



BOLIG



Den almene boligsektors egenkontrol



Den almene boligsektors egenkontrol

Rapport fra arbejdsgruppe vedrørende almene
boligorganisationers egenkontrol

Ministeriet for By, Bolig og Landdistrikter 2014

Titel: Den almene boligsektors egenkontrol

Udgiver: Ministeriet for By, Bolig og Landdistrikter

Udgivelsesår: 2014

Udgave, oplag: 1. udgave, 1. oplag, 200 eks
ISBN 978-87-7134-105-8 (trykt udgave)
ISBN 978-87-7134-106-5 (elektronisk udgave)

Foto: Tegnestuen Jens V. Nielsen

Press

Tryk og bogbind: GP Tryk

Pris: 80 kr. (inkl. 25% moms) ved henvendelse til:
<http://www.schultzboghandel.dk>

INDHOLDSFORTEGNELSE

Kapitel 1. Indledning.....	5
Kapitel 2. Egenkontrol – en vej til større effektivitet	9
2.1. Krav til et system for egenkontrol	9
2.2. Forvaltningsrevision	10
2.3. Certificering.....	12
2.4. Overvejelser.....	16
Kapitel 3. Eksisterende rammer for forvaltningsrevision	19
3.1. Gældende generelle regler og ”god offentlig revisionsskik”	19
3.2. Forvaltningsrevision i almene boligorganisationer	27
Kapitel 4. Forvaltningsrevision i dag: Undersøgelsesresultater og erfaringer.....	31
4.1. Beboerdemokratiets rolle.....	31
4.2. Metodekravet om skriftlige forretningsgange	32
4.3. Metodekravet om mål- og resultatstyring	34
4.4. Revisors rolle og rapportering	36
4.5. Revisors og tilsynets kontrol	36
4.6. Samlet vurdering af forvaltningsrevisionens gennemførelse og virkning.....	37
4.7. Arbejdsgruppens vurdering	39
4.8. Overvejelser.....	41
Kapitel 5. Bedre økonomistyring med udgangspunkt i forvaltningsrevision – overvejelser om fremtidige retningslinjer	45
5.1. Baggrund og sigte.....	45
5.2. Boligorganisationens rolle.....	47
5.3. Revisors rolle.....	58
5.4. Kommunens og Landsbyggefondens rolle	62
5.5. Produktivitet snøgletal.....	64
5.6. Metoder og redskaber: En værktøjskasse	66
Bilag 1. Et grundlag for egenkontrol: Sektorens nøgletal.....	75
Bilag 2. Vejledende oversigt over væsentlige virksomhedsområder	81
Bilag 3. Nøgletal og informationer (afkrydsning) i nuværende styringsrapport	83

Kapitel 1. Indledning

Den almene boligsektor blev i 2010 omfattet af en styringsreform i form af en model for mål- og aftalestyring. Som led i styringsreformen indgik, at der efter implementeringen af selve reformen skulle igangsættes et arbejde for at styrke og videreudvikle egenkontrollen i de almene boligorganisationer.

Der blev derfor i december 2010 nedsat en arbejdsgruppe, som skulle komme med forslag hertil, og som hermed aflægger rapport. Arbejdsgruppen har haft følgende kommissorium:

”Med lov nr. 490 af 12. juni 2009, som trådte i kraft 1. januar 2010, blev der gennemført en omlægning af styringen af den almene boligsektor. Det fremgik af bemærkningerne til lovforslaget, at der skal igangsættes et arbejde med henblik på at styrke og videreudvikle egenkontrollen i de almene boligorganisationer. Sigtet med arbejdet er, at boligorganisationerne systematisk skal kontrollere og styrke effektiviteten, produktiviteten og kvaliteten i deres virksomhed og dermed muliggøre en aflastning af det kommunale tilsyn.

Med styringsreformen er tilsynet blevet mere samarbejds- og dialogbaseret og boligorganisationerne har fået større frihedsgrader på en række områder. Udover det forbedringspres, som beboerdemokratiet øver, er det derfor nødvendigt, at der stilles krav og tilbydes redskaber til sikring af, at boligorganisationerne fremmer effektivitet og produktivitet.

Der er behov for en grundlæggende overvejelse af, hvordan det bedst sikres, at boligorganisationerne i passende omfang anvender metoder til egenkontrol, herunder behovet for en evt. certificeringsordning.

Udgangspunktet for egenkontrol er, at den enkelte boligorganisation systematisk skal kontrollere, evaluere og forbedre sig selv. Denne proces skal ”godkendes” af en revisor eller anden ekstern part. Egenkontrollen skal således skabe sikkerhed for, at boligorganisationen

- arbejder med at forbedre produktiviteten og effektiviteten,
- arbejder med at udvikle og fastholde kvaliteten af produkter og ydelser,

- har etableret en betryggende økonomistyring og
- udviser den fornødne sparsommelighed.

Med henblik på at styrke boligorganisationernes egenkontrol nedsættes en arbejdsgruppe, som skal komme med anbefalinger om

- 1) hvilke statslige minimumskrav, der skal stilles til boligorganisationernes egenkontrolindsats og
- 2) hvilke redskaber, der derudover skal være til rådighed for boligorganisationerne, fx i form af vejledning m.v.
- 3) hvordan der sikres, at ordningen anvendes af alle boligorganisationer.

Arbejdsgruppen skal som led i arbejdet

- vurdere behovet for at modernisere de eksisterende regler om forvaltningsrevision, og i den forbindelse komme med anbefalinger om eventuelle ændringer,
- vurdere, om det kan anbefales at etablere en ordning med certificering,
- vurdere, hvilke informationer vedrørende egenkontrol, det vil være hensigtsmæssigt, kommunen modtager,
- vurdere behovet for og karakteren af evt. sanktioner ved manglende egenkontrol.

Arbejdsgruppen nedsættes med repræsentanter for Ministeriet for By, Bolig og Landdistrikter (opr. Socialministeriet), KL, Boligselskabernes Landsforening og Landsbyggefonden. Udvalget kan efter behov inddrage relevante myndigheder, interesseorganisationer og sagkyndige. Herunder kan repræsentanter for revisorerne inddrages.

Formandskab og sekretariat varetages af Ministeriet for By, Bolig og Landdistrikter (opr. Socialministeriet).”

Arbejdsgruppen har haft følgende sammensætning:

Specialkonsulent Jacob Østlund Jacobsen (formand), MBBL
 Chefkonsulent Per Larsen, MBBL

PA Carina Seifert, BL
Direktør Michael Demsitz, udpeget af BL
Direktør Per Nielsen, AAB Kolding, udpeget af BL
Sekretariatschef Birger R. Kristensen, Landsbyggefonden
Konsulent Anni Kær Pedersen, KL (indtil jan. 2013)
Kristoffer Slottved, KL (fra feb. 2013)
Afdelingschef Bent Pedersen, Århus Kommune, udpeget af KL

Sekretariat:

Specialkonsulent Lars Nielsen, MBBL
Specialkonsulent Martin Ino Hansen, MBBL

Desuden har specialkonsulent Uffe Andreasen, afdelingsleder Michael Kaadtman og kontorfuldmægtig Katarina Saczek, MBBL bidraget.

Som led i arbejdet har sekretariatet foretaget virksomhedsbesøg, interviews og drøftelser med en række boligorganisationer, konsulent- og revisionsfirmaer, FSR – danske revisorer samt Rigsrevisionen.

Udkast fra arbejdsgruppen har indgået i regeringens arbejde med billige boliger, hvorfra der forventes aflagt rapport i 2014.

Arbejdsgruppen har holdt 5 møder.

Kapitel 2. Egenkontrol – en vej til større effektivitet

Almene boligorganisationers produktivitet og effektivitet er bestemt af en række både ydre og indre faktorer. Regler for finansiering og støtte er eksempelvis betydende ydre faktorer, mens lejernes interesse i en god og billig bolig, som kan gøres gældende gennem beboerdemokratiet, er eksempel på en indre faktor.

For at styrke bestræbelserne for stadige forbedringer i sektorens produktivitet og effektivitet kan – som supplement til andre virkemidler – etableres procedurer for *egenkontrol*, som først og fremmest bygger på boligorganisationens eget arbejde med at udvikle og forbedre den enkelte virksomhed, men som også tager udgangspunkt i mere faste rammer for denne indsats, herunder i form af krav om, at en ekstern part inddrages for at kontrollere og evt. bistå med processen. Behovet for egenkontrol skal ses på baggrund af sektorens status som modtager af offentlig støtte.

2.1. Krav til et system for egenkontrol

Det følger af kommissoriet, at et system for egenkontrol skal:

- forbedre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet,
- udvikle og fastholde kvaliteten af produkter og ydelser
- sikre en betryggende økonomistyring.

De nærmere krav til et system for egenkontrol må på den ene side afspejle nogle generelle hensyn i forlængelse af ovenstående, og på den anden side de særlige forhold, som er knyttet til den almene boligsektor. Det vurderes således, at:

- 1) Egenkontrollen skal være *præstationsfremmende*, dvs. sikre boligorganisationens stadige bestræbelse på at fremme effektivitet.
- 2) Egenkontrollen skal omfatte effektiv *risikostyring*, dvs. sikre en resolut reaktion/korrektion, hvis effektiviteten ligger under et forsvarligt niveau.

- 3) Egenkontrollen skal kunne fungere i et samspil med almenboligsektorens *beboerdemokrati* og det *kommunale tilsyn*.
- 4) Kravene til egenkontrollens tilrettelæggelse skal have en karakter, som er forenelig med den lokale *fleksibilitet* og hensigtsmæssige *metodefrihed* i boligorganisationernes arbejde, som er forudsat i styringsreformen.
- 5) Den *ressourceindsats*, som anvendes til egenkontrol, skal stå i et rimeligt forhold til formålet og den forventede nytte af indsatsen.

Med udgangspunkt i de nævnte krav kan den grundlæggende tilgang til egenkontrol overvejes.

Som andre organisationer og virksomheder, hvortil der betales offentlig støtte, er almene boligorganisationer omfattet af krav om, at revisionen skal ske på grundlag af god offentlig revisionskik, herunder forvaltningsrevision.

I det følgende drøftes, i hvilket omfang reglerne om *forvaltningsrevision* er udformet – eller kunne tænkes udviklet – således, at de nævnte krav til egenkontrol i den almene boligsektor bliver imødekommet.

Desuden drøftes, i hvilket omfang en *certificeringsordning* vil kunne udgøre et hensigtsmæssigt element i den almene boligsektors egenkontrol.

2.2. Forvaltningsrevision

Der har siden 1999 været krav om, at revisor foretager forvaltningsrevision i almene boligorganisationer. Kravet om forvaltningsrevision er en udmøntning af et generelt krav om, at virksomheder, der modtager offentlig støtte, er underlagt forvaltningsrevision.

Forvaltningsrevision er indeholdt i det af Rigsrevisionen fastsatte kodeks *god offentlig revisionsskik (GOR)*. God offentlig revisionsskik omfatter således

- finansiell revision,
- juridisk-kritisk revision og

- forvaltningsrevision.

Ved *finansiel revision* efterprøver revisor, om regnskabet er rigtigt - dvs. er uden væsentlige fejl og mangler. Ved *juridisk-kritisk revision* efterprøves, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger (bevillingskontrol), love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endelig vurderes ved *forvaltningsrevision*, om der udvises skyldige økonomiske hensyn i forvaltningen af de omfattede midler og virksomheder. Herved forstås, at revisor skal vurdere, om de forvaltningsansvarlige har gjort, hvad der er muligt og rimeligt for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i anvendelsen af offentlige midler.

Revisionsopgaven omfatter dels en årlig revision, dels større undersøgelser. Det er Rigsrevisionen, som varetager revisionsopgaven for ministerierne. Derudover foretages også en revision af de enkelte virksomheder i eller uden for ministerierne. Den sidstnævnte revision udføres for nogle virksomheders – herunder almene boligorganisationers – vedkommende af private revisorer.

Med kravet om, at revisor skal foretage forvaltningsrevision følger tillige en forpligtelse for den enkelte reviderede virksomhed til at leve op til visse standarder, som revisor skal vurdere efterlevelsen af samt til at stille dokumentation til rådighed for revisor med henblik på revisors kontrol heraf. Der er i forlængelse heraf fastsat specifikke krav til virksomheder på forskellige områder, som er omfattet af GOR og revideres af private revisorer, om at efterleve bestemte styringsprincipper og rapporteringskrav. For almene boligorganisationers vedkommende er der eksempelvis krav om udfærdigelse af skriftlige arbejdsgange, mål og resultater m.v.

Revisors rapportering udføres på grundlag af virksomhedens ledelsesrapportering. For almene boligorganisationers vedkommende fremgår revisors overordnede rapportering af det regnskabsmateriale, som årligt indsendes til kommunens kritiske gennemgang.

Forvaltningsrevisionsbegrebet er internationalt forankret i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI). I den almene boligsektors sammenhæng har de særlige regler om forvaltningsrevision været uændrede siden 1999. Der er gennemført en analyse af den praktiske gennemførelse i Landsbyggefondens publikation *forvaltningsrevision i almene boligorganisationer m.v.* (2008).

For en mere uddybende gennemgang af reglerne om forvaltningsrevision henvises til rapportens kapitel 3.

2.3. Certificering

Ved certificering udstedes en godkendelse af eller tilladelse til at udføre en ydelse. Grundlaget herfor kan være internationale standarder eller andre velbeskrevne krav. Certificeringen bør udføres af en uvildig instans/certificeringsorgan, herunder gerne en akkrediteret instans, jf. nedenstående.

I forbindelse med egenkontrol og drift af almene boligorganisationer påkalder certificering på baggrund af såkaldte kvalitetsstyringsstandarder sig særlig interesse. Tilgangen har herunder været drøftet i forbindelse med udarbejdelsen af styringsreformen i den almene boligsektor¹.

Der findes således i dag en række internationalt udbredte standarder som fx ledelsesstandarden ISO 9001 og Business Excellence-modellerne, der kan understøtte virksomheders og organisationers arbejde med kvalitetsstyring af deres ydelser.

Der kan tænkes en række forskellige scenarier for evt. brug af certificering i forbindelse med den almene sektor, herunder:

- 1) Krav om anvendelse af et eksisterende eller specialudviklet certificeringssystem for dele af den almene boligvirksomhed, der vurderes som særligt egnede til eller væsentlige at certificere.
- 2) Krav om anvendelse af et specialudviklet certificeringssystem i almene boligorganisationer.
- 3) Krav om anvendelse af et eksisterende system til certificering af kvalitetsstyring i almene boligorganisationer, herunder ISO-9000 serien.

¹ Den almene boligsektors styring (2008), Velfærdsministeriet, p. 97-98.

Eftersom arbejdsgruppens kommissorium omfatter egenkontrol af boligorganisationens samlede virksomhed er der i det følgende set bort fra nr. 1.

Med henblik på en nærmere belysning af ovenstående nr. 3, gennemgås i det følgende centrale punkter i certificering efter ISO 9001-standarden, som er et udbredt system. Standarden er en del af den mere omfattende ISO-9000 serie, som den indgår i samspil med.

Certificering efter 9001-standarden

ISO-9001-standarden er en relativt udbredt tilgang til styring og ledelse med fokus på kvalitet, som i Danmark nød en kraftigt stigende popularitet gennem især 1990'erne.

Der kan skelnes mellem de principper for kvalitetsledelse, som standarden foreskriver, og systemet for certificering, som skal udgøre en sikkerhed for, at en virksomhed lever op til standarden.

Hvad certificeringen angår, gælder det, at en virksomhed, der ønsker at blive ISO 9001-certificeret, skal lade sig certificere af et uvildigt certificeringsorgan. Det er et krav til certificeringsorganet, at dette er akkrediteret af et uvildigt organ.

Forud for egentlig certificering kan der gennemføres en præevaluering som grundlag for at vurdere, om virksomheden er parat til en certificeringsaudit. Som led i denne fase gennemføres de nødvendige tiltag, som er forudsætninger for en certificering.

Ved selve certificeringen vil auditor undersøge, om det kan verificeres, at virksomheden efterlever sine kvalitetsmål og opfylder kravene i ISO 9001. Hvis der konstateres alvorlige uoverensstemmelser, vil certificeringen blive udskudt. Der gennemføres herefter halv- eller helårlige opfølgingsaudits for at vedligeholde certifikatets gyldighed.

Hvad standarden – de indholdsmæssige principper – for kvalitetsledelse angår, er der tale om en tilgang til styring og ledelse, som har været genstand for en vis udvikling og tilpasning.

Ifølge Larsen kan kvalitetsstyring ses som eksempel på et ledelseskoncept, hvis indhold i form af metoder og omhandlede problemer til stadighed ændres og tilpasses, og hvor der i mindre grad er tale om et stabilt indhold (Larsen², p. 300).

Der har pt. været følgende versioner af ISO 9001: 1987, 1994, 2000 og 2008.

Blandt de grundlæggende principper i den oprindelige standard fra 1987 kan særligt nævnes (Larsen og Nielsen³):

- Ledelsen skal formulere og engagere sig med mål og politik på kvalitetsområdet, som gøres kendte og følges op.
- Der skal være fastlagt tydeligt ansvar for kvalitetsrelaterede opgaver, herunder forebyggelse på bestemte områder, registrering af kvalitetsproblemer, hvem der har ret til at fravige praksis i konkrete tilfælde m.v.
- Der skal være fastlagt metoder til at opnå viden om og tage stilling til kundernes ønsker.
- Der skal være fastlagt metoder til at sikre, at kvaliteten er i orden ved indkøb og valg af leverandører.
- Der skal være fastlagte arbejdsprocesser, fx i form af nedskrevne rutiner, brug af særligt uddannede medarbejdere m.v., i kritiske arbejdsprocesser, dvs. processer, hvor der er høj risiko for fejl, kundeutilfredshed m.v.
- Der skal etableres systemer for ”korrigerende handlinger”, dvs. til forebyggelse af alvorlige og tilbagevendende mangler eller svigt.

² Bøje Larsen (2012): Mening i galskaben. Oversigt over ledelsesteoriene. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

³ Bøje Larsen: Grundprincipper i ISO 9000 serien. I: Bøje Larsen og Sven Hauberg Nielsen (red.)(1992): Certificering i praksis. Forlaget Sporskiftet.

- Der skal være fastlagt et kvalitetsstyringssystem i form af vaner, rutiner og praktiske fremgangsmåder, og dette skal være dokumenteret i form af fx nedskrevne retningslinjer.
- De nedskrevne dokumenter, som er relevante for kvalitetsstyring, skal til enhver tid være korrekte og opdaterede.
- Kvalitetssikringssystemet skal regelmæssigt gennemgås. Dels i form af interne audits, hvor det skal sikres, at systemet fungerer og bliver brugt. Dels i form af ledelsesevaluering, hvor der sker en vurdering af, om systemet opfylder den vedtagne kvalitetspolitik samt en granskning af korrigerende handlinger og forekomster af fejl.

I den aktuelle standard indgår visse dokumentationskrav, som også genfindes i tidligere versioner af standarden, og som må anses for karakteristiske for standarden. Blandt de nugældende dokumentationskrav er de i boks 2.1 nævnte dokumenter.

Boks 2.1. Eksempler på dokumentationskrav i ISO 9001:2008-standard⁴:

Dokumenteret kvalitetspolitik og kvalitetsmål

En kvalitetshåndbog, jf. nedenstående

En procedure for dokumentstyring og styring af registreringer

En procedure for interne audit

En procedure for styring af afvigende produkter

En procedure for afvigende produkter

En procedure for korrigerende handlinger

En procedure for forebyggende handlinger

Dokumenter og registreringer, virksomheden har bestemt, er nødvendige for at sikre effektiv planlægning, funktion og styring af sine processer.

Kvalitetshåndbogen skal indeholde:

Kvalitetsledelsessystemets formål og omfang

De dokumenterede procedurer

Beskrivelse af processammenspillet

⁴ Værdiskabende kvalitetsledelsessystemer med ISO 9001:2008. DS-håndbog 137:2009.

De nyere ISO 9001 versioner er kendetegnet ved visse ændringer af fokus. Der er samlet tale om et større antal ændringer eller justeringer af konkrete formuleringer i standarden. Generelt omfatter standarden modeller og principper for en lang række sammenhænge i virksomheden, herunder om etablering af et kvalitetsledelsessystem, ledelsesansvar, fastlæggelse og beskrivelse af procedurer, herunder kompetencekrav, registrering vedrørende det gennemførte arbejde samt styring og kontrol af kritiske processer, løbende evalueringer, herunder interne audits efterfulgt af ledelsesevalueringer, kundeundersøgelser, løbende forbedring m.v.

På flere punkter indeholder ISO 9001-tilgangen modeller og principper for virksomhedsdrift, som kan forekomme nyttige i forbindelse med almen boligdrift. Som eksempel kan nævnes standardens model for løbende forbedring.

Det skal bemærkes, at der ikke er kendte eksempler på, at almene boligorganisationer af egen drift har ladet sig ISO 9001-certificere.

2.4. Overvejelser

Som nævnt i afsnit 2.2 er det et generelt krav, at der gennemføres *forvaltningsrevision* i almene boligorganisationer – på linje med andre organisationer og virksomheder, der modtager offentlig støtte.

Det bør derfor overvejes nøje, hvordan forvaltningsrevision relaterer sig til de opstillede overordnede krav til et system for egenkontrol i almene boligorganisationer, jf. afsnit 2.1. I forhold til dette spørgsmål kan følgende bemærkes:

I relation til *det overordnede krav om, at egenkontrollen skal være præstationsfremmende* er der umiddelbart overensstemmelse med forvaltningsrevisionens mål om at fremme sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Reglerne om forvaltningsrevision i almene boligorganisationer omfatter også konkrete krav om at arbejde med mål og resultater. Det vil i kapitlerne 4 og 5 bliver drøftet, hvorvidt der er behov for udvikling og tilpasning af regler om forvaltningsrevision på dette punkt.

I relation til *det overordnede krav om risikostyring*, er der ligeledes umiddelbart overensstemmelse med tilgangen i forvaltningsrevision. Det forudsættes såle-

des, at revisor skal tage stilling til, om boligorganisationen lever op til givne krav, og at der skal gøres rede for eventuelle problemer ved rapporteringer til bestyrelsen og det kommunale tilsyn, afhængigt af det nærmere forhold. Der er dog samtidig en begrænset gennemsigtighed angående minimumskrav, der kan forventes indfriet i kraft af revisors kontrol. Der kan derfor være behov for at skabe øget gennemsigtighed og dermed sikkerhed for, at boligorganisationen lever op til nærmere bestemte generelle niveauer. Forholdet drøftes nærmere i kapitlerne 4 og 5.

I relation til *det overordnede krav om samspil med beboerdemokrati og kommunalt tilsyn* er der etableret tilpasninger til den almene boligsektors særlige forhold i gældende regler om forvaltningsrevision. Ved eventuelle fremtidige tilpasninger af reglerne må det overvejes, hvordan der sikres et optimalt samspil med hhv. beboerdemokratiet og det kommunale tilsyn, herunder ved stillingtagen til, hvilke informationer, der skal indgå i styringsdialogen mellem kommune og boligorganisation. Forholdene beskrives og drøftes nærmere i kapitlerne 3, 4 og 5.

Hvad angår *det overordnede krav om, at egenkontrollen skal være forenelig med den forudsatte fleksibilitet og metodefrihed*, er der ligeledes som udgangspunkt overensstemmelse med tilgangen i forvaltningsrevision. Tilgangen forudsætter således en arbejdsdeling mellem revisor og virksomhedens ledelse, hvorefter det er virksomhedens ansvar at fastlægge økonomistyring, ledelsesinformation, serviceniveau m.v. Der er dog samtidig visse faste metodekrav til virksomhedsstyringen, jf. nærmere beskrivelsen i kapitel 3. Det vil derfor i kapitlerne 4 og 5 blive drøftet, hvorvidt de nævnte metodekrav er tilstrækkeligt effektive i forhold til det overordnede mål med egenkontrollen, og hvorvidt de matcher med de generelle reguleringsmæssige hensyn i styringen.

Hvad angår *det overordnede krav om, at den ressourceindsats, som anvendes til egenkontrol, skal stå i et rimeligt forhold til formålet og den forventede nytte af indsatsen*, vurderes det, at der næppe på forhånd kan opnås fuld sikkerhed herfor, og egenkontrolarbejde bør derfor til stadighed vurderes ud fra et formåls- og omkostningsperspektiv.

Certificering

Det er arbejdsgruppens opgave at vurdere, i hvilket omfang en certificeringsordning vil kunne udgøre et hensigtsmæssigt element i den almene boligsektors

egenkontrol. Som det fremgik af afsnit 2.3., kan en sådan ordning have karakter af en specialudviklet ordning eller anvendelse af en eksisterende standard såsom ISO 9001.

Generelt om indførelse af en certificeringsordning i den almene boligsektor er det arbejdsgruppens vurdering, at en sådan ordning ikke vil kunne indgå i et optimalt samspil med det eksisterende kommunale tilsyn. Sektorens styring er således baseret på, at kommunen varetager en grundlæggende myndigheds-, tilsyns- og styringsrolle, herunder eksempelvis godkender almene boligorganisationer, udsteder påbud eller indsætter en ekstern forretningsfører, såfremt der er grundlag herfor, indgår aftaler og giver anbefalinger i styringsdialogen m.v. De nævnte afgørelser og handlinger forudsætter, at kommunen som myndighed selvstændigt foretager en vurdering af den konkrete situation. Der vil derfor opstå en grundlæggende uklar styringssituation, såfremt tilsynet som myndighed skal foretage en vurdering af forhold i en boligorganisation, som desuden er blevet vurderet af en auditor i en proces, hvor kommunen ikke deltager. Det gælder ligeledes, hvis der er modstrid mellem certifikators vurdering af, om en boligorganisation kan certificeres, og det kommunale tilsyns vurdering af, om en boligorganisation drives forsvarligt.

Det er derfor vurderingen, at indførelse af en certificeringsmekanisme vil bevirke, at der opstår en mismatch situation i forhold til det eksisterende kommunale tilsyn og dets rolle i sektorens styring.

Det kan derfor ikke anbefales at indføre en certificeringsordning for almene boligorganisationer.

Samlede overvejelser

Det foreslås, at et system for egenkontrol etableres med udgangspunkt i de gældende principper for forvaltningsrevision.

Det er vurderingen, at der kan være behov for at styrke de gældende regler om forvaltningsrevision på baggrund af indhøstede erfaringer og viden om forvaltningsrevision, den faglige udvikling på området og den generelle udvikling i den almene boligsektor. Der henvises herom til kapitel 4 og 5.

Det vurderes desuden, at der ikke er grundlag for at anbefale indførelse af en obligatorisk certificeringsordning i den almene boligsektor.

Kapitel 3. Eksisterende rammer for forvaltningsrevision

3.1. Gældende generelle regler og ”god offentlig revisions-skik”

3.1.1. Lovgivning

Lov om revision af statens regnskaber m.v. indeholder regler om rigsrevisors revision af statens og statslige institutioners regnskaber.

Ved revisionen af regnskaberne skal Rigsrevisor iagttage *god offentlig revisionsskik (GOR)*, jf. boks 3.1 nedenfor.

Boks 3.1. God offentlig revisionsskik.

Reglerne om god offentlig revisionsskik fremgår af § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber m.m.: Bestemmelsen har følgende ordlyd:

§ 3: ”Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere foretages en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.”

Revisionen omfatter finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, jf. afsnit 3.1.3.

Begrebet GOR dækker som udgangspunkt de forvaltningsområder, der er omtalt i Rigsrevisorlovens §§ 2, 4 og 5, hvilket primært vil sige:

- Staten samt statslige institutioner og virksomheder
- Institutioner, foreninger og fonde mv., som modtager lån, tilskud eller garantier fra Staten

- Den del af de kommunale regnskaber, hvor der sker afregning over for staten.

Regler om gennemførelse af forvaltningsrevision i kommunerne er fastsat i lov om kommunernes styrelse (§ 42, stk.2). Ifølge disse bestemmelser skal kommunens revisor vurdere ”om udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde.” Reglerne om forvaltningsrevision i kommunerne blev indført i 1998. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at de kommunale regler ikke materielt adskiller sig i forhold til den måde, hvorpå forvaltningsrevision udføres i staten og efter god offentlig revisionsskik.

Rigsrevisor kan direkte eller gennem vedkommende minister kræve regnskaber for en række institutioner, foreninger og fonde m.v., som modtager støtte fra staten, forelagt til gennemgang, jf. § 4 i rigsrevisorloven.

Rigsrevisors gennemgang foretages efter lignende principper som gennemgangen af de statslige regnskaber, jf. § 6 i loven.

Under de nævnte institutioner m.v., som er nævnt i § 4, hører almene boligorganisationer.

Rigsrevisorloven indeholder ikke krav til regnskaber og revision af de omtalte institutioner m.v. Disse krav fastlægges i sektorlovgivningen i form af, at vedkommende minister udsteder en revisionsinstruks, som den pågældende institutions revisor skal følge.

Rigsrevisorloven angiver alene en overordnet ramme for indholdet i GOR. Det nærmere indhold af revisionen – og det gælder navnlig forvaltningsrevision – fremgår af den praksis, som har udviklet sig i Rigsrevisionen og i dens samarbejde med ministerier om udfærdigelse af revisionsinstrukser, samt i samarbejdet med revisorer, der reviderer offentlige regnskaber.

Rigsrevisionen har udsendt en publikation om GOR (januar 2013), der nærmere indkredser begrebet, herunder den del, der vedrører forvaltningsrevision.

Rigsrevisionen har endvidere udsendt en vejledende modelinstruks for de institutioner m.v., der er nævnt i § 4 i rigsrevisorloven.

Afsnittene 3.1.2-3.1.4 indeholder en nærmere omtale af disse retningslinjer.

3.1.2. Revisionsinstrukser

Rigsrevisionen har som nævnt udsendt en vejledende modelinstruks for de omtalte institutioner, som vedkommende minister kan tage udgangspunkt i forbindelse med udarbejdelsen af de enkelte instrukser.

Modelinstruksen, som senest er revideret i 2000, indeholder - som noget helt centralt, at revisor ved sin gennemgang - skal iagttage god offentlig revisions-skik, jf. nærmere herom nedenfor under afsnit 3.1.3.

Modelinstrukserne er nærmere omtalt i Rigsrevisionens rapport fra udvalget om et udredningsarbejde på § 4 -området fra marts 2000.

Det fremgår af rapporten (s. 14), at der med forslagene til nye modelinstrukser er tilvejebragt et sådant grundlag for de instruksudstedende myndigheder, at afvigelser herfra normalt ikke bør forekomme, og at andre formuleringer i givet fald må motiveres klart og eksplicit.

Det enkelte ministerium skal i forbindelse med udarbejdelsen af de enkelte instrukser og senere ændringer i disse høre bl.a. revisororganisationerne og Rigsrevisionen.

For de almene boligorganisationer gælder, at der er fastsat krav til revisor i §§ 95 og 96 i bekendtgørelsen om drift af almene boliger m.v. Instruksen til revisor er medtaget som bilag 4 til bekendtgørelsen. Reglerne er stort set identiske med modelinstruksen og indeholder herunder krav om god offentlig revisionsskik.

I forbindelse med nybyggeri fremgår kravene til revisor af § 48, stk. 3, i bekendtgørelsen om offentlig støtte til almene boliger m.v. Som bilag 1 til bekendtgørelsen er medtaget en instruks om revision af kommunernes administration af og indberetning til Socialministeriets (nu Ministeriet for By, Bolig og Landdistrikter) Informations- og Forvaltningssystem (BOSSINF-STB). Instruksen følger i det væsentlige modelinstruksen, herunder vedrørende god offentlig revisionsskik.

3.1.3. Publikation om god offentlig revisionsskik

Derudover har Rigsrevisionen i 2013 udsendt en publikation om god offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision (GOR), jf. § 3 i rigsrevisorloven. Publikationen afløser Rigsrevisionens vejledning om begrebet GOR fra november 1998.

Publikationen udtrykker, hvad Rigsrevisionen opfatter som god offentlig revisionsskik. Målgruppen for publikationen er både revisorer og brugerne af revisionens resultater og alle andre, der har brug for at vide, hvad man kan forvente af offentlig revision.

GOR omfatter som nævnt 3 aspekter: finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Den finansielle revision, den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen adskiller sig fra hinanden ved, at revisionens emne og kriterier er forskellige. Den finansielle revision gennemføres hovedsageligt som led i den årlige revision, mens Rigsrevisionen i prioritering og planlægning af større undersøgelser især lægger vægt på forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

De 3 aspekter i den offentlige revision beskrives i publikationen på følgende måde:

a. Finansiell revision

Den finansielle revisions emne er de regnskabsmæssige oplysninger, som de forvaltningsansvarlige har fremlagt i statsregnskabet, i en årsrapport eller i et andet regnskab. Ved revision i henhold til rigsrevisorloven er kriteriet, at regnskabet skal være *rigtigt*. Det vil for det statslige område sige, at regnskabet skal være udarbejdet i overensstemmelse med de regnskabsregler, der er udstedt i medfør af lov om statens regnskaber m.v., mens der for fx offentligt ejede selskaber også kan være tale om årsregnskabsloven eller andre regnskabsprincipper og regnskabsstandarder. Regnskabet skal være uden væsentlige fejl og mangler. Det betyder, at regnskabet skal give brugerne og offentligheden et dækkende og pålideligt billede af, hvad de offentlige midler anvendes til, og udgøre et tilfredsstillende regnskabsmæssigt grundlag for parlamentarisk kontrol og politiske beslutninger om ressourceanvendelsen.

b. Juridisk-kritisk revision

Den juridisk-kritiske revisions emne er som udgangspunkt de konkrete dispositioner, som de forvaltningsansvarlige her foretaget. Revisor vil normalt afgrænse emnet nærmere, så den enkelte konklusion fx vedrører dispositioner af en bestemt art eller en bestemt aktivitet. For det første kan den juridisk-kritiske revision omfatte en bevillingskontrol, hvor kriteriet er, at dispositionerne skal være i overensstemmelse med de meddelte bevillinger og bevillingernes forudsætninger. Bevillingskontrol forudsætter, at der samtidig foretages finansiell revision af regnskabsstallene, så der er tilstrækkelig sikkerhed for, at indtægter, udgifter og andre omkostninger er korrekt opgjort for de relevante bevillingsmæssige formål. For det andet kan den juridisk-kritiske revision omfatte en legalitetskontrol af, om forvaltningen af midlerne og de foretagne dispositioner er i overensstemmelse med det øvrige (materielle) retsgrundlag. Heri ligger også en vurdering af, om forvaltningen er i overensstemmelse med de målsætninger og intentioner, som Folketinget har udtrykt i lovgivningen og forarbejderne hertil. For det tredje vil revisor som led i den juridisk-kritiske revision kunne vurdere de tiltag, som de forvaltningsansvarlige har taget for at sikre, at der kun foretages dispositioner, som er i overensstemmelse med retsgrundlaget.

Revisor bør vurdere dispositionerne ud fra det kriterie, at dispositionerne skal være i overensstemmelse med den gældende retstilstand på det tidspunkt, hvor dispositionerne blev foretaget. Dette kan indebære, at revisor må tage stilling til, om ministerier og andre myndigheder udøver deres forvaltningsmæssige kompetence til at udstede regler og retningslinjer, foretage skøn og træffe afgørelser i overensstemmelse med det gældende lovgrundlag og de almindelige forvaltningsretlige principper. I tilfælde, hvor retstilstanden er uklar, vil det ikke være revisors opgave at afgøre, hvordan retstilstanden er eller bør være. Derimod kan det være relevant at gøre de forvaltningsansvarlige opmærksomme på den uklare retstilstand eller oplyse om dette i revisors rapportering.

c. Forvaltningsrevision

Ved forvaltningsrevisionen skal revisor vurdere, i hvilket omfang de forvaltningsansvarlige har taget skyldige økonomiske hensyn, jf. rigsrevisorlovens § 3. Dvs. at revisor skal vurdere, om de forvaltningsansvarlige har gjort, hvad der muligt og rimeligt for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i anvendelsen af offentlige midler.

Boks 3.2. Skyldige økonomiske hensyn i forvaltningsrevisionen

Sparsommelighed

Sparsommelighed vedrører forholdet mellem *omkostninger* og *ressourcer*. Omkostningerne til at tilvejebringe de *ressourcer* (personale, bygninger, maskiner, materialer m.v.), der er behov for i produktionen af offentligt finansierede ydelser, bør være så lave som muligt.

Produktivitet

Produktivitet vedrører forholdet mellem *ressourcer* og omfanget af *ydelser*. *Ressourcerne* bør tilpasses behovet og udnyttes bedst muligt, så der produceres flest mulige ydelser i forhold til *ressourceanvendelsen*.

Effektivitet

Effektivitet vedrører *ydelsernes effekt*. Formålet med den offentlige finansiering bør opfyldes med de tilsigtede virkninger, og der opnås den størst mulige effekt i forhold til omfanget af ydelser, de anvendte ressourcer og de samlede omkostninger.

Revisors konklusioner i forvaltningsrevisionen vil normalt vedrøre et nærmere afgrænset emne. Det kan for det første være helt konkrete forhold, f.eks. økonomiske dispositioner, som de forvaltningsansvarlige har foretaget, eller forhold i den praktiske tilrettelæggelse af opgavevaretagelsen, som kan hindre, at opgaverne løses effektivt, eller at virksomheden løser opgaver, den ikke skal.

Emnet kan for det andet vedrøre virksomhedens ledelse og økonomistyring. Revisor kan vurdere, om virksomheden lever op til almindelige krav til god offentlig ledelse og har etableret de relevante løbende styringsprocesser med henblik på at styre og begrænse omkostningerne, udnytte ressourcerne og tilrettelægge aktiviteterne, så virksomhedernes målsætninger opfyldes, og de tilsigtede virkninger opnås. Revisor kan også vurdere, om de forvaltningsansvarlige har gennemført de faglige og økonomiske analyser og evalueringer, der er relevante for at opnå sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i opgavevaretagelsen.

Forvaltningsrevisionen kan for det tredje bestå i, at den offentlige revisor gennem systematisk analyse og sammenligning efterprøver, om en aktivitet udføres så sparsommeligt, produktivt og effektivt som muligt. Udviklingen i produktivitet kan belyses over tid eller gennem relevante sammenligninger mellem flere enheder. Effektivitet belyses ud fra forskellige tilgange, jf. også bilag 1:

- *Undersøgelser af målopfyldelse* sammenligner det faktisk realiserede resultat med de opstillede mål.
- *Effektundersøgelser* undersøger, om den forventede effekt med en indsats er indtruffet, om der er andre virkninger end de tilsigtede, og i hvilket omfang resultatet er en konsekvens af den indsats, der er iværksat (årsag-virkningssammenhæng).
- *Undersøgelser af omkostningseffektiviteten* vurderer forholdet mellem de samlede omkostninger og den effekt/målopfyldelse, indsatsen har medført.

Forvaltningsrevision adskiller sig således fra finansiel revision og juridisk-kritisk revision ved, at de kriterier, som revisor vurderer efter, kan være bredere og mere åbne for fortolkning. Det er derfor særligt væsentligt, at revisor i sin rapportering tydeligt redegør for de kriterier, forudsætninger og vurderinger, som revisors konklusioner hviler på.

3.1.4. Årlig revision af offentlige virksomheder

Publikationen god offentlig revisionsskik omfatter en gennemgang af målet med den årlige revision af offentlige virksomheder – i eller uden for statsregnskabet. Gennemgangen omfatter således ikke Rigsrevisionens såkaldte større undersøgelser.

Revisionen retter sig mod virksomheden som helhed, og både finansiel, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision udføres i en samlet revisionsproces. Revisionen planlægges og udføres på grundlag af en vurdering af, hvordan virksomheden håndterer de risici, der kan føre til regnskabsfejl, dispositioner i strid med retsgrundlaget eller en ineffektiv anvendelse af offentlige midler. Resultaterne formidles i rapporter til virksomhedens ledelse eller påtegninger på årsrapporten.

Revisionen skal planlægges og udføres, så følgende mål nås:

- Revisor sættes i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt:
 - Årsregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
 - Virksomheden har etableret forretningsgange og interne kontroller, som understøtter, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaf-

læggelsen, er i overensstemmelse med love, indgåede aftaler, sædvanlig praksis m.v.

- Revisor sættes i stand til at konstatere, om de fastsatte rammer for den offentlige finansiering er overholdt. Revisor skal årligt vurdere ud fra væsentlighed og risiko, hvilke emner, der herudover bør indgå i den juridisk-kritiske revision, herunder om forudsætninger og vilkår for finansieringen er opfyldt.
- Revisor vurderer over en årrække, om virksomheden på afgrænsede områder varetager skyldige økonomiske hensyn. Emnerne udvælges ud fra risiko og væsentlighed, og revisionen skal fremme en god og effektiv forvaltning.

3.1.5. Særligt om opgavefordelingen mellem revisor og den reviderede

Rigsrevisorloven opstiller ikke krav til de enkelte institutioners ledelse og drift. Men begrebet god offentlig revisionsskik forudsætter en afgrænsning⁵ af ansvaret mellem tilskudsyder, tilskudsmodtagers ledelse og dennes revisor.

Udgangspunktet er, at ledelsen inden for rammerne af gældende lovgivning, tilsagnsvilkår m.v. har ansvaret og opgaven vedrørende forvaltning og regnskabsaflæggelse m.v. Det er revisors ansvar at foretage en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

Som det fremgår af afsnit 3.1.3 (c), omfatter revisors forvaltningsrevision således emner vedrørende virksomhedens ledelse og økonomistyring. Det er herved *forudsat*, at ledelsen varetager ansvaret for, at virksomheden lever op til almindelige krav til god offentlig ledelse og etablerer de relevante styringsprocesser for derved at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i forvaltningen.

Det skal understreges, at de nævnte ”forudsætninger” ikke følger direkte af rigsrevisorloven. Det er således alene op til institutionen selv og den enkelte res-

⁵ Jf. Rigsrevisionens rapport fra udvalget om et udredningsarbejde på § 4-området fra marts 2000, afsnit II og afsnit III B.

sortminister at fastlægge de nærmere krav til de pågældende institutioners drift, jf. nedenfor.

3.2. Forvaltningsrevision i almene boligorganisationer

3.2.1. Særligt om opgavefordelingen mellem revisor og den reviderede

De almene boligorganisationer er forpligtet til at få gennemført forvaltningsrevision. De formelle regler herom er gengivet nedenfor i boks 3.3.

Boks 3.3. Regler vedrørende forvaltningsrevision

I bekendtgørelsen om drift af almene boligorganisationer er fastsat følgende bestemmelser, som vedrører forvaltningsrevision:

§ 70, stk. 2: ”Den almene boligorganisationen er underlagt forvaltningsrevision og skal i årsberetningen rapportere om mål og opnåede resultater på baggrund af den gennemførte forvaltningsrevision.”

§ 28, stk. 4: ”Boligorganisationens bestyrelse skal påse, at der foreligger skriftlige forretningsgange på alle væsentlige driftsområder i boligorganisationen.”

§ 95, stk. 5 (om revisors revisionsprotokol): ”Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering vedrørende boligorganisationens interne kontrol og registreringssystemer, boligorganisationens formål (navnlig om dispositioner uden for formålet), sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.”

Reglerne om forvaltningsrevision skal ses i sammenhæng med den generelle forpligtelse for boligorganisationens ledelse til at sikre en forsvarlig og effektiv drift. (jf. § 6 a, i lov om almene boliger m.v.).

Af revisionsinstruksen, som ministeriet har fastsat, fremgår bl.a. følgende:

§ 2: ”Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastlagt i lov om revisionen af statens regnskaber m.m. og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.”

§ 4, stk. 3: ”Ved forvaltningsrevisionen undersøges det, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltning af boligorganisationens og afdelingernes midler og drift. Revisionen udføres med udgangspunkt i boligorganisationens rapportering om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.”

§ 7, stk. 4: ”Revisor skal endvidere redegøre for den udførte forvaltningsrevision. Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt om dispositioner uden for boligorganisationens formål.”

Reglerne om forvaltningsrevision, som også gælder for almene ungdoms- og ældreboliginstitutioner, er nærmere udmøntet i en vejledning om forvaltningsrevision i almene boligorganisationer, som er udsendt af Landsbyggefonden i juli 1999.

Det fastslås bl.a. i vejledningen, at formålet med reglerne om forvaltningsrevision er at styrke omkostningsbevidstheden og effektiviteten i sektoren. Forvaltningsrevisionen er et led i at sikre en rationel drift i det støttede byggeri, øge gennemskuelsen og samtidig medvirke til at styrke det offentlige tilsyn. Endelig skal forvaltningsrevision også ses som et ledelsesredskab i bestræbelserne på at ansvarliggøre de enkelte boligorganisationers bestyrelser og at styrke beboerdemokratiet.

Reglerne indebærer for det første en række krav til boligorganisationens adfærd. Boligorganisationen skal opstille en række målsætninger for organisationen og skriftlige forretningsgange på de væsentligste administrationsområder. Boligorganisationen skal endvidere fastsætte konkrete resultatmål på de enkelte administrationsområder og foretage en evaluering af opfyldelsen af disse mål bl.a. gennem produktivits- og effektmålinger. Vurderingen af målopfyldelse kan baseres på forskellige mere eller mindre indirekte mål eller ”indikatorer”, der belyser, om målsætningen er opnået. Reglerne forudsætter således, at boligorganisationen har etableret de nødvendige interne kontrolsystemer og evalueringsrutiner - dvs. gennemfører en kvalitetsstyring af egne ydelser. For det andet omfatter forvaltningsrevision ekstern kontrol af, om boligorganisationen lever op til kravene. Revisor skal således undersøge, om boligorganisationen har taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af boligorganisationens og afdelingens midler og drift, herunder navnlig med hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Revisionen udføres med udgangspunkt i boligorganisationens rapportering om mål og opnåede resultater.

Særligt om den løbende forvaltningsrevision i mindre selvadministrerende boligorganisationer med få ansatte er anført, at denne primært vil omfatte driftsøkonomiske vurderinger af den daglige administrators/ledelses foretagne dispositioner suppleret med analyser af mere begrænset omfang. Det understreges dog samtidig, at revisionen ikke må være begrænset, men revisionen skal udføres under hensyntagen til boligorganisationens størrelse, herunder boligorganisationens politik samt serviceniveau.

Revisor kan derudover efter aftale med boligorganisationen udføre en dyberegående forvaltningsrevision vedrørende områder og forhold, typisk af betydelig økonomisk rækkevidde.

Revisor udfører sin revision efter reglerne i den ovenfor nævnte revisionsinstruks. Revisor indfører herunder sine vurderinger og konklusioner vedrørende boligorganisationens sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i revisionsprotokollen, som forelægges for boligorganisationens bestyrelse.

Resultaterne af forvaltningsrevisionen indgår endvidere i det regnskabsmateriale, som sendes til den tilsynsførende kommune.

De ovenfor nævnte regler i lov om almene boliger m.v. og bekendtgørelsen om drift af almene boliger indeholder således både en beskrivelse af revisors opgaver og af boligorganisationens (tilskudsmodtagers) opgaver.

Udover de nævnte regler er der tillige fastsat en række retningslinjer om de almene boligorganisationers budgetlægning, regnskabsaflæggelse og styringsdialog med kommunen m.v.

Kapitel 4. Forvaltningsrevision i dag: Undersøgelsesresultater og erfaringer

I kapitlet redegøres for erfaringerne med anvendelse af de eksisterende bestemmelser om forvaltningsrevision. Alle tabeller i kapitlet bygger på resultater fra *Statusundersøgelse om forvaltningsrevision i almene boligorganisationer mv.* (Landsbyggefonden, 2008). Kapitlet bygger derudover på sekretariatets virksomhedsbesøg og samtaler med en række interessenter, jf. kap. 1.

I kapitlet opsummeres de vigtigste undersøgelsesresultater, efterfulgt af arbejdsgruppens vurderinger. Endelig afsluttes kapitlet med overvejelser af, hvorvidt de indhøstede erfaringer giver anledning til ændringer i fremtidige retningslinjer for egenkontrol.

Landsbyggefondens undersøgelse omfatter elektroniske besvarelser fra 690 af 783 adspurgte almene boligorganisationer. 91 pct. af alle almene boliger i drift er repræsenteret i besvarelserne. Der kan være sket forskydninger siden undersøgelsen i 2008, men det overordnede billede vurderes stadig at være gældende.

4.1. Beboerdemokratiets rolle

Forvaltningsrevision i almene boligorganisationer foregår inden for en ramme af beboerdemokrati. Revisors arbejde med forvaltningsrevision er derfor kendetegnet ved at have beboerdemokratisk udpegede bestyrelser som opdragsgivere/modtagere. Det er i 2008-rapporten undersøgt, i hvilken grad de beboerdemokratiske organer og beboerne er involveret i processen.

Undersøgelsen viser, at de centrale grupper ved *udpegning af målsætninger* er administration og organisationsbestyrelser. I 1/3 af organisationerne spiller afdelingsbestyrelser og revisorer en rolle, mens beboerne inddrages i 22 pct. af organisationerne, jf. tabel 4.1. Samme mønster ses i evaluering af målsætninger. Der er således en ret høj grad af forankring i beboerdemokratiet.

Derimod deltager en mindre andel af organisationsbestyrelser og afdelingsbestyrelser i *udarbejdelse af forretningsgangsbeskrivelser*. Dette kan ses i sammenhæng med opgavens mere administrative og tekniske karakter.

Tabel 4.1. Forskellige gruppers involvering i processen

Hvilke af følgende grupper har været involveret i de anførte processer?						
	Admini- stratio- nen	Organisa- tionsbesty- relse	Afdelings- bestyrelse	Beboere	Revisor	Andre
Udvælgelse af områder, hvor der er fastsat målsætninger	94,3 %	86,3 %	35,1 %	21,9 %	35,1 %	5,7 %
Konkret fastsættelse af målsætninger	94,2 %	86,9 %	32,0 %	19,7 %	29,8 %	5,5 %
Evaluerings af målsætninger	92,1 %	83,7 %	30,0 %	18,3 %	35,5 %	6,0 %
Udarbejdelse af forretningsgangsbeskrivelser	94,8 %	51,5 %	24,5 %	1,5 %	32,9 %	4,2 %

4.2. Metodekravet om skriftlige forretningsgange

Et af de konkrete metodekrav i forbindelse med forvaltningsrevision er udarbejdelse af skriftlige forretningsgange. Det er i 2008-undersøgelsen undersøgt, hvor udbredt brugen af metoden er.

Som det ses i tabel 4.2 foreligger der i mellem 67 og 82 pct. af boligorganisationerne forretningsgangsbeskrivelser i ”høj eller nogen grad”, afhængigt af hvilket konkret område, spørgsmålet vedrører. For nybyggeri er tallet dog 55 pct., hvilket skal ses på baggrund af, at ikke alle boligorganisationer etablerer nybyggeri.

Tabel 4.2. Beskrivelse af forretningsgange i boligorganisationen

Foreligger der et komplet sæt forretningsgangsbeskrivelser på følgende områder?			
	I høj eller nogen grad	Nej – eller i mindre grad	Ved ikke
Beboerdemokrati	67,0 %	31,2 %	1,9 %
Administrativ ledelse	72,2 %	26,6 %	1,2 %
Budgetlægning og regnskabsaflæggelse	79,2 %	19,7 %	1,2 %
Kapitalforvaltning	76,7 %	22,2 %	1,2 %
Udlejning	81,9 %	16,6 %	1,6 %
Inspektion	72,7 %	24,9 %	2,5 %
Nybyggeri	54,8 %	43,3 %	1,9 %

Udover de nævnte områder anfører en del boligorganisationer, at der foreligger forretningsgangsbeskrivelser på områder som: sideaktiviteter, it-sikkerhed, huslejeopkrævning, inkasso, flyttesyn/-afregning, ophævelse, opsigelse/ansættelse, repræsentation, kassebeholdning, boligsocial indsats og god selskabsskik.

På afdelingsniveau foreligger der i lidt ringere grad forretningsgangsbeskrivelser, jf. tabel 4.3. Mellem 23 og 41 pct. af boligorganisationerne angiver således, at de ikke har afdelinger med forretningsgangsbeskrivelser, afhængigt af hvilket konkret område, spørgsmålet vedrører. Et flertal af boligorganisationerne har et komplet sæt forretningsgangsbeskrivelser i alle afdelinger på områderne vedligeholdelse, fraflytning og forsikring.

Tabel 4.3. Beskrivelse af forretningsgange i afdelinger

Foreligger der et komplet sæt forretningsgangsbeskrivelser på følgende områder?				
	I alle afdelinger	I en eller flere afdelinger	I ingen afdelinger	Ved ikke
Renholdelse	21,5 %	38,7 %	35,4 %	4,4 %
Vedligeholdelse	57,8 %	15,0 %	24,0 %	3,2 %
Fællesfaciliteter	15,9 %	32,3 %	40,6 %	11,2 %
Energi/forbrugsregnskaber	48,9 %	14,5 %	33,6 %	3,1 %
Fraflytningsordninger	69,6 %	5,1 %	23,3 %	2,0 %
Forsikringsforhold	61,0 %	5,1 %	31,3 %	2,6 %

Udover de nævnte områder anfører en del boligorganisationer, at der foreligger forretningsgangsbeskrivelser på områder som: råderet, forbedringsarbejder og klager over husorden.

Samlet fremgår det, at der er en del boligorganisationer, som ikke har fastsat skriftlige forretningsgange på områder, hvor det kunne være relevant, og metodekravet har tilsyneladende mindre gennemslagskraft på afdelings- end på organisationsniveau.

4.3. Metodekravet om mål- og resultatstyring

Et andet konkret metodekrav vedrører rapportering om mål og opnåede resultater, hvor udbredelsen ligeledes er undersøgt.

Som det ses i tabel 4.4 er der i mellem 64 og 83 pct. af boligorganisationerne fastsat målsætninger i ”høj eller nogen grad”, afhængigt af hvilket konkret område, spørgsmålet vedrører. For nybyggeri er tallet dog 61 pct., hvilket som tidligere nævnt skal ses på baggrund af, at ikke alle boligorganisationer etablerer nybyggeri.

Tabel 4.4. Fastsættelse af målsætninger i boligorganisationen

Har boligorganisationen fastsat målsætninger på følgende områder?			
	I høj eller nogen grad	Nej – eller i mindre grad	Ved ikke
Beboerdemokrati	63,8 %	34,6 %	1,6 %
Administrativ ledelse	75,1 %	23,4 %	1,4 %
Budgetlægning og regnskabsaflæggelse	78,0 %	20,6 %	1,4 %
Kapitalforvaltning	82,8 %	16,1 %	1,2 %
Udlejning	83,2 %	15,3 %	1,4 %
Inspektion	68,8 %	28,0 %	3,2 %
Nybyggeri	60,6 %	37,6 %	1,7 %

Udover de nævnte områder anfører en del boligorganisationer, at der er fastsat målsætninger på områder som: sideaktiviteter, huslejeopkrævning, restancepolitik, flyttesyn/-afregning, egenkapital, trækningsret, administrationsbidrag, markedsføring, indkøbspolitik og bank/realkredit.

På afdelingsniveau er der i lidt ringere grad fastsat målsætninger, jf. tabel 4.5. Mellem 23 og 40 pct. af boligorganisationerne angiver således, at de *ikke* har afdelinger med fastsatte målsætninger, afhængigt af hvilket konkret område, spørgsmålet vedrører. Et flertal af boligorganisationerne har fastsat målsætninger i alle afdelinger på områderne vedligeholdelse, fraflytning og forsikring.

Tabel 4.5. Fastsættelse af målsætninger i afdelingerne.

Er der fastsat målsætninger på følgende områder?				
	I alle afdelinger	I en eller flere afdelinger	I ingen afdelinger	Ved ikke
Renholdelse	41,1 %	22,7 %	32,4 %	3,8 %
Vedligeholdelse	60,5 %	11,1 %	23,1 %	5,4 %
Fællesfaciliteter	15,3 %	40,8 %	40,1 %	3,8 %
Energi/forbrugsregnskaber	28,6 %	32,3 %	34,9 %	4,2 %
Fraflytningsordninger	59,0 %	9,4 %	28,2 %	3,3 %
Forsikringsforhold	57,1 %	4,8 %	34,3 %	3,8 %

Udover de nævnte områder anfører en del boligorganisationer, at der er fastsat målsætninger på områder som: råderet, forbedringsarbejder og beboerservice.

Samlet fremgår det, at der er en del boligorganisationer, som ikke har fastsat målsætninger på væsentlige områder, og metodekravet har tilsyneladende mindre gennemslagskraft på afdelings- end på organisationsniveau.

Generelt er der stor lighed mellem niveauet for beskrivelse af forretningsgange og niveauet for fastsættelse af målsætninger. Det er karakteristisk, at mindst ¼ af boligorganisationerne angiver, at de ikke har afdelinger, som anvender de påkrævede metoder, idet andelen afhænger af hvilket konkret område, spørgsmålet vedrører. På boligorganisationens egne driftsområder er den tilsvarende andel mindst 15 pct. Det er imidlertid ikke ud fra undersøgelsen muligt at se, om der er identitet mellem de ”passive” boligorganisationer på de forskellige delområder.

2008-undersøgelsen viser desuden, at 2/3 af boligorganisationerne i ”høj eller nogen” grad foretager en skriftlig opfølgning på målsætningerne, hvilket må anses for en del af metodekravet, jf. tabel 4.6.

Tabel 4.6. Skriftlig rapportering af resultater

Udarbejdes der en skriftlig afrapportering på opfyldelsen af de fastsatte målsætninger for boligorganisationen og afdelingerne?		
I høj eller nogen grad	Nej – eller i mindre grad	Ved ikke
67,0 %	31,2 %	1,9 %

4.4. Revisors rolle og rapportering

Ifølge revisionsinstruksen for almene boligorganisationers regnskaber skal revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, herunder omfattende forvaltningsrevision. Revisionen udføres med udgangspunkt i boligorganisationens rapportering om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

Det er i 2008-undersøgelsen undersøgt, hvordan revisor rapporterer til bestyrelsen. Det fremgår af undersøgelsen, at revisors rapportering primært sker skriftligt gennem revisionsprotokollen, jf. tabel 4.7. I godt 1/3 af svarene anføres, at der er rapporteret mundtligt over for ledelsen.

Tabel 4.7. Revisors rapportering

Hvordan har du rapporteret om den gennemførte forvaltningsrevision (gerne flere krydser)?				
I revisions-påtegningen	I revisions-protokollen	I særskilte notater	Mundtlig redegørelse over for ledelsen	Andet
4,6 %	80,7 %	2,9 %	37,4 %	16,0 %

4.5. Revisors og tilsynets kontrol

Revisors forvaltningsrevision skal sikre, at boligorganisationen lever op til relevante bestemmelser vedrørende skyldige økonomiske hensyn m.v., og har dermed en kontrollerende funktion. Oversendelse af det reviderede regnskab og revisionsprotokollatet til kommunen skal derudover sikre, at kommunen som

tilsynsmyndighed er fuldt informeret om resultatet af revisors gennemgang, og derved har et revisionsmæssigt grundlag for eventuelt selv at agere som myndighed.

2008-undersøgelsen viser, at revisor i relativt stort omfang har rapporteret om eventuel manglende igangsætning af forvaltningsrevision i revisionsprotokollatet, jf. tabel 4.8. Der er derudover rapporteret på anden vis, herunder mundtligt til ledelsen. Undersøgelsen viser desuden, at der ligeledes fra tilsynets side er sket påtale m.v. af manglende igangsættelse i den overvejende del - 85 % - af de tilfælde, hvor revisor har rapporteret i revisionsprotokollen. For både revisors og kommunens vedkommende er der for hovedparten reageret flere gange.

Tabel 4.8. Revisors rapportering om manglende forvaltningsrevision⁶

Har du i perioden fra 2000 og frem rapporteret om eventuel manglende igangsætning af forvaltningsrevision?

	Ja, flere gange	Ja, en gang	Nej	Ved ikke
I revisionspåtegningen	0,5 %	0,5 %	81,9 %	17,1 %
I revisionsprotokollen	38,4 %	1,8 %	42,8 %	17,0 %

4.6. Samlet vurdering af forvaltningsrevisionens gennemførelse og virkning

I 2008-undersøgelsen er revisorerne blev bedt om at vurdere, hvorvidt boligorganisationerne har gennemført forvaltningsrevision samlet set. Dette vurderes at være sket i ”høj eller nogen” grad i det store flertal af boligorganisationer. Der er dog et mindretal på mindst 17 pct., som ikke eller kun ”i mindre grad” har gennemført forvaltningsrevision.

⁶ Med hensyn til den andel, som har svaret ”ved ikke”, bemærkes følgende: Nogle revisorer rejste det spørgsmål, hvorvidt deres besvarelse var i modstrid med reglerne om revisorerklæringer. Dette medførte, at en lang række revisorer svarede ”ved ikke” til spørgsmålene i tabel 4.8, 4.9 og 4.11

Tabel 4.9. Revisors vurdering af, i hvilken grad boligorganisationen har gennemført forvaltningsrevision.⁷

I hvilken grad vurderer du, at boligorganisationen har gennemført forvaltningsrevision?				
I høj grad	I nogen grad	I mindre grad	Slet ikke	Ved ikke
29,2 %	35,9 %	15,7 %	1,5 %	17,8 %

Uanset om forvaltningsrevision vurderes at være gennemført, er det et grundlæggende spørgsmål, om der derved også er opnået den tilsigtede virkning i form af forbedret effektivitet, produktivitet og sparsommelighed.

Et stort flertal af boligorganisationerne udtrykker tilfredshed med udbyttet, idet sammenlagt 70 pct. i ”høj eller nogen” grad vurderer, at der er sket en forbedring af effektivitet m.v., jf. tabel 4.10. Der er dog 1/4 som ikke eller ”i mindre grad” mener, der er sket en forbedring. Det kan derudover bemærkes, at en mindre andel på 47 pct. finder, at forvaltningsrevision i ”høj eller nogen” grad har styrket beboerdemokratiet. Lidt færre - 40 pct. – har fundet, at forvaltningsrevision i ”høj eller nogen” grad er blevet indarbejdet som et ledelsesredskab.

Tabel 4.10. Boligorganisationens vurdering af forvaltningsrevisionens virkning

Vurderer I, at jeres hidtidige arbejde med forvaltningsrevision har været med til at?					
	Ja, i høj grad	Ja, i nogen grad	Ja, i mindre grad	Nej	Ved ikke
Sikre en forbedring af effektivitet/produktivitet/sparsommelighed	35,6 %	34,7 %	13,7 %	10,1 %	6,0 %
Styrke beboerdemokratiet og dets indflydelse	31,0 %	15,7 %	15,7 %	30,0 %	7,4 %
Indarbejde forvaltningsrevision som et aktivt ledelsesredskab	17,2 %	22,7 %	31,8 %	22,3 %	6,0 %

Spørgsmålet om, hvordan virkningen af forvaltningsrevision vurderes, er tillige stillet til revisorerne, jf. tabel 4.11. Det kan bemærkes, at kun 41 pct. af reviso-

⁷ Se note 6.

erne vurderer, at forvaltningsrevisionen i ”høj eller nogen” grad har medført forbedringer, heraf stort set ingen i den mest positive kategori. Hertil kommer som nævnt i note 6 – 8, at en del af de 23 pct., der har svaret ”ved ikke”, kan medregnes til de mest positive kategorier. Dermed synes revisorerne at dele sig i to store grupper, hvoraf den ene giver udtryk for skepsis med hensyn til, hvad der – om noget – er opnået gennem forvaltningsrevision, mens den anden giver udtryk for, at forvaltningsrevision har en mere regulær virkning. Revisorerne er således mere negative i deres vurdering end boligorganisationerne, hvor 70 pct. som nævnt er overvejende positive.

Tabel 4.11. Revisors vurdering af forvaltningsrevisionens virkning⁸

Har indførslen af forvaltningsrevision efter din vurdering medført forbedringer i sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i boligorganisationen?

Ja, i høj grad	Ja, i nogen grad	Ja, i mindre grad	Nej	Ved ikke
0,8 %	40,4 %	22,0 %	14,1 %	22,6 %

Som det fremgår, finder revisorerne ikke, at der i alle boligorganisationer, hvor der er gennemført forvaltningsrevision, er opnået forbedringer i sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, jf. tabel 4.11. Resultatet kan pege på, at der er behov for at overveje mulige forbedringer af de rammer, der er opstillet for boligorganisationens og revisors arbejde med at fremme sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

4.7. Arbejdsgruppens vurdering

Arbejdsgruppen har med udgangspunkt i ovenstående undersøgelse og øvrig tilgængelig viden vurderet, hvilke hidtidige erfaringer med forvaltningsrevision, der kan uddrages.

Skriftlige forretningsgange

Det har afgørende betydning for værdien af redskabet, *hvordan* det bruges, og *hvilke* arbejdsgange, som beskrives.

⁸ Se note 6.

Som kravet er beskrevet og praktiseres, er der en risiko for, at nedskrevne forretningsgange ikke bliver brugt aktivt, men snarere har til formål at blive ”vist frem”. Der kommer derved fokus på selve udarbejdelsen af forretningsgange, men i mindre grad på vedligeholdelse, forbedring og faktisk brug af disse. Der er ligeledes risiko for – og ses eksempler på – at revisor arbejder for, at der etableres ”det størst mulige” omfang af arbejdsgangsbeskrivelser og skriftlig dokumentation, snarere end at kritiske arbejdsprocesser identificeres. Målet kan imidlertid ikke være, at antallet af skriftlige arbejdsgange skal være ”størst muligt”, men at etablering af skriftlige arbejdsgange bygger på identifikation af væsentlige og risikobetonede arbejdsgange.

Ud over spørgsmålet om, *hvordan* redskabet bruges, og *hvilke* arbejdsgange, som beskrives, har det stigende betydning, *hvad* der forstås ved ”skriftlige forretningsgange”. Øget digitalisering bevirker, at arbejdsgange i stigende grad er indbygget i it-systemer. Der sker derved en formalisering af arbejdsgange, men i et andet ”medie”. Som følge heraf ses i stigende grad, at der udføres it-revision, som også omfatter de i systemet fastlagte forretningsgange.

Etablering af skriftlige forretningsgange kan have et dobbelt sigte, idet det både kan bidrage til *korrekt* forvaltning og *effektiv* forvaltning. Målet om effektiv forvaltning vurderes at kunne fremmes ved, at redskabet kombineres med mål- og resultatstyring af de pågældende arbejdsprocesser, ligesom selve udarbejdelsen af skriftlige forretningsgange kan være en lejlighed til at effektivisere forretningsgangen.

Styring med mål og resultater.

Ved styring med mål og resultater er det afgørende, *hvilke* mål, der fastsættes, og *hvordan* der følges op.

Det er vigtigt, at de mål, der sættes, er egnede til samlet at fremme en gunstig udvikling af omkostninger, produktion og kvalitet, og at der løbende følges op. En del boligorganisationer synes ikke at følge op på de fastsatte målsætninger, ligesom der ikke i alle tilfælde fastsættes målsætninger på væsentlige, herunder omkostningstunge, områder. Der kan derfor være forskel på, hvor effektivt redskabet er til at skabe fremgang i sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, og hvordan forholdet er mellem de forbedringer, der opnås, og de ressourcer, der bruges, jf. afsnit 4.6.

Revisors rolle.

Revisor synes i dag at lægge betydelig vægt på den finansielle revisionsydelse. Det bør derfor overvejes, om grundlaget for revisors arbejde med forvaltningsrevision kan styrkes med henblik på at fremme revisors rolle i forbindelse med øget effektivitet i sektoren.

Det vurderes med en vis usikkerhed, at udgifterne til revisors forvaltningsrevision udgør 10-15 pct. af den samlede udgift til revision, såfremt der ikke udføres dybtgående forvaltningsrevision. Da der efter det oplyste er en udtalt pris-konkurrence mellem revisorer, er der desuden risiko for, at ydelsen vedrørende forvaltningsrevision kan komme under pres. Dette må ses på baggrund af, at kravene til forvaltningsrevision kan anses for de ”mindst eksakte” af kravene til revisors ydelse. Der er derfor en sammenhæng – nu som fremadrettet – mellem revisors ydelse og præcisionen i de krav, der stilles til revisor i regler og aftaler.

I forbindelse med revisors forvaltningsrevision har det betydning for værdien af ydelsen, at revisor leverer en fyldestgørende og informativ rapportering, der kan danne grundlag for fremadrettet handling, og at revisor sikrer en betryggende formidling af resultaterne til bestyrelsen, fx mundtlig forelæggelse, mulighed for at stille opklarende spørgsmål m.v. Det kan desuden være formålstjenligt, at revisor antager en ”aggressiv” rolle, identificerer risici og ”ømme punkter”, hvis revisors arbejde reelt skal fremme effektivitet m.v.

4.8. Overvejelser

Erfaringerne med forvaltningsrevision giver anledning til at overveje, om der er behov for at ændre de gældende regler herom. Overvejelserne kan sammenfattes som følger:

- De nuværende regler om boligorganisationens forpligtelser har fokus på frembringelse af skriftlige produkter, som tillige er et egnet udgangspunkt for revisors gennemgang. Reglerne er desuden relativt ”nødtørftige”, og indeholder ikke mere udførlige anvisninger vedrørende tilrettelæggelse af en effektiv virksomhedsdrift. Der er endvidere usikkerhed om, hvorvidt effektiviteten kan være ”for lav”, og hvilke mekanismer, der i givet fald skal træde i kraft.

Det kan på den baggrund overvejes, om der skal etableres en udvidet ramme for boligorganisationernes arbejde med egenkontrol, som sigter mod løbende forbedring af effektivitet m.v. i driften, og samtidig håndterer risikoen for, at effektiviteten ligger under et forsvarligt niveau.

- De nuværende regler omfatter krav om etablering af skriftlige forretningsgange på væsentlige områder. Derimod er det uklart, hvilke konkrete områder der er omfattet af kravet. Samtidig er der ikke taget højde for, at etablering af skriftlige forretningsgange ikke i alle tilfælde fremmer effektiviteten.

Det kan overvejes, om det i forhold til det gældende krav om skriftlige retningslinjer skal pointeres, at ”mere” ikke nødvendigvis er ”bedre”, og at der i stedet skal findes et hensigtsmæssigt niveau.

- De nuværende regler omfatter krav om, at boligorganisationer skal arbejde med mål og resultater. Ved revisors forvaltningsrevision skal der blandt andet tages udgangspunkt i boligorganisationens rapportering herom. Metodekravet er det eneste konkrete redskab, som i dag anvises til den enkelte boligorganisation med henblik på fremme af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Der findes imidlertid en række andre mulige redskaber, som ligeledes vil kunne fremme målene. Desuden kan der stilles spørgsmål ved, om brug af mål- og resultatstyring nødvendigvis i alle tilfælde fremmer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet som forudsat.

Det kan overvejes, om der i stedet for krav om mål- og resultatstyring med fordel kunne være et større spillerum for boligorganisationer til at vælge optimale metoder i forhold til de konkrete virksomhedsområder og problemstillinger. I den forbindelse kunne det generelle krav til boligorganisationerne i højere grad være, at der arbejdes målrettet og systematisk med henblik på at fremme effektivitet m.v.

- Vurderingen er, at de nuværende regler om revisors rapportering ikke nødvendigvis sikrer en mere udførlig gennemgang af revisors vurdering og konklusioner vedrørende sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

Det kan overvejes, om der i højere grad skal opstilles faste krav til rapportering fra revisor, som sikrer en hensigtsmæssig vægtning af hensyn vedrørende hhv. sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt om muligt omfatter egentlige vurderinger/anbefalinger.

Kapitel 5. Bedre økonomistyring med udgangspunkt i forvaltningsrevision – overvejelser om fremtidige retningslinjer

5.1. Baggrund og sigte

Der er, som det fremgår af foranstående kapitler, flere vigtige udgangspunkter for en modernisering af gældende regler om forvaltningsrevision i almene boligorganisationer.

- Det må overvejes, om der med fordel kan etableres mere hensigtsmæssige skel mellem, hvad der er *boligorganisationens* opgave, herunder bestyrelsens ansvar, i forbindelse med effektiv og forsvarlig drift, og hvad der er *revisors* opgave i forbindelse med forvaltningsrevision.

Det må herunder vurderes, om der er behov for en mere udbygget, samlet model for boligorganisationens arbejde med effektivisering. Modellen skal sikre, at sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og kvalitet til stadighed forbedres, og herunder - under hensyn til beboerdemokratiet - sikre en hensigtsmæssig balance mellem disse hensyn. Modellen skal samtidig håndtere risici for, at effektiviteten ligger under et forsvarligt niveau.

- Det må overvejes, hvordan det sikres, at de konkrete krav, der stilles til boligorganisationer, er egnede til at sikre fremgang i boligorganisationens effektivitet m.v., og at omkostningerne ved indsatsen står i rimeligt forhold til den forventede nytte. Det må samtidig overvejes, hvordan der etableres en passende lokal fleksibilitet, som tager højde for forskelle mellem organisationer samt en hensigtsmæssig metodefrihed på områder, hvor et lokalt metodeskøn er relevant.
- Det må ved fastsættelse af krav til revisor overvejes, hvordan der sikres en passende vægtning af hensyn til sparsommelighed, produktivitet og

effektivitet, og at rapporteringen om muligt omfatter egentlige vurderinger/anbefalinger.

- Det må overvejes, om kommune og Landsbyggefonden kan spille en tilpasset og styrket rolle i relation til at fremme boligorganisationens økonomistyring, effektivitet m.v.
- Det må overvejes, om den centrale vejledning skal styrkes.

I det følgende skitseres på den baggrund en sammenhængende model for økonomistyring, effektivisering og forvaltningsrevision. Modellen lever således op til kravene til egenkontrol, jf. afsnit 2.1.

5.1.1. Grundlæggende forudsætninger

En forsvarlig og effektiv virksomhedsdrift i den almene boligsektor forudsætter, at ressourcer, der tilføres sektoren, bruges bedst muligt og at kvaliteten i sektorens ydelser og produkter til stadighed forbedres. Forvaltningsrevision omfatter i forlængelse heraf – som det også fremgår af regler for almene boligorganisationer – revisors undersøgelse af og rapportering om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Disse hensyn vedrører forskellige aspekter af god ressourceudnyttelse. Det overordnede sigte kan med rimelighed siges at være højere omkostningseffektivitet – dvs. mest mulig værdi for pengene.

Det må imidlertid overvejes, hvordan rollerne nærmere fordeles mellem boligorganisationen og revisor. Derudover må det overvejes, hvordan kommunens rolle som myndighed kan styrkes og præciseres, herunder ved krav om rapportering til brug for styringsdialogen. Endelig må det overvejes, om Landsbyggefonden, som i forvejen varetager opgaver vedrørende regnskabsrådgivning og analyse, kan varetage en tilpasset rolle.

Boligorganisationen tager løbende en række beslutninger, der påvirker ressourceudnyttelse, ydelser og kvalitetsniveau. Som udgangspunkt for fremtidig regulering af egenkontrol vurderes det derfor som afgørende, at boligorganisationens egen styring sikrer et stadigt fokus på forholdet mellem omkostninger, produktion og kvalitet, og i sidste ende en stadig styrkelse af omkostningseffektiviteten. I forlængelse heraf må boligorganisationen forpligtes til *selv* at evaluere og

forbedre såvel sparsommelighed og produktivitet som effektivitet og kvalitet samt at rapportere herom.

Kommunen varetager i dag et overordnet ansvar som tilsynsmyndighed, hvilket blandt andet indebærer, at kommunen må fremme en forsvarlig og effektiv drift i boligorganisationerne. Kommunen har gennem styringsdialogen en egnet ramme herfor. Boligorganisationens rapportering kan derfor med fordel gøres til omdrejningspunkt for det kommunale tilsyn og styringsdialog med kommunen.

For så vidt angår *revisors* rolle er udgangspunktet her, at revisors og boligorganisationens ressourcer udnyttes bedst, hvis revisors løbende forvaltningsrevision har fokus på de sider af forvaltningsrevision, som ligger mest direkte i forlængelse af finansiell revision, dvs. *sparsommelighed* og *produktivitet*. I forlængelse heraf er det ønskeligt, at revisor varetager en stærkere rolle mht. at sikre produktivitetsudvikling i sektoren.

En egentlig revisionsmæssig vurdering af *omkostningseffektivitet* vil forudsætte, at boligorganisationens udgifter og ressourceindsats sættes i forhold til, i hvilken grad formål og mål med aktiviteter indfries, hvilken kvalitet, der opnås m.v. En samlet vurdering af omkostningseffektivitet er derved forbundet med metodiske udfordringer, herunder vedrørende målbarhed, og er desuden ressourcekrævende. Det vurderes derfor, at der må lægges begrænset vægt på vurdering og kontrol heraf i revisors løbende forvaltningsrevision.

Selvom det overordnede sigte med at ændre rammerne for økonomistyring og revision er øget effektivitet, vil der være en risiko for, at balancen mellem omkostninger og nytte ved indsatsen viser sig ikke at være optimal. Der bør derfor foretages en vurdering af omkostninger og nytte, når de foreslåede ændringer har virket i en periode.

5.2. Boligorganisationens rolle

Som der er gjort rede for i kapitel 3, er boligorganisationers arbejde med fremme af produktivitet, effektivitet m.v. i dag dels baseret på lovens styringsmålsætning herom, dels baseret på specifikke bestemmelser om forvaltningsrevision, herunder skriftlige forretningsgange samt mål- og resultatstyring.

I det følgende overvejes, hvordan rammerne for boligorganisationens virksomhed vil kunne ændres som led i en udbygget og mere samlet model for boligorganisationens arbejde med effektivisering.

Udgangspunktet er, at boligorganisationens ansvar og opgave overordnet kan sammenfattes under betegnelsen *god økonomistyring*. Der er derudover behov for at etablere en model, som sikrer fremdrift i boligorganisationens sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, herunder stadig udvikling og fastholdelse af kvalitet. Boligorganisationens opgaver kan dermed sammenfattes som følger:

- 1) Etablering af overordnet, god økonomistyring
- 2) Brug af anvist effektivitetsmodel.

I forlængelse heraf skitseres i det følgende krav til boligorganisationerne.

5.2.1. Boligorganisationens økonomistyring

Økonomistyring omhandler styring med henblik på en hensigtsmæssig brug af organisationens knappe ressourcer. Styringen skal således sikre, at driften er sparsommelig, produktiv og effektiv. Et afgørende element heri er retvisende ledelsesinformation på væsentlige områder. Derudover kan økonomistyring siges at indeholde et dynamisk aspekt vedrørende stadig forbedring af performance, som behandles særskilt under afsnit 5.2.2. Økonomistyring omfatter således et bredt spektrum af redskaber, der spænder fra det mere administrative til det mere udviklingsprægede.

Økonomistyringsbegrebet kan siges at indeholde følgende aspekter:

Boks 5.1. Økonomistyringens elementer

Økonomistyring		
Ledelsesinformation		
Finansiell styring	Kapacitetsstyring	Aktivitetsstyring

5.2.1.1. Boligorganisationens finansielle styring, kapacitetsstyring og aktivitetsstyring

Økonomistyringsbegrebet kan af systematiske grunde inddeles i finansiell styring, kapacitetsstyring og aktivitetsstyring. Disse aspekter af økonomistyring bør derfor også være velbelyste i ledelsesinformationen.

Den *finansielle styring* består i inden for givne kapacitetsbeholdninger og brugerbehov at fordele, udnytte og anskaffe de finansielle midler, således at man opnår den størst mulige effektivitet og rentabilitet af midlerne.

Den finansielle styring omfatter på kort sigt opgaver vedrørende korrekt og realistisk budgettering samt nødvendig likviditet og på langt sigt sikring af en hensigtsmæssig kapitalstruktur. Som led i styringen må der fastlægges interne procedurer for regnskabsopgaven.

Kapitalstrukturen refererer til sammenhængen mellem balanceposter, herunder egenkapital. For boligorganisationens vedkommende indebærer finansiell styring blandt andet langsigtet planlægning og optimeret forvaltning af egenkapital, herunder arbejdskapital, dispositionsfond og henlæggelser.

Kapacitetsstyringen består i inden for givne behov og ydelser/midler at fordele, udnytte og anskaffe ressourcerne på en måde, der sikrer den størst mulige produktivitet og effektivitet.

Almene boligorganisationer råder over kapacitet i form af materielle og ikke-materielle aktiver såsom bygninger, maskiner, redskaber, it-systemer og medarbejderressourcer. Kapaciteten skal dimensioneres optimalt, og der skal udvises omkostningsbevidsthed. Derved kan kapacitetsstyringen bidrage til en effektiv drift.

For almene boligorganisationers vedkommende kan det i forlængelse af ovenstående have afgørende betydning, hvordan kapaciteten stilles til rådighed internt mellem forskellige dele af organisationen, fx om organisation og afdeling eller et antal afdelinger kan deles om udnyttelsen af materiel eller ikke-materiel kapacitet samt om fordeling af ressourcer til løsning af sæsonafhængige opgaver. Et andet væsentligt perspektiv er, at flere organisationer samarbejder om udnyttelse af kapacitet gennem fx administrativt samarbejde.

Aktivitetsstyring består i inden for givne kapacitetsmæssige og finansielle rammer at udvikle og producere ydelser, der bedst muligt opfylder brugernes/lejernes og i bredere forstand samfundets behov.

Som det fremgår, omfatter økonomistyring både forhold af direkte økonomisk karakter og forhold af mere indirekte økonomisk betydning. Økonomistyringen kan desuden føre til forskellige resultater, som alle er udtryk for øget effektivitet: Flere ydelser for de samme omkostninger, højere kvalitet for samme omkostninger eller samme ydelser for færre omkostninger.

5.2.1.2. Ledelsesinformation, planlægningshorisont og risici

Udover tilfredsstillende håndtering af hhv. finansiell styring, kapacitetsstyring og aktivitetsstyring omfatter opgaven med økonomistyring, at der anlægges hensigtsmæssige rutiner for så vidt angår ledelsesinformation, planlægningshorisont og håndtering af risici.

Det er således centralt, at der leveres relevant og retvisende *ledelsesinformation*, herunder opgørelse af ressourceforbrug, nøgletal m.v. Behovet for ledelsesinformation afhænger af den enkelte boligorganisations volumen og kompleksitet, og omfatter aktuel status, historik, referencerammer/indeks m.v.

En boligorganisation skal ligeledes have et *flerårigt og strategisk perspektiv* i økonomistyringen, der modsvarer langsigtede mål og opgaver, herunder ved brug af investeringsplaner, afskrivning og henlæggelser. Se herom desuden afsnit 5.2.2. (flerårig udgiftsplanlægning).

En boligorganisation bør endelig have overblik over væsentlige *risici*. Risici kan vedrøre lejeledighed, driftsproblemer, manglende evne eller kompetence til at løse opgaver eller budgetoverskridelser. Konkret kan fokuspunkter være større tab, byggeprojekter og it-systemer. Betydelige risici knytter sig desuden til ”nedadgående spiraler” i udsatte boligområder.

5.2.2. ”Effektivitetsmodellen”: Forbedring af effektivitet og kvalitet

I det følgende overvejes, hvordan der kan fastsættes retningslinjer, som sikrer, at den enkelte boligorganisation som led i egenkontrol løbende overvåger sin egen effektivitet, og til stadighed forbedrer effektivitet og kvalitet.

Der beskrives således en overordnet model for effektivitetsstyring i almene boligorganisationer omfattende principper, faser, nøgletal og konkrete værktøjer.

5.2.2.1. Principper for arbejdet med effektivitet

Arbejdet med effektivitetsstyring skal sikre, at almene boligorganisationer til stadighed arbejder for at fremme sparsommelighed, produktivitet, effektivitet samt forbedring og udvikling af kvalitet i opgaveløsningen. Boligorganisationen skal i videst muligt omfang indfri lovens styringsmålsætninger.

Formålet med effektivitetsstyringen er således overordnet set at øge omkostningseffektiviteten ved systematisk at identificere og realisere forbedringspotentialer. Arbejdet går derved på tværs af de tre styringsområder, som er nævnt i afsnit 5.2.1 (finansiel styring, kapacitetsstyring og aktivitetsstyring), idet de alle er ”i spil” i forbindelse med effektivisering.

Det foreslås, at effektivitetsstyring som udgangspunkt skal ske efter en rammemodel, som sikrer en stadig indsats og fremdrift, men samtidig forudsætter, at boligorganisationen selv prioriterer, hvilke virksomhedsområder og metoder, der på givne tidspunkter skal fokuseres på.

I overensstemmelse hermed foreslås det, *at grundlaget for boligorganisationens arbejde med forvaltningsrevision ændres, så boligorganisationen fremover forpligtes til at udøve god økonomistyring samt arbejde metodisk for at fremme effektivitet og kvalitet.*

Tilrettelæggelsen af effektivitetsstyring skal ske med udgangspunkt i nogle grundlæggende principper, jf. nedenstående:

- Forankring: Styringen skal ske med forankring og mandat i de politiske organer.
- Relevans: Indsatsen skal prioriteres på baggrund af vurdering af områdernes væsentlighed og risiko. Det forventede udbytte skal stå i rimeligt forhold til omkostninger ved ind-

satsen.

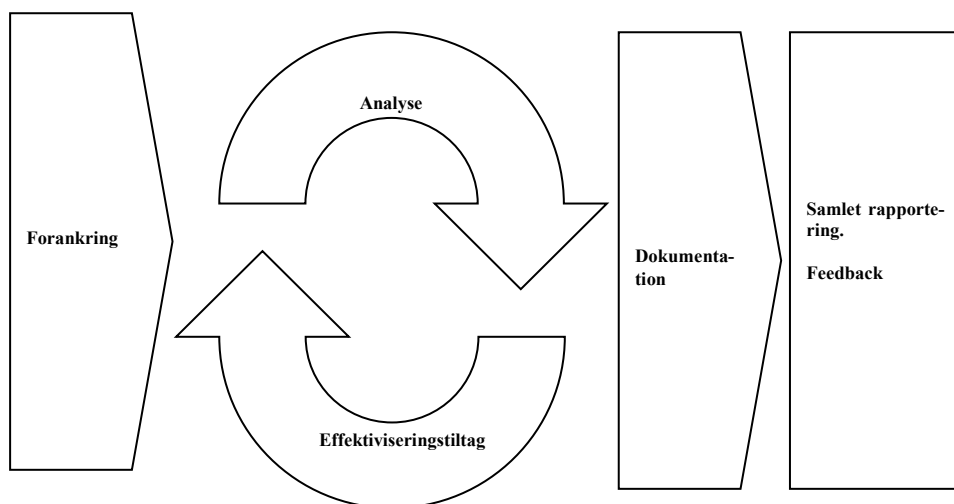
- Evaluering og korrektion: Styringen involverer dels overvågning, analyse og evaluering, dels planlægning og udførelse af ønskede ændringer.
- Dokumentation: Arbejdet skal i hensigtsmæssigt omfang dokumenteres.

5.2.2.2. Faser i arbejdet med effektivitet

Processen i effektivitetsstyring involverer – afhængigt af den konkrete sammenhæng – boligorganisationens politiske organer, professionelle ledelse og ansatte samt lejere/brugere. Processen omfatter som udgangspunkt følgende faser, jf. figur 5.1:

- Forankring
- Analyse og effektiviseringstiltag
- Dokumentation
- Feedback

Figur 5.1. Proces ved effektivitetsstyring – Grundlæggende elementer



Fase 1: Forankring

Arbejdet med effektivisering skal baseres på mandat i de politiske organer. Det er således overordnet set bestyrelsens ansvar at beslutte og planlægge processen. Processen kan tillige være forankret i afdelingsbestyrelsen.

Derudover kan bredere dele af boligorganisationen inddrages, fx grupper af ansatte, beboerudvalg m.v. Der kan herunder udpeges emner, som beboerne og beboerdemokratiet ønsker særligt fokus på.

Som et grundlag for bestyrelsens planlægning, bør den blandt andet have viden om og opmærksomhed på boligorganisationens produktivitet og omkostningsudvikling.

Det foreslås i den forbindelse, at *det skal være obligatorisk for boligorganisationens bestyrelse at fastsætte en flerårig planlægning af udgifts- og lejeudviklingen som led i en samlet politik herfor.*

Som led i forankringen i bestyrelsen udpeges fokus for det videre arbejde. Dette sker på baggrund af konkrete vurderinger i boligorganisationen, lovens styringsmålsætninger og den enkelte boligorganisations egne mål og værdier. Udpegnings af fokusområder bør desuden ske på baggrund af eksisterende viden, herunder tidligere analyser m.v.

Der skal over årene udføres analyser og effektiviseringstiltag i forhold til alle væsentlige virksomhedsområder, jf. vejledende liste over virksomhedsområder, bilag 2.

Fase 2: Analyse og effektiviseringstiltag.

Der igangsættes og gennemføres konkrete processer, værktøjer og metoder til analyse og fremme af effektivitet og kvalitet. Dette sker på baggrund af en fastlagt plan for processen, jf. også fase 1. Planen omfatter fx prioritering af virksomhedsområder, indsatser, valg af metoder og løsninger m.v.

For at styrke grundlaget for boligorganisationens arbejde stilles der forbedrede rammer til rådighed i form af en udbygning af nøgletal i styringsrapporten samt vejledning om supplerende nøgletal, jf. afsnit 5.5.

Valget af konkrete metoder m.v. kan ske med udgangspunkt i en vejledende værktøjskasse, jf. afsnit 5.6. Det foreslås dog, at der er faste metodekrav på følgende områder:

- Fastsættelse af en flerårig udgiftspolitik som redskab for styring af huslejeudviklingen, jf. ovenstående vedr. fase 1.
- Fastsættelse af skriftlige forretningsgange på kritiske virksomhedsområder.

Afhængig af de anvendte metoder og genstandsområder involverer processen fx ledelse og ansatte, grupper af beboere, boligsøgende, eksterne parter m.v.

Fasen omfatter analyser, men også eventuelle ændringer/korrektioner af den måde, organisationens drives på, som opfølgning på analyser.

I forbindelse med korrektioner inddrages politiske organer, hvis det er relevant, jf. nedenstående fase 3 og 4.

Fase 3: Dokumentation

Der udarbejdes intern dokumentation som et led i metodisk arbejde med effektivisering. Dokumentationen er til rådighed for revisors eventuelle nærmere undersøgelser i forbindelse med forvaltningsrevision. Et krav om dokumentation er uomgængeligt, men indebærer også, at der i et vist omfang lægges beslag på ressourcer. Det må derfor sikres, at arbejdet med effektivisering *i hensigtsmæssigt omfang* dokumenteres. Forventningerne til dokumentationens art og omfang må således tilpasses efter, hvad der dokumenteres.

Fase 4: Feedback

Der udarbejdes *overordnet* rapportering for det gennemførte arbejde med effektivisering: Denne dokumentation indgår i *boligorganisationens årsberetning*, som er en del af dokumentationspakken til brug for styringsdialogen.

Det foreslås, at der i årsberetningen skal gøres rede for arbejde med effektivisering, herunder:

- omfattede virksomhedsområder,
- anvendte metoder og værktøjer,
- væsentlige resultater og konklusioner,
- eventuelle besluttede korrektioner, tiltag m.v.

Den fjerde fase omfatter i forlængelse heraf feedback til de politiske organer. Feedback vil typisk være et oplæg til fortsatte forbedringsprocesser. Den omfatter også opfølgning på tidligere besluttede tiltag m.v.

I den typiske feedback præsenteres forskellige initiativforslag med tilhørende beregninger af økonomiske konsekvenser. Bestyrelsen skal forsynes med et beslutningsgrundlag, som indebærer reelle valg med hensyn til service- og udgiftsniveau, konkrete effektiviseringsløsninger m.v. på områder, hvor der har vist sig behov for eller potentiale for forbedring.

Afhængigt af de konkrete forhold skal revisor desuden bidrage til beslutningsgrundlaget, herunder ved bemærkninger i revisionsprotokollen, mundtlig præsentation af revisionens resultater m.v.

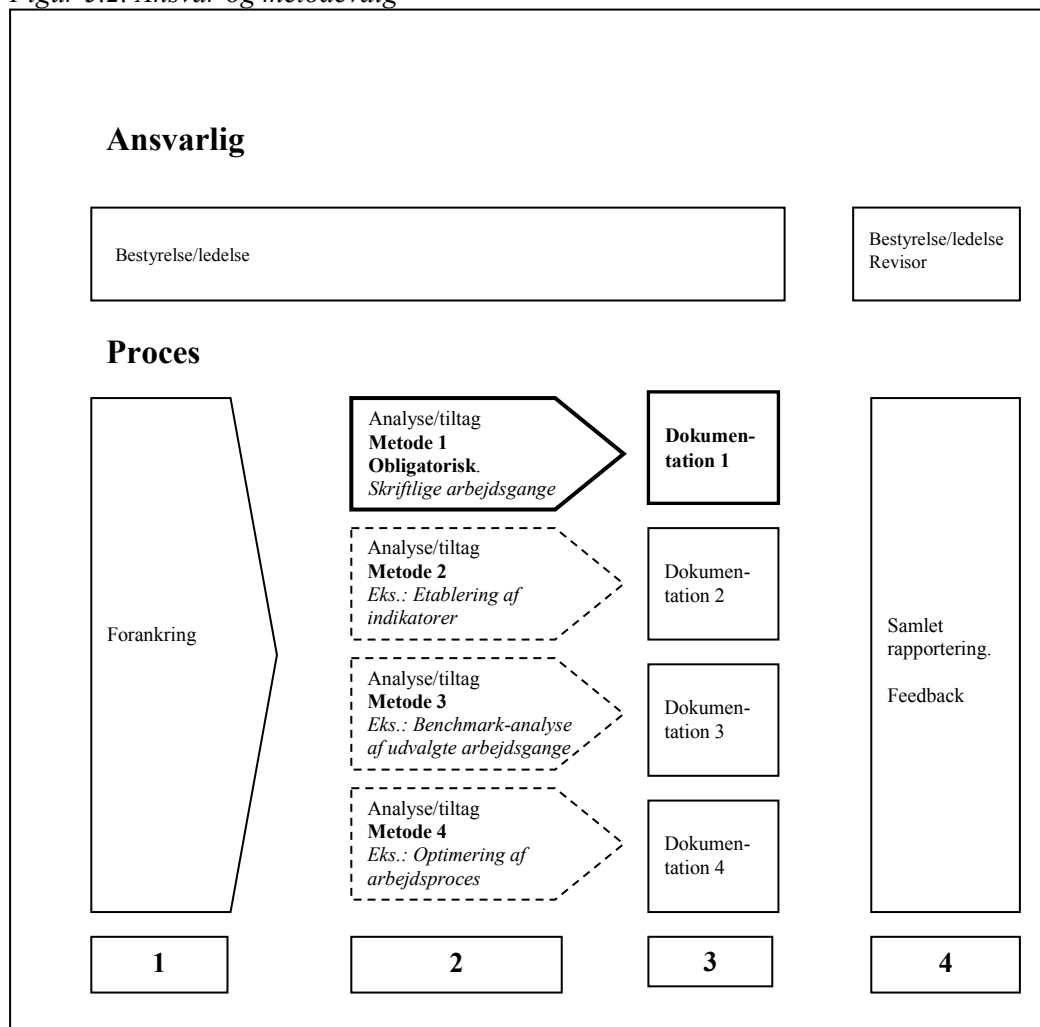
Effektivitetsmodellen versus andre modeller

Som nævnt indledningsvis tager den i kapitlet skitserede model sigte på at adressere kravene til et egenkontrolsystem, jf. afsnit 2.1. Modellen er således ”øremærket” til almene boligorganisationer.

Boligorganisationer kan i forskellig grad have fastlagte egne ledelsessystemer, eller have ønsker herom, herunder eventuelle ”totalkoncepter” for virksomhedsstyring, fx Balanced Scorecard, EFQM/Excellencemodellen, Relational Coordination og ISO-certificering. Sådanne modeller kan anvendes efter den nødvendige tilpasning til almene boligorganisationer.

Anvendelse af ”andre modeller” kan medføre afvigelser fra fasemodellen, jf. figur 5.1 og 5.2. Velbegrundede afvigelser fra fasemodellen må imidlertid anses for acceptable, idet den samlede model dog bør dokumenteres.

Figur 5.2. Ansvar og metodevalg⁹



⁹ Procesmodellen kan sammenlignes med den såkaldte Plan-Do-Check-Act model, som den har træk til fælles med. PDCA-modellen finder anvendelse i blandt andet ISO-9001, lean, kvalitetsudvikling m.v.

5.2.2.3. Metoder og indsatsområder i arbejdet med effektivitet – ”værktøjskasse”

Samspillet mellem *analyse* og *effektiviseringstiltag* (fase 2) er et centralt led i arbejdet med effektivitet. Konkret kan dette omfatte et stort antal forskellige metoder, jf. den foreslåede, vejledende værktøjskasse.

Ifølge modellen for effektivitetsstyring udvides antallet af relevante metoder, boligorganisationer kan anvende for at honorere kravet om effektivisering m.v. Boligorganisationen vælger selv metoderne under hensyntagen til det konkrete formål og virksomhedsområde. For at understøtte arbejdet, udarbejdes der central vejledning med anbefalinger af relevante metoder. Som udgangspunkt for vejledning er der opstillet en systematik vedrørende relevante metoder, som omfatter områderne arbejdsprocesser, kompetencer, monitorering og restrukturering. De nævnte metoder gennemgås kortfattet i afsnit 5.6.

Kravet om effektivitetsstyring bør ikke alene omfatte driftsområdet i organisationer og afdelinger, men også de tilskudstunge områder byggeri og renovering. Disse områder behandles særskilt i afsnit 5.6.1.

Det foreslås derfor, at *det eksisterende krav om, at almene boligorganisationer arbejder med mål- og resultatopfølgning ophæves, idet mål- og resultatopfølgning fremtidig bliver en blandt et bredere spektrum af ”metoder” i en vejledende værktøjskasse*. Mål- og resultatopfølgning forventes derved fortsat at spille en central rolle i styringen og egenkontrollen, men har ikke i konkret sammenhæng forrang for andre metoder, der kan fremme formålet.

Det gældende krav om skriftlige forretningsgange må anses for afgørende for såvel forvaltningsrevision som juridisk-kritisk revision, herunder i situationer, hvor der er rejst tvivl om, hvorvidt boligorganisationen er drevet forsvarligt og effektivt.

Det foreslås derfor, at *kravet om skriftlige forretningsgange på væsentlige områder fastholdes, idet det bemærkes, at der skal ske en vurdering af formålstjenligheden heraf i hvert tilfælde*.

5.2.3. Behov for ændringer af regulering

Opsummerende foreslås følgende ændringer i gældende regulering vedrørende boligorganisationens forpligtelser:

Det foreslås, at rammerne for boligorganisationens arbejde med forvaltningsrevision ændres, så boligorganisationen fremover forpligtes til at udøve god økonomistyring samt arbejde metodisk for at fremme effektivitet og kvalitet.

Det foreslås, at det eksisterende krav om, at almene boligorganisationer arbejder med mål- og resultatopfølgning ophæves, idet mål- og resultatopfølgning fremtidig bliver en blandt et bredere spektrum af "metoder" i en vejledende værktøjskasse. Der skal dog fremover som noget nyt fastsættes flerårige mål for udgiftsudviklingen, som led i en egentlig udgiftspolitik.

Det foreslås, at kravet om skriftlige forretningsgange på væsentlige områder fastholdes, idet det bemærkes, at der skal ske en vurdering af formålstjenligheden heraf i hvert tilfælde.

Der foreslås udsendt en vejledning til boligorganisationer om økonomistyring og effektiv virksomhedsdrift. Vejledningen skal være målrettet - og indeholde anvisninger, der er differentieret efter - såvel mindre som større boligorganisationer.

5.3. Revisors rolle

Som der er gjort rede for i kapitel 3, bygger revisors forpligtelser i forbindelse med forvaltningsrevision dels på generelle faglige forskrifter vedrørende forvaltningsrevision, herunder vejledning om god offentlig revisionsskik, dels på særlige regler og vejledning om forvaltningsrevision i almene boligorganisationer.

I det følgende overvejes muligheder for, at revisors rolle i forbindelse med forvaltningsrevision bliver styrket.

5.3.1. Revisors forpligtelser vedrørende forvaltningsrevision

Når det ved forvaltningsrevision skal undersøges, om der er taget skyldige økonomiske hensyn, sker det efter reglerne med udgangspunkt i boligorganisationens rapportering vedrørende produktivitet, effektivitet m.v.

Med styringsreformen er der sket en udbygning af kravene til standardiseret afrapportering, herunder af på forhånd definerede indikatorer til belysning af produktivitet, effektivitet og kvalitet i opgavevaretagelsen, jf. bilag 3. Det bliver i nærværende kapitel drøftet, om der skal føjes yderligere indikatorer til dokumentationspakken, jf. afsnit 5.5.

Det må overvejes, om der er grundlag for at præcisere revisors opgaver med forvaltningsrevision i takt med, at en række forhold standardmæssigt afrapporteres til kommunen i dokumentationspakken.

Udgangspunktet er, at almene boligorganisationer, som nævnt i kapitel 2 og 3, er underlagt forvaltningsrevision.

I forbindelse med forvaltningsrevision skelnes mellem løbende og dybtgående forvaltningsrevision. Det forudsættes, at *gennemførelse af løbende forvaltningsrevision fortsat skal være et obligatorisk krav for alle boligorganisationer.*

Dette indebærer, at der som i dag efter aftale med revisor kan foretages yderligere (såkaldt dybtgående) forvaltningsrevision.

Der tages desuden udgangspunkt i, at *løbende forvaltningsrevision skal ske med et særligt fokus på sparsommelighed og produktivitet*, jf. afsnit 5.1.1.

Særligt produktivitet lader sig i høj grad belyse gennem nøgletal, jf. bilag 1. For at øge revisors fokus på området foreslås det, at *revisors undersøgelser af produktivitet skal omfatte produktivitetsnøgletal i styringsrapporten.*

Det foreslås desuden, at *revisor på overordnet plan skal tilse, at boligorganisationen arbejder metodisk med fremme af effektivitet og kvalitet*, jf. afsnit 2.2.

Derudover forudsættes revisor kun i begrænset omfang at undersøge effektivitet og effektivisering. Dette sker navnlig i tilfælde, hvor revisors øvrige arbejde med revision og forvaltningsrevision giver anledning hertil.

Det følger heraf, at der ikke i revisors løbende forvaltningsrevision bør være krav om, at revisor reviderer kvalitetsudvikling/-sikring, strategiarbejde, ikke-økonomiske mål, evaluering og lignende emner, der belyser organisationens måleffektivitet uafhængigt af dens økonomi. Der kan derimod indgås supplerende aftale med revisor om at revidere sådanne opgaver.

5.3.2. Revisors rapportering

Revisor gør efter de gældende regler rede for den gennemførte forvaltningsrevision i revisionsprotokollen. Boligorganisationen indsender udskrift af revisionsprotokollen til kommunen sammen med det øvrige regnskabsmateriale efter afslutningen af hvert regnskabsår.

For at sikre, at den gennemførte forvaltningsrevision har tilstrækkelig nytte for boligorganisationen og det kommunale tilsyn, foreslås det, at der stilles skærpede krav til udformning og indhold i revisors rapportering. Revisor skal i revisionsprotokollatet tydeligt gøre rede for den gennemførte, løbende forvaltningsrevision, herunder for, hvad revisor har foretaget sig og fundet ud af. *Rapporteringen i protokollatet skal specifikt og kortfattet, men på overordnet niveau, omfatte vurdering af boligorganisationens implementerede økonomistyring og eventuelle væsentlige anbefalinger.*

Udgangspunktet for revisors rapportering om forvaltningsrevision i revisionsprotokollatet er en henvisning til det af boligorganisationen udarbejdede dokumentationsmateriale. Det foreslås, at revisor i revisionsprotokollat specifikt skal henvise til væsentlige forhold vedrørende økonomistyring, som boligorganisationen har rapporteret på i regnskabsåret, og som revisor har lagt til grund for sine vurderinger. I protokollatet omtales eventuelle væsentlige mangler eller usikkerheder i den udøvede og rapporterede økonomistyring, som revisor måtte have afdækket i forbindelse med sin gennemgang samt eventuelle anbefalinger til den udøvede økonomistyring med henblik på forbedring heraf.

Rapporteringen skal herunder omtale, *hvorvidt gennemgang af forretningsgange vedrørende regnskabsaflæggelsen har givet anledning til bemærkninger samt omtale eventuelle væsentlige anbefalinger.*

Rapporteringen skal desuden omtale, *hvorvidt boligorganisationen har etableret forretningsgange, der adresserer sparsommelighedsaspektet, og om der på den baggrund er anledning til bemærkninger samt anføre eventuelle væsentlige anbefalinger.*

For at sikre revisor en retvisende ”platform” for vurdering af produktivitet, foreslås det desuden, *at obligatoriske nøgletal vedrørende produktivitet omfattes af revisors revision.*

Det foreslås endvidere, at revisor skal vurdere de forklaringer, boligorganisationen i styringsrapporten skal anføre om niveauer for produktivitetsnøgletal, såfremt disse afviger fra fastsatte referenceværdier.

For at sikre en smidig revisionsgennemgang af styringsrapporten foreslås, at ovenstående vurdering ikke omfatter oplysninger, der kan henføres til perioden efter årsregnskabsrevisionens afslutning.

Revisor skal tilstræbe at rapportere tydeligt og forståeligt med henblik på den reviderede boligorganisations bestyrelse og kommunen, og om nødvendigt supplerende afgive en mundtlig forelæggelse for bestyrelsen m.v. Bestyrelsens enkelte medlemmer har dog efter gældende regler en egentlig forpligtelse til at gøre sig bekendt med protokollatets indhold.

5.3.3. Behov for ændringer af regulering

Opsummerende foreslås følgende ændringer i gældende regulering vedrørende revisors forpligtelser:

Det foreslås, *at løbende forvaltningsrevision skal ske med et særligt fokus på sparsommelighed og produktivitet.* Derfor skal revisors undersøgelser af produktivitet omfatte produktivitetsnøgletal i styringsrapporten.

Det foreslås desuden, *at revisor på overordnet plan skal tilse, at boligorganisationen arbejder metodisk med fremme af effektivitet og kvalitet. Derudover forudsættes revisor kun i begrænset omfang at undersøge effektivitet og effektivisering. Dette sker navnlig i tilfælde, hvor revisors øvrige arbejde med revision og forvaltningsrevision giver anledning hertil.*

For så vidt angår revisors rapportering i forbindelse med forvaltningsrevision foreslås følgende:

Det forudsættes, at revisor i revisionsprotokollatet tydeligt gør rede for den gennemførte, løbende forvaltningsrevision, herunder for, hvad revisor har foretaget sig og fundet ud af. *Rapporteringen i protokollatet skal specifikt og kortfattet, men på overordnet niveau, omfatte vurdering af boligorganisationens implementerede økonomistyring og eventuelle væsentlige anbefalinger.*

Det foreslås, at rapporteringen særligt skal omtale, hvorvidt gennemgang af forretningsgange vedrørende regnskabsaflæggelsen har givet anledning til bemærkninger samt omtale eventuelle væsentlige anbefalinger. *Rapporteringen skal desuden særligt omtale, hvorvidt boligorganisationen har etableret forretningsgange, der adresserer sparsommelighedsaspektet, og om der på den baggrund er anledning til bemærkninger samt anføre eventuelle væsentlige anbefalinger.*

Det foreslås desuden, at obligatoriske nøgletal i styringsrapporten vedrørende produktivitet omfattes af revisors revision.

Det foreslås endelig, at revisor skal vurdere de forklaringer, boligorganisationen i styringsrapporten skal anføre om niveauer for produktivitetsnøgletal, såfremt disse afviger fra fastsatte referenceværdier.

5.4. Kommunens og Landsbyggefondens rolle

Efter de gældende regler påser kommunen, at regnskabsmateriale, herunder årsberetning og revisionsprotokollat, indsendes årligt til kommunen inden 6 måneder efter regnskabsårets afslutning med henblik på en kritisk gennemgang. Ved gennemgangen påses, at boligorganisationens og dens afdelingers drift og økonomi er forsvarlig og i øvrigt opfylder gældende regler.

Kommunen kan desuden anmode boligorganisationens revisor om en særskilt erklæring om nærmere angivne forhold, herunder om det forelagte regnskabsmateriale overholder gældende bestemmelser.

Kommunens tilsynsrolle omfatter også tilsyn med, om boligorganisationer drives forsvarligt og effektivt. Den årlige styringsdialog udgør en ramme, inden for hvilken kommunen kan reagere på en række informationer om effektivitet i boligorganisationens drift.

Kommunen vil kunne bidrage til en fremtidig styrkelse af boligorganisationens effektivitet ved, at kommunen direkte foranlediger en opprioritering af arbejdet med økonomistyring og effektivisering, jf. afsnit 5.2, herunder i forbindelse med styringsdialogen.

Kommunen har allerede efter de gældende regler mulighed for at anmode revisor om supplerende information. Kommunen kan derved med en begrundet anmodning til revisor øge kommunens og bestyrelsens informationsniveau ved at anmode om supplerende information om den gennemførte, løbende forvaltningsrevision, herunder væsentlige observationer, konklusioner og anbefalinger.

Endelig har kommunen mulighed for i styringsdialogen, herunder kommunens efterfølgende redegørelse for den gennemførte styringsdialog, at bede boligorganisationen om yderligere oplysninger. Boligorganisationens afrapportering skal efterfølgende danne grundlag for revisors gennemgang og rapportering i revisionsprotokollatet.

Landsbyggefonden modtager efter gældende regler en it-baseret kopi af boligorganisationernes regnskabsmateriale, herunder årsberetning og udskrift af revisionsprotokol.

Landsbyggefondens modtagelse og behandling af elektroniske regnskabsdata giver i praksis anledning til, at fonden validerer regnskabsfejl i samarbejde med de indberettende boligorganisationer, ligesom fonden yder regnskabsmæssig rådgivning til boligorganisationer. Fondens regnskabsrådgivning m.v. skal ses på baggrund af fondens interesse i at beskytte sine midler, herunder i forbindelse med garantiordning for tab af afdelingsmidler.

Det foreslås, at Landsbyggefonden på baggrund af det modtagne regnskabsmateriale, herunder revisionsprotokollat, og øvrige foreliggende informationer, af egen drift kan afgive en udtalelse om boligorganisationens økonomistyring, herunder anbefale en særlig indsats, såfremt der er tale om forhold af væsentlig

økonomisk betydning. En udtalelse, afgivet af Landsbyggefonden, sendes til boligorganisationens bestyrelse med kopi til kommune.

5.4.1. Behov for ændringer af regulering

Opsummerende foreslås følgende ændringer i gældende regulering vedrørende Landsbyggefonden:

Det foreslås, at Landsbyggefonden rådgiver om samt på baggrund af det modtagne regnskabsmateriale, herunder revisionsprotokollat, og øvrige foreliggende informationer, af egen drift kan afgive en udtalelse om boligorganisationens økonomistyring, herunder anbefale en særlig indsats, såfremt der er tale om forhold af væsentlig økonomisk betydning. En udtalelse, afgivet af Landsbyggefonden, sendes til boligorganisationens bestyrelse med kopi til kommunen.

5.5. Produktivitetsnøgletal

Det er et vigtigt grundlag for boligorganisationens arbejde med økonomistyring og effektivisering og for revisors forvaltningsrevision, at der er rådighed over relevante nøgletal. Som det er vist i bilag 1, vurderes særligt produktivitet at egne sig til belysning gennem nøgletal. Det må overvejes, om standardiserede nøgletal, som belyser produktivitet, med fordel kunne indgå med større vægt i styringen, herunder som genstand for revisors forvaltningsrevision, jf. afsnit 5.3.2.

Som det fremgår af boks 5.2, er der allerede rådighed over et udsnit af nøgletal vedrørende produktivitet i styringsplatformen. For så vidt angår den løbende drift er administrationsbidraget omfattet af nøgletal. Udgiften til administrationsbidrag udgør dog kun en begrænset andel af den samlede husleje (7 pct. i 2011). En stor del af de udgifter, som kan påvirkes af lejerne, afholdes lokalt som driftsudgifter i den enkelte boligafdeling, herunder rengøring, vedligeholdelse m.v. En effektivisering af driften vil i høj grad vise sig som besparelser på disse konti.

Det foreslås derfor, at der etableres et samlet nøgletal, som indeholder alle relevante driftsudgifter på afdelingsregnskabet, som lejerne har en regulær

indflydelse på, dvs. udgifter til administration, drift, vedligeholdelse og forbedringer.

Udgifterne udgjorde samlet 3/5 af de samlede afdelingsudgifter i 2011.

Boks 5.2. Nøgletal i styringsrapporten vedrørende produktivitet

Eksisterende nøgletal	
Organisationsniveau, drift	Administrationsbidrag, opgjort pr. lejemålsenhed
Organisationsniveau, nybyggeri	Byggesagshonorar, opgjort som pct. af anskaffelsessum, 3 års glidende gennemsnit
Organisationsniveau, renovering	Byggesagshonorar, støttet renovering, opgjort som pct. af anskaffelsessum, 3 års glidende gennemsnit. Under etablering
Foreslået nøgletal, jf. bilag 1	
Afdelingsniveau, drift	Driftsnøgletal: Sum af udgifter til administration, drift, vedligehold og forbedring pr. m ²

For at styrke grundlaget for styringsdialogen med hensyn til boligafdelingernes konkurrencedygtighed, evt. udlejningsproblemer m.v., foreslås det desuden, *at der fremover indgår sammenlignelige, afdelingsvise oplysninger om huslejen i styringsrapporten.*

Afhængigt af den enkelte boligorganisations størrelse, aktiviteter m.v. vil der være behov for yderligere nøgletal vedrørende produktivitet. Det vil således være for vidtgående at indføre yderligere nøgletal til styringsrapporten. Det foreslås i stedet, at der på vejledningsplan gives oplysning til inspiration om relevante nøgletal til belysning af produktivitet på udvalgte aktivitetsområder. Det vil være relevant at betragte nøgletallets historiske udvikling i den enkelte boligorganisation på baggrund af en indeksering, så der korrigeres for fx pris eller lønstigninger.

Der henvises desuden til bilag 1.

5.5.1. Behov for ændringer af regulering

Det foreslås, at driftsnøgletal, jf. boks 5.2, fremover skal indgå i styringsrapportens nøgletal.

5.6. Metoder og redskaber: En værktøjskasse

Som det fremgår af afsnit 5.2.3, indebærer den skitserede model for effektivitetsstyring, at der stilles en vejledende værktøjskasse med relevante metoder og redskaber til rådighed.

Det er en udfordring ved regulering af styring og ledelse på organisationsniveau, at givne metoder ikke nødvendigvis er lige egnede til enhver boligorganisation. Der er derfor behov for robuste rammer, som samtidig muliggør brug af forskellige, relevante metoder.

For de mindste boligorganisationer vil arbejdet med fremme af effektivitet og kvalitet således være begrænset og skulle gennemføres med enkle redskaber for få ressourcer. Omvendt er der i store organisationer behov for mere avancerede systemer til monitorering og en mere professionel indsats for løbende rationalisering.

Procesmodellen, jf. fig. 1 og 2, forudsætter, at der sker den fornødne dokumentation. Imidlertid adskiller relevante metoder sig fra hinanden med hensyn til, hvor meget og hvilken dokumentation, de ”kaster af sig”. Forventninger til dokumentation skal ses i sammenhæng hermed.

Som forudsætning for en værktøjskasse er der i det følgende opstillet forslag til en systematik vedrørende relevante metoder, jf. boks 5.3.

Boks 5.3. Metoder til fremme af effektivitet og kvalitet: Værktøjskasse

Metode/indsatsområde
Arbejdsprocesser - Formalisering - Digitalisering - Optimering - Politikker
Kompetencer - Social kapital - Faglige kompetencer
Monitorering - Indikatorer - Mål- og resultater - Benchmarking
Restrukturering

I det følgende gennemgås de nævnte metoder kortfattet:

Arbejdsprocesser

Formalisering

Formalisering af ”kritiske arbejdsprocesser” (væsentlige eller risikobetonede processer) sikrer kontinuitet i opgaveløsningen. Formaliseringen kan fx være en skriftlig eller it-baseret fastlæggelse af processen. Udgangspunktet er, at beskrivelser af forretningsgange skal bruges og vedligeholdes for at tilføre værdi.

Der er i dag krav om, at væsentlige forretningsgange skal beskrives. Dette krav bør fastholdes, idet det forudsættes, at der sker en vurdering af formålstjenligheden heraf i hvert tilfælde.

Hidtidige erfaringer med forvaltningsrevision peger på gode erfaringer med at koble mål- og resultatstyring og effektivisering af arbejdsgange.

Digitalisering

Forbedrede teknologiske muligheder for at tilrettelægge arbejdsprocesser i boligorganisationen fx via digital teknologi bør udnyttes bedst muligt. Herunder bør potentialet i digitalisering af processer og kommunikation, herunder hjemmesider og information til boligsøgende m.v., indfries.

Optimering

Nytænkning og reorganisering af konkrete arbejdsprocesser i organisationen er centralt i forbindelse med effektivisering og kvalitetsudvikling. Eksempler på tilgange er brug af udgiftsanalyser, lean, procesbenchmarking og fokusgrupper/beboergrupper.

Brugerundersøgelser af fx beboeres tilfredshed, problemstillinger eller ønsker kan være et supplement til beboerdemokratiet.

Politikker

For at sikre en velovervejet og strategisk indsats, kan boligorganisationen udarbejde en politik, strategi eller et sæt retningslinjer for bestemte indsatsområder. En sådan politik kan omfatte analyser, principper, hensigter, initiativer, instrukser, konkrete mål eller værktøjer m.v., og kan være udgangspunkt for senere eller løbende opfølgning.

Omfanget af sådanne politikker må afspejle boligorganisationens størrelse.

På følgende områder må bestyrelsesfastlagte retningslinjer/politik særligt forventes at kunne bidrage til effektivisering:

- Samlet leje-/udgiftsudvikling (obligatorisk)
- Indkøb/outsourcing
- Løn
- kapacitetsudnyttelse
- Kapital-/likviditetsforvaltning
- Miljø, herunder vand/lys
- Restancer
- Tomgang/lejeledighed
- Finansielle udgifter (konvertering, bidrag)

Kompetencer

Social kapital; værdier, relationer, medarbejdere, ledelse

Udøvelse af kvalificeret ledelse og udvikling af medarbejdere er afgørende for enhver organisation. Ligeledes spiller den enkelte organisations kultur, værdier og netværksdannelse ind på effektivitet, innovation og kvalitetsniveau.

Kultur og værdier kan udvikles gennem bevidste og gradvise processer. Der er således tale om et komplekst indsatsområde, som kan spille sammen med en fremgang i effektivitet og kvalitet.

Der kan i øvrigt henvises til begreberne *social kapital* og *Human Ressource Management*.

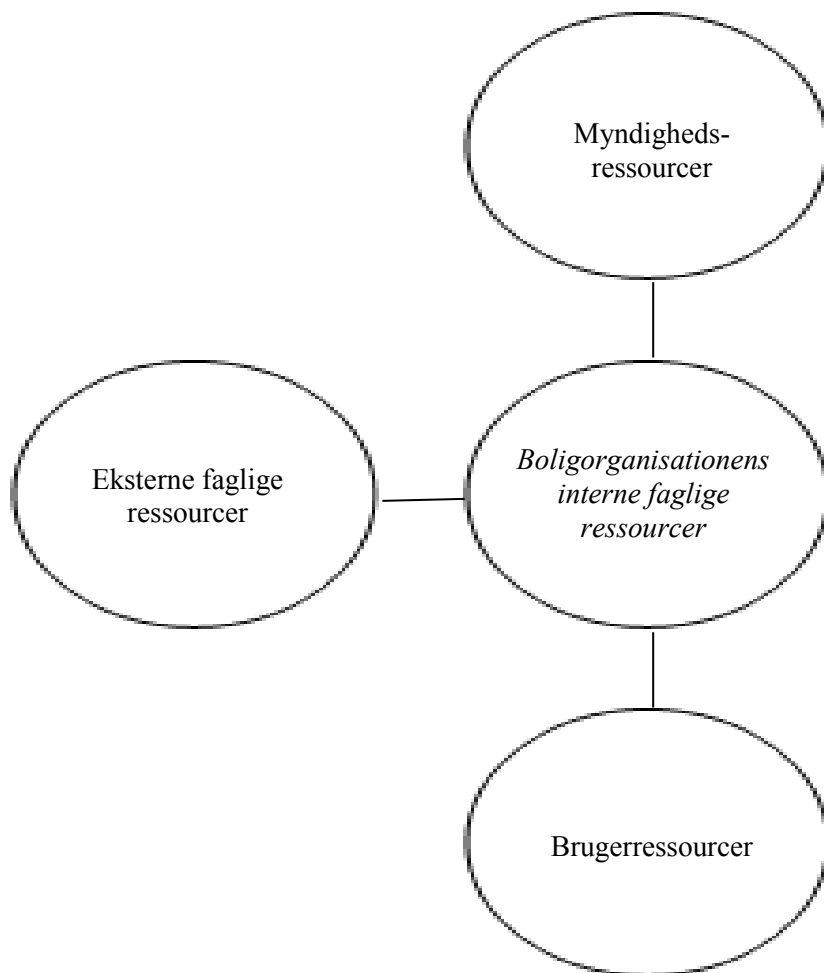
Faglige kompetencer

Det er boligorganisationens ansvar at sikre, at de faglige kompetencer, der er fornødne for en god opgaveløsning, er til stede, jf. også afsnit 5. 2.1.1. vedr. kapacitetsstyring. Der henvises desuden i den forbindelse til begrebet videnledelse/Knowledge Management.

Faglige kompetencer har særlig kritisk betydning i forhold til visse komplekse og strategiske opgaver. Det drejer sig bl.a. om bygherreopgaven, jf. nedenstående afsnit 5.6.1. Derudover må kompetenceaspektet generelt overvejes i forbindelse med boligorganisationens opgavevaretagelse.

Boligorganisationen kan for at sikre faglig kvalitet på kritiske områder systematisk udnytte en række ressourcer, jf. figur 5.3.

Figur 5.3. Organisatoriske/styringsmæssige ressourcer, som driver udvikling af faglig kvalitet:



Afhængigt af de konkrete opgaver må der tilføres de fornødne faglige ressourcer. Det må derfor fastlægges,

- om der skal opbygges en intern faglig kapacitet,
- om ekstern faglig ekspertise skal udnyttes,
- om myndighederne på det pågældende område tilfører faglig ekspertise, fx i forbindelse med nybyggeri, renovering og boligsociale helhedsplaner, og
- om kvalitet kan udvikles gennem brugerinddragelse.

Under hensyntagen til, hvor stærke *interne* faglige ressourcer, boligorganisationen har, må den fastlægge strategier for samspillet med *eksterne*, faglige parter og miljøer, herunder i form af outsourcing, ekspertbistand, deltagelse i netværk og foreninger, supervision m.v. Dertil kommer inddragelse af eksterne parter i boligorganisationens bestyrelse.

Boligorganisationen kan drage nytte af relevante myndighedskompetencer, fx med udgangspunkt i styringsdialogen samt støttesager.

Brugere (lejere, beboervalgte, boligsøgende) udgør en ressource i forhold til kvalitetsudvikling, selvom brugerne i sagens natur er ikke-professionelle. Brugere kan desuden som frivillige tilføre ressourcer til konkrete, lokale løsninger. (Omvendt kan det i bestemte situationer være relevant at øge lejernes viden, fx om energirigtig adfærd, psykisk syges adfærd i nærområdet, vedligeholdelse af bygningskvaliteter m.v.).

Monitorering

Etablering af indikatorer

Boligorganisationens monitorering kan ske gennem etablering af indikatorer. Sådanne indikatorer kan bruges i forbindelse med et årligt målsætnings- og opfølgningsprogram eller følges systematisk som led i ledelsesinformationssystemet. Det er fordelagtigt, hvis indikatorer etableres ”automatisk” i forbindelse med processer i boligorganisationens it-system.

Der er allerede etableret en række indikatorer i styringsrapporten til belysning af, hvordan lovens styringsmålsætninger efterleves. Der foreslås en udvidelse af indikatorer vedrørende produktivitet, jf. afsnit 5.5.

Mål og resultater

Opstilling af operationelle mål, kombineret med fx en årlig målopfølgning, er et centralt ledelsesredskab i boligorganisationen.

Mål- og resultatstyring kan være en kilde til prioritering og forbedring i boligorganisationen, men potentialet afhænger af, hvordan metoden bruges. Man kan med en vis ret hævde, at arbejde med mål og resultater ikke i sig selv sikrer en effektiv organisation.

Derfor bør blandt andet følgende spørgsmål overvejes i forbindelse med brug af metoden:

- Stilles der ambitiøse mål eller mål, som kan indfries rutinemæssigt?
- Hænger de operationelle mål rimeligt sammen med det overordnede formål med virksomheden, som det er udtrykt i fx lovens styringsmålsætninger?
- Omfatter målene både de brugte ressourcer/afholdte omkostninger og de ydelser og værdier, boligorganisationen skaber, således at de samlet kan forventes at fremme omkostningseffektiviteten?
- Er der et gunstigt forhold mellem de ændringer og forbedringer, der opnås, og de ressourcer, der bruges på den årlige procedure?

Hidtidige erfaringer med forvaltningsrevision peger på gode erfaringer med at koble mål- og resultatstyring og effektivisering af arbejdsgange.

Benchmarking

Overordnet benchmarking omfatter sammenligning af den enkelte boligorganisations og afdelings nøgletal med referenceværdier, herunder ved brug af ministeriets eksisterende offentlige database REGNSTAT.

Der er i styringsrapporten etableret et system for benchmarking på udvalgte parametre. I den forbindelse markeres ”kritiske” observationer med gule eller røde trafiklys. Det kan på sigt overvejes at justere de parametre, der benchmarkes på, på baggrund af en væsentlighedsvurdering. I afsnit 5.5 foreslås benchmarking-faciliteten udvidet yderligere.

Ved benchmarking suppleres sammenligningen af data med en efterfølgende forbedringsproces, hvor delprocesser i boligorganisationen reorganiseres på baggrund af inspiration fra de bedste – best practice. Se ovenstående om optimering samt Landsbyggefondens publikation: Kogebog til detaljeret benchmarking (2008).

Restrukturering

Restrukturering med henblik på øget effektivitet omfatter fx fusioner af boligorganisationer, administrativt samarbejde mellem boligorganisationer, sammenlægning af afdelinger, ændrede snitflader mellem boligorganisation og afdelin-

ger, samarbejde på tværs af afdelinger, outsourcing, brug af ekstern administrator samt omlægning af boligorganisationens interne struktur.

5.6.1. Særlige forhold vedrørende byggeri

De i boks 5.3 nævnte metoder er tillige relevante i forhold til bygherreopgaven. En række særlige forhold gør sig dog gældende på dette område.

Boligorganisationens tilrettelæggelse af byggeaktiviteter skal sikre, at hensyne til *omkostninger*, *teknisk kvalitet* og *god arkitektur* tilgodeses. Teknisk kvalitet omfatter her igen forhold som byggeskader og holdbarhed, energiforbrug, sundhed m.v. Efterlevelse af disse forskelligartede hensyn kan bedst ske ved samtidig brug af en række forskellige værktøjer m.v.

I forhold til de i boks 5.3 nævnte metoder kan følgende bemærkes med hensyn til boligorganisationen som bygherre:

- *Ad formalisering af arbejdsgange:* Den unikke karakter af byggeprojekter gør, at en række elementer ikke kan formaliseres som nedskrevne arbejdsgange. Der kan i stedet med fordel udarbejdes en efterfølgende projektevaluering med udgangspunkt i et fast evalueringssetup for at fremme og fastholde læring fra det enkelte projekt.
- *Ad særlige politikker:* Som bygherre træffer boligorganisationen en række valg af vidtrækkende betydning økonomisk, fysisk, miljømæssig, arkitektonisk etc. Det taler for, at boligorganisationer, der har byggeaktiviteter, fastsætter en byggepolitik. Eksempler på emner for en byggepolitik er organisation, bæredygtigt byggeri, særlige teknologiske løsninger, ide- og konceptudvikling, arkitektkonkurrencer m.v.
- *Ad faglighed:* Boligorganisationen må nøje overveje, hvordan bygherreopgaven tilrettelægges, så de fornødne kompetencer er til rådighed. Der må således etableres tilstrækkelig kompetence til håndtering af indkøber-/bygherreopgaven. Desuden skal der etableres en specifik ”byggeorganisation” og procesplan til det enkelte projekt, hvor der tages stilling til brug af bygherrerådgiver, leverandører, inddragelse af andre parter m.v. Herved skal det samlet sikres, at det færdige byggeri lever op til forudsatte standarder med hensyn til omkostninger, teknisk kvalitet og

arkitektonisk kvalitet.

- *Ad etablering af indikatorer:* Med byggeriets nøgletalssystem er der etableret et sæt af indikatorer, som gør det muligt at måle og sammenligne, hvordan konkrete aktører i gennemførte byggeprocesser er blevet vurderet i henhold til det etablerede vurderingssystem. Analyse af omkostninger/produktivitet i byggeriet kan desuden ske med udgangspunkt i styringsrapportens nøgletal vedrørende henholdsvis nybyggeri og støttede renoveringsprojekter.

5.6.2. Behov for ændringer af regulering

Forslaget om udarbejdelse af en vejledende værktøjskasse forudsætter ikke regelændringer.

Bilag 1. Et grundlag for egenkontrol: Sektorens nøgletal

1.1. Eksisterende nøgletal

Det er centralt for arbejdet med økonomistyring, effektivisering og forvaltningsrevision, at der er adgang til valide og sammenlignelige nøgletal. I forlængelse heraf kan der arbejdes med benchmarking, hvor de enkelte nøgletal sammenlignes over tid og med nøgletal for lignende afdelinger eller organisationer (internt eller eksternt).

Der er pt. etableret en række nøgletal for almene boligorganisationer, som er tilgængelige på styringsplatformen *almenstyringsdialog.dk*, og desuden optræder i den enkelte boligorganisations styringsrapport, jf. bilag 3 samt nedenstående afsnit 1.2. Nøgletallene er en del af grundlaget for styringsrapporten, men er desuden et udgangspunkt for boligorganisationens interne arbejde med egenkontrol og forvaltningsrevision.

For at styrke viften af nøgletal med henblik på at fremme boligorganisationernes effektivisering vurderes, at der er brug for at udbygge nøgletal i styringsrapporten yderligere. Til brug for det interne arbejde med egenkontrol og forvaltningsrevision er der derudover brug for yderligere nøgletal, som genereres efter behov afhængigt af boligorganisationens størrelse m.v. Der kan med fordel fastsættes vejledende retningslinjer for definition af sådanne supplerende nøgletal, så de fx kan bruges til sammenligning mellem boligorganisationer.

1.2. Sparsommelighed, produktivitet og effektivitet belyst gennem nøgletal

Som det fremgår at kapitel 3, skal arbejdet med forvaltningsrevision fremme *sparsommelighed*, *produktivitet* og *effektivitet*. De nævnte begreber er derfor grundlæggende for teknisk definition¹⁰ samt udvælgelse af nøgletal.

Sparsommelighed

Sparsommelighedsaspektet indeholder en vurdering af, om boligorganisationens dispositioner er i overensstemmelse med almindelige normer for, hvad der er rimeligt, hensigtsmæssigt og sparsommeligt. Det vurderes, om udgifter er rimelige i forhold til boligorganisationens egne målsætninger m.h.t. kvalitet, serviceniveau m.v., og om organisationen formår at anskaffe input til brug for produktion og administration af boliger til den lavest mulige pris under hensyn til kvalitet, kvantitet, tidspunkt, sted osv.

Ved vurdering af sparsommelighed kan fokus rettes mod de enkelte transaktioner eller en række af relaterede transaktioner med henblik på at vurdere, om disse er foregået hensigtsmæssigt. Det kan desuden vurderes, om organisationen fx har udarbejdet formaliserede arbejdsgangbeskrivelser og kontrolsystemer, der sikrer sparsommelighed i de enkelte dispositioner, herunder med hensyn til rabatmuligheder, indkøbsfællesskaber, repræsentationsudgifter, anbringelse af likvide midler m.v.

Det vurderes ikke, at der er behov for at danne centrale nøgletal til brug for belysning af sparsommelighedsaspektet.

Produktivitet

Ved undersøgelse af boligorganisationens produktivitet er nøgletal et grundlæggende redskab. Opgørelse af produktivitet kan ske med udgangspunkt i den samlede produktion (samlet produktivitet) eller de enkelte produktionsprocesser/underaktiviteter (partiell produktivitet).

¹⁰ Jf. Rolf Elm-Larsen (2007): Forvaltningsrevision. Begreb, teori og proces. Forlaget Samfundslitteratur.

Produktiviteten defineres som forholdet mellem antal producerede enheder og den mængde ressourcer, der er anvendt til at producere dem. Som udtryk for produktivitet kan følgende brøk opstilles:

$$\text{Pr oduktivit\ae t} = \frac{\text{Output}}{\text{Input}} = \frac{\text{Antal producerede enheder}}{\text{Forbrug af ressourcer}}$$

Produktionen kan fx måles som antal udlejede boliger eller antal behandlede sager. *Forbruget af ressourcer* kan måles som fx produktionsomkostninger, udgifter i alt, lønsum eller årsværk.

Alternativt kan brøken ”vendes om”, hvorved der fås et mål for enhedsomkostningerne:

$$\text{Enhedsomkostning} = \frac{\text{Input}}{\text{Output}} = \frac{\text{Forbrug af ressourcer}}{\text{Antal producerede enheder}}$$

Udover at analysere nøgletal for produktivitet, kan der anvendes mere avancerede produktivitetsanalyseværktøjer såsom Data Envelopment Analysis (DEA) og regressionsanalyser. Disse værktøjer er metodemæssigt mere krævende og vil derfor have størst relevans for organisationer af en vis størrelse eller for revisor/ministeriet, som undersøger et større antal organisationer på én gang.

I *den eksisterende styringsrapport* indgår centrale oplysninger om produktivitet. På driftsområdet indgår således nøgletal for boligorganisationens administrationsbidrag (administrationsbidrag/lejemålsenheder). På byggeområdet indgår nøgletal for byggesagshonorar ved nybyggeri, mens nøgletal for byggesagshonorar vedr. støttede renoveringssager er under oprettelse (byggesagshonorar/anskaffelsessum). Der indgår imidlertid ikke produktivitetsnøgletal for driften i den enkelte afdeling, som er den dominerende variable udgift på afdelingsbudgettet, og dermed af væsentlig betydning for huslejen. Der indgår desuden ikke partielle produktivitetsmål for enkelte produktionsprocesser/underaktiviteter.

Effektivitet

Ved undersøgelse af boligorganisationens effektivitet (omkostningseffektivitet) vurderes det, i hvilken grad organisationen opfylder sin målsætning/formål sat i

forhold til ressourceforbruget. Undersøgelse af effektivitetsaspektet kan teoretisk beskrives som:

$$\text{Effektivitet} = \frac{\text{Relativ målopfyldeelse}}{\text{Forbrug af ressourcer}}$$

Den overordnede målsætning for den almene boligsektor er formuleret i en række generelle vendinger og kan være svære at kvantificere. Det samme kan de lokale målsætninger være for den enkelte organisation. Vurdering af målopfyldelsen må derfor baseres på forskellige mere eller mindre indirekte mål eller indikatorer, der viser noget om, hvorvidt målsætninger for boligorganisationens virksomhed er nået.

Såfremt der kan defineres et mål for den relative målopfyldeelse – eller målopfyldelsesgraden – (måleffektivitet) kan denne sættes i forhold til de omkostninger, der er medgået til at opnå denne målopfyldeelse.

Forbruget af ressourcer vil typisk være nemmere at kvantificere. Kan det påvises, at organisationen øger sparsommeligheden (og derved minimerer forbruget af ressourcer for en given produktion og kvalitet) vil det være et udtryk for, at organisationen – alt andet lige – styrker sin omkostningseffektivitet.

Det vil således som hovedregel kun indirekte være muligt at afgøre, i hvilken grad organisationens aktiviteter fremmer sektorens overordnede mål, og derved måle organisationens effektivitet. Organisationen bør være i besiddelse af oplysninger eller egentlige statistiske data, der kan belyse organisationens effektivitet. Er dette ikke tilfælde, vil revisor kunne opfordre organisationen til at anskaffe de relevante oplysninger og foretage effektivitetsanalyser.

I *den eksisterende styringsrapport* er der inddraget en række oplysninger, som kan belyse resultater og effekter af boligorganisationens virksomhed. Fx indgår en opgørelse over antal sager ved beboerklagenævnet, antal ledige boliger, spørgsmål vedr. brug af beboertilfredshedsundersøgelser, vurderinger af den sociale og fysiske tilstand i afdelingerne m.v., jf. bilag 3.

1.3. Forslag til obligatoriske nøgletal

Samlet er det vurderingen, jf. også kapitel 5, at der er behov for en styrkelse af arbejdet med produktivitsnøgletal med henblik på at styrke grundlaget for boligorganisationens og revisors arbejde med produktivitsforbedring.

I det følgende fremlægges forslag til obligatoriske nøgletal, som fremover dannes centralt og fremgår af styringsrapporten.

Udover disse nøgletal forudsættes det, at boligorganisationen foretager en generel analyse af driftsregnskabet enkelte konti med henblik på at sammenligne med fx regionale gennemsnitstal, fx via <http://boligstat.dk> og/eller <http://regnskab.lbf.dk>.

1.3.1. Forslag om samlet ”driftsnøgletal” pr. afdeling

De nuværende nøgletal i styringsrapporten omfatter som nævnt et nøgletal vedrørende administrationsbidrag. Udgiften til administrationsbidrag udgør dog kun en begrænset andel af den samlede husleje (7 pct. i 2011). En stor del af de udgifter, som kan påvirkes af lejerne, afholdes lokalt som driftsudgifter i den enkelte boligafdeling, herunder rengøring, vedligeholdelse m.v. En effektivisering af driften vil i høj grad vise sig som besparelser på disse konti.

Det foreslås, at der etableres et samlet nøgletal, som indeholder alle relevante driftsudgifter på afdelingsregnskabet, som lejerne direkte har indflydelse på, dvs. udgifter til administration, drift, vedligeholdelse og forbedringer. Udgifterne udgjorde samlet 59 pct. af de samlede afdelingsudgifter i 2011. Nøgletallet foreslås optaget i styringsrapporten som et produktivitsnøgletal med benchmarking, der er omfattet af revisors kontrol, jf. kapitel 5.

Nøgletal: Administration, drift, vedligehold og forbedring pr. bolig/m²

Definition: Sum af konto 110, 111, 112.1, 114, 115, 124.8, 118, 119, 125, 126, 127, 128 divideret med antal driftede m²

1.3.2. Forslag om nøgletal vedrørende husleje pr. afdeling

Der er i dag ikke information om huslejen i selve styringsrapporten, men der oplyses herom i stamdatabladet som en del af regnskabet.

For at styrke overblikket over huslejeniveauer i en boligorganisations afdelinger foreslås det, at sammenlignelig information om husleje fremgår af selve styringsrapporten. Muligheden for at danne disse data vurderes at være forbedret som følge af etableringen af et centralt huslejeregister i Landsbyggefonden.

Huslejen er central for boligorganisationens styring, men nøgletallet er et ”tillempet” produktivitsnøgletal, idet den offentlige støtte ”nedbringer” lejen.

Nøgletal: Husleje pr. bolig/m² (boligkvadratmeter)

Definition: Sum af konto 201.1, 201.2 og 201.3 divideret med antal boliger/m² (boligkvadratmeter)

1.3.3. Forslag om ”vejledende” nøgletal

Afhængigt af den enkelte boligorganisations størrelse, aktivitet m.v. vil der være behov for yderligere nøgletal til brug for boligorganisationens økonomistyring. Det foreslås, at der på vejledningsplan oplyses herom. Det vil være relevant at betragte nøgletallets historiske udvikling i den enkelte boligorganisation på baggrund af en indeksering, så der korrigeres for fx pris eller lønstigninger.

Bilag 2. Vejledende oversigt over væsentlige virksomhedsområder

1) Økonomi og drift

- Ind- og fraflytning
- Beboerservice
- Restancer
- Kapitalforvaltning
- IT-systemer
- Økonomistyring og ledelsesrapportering, budget- og regnskabsudarbejdelse
- Ekstern kommunikation

2) Ledelse og beboerdemokrati

- Administrationens servicering af besluttende organer
- Administrationens kommunikation til beboere og beboerrepræsentanter
- God ledelsesskik i besluttende organer

3) Udlejning

- Administration af udlejning, herunder tomgang/lejeledighed

- Udsættelser

4) Boligafdelinger

- Boligsocialt arbejde
- Vedligeholdelse
- Renholdelse
- Rengøring

5) Nybyggeri og renovering

- Byggeteknik, herunder energi, miljø, sundhed, skader og mangler
- Arkitektur
- Omkostninger, herunder totaløkonomi, udbud m.v.

Bilag 3. Nøgletal og informationer (afkrydning) i nuværende styringsrapport

Afdelinger og boligorganisationer med egne afdelinger

Åbne spørgsmål fremgår ikke af oversigten.

1) Nøgletal, økonomiske

- Byggesagshonorar, nybyggeri, org.
- Byggesagshonorar, renovering, org.
- Administrationsbidrag, org.
- Dispositionsfond, org.
- Arbejdskapital, org.
- Henlæggelser til vedligeholdelse, afd.
- Underskud, afd.
- Systematisk overskud, afd.

2) Nøgletal, øvrige

- Antal klagesager ved beboerklagenævnet med/uden medhold, org.
- Lejeledighed, org./afd.
- Ventetid, afd.
- Fraflytningsfrekvens, afd.
- Arbejdsmarkedstilknytning, afd.

3) Information (afkrydsning)

Boligorganisation:

- Har bestyrelsen det forløbne år drøftet god ledelsesskik?
- Har bestyrelsen gennemført evalueringer af bestyrelsesarbejdet det forløbne år?
- Har bestyrelsen det forløbne år haft generelle drøftelser om beboerdemokratiet?

Afdeling:

- Er der en afdelingsbestyrelse?
- Hvordan fungerer beboerdemokratiet?
- Er der gennemført undersøgelser af beboerdemokratiet?
- Fordeling af boliger efter udlejningsprincip
- Er der foretaget analyser af boligområdets sociale liv og resourcer?
- Er boligområdet socialt velfungerende?
- Er boligområdet tidssvarende (størrelse, toilet/bad, køkken, fællesfaciliteter, udearealer)?

Administrationsorganisationer

Åbne spørgsmål fremgår ikke af oversigten.

1) Nøgletal, økonomiske

- Byggesagshonorar, nybyggeri
- Byggesagshonorar, renovering
- Administrationsbidrag
- Arbejdskapital

2) Nøgletal, øvrige

- Antal klagesager ved beboerklagenævnet med/uden medhold

3) Information (afkrydsning)

- Har administrationsorganisationen igangsat særlige udviklingsredskaber eller projekter, særlige koncepter med hensyn til drift/nybyggeri, særlige politikker osv.?
- Har bestyrelsen det forløbne år drøftet god ledelsesskik??
- Har bestyrelsen det forløbne år gennemført evalueringer af bestyrelsesarbejdet?

