikke i ordnet system på kommunens hjemmeside. Vi har derfor i stor grad innhentet dokumentene fra økonomiavdelingen. Det har tatt uforholdsmessig lang tid å få tilgang til nødvendige opplysninger.

4. REVISJONSKRITERIER

Revisjonskriteriene er en samlebetegnelse på de krav og forventninger som kan stilles til den funksjon, aktivitet eller prosedyre som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Kriteriene holdt sammen med faktagrunnlaget danner basis for de analyser og vurderinger som foretas, og de konklusjoner som trekkes i en forvaltningsrevisjon. Aktuelle kilder for utledning av revisjonskriterier er lover, forskrifter, retningslinjer, vedtak, avtaler og anerkjent teori. I denne undersøkelsen har vi lagt til grunn:

- KommuneLOVEN
- Forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner)
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)
- Forskrift om kommuners og fylkeskommuners finansforvaltning
- Veileder i økonomiplanlegging i kommuner og fylkeskommuner, KRD 11/2013
- Rådmannens internkontroll; Orden i eget hus! Kommunenes Sentralforbund 2012
- Internkontroll i kommuner – Rapport til KRD, Price Waterhouse Cooper (PWC)-2009
- Økonomisk teori/akseptert praksis

Hamarøy kommune har et svært omfattende økonomireglement fra 1997 på omlag 30 sider. Reglementet er ikke oppdatert siden den gang. Vi har derfor ikke brukt noe av reglementet som revisjonskriterier. Mye av det som står der, sammenfaller med hva som er akseptert

praksis i kommunal økonomiforvaltning. Vi refererer til akseptert praksis i våre vurderinger. Revisjonskriteriene finnes under hver enkelt problemstilling.

5. FAKTA OG VURDERINGER

5.0 Generelt om Hamarøy kommune og status for kommunens økonomi

Hamarøy kommune har vel 1800 innbyggere og ligger i Nord-Salten i Nordland fylke.

Kommunen benytter Agresso økonomisystem som ble innført for regnskapet i oktober 2012. Fakturering og lønn kom i Agresso i 2014.

Nedenfor vises en oversikt over hovedtallene i driftsregnskapet fra og med 2007 til og med 2013.

Tabell 1: Hovedtall fra driftsregnskapet i perioden 2007-2013 (tall i løpende mill. kr)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Sum driftsinntekt	145,9	156,6	191,6	194,2	202,5	206,3	217,5
Sum driftsutgift	139,4	154,4	170,9	192,0	204,6	207,6	218,3
Brutto driftsresultat	6,5	2,2	20,7	2,2	-2,1	-1,3	-0,8
Finansinntekter	1,7	1,9	1,7	0,7	4,0	3,7	3,9
Finansutgifter	6,7	8,4	9,2	11,3	10,5	10,1	10,1
Resultat finanstransaksjoner	-5,0	-6,5	-7,5	-10,6	-6,5	-6,4	-6,2
Motpost avskrivning	3,8	3,8	4,2	6,2	7,0	7,2	7,3
Netto driftsresultat	5,3	-0,5	17,4	-2,2	-1,6	-0,5	0,3
Netto avsetninger	-5,3	-0,8	-17,4	-0,7	0,0	0,7	0,2
Regnskapsmessig resultat	0,0	-1,3	0,0	-2,9	-1,6	0,2	0,5
Netto driftsresultat i % av driftsinntekt	3,6 %	-0,3 %	9,1 %	-1,1 %	-0,8 %	-0,2 %	0,1 %

I den aktuelle perioden har kommunens driftsinntekter økt med 49 %, mens driftsutgiftene har økt med 57 %. Utgiftene har altså økt atskillig mer enn inntektene.

Finansutgiftene økte med nesten 70 % fra 2007 til 2010. Dette har sammenheng med investeringer ved sentralskolen på Oppeid.

Som det framgår av oversikten, var det regnskapsmessige resultatet negativt i årene 2008 og 2010. På grunn av at en ikke greide å dekke inn underskuddet fra 2008 i løpet av 2009 og 2010, havnet kommunen i Robekregisteret midt i 2011. Det akkumulerte underskuddet var

da 4,2 mill. kr. Fra da av måtte kommunen ha godkjenning fra departementet for å oppta lån og for å inngå langsiktige leieavtaler. Fylkesmannen skal påse at kommunen utarbeider en forpliktende plan for inndekning av underskudd. Hamarøy kommune har valgt å ha økonomiplanen som forpliktende plan.

Per utgangen av 2011 var det akkumulerte underskuddet vokst til 5,8 mill. kr. Per utgangen av 2013 var det redusert til 3,8 mill. kr. I 2014 økte det akkumulerte underskuddet, endelig tall foreligger ikke i skrivende stund. Kommunen har nå bedt om fire års utsettelse på dekning av tidligere års underskudd.

Regnskapsmessige resultater er inklusive positive premieavvik som må trekkes fra for å få fram reelt resultat. Føring av premieavvik er en ren teknisk operasjon i regnskapet. Positive premieavvik skal inntektsføres, men det følger ikke penger med dette, inntekten er fiktiv. Ordningen med premieavvik kom i 2003. Hamarøy kommune har sannsynligvis hatt netto positive premieavvik de fleste årene siden den gang, og har også budsjettert med det. Her ligger en viktig årsak til at kommunen har dårlig likviditet. Akkumulert premieavvik i balansen var 20,2 mill. kr. per utgangen av 2013. Det er særlig i årene fram til 2010 at de positive premieavvikene har vært relativt store og medført sterk svekkelse av likviditeten. I perioden 2010-2012 har premieavvikene vært relativt små, og da har amortisering forhindret ytterligere svekkelse av likviditeten. For 2013 var det igjen en svekkelse.

Det er en generell og akseptert anbefaling at netto driftsresultat i % av driftsinntekten bør være minst 3 % (gjelder fram til 2014). Dette er nødvendig for å ha handlefrihet og en tilfredsstillende andel egenkapital i investeringene. Kommunen hadde et tilfredsstillende driftsresultat i 2007 og 2009. 2009 var et spesielt år i resultatsammenheng grunnet merverdiavgiftkompensasjon fra investeringer ved sentralskolen på Oppeid. Hvis vi ser bort fra 2009, har netto driftsresultat ligget på et for lavt nivå fra og med 2008.

I 2013 burde netto driftsresultat vært opp mot 9 mill. kr. for å tilfredsstille kravet om 3 % i netto driftsresultat og samtidig oppfylle forpliktende plan om dekning av underskudd det året. I tillegg kommer budsjettering og inntektsføring av positivt premieavvik som var 2,5 mill. kr. og som gjør at driften lå tilsvarende for høyt. Det tilsier at kommunen pr. 2013 hadde et tilpasningsproblem på minst 10-12 mill. kr. for å komme ned på et driftsnivå i tråd med inntektene. Det synes ikke usannsynlig at tilpasningsproblemet kan ha økt i 2014.

Kommunen har deltatt i KS-nettverk for Robek-kommuner. Det var primært rådmann, økonomisjef og ordfører som var med i dette arbeidet. Arbeidet var ifølge ordfører kommet godt i gang, men stoppet opp da forrige rådmannen sluttet tidlig på høsten 2014. Ifølge ordfører er det et ønske fra politisk hold i kommunen at dette arbeidet videreføres.

5.1 Har kommunen rutiner/styringsystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring?

5.1.1 Revisjonskriterier

Rådmannens ansvar for kommunens organisering

Av KommuneLOvens § 23.1 framgår det at rådmannen er den øverste lederen for kommunens administrasjon. Av KommuneLOvens § 23.2 framgår det at

"administrasjonssjefen skal påse at de saker som legges fram 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".

I følge kommentarene til loven (Bernt/Overå, Kommuneforlaget 2011) ligger det i dette en plikt til å:

- sørge for at tjenestemannsapparatet til enhver tid fungerer på en hensiktsmessig måte
- sørge for samordning og effektivisering av hele den kommunale virksomheten
- sørge for at politiske vedtak blir iverksatt

Det er rådmannen som har det overordnede ansvaret for at kommunens virksomhet er organisert slik at § 23.2 følges. God organisering er en forutsetning for god økonomistyring.

Delegasjon av ansvar og myndighet

KS tar i sitt arbeidshefte om rådmannens internkontroll; "Orden i eget hus," opp betydningen av å gjøre greie for roller og ansvar i form av intern delegasjon av ansvar. Det tilrådes at kommunen bør ha og holde ved like et internt dokument som gjør greie for roller og ansvar. PWC skriver i sin rapport "Internkontroll i kommuner;

"det er viktig at rolle- og ansvarsfordelingen er tydelig både innad i økonomistaben og mellom økonomistab og enhetene i kommunen".

Økonomireglement

Lov og forskrift gir retningslinjer for økonomistyring i kommunen på et overordnet nivå. For å operasjonalisere og oppnå større detaljeringsgrad, er det vanlig at kommunen lager sitt eget økonomireglement som veiledning til den praktiske utførelsen av økonomiarbeidet. PWC skriver i sin rapport "Internkontroll i kommuner:

"kommunen må etablere rutinebeskrivelser på de viktigste økonomiprosessene, som bør inneholde kontrollaktiviteter på områder med høy risiko".

Årshjul for økonomistyring

I forhold til økonomistyring har kommuneloven med forskrifter regler for hvilke saker som skal utredes og legges fram for politisk behandling. Dette omfatter

- rullerende økonomiplan
- årsbudsjett
- økonomisk rapportering
- årsregnskap og årsberetning

Dette utgjør grunnstrukturen eller årshjulet for økonomistyring i en kommune. Ifølge forskrift om årsregnskap og årsberetning § 10, 2. ledd skal årsregnskapet være avlagt 15. februar året etter regnskapsåret.

Rolleforståelse mellom politikk og administrasjon

I forhold til økonomistyring står det i departementets veileder om økonomiplanlegging at administrasjonens oppgave er å levere god og pålitelig styringsinformasjon. Videre står det at økonomisk planlegging bør være politisk, og det bør være en tydelig rollefordeling mellom politikk og administrasjon. Politikernes ansvar er å gjøre vedtakene i den økonomiske planleggingen i økonomiplan og årsbudsjett. I grove trekk er arbeidsfordelingen slik:

- Administrasjonen utreder og legger fram forslag.
- Politikerne fatter alle vedtak i saker som legges fram til politisk behandling.
- Administrasjonen forholder seg til det som blir vedtatt og iverksetter vedtakene i organisasjonen

5.1.2 Fakta

Rådmannens ansvar for kommunens organisering

Hamarøy kommune er organisert med en tonivåmodell. Rådmannen har en kommunalleder under seg, og det er stab/støtte/servicefunksjon sentralt. Nåværende rådmann har vært i kommunen siden februar 2015, altså bare noen uker når vår undersøkelse pågår. Førrige rådmann sluttet 1. august 2014 etter 19 år som rådmann i kommunen. I tiden fra hun sluttet og til ny rådmann tiltrådte, fungerte kommunalsjefen som rådmann. Nåværende økonomisjef i kommunen har vært ansatt siden slutten av 2013. Førrige økonomisjef gikk av med pensjonen en tid etter at nåværende økonomisjef begynte. Han hadde da vært ansatt i kommunen siden 1986 og var økonomisjef de siste årene. Organisasjonskartet viser følgende enheter på nivå 2:

Teknisk enhet
Kultur og næring
Omsorg (et sykehjem og hjemmetjeneste)
Familie og helse
Nav
Hamarøy sentralskole

Innhavet oppvekstsenter
Skutvik oppvekstsenter
Ulvsvåg oppvekstsenter
Musikk og kulturskolen
Marielund og Mellombygda barnehager
Hamarøy internasjonale senter (His)
Service
Stab/støtte

Under intervjuene kom det fram at legetjenesten også er en enhet. Den inngår ikke i organisasjonskartet. Dersom denne regnes med, blir det i alt 15 enheter. Tonnivåorganiseringen har kommunen hatt siden 2008. Før det hadde man etatsorganisering.

Enhetene som framkommer ovenfor, er slik nivå 2 i organisasjonen framstår etter en strukturendring i 2012-2013. I økonomiplan 2012-2015 ble det vedtatt samlokalisering av barnehage og skole til oppvekstsenter på Innhavet, Ulvsvåg og i Skutvik. På Innhavet og i Ulvsvåg ble dette gjennomført, og barnehagebyggene ble solgt. I Skutvik ble det også etablert oppvekstsenter, men der er man pr. mars 2015 fortsatt ikke samlokalisert. I Ulvsvåg er det for tiden ikke skole fordi det er for få barn. De er flyttet over til Hamarøy sentralskole på Oppeid. Det har vært på tale å slå sammen omsorg og helse/familie, men det er ikke gjort noe endelig vedtak på det. Barnevernet er organisert i vertskommuneprosjekt med Tysfjord som vertskommune.

Hver enhet har en enhetsleder. For omsorg er det en enhetsleder som også har overtatt ansvaret for helse/familie og er forespurt om å overta ansvaret for legetjenesten. Vedkommende ble ansatt i 2013, i utgangspunktet for å gjennomføre et prosjekt vedrørende demensavdeling og omsorgsboliger. Noen av enhetslederne har administrasjon på heltid, mens det på de små enhetene kan være bare en liten administrativ ressurs (under 100 % stilling).

Tidligere rådmann hadde månedlige møter med enhetslederne, som vist ovenfor er det om lag 15 personer. Fra omorganiseringen i 2008 og fram til omstruktureringen i 2012-2013 var det enda flere enhetsledere. En av de intervjuede sa at det i en periode var 17 ledere og 1700 innbyggere i kommunen.

I vedtaket for økonomiplan og budsjett for 2014-2017 framgår rammene for 9 ulike rammeområder eller sektorer for 2014. Tallene som tilhører Hamarøy internasjonale senter inngår i minst to av rammeområdene. De samme rammeområdene i litt komprimert form framkom i tertialrapporten for 2013. Rammeområder framgikk ikke i økonomiplan/budsjett 2013-2016. Kommunens årsmeldinger for 2012 og 2013 inneholder ikke tall for rammeområder, og bare i ulik grad for enhetene. Det er altså ikke rapportert på rammeområder i årsmeldingene og heller ikke konsekvent på enheter. Kommunens organisering framstår som uklar i disse dokumentene.

Kommunens rammeområder er ikke egen kodedimensjon i Agresso, men tallene for ansvarene kan aggregeres i rapporter. Inndeling i rammeområder er i liten grad kommunisert ut gjennom dokumenter til politisk behandling. Det er noe uklart for revisor i hvilken grad det er kommunisert ut til ansatte med budsjettansvar. Dokumenter som økonomiplan/budsjett og årsmeldinger for 2012, 2013 og 2014 viser regnskap og budsjett på ulike ansvar – det er i alt over 100 ulike ansvar. Det framgår ikke uten videre hvilke enheter i organisasjonen de tilhører, eller hvilke rammeområder de tilhører. I dokumentene må ansatte med budsjettansvar summere for å se hvor stort budsjett de har ansvar for.

Delegasjon av ansvar og myndighet

Det sist vedtatte delegasjonsreglementet er fra desember 2008, sak 85/08. Her er myndighet delegert til rådmannen. Økonomisjefen sier at han ikke har noen samlet skriftlig oversikt over hvem som har anvisningsmyndighet, men at det ligger delvedtak om det. Kommunalsjefen opplyser at dette har det tidligere vært gode rutiner på.

Gjennom intervjuene fikk revisor en viss oversikt over hvem som kan anwise faktura. Enhetsleder for omsorg/helse/familie har budsjettansvar og anvisningsmyndighet. Han sier at han ikke vet noen andre innenfor hans ansvarsområde som kan anwise, og at han går ut fra at det ikke er noen som kan det. På oppvekst sies det at alle enhetslederne har budsjettansvar og kan anwise. Skolefaglig veileder har ikke budsjettansvar, men kan likevel anwise. Tidligere teknisk sjef sier at han hadde anvisningsmyndighet på teknisk da han var sjef, og at den nye sjefen har overtatt det. Revisor har i ettertid fått tilsendt noen oversikter som viser hvem som anviser og attesterer. Oversikten viser færre som anviser, hvert fall på oppvekstsektoren, enn det som framkom i intervjuene. Rådmannen står ikke oppført med anvisningsmyndighet.

Økonomisjefen sier at det er enhetslederne som styrer hvem som kan bestille eller kjøpe inn på vegne av kommunen i forhold til drift. Hamarøy kommune er medlem i Samordnet innkjøp i Salten. Kommunen er dermed forpliktet til å benytte Ajour innkjøpsprogram. En utskrift fra Ajour viser at fra 2008 og fram til nå, er det 41 ansatte som har hatt tilgang til å bestille i Ajour. Det er i alt 28 ansatte som har bestilt i perioden fra 2008 og fram til nå. Av disse har 8 ansatte bestilt varer over 50 ganger. Dette viser ikke hvem og hvor mange som eventuelt bestiller på andre måter, ved bruk av for eksempel telefon og e-post. Noen av de 8 ansatte som har bestilt varer flest ganger, står ikke på lista over de som attesterer for kjøp.

Økonomireglement

Kommunen har et økonomireglement fra 1997. Reglementet er på om lag 30 sider og gir detaljerte regler for økonomistyringen. Reglementet har også et relativt sterkt innslag av etiske regler for de ansatte. Reglementet er så vidt vi kan forstå, ikke revidert i løpet av årene. Noe av innholdet er foreldet, blant annet det som står om regelverk på innkjøpsområdet. Det skisseres 7 rammeområder i kommunen. Det er andre rammeområder enn det som står i budsjettvedtakene for årsbudsjett 2014.

Økonomisjefen sier at han slår opp i reglementet. Han vet ikke hvor mange andre som

bruker det aktivt. Alle ansatte vi intervjuet, med unntak av økonomisjefen, sier at de ikke har sett dette reglementet i sin helhet, og at det ikke er noe de har hatt et daglig forhold til.

Årshiul for økonomistyring

Økonomiplan 2013-2016 og årsbudsjett 2013 ble behandlet i kommunestyret i februar 2013. Økonomiplan 2014 og årsbudsjett 2014 ble behandlet i desember 2013.

Årsregnskapet for 2010, 2012, 2013 og 2014 var alle forsinket. Fristen er 15. februar. For de tre først nevnte årene er revisorberetningene datert midt i juni året etter. For 2011 ble fristene overholdt. Når det gjelder regnskapsavslutningen for 2012, opplyses det at man måtte hente tall fra to systemer fordi man skiftet økonomisystem i oktober 2012. Tallene ble ikke konvertert over fra det gamle til det nye systemet. Sen levering av regnskapene har forsinket fylkesmannens godkjenning av neste års budsjett.

I løpet av 2013 og 2014 er det lagt fram tertialrapport til politisk behandling bare en gang for hvert av årene, begge et stykke ut på høsten i budsjettåret.

Rolleforståelse mellom politikk og administrasjon

Kommunalsjefen som har vært i kommunen siden 1986, gir uttrykk for at forholdet mellom politikk og administrasjon de senere år har vært ryddig i kommunen. Det er rådmannen som har dialogen med politikerne. Det jobbes administrativt ut fra de vedtak som blir fattet politisk. Han gir uttrykk for at politikerne ikke går til enkeltansatte i kommunen og blander seg inn i administrasjonens arbeid. Dette ble for øvrig bekreftet av økonomisjefen.

Ordføreren ga uttrykk for at han går til rådmannen, og at det tas opp i formannskapet dersom vedtak ikke har blitt effektivert innen rimelig tid. Han er klar på at rådmannen leder det administrative faglige arbeidet i kommunen, mens ordføreren leder det strategiske arbeidet fra politisk hold.

I et par av intervjuene gis det uttrykk for at politikere kan ha vært i tvil om rådmannens tall har vært korrekte, og at de da har søkt informasjon hos andre i administrasjonen. Det kom fram at det har vært misnøye blant politikerne over at økonomirapporteringen ikke har vært god nok, og at det har manglet oversikt over likviditetsutviklingen, og at ting har vært for utydelig.

Det er ansatte i kommunen som også sitter i kommunestyret, det er vanskelig å unngå i en såpass liten kommune. Av ansatte med ledende stilling har det tidligere vært flere i kommunestyret. For tiden er det bare en enhetsleder som sitter i kommunestyret. Man er oppmerksomme på habilitetsforholdene.

5.1.3 Vurdering

Rådmannens ansvar for kommunens organisering

Organisasjonskartet bør være fullstendig og oppdatert. All virksomhet som faktisk finnes i kommunen bør være med.

Utgangspunktet etter omorganiseringen i 2008 var en ren tonivåmodell. Så har det blitt litt tilpasning på omsorg/helse. Organiseringen med mange enhetsledere medfører at rådmannen har måttet forholde seg til et stort antall enhetsledere. Rådmannen bør vurdere grundig hva som er den mest hensiktsmessige størrelsen på ledergruppen i kommunen, for at den skal bli mest mulig handlekraftig og ha tilstrekkelig gjennomføringsevne.

Økonomien for virksomheten ved His er spredt på flere rammeområder. Dette er uheldig for de budsjettansvarlige og misvisende for alle som forsøker å finne His's egentlige bidrag til Hamarøy kommune. Det er viktig at strukturen i økonomisystemet (Agresso og Arena) speiler ansvarsstrukturen i organisasjonen til enhver tid. Det er ikke kommunisert ut en tydelig struktur med tilhørende tall i kommunens løpende økonomidokumenter som økonomiplan, årsbudsjett og regnskapsrapportering/budsjettoppfølging. Det er rådmannens ansvar å sørge for at de sakene som legges fram til politisk behandling er forsvarlig utredet, jfr. kommuneloven § 23.1. I dette ligger at sakene bør utformes slik at de utgjør et godt beslutningsgrunnlag for politikerne og at de er tilstrekkelig tydelige.

For å oppnå god økonomistyring er det avgjørende at den enkelte leder med budsjettansvar lett skal kunne skrive ut en oversikt over hele den delen av økonomien vedkommende er ansvarlig for. Det er også viktig at den enkelte leders ansvar synliggjøres konkret med tall i kommunens løpende økonomidokumenter. Dette vil gi den mest ryddige framstillingen både for lederne selv, deres underordnede i kommunen, politikerne som skal ta avgjørelser, og for andre interesserte.

Å framstille hele kommunens drift fordelt på over 100 ulike ansvar slik det har blitt gjort de siste årene, er ikke hensiktsmessig for noen.

Delegasjon av ansvar og myndighet

Sist vedtatte delegasjonsreglement er fra 2008. Delegasjonsreglementet bør vedtas i hver valgperiode. Det forutsettes at dette kommer til politisk behandling etter valget til høsten.

Det er revisors oppfatning at det som kom fram i intervjuene i forhold til anvisningsmyndighet, ikke stemmer helt med den oversikten vi fikk tilsendt i ettertid. Dette gjelder spesielt på oppvekstssektoren, der det gjennom intervju kom fram at alle enhetslederne anviser. I oversikten ser ut til at bare rektor ved sentralskolen og kommunalsjefen anviser på oppvekst. Det hele framstår som noe uklart. I intervju kom det fram at skolefaglig leder anviser, men har ikke budsjettansvar. Den som ikke har budsjettansvar, skal heller ikke anvise. Rådmannen har vel anvisningsmyndighet, selv om det ikke framkommer i oversikten. Revisors inntrykk er at en ikke har hatt tilstrekkelig fokus på det med anvisningsmyndighet

den senere tid. Det bør finnes en skriftlig oversikt over hvem som har anvisningsmyndighet-/budsjettansvar.

Når det gjelder hvem som kan kjøpe inn på vegne av kommunen, er det langt flere enn de som faktisk benytter Ajour til bestilling, som har adgang til systemet. Her bør det foretas en opprydning i tilgangene i Ajour. De som kan bestille varer på vegne av kommunen, bør også i størst mulig utstrekning attestere på kjøpene.

Økonomireglement

Revisors vurdering er at innholdet i økonomireglementet bør gjennomgås og oppdateres. Så bør reglementet kommuniseres ut til de ansatte, og tas aktivt i bruk av alle som budsjettansvar. Dette følger av akseptert praksis.

Årshjul for økonomistyring

Dersom man behandler økonomiplan for kommende fireårsperiode i juni, og årsbudsjett for første år i planen i desember året før, får man den beste planprosessen. Dette krever imidlertid relativt store ressurser i kommuneadministrasjonen. Det har derfor blitt vanlig å behandle økonomiplan og årsbudsjett samtidig i desember året før første budsjettår i planen. Hamarøy kommune behandlet økonomiplan 2013-2017 og årsbudsjett 2013 først i februar 2013. Dette er for sent. Budsjettet skal foreligge før budsjettåret starter, jfr. kommuneloven § 45, pkt. 1.

Det har tatt altfor lang tid å få regnskapene ferdig. Det er svært betenkelig å skifte regnskapssystem midt i et år, slik det ble gjort i 2012. Fjorårets regnskap kan ha betydning for inneværende års budsjettoppfølging og neste års budsjettammer. Det er uheldig for kommunens økonomistyring at det har tatt så lang tid å få regnskapene ferdig. Sentraladministrasjonen bør søke å overholde tidsfristen 15. februar.

Det bør være to tertialrapporter hvert år. En rapport per utgangen av april som legges fram senest i juni, og en per august som legges fram senest i oktober.

Kommunen bør søke å få årshjulet på plass i fullstendig og punktlig utgave så snart som mulig. Dette følger av kommunelovens bestemmelser for hvilke saker som skal legges fram.

Rolleforståelse mellom politikk og administrasjon

Etter intervjurunden er det revisors inntrykk at forholdet mellom politikk og administrasjon er godt avklart i Hamarøy kommune. Revisor ser ingen grunn til å tro at man blander seg inn i hverandres oppgaver, eller at noen blander rollene som politiker og administrator.

Det registreres imidlertid at politikerne har vært misfornøyde med den informasjonen de har fått, og at de også har søkt informasjon gjennom andre kanaler enn rådmannen. Det er rådmannens ansvar at saker er tilstrekkelig og tydelig utredet, og utgjør et godt beslutningsgrunnlag, jfr. kommuneloven § 23.1. Da oppstår heller ikke behovet for å søke informasjon andre steder enn hos rådmannen.

5.2 Gir budsjettprosessen et fullstendig og realistisk budsjett?

5.2.1 Revisjonskriteringer

Økonomiplan

Av kommuneloven § 44, pkt. 1-4 framgår at

”kommunestyret en gang i året skal vedta en rullerende økonomiplan. Økonomiplanen skal omfatte minst de fire neste budsjettår. Økonomiplanen skal omfatte hele kommunens virksomhet og gi en realistisk oversikt over sannsynlige inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver i planperioden. Planen skal være satt opp på en oversiktlig måte. I økonomiplanen skal det for hvert enkelt år anvises dekning for de utgifter og oppgaver som er ført opp.”

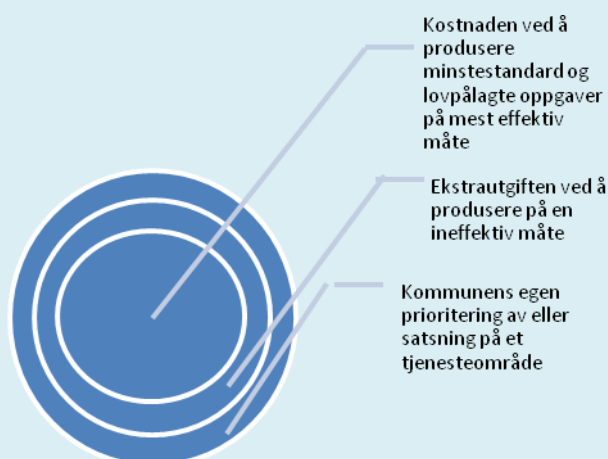
Felles forståelse

Av KRD's veileder for økonomiplanlegging framgår at

”det må etableres en felles situasjonsforståelse av det økonomiske utgangspunktet i kommunen før tjenesteområder kan prioriteres opp eller ned”.

Av dette kan vi utlede at rådmannen bør sørge for at det er en kontinuerlig, planmessig kommunikasjon internt i kommunen, slik at felles forståelse for økonomisk status kan oppnås. Den samme forståelsen må finnes både på administrativt og på politisk nivå. I veilederen framgår videre at kommunens løpende driftsutgifter (inklusive finansutgifter) kun skal finansieres av løpende driftsinntekter, mens kommunens investeringer kan finansieres med løpende inntekter, engangsinntekter, oppsparte reserver eller låneopptak. Veilederen omtaler hvordan en kan identifisere det økonomiske handlingsrommet. ”Mens store deler av kommunens inntekter ligger utenfor kommunens kontroll, vil utgiftssiden i større grad være opp til kommunen å bestemme. Kommunen påvirker eget handlingsrom gjennom evnen til effektivisering og omprioriteringer”. Utgiftene til et tjenesteområde kan illustreres slik:

Figur 1



Figuren (kilde KRD's veileder) viser hvilke kostnader som kan prioriteres bort; oppgaver som ikke er lovpålagte og ekstrakostnader ved ineffektiv drift. Kostnaden ved å produsere minstestandard og lovpålagte oppgaver kan ikke prioriteres bort. Samme resonnement er anvendbart både i forhold til økonomiplan og årsbudsjett/budsjettoppfølging.

Årsbudsjett

Om innholdet i årsbudsjettet heter det i § 46, pkt. 2-6 at
"årsbudsjettet skal omfatte hele kommunens virksomhet. Årsbudsjettet skal være realistisk. Det skal fastsettes på grunnlag av de inntekter og utgifter som kommunen kan forvente i budsjettåret".

Kommunelovens § 47, pkt. 1-2 omtaler årsbudsjettets bindende virkning;
"kommunestyrets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Dette gjelder ikke for utbetalinger kommunen er rettslig forpliktet til å foreta.

Av forskrift om årsbudsjett § 5.7 framgår det at
"årsbudsjettet minst skal vise beløp for det år budsjettet gjelder for, det foregående budsjettår og det sist vedtatte årsregnskap"

5.2.2 Fakta

Det sendes ikke ut budsjetttrundskriv med forutsetninger og tildelte budsjetttrammer til enhetslederne i forkant av budsjettarbeidet.

Kommunen benytter Arena til budsjettering. Nåværende økonomisjef har erfaring fra årsbudsjett 2015. Det ble gjort i to omganger. Først gikk enhetslederne gjennom lønnsbudsjett og ansatte for å sjekke at det var riktig. Så hadde de en runde med tiltak og endringer etterpå. Økonomisjefen gir uttrykk for at det store problemet er kommentarene og historikken i Arena. Kommentarene kan finnes for forrige års budsjett. Kommentar-systemet er begrenset, og man har ikke alle de ønskede dokumentene med bakgrunnsdokumentasjon samlet. Det ble mye ekstra arbeid i Arena ved budsjetteringen for 2015.

Enhetsleder for omsorg/helse/barnevern sa at han samarbeidet med avdelingslederne om budsjetteringen i Arena høsten 2014. Enhetsleder for sentralskolen gir uttrykk for at hun synes arbeidet i Arena går greit, og at de har et godt samarbeid i forhold til dette arbeidet i oppvekstssektoren. Ved sentralskolen budsjetteres inntekter og utgifter som skolen har i forhold til asylsøkere og flyktninger. Hun gir uttrykk for at det er vanskelig å budsjettere denne inntektsposten. Hun legger vekt på ikke å overbudsjettere inntektene. Det gis mest

tilskudd til de yngste barna der det hele går med overskudd, mens det gis mindre til de som er eldre og der det går med underskudd. Hun ser at dette kan skape problemer dersom det plutselig ikke er noen i den yngste gruppa. Ved His har så langt bare utgiftene blitt budsjettert, inntektene budsjetteres sentralt.

Det er ikke tradisjon på at de ulike enhetene leverer skriftlige kommentarer om sin enhets budsjett til økonomiavdelingen i forbindelse med budsjettarbeidet. Det er dermed sentraladministrasjonen/økonomiavdelingen som skriver hele budsjettdokumentet, uten skriftlige innspill fra enhetene.

Det har inntil det siste ikke vært lagt fram budsjettreguleringer til politisk behandling i løpet av året. I 2015 har en begynt med å legge fram justeringer på hvert kommunestyremøte.

Økonomiplan 2013-2016 og budsjett 2013

I dokumentet behandles hele kommunebudsjettet under ett. Det vil si at det ikke er kommentarer/budsjettoppsett for de enkelte budsjettansvarlige i kommunen. Det finnes vedlagt en oversikt over utgifter og inntekter for kommunen samlet, samt netto utgift for over 100 ulike ansvar. Som nevnt under problemstilling 1 er det ikke uten videre gitt under hvilket rammeområde eller hos hvilken budsjettansvarlig disse hører hjemme.

Det legges opp til et regnskapsmessig overskudd på 3,7 mill. kr. for 2013 økende til 8,5 mill. kr. i 2016. Årets premieavvik for 2013 er lagt inn med 3 mill. kr. som inntekt (det var budsjettert med 4 mill. kr. for 2012). Det vises til vedtak i økonomiplan 2012-2015 der det var vedtatt strukturelle endringer med utgifts-reduksjoner på oppvekstsektoren med 3,5 mill. kr. i 2013 og innføring av eiendomsskatt med 4,5 mill. kr. Det framgår at konsekvensjustert budsjett viser et underskudd på 5,6 mill. kr. En har lagt inn forpliktende plan med nedbetaling av tidligere års underskudd med 2,15 mill, det er uklart om dette er inkludert i konsekvensjustert budsjett. Det er ikke satt opp oversikt som viser at det skal være mulig for kommunen å oppnå et overskudd på 3,7 mill. kr. i 2013. Hvordan man skal forbedre resultatet til pluss 8,5 mill. kr. fram mot 2016, er ikke kommentert i dokumentet.

Regnskapsmessig resultat for 2013 ble et overskudd på 0,5 mill. kr., da er 2,15 mill. kr. av tidligere års underskudd ikke dekket. Man kom altså ut mer enn 5 mill. kr. dårligere enn opprinnelig vedtatt budsjett. I årsmeldingen for 2013 framgår regulert budsjett med kr. 0 i resultat. Det samme resultatet framgår i kolonnen for opprinnelig budsjett, i klar uoverensstemmelse med økonomiplanvedtaket, hvor det var budsjettert med et overskudd på 3,7 mill. kr. i 2013.

Budsjett 2014 og økonomiplan 2014-2017

Selve dokumentet har først et kapittel om økonomiske perspektiver der befolkningsutvikling og ulike Kostratall gjennomgås. Så følger litt om økonomisk status med inntekts- og utgiftsforutsetninger for 2014 på overordnet nivå. Vi kan ikke finne budsjettert premieavvik, men antar at det ikke var lavere enn for 2013. Så kommer en handlingsdel for drift der antall ansatte og styringskort for hvert rammeområde gjennomgås. Bare for teknisk enhet er det

satt opp måltall for økonomiplanperioden. Det er ingen tall for rammeområdene/-enhetenes budsjetttrammer, verken for 2014 eller for senere år, heller ingen spesifiserte tiltak. Likevel planlegges dekning av siste del på 2,15 mill. kr. av tidligere års underskudd. Det planlegges et regnskapsmessig overskudd på 1,2 mill. kr. i 2014, 5,1 mill. kr. i 2015 og vel 3 mill. kr. i 2016 og 2017. Det er kun obligatoriske tabeller etter regnskapsforskriftene som viser hele kommunens samlede økonomi, samt en oversikt med totale utgifter, totale inntekter og netto utgift for over 100 ulike ansvar. I forslaget til vedtak og i selve vedtaket er det imidlertid med en oppsummering over tildelte netto utgiftsrammer fordelt på rammeområder.

Økonomiplan 2014-2017 er ifølge fylkesmannen ikke satt opp i balanse.

Det faktiske resultatet for 2014 er i skrivende stund ikke klart.

Revisors inntrykk fra intervjuene er at politikerne i Hamarøy hvert fall til en viss grad skjønner at den økonomiske situasjonen er vanskelig. Ordfører har deltatt sammen med rådmann og økonomisjef i Robek-prosjektet og skjønner godt at det må kuttes i driften. Han sier imidlertid at det er svært vanskelig å få flertall for nødvendige nedskjæringer. Man vegrer seg for å ta upopulære avgjørelser.

Årsbudsjettet har så langt ikke blitt periodisert i Agresso. I perioden 2012-2015 har budsjettet ikke foreligget i periodisert stand i økonomisystemet. Det sies at budsjettet tidligere var periodisert i IBM, dette har revisor ikke fått bekreftet. I april 2015 er budsjettet fortsatt uperiodisert i Agresso.

5.2.3 Vurdering

Det bør lages budsjetttrundskriv med budsjetttrammer for de ulike budsjettansvarlige. Dette bør sendes ut i god tid før budsjettarbeidet starter. Dette bør i tillegg til rammer inneholde forutsetninger som legges til grunn, og informasjon om budsjettprosessen.

Alle budsjettansvarlige bør lage en skriftlig oppstilling av sitt budsjett med hvilke forutsetninger som er lagt til grunn og hvilke endringer som planlegges i forhold til inneværende år. Dette følger av akseptert praksis. De bør vise fram sine hovedtall for siste kjente årsregnskap, inneværende års budsjett og budsjett for kommende år, eventuelt også budsjett for de neste årene i økonomiplanperioden, jfr. forskrift om årsbudsjett § 5.7. Økonomiavdelingen kan så lage det endelige budsjettdokumentet på grunnlag av det som kommer fra de budsjettansvarlige, og tilføye den delen av dokumentet som skal omhandle hele kommunens samlede økonomi.

Budsjetteringen av utgifter og inntekter ved His på forskjellige ansvar gjør at en lett mister oversikten. Praksis her bør revurderes. En bør være oppmerksomme på sentralskolens

Økonomiske utfordringer i det øyeblikk det ikke lenger er mindreårige flyktninger/asylsøkere i den yngste årsgruppen.

For å få en realistisk budsjettering må det gjøres et godt håndverk i budsjetteringsarbeidet. Økonomiplanene for 2013-2016 og for 2014-2017 med tilhørende årsbudsjett for 2013 og 2014 har minst følgende svakheter:

- Det legges opp til regnskapsmessige overskudd uten at det i tilstrekkelig grad framgår av budsjettdokumentene hvordan en har tenkt å oppnå de planlagte resultatene. Det foreslås ikke tilstrekkelige tiltak for kommende årsbudsjett. For de neste årene i planperioden sies det ingenting om hvordan en skal komme i mål.
- Det budsjetteres med inntektsføring av positive premieavvik. Det står ingen steder i lov og forskrift at det ikke er tillatt. I KRD's veileder til økonomiplanlegging går det likevel fram at kommunens løpende driftsutgifter (inklusive finansutgifter) kun skal finansieres av løpende driftsinntekter. Positivt premieavvik er ingen reell inntekt, fordi penger ikke følger med. Denne budsjetteringen medfører at det planlegges et høyere driftsnivå enn hva det er penger til.
- Som det framgår under problemstilling 3) mangler kommunen praksis på økonomirapportering. Det medfører at en ikke har hatt oversikt over utviklingen for inneværende år på høsten når neste års budsjett planlegges. Dermed har man unødvendig dårlige kunnskaper om det faktiske driftsnivået i kommunen når budsjettet for neste år lages.

Samlet sett blir dette et dårlig håndverk. I kommuneloven § 44, pkt. 1-4 står det at økonomiplanen skal omfatte hele kommunens virksomhet og gi en realistisk oversikt over sannsynlige inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver i planperioden. I økonomiplanen skal det for hvert enkelt år anvises dekning for de utgifter og oppgaver som er ført opp. For årsbudsjettet står det i kommunelovens § 46, pkt. 2-6 at årsbudsjettet skal omfatte hele kommunens virksomhet og at det skal være realistisk.

Økonomiplan 2013-2016 og 2014-2017 med tilhørende årsbudsjett er ikke i tråd med kravene i kommuneloven med forskrifter, og de er ikke realistiske.

Det er politikernes ansvar å foreta de nødvendige valg og prioriteringer i forhold til figur 1) som viser hvilke kostnader som kan kuttes bort. Slik revisor ser det, gir ikke plandokumentene politikerne gode beslutningsgrunnlag. Det er et krav i loven at økonomiske planer skal være satt opp på en oversiktig måte. Tiltak og rammeendringer skal konkretiseres og tallfestes. Akseptert praksis tilsier at de budsjettansvarliges tall bør framkomme. Manglene i saksfremleggene fratrukker ikke politikerne ansvar for å påse at kommunen har forsvarlige økonomiplaner, slik kommunestyret er pålagt å gjøre etter kommuneloven § 44.

Når budsjettet er vedtatt og overveltet i Agresso, bør budsjettpostene periodiseres månedsvis. Dette følger av akseptert praksis og er et nødvendig verktøy for at de budsjettansvarlige skal kunne ivareta sitt ansvar i tråd med kommunelovens § 47.1. Der står det at kommunestyrets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Da må de budsjettansvarlige gis muligheter til å følge med.

5.2.4 Likviditet - revisjonskriterier

Forskrift om kommuners finansforvaltning § 2, § 3.1 og § 6 sier at:

”Kommunestyret skal selv gi regler for kommunens finansforvaltning. Reglementet skal vedtas minst en gang i hver kommunestyreperiode. Kommunestyret skal ved fastsettelsen av reglementet vektlegge hensynet til en forsvarlig økonomiforvaltning og hensynet til å kunne dekke sine løpende betalingsforpliktelser. Reglementet skal inneholde bestemmelser som hindrer kommunen fra å ta vesentlig finansiell risiko i sin finansforvaltning. Administrasjonssjefen skal minst to ganger i året legge fram rapporter for kommunestyret som viser status for kommunens finansforvaltning. I tillegg skal administrasjonssjefen etter årets utgang legge fram en rapport for kommunestyret som viser utviklingen gjennom året og status ved utgangen av året”.

5.2.5 Likviditet - fakta

I tabell 2 nedenfor vises et utvalg av tall fra balanseregnskapet fra perioden 2007-2013.

Tabell 2: Noen utvalgte balanseposter fra perioden 2007-2013 (tall i løpende mill. kr.)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Økning 07-13
<u>Aktiva</u>								
Utlån	4,3	4,7	3,9	4,5	6,0	5,8	5,5	28 %
Kortsiktige fordringer	7,5	14,1	18,2	17,0	18,0	19,1	24,4	225 %
Kasse, bankinnskudd	33,4	29,8	27,4	13,6	21,9	22,5	18,2	-46 %
<u>Passiva</u>								
Langsiktige lån	54,7	76,1	126,0	135,9	137,6	134,0	132,0	141 %
Kassekreditt	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Annen kortsiktig gjeld	15,5	17,7	25,1	23,0	25,5	27,9	26,2	69 %
Ubrukte lånemidler	4,2	13,5	11,4	3,4	4,9	4,5	8,0	

Kommunens finansreglement er vedtatt i juni 2002, sak 37/02.

Kommunen fikk fra november 2010, sak 82/10, innvilget kassakreditt på 8 mill. kr. I saksutredningen står det at en viktig årsak, er måten kommunen fører premieavviket på. Etter dette fikk kommunen ekstraordinært kraftutbytte på 13 mill. kr. som bedret likviditeten en tid framover. I sak 39/13 vedtok kommunestyret å utvide kassakreditten til 12 mill. kr. under henvisning til finansreglementets pkt. 7.1. Kommunens finansreglement inneholder ikke punkt 7.1. I 2014 er kassakreditten i sak 20/14 økt ytterligere til 20 mill. kr. I tertialrapporten som ble lagt fram på høsten i 2014, er det en oversikt som viser utviklingen i likviditet dag for dag i 2014, fram til september. Det er den eneste rapporteringen om likviditet som har kommet til vår kunnskap. Årsmeldingene for 2012 og 2013 inneholder ikke informasjon rettet mot dette saksområdet.

Behovet for kassakreditt skyldes i stor grad budsjettering og inntektsføring av positive premieavvik og bruk av disse fiktive inntektene. Akkumulert premieavvik i balansen var i 2013 på 20 mill. kr. Det sier noe om svekkelsen i likviditetsbeholdningen på grunn av premieavvikene siden 2003. I tillegg kommer underskudd på driften, og også en stor økning i utestående fordringer. Bruken av fond har vi ikke vurdert.

Av brev fra revisor datert i januar 2014 framgår det at innfordringsrutinene ikke har fungert tilfredsstillende i 2013. Kommunen ble bedt om å opprette rutiner slik at foreldelse av krav forhindres. Økonomisjefen sier at han har gått gjennom og sett på en del av det, men at man har skiftet faktureringsprogram i 2014 og ikke fulgt godt nok opp. Utestående fordringer har økt med over 200 % siden 2007.

Det framgår i tabell 2 at de langsiktige lånene økte med 66 % fra 76 mill. kr. til 126 mill. kr. fra 2009 til 2010. Det er også en viss økning fram til og med 2011. I det året ble kommunen en Robek-kommune og underlagt fylkesmannens godkjenning av økt låneopptak. Det framkommer en stabilisering av nivået på langsiktige lån og tilhørende finansutgifter (jfr. tabell 1) etter at kommunen kom i Robekregisteret.

5.2.6 Likviditet - vurdering

Kommunens finansreglement skal legges fram til politisk behandling minst en gang i hver kommunestyreperiode, jfr. forskrift om kommuners finansforvaltning § 2. Det har gått to-tre valgperioder uten at dette har blitt behandlet politisk. Man har to ganger, i sak 39/13 og 20/14 fått økt kassakreditten med henvisning til et punkt i kommunens finansreglement som vi ikke kan se finnes.

Finansforskriftens § 6 krever at det skal legges fram rapporter to ganger i året som viser status for kommunens finansforvaltning. Det er først og fremst likviditeten det burde vært rapportert om. I 2014 ble det lagt fram en likviditetsrapport i forbindelse med tertialrapporten.

For at kommunen skal få kontroll over likviditeten og redusere bruken av kassakreditt, er det nødvendig at det ikke budsjetteres med positive premieavvik på inntektssiden og tilsvarende for høyt driftsnivå på utgiftssiden. At man var klar over premieavvikenes virkning i 2010, framgår av saksutredningen da det ble vedtatt å ta opp kassakredittlån første gang. Da burde man foreslått en aktiv vei ut av uføret, med driftsreduksjoner for å rette opp likviditeten.

For å få kontroll med likviditeten er det også nødvendig at kommunen ikke går med underskudd på driften - og skaffer seg et tilstrekkelig stort netto driftsresultat. Det synes nødvendig å ta en grundig gjennomgang og innkreving av utestående fordringer før foreldelsesfristen inntreffer og midlene går tapt for kommunen. Her burde det også ligge en mulighet for å bedre likviditeten.

Det er revisors oppfatning at kommunen ikke har en forsvarlig finansforvaltning, noe som kreves for å kunne dekke løpende betalingsforpliktelser.

5.3 Gir økonomirapportene god nok informasjon og blir tiltak fulgt opp?

5.3.1 Revisjonskriterier

Budsjettforskriftens § 10 omhandler budsjettstyring;

"administrasjonssjefen, eventuelt formannskapet, skal gjennom budsjettåret legge fram rapporter for kommunestyret som viser utviklingen i inntekter/innbetalinger og utgifter/utbetalinger i henhold til det vedtatte årsbudsjett. Dersom administrasjonssjefen eller formannskapet finner rimelig grunn til å anta at det kan oppstå nevneverdige avvik i forhold til vedtatt eller regulert årsbudsjett, skal det i rapportene til kommunestyret foreslås nødvendige tiltak".

Kommuneloven § 48, pkt. 1 slår fast at

"kommunen for hvert kalenderår skal utarbeide årsregnskap og årsberetning"

5.3.2 Fakta

Kommunen har ikke faste rutiner for økonomirapportering i den forstand at enhetene sender inn økonomirapporter til sentraladministrasjonen. Heller ikke i forbindelse med tertialrapportering lager enhetslederene skriftlig grunnlagsmateriale. De blir bare bedt om å melde fra dersom det oppstår endringer som kan medføre avvik i forhold til budsjettet.

Noen av dem gjør det, andre ikke. Det eneste de er bedt om å levere skriftlig, er bidrag til årsmeldingen.

I midten av april 2015 er budsjettet fortsatt ikke kommet inn i Agresso slik at det kan sidestilles med regnskapet. Budsjettet er heller ikke periodisert. Enhetsleder for Hamarøy sentralskole sier at hun så langt i år ikke har annet budsjett å forholde seg til enn et utskrevet budsjett fra budsjettarbeidet høsten 2014. Hun må stole på at det ikke er gjort endringer i budsjettet etter den tid. Hun må regne seg fram til budsjett pr. måned, og budsjett hittil i år når hun skal sammenligne med regnskapet. Hun gir uttrykk for at det er svært tungvint, selv for henne som har relativt god oversikt over hvordan økonomien forløper utover året. Enhetsleder for omsorg/helse/familie gir uttrykk for de samme problemene. Han sa at 2014 var et kaotisk år, der det ikke var mulig å følge med grunnet samme årsaker som ovenfor. Her skapte også omleggingen av lønn til Agresso i 2014 ekstra problemer. Variabel lønn lot seg ikke konvertere over til Agresso uten videre, så dette ble ikke gjort før fra 2015. Han ga uttrykk for at det hadde vært en spissrotgang å finne ut hvor man var i forhold til budsjettet. Han har ellers kjørt jevnlig avdelingsledermøter en gang pr. uke hele 2014. Han mener at avdelingslederne skulle være i stand til å vurdere sin egen status, men at det aldri kom noen rapport til dem. Enhetsleder for Hamarøy internasjonale senter har så langt bare ansvar for utgiftssiden, idet inntektene ligger sentralt og følges opp der. Hun påpeker at dette ikke er holdbart, og at det bør endres slik at hun får ansvar for hele økonomien ved senteret. De gir alle uttrykk for at de ønsker å kunne rapportere på en bedre måte enn hva tilfellet er og har vært i lang tid.

Tertialrapporteringen for 2013 ser ut til å ha blitt slått sammen til en rapport som ble forelagt formannskapet i midten av oktober i 2013. Der står det i innledningen at føringene i regnskapet er à jour pr. utgangen av august, men at det ikke er avstemt. For de fleste av enhetene står det kun at de ikke har tilmeldte behov. Det er ingen tall fra enhetene. Så vidt revisor kan se, er det ingen prognose i rapporten, verken for de enkelte enheter eller for hele kommunen samlet. Det er noen kommentarer til inntektssiden. Det er lagt ved et par standard regnskapsoppsett for både 1. og 2. tertial, der tallene er ukorrigerede og hentet rett fra regnskapet. Budsjettet ser ut til å være en andel av årsbudsjettet, alt etter om det er 1 eller 2 tertial, men budsjettet har som tidligere nevnt ikke vært periodisert i Agresso. Oppsettene viser tall for kommunen som helhet og for over 80 ulike ansvar. Det er svært store avvik mellom regnskap og regulert budsjett totalt sett i ansvarsoversikten. Det står ingenting om muligheten for å dekke tidligere års underskudd og ingen forklaringer på avvikene mellom budsjett og regnskap.

Tertialrapporteringen for 2014 er også kun en rapport som ble behandlet i september 2014. Den inneholder ingenting fra enhetene. Det er vedlagt to hovedoversikter fra regnskapet, henholdsvis for 1 tertial og 1. halvår, med ukorrigerede regnskapstall og årsbudsjett. I starten av rapporten er det en kort oppsummering for hele kommunen der det står at det antas at kommunen pr. 30.06. ligger an til et resultat ca. 1 million svakere enn budsjettet. Det er uklart i framstillingen om dette er pr. 1. halvår eller på årsbasis. Det er ingen forslag til tiltak for å dekke inn det antatte merforbruket. Tertialrapporten inneholder ellers en oversikt

over likviditetsutviklingen dag for dag til utgangen av august i 2014, samt oversikt over planlagte bygningsinvesteringer. Det står ingenting om muligheten for å dekke tidligere års underskudd.

Fylkesmannen ber i brev datert 14. juni 2013 om at kommunen sender kvartalsrapporter om framdrift i henhold til budsjett og økonomiplan. Dette ble gjentatt i brev fra fylkesmannen datert 10.10.2014.

Økonomisjefen opplyser at han ikke vet om fylkesmannen har fått de rapportene de har bedt om. Han påpeker at kommunen jo har tertialrapporter og ikke kvartalsrapporter. Han sier det kan være at de ikke har fått noen rapporter. Som nevnt er årsbudsjettet ikke periodisert. Derfor er det vanskelig å lage regnskapsrapporter som viser hva status faktisk er på tidspunktet for rapportavleggelse.

I årsmeldingene for 2012 og 2013 er det avsnitt for de ulike rammeområdene, men det varierer hvorvidt tallene for rammeområdene eller den enkelte enhet framgår. Revisor forsøkte å sette opp en oversikt som viser regnskap og regulert budsjett for det enkelte år i perioden 2011-2013 for rammeområdene, men det lot seg simpelthen ikke gjøre på bakgrunn av årsmeldinger/årsregnskap. Heller ikke for den enkelte enhet lot dette seg gjøre. Årsmeldingene gir på samme måte som budsjettdokumentene et diffust og uklart bilde av kommunens økonomiske forhold. Vi ba økonomisjefen om å få en oversikt som viser netto driftsutgift og regulert netto driftsbudsjett fordelt på rammeområder i perioden 2007-2013. Dette for å få et bilde av hvor i organisasjonen det har vært underskudd i driften.

Det var ikke mulig å få fram tall for andre år enn 2012 og 2013. Dersom tallene for teknisk er korrekte, viser de at det på teknisk område har vært merforbruk i driften på om lag 4-5 mill. kr. hvert av årene. Tallene stemmer ikke med det som står i årsmeldingene for 2012 og 2013. I intervju ble det antydnet at selvkostberegningen burde gjennomgås. Det ble også antydnet at det ikke var et klart skille mellom drift og investering på teknisk område.

5.3.3 Vurdering

For å få god rapportering fra de budsjettansvarlige, må økonomiavdelingen sørger for at budsjettet veltes over i Agresso så raskt som mulig ved årets begynnelse. Budsjettet bør periodiseres månedsvis. På rapporteringstidspunktene bør regnskapsføringen være mest mulig à jour og budsjettreguleringer være kommet inn i Agresso. På denne måten gis de budsjettansvarlige gode muligheter for å følge med, og det blir enklere å lage økonomirapportene. Dette er grunnleggende krav til budsjettoppfølging.

De budsjettansvarlige bør jevnlig, hver måned eller i hvert fall annen hver måned, følge opp utviklingen i forhold til budsjettet for sitt ansvarsområde og lage en skriftlig rapport til rådmann/økonomisjef. Prognose for årsresultat skal framgå. Ved tertialrapporteringene kan det være en mer omfattende rapport fra de budsjettansvarlige som grunnlag for det som

rådmannen legger fram til politisk behandling. Det skal foreslås tiltak ved avvik fra budsjettet. Dette følger av budsjettforskriften § 10 og av akseptert praksis.

Revisors inntrykk er at enhetslederne så absolutt ser behovet for rapportering, og ønsker å få det til. Her påhviler det rådmann og økonomisjef et stort ansvar for at økonomisystemet fungerer. Det kan eventuelt lages en enkel felles rapportmal der de budsjettansvarlige kan skrive inn sine tall, prognoser og forslag til tiltak.

Tertialrapporteringen i 2013 og 2014 er etter revisors vurdering svært primitiv og har liten informasjonsverdi for de ansatte, politikerne og andre interesserte. Budsjettforskriften § 10 krever at det legges fram rapporter som viser utviklingen i forhold til budsjettet. Akseptert praksis er å legge fram to tertialrapporter i året. Regnskapstall som tas rett ut av regnskapssystemet og benyttes ukorrigert, kan i mange tilfeller være misvisende fordi regnskapsføringen sjelden er helt à jour, og fordi noen store utgifter og inntekter kan komme på andre tidspunkter enn det en har forutsatt. Tall skrevet direkte ut fra regnskapssystemet bør derfor gjennomgås og eventuelt korrigeres før de presenteres for politikerne. Først når regnskapstallene er korrigert og budsjettet periodisert/oppdatert, kan regnskap og budsjett sammenholdes, og vise status pr. rapporteringsdato.

Kommunen er Robek-kommune og plikter å følge opp de kravene til rapportering som fylkesmannen krever. Av praktiske og kapasitetsmessige årsaker bør gode tertialrapporter kunne godtas av fylkesmannen.

Revisor ønsket å få fram en oversikt for perioden 2007-2013 som viser netto driftsutgift og netto driftsbudsjett fordelt på rammeområder. Hensikt var å finne ut hvor i driften det har vært merforbruk. Dette var bare i liten grad mulig. Vi konstaterer at det ser ut til å ha vært merforbruk på teknisk, men vi vet ikke hvor stort merforbruk det er snakk om.

6. KONKLUSJON OG ANBEFALING

Problemstilling 1

Har kommunen rutiner/styringssystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring?

Kommunen har en organisering som gir en relativt stor ledergruppe. Kommunens organisasjon framstår som uklar i økonomidokumentene, slik at den enkelte leders budsjettansvar ikke framkommer. Det foreligger ingen samlet oversikt over budsjettansvar og anvisningsmyndighet som synes å stemme med praksis. Det mangler et operativt økonomireglement. Kommunens årshjul for økonomistyring inneholder ikke tilstrekkelig antall rapporter, og i altfor mange tilfeller overholdes ikke tidsfrister. Fra politisk hold framkommer det klager på at det som legges fram, ikke er tydelig nok. Revisors konklusjon er at kommunen har et langt stykke vei å gå før man har på plass rutiner/styringssystem som gjør det mulig å ha god økonomistyring.

Problemstilling 2

Gir budsjettprosessen et fullstendig og realistisk budsjett?

Slik revisor ser det, er økonomiplanene for 2013-2016 og 2014-2017 med tilhørende årsbudsjett ikke realistiske. Det redegjøres ikke for hvordan de foreslåtte resultatene skal oppnås. Det budsjetteres med fiktive inntekter i form av positive premieavvik. Man har ikke oversikt over hvor høyt driftsnivået i kommunen er på budsjetteringstidspunktet. De ulike budsjettansvarliges ansvar framkommer ikke i dokumentene og disse involveres i for liten grad ved utarbeidelse av budsjettokumentene. Budsjettene er ikke gode beslutningsunderlag for politikerne. Teknisk sett mangler budsjettene periodisering. Kvaliteten på budsjettarbeidet tyder på at kompetansen ikke har strukket til.

Budsjettering av positive premieavvik uten at penger har fulgt med, har medført at driftsnivået i kommunen er høyere enn hva det er likviditet til. Dette er sammen med underskudd på driften og stor økning i utestående fordringer viktige årsaker til at kommunen stadig har måttet øke kassakreditten.

Problemstilling 3

Gir økonomirapportene god nok informasjon og blir tiltak fulgt opp?

Hamarøy kommune har ikke hatt rutiner for økonomirapportering de senere år. Det er følgelig heller ikke rutiner for at det skal lages prognoser eller foreslås tiltak. Rapporteringsmaler mangler. Tertialrapportene i 2013 og 2014 må betegnes som svært primitive og med liten eller ingen informasjonsverdi. Kommunen skiftet til Agresso regnskap i 2012 og har i 2014 også lagt lønn og fakturering til Agresso. Overgangene har vært svært krevende for økonomiavdelingen. Å ta i bruk nye systemer er en krevende prosess. I forhold til rapportering har det etter revisors oppfatning også vært en tydelig mangel på kompetanse i sentraladministrasjonen.

Regelmessig rapportering med felles mal bør komme i gang snarest mulig, og det må legges til rette i Agresso slik at regnskap og budsjett kan holdes opp mot hverandre. Det synes å være vilje lenger ned i organisasjonen for å få dette til.

Anbefalinger

- 1. rådmannen bør vurdere kommunens organisering og få fram en klar og tydelig organisasjonsstruktur med ansvarlinjer som gjenspeiles i økonomisystemet og i dokumenter som tilhører årshjulet**
- 2. det bør foretas en gjennomgang av hvem som anviser, attesterer og kjøper inn på vegne av kommunen**
- 3. tidsfrister i årshjulet må overholdes**
- 4. håndverket i budsjetteringen bør forbedres**
- 5. budsjettet skal være periodisert og finnes i Agresso i løpet av januar i budsjettåret.**
- 6. det må etableres rapporteringsrutiner med skriftlige rapporter til rådmannen minst annen hver måned og til politisk nivå to ganger per år**
- 7. økonomirapportene skal inneholde prognoser, og tiltak skal foreslås ved avvik fra budsjettet**
- 8. kommunen bør gå bort fra praksisen med å budsjettere med premieavvik**

7. RÅDMANNENS KOMMENTAR

Vi viser til rådmannens kommentar med hensyn til bruken av fond. Det er kun avgrensningsmessige hensyn som er årsaken til at vi ikke har analysert bruken av fond i denne omgang. Dette er presisert under avsnitt om avgrensninger på side 7 i rapporten.

Revisjonen tar rådmannens opplysning om det administrative ansvaret for legetjenesten til orientering.

Rådmannens uttalelse har slik vi ser det, ikke betydning for rapportens vurderinger og konklusjon.

Vedlegg 1 – Rådmannens kommentar

I forhold til rapporten kommenterer rådmannen følgende:

Jeg har et par korte merknader til beskrivelsen:

1. "Vi har ikke analysert bruken av fond".

Er det noen spesiell grunn til at bruk av fond er utelatt? Det ville vært naturlig at bruk av fond ble inkludert i en så omfattende forvaltningsrevisjon.

2. "For omsorg er det en enhetsleder som også har overtatt ansvaret for helse/familie og er forespurt om å overta ansvaret for legetjenesten"

Her er det viktig å presisere at vedkommende er forespurt om å ta det overordnede administrative ansvaret for legetjenesten i påvente av ny organisering.

Rapporten for øvrig er langt på vei i samsvar med de utfordringene jeg har registrert siden oppstart i januar 2015, og prosessen med å styre inn avvikene er i gang.

Det er prisverdig at de anbefalte tiltakene er konkretisert. Selv om det er mye å ta tak i, anser jeg rapporten å være et godt utgangspunkt for forbedringsarbeidet som ligger foran organisasjonen.