



DET KONGELIGE
KOMMUNAL- OG REGIONALDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 70

(2002–2003)

Om lov om endringer i lov 25. september
1992 nr. 107 om kommuner og fylkes-
kommuner m.m. (kommunal revisjon)

Innhold

1	Bakgrunnen for departementets forslag	5				
1.1	Innledning	5		2.3.6.1	Danmark	22
1.2	Hovedinnholdet i høringsnotatet	5		2.3.6.2	Sverige	22
1.3	Høringen	7		2.3.6.3	Finland	22
1.4	Sammendrag av proposisjonen	8		3	Om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon	23
1.5	Generelt om kontroll og tilsyn i kommunene	12		3.1	Innledning	23
1.5.1	Innledning	12		3.2	Departementets prinsipielle vurdering av konkurranseutsetting av kommunal revisjon	23
1.5.2	Om begrepene kontroll og tilsyn	12		3.2.1	Generelt	24
1.5.3	Generelt om kontroll og tilsyn av kommuner og fylkeskommuner	13		3.2.2	Nærmere om mulige alternativer eller supplement til konkurranseutsetting	25
1.5.4	Kommunal egenkontroll	14		3.2.3	Kompetanse og uavhengighet	28
2	Gjeldende rett	16		3.2.4	Nærmere om revisjonens oppgaver – kravene til tilsynets innhold	29
2.1	Ordningen med obligatorisk kontrollutvalg og egen revisjon (eller distriktsrevisjon)	16		3.3	Departementets endelige vurdering og samlede konklusjon med hensyn til spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting	33
2.2	Kontrollutvalg	16		3.3.1	Hvilke valgmuligheter får kommunene ved at det åpnes for konkurranseutsetting av revisjonen ..	39
2.2.1	Plikt til å opprette kontrollutvalg	16		3.3.1.1	Hel eller delvis konkurranseutsetting – ansvarlig revisor	39
2.2.2	Valgbarhetsregler	16		3.3.1.2	Hvilke muligheter har kommunen til å beholde en egen revisjon – herunder delta i interkommunalt samarbeid om revisjon?	42
2.2.3	Kontrollutvalgets oppgaver	17		3.4	Særlig om spørsmål knyttet til eventuell oppløsning av dagens interkommunale revisjonsenheter (distriktsrevisjoner)	42
2.2.4	Hvilken virksomhet som er omfattet av kontrollutvalgets tilsyn	17		3.5	Hovedtrekk ved en statlig ordning for kontroll og revisjon av skatteoppkreverfunksjonen	45
2.2.5	Bestemmelser om kontrollutvalgets saksbehandling	18		3.5.1	Innledning	45
2.2.6	Bestemmelser om innsynsrett og om taushetsplikt	18		3.5.2	Hva slags oppgaver skal overtas av staten	45
2.2.6.1	Innsynsrett	18		3.5.3	Skisse av hovedtrekk ved en statlig ordning	46
2.2.6.2	Taushetsplikt	18		3.5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	47
2.3	Kommunerevisjonen	18		4	Behovet for endringer i reglene for kommunenes egenkontroll	48
2.3.1	Kommunens plikt til å etablere en egen kommunerevisjon	18		4.1	Innledning	48
2.3.2	Særlig om distriktsrevisjoner	19		4.2	Kommunestyrets ansvar for kontroll og tilsyn	49
2.3.3	Kommunerevisjonens oppgaver	19				
2.3.3.1	Revisjon av kommuneregnskapet	19				
2.3.3.2	Revisjon av internkontrollen	20				
2.3.3.3	Forvaltningsrevisjon	20				
2.3.3.4	Funksjonen som sekretariat for kontrollutvalget	21				
2.3.3.5	Revisjon av skatteregnskapet (skatteoppkreverfunksjonen)	21				
2.3.3.6	Revisjon av overformynderiregnskapet	21				
2.3.3.7	Andre oppgaver	21				
2.3.4	Krav til revisors uavhengighet	21				
2.3.5	Offentligheten av revisors dokumenter og bestemmelser om taushetsplikt	22				
2.3.6	Situasjonen i enkelte andre land	22				

4.3	Særlig om administrasjonssjefens ansvar for kontroll og tilsyn	50	6.4	Bestemmelser om uavhengighet i øvrige nordiske land	79
4.4	Kontrollutvalget	50	6.5	Vurderinger og forslag i høringsnotatet	79
4.4.1	Kontrollutvalget som obligatorisk organ, forholdet til kommunestyret/fylkesting mv.	50	6.6	Høringsinstansene	81
4.4.2	Særlig om bestillerfunksjonen og spørsmålet om eget sekretariat for kontrollutvalget	54	6.7	Departementets vurderinger og endelige forslag	82
4.4.3	Særlig om behandling av budsjett for kontrollutvalget og revisjonen	57	6.7.1	Uavhengighetsregler som er tilpasset en situasjon hvor revisjonen foretas av revisor ansatt i kommunen eller annen revisor	82
4.5	Forvaltningsrevisjon	58	6.7.2	Behov for spesielle regler om uavhengighet ved revisjon av kommuner?	84
4.6	Regnskapsrevisjon	59			
4.7	Revisjon av internkontrollen	61	7	Bestemmelser om innsynsrett og taushetsplikt	88
4.8	Andre oppgaver for revisor	61	7.1	Innledning	88
4.9	Kompetansekrav for kommunerevisor	62	7.2	Innsynsrett for kontrollutvalg og revisor	88
4.10	Egen autorisasjonsordning?	64	7.3	Revisors taushetsplikt	90
4.11	Spørsmålet om tilsyn med kommunal revisjon	65	7.4	Allmennhetens innsyn	91
4.12	Revisors valgbarhet til kommunestyre og fylkesting og andre kommunale og fylkeskommunale organer	66	8	Om revisjons- og kontrollordningen i Longyearbyen lokalstyre	95
5	Kontroll og tilsyn med fristilte organisasjonsmodeller	68	8.1	Vurderinger og forslag i høringsnotatet	95
5.1	Innledning	68	8.2	Høringsinstansene	95
5.2	Utvikling i retning av en mer kompleks organisering?	68	8.3	Departementets vurderinger og endelige forslag	96
5.3	Behov og mulighet for kontroll og tilsyn med kommunalt eide selskaper	69	9	Noen generelle problemstillinger ved konkurranseutsetting	97
5.3.1	Allment	69	9.1	Innledning	97
5.3.2	Spørsmålet om forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper	70	9.2	Konkurranseeksponering av kommunale tjenester	97
5.3.3	Kontrollorganenes innsyn i kommunale selskaper	71	9.3	Sentrale lover og regler	97
6	Revisors uavhengighet og objektivitet	75	9.3.1	Konkurranseregler	97
6.1	Uavhengighet – et grunnleggende krav ved all revisjon	75	9.3.2	Regler om offentlige anskaffelser	98
6.2	Nærmere om uavhengighetskravene i kommuneloven og revisorloven	75	9.3.3	Regler om offentlig støtte	99
6.2.1	Noen ulikheter mellom revisjon av kommuner og revisjon av regnskapspliktige	75	9.3.4	Konsekvenser for de ansatte – regler om virksomhetsoverdragelse	100
6.2.2	Uavhengighetskrav for kommunerevisor – gjeldende rett	75	9.3.5	Revisjonstjenester og merverdiavgift	100
6.2.3	Uavhengighetskrav ved revisjon av regnskapspliktige – revisorlovens regler	76	10	Økonomiske og administrative konsekvenser	102
6.3	Særlig om objektivitets- og uavhengighetskrav for Riksrevisjonen	78	11	Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget	104
				Forslag til lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)	111



DET KONGELIGE
KOMMUNAL- OG REGIONALDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 70

(2002–2003)

Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)

Tilråding fra Kommunal- og regionaldepartementet av 11. april 2003, godkjent i statsråd samme dag. (Regjeringen Bondevik II)

1 Bakgrunnen for departementets lovforslag

1.1 Innledning

Etter kommuneloven skal revisjon av kommuner skje ved egne kommunerevisorer, enten ansatt i den enkelte kommune, eller i et interkommunalt samarbeid i form av en såkalt distriktsrevisjon. Det er begrenset i hvilken grad kommuner kan overlate til private revisjonsfirma å utføre de oppgavene loven pålegger kommunerevisjonen. I St. prp. nr. 64 (2001–2002) (kommuneproposisjonen) varslet departementet at det ville komme tilbake med et lovforslag om kontroll og tilsynssystemet i kommunene og fylkeskommunene basert på at det åpnes for konkurranseutsetting av den kommunale og fylkeskommunale revisjonen.

Kjerneinnholdet i lovforslaget dreier seg om å legge til rette for konkurranseutsetting av kommunal revisjon (se kapittel 3). Det fremmes også forslag om enkelte andre lovendringer som ikke har noen nødvendig sammenheng med at det åpnes for konkurranseutsetting, se særlig kapittel 5 om kontroll og tilsyn med selskaper og andre fristilte organisasjonsmodeller. Siktemålet med disse endringene er å styrke den kommunale egenkontrollen.

Departementets vurderinger av behovet for endringer (kapittel 4) er knyttet til de sentrale lov-

bestemmelsene om kommunal egenkontroll og revisjon. Som etter gjeldende kommunelov vil det være nødvendig å gi nærmere forskrifter både om kontrollutvalgets virksomhet og om revisjon av kommuner. I lovforslaget er det tatt inn hjemler for å gi slike forskrifter.

Det er ikke foretatt gjennomgripende endringer i det system for kommunal egenkontroll som ble innført i kommuneloven av 1992. Bortsett fra at det foreslås å åpne for at kommunene kan beslutte å konkurranseutsette revisjonstjenestene, ligger hovedtrekkene i regelverket fast.

Der annet ikke fremgår uttrykkelig, vil i det følgende begrepet «kommune» bli brukt som fellesbetegnelse på kommuner og fylkeskommuner, og uttrykket kommune-/kommunal revisjon som en samlebetegnelse på både kommunerevisjoner, fylkesrevisjoner og distriktsrevisjoner.

1.2 Hovedinnholdet i høringsnotatet

I *kapittel 1* foretas en begrepsdiskusjon av begrepene «kontroll» og «tilsyn». Noen prinsipielle forhold om kontroll og tilsyn i og med kommuner drøftes. Kapitlet er delt i en omtale av kommunal egenkontroll og en omtale av statlig kontroll med kommu-

ner. Deretter drøftes kort forholdet mellom kommunal egenkontroll og statlig kontroll. Dette kapitlet leder ikke opp til noe lovforslag.

I *kapittel 2* drøftes prinsippet om å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen. Kapitlet er i stor grad en gjengivelse av de vurderinger som ble gjort i kommuneproposisjonen våren 2002, nærmere knyttet opp til lovforslaget. Hovedvekten er lagt på en prinsipiell vurdering og vektlegging av at spørsmålet om konkurranseutsetting må være opp til kommunene selv å avgjøre. Dette kapitlet danner således bakgrunnen for kjernen i lovforslaget. Det er her også redegjort for de valgmuligheter kommunene får med hensyn til ulike måter å sørge for revisjon av kommunen. Spørsmålet om oppløsning av dagens distriktsrevisjoner er også drøftet her.

Når det gjelder revisjon og kontroll på skatteinnfordringsområdet, er det ikke foreslått å åpne for å konkurranseutsette dette området. Bestemmelsene om kontroll og revisjon på dette området hører under Finansdepartementet og Skattedirektoratet, og kontroll og revisjonsansvaret er her delt mellom Riksrevisjonen og dagens kommunerevisjonsenheter. For å kunne åpne for å konkurranseutsette dette området ville det vært nødvendig å etablere spesialregler om uavhengighet/objektivitet/konfidensialitet. Disse reglene ville måtte være så strenge at de i praksis ville utelukke private revisorer/firma fra å revidere dette området. Det er departementets vurdering at det bør sperres for det – når dette likevel er realiteten.

Kapittel 3 inneholder beskrivelsen av gjeldende rett om kommunal egenkontroll, kommunestyrets tilsynsansvar, kontrollutvalget, revisjon m.m.

I *kapittel 4* drøftes behovet for endringer i kommunelovens bestemmelser om egenkontroll, herunder revisjon. Kommunestyrets og kontrollutvalgets tilsynsansvar drøftes. Kontrollutvalget foreslås videreført som obligatorisk organ, og dets funksjon fremheves og styrkes. Det foreslås blant annet at kontrollutvalget skal sikres tilfredstillende sekretærbistand. Denne funksjonen vil være viktig i forbindelse med utøvelse av «bestillerfunksjonen» vedrørende revisjonsoppdrag. Videre drøftes administrasjonssjefens ansvar for å utøve tilsyn og kontroll. Det foreslås å fremheve dette ansvaret gjennom en egen lovbestemmelse.

Videre drøftes innholdet av forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon og revisjon av internkontrollen kort. Det legges opp til å definere nærmere innholdet i de ulike revisjonstjenestene i forskrifter. Dette vil etter departementets mening være hensiktsmessig for å unngå at konkurranse om kommunal revisjon skal dreie seg om en konkurranse om pris på bekostning av kvalitet og omfang. Lov-

forslaget inneholder derfor hjemler til å gi forskrifter både om kontrollutvalgets virksomhet og om revisjon. Innholdet i både forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon vil ta utgangspunkt i Riksrevisjonens standarder. For den delen av kontroll og tilsyn som går utover de rene revisjonsoppgaver vil det bli overlatt til kommunen selv å definere innhold og omfang.

Når det gjelder spørsmålet om eventuelle kompetansekrav til den som skal ta revisjonsoppdrag for en kommune, foreslås det å komme tilbake til dette i forskrifter.

Spørsmålet om egen autorisasjonsordning for kommunal revisjon drøftes. Det foreslås ikke å etablere en slik ordning nå, men gis uttrykk for at det kan være aktuelt å komme tilbake til dette senere om det skulle vise seg å være behov for det.

Spørsmålet om tilsynsordninger for kommunal revisjon drøftes kort, men det foreslås ikke å etablere egne statlige tilsynsordninger her foreløpig.

I *kapittel 5* drøftes kontroll og tilsyn med fristilte organisasjonsmodeller – selskaper og liknende. Det foreslås ikke å lovfeste at forvaltningsrevisjon skal være obligatorisk i kommunalt eide selskaper, men at dette skal være opp til eieren selv (kommunen) å vurdere. Det foreslås imidlertid å legge til rette for kontroll og innsyn i kommunens selskaper for kommunens egne kontrollorganer – kontrollutvalget og den revisor som reviderer kommunen. Lovforslaget er en parallell til Riksrevisjonens adgang til å føre kontroll med statens selskaper.

Kapittel 6 tar opp spørsmål om revisors uavhengighet/objektivitet. Av drøftelsen i dette kapitlet fremgår at verken forvaltningslovens regler om inhabilitet eller revisorlovens regler om uavhengighet for privat revisor passer helt i forhold til en situasjon der det skal være mulig for kommuner å velge å ha egne ansatte revisorer, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon eller konkurranseutsette revisjonen. Det foreslås å ta inn en bestemmelse om uavhengighet i kommuneloven som svarer til bestemmelsen om uavhengighet i forslag til ny lov om Riksrevisjonen. Denne bestemmelsen vil gjelde alle som tar revisjonsoppdrag for en kommune, enten det er en ansatt revisor i den enkelte kommune, i en interkommunal sammenslutning eller en «privat» revisor/firma. Det er lagt vekt på at samme bestemmelse om uavhengighet bør gjelde for alle som tar revisjons- og kontrolloppdrag for en kommune – blant annet av hensyn til like konkurransevilkår.

I *kapittel 7* drøftes revisors rett til innsyn overfor kommunen, taushetsplikt for revisor og allmennhetens rett til dokumentinnsyn i forbindelse med kontroll og revisjon i kommunen. Kort opp-

summert foreslås det å gi den som reviderer en kommune rett til innsyn i alt som er nødvendig for å utføre arbeidet, og følgelig også en helt generell taushetsplikt om alt det revisor måtte få kjennskap til. Taushetsplikten er naturligvis ikke til hinder for at revisor kan kommunisere med kommunens kontrollutvalg og andre instanser i den grad det er nødvendig for å utføre oppdraget. Den taushetsplikten verner kan også samtykke til at den ikke skal gjelde.

Når det gjelder allmennhetens innsyn vil offentlighetsloven gjelde på vanlig måte. Det foreslås ikke spesialregler om offentlig innsyn i forbindelse med kontroll og revisjon i kommuner. Det pekes på at departementet vil kunne vurdere dette nærmere etter at offentlighetslovutvalget har vurdert offentlighetslovens regler om innsyn i forhold til kommunale selskaper og andre private rettssubjekter.

I *kapittel 8* drøftes kort forholdet til bestemmelser om revisjon og kontroll i Longyearbyen lokalstyre. Kommuneloven gjelder ikke for Svalbard. Svalbardloven har imidlertid enkelte regler som er parallelle med kommunelovens.

I *kapittel 9* gis en nærmere beskrivelse av en del generelle regler som er sentrale i forbindelse med konkurranseutsetting. Kapitlet er i hovedsak tenkt som en generell oversikt og orientering, og det foreslås ingen lovendringer her.

Videre er det redegjort kort for enkelte arbeidsrettslige spørsmål, derunder reglene om virksomhetsoverdragelse og de ansattes rettigheter i den forbindelse.

I *kapittel 10* er det redegjort for hvilken betydning dagens regler om merverdiavgift har for revisjon av kommuner. Her foreslås det ingen endringer, men vises til arbeidet med oppfølging av NOU 2003:3 *Merverdiavgiften og kommunene*.

Kapittel 11 omhandler økonomiske og administrative konsekvenser.

I *Kapittel 12* er det tatt inn merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget.

1.3 Høringen

Høringsnotatet fra Kommunal- og regionaldepartementet ble sendt på ekstern høring 13. desember 2002, med frist for å avgi uttalelse 14. februar 2003.

Notatet ble sendt på høring til følgende instanser:

Departementene
Fylkesmenn
Kommuner
Fylkeskommuner

Kommunerevisjoner
Fylkesrevisjoner
Distriktsrevisjoner
Riksrevisjonen
Kommunenes Sentralforbund
Norges Kommunerevisorforbund
Norsk Kommuneforbund
Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring
Norges autoriserte regnskapsføreres forening
Norges Statsautoriserte revisorerers forening
Den norske revisorforening
Kredittilsynet
Konkurransetilsynet
Skattedirektoratet
Norsk Rådmannsforum
Landsorganisasjonen i Norge
Næringslivets hovedorganisasjon
Norsk arbeidsgiverforening for virksomheter med offentlig tilknytning
Akademikerne
Kommunalansattes fellesorganisasjon
Yrkesorganisasjonenes sentralforbund
Norsk journalistlag
Norsk presseforbund
Norsk redaktørforening
Finansnæringsens hovedorganisasjon
Statskonsult
Sivilombudsmannen
Forbrukerrådet
Forbrukerombudet
Statens nærings- og distriktsutviklingsfond
Kommunal landspensjonskasse
Statistisk sentralbyrå
Norges bank
Kommunalbanken
Den norske bankforening
Sparebankforeningen
Norges handelshøyskole
Universitetene
Handelshøyskolen BI
Norsk institutt for by- og regionforskning
Norges forskningsråd
Den norske advokatforening

Det har kommet inn totalt ca. 190 høringsuttalelser innen fristen. De fordeler seg slik:

Kommuner	78
Fylkeskommuner	10
Departementer og andre statlige instanser ...	31
Organisasjoner	19
Kommunale og fylkeskommunale revisjonsenheter	70

Mange gir eksplisitt støtte til forslaget om å åpne for konkurranseutsetting. En god del «tar det til etterretning» og fokuserer uttalelsen på enkeltheter i lovforslaget. De interkommunale revisjonsenheter er gjennomgående mer negative til forslaget enn andre høringsinstanser. En del revisjonsenheter er svært kritiske, og mener at spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting burde vært gjenstand for en bred utredning i form av en NOU. En del kommuner har sluttet seg til dette.

For de høringsinstansene som er negative til konkurranseutsetting er det ofte vanskelig å avgjøre om de mener at en mulighet for å konkurranseutsette revisjonen har så negative sider at det ikke bør åpnes for at kommunene selv kan avgjøre dette – eller om de bare mener at det knytter seg betenkeligheter til det å benytte seg av en slik adgang. Dette gjør at det er vanskelig å avgjøre hvor mange høringsinstanser som egentlig går mot å åpne *adgang* til konkurranseutsetting.

Høringsuttalelsene knytter seg i hovedsak til følgende forhold:

Det er gjennomgående stor *støtte* til forslagene om

- å fremheve kommunestyrets tilsynsansvar gjennom en egen lovbestemmelse
- å styrke kontrollutvalget
- lovkrav om at minst ett kontrollutvalgsmedlem skal være representant i kommunestyret – mange mener det bør være lederen i utvalget
- tydeliggjøring av administrasjonssjefens ansvar for intern kontroll i administrasjonen
- forslaget om å innføre en egen bestemmelse om selskapskontroll

Der høringsuttalelsene gjennomgående *går i mot* departementets forslag gjelder følgende:

- Revisjonen må fortsatt kunne være sekretær for kontrollutvalget
- Det må stilles kvalifikasjonskrav til revisor (i høringsnotatet foreslått regulert i forskrift)
- Det må innføres en offentlig kvalitetskontroll for kommunal revisjon (i høringsnotatet gis det uttrykk for at departementet vil avvente utviklingen og eventuelt komme tilbake til dette senere)

Høringsuttalelsene er mer *blandet* når det gjelder:

- Adgangen til å konkurranseutsette helt eller delvis – flere mener at adgang til å konkurranseutsette delvis vil være uheldig i forhold til helheten i revisjonsarbeidet
- Flere mener også at adgangen til å konkurranseutsette delvis blir problematisk i forhold til spørsmålet om «ansvarlig revisor»

- En del mener at det er problematisk å ta utgangspunkt i Riksrevisjonens revisjonsstandarder. Andre mener dette særlig kan være fornuftig for forvaltningsrevisjon
- Spørsmålet om å kunne velge kontrollutvalget på nytt i valgperioden – her er høringsuttalelsene nokså delt
- En del gir uttrykk for at bestillerfunksjonen til kontrollutvalget blir en betydelig utfordring
- Flere tar til orde for etablering av en sertifiserings-/autorisasjonsordning for «kommunerevisorer»
- En del mener at adgang til selskapskontroll for kontrollutvalg og kommunens egen revisor også bør gjelde selskaper der en eller flere kommuner har majoritetsposter – ikke bare der en eller flere kommuner har alle eierandeler
- Enkelte mener det er problematisk at flere kontrollutvalg og revisorer i den enkelte kommune skal kunne utøve tilsyn overfor ett selskap
- En god del gir uttrykk for at forslaget om lovbestemmelse om uavhengighet «ikke er tilfredsstillende løst» (særlig kommunale revisjonsenheter), men ikke mange uttalelser er særlig konkrete på dette
- Flere mener at det vil innebære mindre offentlighet og innsyn for allmennheten når private firma (som ikke er omfattet av offentlighetsloven) kan ta revisjonsoppdrag for kommuner
- En del gir uttrykk for at kontrollutvalget må ha innsyn i arbeidspapirene til private revisjonsfirma
- En del ønsker fortsatt å kunne bruke kommuneloven § 27 som organisasjonsform for interkommunal revisjon
- Noen mener at forslaget om å åpne for konkurranseutsetting vil utradere kommunal revisjon i distriktene og etablere et «privat monopol»
- En del gir uttrykk for at forvaltningsrevisjon vil bli en salderingspost i en situasjon med konkurranseutsetting og svak kommuneøkonomi – og at det bør gjøres noen grep for å styrke forvaltningsrevisjon

1.4 Sammendrag av proposisjonen

Kapittel 1 Bakgrunnen for departementets lovforslag

I kapittel 1 blir det foretatt en kortfattet begrepsdiskusjon av begrepene «kontroll» og «tilsyn». Noen prinsipielle forhold om kontroll og tilsyn i og med kommuner drøftes. Dette kapitlet leder ikke opp til noe lovforslag.

Kapittel 2 Gjeldende rett

Proposisjonen inneholder et generelt kapittel om gjeldende rett. Dette inneholder beskrivelsen av gjeldende rett om kommunal egenkontroll, kommunestyrets tilsynsansvar, kontrollutvalget, revisjon m.m.

Kapittel 3 Om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon

I kapittel 3 drøftes prinsippet om å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen. Kapitlet er i stor grad en gjengivelse av de vurderinger som ble gjort i kommuneproposisjonen våren 2002 – og høringsnotatet – nærmere knyttet opp til lovforslaget. Hovedvekten er lagt på en prinsipiell vurdering og vektlegging av at spørsmålet om konkurranseutsetting må være opp til kommunene selv å avgjøre. Dette kapitlet danner således bakgrunnen for kjernen i lovforslaget. Det er her også redegjort for de valgmuligheter kommunene får med hensyn til ulike måter å sørge for revisjon av kommunen. Spørsmålet om oppløsning av dagens distriktsrevisjoner er også drøftet her.

Når det gjelder revisjon og kontroll på skatteinnfordringsområdet, er det ikke foreslått å åpne for å konkurranseutsette dette området. Bestemmelsene om kontroll og revisjon på dette området hører under Finansdepartementet og Skattedirektoratet, og kontroll og revisjonsansvaret er her delt mellom Riksrevisjonen og dagens kommunerevisjonsheter. For å kunne åpne for å konkurranseutsette dette området ville det vært nødvendig å etablere spesialregler om uavhengighet/objektivitet/konfidensialitet. Disse reglene ville måtte være så strenge at de i praksis ville utelukke private revisorer/firma fra å revidere dette området. Det er departementets vurdering at det bør sperres for det – når dette likevel er realiteten. Det foreslås at kontroll og revisjon av kommunenes skatteoppkreivingsfunksjon overtas av staten. En nærmere omtale av en statlig ordning for kontroll og revisjon av kommunenes skatteoppkreivingsfunksjon fremgår av pkt. 3.5.

Departementet foreslår at kommunene skal kunne velge om de vil konkurranseutsette *hele* eller *deler* av revisjonsarbeidet. Dette innebærer at de kan velge å konkurranseutsette bare *revisjonen av årsregnskapet*, eller både revisjonen av årsregnskapet og *forvaltningsrevisjonen*. Det kan knytte seg fordeler til å samle dette hos en revisor. Flere høringsinstanser er skeptiske til å kunne dele revisjonsoppdraget, men kommunene må etter departementets syn selv kunne vurdere fordeler og ulemper ved å splitte dette opp.

Det kan reises spørsmål ved om det skal være anledning til å ha egne revisorer for kommunale foretak (KF) som fører egne særregnskap. Spørsmålet er her om kommunenes valgmulighet bør bindes i loven, eller om det bør gis anledning for kommunene selv til å vurdere fordeler og ulemper her. Faglige grunner kan tilsi at denne oppgaven bør ligge til den som reviderer kommunens årsregnskap samlet. Etter departementets oppfatning bør imidlertid kommunen selv kunne avveie fordeler og ulemper her.

Når det gjelder *sekretariatsfunksjonen* for kontrollutvalget (KU) blir det lovfestet at kommunestyret/fylkestinget skal sikre tilfredsstillende sekretariatsbistand til kontrollutvalget. En rekke høringsinstanser har gitt uttrykk for at de fortsatt ønsker å kunne bruke revisjonen som sekretariat for KU. Departementet har imidlertid lagt avgjørende vekt på at kontrollutvalget skal ha en tilsynsfunksjon. Dette tilsier at kontrollutvalget bør ha en viss avstand og uavhengighet i forhold til revisjonen (se nærmere om dette under omtalen av kapittel 4 nedenfor).

Bestillerfunksjonen ved konkurranseutsetting er lagt til KU, med bred støtte av høringsinstansene. Ved selve prosessen knyttet til konkurranseutsetting må kommunen benytte ekstern bistand til saksforberedelse på det åpne marked, eller innhente saksforberedelse fra kommunens administrasjon. Av åpenbare grunner kan revisjonen ikke være sekretariat i forhold til denne funksjonen.

Flere høringsuttalelser har gitt uttrykk for at adgang til delvis konkurranseutsetting er problematisk i forhold til hvem som skal være *kommunens ansvarlige revisor*. I lovforslaget er det slått fast at kommunen skal velge en ansvarlig revisor for revisjon av årsregnskapet, men at det for forvaltningsrevisjon – som etter sin art er prosjektbasert – kan velges andre «revisorer» som gjør arbeidet på selvstendig faglig ansvar.

Når det gjelder kommunenes valg av «organisasjonsform» for revisjonen vil kommunene etter dette stå overfor følgende alternativer:

- Egen ansatt kommunerevisjon i den enkelte kommune
- Interkommunalt samarbeid i form av et selskap eller lignende (enten i egenregi eller som markedsaktør)
- Interkommunalt samarbeid i form av kjøp og salg av revisjonstjenester mellom kommuner (med tilbyderkommunen som markedsaktør)
- Hel eller delvis utsetting av revisjonsoppdrag til private revisorer/revisjonsfirma – herunder at kommerevisor selv kan gis adgang til å sette ut deler av arbeidet under hans/hennes ansvar

Departementet har blitt stående ved at interkommunale revisjonsenheter ikke skal kunne organiseres etter kommuneloven § 27, men må skilles ut i interkommunalt selskap (IKS) eller annen selskaps-/sammenslutningsform.

I proposisjonen har departementet i motsetning til i høringsnotatet gått noe nærmere inn på begrunnelsen for valg av lovregime for kommunal revisjon – dvs. at det legges opp til at dette området på samme måte som i dag reguleres av kommuneloven, og at det ikke foreslås å utvide revisorloven til også å gjelde for revisjon av kommuner. Det er flere grunner til at det ikke er naturlig å la revisorloven gjelde for kommuner. Den viktigste er at revisorloven bygger på en forutsetning om at revisor ikke kan være ansatt hos den han/hun reviderer. Dette bryter på et viktig punkt med ordningen for revisjon av kommuner, hvor det etter departementets forslag fortsatt skal være anledning til å ha egne kommunale revisjonsenheter. En annen grunn er at revisorloven gjelder revisjon av regnskapspliktige etter regnskapsloven. Kommuner har ikke regnskapsplikt etter regnskapsloven. Det kommunale regnskapssystemet er videre basert på andre prinsipper enn regnskap etter regnskapsloven. Revisorloven er også en forholdsvis omfattende lov, hvor flere bestemmelser ikke er tilpasset kommunal revisjon.

Departementet ser det slik at det ikke er påkrevet med en egen lov om kommunal revisjon. Etter departementets oppfatning er det derfor en bedre løsning å ta inn i kommuneloven de mest sentrale bestemmelsene om valg av revisor, revisors uavhengighet, innsynsrett og taushetsplikt, samt bestemmelsene om revisjonens hovedinnhold – og fastsette de øvrige regler i forskrift på samme måte som i dag. Dette vil likevel gi en betydelig utbygging av reglene om revisjon i kommuneloven i forhold til i dag. Også de andre nordiske lands kommunelover er forholdsvis knappe med hensyn til bestemmelser om revisjon.

Kapittel 4 Behovet for endringer i kommunelovens regler om egenkontroll

I kapittel 4 drøftes behovet for endringer i kommunelovens bestemmelser om egenkontroll, herunder revisjon. Noen av disse endringene har direkte sammenheng med å åpne for konkurranseutsetting, andre har ikke direkte sammenheng med det, men er tatt inn for mer generelt å styrke egenkontrollen i kommunene. Kommunestyrets og kontrollutvalgets tilsynsansvar fremheves i loven. Kontrollutvalget foreslås videreført som obligatorisk organ, og dets funksjon fremheves og styrkes. Kontakten

med kommunestyret skal sikres ved lovkrav om at minst ett medlem skal velges blant kommunestyrets medlemmer, og at utvalgets leder gis møte- og talerett i kommunestyret ved behandling av kontrollutvalgets saker, dersom han/hun ikke er representert i kommunestyret.

Det foreslås også at kommunestyret skal kunne velge kontrollutvalget på nytt dersom det ikke fungerer tilfredsstillende. Departementet har her lagt avgjørende vekt på at KU er kommunestyrets organ, og utøver tilsyn på vegne av kommunestyret. Departementets oppfatning er at kommunestyret derfor må ha anledning til å velge det på nytt – som andre utvalg – dersom kommunestyret finner at KU ikke fungerer godt nok.

Bestillerfunksjonen ved konkurranseutsetting av revisjonen legges til kontrollutvalget. Det foreslås også en bestemmelse som pålegger kommunestyret et ansvar for å sørge for at kontrollutvalget sikres tilfredsstillende sekretærbistand. KU har en tilsynsfunksjon og et oppfølgingsansvar overfor revisjonen, og har ansvar for å påse at kommunen har en betryggende revisjon. I forhold til denne funksjonen kan det derfor være problematisk at revisor er sekretær. Departementet har lagt avgjørende vekt på dette, og foreslår at revisor ikke skal kunne være sekretær for kontrollutvalget.

Videre drøftes administrasjonssjefens ansvar for å utøve tilsyn og kontroll. Det foreslås å fremheve dette ansvaret gjennom en egen lovbestemmelse. Høringsinstansene har gitt bred støtte til at administrasjonssjefens tilsynsansvar fremheves i loven. Det er også tatt inn en tilsvarende bestemmelse for kommunerådet, i kommuner med parlamentarisk styringsform.

Videre drøftes *innholdet* av forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon og revisjon av internkontrollen kort. Det legges opp til å definere nærmere innholdet i de revisjonstjenester kommunen skal bestille i forskrifter. Dette vil etter departementets mening være hensiktsmessig for å unngå at konkurranse om kommunal revisjon skal dreie seg om en konkurranse om pris på bekostning av kvalitet og omfang. Lovforslaget inneholder derfor hjemler til å gi forskrifter både om kontrollutvalgets virksomhet og om revisor og revisjon.

I høringsutkastet ble det varslet at innholdet i både forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon vil ta utgangspunkt i riksrevisjonens standarder. For den delen av kontroll og tilsyn som går utover de rene revisjonsoppgaver vil det bli overlatt til kommunen selv å definere innhold og omfang. I proposisjonen er koblingen til riksrevisjonens standarder tonet noe ned, på bakgrunn av en viss skepsis i høringsrunden. Departementet foreslår at det på sam-

me måte som i dag gis nærmere bestemmelser om dette i forskrift.

Når det gjelder spørsmålet om kvalifikasjonskrav, eventuell sertifiseringsordning og statlig tilsyn med revisjon, er departementets forslag mindre restriktivt enn i høringsutkastet – på bakgrunn av relativt klare signaler i høringsrunden. Det tas sikte på å stille nærmere kvalifikasjonskrav for den som skal kunne revidere kommuner i forskrift. Det foreslås ikke å etablere en egen autorisasjons-/sertifiseringsordning nå, men gis uttrykk for at det kan være aktuelt å komme tilbake til dette senere om det skulle vise seg å være behov for det. Det foreslås imidlertid å vurdere etablering av statlig tilsyn for kommunal revisjon i forbindelse med utredning av tilsynsordninger overfor kommunesektoren generelt.

Det foreslås å gi hjemmel til å fastsette forskrifter om revisor, revisjon og kontrollutvalg – på samme måte som i dag. I slike forskrifter kan det bl.a. gis regler om revisjonens innhold, kvalifikasjonskrav og vandelskrav til revisor, bestemmelser om skifte av revisor, bestemmelser om rapportering til kommunen mv.

Kapittel 5 Selskapskontroll

I kapittel 5 drøftes kontroll og tilsyn med fristilte organisasjonsmodeller – selskaper og liknende. Det foreslås ikke å lovfeste at forvaltningsrevisjon skal være obligatorisk i kommunalt eide selskaper, men at dette skal være opp til eieren selv (kommunen) å vurdere. Det foreslås imidlertid å legge til rette for kontroll og innsyn i kommunens selskaper for kommunens egne kontrollorganer – kontrollutvalget og den revisor som reviderer kommunen. Lovforslaget er en parallell til Riksrevisjonens adgang til å føre kontroll med statens selskaper. Etter departementets oppfatning ville det føre for langt å gi tilsvarende adgang til selskapskontroll også for selskaper som har private og staten som eiere ved siden av kommuner. Dette ville gi kommunene en særfordel sammenlignet med de andre eierne som ville være vanskelig å begrunne. Når det gjelder eventuelle utfordringer i forbindelse med å koordinere innsyn og kontroll i selskaper med flere eiere, er det departementets oppfatning at det vil være forsvarlig å overlate samordningen av dette til eierkommunene selv.

Kapittel 6 Revisors uavhengighet

Kapittel 6 omhandler revisors uavhengighet/objektivitet. Av drøftelsen i dette kapitlet fremgår at verken forvaltningslovens regler om inhabilitet eller

revisorlovens regler om uavhengighet for privat revisor passer helt i forhold til en situasjon der det skal være mulig for kommuner å velge å ha egne ansatte revisorer, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon eller konkurranseutsette revisjonen. Det foreslås å ta inn en bestemmelse om uavhengighet i kommuneloven som svarer til bestemmelsen om uavhengighet i forslag til ny lov om riksrevisjonen. Denne bestemmelsen vil gjelde alle som tar revisjonsoppdrag for en kommune, enten det er en ansatt revisor i den enkelte kommune, i en interkommunal sammenslutning eller en «privat» revisor/firma. Det er lagt vekt på at samme bestemmelse om uavhengighet bør gjelde for alle som tar revisjons- og kontrolloppdrag for en kommune – bl.a. av hensyn til like konkurransevilkår.

Drøftelsen av revisors uavhengighet er utdypet i forhold til høringsnotatet. Bl.a. drøftes nærmere forholdet mellom innholdet i det skjønnsmessige uavhengighetskravet og revisorlovens konkrete uavhengighetsbestemmelser. Det foreslås at det i kommunelovens bestemmelse om revisors uavhengighet gis hjemmel til å gi forskrifter med nærmere bestemmelser om enkelte forhold som gjelder uavhengighet for revisorer som skal kunne ta oppdrag for kommuner.

Kapittel 7 Taushetsplikt/offentlighet og innsyn

I kapittel 7 drøftes revisors rett til innsyn overfor kommunen, taushetsplikt for revisor og allmennhetens rett til dokumentinnsyn i forbindelse med kontroll og revisjon i kommunen. Det foreslås å gi den som reviderer en kommune rett til innsyn i alt som er nødvendig for å utføre arbeidet, og følgelig også en helt generell taushetsplikt om alt det revisor måtte få kjennskap til. Taushetsplikten er ikke til hinder for at revisor kan kommunisere med kommunens kontrollutvalg og andre instanser i den grad det er nødvendig for å utføre oppdraget. Den som er vernet av taushetsplikten kan også samtykke til at den ikke skal gjelde.

Når det gjelder allmennhetens innsyn vil offentlighetsloven gjelde på vanlig måte. Det foreslås ikke spesialregler om offentlig innsyn i forbindelse med kontroll og revisjon i kommuner. Det pekes på at departementet vil kunne vurdere dette nærmere etter at offentlighetslovutvalget har vurdert offentlighetslovens regler om innsyn i forhold til kommunale selskaper og andre private rettssubjekter.

Kapittel 8 Forholdet til Longyearbyen lokalstyre

I kapittel 8 drøftes forholdet til bestemmelser om revisjon og kontroll i Longyearbyen lokalstyre.

Kommuneloven gjelder ikke for Svalbard. Svalbardloven har imidlertid enkelte regler som er parallelle med kommunelovens. Det foreslås at samme anledning til å konkurranseutsette revisjonen i kommunene på fastlandet bør gjøres gjeldende for Longyearbyen lokalstyre.

Kapittel 9 Konkurransereglene – offentlig støtte, offentlige anskaffelser, samt regelverket om virksomhetsoverdragelse og ansattes rettigheter

I kapittel 9 gis en nærmere beskrivelse av en del generelle regler som er sentrale i forbindelse med konkurranseutsetting. Videre er det redegjort kort for enkelte arbeidsrettslige spørsmål, derunder reglene om virksomhetsoverdragelse og de ansattes rettigheter i den forbindelse. Den betydning merverdiavgift vil ha i forbindelse med konkurranseutsetting av kommunal revisjon er også berørt.

Kapitlet leder ikke opp til noen lovforslag. De problemstillingene som tas opp er generelle, og gjelder for all konkurranseutsetting og for kommunal opptreden i et konkurransemarked. Departementet ser derfor ikke grunn til å spesialregulere dette for konkurranseutsetting av revisjon.

Når det gjelder de ansattes rettigheter har departementet heller ikke foreslått noen spesialregulering. Det ville gi de ansatte i kommunal revisjon en særfordel fremfor andre kommunalt/interkommunalt ansatte om man skulle regulere deres rettigheter særskilt i forbindelse med at det åpnes for konkurranseutsetting. En slik særfordel ville være vanskelig å begrunne i forhold til de deler av kommunens virksomhet hvor det allerede i dag er anledning til konkurranseutsetting.

I kapittel 9 redegjøres også kort for arbeidet med merverdiavgift i forhold til kommuner.

Kapittel 10 Økonomisk/administrative konsekvenser

Kapittel 10 omhandler økonomiske og administrative konsekvenser. Det er nærliggende å anta at en rekke kommuner vil benytte en mulighet til å konkurranseutsette revisjonen. Den struktur med interkommunale revisjonsheter som eksisterer i dag vil derfor kunne undergå vesentlige endringer. Det er imidlertid vanskelig å anslå hvor mange kommuner som vil benytte en slik adgang.

Dersom det vil være nødvendig for departementet i enkelttilfeller å gripe inn overfor uttredden fra, eller oppløsning av distriktsrevisjoner der dette ligger an til å få uheldige konsekvenser for gjennomføring av revisjon av enkelte av de berørte kommu-

ner, vil dette kunne føre til en økt arbeidsbelastning for departementet eller fylkesmannsembetene. Det antas imidlertid at antallet slike saker ikke vil være stort.

De økonomiske effektene for kommunene er vanskelige å anslå. Ut fra en generell antakelse om at konkurranse bidrar til kostnadseffektivisering, vil kommunenes og fylkeskommunenes kostnader til revisjon gå ned. Det er imidlertid vanskelig på forhånd å si noe sikkert om de økonomiske effektene av å åpne for konkurranseutsetting av revisjon.

Utover dette har lovforslaget begrensede økonomisk/administrative konsekvenser. Kommune- og fylkeskommunene må etablere et eget sekretariat for kontrollutvalget. Kommunene avlastes for enkelte oppgaver og staten belastes med nye oppgaver. Det legges til grunn at Riksrevisjonen og skatteetaten må styrkes noe. En omfordeling av ressurser mellom kommunene og staten som følge av forslaget vil bli avklart i kommuneproposisjonen for 2004, som fremlegges i mai 2003.

Kapittel 11 inneholder merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget.

1.5 Generelt om kontroll og tilsyn i kommunene

1.5.1 Innledning

I dette kapitlet gis en nærmere beskrivelse og vurdering av kontroll og tilsyn med og i kommuner og fylkeskommuner. Både den såkalte kommunale egenkontroll og statlig kontroll og tilsyn med kommunene er omtalt i kapitlet. Også sammenhengen mellom intern og ekstern kontroll og tilsyn drøftes.

1.5.2 Om begrepene kontroll og tilsyn

I dette avsnittet gis det en nærmere beskrivelse og analyse av begrepene kontroll og tilsyn.

Begrepene kontroll og tilsyn er ikke entydige. Begge begrepene er på ulike måter knyttet til etterkontroll, overprøving og styring. Kontroll og tilsyn kan samtidig ha elementer knyttet til oppfølging, veiledning og læring. Kompleksiteten i begrepene gjelder både det enkelte begrep i seg selv – eksempelvis at begrepet kontroll oppfattes og brukes ulikt – og at det ikke er noen klar avgrensning mellom kontroll og tilsyn. I praksis nyttes begrepene derfor ofte om hverandre.

Kontroll og tilsyn kan være intern. Det betyr at ledelsen i en organisasjon selv står ansvarlig for å gjennomføre kontroll- og tilsynsaktivitetene. I så

fall er det først og fremst organisasjonen selv som vil benytte seg av den informasjonen som fremkommer gjennom aktivitetene. Kontroll og tilsyn kan imidlertid også være ekstern. Det vil si at en ekstern aktør gjennom kontroll og tilsyn sikrer at organisasjonen drives og dens aktiviteter gjennomføres på en måte som er i tråd med omgivelsenes (ofte samfunnets) interesser og forventninger til organisasjonen.

Både kontroll og tilsyn er knyttet til styring i et hierarkisk system. Kontroll og tilsyn er et virkemiddel i en overordnet enhets/aktørs styring av en underordnet enhet/aktør. Det har vært argumentert for at kontroll og tilsyn er alle aktiviteter som gjøres av en organisasjon for å bevege seg mot det som er organisasjonens mål. Kontroll- og tilsynsaktivitetene skal dermed sikre en styring som gjør at organisasjonen når sine mål. Ved kontroll og tilsyn sikres at lover og regelverk etterleves, og at andre nedfelte mål, hensyn og føringer følges opp og ivaretas på forsvarlig vis. Kontroll og tilsyn kan med andre ord enten være et ledelsesverktøy ved den interne styringen i organisasjonen, eller et verktøy benyttet av en ekstern aktør med tungtveiende interesser i organisasjonen, for eksempel av myndighetene i styringen av organisasjonen med formål å sikre samfunnets interesser.

Det er vanskelig å trekke et klart skille mellom kontroll og tilsyn. Det kan likevel argumenteres for at kontroll i større grad gir assosiasjoner i retning av etterkontroll og overprøving, sammenliknet med tilsyn. At man med tilsyn i praksis gjerne vektlegger veilednings- og rådgivningsaspektet i større grad, er med på å nedtone inntrykket av etterkontroll og overprøving og tilsvarende styrke inntrykket av oppfølging, veiledning og læring.

Det har også vært argumentert for at selv om aktivitetene knyttet til kontroll og tilsyn har mange likhetstrekk, kan man lage et skille mellom dem knyttet til tid. Kontroll vil ofte ta sikte på å verifisere begivenheter i fortiden, mens tilsyn gjerne brukes om en mer overordnet, løpende oppfølging av begivenheter i samtiden. Med kontroll er altså formålet å avdekke feil og mangler som allerede er gjort. Det er etterundersøkelser som påpeker og dokumenterer feil og mangler i fortiden. Tilsyn vil i større grad gripe direkte inn i samtidige prosesser, gjennom å påpeke feil og mangler som er i ferd med å skje eller som potensielt kan skje. Formålet er først og fremst å unngå fremtidige feil og mangler. Det er også årsaken til at veiledning og rådgivning i hovedsak er tydeligere elementer i tilsyns- enn i kontrollaktiviteter.

Begrepet kontroll kan også benyttes som en samlebetegnelse på alle kontroll- og tilsynsaktivite-

ter. Som nevnt ovenfor er dette aktiviteter som kan være til dels meget sammensatte og ulike. Kontroll må da oppfattes som den overordnede aktiviteten eller ansvaret. I et slikt perspektiv må tilsyn ses på som én av mange kontrollaktiviteter, på lik linje med andre som f.eks. revisjon, lovlighetskontroll eller en gitt godkjenningsordning.

De fleste organisasjoner vil ha etablert et internkontrollsystem. Et slikt system vil være en viktig del av egenkontrollen. Det er ledelsen i en organisasjon som er ansvarlig for å etablere en tilfredsstillende internkontroll. I noen sammenhenger er dette også pålagt i lov. Internkontroll er først og fremst et ledelsesverktøy, og er en integrert del av ledelsens styring av organisasjonen. Internkontroll defineres i videste forstand som en prosess, iverksatt og gjennomført av virksomhetens ledere og ansatte, med formål å sikre måloppnåelse på følgende områder:

- Målrettet og kostnadseffektiv drift
- Pålitelig ekstern rapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regelverk

De siste tiårene har vært preget av en utvikling i retning av økt kontrollvirksomhet. Private og offentlige organisasjoner har i stadig økende grad vært opptatt av å styrke kontrollvirksomheten. Begrepsbruken har samtidig gått i retning av at kontroll benyttes som betegnelse på det overordnede ansvaret eller systemet. I denne proposisjonen vil vi hovedsakelig bruke begrepet kontroll for å beskrive et slikt overordnet ansvar eller system. Men vi vil samtidig også i noen tilfeller benytte begrepet som betegnelse på spesifikke kontrollaktiviteter. Vi vil i hovedsak benytte tilsyn som betegnelse på løpende oppfølging av en virksomhet, men begrepsbruken er ikke fast. På samme måte vil vi se på internkontrollsystem som én av flere mulige deler i kontrollen av en organisasjon.

1.5.3 Generelt om kontroll og tilsyn av kommuner og fylkeskommuner

Det kommunale selvstyret er en viktig verdi i Norge, og kommunene og fylkeskommunene står av den grunn sentralt i det norske forvaltnings- og styringssystemet.

Kommunene og fylkeskommunene har tradisjonelt hatt tre roller: Kommuneinstitusjonen skal være 1) en lokaldemokratisk arena 2) en lokal utviklingsaktør og 3) en produsent av tjenester for innbyggerne. Det er i særlig grad i tilknytning til sistnevnte rolle at kommunenes og fylkeskommunenes vekst og betydning må forklares. Kommunene og fylkeskommunene har i løpet av det siste år-

hundret blitt gitt en rekke nye oppgaver – først og fremst knyttet til tjenesteproduksjon. Ekspansjonsfasen til velferdsstaten faller i stor grad sammen med en betydelig kommunalisering av oppgaveløsningen. Resultatet er at kommunene og fylkeskommunene i dag har ansvaret for en tjenesteproduksjon som er av et betydelig omfang og strekker seg over et vidt spekter.

Kommuner og fylkeskommuner lever i et spenningsfelt mellom statlig styring og et mandat fra innbyggerne lokalt. Det lokale selvstyret er en sentral verdi og et utgangspunkt, men kommunene og fylkeskommunene må likevel underlegges statlig styring med det formål å fremme nasjonale mål. Staten kan benytte tre ulike typer virkemidler i styringen av kommunesektoren: lovbaserte, økonomiske og «myke» virkemidler som for eksempel informasjon, veiledning og dialog.

De tre typene virkemidler må ses i sammenheng og benyttes i mange tilfeller parallelt på samme område. Lovbaserte virkemidler betyr at staten styrer kommunenes og fylkeskommunenes prioriteringer gjennom lover og regelverk. Rettighetsfesting, pliktkrav, klageordninger, kontrollordninger og tilsyn er eksempler på slike virkemidler.

Statens kontroll og tilsyn av kommuner og fylkeskommuner er i utgangspunktet knyttet til statens behov for å følge opp at lover og regelverk etterleves, og at nasjonale mål og føringer ivaretas. Med utgangspunkt i et system med lokalt selvstyre, kan det stilles spørsmål om tilsyn er nødvendig for å sikre at kommunene og fylkeskommunene etterlever lov- og regelverk. Staten har likevel valgt å sikre den enkeltes rettssikkerhet, faglige hensyn og andre nasjonale hensyn og mål gjennom kontroll og tilsyn av kommunesektorens virksomhet.

Kontroll og tilsyn av kommuner og fylkeskommuner kan være intern (utføres av kommunen selv) eller ekstern (utføres av staten). Sammenhengen mellom kommunal og fylkeskommunal egenkontroll og statlig tilsyn inngår i spenningsfeltet mellom lokal handlefrihet og dermed lokalt ansvar, og statlig styring. Detaljert statlig tilsyn markerer statlig nasjonalt ansvar og toner ned – eller utydeliggjør – det lokale ansvar. Ved å legge mer vekt på kommunal og fylkeskommunal egenkontroll markeres og tydeliggjøres lokalt ansvar.

1.5.4 Kommunal egenkontroll

Kommunene og fylkeskommunene er pålagt å føre kontroll med egen virksomhet. Denne egenkontrollen er sammensatt av ulike deler.

Det overordnede kontrollansvaret i en kommune eller fylkeskommune er lagt til kommunestyret

og fylkestinget – gjennom kommunelovens bestemmelse om at kommunestyret og fylkestinget har det øverste tilsynsansvaret med sin forvaltning.

Kommunestyret/fylkestinget har plikt til å etablere et kontrollutvalg som skal føre løpende tilsyn med den kommunale/fylkeskommunale forvaltning på sine vegne. I dette ligger at det er kontrollutvalget som i praksis utøver kommunestyrets/fylkestingets tilsynsmyndighet.

Kontrollutvalget har etter gjeldende forskrifter også oppgaver og ansvar i forbindelse med regnskapsrevisjon, revisjon av internkontroll og forvaltningsrevisjon (se nærmere om kontrollutvalgets oppgaver under kapittel 3, gjeldende rett). Det er altså kontrollutvalget som er kommunestyrets/fylkestingets viktigste verktøy for å føre kontroll og tilsyn med egen virksomhet. Kontrollutvalget/revisjonen er verktøy som kommunestyret/fylkestinget skal benytte for å kontrollere at de øvrige politiske organer og administrasjonens virksomhet og aktiviteter er i tråd med de regler, mål og føringer som er gitt.

Men også administrasjonssjefen har et ansvar for å føre kontroll med kommunens virksomhet. Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må det regnes som fast praksis at administrasjonssjefen har ansvar for etablering av internkontroll i administrasjonen. Etableringen av en tilstrekkelig internkontroll må regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som sikrer at organisasjonen når de mål som er satt.

Det er kommunestyret eller fylkestinget som utnevner administrasjonssjefen, og administrasjonssjefen er ansvarlig overfor kommunestyret/fylkestinget. Den internkontroll som administrasjonssjefen etablerer er dermed prinsipielt en del av kommunestyrets eller fylkestingets kontroll og tilsyn med egen virksomhet. Skillet mellom styring/ledelse og kontroll/tilsyn er i denne sammenhengen flytende. I forhold til det tilsynsansvar som ligger til administrasjonssjefen, er kontrollutvalgets tilsyn av «ekstern» karakter. Kontrollutvalgets tilsynsansvar går her ut på å føre kontroll med at administrasjonssjefens interne kontrollsystemer er tilfredsstillende.

Prinsipielt løper det dermed to «kontroll-linjer» fra kommunestyret; én går gjennom formannskap, faste utvalg mv. til administrasjonssjefen. Kontroll og tilsyn vil her være en del av styrings- og ledelsesansvaret i hvert ledd av virksomheten. Den andre «kontroll-linjen» går gjennom kontrollutvalget til

Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)

revisjonen/sekretariatet, og er i relasjon til de politiske utvalg og administrasjonssjefen av «ekstern» karakter. Men begge «kontroll-linjene» møtes i

kommunestyret som øverste ansvarlige organ – og er således til sist elementer i kommunestyrets lederansvar.

2 Gjeldende rett

2.1 Ordningen med obligatorisk kontrollutvalg og egen revisjon (eller distriktsrevisjon)

Kommuneloven § 60 og forskrifter om kontrollutvalg (FOR 1993-01-13-4044) og revisjon (FOR 1993-01-13-4045) av 13. januar 1993, gir regler om kommunal revisjon og kontrollutvalg. Forskriftsbestemmelsene om kommunerevisjon refereres i det følgende til som «revisjonsforskriften», mens bestemmelsene om kontrollutvalg vil bli referert til som «kontrollutvalgsforskriften».

Det er kommunestyret og fylkestinget som har det øverste tilsynsansvaret med kommunens forvaltning. Kommunestyret/fylkestinget har plikt til å etablere et kontrollutvalg som skal føre løpende tilsyn med den kommunale/fylkeskommunale forvaltning på sine vegne, jf. § 60 nr. 2. Kontrollutvalget skal etter dette ikke føre tilsyn med kommunestyrets/fylkestingets virksomhet, og heller ikke overprøve rene politiske hensiktsmessighetsvurderinger som øvrige politiske organ foretar. Se nærmere om kontrollutvalgets oppgaver under avsnitt 2.2.3.

2.2 Kontrollutvalg

2.2.1 Plikt til å opprette kontrollutvalg

Plikten til å opprette kontrollutvalg var ny ved kommuneloven av 1992. Begrepsmessig ble kommunelovutvalgets forslag om «kontrollnemnd» omdøpt til «kontrollutvalg», men innholdet i utvalgets forslag til § 57 i utkastet ble i det vesentlige fulgt opp i kommuneloven § 60. Det er kommunestyret som selv velger medlemmene av kontrollutvalget, dvs. at kommunestyret ikke kan delegere myndighet til å foreta valg av et slikt utvalg til andre.

Kommunestyret har ansvaret for å treffe beslutninger og påse at vedtakene iverksettes. Kontrollutvalget bistår med å kontrollere at dette skjer. Administrasjonssjefens ansvar er å sørge for at beslutningene gjennomføres og skal i den sammenheng sørge for den interne kontrollen. Revisjonen skal påse at slik internkontroll fungerer, samt gjennomføre regnskapsrevisjon, skatterevisjon og forvaltningsrevisjon.

2.2.2 Valgbarhetsregler

Kontrollutvalget skal ha minst tre medlemmer, jf. kontrollutvalgsforskriften § 2 første ledd. Ved formuleringen av reglene om valg av medlemmer til utvalget er det lagt vekt på at utvalget skal ha en uavhengig status og ikke være tillagt ordinære forvaltningsoppgaver. I kommentarene til § 2 heter det at det er viktig at minst ett av medlemmene i utvalget velges blant kommunestyrets/fylkestingets medlemmer. Dette for å styrke utvalgets kontakt med kommunestyret/fylkestinget og for å understreke at utvalget har en sentral rolle. Det er imidlertid i dag ikke noe krav om dette i lov eller forskrift.

Reglene om valgbarhet til kontrollutvalget følger av kommuneloven § 60 nr. 2. Hensynet bak de strenge valgbarhetsreglene er at medlemmer av kontrollutvalget bør være mest mulig uavhengige av kommunens løpende drift, og dermed hindre at medlemmene gransker sin egen virksomhet.

Utelukket fra valg til kontrollutvalget er:

- Ordfører
- Fylkesordfører
- Varaordfører
- Medlem eller varamedlem av formannskap og fylkesutvalg
- Medlem eller varamedlem av kommunal eller fylkeskommunal nemnd med beslutningsmyndighet
- Medlem av kommuneråd eller fylkesråd
- Ansatte i kommunen eller fylkeskommunen

Når det gjelder hvem som skal regnes som ansatt i kommunen, uttalte departementet i sak 93/6473 (gjengitt i rundskriv H-30/94) at det ikke er naturlig å betrakte en partigruppens partisekretær som ansatt i kommunen. Gruppesekretærens funksjon var etter departementets oppfatning tilknyttet arbeid for partiet og ikke den kommunale virksomhet som sådan.

For øvrig gjelder kommunelovens regler om valg av faste utvalg tilsvarende (kontrollutvalgsforskriften § 2 siste ledd, jf. kommuneloven § 35 nr. 3–5). Kontrollutvalget anses ikke som et fast utvalg i forhold til kommuneloven § 10. I sak 98/6950 (gjengitt i rundskriv H-3/00) legger departementet til grunn at denne bestemmelsen bare viser til

§§ 35–38 og ikke til § 10 nr. 6 om rett for kommunestyret og fylkestinget til å omorganisere faste utvalg. Det er således ikke anledning for kommunestyret/fylkestinget til å omorganisere kontrollutvalget i valgperioden.

2.2.3 Kontrollutvalgets oppgaver

Kontrollutvalget skal på vegne av kommunestyret og fylkestinget forestå det løpende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning, herunder påse at revisjonen skjer på en betryggende måte, jf. kontrollutvalgsforskriften § 1.

Kommunelovens bestemmelser om kommunens egenkontroll legger opp til et nært samarbeid mellom kontrollutvalget og revisjonen. Det tette forholdet ses tydelig i oversikten over kontrollutvalgets oppgaver nedenfor. Samtidig har kontrollutvalget et selvstendig ansvar for at kontrollvirksomheten fungerer tilfredstillende.

I kontrollutvalgsforskriften § 4 konkretiseres de mest sentrale av kontrollutvalgets oppgaver:

1. Utvalget skal holde seg løpende underrettet om revisjonens virksomhet og føre tilsyn med at revisjonsarbeidet er å jour og foregår i samsvar med gjeldende forskrift og andre bestemmelser. Utvalget skal gjennom revisors arbeid og egen vurdering påse at forvaltningen av kommunens/fylkeskommunens verdier er betryggende sikret ved et forsvarlig intern-kontrollopplegg, og om nødvendig, gi pålegg om at tiltak må treffes.
2. Utvalget skal på grunnlag av revisjonens rapporter og annen informasjon føre tilsyn med at forvaltningen er i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak. Utvalget skal videre i samarbeid med revisjonen foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater.
3. Utvalget skal påse at revisjonen iverksetter gransking der dette er vedtatt av kommunestyret/fylkestinget. Utvalget skal også selv sørge for at det blir foretatt undersøkelser og gransking bl.a. i forbindelse med mistanke om uregelmessigheter og misligheter.
4. Utvalget rapporterer til kommunestyret/fylkestinget når det er viktig at dette blir holdt orientert og gitt mulighet til å drøfte eventuelle tiltak.
5. Utvalget avgir innstilling til kommunestyret/fylkestinget om kommunens/fylkeskommunens regnskaper med revisjonsberetning og andre tilhørende dokumenter. Utvalget bør samtidig vurdere presentasjonsformen for regnskapene og de øvrige dokumentene med henblikk på å

gjøre disse mer tilgjengelige og informative for alle interesserte.

6. Utvalget påser at poster, disposisjoner og ordninger som ikke får godkjenning, blir fulgt opp og brakt i orden.
7. Der det er en egen revisjon i kommunen/fylkeskommunen, avgir utvalget innstilling om revisjonens budsjettforslag.
8. Der det er en egen revisjon i kommunen/fylkeskommunen, avgir utvalget innstilling til kommunestyret/fylkestinget om ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjed av revisor.
9. Der det er en egen revisjon i kommunen/fylkeskommunen, foretar utvalget ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisjonens øvrige personale når slik myndighet ikke er delegert til revisor.
10. Utvalget avgir uttalelse i saker det får seg forelagt.

2.2.4 Hvilken virksomhet som er omfattet av kontrollutvalgets tilsyn

Kontrollutvalget skal føre tilsyn med *kommunen som juridisk person*. Virksomheter som er organisert utenfor kommunen som rettssubjekt – typisk aksjeselskaper og interkommunale selskaper – vil dermed ikke være omfattet av kontrollutvalgets tilsyn. En kommunal pensjonskasse er en selvstendig juridisk person, jf. § 1–2 i standardvedtektene for kommunale pensjonskasser fastsatt av Kredittilsynet, jf. sak 95/3723 (gjengitt i rundskriv H-17/96). Kontrollutvalget har således verken rett eller plikt til å føre tilsyn med pensjonskassen. Det ligger heller ikke til kommunestyrets myndighet å delegere til kontrollutvalget å utøve kontrollfunksjoner overfor slik virksomhet.

Tilsynsplikten som følger av § 60 nr. 2 tar kun sikte på den enkelte kommunes egen forvaltning, og omfatter dermed *ikke tilsyn med ulike interkommunale sammenslutninger*. Med mindre annet er avtalt, ligger tilsynsansvaret til de deltakende kommuners kommunestyre i fellesskap. Kontrollutvalget i den enkelte kommune vil imidlertid kunne føre tilsyn med at kommunens interesser overfor sammenslutningen ivaretas. Departementet har i sak 93/6169 (gjengitt i rundskriv H-30/94) uttalt at hvordan styret i en interkommunal sammenslutning utøver sin myndighet innenfor den ramme det har fått delegert – ikke kan være gjenstand for kontrollutvalgets gransking. Tilsynsansvaret vil her ligge i kommunestyrene i fellesskap. Deltakerkommunene kan heller ikke delegere til ett av deltakerkommunenes kontrollutvalg å føre tilsyn med sammenslutningens virksomhet. Departementet uttalte også i nevnte sak at deltakerkommunene trolig kan

opprette et kontrollorgan underlagt sammenslutningens styre, forutsatt at de deltakende kommuners kommunestyre har delegert myndighet til styret å opprette et slikt organ.

2.2.5 Bestemmelser om kontrollutvalgets saksbehandling

Kontrollutvalgsforskriften § 3 gir regler om saksbehandlingen i kontrollutvalget. Bestemmelser om møter i nemnder fremgår av kommunelovens kapittel 6, og disse gjelder i utgangspunktet også for kontrollutvalget, jf. § 29 nr. 2. I kontrollutvalgsforskriftens bestemmelser om kontrollutvalgets saksbehandling heter det bl.a. at:

- Utvalget treffer sine vedtak i møte
- Reglene om fjernmøte i kommuneloven § 30 nr. 3 gjelder ikke kontrollutvalget
- Møtene i kontrollutvalget holdes for lukkede dører, jf. kommuneloven § 31 nr. 3 og 4
- Ordfører/fylkesordfører har møte- og talerett i utvalget og kan la seg representere ved annet medlem av kommunestyret/fylkestinget
- Revisor deltar i møtet med eventuelt stedfortreder og har rett til å uttale seg og kan forlange sine uttalelser protokollert
- Revisjonen sørger for saksutredning og sekretærhjelp til kontrollutvalget

Ellers gjelder reglene i kommuneloven kapittel 6 og 7 om saksbehandlingen i folkevalgte organer, jf. § 29 nr. 2 og om de folkevalgtes rettigheter og plikter (herunder regler om inhabilitet).

2.2.6 Bestemmelser om innsynsrett og om taushetsplikt

2.2.6.1 Innsynsrett

Kontrollutvalget gis på samme måte som revisor en vid innsynsrett, jf. kommuneloven § 60 nr. 6 og kontrollutvalgsforskriften § 6. Utvalget gis rett til å kreve nødvendige opplysninger fra revisjonen og fra andre kommunale/fylkeskommunale organer. Utvalget gis også – i tilknytning til sitt kontrollarbeid – adgang til revisjonens og kommunens/fylkeskommunens saksdokumenter og arkiver og til å gjøre henvendelser til andre offentlige instanser og til kommunens/fylkeskommunens forbindelser av enhver art. I kommentarene til forskriftsbestemmelsen heter det at utvalget også bør gis adgang til å kreve avgitt forklaringer. På samme måte som for revisjonen må også kontrollutvalget kunne hente inn opplysninger fra utenforstående organer, virksomheter og personer.

Henvendelser fra kontrollutvalgets medlemmer

til revisjonens personale skal skje til revisor så sant ikke spesielle forhold tilsier noe annet, jf. § 8 i forskriften.

2.2.6.2 Taushetsplikt

Medlemmer av kontrollutvalget og eventuelt andre som gis møterett i utvalget, har som hovedregel taushetsplikt om de saker som behandles i møter, jf. kontrollutvalgsforskriften § 7. Utvalget vurderer imidlertid selv hvilke opplysninger og dokumenter som likevel kan bringes videre, herunder rapporter og opplysninger som et annet organ trenger for sin saksbehandling.

I henhold til plikten til å vurdere «meroffentlighet» av dokumenter som kan unntas fra offentlighet, jf. offentlighetsloven § 2 tredje ledd, er det kontrollutvalget selv som foretar en slik vurdering. Utvalgets rapporter er offentlige, med mindre utvalget selv bestemmer noe annet.

2.3 Kommunerevisjonen

2.3.1 Kommunens plikt til å etablere en egen kommunerevisjon

I tillegg til plikten til å opprette kontrollutvalg, må kommunene etablere en egen eller en interkommunal revisjon, jf. § 60 nr. 3 (se nærmere om distriktsrevisjon under punkt 2.3.2).

Kommuneloven § 60 innebærer et forbud mot å sette ut revisjonen til private firma. Etter revisjonsforskriften § 5 siste ledd kan revisjonen – når den finner det nødvendig – gjøre bruk av sakkyndig bistand. Dette innebærer imidlertid ikke at kommunerevisjonen på permanent basis kan basere seg på slik bistand når det gjelder utøvingen av det løpende revisjonsarbeidet. Det er for spesielle analyseprosjekter eller annet arbeid som krever spesiell ekspertise at slik ekstern assistanse kan benyttes. En revisjonsenhet som har manglende ekspertise innen revisjon, vil være forpliktet til å tilsette det personalet som er nødvendig for at lovens revisjonskrav følges. Det vil heller ikke være anledning for revisjonsenheten til å basere seg på kjøp av ekstern bistand i perioder av året der arbeidsbelastningen er særlig høy.

Departementet har imidlertid uttalt (sak 92/8025) at det ikke kan regnes som lovstridig dersom ekstern kompetanse benyttes i en overgangsfase hvor det er nødvendig med slik bistand i forbindelse med opprustning/omorganisering av revisjonen. Et vilkår må likevel være at når revisjonsenheten er i stand til å utføre sine revisjonsfaglige oppgaver, må dette utføres av revisjonens egne tilsatte.

Dersom inhabilitet er til hinder for at distriktsrevisjonen kan fatte avgjørelse i saken, vil denne på eget tiltak måtte rette henvendelse til andre distrikts- eller kommunerevisjoner, for å inngå avtale om gjennomføring og betaling for revisjonstjenesten.

Kravene til innhold av kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunene fremgår av kommuneloven § 60 nr. 7 og av kommunerevisjonsforskriften.

2.3.2 Særlig om distriktsrevisjoner

Kommunene og fylkeskommunen må enten opprette en egen kommunal eller fylkeskommunal revisjon, eller opprette en felles revisjon for flere kommuner eller fylkeskommuner innen et revisjonsdistrikt, jf. kommuneloven § 60 nr. 3 og 4. Sentrale momenter ved opprettelse av distriktsrevisjoner er bl.a. å styrke revisjonens uavhengighet, samle og styrke revisorkompetansen og gi bedre muligheter for spesialisering.

Det følger av § 60 nr. 4 at «Revisjonsdistrikt for flere kommuner eller fylkeskommuner kan opprettes ved avtale mellom de aktuelle kommuner og fylkeskommuner, eller ved vedtak av departementet. Det velges et eget styre for revisjonsdistriktet med medlemmer fra alle deltakende kommuner og fylkeskommuner». Distriktsrevisjonsstyret er satt sammen av politisk valgte representanter fra de deltakende kommuner/fylkeskommuner.

De fleste interkommunale revisjonsenhetene er imidlertid etablert ved statlig pålegg. Departementets myndighet til å gi slikt pålegg er delegert til fylkesmannen.

Dersom en kommune eller fylkeskommune inngår i en distriktsrevisjonsordning som er etablert ved statlig pålegg, begrenser dette kommunen eller fylkeskommunens adgang til å etablere distriktsrevisjon ved avtale sammen med andre. Der det er etablert en distriktsrevisjon ved statlig pålegg er det vedtaket om dette som gir de nærmere regler om bl.a. distriktsrevisjonsstyrets sammensetning og finansiering av virksomheten mv. De deltakende kommuner kan ikke endre dette ved avtale seg imellom. Det er heller ikke adgang for kommunene til å tre ut av ordningen.

2.3.3 Kommunerevisjonens oppgaver

Det fremgår av revisjonsforskriften § 5 at kommunerevisjonen skal revidere kommuneregnskapet, administrasjonens internkontroll og utføre forvaltningsrevisjon. I tillegg skal kommunerevisjonen revidere skatteregnskapet og overformynderegnskapet. Revisjonen skal også sørge for sekretær-

hjelp til kontrollutvalget, jf. revisjonsforskriften § 5 femte ledd.

Oppgavene som i dag ligger til kommunerevisjonen er betydelig videre enn det som forstås med revisjon i tradisjonell forstand. Særlig den nære koblingen mellom kontrollutvalget og revisjonen gjør at revisjonen må ses som et ledd i en helhet som utgjør kommunelovens krav til kommunenes «egenkontroll».

Revisjonen omfatter den samlede kommunale eller fylkeskommunale virksomhet og tilhørende regnskaper, jf. kommuneloven § 60 nr. 7 og revisjonsforskriften §§ 5-8. Dette innebærer at kommunerevisjonen skal revidere den virksomhet som er en del av kommunen som juridisk person. I tillegg er det anledning til å velge kommunerevisjonen som revisor for interkommunale selskaper (IKS) etter lov om interkommunale selskaper (jf. lov om interkommunale selskaper § 28). Det er også anledning til å velge kommunerevisjonen som revisor for enkelte stiftelser, jf. stiftelsesloven § 43 tredje ledd. I de tilfeller der en kommunerevisor etter en konkret vurdering tilfredsstiller kravene i revisorloven, er det også anledning til å velge vedkommende som revisor i et kommunalt aksjeselskap. For slike virksomheter er altså situasjonen at det allerede i dag er alminnelig konkurranse om revisjon.

2.3.3.1 Revisjon av kommuneregnskapet

Regnskapsrevisjon er den dominerende revisjonsformen i kommunen. Revisjonens oppgaver omfatter også en mer fullstendig kontroll med at administrasjonen har satt ut i livet de vedtak som er truffet, og en vurdering av økonomistyring og forvaltningsordninger i kommunen og fylkeskommunen.

Revisjon av kommuneregnskapet dreier seg om revisjon i tradisjonell forstand. I statlig sektor er det Riksrevisjonen som reviderer statsregnskapet. Kommunenes regnskap er bygd på andre prinsipper enn regnskapsloven.

Interkommunale selskaper (IKS) skal i henhold til forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper av 17. desember 1999 følge regnskapsloven. Det samme er tilfelle for kommunale og fylkeskommunale foretak (KF) som driver næringsvirksomhet, jf. forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak av 17. desember 1999.

Ifølge kommuneloven med tilhørende forskrifter skal kommunale virksomheter følge et finansielt orientert regnskapssystem. Det er selve anskaffelsen og anvendelsen av midlene som vises i regnskapet. Bruk av denne modellen begrunnes i at for-

målet med kommunal virksomhet er å dekke grunnleggende felles og individuelle behov i samfunnet som for en stor del er finansiert av statlige overføringer og skatteinntekter. Hovedformålet med regnskapet er å gi grunnlag for å vurdere faktisk ressursbruk i forhold til budsjettet.

Private bedrifter følger et resultatorientert regnskap, jf. regnskapsloven. Her fremkommer verdiskapningen i virksomheten ved å sette sammen kostnader og inntekter. Disse bedriftene opererer i hovedsak i et marked i konkurranse med andre, og inntektssiden gjenspeiler dermed den reelle markedsverdien av det som produseres. Hovedformålet med regnskapet er å gi grunnlag for å vurdere avkastningen på innskutt kapital.

2.3.3.2 Revisjon av internkontrollen

Den tidligere budsjett- og regnskapsforskriften (H-14/90) § 15 om pålegg for administrasjonssjefen til å etablere internkontroll er ikke fulgt opp i de nye forskriftene om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning, men det må legges til grunn som fast praksis at kommunens administrasjonssjef har ansvar for å etablere en betryggende internkontroll i administrasjonen. Det dreier seg bl.a. om å sikre:

- effektiv og hensiktsmessig drift av systemer, funksjoner og aktiviteter generelt
- pålitelig økonomisk rapportering
- etterlevelse av aktuelle lover, forskrifter og andre bestemmelser

Utarbeidelsen av rutinene bør etter gjeldende revisjonsforskrift skje i samråd med revisjonen. Revisjonen har etter gjeldende regler et ansvar for å påse at slik kontroll er etablert. Revisjonen har også plikt til å *medvirke* til at gode interne kontrollrutiner etableres, og til å påse at den interne kontroll virker etter forutsetningene. Mener revisjonen at internkontrollen ikke er tilfredstillende, plikter den å avgi rapport om dette til kontrollutvalget/kommunestyret. Revisjonssjefen har imidlertid ikke ansvar for hva internkontrollen gjør, og kan heller ikke instruere administrasjonssjefen vedrørende utførelsen av oppgaven.

På bakgrunn av at revisjonen og administrasjonen skal opptre uavhengig av hverandre, er det begrenset hvor mye samarbeid det kan bli tale om mellom revisjonen og administrasjonen vedrørende internkontrollen uten at dette fører til en tilsløring av ansvarsdelingen. Det må således antas å være i strid med kommuneloven og forskrift om revisjon dersom det etableres slikt samarbeid ved utførelsen av de oppgaver som revisjonen/kontrollutvalget har ansvaret for. Administrasjonssjefen vil imid-

lertid kunne opprette en egen internkontrollenhet og ansette personer med et særlig ansvar for å etablere og følge opp administrasjonens egen kontrollvirksomhet på sine vegne. En slik kontrollenhet kan derimot ikke utføre oppgaver som ligger til revisjonen eller utføre arbeid på vegne av revisjonen.

I budsjett- og regnskapsmessig sammenheng vil man fokusere på om rapportering av slike data er pålitelige, og om budsjettene og regnskapene følger gjeldende forskrifter og andre bestemmelser. Formålet er å sikre at budsjettene og regnskapene gir pålitelig informasjon om forvaltningen av kommunens midler, og om kommunens økonomiske stilling og status på tidspunktet for regnskapsavslutning. Ledelsens styring av budsjett- og regnskapssystemene innebærer å fastsette formål og planlegge de økonomiske aktivitetene slik at kommunens midler blir benyttet i samsvar med forutsetningene, og å godkjenne, overvåke og følge opp aktivitetenes utførelse sammenholdt mot planene og andre forutsetninger.

Aktiviteter som er vesentlige i forbindelse med slik kontroll er bl.a.:

- budsjettering og regnskapsføring
- inn- og utbetalinger
- kunders og leverandørers konti, herunder fakturerings- og betalingsrutiner
- oppbevaring og makulering av regnskapsmateriale
- bestilling og rekvirering av varer og tjenester
- attestasjon og anvisning

Utarbeidede rutiner skal dokumenteres og være gjenstand for løpende oppfølging.

Det er en flytende overgang mellom internkontroll og revisjon. Der det er etablert gode internkontrollsystemer kan revisor i noen grad basere seg på å kontrollere at slike systemer er etablert, slik at det i mindre grad vil være nødvendig å foreta en mer detaljert og tidkrevende kontroll gjennom revisjonsarbeidet. Prinsipielt er det imidlertid et klart skille mellom internkontroll og revisjon.

2.3.3.3 Forvaltningsrevisjon

Etter kommuneloven § 60 nr. 7 skal revisjonen «kontrollere at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater.»

Forvaltningsrevisjon innebærer en systematisk vurdering av om bruken og forvaltningen av de

kommunale midler (oppgaver, ressursbruk og resultatoppgjør) virker på betryggende måte.

Målet med forvaltningsrevisjon er å bidra til at virksomheten blir mer kostnads- og formålseffektiv. Det ligger imidlertid utenfor revisjonens oppgave å overprøve den politiske hensiktsmessigheten av de vedtak som blir gjort. I tillegg til det løpende tilsynet kan revisjonen selv iverksette undersøkelser av kommunal virksomhet på områder som naturlig hører til revisjonens arbeidsområde, eventuelt etter pålegg fra kommunestyre/fylkesting/kontrollutvalg, jf. revisjonsforskriften § 8.

2.3.3.4 Funksjonen som sekretariat for kontrollutvalget

Det er på det rene at sekretariatet for kommunens kontrollutvalg må ha tilgang på en bredt sammensatt kompetanse. Kontrollutvalgets virkeområde vil f. eks. ofte omfatte problemer som reiser juridiske spørsmål. Av prinsipielle grunner knyttet til kontrollutvalgets uavhengighet, bør denne kompetansen ikke være en del av kommunens administrasjon. I henhold til revisjonsforskriften § 5 femte ledd skal revisjonen sørge for sekretærhjelp til kommunens kontrollutvalg, og derunder utrede og forberede saker for kontrollutvalget.

2.3.3.5 Revisjon av skatteregnskapet (skatteoppkreverfunksjonen)

Etter lov om betaling og innkreving av skatt (lov av 22. november 1952 nr. 2) (skattebetalingsloven) § 56 nr. 1 skal kommunerevisor føre kontroll med betaling, innkreving og fordeling av skatt, og revidere skatteregnskapet. I dette arbeidet er kommunerevisjonen underlagt Finansdepartementets/Skattedirektoratets instruksjons- og tilsynsmyndighet. Det er fastsatt instruks for kommunerevisors oppgaver etter skattebetalingsloven (skatteinstruks for kommunerevisorene, fastsatt 25. mai 1998).

Kommunerevisjonen skal rapportere til Finansdepartementet med gjenpart til Riksrevisjonen dersom det under revisjonen av den enkelte kommunes skatteregnskap oppdages feil eller svakheter som etter kommunerevisors vurdering har tilknytning til skatteregnskapssentralenes, Skattedirektoratets, Skattefogdenes, likningskontorenes eller eventuelt andres befattning med skatteregnskapet.

Denne revisjonsoppgaven berører forvaltningen av landets skattesystem og er underlagt statens faglige ansvar ved Finansdepartementet. Etter skattebetalingsloven og Finansdepartementets skatteinstruks for kommunerevisorene går kommunerevisjonens rolle lengre enn ren revisjon av skatteregnskapet, idet kommunerevisjonen skal dekke hele

skatteoppkreverfunksjonen (skatteregnskapet, fellesinnkrevingen og arbeidsgiverkontrollen).

2.3.3.6 Revisjon av overformynderiregnskapet

Etter vergemålsloven (lov av 22. april 1927 nr. 3) § 85 skal revisjon av overformynderiregnskapene utføres av den kommunale revisjon. Det vil kreve lovendring dersom det skal åpnes for å sette ut revisjonen av dette regnskapet til private revisjonsfirma.

Justis- og politidepartementet har i forskrift av 27. juni 1975 nr. 9516 gitt nærmere regler om føring av overformynder- og vergeregnskaper, revisjon mv. Revisjonen skal påse at overformynderiets regnskapsførsel og formuesforvaltning er i samsvar med vergemålsloven og regler som departementet har fastsatt i medhold av loven. Den årlige revisjonsberetning stiles til Fylkesmannen.

2.3.3.7 Andre oppgaver

I medhold av ulike forskrifter har også kommune-revisjonen ansvar for revisjon og kontroll av enkelte spesialregnskaper. Dette gjelder bl.a. følgende forskrifter:

- FOR 1999-12-20-1515 om film og videogram, § 3–1 første ledd
- FOR 1998-10-12-1440 om støtteordningen for fri scenekunst, § 8 annet ledd
- FOR 1999-01-29-187 om tilskudd fra Norsk kulturfond, § 9 første ledd
- FOR 1999-12-01-1566 om utfyllende tekniske og arkivfaglige bestemmelser om behandling av offentlige arkiver, femte avsnitt om spesielle kassasjonsbestemmelser for de enkelte saksområdene, arkivnr. 35
- FOR 1988-12-11-1018 om disponering av kontantytelser fra folketrygden under opphold i sykehjem og boform for heldøgns omsorg og pleie, § 2–8
- FOR 1992-12-04-915 til lov om sosiale tjenester m.v., § 6–9
- FOR 1992-12-11-1053 om statsrefusjon for fylkeskommunens barnevernutgifter til asylsøkende barn og flyktningebarn som er kommet til landet uten foreldre, § 3 første ledd, andre setning
- FOR 2001-12-14-1391 om revisjon m.m. for Longyearbyen lokalstyre, §§ 1 og 2

2.3.4 Krav til revisors uavhengighet

Tilsyns- og kontrollarbeid skal bl.a. bidra til at allmennhetens tillit til den kommunale/fylkeskommunale forvaltning blir styrket. Enhver revisor må

være uavhengig hvis arbeidet skal inngi tillit. Slik uavhengighet oppnås ved at revisor behandler sine saker på en profesjonell og upartisk (objektiv) måte. For kommunal revisjon er det gitt en rekke bestemmelser som skal sikre slik uavhengighet, jf. revisjonsforskriften § 2. Den kommunalt ansatte revisor vil i tillegg omfattes av de alminnelige habilitetskrav som følger av forvaltningslovens kapittel II. Om det nærmere innhold i uavhengighetskravene for revisor vises det til kapittel 6.

2.3.5 Offentligheten av revisors dokumenter og bestemmelser om taushetsplikt

Revisjonen og kontrollutvalget er å anse som forvaltningsorganer. Dette innebærer at både forvaltningsloven og offentlighetsloven regulerer virksomheten. Hovedregelen i offentlighetsloven er at forvaltningens saksdokumenter i en bestemt sak er offentlige (§ 2 første og annet ledd). Både revisjonens og kontrollutvalgets saksdokumenter er dermed i utgangspunktet tilgjengelige for innsyn fra offentligheten. Regler om taushetsplikt og om unntak for innsyn i forvaltningens interne saksdokumenter, innebærer imidlertid at offentligheten av revisors dokumenter er begrenset.

Revisjonen er gitt taushetsplikt om alle opplysninger som de under sin virksomhet får kjennskap til, jf. revisorforskriften § 12 siste ledd, og går dermed lenger enn den alminnelige taushetsbestemmelsen i forvaltningsloven § 13. Bestemmelser om taushetsplikt for kontrollutvalgsmedlemmene fremgår av kontrollutvalgsforskriften § 7.

2.3.6 Situasjonen i enkelte andre land

2.3.6.1 Danmark

I lov om kommunernes styrelse av 21. juni 1991 § 42 heter det at:

«Enhver kommune skal have en sakkyndig revisjon, der skal godkjendes av tilsynsmyndigheten ...»

Det stilles ikke andre krav til revisjonen enn at den skal være sakkyndig. Under henvisning til «alminnelige rettsgrunnsetninger» er det likevel et krav at revisjonen skal være uavhengig av kommunen. Det er ikke noe krav om at revisjonen skal skje

ved en egen kommunal revisjon. Loven er forstått slik at det ikke er adgang til å ha en egen kommunerevisjon (for København kommune gjelder imidlertid en særlov som gir denne kommunen anledning til å ha egne ansatte kommunerevisorer).

I mange kommuner ivaretas revisjonen av Kommunernes Revisionsafdeling, som er en institusjon med tilknytning til Kommunernes Landsforening (tilsvarende det norske Kommunenes Sentralforbund), men med fullstendig uavhengighet av landsforeningen i revisjonsfaglige spørsmål.

2.3.6.2 Sverige

Sverige har et system med folkevalgte «revisorer». Etter den svenske kommuneloven (kommunallagen) kapittel 9 § 2 skal minst tre revisorer velges. Dette kollegium av folkevalgte revisorer er kommunestyrets (fullmæktiges) granskningsorgan. For så vidt tilsvarende ordningen med folkevalgte revisorer på mange måter kontrollutvalget i norske kommuner. Kommunallagen regulerer bare de folkevalgte revisorenes stilling og oppgaver. De folkevalgte revisorene har anledning til å engasjere private revisorer og revisjonsfirma, men yrkesrevisorenes funksjon får da formelt bare karakter av bistand og rådgivning til de folkevalgte revisorene.

2.3.6.3 Finland

Finland har et system hvor kommunestyret (kommunefullmæktige) velger en revisjonsnämnd, som i store trekk tilsvarende våre kontrollutvalg. Den finske kommuneloven inneholder bestemmelser om organisering av revisjonen og om utføringen av regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og revisjon av den interne kontroll. Nämnden har bl.a. til oppgave å organisere revisjonen i kommunen, føre tilsyn med revisjonen og kommunen for øvrig, samt koordinere den eksterne og interne revisjonen.

Fullmæktiget står fritt til å velge revisjon. Det er imidlertid et absolutt krav at ansvarlig revisor ikke er ansatt i kommunen og at vedkommende er autorisert som såkalt OFR-revisor. Av Finlands ca. 450 kommuner revideres i dag størstedelen av OY Audiator Ab. Dette er et heleid aksjeselskap som er eid av Finlands Kommunförbund (tilsvarende Kommunenes Sentralforbund i Norge).

3 Om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon

3.1 Innledning

I kommuneproposisjonen våren 2002 (St.prp. nr. 64 (2001–2002) kapittel 16) ble det varslet at departementet ville komme tilbake med et lovforslag om kommunal egenkontroll, basert på at det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. De prinsipielle forhold knyttet til spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting ble drøftet der. Disse vurderingene danner grunnlaget for departementets forslag om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, se punkt 3.2. I punkt 3.3.1 nedenfor er det redegjort for de valgmuligheter kommunene vil få som en følge av å åpne for konkurranseutsetting.

Det foreslås imidlertid ikke å åpne for konkurranseutsetting av de oppgaver kommunerevisjonen i dag har etter skattebetalingsloven § 56, jf. skatteinstruks for kommunerevisorene fastsatt av Finansdepartementet 25. mai 1998. Se nærmere omtale av kontroll- og revisjon med skatteoppkreverfunksjonen under punkt 2.3.3.5 og 3.2.4.

Når spørsmålet om konkurranseutsetting diskuteres i forhold til lovgivningen, er det grunn til å fremheve at drøftelsen ikke gjelder spørsmålet om staten bør gi et pålegg om at kommunal revisjon skal konkurranseutsettes. For kommunale tjenester vil det alltid være kommunene selv som må vurdere om den aktuelle tjenesten skal konkurranseutsettes. Det lovforslaget åpner for, er at kommunene selv kan avgjøre om revisjonen skal konkurranseutsettes.

I kommuneproposisjonen – og i høringsnotatet med lovforslag som ble sendt på høring 13. desember – vurderte departementet konkurranseutsetting av revisjonen som ett av flere alternative scenarier for kommunal revisjon. Slik departementet ser det, ville alternativet til å åpne for konkurranseutsetting enten være å bygge videre på den ordning med interkommunalt samarbeid om revisjon som gjelder i dag, eller å etablere en stor landsdekkende enhet med monopol på å revidere kommuner. Drøftelsen av disse alternativene er gjengitt under punkt 3.2.2.

I høringsnotatet kom departementet av flere grunner til at den beste løsning vil være å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Dette

utelukker imidlertid ikke at kommuner kan samarbeide om revisjon i interkommunale ordninger på frivillig basis. Det utelukker heller ikke etablering av en «landsdekkende» enhet for kommunal revisjon – eid av kommuner eller andre. Se nærmere om dette under punkt 3.2.2.

For å redegjøre nærmere for de vurderinger som ligger til grunn for departementets forslag om å åpne for konkurranseutsetting vil departementet nedenfor rekapitulere hovedtrekkene i den drøftelsen som fremgår av kommuneproposisjonen fra våren 2002, og knytte vurderingen nærmere opp til lovforslaget.

Drøftelsen nedenfor er således i hovedtrekk en gjengivelse av drøftelsen i kommuneproposisjonen fra våren 2002 (St.prp. nr. 64 (2001–2002) kapittel 16). Tilsvarende drøftelse var også tatt inn i høringsnotatet med lovforslag, som ble sendt på høring 13. desember 2002. Når det i det følgende henvises til «høringsnotatet» er det dette høringsnotatet det siktes til.

I dette kapittelet omtales også høringsuttalelser av mer generell karakter. Endelig gir departementet sine vurderinger til hovedspørsmålet om adgangen til konkurranseutsetting.

3.2 Departementets prinsipielle vurdering av konkurranseutsetting av kommunal revisjon

Prinsippet om kommunalt selvstyre ligger til grunn for norsk kommuneforvaltning. Dette viser seg blant annet ved at kommunenes kompetanse (myndighet) er negativt avgrenset. Dette innebærer at når man ser bort fra de lovpålagte oppgaver, er det i stor utstrekning opp til kommunene selv å avgjøre hvilke tjenester som skal tilbys innbyggerne. Det viser seg også ved at en kommune har relativt stor frihet til å organisere virksomheten slik som den selv finner det hensiktsmessig. Når vi ser bort fra området for den egentlige offentlige myndighetsutøvelse, er det også betydelig rom for å overlate til private tilbydere å utføre oppgaver som kommunene har ansvar for. Relativt få områder er skjernet for konkurranseutsetting.

Ved vurderingen av om det burde åpnes for konkurranseutsetting, ble det i kommuneproposisjonen og i høringsnotatet tatt utgangspunkt i prinsippet om kommunalt selvstyre. Dette utgangspunktet tilsier at et område ikke bør være skjermet for konkurranseutsetting med mindre spesielle grunner tilsier det. Det er således ikke *adgangen* til konkurranseutsetting som behøver spesiell begrunnelse. Det som etter departementets oppfatning trenger særskilt begrunnelse, er hvorfor det eventuelt *ikke* skal være adgang til konkurranseutsetting. Drøftingen av dette spørsmålet må derfor dreie seg om hvorvidt det foreligger slike særlige hensyn som taler mot å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Dersom slike hensyn ikke eksisterer, eller ikke er tungtveiende nok, bør det åpnes for konkurranseutsetting.

3.2.1 Generelt

Den sentrale delen av vurderingen vil dreie seg om en analyse av de oppgaver som i dag er lagt til kommunerevisjonen, vurdert opp mot det utgangspunkt om kommunal autonomi som er fastslått under punkt 3.2 ovenfor. (Se nærmere om drøftingen av de ulike oppgaver under punkt 3.2.4.) Det kan imidlertid også reises spørsmål om det er forhold av *prinsipiell* karakter som taler mot å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen.

Det ansvar kommunene selv har for å føre kontroll og tilsyn med sin egen virksomhet må ses som en del av de samlede kontroll- og tilsynsmekanismer som lover og forskrifter har etablert for kommunal forvaltning. I tillegg til at kommunene selv har ansvar for å føre tilsyn, er det også etablert systemer for statlig kontroll med kommunenes virksomhet. Samlet sett skal kontroll- og tilsynssystemene bidra til at den kommunale myndighetsutøvelse, forvaltning og tjenesteyting skjer innenfor rammen av lover og regler, at rettssikkerhetshensyn blir ivaretatt og at forvaltningen av offentlige midler skjer kostnadseffektivt og målrettet. I sin tur bidrar dette også til at den alminnelige tillit til offentlig forvaltning opprettholdes – noe som også er et mål i seg selv.

I forbindelse med vedtakelsen av kommuneloven i 1992 ble det fremhevet som et hovedpoeng at det statlige tilsyn kunne tones ned dersom kommunenes eget tilsynsarbeid ble styrket. Se blant annet Ot.prp. nr. 42 (1991–92) side 201. Erfaringene siden 1993 da loven trådte i kraft, er at kommunens eget tilsyn har blitt styrket. I Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR) rapport 2000: 10 «*Full kontroll?*» heter det blant annet om dette (side 9):

«Et hovedfunn når det gjelder effekter av kontrollutvalgets virksomhet er at kontrollutvalgene har medvirket til å styrke kommunenes og fylkeskommunenes egenkontroll».

Det er et mer diskutabelt spørsmål om det samlede statlige tilsyn har blitt redusert tilsvarende. Etableringen av et system for betinget kontroll med kommunenes økonomiforvaltning, jf. den nye bestemmelsen i kommuneloven i § 59a, er imidlertid et vesentlig bidrag til å redusere statlig tilsyn og kontroll, når det gjelder økonomiforvaltning.

Målsettingen for det kommunale tilsynsarbeidet slik den kommer til uttrykk i kommunelovens forarbeider er svært ambisiøs. I Ot.prp. nr. 42 (1991–92) heter det blant annet om dette (side 196):

«Kontrollutvalgets oppgaver ligger i dets funksjon som tilsyns- og kontrollorgan. Det innebærer at dette organet skal påse at organisasjon, saksforberedelse og beslutningsprosess i de politiske organer og administrasjonen fungerer på en måte som garanterer oppfyllelse av alle faglige krav og ivaretar grunnleggende rettssikkerhetshensyn overfor kommunen/fylkeskommunens innbyggere og andre som berøres av vedtakene».

Det tilsynsarbeid som kommunene må gjøre for å nærme seg disse ambisjonene innebærer en mangsidig aktivitet. Et sentralt element i det system som skulle styrke den kommunale egenkontrollen, var etableringen av obligatoriske kontrollutvalg. Dette utvalget har en svært vid ramme for sitt virkeområde. Kontrollutvalget kan i praksis ta opp et hvert forhold ved kommunens forvaltning, så lenge det ligger innenfor begrepene kontroll og tilsyn. Det kan dreie seg om økonomiforvaltning, kostnadseffektivitet, måleffektivitet, juridiske forhold, rettssikkerhetsspørsmål, organisasjonsutvikling osv. Det fremgår imidlertid av merknader til forskrift om kontrollutvalg (FOR 1993-01-13 4044) at utvalget ikke skal vurdere den politiske hensiktsmessigheten av de vedtak som er truffet.

Innenfor disse vide rammer vil kommunen selv avgjøre omfanget av kontrollutvalgets arbeid – blant annet vil de økonomiske ressursene som stilles til rådighet for kontrollutvalgets og revisjonens arbeid være en avgjørende rammebetingelse.

Systemet med et kontrollutvalg og en egen kommunal revisjon har klare paralleller til Stortingets eget kontrollorgan – Kontroll- og konstitusjonskomiteen – og Riksrevisjonen. Det er flere likhetstrekk i forholdet mellom kommunestyret, kontrollutvalget og kommunerevisjonen på den ene siden, og forholdet mellom Stortinget, Kontroll- og

konstitusjonskomiteen og Riksrevisjonen på den andre siden. Særlig tydelig er denne parallellen i kommuner med parlamentarisk styreform.

En vesentlig forskjell er imidlertid at forholdet mellom Stortinget og regjeringen er av konstitusjonell karakter. Forholdet mellom styringsorganene i kommunene er ikke av konstitusjonell art. Spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon reiser derfor ikke spørsmål som gjelder statsforfatningen. Stortinget står følgelig fritt til å regulere dette i lov.

I et nordisk perspektiv er det ikke et alminnelig anerkjent prinsipp at lokalforvaltningens regnskaper må revideres av en egen offentlig revisjon. For eksempel har både danske, svenske og finske kommuner anledning til å sette revisjonen ut til private revisjonsfirma (jf. punkt 2.3.6 om gjeldende rett). For så vidt står Norge i nordisk sammenheng i en særstilling med en egen lovfestet offentlig revisjonsordning i kommunene.

I et bredere internasjonalt perspektiv er det heller ikke et unntaksfritt prinsipp at statens egne regnskaper nødvendigvis må revideres av offentlig ansatte revisorer. Blant annet er New Zealand et eksempel på at det er anledning til å bruke private revisorer i arbeidet med revisjon av statsregnskapet. Også i USA, Canada og Australia er det anledning til å gjøre bruk av private revisjonsfirma i forbindelse med riksrevisjonens arbeid.

På denne bakgrunn kan det ikke legges til grunn at det er alminnelig anerkjente prinsipielle grunner som taler mot at det skal åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Når det ikke kan påvises avgjørende prinsipielle betenkeligheter, bør prinsippet om kommunal autonomi være svært tungtveiende.

Etter departementets oppfatning blir dette også et spørsmål om hensiktsmessighet – nærmere bestemt hva som vil være egnet til å fremme en best mulig kommunal egenkontroll. Denne målsettingen må også ses på bakgrunn av at staten har en klar interesse i at revisjonen i lokalforvaltningen ordnes på en forsvarlig måte. Den sentrale rolle kommunene har som ledd i den samlede offentlige forvaltning og tjenesteyting, gjør at staten har et ansvar for å påse at den kommunale revisjonsordning er betryggende.

Viktigere enn om den som utfører arbeidet er offentlig eller privat ansatt, er imidlertid at vedkommende har de nødvendige kvalifikasjoner, og at innholdet i det revisjonsarbeid som skal gjøres er tilstrekkelig definert i de krav som gjelder for revisjonsoppavene.

Departementet ser ikke grunn til å tvile på at aktørene i et marked for revisjon av kommuner vil sat-

se ressurser på å kunne tilby kommunene de tjenester som kreves. Departementet legger til grunn at en markedssituasjon vil gi et godt klima for å bygge opp kompetansen slik at kommunal revisjon kan møte framtidens utfordringer.

Det har fra enkelte hold vært hevdet at et privat revisorfirma som eventuelt får i oppdrag å revidere kommuner, vil få betydelig innsikt i både politiske prosesser og personsensitive opplysninger i kommunen – og at dette er uheldig. Slike hensyn bør tillegges vekt, men etter departementets vurdering utgjør imidlertid ikke dette noe prinsipielt motargument mot å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen. Hensynet til konfidensialitet vil bli ivaretatt gjennom strenge taushetspliktregler. Dersom kommunens ledelse ikke ønsker at et privat revisorfirma skal få innsyn i slike prosesser – eller av andre grunner ikke ønsker å gi slike oppdrag til private revisjonsfirma – vil den kunne ta slike hensyn når den vurderer om revisjonen skal konkurranseutsettes, og eventuelt heller velge å ansette egne revisorer.

3.2.2 Nærmere om mulige alternativer eller supplement til konkurranseutsetting

Videreføring av dagens ordning med distriktsrevisjoner

Et alternativ til å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon kunne være å videreutvikle dagens ordning med interkommunalt samarbeid om revisjon, gjennom såkalte distriktsrevisjoner.

Kommunal revisjon vil stå overfor betydelige utfordringer i framtiden. Dette henger blant annet sammen med kompleksiteten i kommunenes oppgaver og organisasjon. Det har også sammenheng med de krav til kostnadseffektivitet og måleffektivitet som kommunene vil stå overfor. Dette er sentrale elementer i moderniseringen av offentlig sektor, som også vil innebære at kravene til kommunenes egne kontroll- og tilsynssystemer møter større utfordringer. Revisjonen vil kunne spille en viktig rolle i dette bildet. Særlig arbeidet med forvaltningsrevisjon vil kunne være et viktig bidrag når det gjelder økte krav til kostnads- og måleffektivitet. Det er her tale om en virksomhet som krever bred kompetanse og et sterkt fagmiljø.

Etter at departementet i 1990 tok initiativ til å etablere større interkommunale enheter for revisjon, har utviklingen vært igjennom en fase der antallet revisjonsenheter har vært redusert betraktelig. Det eksisterer i dag 97 selvstendige kommune-/fylkesrevisjonsenheter, som fordeler seg på 16 fylkesrevisjoner, 8 kommunerevisjoner og 73 di-

striksrevisjoner. I henhold til tall fra Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) er det i dag ca. 850 ansatte i kommunal revisjon. Den største enheten har ca. 60 ansatte, og den minste har 2 ansatte. De fleste enhetene er relativt små. Pr. 31.12.00 hadde 59 enheter 8 eller færre ansatte.

Etablering av interkommunalt samarbeid i form av distriktsrevisjoner har styrket fagmiljø og driftssikkerhet i revisjonsenhetene. Det har også bidratt til å styrke revisjonens uavhengighet. Det synes imidlertid på det rene at mange av disse revisjonsenhetene fremdeles er for små til å møte framtidens utfordringer.

Når det gjelder de rent faglige krav til revisjonen er det åpenbart at innføringen av et lovkrav om obligatorisk forvaltningsrevisjon i 1993 stilte revisjonsenhetene overfor betydelige utfordringer. Samtidig var vektleggingen av obligatorisk forvaltningsrevisjon også en sentral begrunnelse for å videreføre ordningen med kommunale revisjonsenheter.

Av en rapport fra NIBR (prosjektrapport 2000:10 – «Full kontroll? En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner»), fremgår at flere revisjonsenheter sliter med forvaltningsrevisjon. Det fremgår bl.a. at

«Forvaltningsrevisjon har ikke blitt det potente og effektive virkemidlet en håpet» (side 93).

Samtidig viser NIBR's rapport at de revisjonsenheter som har skilt ut egne avdelinger eller seksjoner for forvaltningsrevisjon – gjerne med samfunnsfaglig og juridisk kompetanse – lykkes bedre enn andre. Som det er pekt på i kapittel 4, ligger de data NIBR's undersøkelse baserer seg på noe tilbake i tid. Det er derfor grunn til å tro at omfanget av forvaltningsrevisjon er noe større i dag. Departementet legger likevel til grunn at det er et betydelig utviklingspotensial her.

Dersom det skal være mulig å ha en egen avdeling/seksjon som driver forvaltningsrevisjon, må revisjonsenheten være av en viss størrelse. De erfaringer departementet har gjort på dette området tilsier at det vil være nødvendig med statlig pålegg for at revisjonsenhetene skal bli store nok. Samtidig viser disse erfaringene at slike statlige pålegg vil kunne møte betydelig motstand fra kommunene. Dette er for så vidt ikke oppsiktsvekkende. Når grunnlaget for samarbeidet er et statlig pålegg, sier det seg selv at utgangspunktet for samarbeidet ikke er det beste. Generelt er hjemler for statlige pålegg om interkommunalt samarbeid svært lite brukt. Det eneste området der en slik hjemmel er brukt i noe omfang er nettopp når det gjelder kommunal revisjon.

Departementet ser det på denne bakgrunn som lite aktuelt å utvikle dagens distriktsrevisjoner gjennom statlige pålegg om interkommunalt samarbeid. Det ville kreve en betydelig bruk av statlige pålegg om denne ordningen skulle videreføres og utbygges. En slik omfattende bruk av statlig pålegg overfor kommunene bryter med et prinsipp om at det bør være anledning til konkurranseutsetting dersom ikke spesielle grunner taler mot det, jf. nedenfor. En slik omfattende bruk av statlig pålegg lar seg etter departementets mening ikke forsvare, med mindre det ville være påkrevd for å etablere en forsvarlig revisjonsordning. Departementet kan imidlertid ikke se at det vil være nødvendig med et så vidt radikalt virkemiddel som statlig pålegg er. De kommuner som ikke ønsker å benytte seg av en mulighet til å konkurranseutsette revisjonen, vil enten selv måtte ansette egne kommunerevisorer eller etablere et interkommunalt samarbeid om en egen kommunerevisjonsenhet. Departementet legger til grunn at dersom det blir åpnet for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, vil det være tilstrekkelig mange aktører i det marked som da vil oppstå til at behovet for revisjonstjenester i kommunene vil bli dekket.

Landsdekkende enhet

Departementet har også vurdert det alternativet som går ut på å etablere en stor landsdekkende revisjonsenhet med enerett på å revidere kommuner. (Se nærmere omtale av Norges Kommunerevisjonsforbunds prosjekt «PRO-REV» nedenfor.) Som nevnt synes det å være på det rene at de fleste kommunale distriktsrevisjoner i dag er for små til å møte de utfordringer det kommunale tilsynsarbeidet vil stå overfor i framtiden. Dette gjelder både mulighetene til å bygge opp et tilstrekkelig bredt og sterkt fagmiljø i den enkelte revisjonsenhet, og mulighetene for å sørge for en best mulig kompetanseutvikling. Det er også grunn til å tro at større enheter ville gi en mer kostnadseffektiv revisjon.

De betenkeligheter som er anført ovenfor – knyttet til videreutvikling av ordningen med distriktsrevisjoner – vil imidlertid gjøre seg gjeldende i enda sterkere grad for en landsdekkende kommunal revisjonsenhet. Når departementet likevel går noe nærmere inn på en drøfting av dette alternativet, har det sammenheng med at en slik landsdekkende enhet har et mye større potensial til å bli en slagkraftig og kompetent enhet, enn alternativet med flere ulike distriktsrevisjoner uten noen samlet overordnet ledelse.

Dersom det skulle etableres en slik landsdekkende enhet, ville det ikke være ønskelig å gjøre

den til en statlig instans. Dette ville gjøre skillet mellom statlig kontroll og kommunal egenkontroll flytende. En større kommunal revisjonsenhet ville derfor måtte være kommunalt forankret, i en form for interkommunalt samarbeid. En slik enhet ville måtte omfatte samtlige kommuner. Det er imidlertid ikke realistisk at samtlige kommuner ville slutte seg til en slik ordning på frivillig basis.

Etablering av en slik enhet ville derfor måtte skje ved statlig styring. I lys av de grunnleggende prinsipper for forholdet mellom staten og kommunesektoren som regjeringen legger til grunn, er dette problematisk. Staten bør være tilbakeholden med å gi bindende regler og pålegg for hvordan kommunene skal organisere sin virksomhet.

Det kan riktignok argumenteres for at friheten til å organisere virksomheten først og fremst bør gjelde på området for alminnelig forvaltning og tjenesteyting, og at prinsippet ikke står like sterkt når det gjelder utforming av kontroll- og tilsynssystemer. Som det fremgår av kommunelovens forarbeider, er kommunenes eget kontrollansvar sett som en komplementær størrelse i forhold til det statlige tilsynet. Dette er blant annet bakgrunnen for at en godt fungerende kommunal egenkontroll kan gi grunnlag for å redusere den direkte statlige kontroll med kommunene. Det samlede omfang av kontroll og tilsyn med og i kommunene er derfor av klar statlig interesse.

Den statlige interesse i kommunenes eget tilsynsarbeid angår likevel i første rekke kravene til hvilket innhold tilsynet skal ha. Det er ikke en like klar statlig interesse i hvordan tilsynsarbeidet organiseres, eller hvem som utfører arbeidet i praksis – så lenge visse grunnleggende prinsipper om uavhengighet og kompetanse er ivaretatt.

Etablering av en kommunalt forankret landsdekkende revisjonsenhet vil innebære at staten griper sterkt inn i hvordan tilsynsarbeidet i kommunesektoren skal organiseres. Etter departementets oppfatning vil en slik grad av statlig styring bare kunne forsvares dersom fordelene ved en slik enhet ville være betydelig større enn både dagens ordning med distriktsrevisjoner og en ordning der man åpner for konkurranseutsetting av revisjonen. Det er ikke åpenbart at en slik enhet vil innebære slike fordeler. Selv om en slik enhet ville kunne gi et sterkt fagmiljø, og gi grunnlag for å tilby kommunene bedre revisjonstjenester enn i dag, ville den ha alle monopolets svakheter.

Selv om det etter departementets oppfatning ikke er ønskelig å etablere en egen landsdekkende offentlig instans som har enerett til å revidere kommuner ved statlig pålegg, er dette ikke til hinder for at kommuner eller andre på frivillig basis etablerer

en enhet for kommunal revisjon som kan tilby sine tjenester til samtlige kommuner. Denne enheten vil i så fall delta i konkurransen på linje med andre revisjonsfirma.

Særlig om forholdet til Norges

Kommunerevisorforbunds prosjekt «PRO.REV» – prospekt for etablering av en landsdekkende kommunal revisjonsenhet

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) har utarbeidet et prospekt med invitasjon til kommunene og fylkeskommunene om å etablere en landsdekkende enhet for revisjon av kommunal og fylkeskommunal virksomhet. Prospektet er etter det departementet kjenner til sendt samtlige kommuner og fylkeskommuner.

Dette initiativet står fullt ut for Norges Kommunerevisorforbunds egen regning. Departementet er informert om NKRF's arbeid med dette prospektet, men har ikke vært involvert i utredningen av det.

NKRF's målsetting har vært å etablere en landsdekkende revisjonsenhet – i form av et eget selskap eller en stiftelse – som i stor grad vil bestå av en sammenslutning av dagens kommunerevisjoner og distriktsrevisjoner.

Etter det departementet kjenner til er NKRF's «PRO.REV»-prosjekt nå slutført som et prosjekt i regi av Kommunerevisorforbundet. Et valgmøte med representanter fra 25 kommuner vedtok i juni 2002 å opprette en arbeidsgruppe med representasjon fra flere kommuner. Gruppen har 9 medlemmer. Pr. i dag videreføres planene i regi av denne arbeidsgruppen. Arbeidsgruppen fikk følgende mandat:

«Arbeidsgruppen har som oppgave å kartlegge interessen for en omorganisering av den kommunale revisjonen og forberede etableringen av en eventuell landsdekkende enhet for kommunal revisjon.

Arbeidsgruppens rapport skal foreligge innen utgangen av 2002».

Arbeidsgruppens rapport ble sendt på høring til samtlige kommuner og fylkeskommuner 13. januar 2003 – med høringsfrist 11. april. Forslaget i rapporten går i korte trekk ut på å etablere regionsvise selskaper i hvert fylke, med en landsdekkende overbygning. Den landsdekkende overbygningen skal etter forslaget få ansvaret for utvikling og videreutvikling av felles metodikk, organisering og koordinering av spesialistfunksjonene, utvikling og drifting av IKT-systemer, kurs/etterutdanning, informasjonsbearbeiding og andre oppgaver som et-

ter arbeidsgruppens vurdering med fordel kan løses i fellesskap.

For å få til en effektiv og rasjonell kjede forutsettes det at det inngås forpliktende avtaler mellom det enkelte regionselskap og den landsdekkende overbygningen.

Det fremgår av departementets vurderinger ovenfor, at en slik revisjonsenhet ikke bør etableres som en obligatorisk ordning. I en situasjon med åpning for konkurranseutsetting av revisjonen, vil dette likevel ikke være til hinder for at en slik enhet etableres. Det vil imidlertid ikke kunne skje ved statlig medvirkning. Gjennomføringen av dette vil eventuelt måtte skje frivillig gjennom at potensielle eiere tar initiativ til etablering av en slik enhet. Slike eiere kan eventuelt være kommuner og fylkeskommuner, revisorer og revisjonsselskaper, eller andre private rettssubjekter. En slik enhet vil kunne videreføre den kompetanse og kunnskap om kommunal virksomhet og kommunal revisjon som i dag ligger i de ulike kommunale og interkommunale revisjonsenhetene, og tilby sine tjenester i det marked for revisjon av kommuner som vil oppstå ved at loven åpner for konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

For de kommuner som ønsker det vil det således ikke være noe til hinder for å delta i et omfattende interkommunalt samarbeid om revisjon – enten initiativet skulle komme fra Norges Kommune-revisorforbund eller andre.

3.2.3 Kompetanse og uavhengighet

Allment

To svært sentrale aspekter ved kontroll- og tilsynsarbeid er kompetanse og uavhengighet. Det er derfor nødvendig å drøfte hvorvidt krav til kompetanse og uavhengighet taler for eller mot konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

I forhold til dette spørsmålet er det etter departementets oppfatning i utgangspunktet ikke avgjørende om arbeidet utføres av private eller offentlige instanser, men om det er skapt tilstrekkelig sikkerhet for at den som utfører tilsynsarbeidet har de nødvendige kvalifikasjoner til å gjøre de analysene som er aktuelle, og om vedkommende er uavhengig av den instans som er gjenstand for revisjon/tilsyn.

Departementets syn er at hensynet til kompetanse og uavhengighet kan ivaretas både innenfor et system som åpner for at kontrollørene kan være private instanser, og et system som legger opp til at en offentlig instans skal kontrollere forvaltning av offentlige midler.

Kompetanse

Dersom det skulle bygges opp en stor offentlig revisjonsenhet for revisjon av kommuner – jf. punkt 3.2.2 – er det liten tvil om at dette kunne bli en kompetent og slagkraftig enhet med betydelig tyngde. Det er imidlertid ikke åpenbart at dette ville sikre en mer kompetent kommunal revisjon enn det å åpne for konkurranseutsetting ville gjøre. Som anført ovenfor må det antas å være stor interesse i revisjonsbransjen for å gå inn på kommunemarkedet. Det er ikke grunn til å tvile på at aktørene i dette markedet ville satse ressurser på å kunne tilby kommunene de tjenester som kreves.

De betenkeligheter som knytter seg til etablering av en eller flere stor(e) – eventuelt en «landsdekkende» – offentlig revisjonsenhet (jf. punkt 3.2.2), tilsier at de kompetansemessige fordeler knyttet til en slik løsning burde være åpenbare og betydelige for at en slik radikal løsning skulle bli foretrukket. Departementet kan ikke se at det ville ha slike åpenbare fordeler å etablere en slik enhet. De eventuelle fordeler vil ikke oppveie de betenkeligheter med hensyn til statlig styring og etablering av offentlige monopoler som ligger i dette alternativet.

Uavhengighet

Hensynet til uavhengighet og objektivitet er grunnleggende for enhver tilsyns- og kontrollinstans. Revisorloven har strenge regler som skal sikre at revisor er uavhengig av den som revideres. Disse reglene er utformet med bakgrunn i de hensyn som gjør seg gjeldende i privat sektor. I dagens situasjon med en ordning med egen kommunerevisjon er de kommunale revisorers uavhengighet regulert av forvaltningslovens inhabilitetsregler, supplert med den kommunale revisjonsforskriftens bestemmelser (se nærmere om disse reglene under kapittel 2 om gjeldende rett, og kapittel 6 om revisors uavhengighet og objektivitet). Forvaltningslovens inhabilitetsregler retter seg mot situasjonen der private interesser er egnet til å svekke tilliten til offentlige tjenestemenn og folkevalgte.

Den nærmere utforming av kravene til uavhengighet og objektivitet for kommunerevisorer ansatt i kommunen (eller i en interkommunal enhet), og til privat ansatte revisorer som eventuelt vil få revisjonsoppdrag for en kommune, er drøftet nærmere i kapittel 6. Lovforslaget er på dette punkt utformet for å sikre den nødvendige uavhengighet. Det er samtidig basert på en forutsetning om at kommunene skal kunne velge om de vil ha en egen revisjon med kommunalt ansatte revisorer, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon eller sette oppdrag ut til et privat revisjonsfirma.

Statlig tilsyn med revisorer

For registrerte og statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper utøver Kredittilsynet et nærmere bestemt statlig tilsyn. For kommunerevisorer eksisterer i dag ingen særskilte tilsynsordninger fra statens side. Departementet tar ikke sikte på å opprette et eget tilsyn for kommunal revisjon i denne omgang, men vil eventuelt komme tilbake til spørsmålet på et senere tidspunkt. Spørsmålet om statlig tilsyn med kommunerevisjonen er drøftet i punkt 4.11.

3.2.4 Nærmere om revisjonens oppgaver – kravene til tilsynets innhold

Innledning

Kravene til innhold av kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunene fremgår av kommuneloven § 60 nr. 7 og forskrifter av 13. januar 1993 om revisjon og kontrollutvalg. Det fremgår av revisjonsforskriftens § 5 at kommunerevisjonens oppgaver etter kommuneloven er tredelt. Revisjonen skal revidere kommuneregnskapet, administrasjonens internkontroll, og utføre forvaltningsrevisjon. I tillegg skal kommunerevisjonen revidere skatteregnskapet og overformyndiregnskapet. Revisjonen skal også være sekretariat for kontrollutvalget, jf. forskrift om kontrollutvalg § 3. Se nærmere om disse oppgavene i kapittel 2 om gjeldende rett.

Det fremgår at oppgavene som i dag ligger til kommunerevisjonen er betydelig videre enn det som forstås med revisjon i tradisjonell forstand. Særlig den nære koblingen mellom kontrollutvalget og revisjonen gjør at revisjonen må ses som et ledd i en helhet som utgjør kommunelovens krav til kommunenes «egenkontroll».

I kommuneproposisjonen og i høringsnotatet ble de enkelte av revisjonens (hoved)oppgaver drøftet i forhold til spørsmålet om konkurranseutsetting. Spørsmålet er om det er noe ved oppgavens art som taler mot å åpne for konkurranseutsetting, og om det er noen oppgaver som av denne grunn ikke bør kunne konkurranseutsettes.

Revisjon av kommuneregnskapet

Revisjon av kommuneregnskapet dreier seg om revisjon i tradisjonell forstand. I statlig sektor er det Riksrevisjonen som reviderer statsregnskapet.

Kommunenes regnskap er bygd på andre prinsipper enn regnskapsloven. Interkommunale selskaper (IKS) skal imidlertid i henhold til forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper av 17. desember 1999 følge regnskapsloven, men deltakerne har anledning

til å velge det kommunale regnskapssystemet i stedet. Kommunale og fylkeskommunale foretak (KF) som driver næringsvirksomhet, skal følge regnskapsloven, jf. forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak av 17. desember 1999.

Private revisjonsselskaper som skal drive kommunal revisjon, må som følge av forskjellen i regnskapssystem og regelverk mellom kommunal og privat virksomhet skaffe seg den nødvendige tilleggskompetanse. Med den grunnleggende kompetansen som finnes i disse selskapene, vil det etter departementets syn ikke utgjøre noen avgjørende merkostnad. I et hvert selskap som driver næringsvirksomhet vil det være behov for å foreta vurderinger av så vel den resultatmessige som den finansielle utviklingen. Store foretak som følger regnskapsloven har i dag et krav om å utarbeide en kontantstrømanalyse som viser hvordan selskapet er tilført finansielle midler og hvordan disse midlene er anvendt.

Revisjon av internkontrollen

Regler om administrativ internkontroll i kommunen er pr. i dag ikke regelfestet. I den tidligere budsjett- og regnskapsforskriften (fra 1990) § 15 het det blant annet at «den interne kontroll skal sikre at kommunen når de formål og målsettinger som er satt – både på overordnet nivå og for de ulike aktiviteter. En effektiv kontroll er til stede når ledelsen styrer systemene på en slik måte at det gir rimelig sikkerhet for at disse formål og målsettinger nås». Noen tilsvarende bestemmelse er ikke videreført i nye forskrifter, men det legges til grunn som fast praksis at kommunens administrasjonssjef har ansvar for å etablere en betryggende internkontroll i administrasjonen. Utarbeidede rutiner skal dokumenteres og være gjenstand for løpende oppfølging.

Det er i praksis en flytende overgang mellom internkontroll og revisjon. Der det er etablert gode internkontrollsystemer kan revisor i noen grad basere seg på å kontrollere at slike systemer er etablert, slik at det i mindre grad vil være nødvendig å foreta en mer detaljert og tidkrevende kontroll gjennom revisjonsarbeidet. Prinsipielt er det imidlertid et klart skille mellom internkontroll og revisjon.

Etter departementets vurdering ligger det ikke noe i revisors arbeid med revisjon av internkontrollsystemer i kommunene som kan tale mot konkurranseutsetting av denne delen av revisjonens oppgaver.

Forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon er ikke revisjon i tradisjonell forstand (regnskapsrevisjon). Det dreier seg her om analyser som kan kreve en bred faglig tilnærming. I statlig sektor har Riksrevisjonen ansvar for å utøve forvaltningsrevisjon. Det dreier seg om analyser av økonomiforvaltning, kostnadseffektivitet og måleffektivitet.

Etter kommuneloven § 60 nr. 7 skal revisjonen «kontrollere at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater.»

På det tidspunkt kommuneloven ble vedtatt var denne formuleringen langt på vei likelydende med Riksrevisjonens definisjon av forvaltningsrevisjon. Riksrevisjonens definisjon har siden dette blitt justert noe, men uten at dette utgjør noen vesentlig forskjell i forhold til kommunelovens definisjon.

I Riksrevisjonens rapport 1 2000 «*Utredning om ny lov og instruks for Riksrevisjonen*», lyder lovutkastets bestemmelse om forvaltningsrevisjon slik: «Riksrevisjonen skal gjennomføre systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon)».

I forarbeidene til kommuneloven fremgår at det ble lagt særlig vekt på betydningen av god kjennskap til kommunens virksomhet i forbindelse med vurderingen av hvorvidt kommunerevisor burde være offentlig ansatt. På denne bakgrunn ble det antatt at en ordning med kommunalt ansatte revisorer ville gi større muligheter til å lykkes med forvaltningsrevisjon.

Det kan være grunn til å stille spørsmål ved om ikke betydningen av at den som utfører forvaltningsrevisjon er en kommunalt ansatt revisor ble vektlagt for sterkt. Det er åpenbart viktig at den som skal utføre analyser av økonomi, kostnadseffektivitet og måleffektivitet i kommunene har god innsikt i den kommunale forvaltning. Det er imidlertid ikke påkrevet at de personer som skal gjøre slike analyser har et ansettelsesforhold til kommunen. Det avgjørende er ikke om den som skal gjøre arbeidet er offentlig eller privat ansatt, men om vedkommende har den nødvendige kompetanse. Det er liten grunn til å tvile på at private revisjonsfirma som er interessert i å gå inn på kommunemarkedet vil opparbeide den nødvendige kompetanse til å gjennomføre forvaltningsrevisjonsprosjekter i kommuner.

Ettersom forvaltningsrevisjonsprosjekter gjer-

ne innebærer analyser som krever tverrfaglig kompetanse, er det også viktig å ha muligheter til å etablere et godt fagmiljø. De fleste kommuner omfattes av en såkalt distriktsrevisjon – der revisjonen utføres av en interkommunal enhet. I kommunelovens forarbeider er det fremhevet at slike distriktsrevisjoner bør utbygges og utvikles. Erfaringen i de årene som er gått siden kommuneloven trådte i kraft i 1993, gir også klare indikasjoner på at de revisjonsethetene som lykkes med forvaltningsrevisjon er de som er av en viss størrelse, og der man har hatt mulighet til å etablere en egen enhet for forvaltningsrevisjon.

Et slikt fagmiljø vil også kunne bygges opp av private firma som får mulighet til å gå inn på dette markedet. På denne bakgrunn er det etter departementets oppfatning ikke grunn til å anta at det vil gi dårligere muligheter for å utvikle et godt fagmiljø for forvaltningsrevisjon dersom det åpnes for konkurranseutsetting av denne oppgaven.

Revisjon av skatteregnskapet (skatteoppkreverfunksjonen) – vurderingen i høringsnotatet

Lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) § 56 nr. 1 gir Finansdepartementet myndighet til å fastsette instruks som kommunerevisoren skal følge i sitt arbeid med kontroll av betaling, innkreving og fordeling av skatt og revisjon av skatteregnskapet med videre. Skatteinstruks for kommunerevisorene ble fastsatt av Finansdepartementet 25. mai 1998. Instruksen § 1–3 fastsetter at instruksjonsmyndighet og tilsyn overfor kommunerevisor på instruksens område utøves av Finansdepartementet, og at kommunerevisor er underlagt Finansdepartementet i faglige saker etter instruksen. Finansdepartementet kan la seg bistå av skattefogdkontorene og Skattedirektoratet i utøvelsen av sine funksjoner. Revisjonsberetninger skal sendes Finansdepartementet via skattefogdkontorene og Skattedirektoratet med kopi til Riksrevisjonen, kommunens kontrollutvalg og fylkeskommunens administrasjonssjef, jf. § 2–5 nr. 1. Rapporter om alvorlige regnskapsmessige feil, mangler og svakheter samt misligheter ved kassaettersyn skal sendes til skattefogdkontorene og kommunens kontrollorgan med gjenpart til Skattedirektoratet, Finansdepartementet og Riksrevisjonen, jf. § 2–4.

Denne revisjonsoppgaven berører forvaltningen av landets skattesystem og er underlagt statens faglige ansvar ved Finansdepartementet. Etter skattebetalingsloven og Finansdepartementets skatteinstruks for kommunerevisorene går kommunerevisjonens rolle lengre enn ren revisjon av skatteregn-

skapet, idet kommunerevisjonen skal dekke hele skatteoppkreverfunksjonen (skatteregnskapet, fellesinnkrevingen og arbeidsgiverkontrollen).

Kontrollen av skatteregnskapene er etter dagens ordning delt mellom kommunerevisjonene og Riksrevisjonen, jf. merknadene til § 1–2 nr. 1 i Finansdepartementets skatteinstruks for kommunerevisorene. Kommunerevisorene foretar den løpende revisjonen og kontrollen med skatteregnskapene/skatteinnkrevingen – også på statens vegne. Riksrevisjonens kontroll av skatteregnskapet/skatteinnkrevingen bygger bl.a. på kommunerevisorenes kontroll med grunnlag i oversendelse av revisjonsberetninger fra alle kommuner og løpende rapportering av alvorlige regnskapsmessige feil, mangler og svakheter.

Det er ovenfor pekt på at det ikke synes å være avgjørende prinsipielle grunner som taler mot å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Revisjon av skatteoppkreverfunksjonen reiser imidlertid spesielle spørsmål knyttet til det offentliges kontroll med skatteinnfordringen. I høringsnotatet til omtalen i kommuneproposisjonen våren 2002, ble det av denne grunn ikke foreslått å konkurranseutsette kommunerevisjonens oppgaver på skatteområdet. Det ble der vist til at det ville kreve ytterligere utredning før det kunne tas stilling til om det kan åpnes for konkurranseutsetting av revisjonsoppgavene på dette området, og at det ikke var mulig å ta endelig stilling til dette i kommuneproposisjonen. Det ble vist til at revisjonsordningen på dette området måtte vurderes nærmere i samråd med Finansdepartementet som overordnet faglig myndighet for både skatteoppkreverne/skatteregnskapet og kommunerevisjonens revidering av skatteoppkreverne/skatteregnskapet. De spørsmål som ble fremhevet som særlig problematiske knytter seg til habilitet/uavhengighet og taushetsplikt/konfidensialitet for revisor.

Flere av kommunerevisors oppgaver etter skatteinstruksen kan føre til interessekonflikter dersom revisor reviderer skatteinnkrevingen samtidig som han eller hun (eller det revisjonsselskap han/hun representerer) også reviderer virksomhet som skatter til og/eller er arbeidsgivere i kommunen. Som skattedirektoratet påpeker i sin høringsuttalelse til omtalen i kommuneproposisjonen, vil dette gjelde de rene revisjonsoppdragene, men også de rådgivnings- og veiledningstjenester som revisjonsselskapene i stor grad utfører. Revisjonsselskapene kan sågar også selv være skattepliktig til eller være arbeidsgiver i kommunen.

En annen uheldig side ved en konkurranseutsetting av den kommunale revisjon av skatteregnskapsområdet til en privat revisor eller et revisjons-

firma, er knyttet til opplysninger om virksomheter som revisor vil få kjennskap til i utførelsen av revisjonsarbeidet. Etter departementets oppfatning vil det være uheldig om revisor i sitt arbeid fikk kjennskap til ikke-offentlige opplysninger om skattytere som er kunder hos konkurrerende revisorer eller revisjonsselskaper. Det samme gjelder dersom revisorer får tilgang til opplysninger om skattytere som er konkurrenter til deres egne kunder.

Riksrevisjonen har i dag et nært samarbeid med kommunerevisorene vedrørende revisjon på skatteregnskapsområdet. Det er derfor viktig at Riksrevisjonens rolle i revisjon av skatteregnskapet avklares.

Konkurranseutsetting av kommunerevisors oppgaver vedrørende skatteregnskapet og skatteinnkreving til private revisorer/revisjonsselskaper synes på denne bakgrunn lite forenlig med de oppgaver revisor er forutsatt å skulle utføre på dette området.

Departementet har vurdert om det på grunnlag av en detaljert lovbestemmelse om uavhengighet/konfidensialitet likevel vil være mulig å åpne for konkurranseutsetting på dette området. En slik bestemmelse ville imidlertid i praksis gjøre adgangen til konkurranseutsetting av disse oppgavene så smal at en slik ordning for praktiske formål vil komme i samme stilling som et forslag om å sperre for konkurranseutsetting på dette området. Det vil ikke være ønskelig å fremme et forslag som bare tilsynelatende åpner for konkurranseutsetting på dette området, mens det i realiteten ikke vil være mulig å overlata slike oppdrag til private revisjonsfirma.

Departementet har derfor kommet til at revisjon og kontroll på dette området ikke skal kunne konkurranseutsettes. Det vil innebære at kommunene må sørge for at denne oppgaven blir utført av revisorer ansatt i den enkelte kommune eller i en interkommunal sammenslutning (distriktsrevisjon), med mindre det legges til rette for statlig baserte ordninger for kontroll og revisjon på dette området.

Dette reiser igjen spørsmål om hvordan en faglig forsvarlig revisjon og kontroll på dette området skal legges opp i en situasjon der flere kommuner etter hvert trolig vil velge å benytte muligheten til å konkurranseutsette de øvrige revisjonsoppgaver. Dersom dette skal beholdes som en virksomhet som bare skal kunne revideres av kommunale revisorer, vil området i praksis være så lite, spesielt i mindre kommuner, at det i en situasjon der kommunen velger å konkurranseutsette de øvrige oppgaver, trolig ikke kan forsvare en egen tilsatt kommunerevisor eller distriktsrevisor uten en omorga-

nisering av revisjonsvirksomheten. Dette gjør det nødvendig å ta nærmere stilling til kontroll- og revisjonsordningen på skatteområdet innen et lovforslag om å åpne for konkurranseutsetting fremmes for Stortinget.

Høringsinstansenes merknader til spørsmålet om kontroll og revisjon på skatteområdet

En del høringsinstanser gir uttrykk for at ordningen for revisjon og kontroll på dette området burde vært klarlagt før høringsnotatet ble sendt på høring.

Den norske Revisorforening uttaler om dette:

«Kommunaldepartementet mener at for å kunne konkurranseutsette dette området ville det vært nødvendig å etablere spesialregler om uavhengighet/objektivitet/konfidensialitet. "Disse reglene ville likevel måtte være så strenge at de i praksis ville utelukke private revisorer/firma fra å revidere dette området.»

Det ble i høringsnotatet til kommuneproposisjonen våren 2002 ikke foreslått å konkurranseutsette kommunerevisjonens oppgaver på skatteområdet. Det ble der vist til at det ville kreve ytterligere utredning. Det ble videre vist til at revisjonsordningen på dette området må vurderes nærmere i samråd med Finansdepartementet som overordnet faglig myndighet for både skatteoppkreverne/skatteregnskapet og kommunerevisjonens revisjon av disse regnskapene.

DnR er ikke kjent med at en slik vurdering er gjennomført av de nevnte instanser. Den drøftelse som er gjennomført i forslaget til endringer i kommuneloven kan neppe hevdes å være en fullverdig vurdering. For det første har ikke Finansdepartementet vært representert og for det andre er det kun konstatert at det kan være interessekonflikter, det er ikke foretatt noen vurdering av dem. Vi vil gjerne tilføye at en av de interessekonfliktene som er pekt på for private revisorer også er gyldige for ansatte revisorer idet også kommuneansatte revisorer i kommunene er skatteyttere. Videre er det slik at private revisorer rutinemessig reviderer oppdrag hvor klienten står i kontraktsforhold til andre klienter.

Riksrevisjonen utfører allerede revisjonen av ligningskontorene. Etter vår mening er løsningen på dette problemet å la Finansdepartementet eller Riksrevisjonen ta ansvaret også for revisjon av skatteregnskapet. Det vil etter vår oppfatning kunne styrke samordningen av ligningskontorenes arbeid og arbeidet med innfordringen av skattene og i tillegg representere en effektivisering og forenkling. Krav om bruk av kommunerevisorer vil kunne representere en konkurransehindring.»

Riksrevisjonen uttaler:

«Det fremgår av høringsnotatet at en konkurranseutsetting av revisjonen av de kommunevise skatteregnskapene reiser problematiske spørsmål knyttet til habilitet/uavhengighet og taushetsplikt/konfidensialitet for revisor. Departementet har derfor kommet til at revisjon og kontroll på dette området ikke skal kunne konkurranseutsettes. Dette vil etter departementets mening innebære at kommunene må sørge for at denne oppgaven blir utført av revisorer ansett i den enkelte kommune eller i en interkommunal sammenslutning (distriktsrevisjon), med mindre det legges til rette for statlig baserte ordninger for kontroll og revisjon på dette området. Det fremgår videre at dette igjen reiser spørsmål om hvordan revisjonen skal organiseres.

Riksrevisjonen legger til grunn at kommunerevisjonens oppgaver etter skattebetalingsloven blir unntatt fra konkurranseutsetting, og viser for øvrig til Riksrevisjonens høringsuttalelse i brev av 22. april 2002 til Kommunal- og regionaldepartementet vedrørende forslaget om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

Endringer av kommunerevisjonens organisering av oppgaver etter skattebetalingsloven vil kunne få konsekvenser også for Riksrevisjonens kontroll av skatteregnskapet/skatteinnkrevingen. Riksrevisjonens kontroll bygger her bl a på kommunerevisorenes revisjonsberetninger. Vi legger til grunn at kommunerevisorenes plikter i forhold til Riksrevisjonen, slik de fremgår av skatteinstruks for kommunerevisorene fastsatt av Finansdepartementet 25. mai 1998, vil bli ivaretatt på en forsvarlig måte ved en eventuell endring av kommunerevisjonens organisering av oppgaver etter skattebetalingsloven.»

Kommunerevisorforbundet (NKRF) gir uttrykk for at «det burde vært klart hva som skal skje med revisjonen av skatteregnskapet/skatteinnfordringen før kommunene ble bedt om å uttale seg om den framtidige revisjonsordningen.»

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler:

«Dersom det fastholdes at det skal være særskilt revisjon av skatteregnskapet og eget sekretariat for kontrollutvalget, vil det være en fordel om iverksettelse av de deler av forslaget som åpner for konkurranseutsetting utsettes ett år, slik at man får vurdert konsekvensene nærmere.»

Skattedirektoratet slutter seg til forslaget om å unnta dette området fra adgangen til konkurranseutsetting, og har et konkret forslag til presisering i lovteksten som gjør dette tydelig.

Departementets vurderinger og endelige forslag

I samråd med Finansdepartementet har Kommunal- og regionaldepartementet kommet til at kontroll og revisjon av skatteoppkrevningsfunksjonen ikke skal kunne konkurranseutsettes.

I utgangspunktet innebærer dette at kommunene ville måtte sørge for at denne oppgaven blir utført av revisorer ansatt i den enkelte kommune eller i en interkommunal sammenslutning (distriktsrevisjon), med mindre det legges til rette for statlig baserte ordninger for kontroll og revisjon på dette området.

Som omtalt i høringsnotatet reiser dette igjen spørsmål om hvordan en faglig forsvarlig revisjon og kontroll på dette området skal legges opp i en situasjon der flere kommuner etter hvert trolig vil velge å benytte muligheten til å konkurranseutsette de øvrige revisjonsoppgaver. Dersom dette skal beholdes som en virksomhet som bare skal kunne revideres av kommunale revisorer, vil området i praksis være så lite, spesielt i mindre kommuner, at det i en situasjon der kommunen velger å konkurranseutsette de øvrige oppgaver, trolig ikke kan forsvare en egen tilsatt kommunerevisor eller distriktsrevisor uten en omorganisering av revisjonsvirksomheten.

På bakgrunn av departementets erfaringer knyttet til interkommunale revisjonsordninger i kommunene, ville dette etter alt å dømme kreve statlig pålegg om etablering av interkommunalt samarbeid om dette. Departementet ser det som svært lite ønskelig å gi statlig pålegg om etablering av interkommunalt samarbeid om kontroll og revisjon på dette området for de kommuner som velger å konkurranseutsette sine revisjonstjenester. Etter departementets oppfatning bør derfor staten overta ansvaret for kontroll og revisjon av skatteoppkrevningsfunksjonen. En nærmere omtale av en statlig ordning for kontroll og revisjon av kommunenes skatteoppkrevningsfunksjon fremgår av punkt 3.5 nedenfor.

Revisjon av overformynderiregnskapet

Etter vergemålsloven (lov av 22. april 1927 nr. 3) § 85 skal revisjon av overformynderiregnskapene utføres av den kommunale revisjon. Det vil kreve lovendring dersom det skal åpnes for å sette ut revisjonen av dette regnskapet til private revisjonsfirma.

Justis- og politidepartementet har i forskrift av 27. juni 1975 gitt nærmere regler om føring av overformynder- og vergeregnskaper, revisjon med videre. Revisjonen skal påse at overformynderiets regnskapsførsel og formuesforvaltning er i samsvar med vergemålsloven og regler som departementet

har fastsatt i medhold av loven. Den årlige revisjonsberetning stiles til fylkesmannen.

I de kommuner som velger å konkurranseutsette revisjonen vil situasjonen kunne være at den kommunale revisjonsenhet blir lagt ned, og det vil bare være private tilbydere i rimelig nærhet. Bestemmelsen i vergemålsloven § 85 bør derfor også åpne for å sette ut revisjonen til private dersom det skal åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

Justisdepartementet gjorde i sin uttalelse til høringsnotatet forut for kommuneproposisjonen våren 2002 oppmerksom på at det er nedsatt et utvalg (Vergemålsutvalget) som blant annet skal revidere hele umyndiggjørelses- og vergemålslovgivningen. Det forventes at utvalgets arbeid er ferdig 1. juli 2003. Høringsnotatet ble på bakgrunn av Justisdepartementets anmodning sendt Vergemålsutvalget.

Verken Justisdepartementet eller vergemålsutvalget har hatt merknader til departements forslag. Revisjon av vergemålsregnskapet er nærmere omtalt under punkt 4.8.

Funksjonen som sekretariat for kontrollutvalget

Det er på det rene at sekretariatet for kommunens kontrollutvalg må ha tilgang på en bredt sammensatt kompetanse. Det kommunale kontrollutvalgets virkeområde vil f. eks. ofte omfatte problemer som reiser juridiske spørsmål. Kontrollutvalget har et åpenbart behov for å kunne knyttet til seg slik kompetanse. Av prinsipielle grunner knyttet til kontrollutvalgets uavhengighet, bør denne kompetansen ikke være en del av kommunens administrasjon. Det er to alternativer for hvor denne kompetansen kan hentes fra. Utvalget kan kjøpe utredningsbistand i det private marked, eller ansette et eget sekretariat med slik kompetanse.

I forhold til konkurranseutsetting er spørsmålet om det skal lovfestes at kontrollutvalget skal ha et eget sekretariat, eller om kommunen skal stå fritt til å leie/kjøpe inn denne kompetansen. Dette spørsmålet er drøftet i punkt 4.4.2.

3.3 Departementets endelige vurdering og samlede konklusjon med hensyn til spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Som det også fremgikk av kommuneproposisjonen våren 2002 kan departementet ikke se avgjørende argumenter mot å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon – med unntak av kontroll og revisjon på skatteinnfordringsområdet. Høringsuttalelsene til forslaget om å åpne for konkurranseut-

setting ga samlet sett tilslutning til dette, jf. punkt 16.5.7 i St.prp. nr. 64 (2001–2002) (kommuneproposisjonen), der det er tatt inn en nærmere omtale av høringsuttalelsene. De anføres som er fremmet av høringsinstanser som går i mot forslaget, er etter departementets vurdering ikke tilstrekkelig tungtveiende til å gjøre unntak fra prinsippet om at det bør være anledning til konkurranseutsetting dersom ikke særlige grunner taler mot det.

Ved stortingsbehandlingen av kommuneproposisjonen ble spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting omtalt av kommunalkomiteen i Innst. S. nr. 253 (2001–2002). De partiene som har flertall i Stortinget sluttet seg til prinsippet om å åpne for konkurranseutsetting. I innstillingen punkt 15.2, heter det bl.a.:

«Komiteen har merket seg at Regjeringen vil fremme et lovforslag om kommunalt kontroll- og tilsynsarbeid, basert på at det i loven gis mulighet for konkurranseutsetting av kommunal revisjon.

For komiteens medlemmer fra Høyre, Fremskrittspartiet og Kristelig Folkeparti er prinsippet om størst mulig lokal selvvråderett viktig, og forslaget om at kommunene selv skal få bestemme om kommunal revisjon skal utføres av andre enn dem som pr. i dag anføres i kommuneloven § 60 nr. 3 er i tråd med dette prinsippet.

Disse medlemmer viser til at Regjeringens forslag om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, ble sendt på høring våren 2002, og har i den forbindelse merket seg og lagt betydelig vekt på at et flertall av de kommuner som har uttalt seg i høringsrunden støtter forslaget om at det åpnes for konkurranseutsetting. Disse medlemmer stiller seg positiv til at det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, og ser frem til at konkret forslag om dette forelegges Stortinget.

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, går imot Regjeringens opplegg med konkurranseutsetting av kommunal revisjon (...).»

På denne bakgrunn fremmet departementet i høringsnotatet av desember 2002 forslag til konkrete lovendringer som legger til rette for at kommuner som ønsker det kan konkurranseutsette kommunerevisjonens oppgaver etter kommuneloven. Forslaget legger opp til at kommunene kan velge om revisjon skal utføres av egne ansatte kommunerevisorer – eventuelt i interkommunale enheter – eller om oppgaven skal settes ut til en privat revisor/revisjonsfirma. Kommunene kan velge om de

vil konkurranseutsette revisjonsoppgavene helt eller delvis.

Det fremgår ovenfor at det er gjort en reservasjon for konkurranseutsetting av revisjon av skatteoppkreverfunksjonen, jf. drøftelsen under punkt 3.2.4. Det foreslås ikke å åpne for konkurranseutsetting av revisjons- og kontrolloppgavene på dette området.

Høringsinstansene

Selve prinsippspørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon var gjenstand for en egen høring forut for kommuneproposisjonen våren 2002. Hovedinnholdet av høringsuttalelsene er gjengitt i St.prp. nr. 64 (2001–2002) under punkt 16.5.7, side 85.

Det fremgår der at

«(s)amlet sett gir et flertall av høringsinstansene tilslutning til at det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon».

Høringsuttalelsene til departementets høringsnotat med lovforslag som ble sendt ut 13. desember 2002 fokuserer i hovedsak på de konkrete forslag til lovbestemmelser. En rekke av høringsinstansene kommenterer likevel spørsmålet om konkurranseutsetting. Mange gir eksplisitt uttrykk for støtte til forslaget om å åpne for konkurranseutsetting. En god del «tar det til etterretning» – noen under henvisning til omtalen og behandlingen i forbindelse med kommuneproposisjonen – og fokuserer uttalelsen på enkeltheter i lovforslaget.

De kommunale/interkommunale revisjonsenheter er gjennomgående mer negative til forslaget enn andre høringsinstanser. En del revisjonsenheter er svært kritiske, og mener at spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting burde vært gjenstand for en bred utredning i form av en NOU. En del kommuner har sluttet seg til dette.

Kommunene er gjennomgående klart mer positivt innstilt til forslaget enn revisjonsenheter. Men også blant kommunene er flere skeptiske.

For de høringsinstansene som stiller seg negative til konkurranseutsetting er det imidlertid ofte vanskelig å avgjøre om de mener at en mulighet for å konkurranseutsette revisjonen har så negative sider at det ikke bør åpnes for at kommunene selv kan avgjøre dette – eller om de bare mener at det knytter seg betenkeligheter til det å benytte seg av en slik adgang. Disse høringsinstansene gir gjerne uttrykk for at de er skeptiske til konkurranseutsetting av revisjonen og de effektene de mener dette vil ha, men uten å berøre det prinsipielle spørsmålet om kommunene bør ha anledning til å vurdere

dette selv. Dette gjør at det er vanskelig å avgjøre hvor mange høringsinstanser som egentlig går mot å åpne *adgang* til konkurranseutsetting.

En rekke høringsinstanser har merknader til enkeltelementer i forslaget til lov. Disse merknadene blir omtalt i tilknytning til de enkelte kapitlene, se særlig kapittel 3, 4, 5, 6 og 7. I det følgende gjen-gis enkelte sentrale høringsinstansers hovedsyns-punkter på forslaget.

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler bl.a.:

«Kommuner og fylkeskommuner som ønsker det bør gis anledning til å konkurranseutsette sin revisjon, og det bør gis gode regler for hvordan kontrollen kan gjennomføres på forsvarlig vis slik at konkurranseutsettingen ikke fører til reduksjon i kvaliteten på den kontroll som utføres.»

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) uttaler bl.a.:

«Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) vil innledningsvis gi uttrykk for at den korte høringsfristen kan føre til at mange kommuner ikke vil avgi høringsuttalelse. Dette er en omfattende og viktig endring for kommunal sektor. Flere viktige forhold som er nevnt i notatet, er det ikke tatt stilling til i notatet, men skal løses senere. Vesentlige lov- og forskriftsendringer har ofte grunnlag i en NOU, og flere har stilt spørsmål ved om ikke dette burde vært gjort i denne saken. Vi mener at det burde vært klart hva som skal skje med revisjonen av skatte-regnskapet/skatteinnfordringen før kommune- ne ble bedt om å uttale seg om den framtidige revisjonsordningen.

NKRF har tidligere uttalt at vi tar departementets prinsipielle standpunkt om å åpne for konkurranseutsetting til etterretning. Vi ser imidlertid noen faglige konsekvenser av forslaget som vil bli kommentert nedenfor. Før vi går på de enkelte punktene i høringsforslaget vil vi komme med noen generelle kommentarer til forslaget. Vi vil i det etterfølgende benevne både kommune og fylkeskommune som kommune.

Det legges opp til at oppdraget kommunal revisjon kan konkurranseutsettes helt eller delvis. NKRF vil få uttrykke betenkelighet med mulighet for en oppsplitting av oppdraget. Vi viser i den forbindelsen til departementets høringsnotat kap. 2.4 som peker på at det «ikke er vannrette skott mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og revisjon av internkontrollen». Departementet ser det likevel ikke som en lovgiveroppgave å ta stilling til hvilken betydning dette skal ha i spørsmålet om å splitte opp oppdraget.

En oppsplitting av oppdraget vil skape problemer både i forhold til effektivitet, kvalitet og ansvarsforhold. Departementet har selv pekt på forhold knyttet til effektivitet, men berører ikke forholdet til kvalitet og ansvarsforhold.

Oppsplitting av oppdraget vil lett kunne føre til uavklarte grenseområder. Dette vil svekke oversikten over helheten og samhandlingen mellom kommunens aktiviteter og gjennom det kvaliteten av revisjonen.

Ved oppsplitting av oppdraget skapes det også uklarhet om hvem som er kommunens ansvarlige revisor.

NKRF er med bakgrunn i såvel faglige som ressursmessige årsaker av den oppfatning at det er uheldig å dele revisjonsoppdraget.

NKRF konstaterer for øvrig at departementet ikke har lyktes i å finne forslag til løsninger som likestiller private og kommunale utøvere i forhold til offentlighets- og forvaltningslov, noe som vil skape ulikheter i konkurranseforholdet.»

Den norske Revisorforening (DnR) uttaler bl.a.:

«Vi vil innledningsvis uttrykke støtte til forslaget om konkurranseutsetting av revisjon av kommuner. Vi mener imidlertid at det kan forbedres vesentlig ved enkelte endringer som vi behandler nærmere nedenfor.

DnR og våre medlemmer arbeider aktivt for at de ressurser som forvaltes i privat og offentlig sektor skal bli utnyttet effektivt og at beslutningstakerne skal ha en regnskapsrapportering som gir best mulig grunnlag for å ta gode og riktige beslutninger.

Forslaget om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon vil etter vår mening på flere måter kunne bidra til mer effektiv ressursbruk. Konkurranseutsetting gjør at kommunene vil få tilgang til et bredere spekter av revisjonstjenester, samtidig som etablering av effektiv konkurranse i et marked for revisjonstjenester er et bidrag til effektiv ressursbruk. Det er imidlertid lite hensiktsmessig at kommunene før lovens ikrafttredelse etablerer samarbeidsformer eller strukturer som medfører at kommunen ikke har et reelt valg.

(..)

Den form man har valgt ved å forsøke å regulere dette innenfor kommunelovens rammer, vil etter vår mening kunne begrense en effektiv konkurranse. En organisering med utgangspunkt i revisorloven vil imidlertid styrke grunnlaget for effektiv konkurranse.

De endringer som nå foreslås i kommuneloven bør være harmonisert med Arbeids- og administrasjonsdepartementets moderniseringsprogram. Programmets hovedmålsettinger er brukerorientering, effektivisering og forenk-

ling. De endringer som foreslås i kommuneloven bør ta hensyn til disse hovedmålsettingene. Det burde således være unødvendig å bygge et omfattende regelverk for et område som allerede er godt regulert i andre lover.»

Kredittilsynet slutter seg til departementets oppfatning om at det ikke er grunn til å utvide revisorlovens anvendelsesområde til også å omfatte annen virksomhet enn som nevnt i revisorloven § 1–1.

NKK – Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring – gir uttrykk for at de «i hovedsak [er] positiv til de endringene som foreslås for tilsyn og revisjon og oppfatter høringsnotatet som et godt gjennomarbeidet forslag.»

Samferdselsdepartementet uttaler bl.a.:

«Høringsnotatet synes å ta utgangspunkt i at kommunesektorens revisjonsbehov begrenser seg til aktiviteter som drives i egen regi eller i regi av selskaper som er heleid av kommunen (eller flere kommuner i fellesskap). Drøftingen i notatet trekker dermed et skille mot aktiviteter som kommunene mer eller mindre tilfeldig overlater til andre å ivareta. Det er ikke problematisert at det kan være betydelige kommunale interesser og ev. revisjonsinteresser knyttet til selskaper som utfører oppgaver som (fylkes) kommunen har et «ansvar for» – uten at dette utføres i egen regi.

Innenfor samferdselssektoren ser vi at det kan ligge revisjonsfaglige problemstillinger knyttet til fylkeskommunenes ansvar for lokale bil- og båtruter samt fylkesveger inklusive fylkesvegferjer som med fordel kunne vært drøftet i forbindelse med de omlegginger det her legges opp til (åpnes for). Dette kunne omfatte problemstillinger knyttet både til forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. Slik notatet avgrenser problemstillingene synes Samferdselsdepartementets interesser i saken imidlertid å være relativt begrensede.

På et mer generelt grunnlag vil vi imidlertid peke på at drøftingen i notatet ikke synes å få frem alle relevante sider knyttet til hva kommunene i prinsippet vil kunne oppnå ved bruk av ekstern revisor. Revisjon utført av egne ansatte i kommunen (som det fortsatt foreslås å være adgang til) kan sammenlignes med internrevisjon /internkontroll i aksjeselskaper ol. Aksjeselskaper er imidlertid også pålagt å ha ekstern revisor, jf. revisorloven § 2–1. På ulike steder i notatet drøftes uavhengighet og objektivitet. Drøftingene under disse overskriftene eller i andre sammenhenger synes imidlertid ikke å fange opp og tydeliggjøre den prinsipielle forskjellen mht. objektivitet og uavhengighet som følger av om en er internt ansatt eller økonomisk ansvar-

lig for egen virksomhet. Det savnes en drøfting av faglig ansvar for revisjonens utførelse. Det faglige ansvaret blir for ekstern revisor bla. tydeliggjort gjennom det potensielle erstatningsansvar som påligger ekstern revisor, (revisorloven § 8–1). Erstatningsansvar knyttet til revisjonen må antas å virke skjerpene på revisjonsarbeidets utførelse. Det må kunne antas at et tilsvarende erstatningsansvar neppe kan finne sin parallell ved internt ansatte revisorer, med de konsekvenser det måtte kunne ha for revisjonens utførelse. Vi kan ikke se at eksistensen av et kontrollutvalg i praksis vil kunne korrigere for disse forskjellene.»

Den norske Revisorforening (DnR) har også berørt problemstillinger knyttet til revisors erstatningsansvar, og uttaler i den forbindelse:

«Revisorloven pålegger en revisor å erstatte skade som vedkommende forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. En ansatt kommunerevisor har i utgangspunktet ikke personlig økonomisk erstatningsansvar for eventuelle feil eller mangler i sitt arbeid, og må heller ikke stille noen form for sikkerhet i denne forbindelse. Statsautoriserte og registrerte revisorer som bekrefter oppgaver til offentlige myndigheter, må stille minimum 5 millioner kroner sikkerhet etter revisorloven § 3–7 første ledd nr 4, jf § 1–1 fjerde ledd.

Det må etter vår mening være samme krav til erstatningsansvar uavhengig av hvordan revisjonsforetaket er organisert. For kommunalt eide revisjonsforetak må det alternativt beregnes et beløp som dekker kommunens ansvar som selvassurandør. Noe annet vil kunne virke konkurransevridende.»

Konkurransetilsynet med tilslutning av *Arbeids- og administrasjonsdepartementet*

«støtter konklusjonen om at det for alle unntatt revisjon av skatteregnskapet mangler tungtveiende grunner til ikke å gi kommunene mulighet til å konkurranseutsette revisjonsoppgavene dersom det ønsker det. Lovforslaget vil øke kommunenes valgfrihet når det gjelder revisjonsoppgavene. (...)

Når det gjelder revisjon av skatteregnskapet, peker KR D på at særlige problemer reises i forhold til revisors habilitet samt taushetsplikten. Konkurransetilsetting ville kreve en svært detaljert lovbestemmelse om uavhengighet, som i følge KR D måtte være så streng at private revisjonsfirma i de fleste tilfeller vil møte en sperre. Konkurransetilsynet antar at beslutningen om å holde revisjon av skatteregnskapet utenfor høringsforslaget i denne omgang, derfor kan være fornuftig.»

NHO uttaler bl.a.:

«NHO gir sin fulle tilslutning til forslaget om lovendringer som legger til rette for at kommuner som ønsker det kan konkurransenutsette kommunal revisjon.

Det er positivt at lovforslaget tar utgangspunkt i prinsippet om kommunalt selvstyre. Den enkelte kommune bør få muligheten til selv å avgjøre om den aktuelle tjenesten skal konkurransenutsettes. Et område bør dermed ikke være skjermet for konkurransenutsetting med mindre spesielle grunner tilsier det. NHO støtter departementets prinsipper om at det ikke er adgangen til konkurransenutsetting som behøver spesiell begrunnelse. Det som trenger særskilt begrunnelse er eventuelle forslag om at det ikke skal være adgang til konkurransenutsetting.

Hensynet til det offentliges kontroll med skatteinnfordringen innebærer at det ikke foreslås å åpne for konkurransenutsetting av kommunerevisjonens oppgaver etter skattebetalingsloven. Vi har forståelse for dette.»

Kommuneforbundet uttaler bl.a.:

«Ved dette forslaget har regjeringen valgt en politisk tilnærming som har en klar ideologisk basis. Man har som utgangspunkt at konkurranse i et marked gir de beste løsninger; også for samfunnsbaserte viktige kontroll- og tilsynsoppgaver som kommunal revisjon. Norsk Kommuneforbund vil hevde at markedsløsninger for vitale offentlige tjenester har vist seg å gi svært dårlige resultater.

Vi vet at kommunal sektor i Norge, som disse kontroll- og tilsynsoppgavene er innrettet mot, disponerer en betydelig del av verdiskapningen i landet pr år og en stor del av sysselsettingen. Ressursforbruket i kommunal sektor er betydelig større enn det statlige ressursforbruket. Dimensjonene tilsier, etter NKF's oppfatning, at storsamfunnet må gi klare føringer for hvordan kontroll og tilsyn overfor kommunesektoren må innrettes. Også det som i lovgivningen er omtalt som «egenkontroll».

Den kommunale revisjon har fått en egnet overbygning ved kommuneloven av 1992. Det oppnådde man ved å gjøre ordningen med egne kommunale kontrollutvalg obligatorisk. NKF er enig i at kommunal revisjon har et forbedringspotensiale. Men en forbedring i effektivisering kan finne sted innenfor rammen av gjeldende lovgivning. En fullstendig omlegging av kommunenes eget system for tilsyn og kontroll vil bety en risikoeksponering som et alternativ til et allerede utprøvd og egnet system.

Alternativet til dagens ordning – et markedsbasert kontroll- og tilsynssystem basert på tilbud og etterspørsel – som regjeringen nå fore-

slår vil kunne åpne for ukjente scenarier for offentlig sektor.

Fra privat sektor – hvor nettopp tilbud og etterspørsel er basis for kontroll og revisjon – kjenner vi til en rekke uønskede forhold.

NKF finner grunn til å minne om at planene om å konkurransenutsette kommunal revisjon forelå før de omfattende avsløringene av bedragerisaker ble kjent (ENRON, med flere).»

LO mener at forslaget må avvises, og gir bl.a. uttrykk for at faren for private monopoldannelser og spørsmålet om uavhengighet for private revisorer må utredes nærmere. LO viser for øvrig til Kommuneforbundets uttalelse.

KFO, med tilslutning av YS gir uttrykk for at de:

«ser at forslaget er ment som et ledd i fornyelse av offentlig sektor, men vi kan ikke se dette som et ledd i effektivisering av offentlig sektor. Vi mener at det vil være mer hensiktsmessig dersom målet er mer effektivitet og/eller kvalitet – at vi får en gjennomgang av dagens ordning med tanke på forbedring og effektivisering av den kommunale revisjonsordningen. Vi er av den oppfatning at forbedringer kommer best gjennom samarbeidsløsninger der partene opptrer likeverdige.

KFO har ingen prinsipiell holdning mot konkurransenutsetting eller privatisering av kommunale tjenester. For oss er det viktig at endringer bygger på reelle behov hos brukerne, et dokumentert behov for bedre og mer effektiv forvaltning av ressursene enn det vi har i dag, eller ønske om en bedre ivaretagelse av kvaliteten i det tilbudet som gis. Vi savner imidlertid en helhetlig vurdering av kommunal forvaltning og kontroll og at det angitte virkemiddel som konkurransenutsetting er, faktisk er det som gir best resultat.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

Høringsrunden har etter departementets vurdering ikke frembrakt tungtveiende og vesentlige motforestillinger mot forslaget om å åpne for konkurransenutsetting, eller det konkrete innholdet i lovforslaget som skal legge til rette for dette. Departementet er derfor i hovedsak blitt stående ved den vurdering som fremgår av høringsnotatet, og fremmer i denne proposisjonen forslag om lovendringer som legger til rette for at kommunene selv kan bestemme om revisjonen skal konkurransenutsettes.

Lovforslaget er imidlertid på bakgrunn av innspill fra høringsinstansene dels justert og dels utbygd på noen punkter. Drøftelsen av uavhengighetsbestemmelsen er mer utførlig enn i høringsnotatet (se kapittel 6). Når det gjelder innholdet av re-

visjonen er koblingen til Riksrevisjonens standarder tonet noe ned i forhold til drøftelsen i høringsnotatet (se kapittel 4).

Når det i denne proposisjonen foreslås å åpne for at kommunene kan konkurranseutsette revisjonen, betyr ikke dette at det foreslås en total omlegging av regimet for kommunal revisjon. Det er ikke tale om å pålegge kommunene å konkurranseutsette revisjonen, men om å legge til rette for at de kommunene som ønsker det selv kan avgjøre om de vil konkurranseutsette revisjonen. De kommuner og fylkeskommuner som ønsker å beholde revisjonen i egen regi vil ha full anledning til det, innenfor rammen av det som følger av regelverket om offentlige anskaffelser og konkurranselovgevingen.

Regelverket for kommunal revisjon vil på samme måte som i dag være forankret i kommuneloven – ikke i revisorloven. Revisorloven gjelder ikke for revisjon av kommuner. Spørsmålet til revisjon av virksomheter som har revisjonsplikt etter revisorloven er ikke berørt i denne proposisjonen.

Det vil på samme måte som i dag bli gitt forskrifter om kommunal revisjon med hjemmel i kommuneloven, og innholdet i det revisjonsarbeid som skal gjøres i kommunene vil i hovedtrekk være det samme som før.

Etter departementets oppfatning vil det ikke som følge av at det åpnes for konkurranseutsetting være naturlig å skifte lovregime ved å ta inn bestemmelser om kommunal revisjon i revisorloven. Dette er imidlertid ikke til hinder for at det i en situasjon der det åpnes for konkurranseutsetting vil være naturlig å ta inn i kommuneloven, eller forskrifter gitt med hjemmel i kommuneloven, bestemmelser som har elementer fra revisorloven. Det rent faktiske utgangspunkt vil være at på det tidspunkt det åpnes for konkurranseutsetting vil kommunenes revisorer være ansatt i kommunale revisjonsenheter. Departementet vil anta at det først etter noen tid vil bli klart om et større antall kommuner vil benytte adgangen til konkurranseutsetting.

Når bestemmelsen om revisjon av kommuner bygger på at det skal være anledning for kommuner til å ha egne ansatte revisorer, ville det heller ikke være i harmoni med de prinsipper som ligger til grunn for revisorloven å «flytte» reguleringen av kommunal revisjon ut av kommuneloven og over i revisorloven. Revisorloven bygger på et prinsipp om at den som reviderer en virksomhet bl.a. ikke kan ha et ansettelsesforhold til den virksomheten vedkommende reviderer. Dette har blant annet gjort at det ikke er naturlig å ta utgangspunkt i revisorlovens bestemmelse om uavhengighet, jf. drøftelsen i kapittel 6.

Den mer prinsipielle diskusjon om hvorvidt den som har et ansettelsesforhold til den som revideres kan anses for å være mer eller mindre uavhengig i forhold til kommunen enn en revisor som ikke er ansatt i kommunen, ser departementet ikke grunn til å ta opp her. Det ligger til grunn for departementets lovforslag at revisorer ansatt i kommuner og fylkeskommuner anses for å ha den tilstrekkelige uavhengighet til å utføre revisjonsarbeidet. Departementet har her også lagt vekt på at det ikke synes grunn til å stille spørsmål ved om Riksrevisjonen har en uavhengig posisjon, selv om Riksrevisjonen er en del av statsapparatet. På den annen side knytter det seg også utfordringer til å sikre uavhengighet i et system der revisorer ikke kan ha ansettelsesforhold til den virksomhet som revideres. I begge disse «regimer» er det nødvendig med egne bestemmelser om uavhengighet. Departementets forslag til bestemmelse om uavhengighet er basert på en forutsetning om at den skal gjelde både de revisorer som har et ansettelsesforhold til kommunen, og andre revisorer (se nærmere om uavhengighet i kapittel 6).

Når det gjelder de mer lovtekniske grep er det også grunn til å peke på at når det ikke tas utgangspunkt i revisorlovens regler, vil det samtidig ikke være mulig å ta inn i kommuneloven en tilsvarende omfattende regulering som det som fremgår av revisorloven. Etter departementets oppfatning vil det heller ikke være naturlig med en egen lov om kommunal revisjon. Etter departementets oppfatning vil det være hensiktsmessig at en rekke av de regler som i dag gjelder for kommunal revisjon fortsatt gis i form av forskrift med hjemmel i kommuneloven. Departementets lovforslag vil gi hjemmel til å gi forskrifter om en rekke forhold, derunder revisjonsarbeidets innhold, revisors kvalifikasjoner, vandelskrav, skifte av revisor, forholdet mellom kommunens kontrollutvalg og revisor mv. Dels vil dette være bestemmelser som står i kommunerevisjonsforskriften i dag, og dels vil det være tale om nye bestemmelser som er nødvendige i en situasjon der det skal legges til rette for at andre enn de kommunale revisjonsenheter skal kunne ta revisjonsoppdrag for kommuner. Dette er også i tråd med lovreguleringen i de andre nordiske land, der de respektive lands kommunelover ikke har omfattende bestemmelser om revisjon av kommuner.

Departementets lovforslag inneholder således de mest grunnleggende bestemmelser om hvem som skal velge revisor for kommunen, hva revisors hovedoppgaver skal være, krav til revisors uavhengighet, taushetsplikt og rett til innsyn, samt bestemmelser om kontroll med kommunale selskaper. Departementets lovforslag representerer like-

vel en vesentlig utvidelse av kommunelovens bestemmelser om revisjon sammenlignet med dagens ordning.

Når det gjelder spørsmålet om erstatningsansvar for revisor – som Samferdselsdepartementet og Den norske Revisorforening har tatt opp – ville det være en prinsipiell nyskapning å ta inn bestemmelser om dette i kommuneloven for kommunalt ansatte revisorer, eller revisorer ansatt i interkommunale enheter. Det eksisterer ikke et slikt særskilt ansvar i dag, utover det helt generelle culpaansvaret (uaktsomhetsansvaret). Departementet vil her vise til at lovforslaget ikke er til hinder for at kommunene fortsatt kan ha en ordning med revisorer ansatt i kommunen – eller i en interkommunal enhet – og således utføre revisjonstjenestene i egenregi.

Dersom det skulle etableres full likhet med hensyn til erstatningsansvar for revisorer som utfører revisjon av kommuner – enten de er ansatt i kommunen, en interkommunal enhet eller i et revisjonsfirma, ville dette etter departementets oppfatning kreve ytterligere utredning. Det er derfor ikke foreslått regler om erstatningsansvar for revisorer ansatt i kommunen. En eventuell slik utredning bør bl.a. klargjøre det nærmere omfang av dette problemet.

Samtidig finner departementet at det vanskelig kan gjøres unntak fra de bestemmelser i revisorloven som pålegger erstatningsansvar for registrerte/statsautoriserte revisorer når de tar oppdrag som innebærer at det avgis erklæringer for andre offentlige myndigheter.

Når det i denne proposisjonen foreslås å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, berører dette også problemstillinger som er generelle for all konkurranseutsetting. I departementets høringsnotat var det tatt inn en omtale av regelverket for offentlig støtte og offentlige anskaffelser, samt en mer kortfattet redegjørelse for de ansattes rettigheter i forbindelse med virksomhetsoverdragelse (kapittel 9 i høringsnotatet).

Departementet finner det imidlertid ikke naturlig i en proposisjon om å åpne adgang for kommuner til å sette en spesiell tjeneste ut på det åpne marked, å gå nærmere inn på problemstillinger knyttet til konkurranseutsetting som alminnelig fenomen.

Denne proposisjonen dreier seg derfor om det som er spesielt for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Det er således ikke lagt opp til en bred drøfting av generelle konkurranserettslige prinsipper, regelverket for offentlige innkjøp, offentlig støtte, arbeidstakernes situasjon ved konkurranseutsetting mv. i relasjon til dette. Drøfting

og redegjørelse for problemstillinger som er felles for all konkurranseutsetting – også der det allerede i dag er adgang til konkurranseutsetting – er således ikke tatt opp i full bredde. Disse problemstillingene er blant annet behandlet i Nærings- og handelsdepartementets veileder om offentlige anskaffelser og veilederen om offentlige innkjøp. En oversikt over enkelte konkurranserettslige spørsmål er imidlertid tatt inn i kapittel 9.

3.3.1 Hvilke valgmuligheter får kommunene ved at det åpnes for konkurranseutsetting av revisjonen?

3.3.1.1 Hel eller delvis konkurranseutsetting – ansvarlig revisor

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Det fremgår av høringsnotatet at når det fremmes forslag om lovendringer som åpner for at kommunen kan konkurranseutsette revisjon av kommunen, har departementet lagt vekt på å etablere et fleksibelt system for mulighet til konkurranseutsetting. Som nevnt ovenfor innebærer dette at lovforslaget vil gi kommunen mulighet til å konkurranseutsette hele det arbeidsområde som i dag ligger til kommunerevisjonen, eller bare deler av det. Kommunen kan med andre ord velge om den bare vil konkurranseutsette regnskapsrevisjonen eller forvaltningsrevisjonen – og la de øvrige oppgaver ligge til en egen kommunerevisjon i kommunen – eller om den vil konkurranseutsette alt. Det vil også være anledning til å ha en egen revisor for ett eller flere kommunale foretak (KF) – som fører egne særregnskap.

Det kan være visse fordeler forbundet med å samle hele revisjonsansvaret i samme enhet – enten det er en egen kommunerevisjon eller et frittstående firma. Bakgrunnen for dette er bl.a. at det i praksis ikke er vanntette skott mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og revisjon av internkontrollen. Gjennom regnskapsrevisjonen kan revisjonsenheten få informasjon som kan være av betydning for forvaltningsrevisjon. Fra et generelt synspunkt kan det også hevdes at det innebærer fordeler å ha en revisjonsenhet som har et bredt oversyn over helheten i kommunens forvaltning. Tilsvarende kan det knytte seg ulemper til å splitte de ulike funksjonene.

Departementet ser det imidlertid ikke som en lovgiveroppgave å ta stilling til hvilken betydning det skal ha om man samler eller splitter de oppgavene som i dag ligger til en samlet kommunerevisjon. Kommunen selv er den nærmeste til å vurde-

re fordeler og ulemper med de ulike løsninger her. Lovforslaget legger derfor opp til at kommunene står fritt.

Høringsinstansene

Flere høringsinstanser gir uttrykk for at de er skeptiske i forhold til spørsmålet om å splitte opp revisjonsoppdraget. De kommunale revisjonsenhetene er gjennomgående mer skeptiske enn kommunene. Noen høringsinstanser gir klart uttrykk for at de mener det ikke burde være adgang til å dele opp revisjonsoppdraget. Andre gir uttrykk for at de er betenkt over en slik oppsplitting, men uten å ta stilling til om en slik mulighet bør avskjæres i lov, eller om kommunene selv skal kunne vurdere dette.

Flere høringsinstanser peker på at en adgang til å dele revisjonsoppdraget på flere revisorer reiser spørsmål om hvem som skal være ansvarlig revisor.

Norges Kommunerevisorforbund uttaler:

«Det legges opp til at oppdraget kommunal revisjon kan konkurransesettes helt eller delvis. NKRF vil få uttrykke betenkelighet med mulighet for en oppsplitting av oppdraget. Vi viser i den forbindelsen til departementets høringsnotat kapittel 2.4 som peker på at det «ikke er vanntette skott mellom regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og revisjon av internkontrollen». Departementet ser det likevel ikke som en lovgiveroppgave å ta stilling til hvilken betydning dette skal ha i spørsmålet om å splitte opp oppdraget.

NKRF vil anbefale at kommunen primært har én ansvarlig revisor å forholde seg til. Revisor må ha anledning til å kjøpe den kompetanse vedkommende til enhver tid har behov for. Ved en eventuell oppsplitting av oppdraget må det klart defineres hvem som har ansvar for hva.»

Den norske Revisorforening uttaler:

«Vi antar at formuleringen i § 78 nr 3 om å «inngå avtale med annen revisor» ikke er til hinder for at det engasjeres flere enn én revisor. Det understrekes at selv om det bare velges eller ansettes én kommunerevisor, vil dennes ansvarsområde i utgangspunktet kun omfatte regnskapsrevisjon. Om denne revisoren utfører forvaltningsrevisjon i tillegg, vil det være på oppdrag fra kontrollutvalget. Det vil således ikke være unaturlig at det også engasjeres andre revisorer for å gjennomføre forvaltningsrevisjonsprosjekter.

(...)

Forvaltningsrevisjonstjenestene kan (...) kjøpes inn på fritt grunnlag. I mange tilfeller vil det være naturlig å henvende seg til kommu-

nens revisor, i andre tilfeller vil det på grunn av kompetansemessige eller andre forhold være naturlig å henvende seg til andre leverandører. Kommunens revisor vil i mange tilfeller være et naturlig valg på grunn av den inngående kjennskap han har om kommunen. Det kan også forekomme forvaltningsrevisjonsmessige oppgaver som ikke krever slik kjennskap til kommunen, som andre revisorer eller frittstående konsulenter kan utføre. Forvaltningsrevisjon krever imidlertid inngående kjennskap til revisjonsmessige teknikker (vurdering av risiko og vesentlighet, innhenting av bevis, vurdering av bevis mot kriterier, konklusjon og rapportering). Revisor vil imidlertid kunne velge å benytte seg av andre eksperters arbeid.»

Oslo kommunerevisjon uttaler bl.a.:

«Vi oppfatter departementets redegjørelse i kapittel 2.4 og innføringen av ny § 78 nr. 3 slik at kommunen kan velge ulike kombinasjoner, dvs flere revisorer for ulike oppgaver eller ulike deler av kommunen (f. eks. egne revisorer for kommunale foretak).

Vi ser ikke prinsipielle motforestillinger til flere revisorer. En slik mulighet er heller intet nytt; kommuneloven av 1954 ga jo anledning til egne revisorer for kommunale bedrifter og med fylkesmannens samtykke kunne det ansettes flere revisorer. Vi er ikke kjent med at denne muligheten ble benyttet, men det var altså adgang til det. Dersom man har flere revisorer, må ansvarsforholdene være klart avgrenset mellom disse og det vil nok som regel være nødvendig med en nærmere avklaring av oppgavefordeling mellom revisorene. Denne oppgavefordeling må også kontrollutvalget være kjent og innforstått med og kanskje også beslutte.»

Når det gjelder spørsmålet om revisjon av intern kontroll som særskilt revisjonsformål, uttaler *NKRF*:

«I kapittel 4.7 varsler departementet at innholdet i revisjon av den interne kontrollen vil bli mer utdypet i forskrift, og at det i den sammenheng vil være naturlig å vurdere nærmere om revisjon av den interne kontrollen skal være en integrert del av alle typer revisjon. NKRF støtter at det blir foretatt en slik vurdering, og vil allerede nå langt på vei anbefale at en slik integrering finner sted. Av hensyn til ordlyden i ny § 78 nr. 2 bør vurderingen gjennomføres før lovendringene vedtas.»

DnR uttaler om dette:

«Vi mener at dagens revisjon av intern kontroll bør avvikles som særskilt revisjonsformål. Intern kontroll er ikke et mål i seg selv, men et

virkemiddel til å nå andre mål, som å sikre etterlevelse av lover og regler, forebygge misligheter, sikre at driften er målrettet og kostnadseffektiv, samt sikre pålitelig regnskapsrapportering.

(...)

Slik revisjon av intern kontroll i kommunene oppfattes i dag, består den etter vår oppfatning av en del som naturlig hører inn under regnskapsrevisjon og en del som best dekkes av forvaltningsrevisjonen. Den delen som hører inn under regnskapsrevisjon, omfatter forståelse og kartlegging som er tilstrekkelig til at revisor kan ta stilling til om årsregnskapet er riktig avlagt. Den delen som hører inn under forvaltningsrevisjon, kan omfatte kontroll av at rutine sikrer målrettet og kostnadseffektiv drift og sikre etterlevelse av lover og regler.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

I dag ligger alle elementer av kommunal revisjon til en kommunerevisor, enten ansatt i den enkelte kommune eller i en interkommunal enhet. Dette innebærer at kommunerevisor har ansvaret for alle elementer av de oppgaver som lov og forskrift legger til den kommunale revisjon, dvs. regnskapsrevisjon, revisjon av intern kontroll, forvaltningsrevisjon og sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget.

I en situasjon der det åpnes for at kommunene kan velge å sette revisjonsoppdrag ut til andre aktører vil det måtte tas stilling til om det bare skal åpnes adgang til å sette ut de oppgaver som i dag ligger til kommunerevisjonen samlet, eller om det skal være anledning til å fordele ulike revisjonsoppdrag på flere aktører som utfører arbeidet under selvstendig faglig ansvar.

Departementet ga i høringsnotatet uttrykk for at det kan knytte seg fordeler til å samle disse oppgavene i en og samme revisjonsenhet, men at det ikke kan betraktes som en lovgiveroppgave å ta stilling til fordeler og ulemper ved dette.

Departementet tar utgangspunkt i at det bør tilstrebes å legge opp til en fleksibel ordning der kommunene i størst mulig grad gis anledning til selv å vurdere hvilken revisjonsordning den ønsker. Med mindre tungtveiende faglige grunner tilsier at betenkelighetene ved å dele ulike revisjonsoppdrag på flere aktører er så store at det vil være klart uforsvarlig, vil departementet holde fast ved dette utgangspunktet. Høringsrunden har ikke brakt fram vesentlige faglige innvendinger som gir grunn til å avskjære kommunene fra å vurdere dette selv.

Visse begrensninger er imidlertid åpenbare. Selve revisjonen av kommunens årsregnskap er en

oppgave som naturlig hører under én ansvarlig revisor. På dette punkt har høringsnotatet ikke vært så klart som ønskelig. I spesialmotivene til § 78 er det tatt inn en presisering som klargjør dette.

I denne sammenheng oppstår et spørsmål om regnskapet til enheter som er en del av kommunen som juridisk person, men som fører egne særregnskap, skal kunne revideres av en annen revisor enn den som reviderer kommunens årsregnskap. Dette kan være aktuelt for kommunale foretak (KF) etter kommuneloven kapittel 11. Kommunale foretak skal etter forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak § 3 for hvert kalenderår utarbeide et årsregnskap. Hovedregelen er at dette regnskapet skal baseres på de regnskapsprinsipper som følger av kommuneloven § 48 og forskrift om årsregnskap. Kommunale foretak som driver næringsvirksomhet skal imidlertid føre regnskap etter regnskapsloven, med visse tilpasninger som fremgår av forskriften. Ettersom dette er egne avsluttede regnskaper, kan departementet ikke se at loven bør være til hinder for at kommunen kan velge en annen revisor for slike regnskaper enn den som reviderer årsregnskapet for kommunen. Også her kan det knytte seg fordeler til at revisjon av slike enheter utføres av den som reviderer kommunens årsregnskap, men avveilingen av fordeler og ulemper i forhold til dette er det, etter departementets oppfatning, forsvarlig å overlate til kommunen selv.

Dersom det skal åpnes for adgang til å ha en annen revisor for kommunale foretak (KF) enn den revisor som reviderer kommunens årsregnskap, vil det kreve endringer i forskriften om årsregnskap mv. for kommunale foretak. Dette gjelder bl.a. regler om dokumentasjon og oppbevaring, om transaksjoner mellom kommunen og foretaket og om årsoppgjør. Departementet tar sikte på at endringer i forskriften om foretakenes regnskap kan foretas i løpet av 2003.

Spørsmålet blir så om de øvrige oppgaver som i dag ligger til kommunerevisor skal kunne skilles fra revisjonen av årsregnskapet, og legges til andre aktører.

En del høringsinstanser har pekt på at kommunerevisjonen med hjemmel i ulike forskrifter skal revidere bl.a. pasientregnskaper, beboerregnskaper osv. Det oppstår derfor spørsmål om revisjon av disse regnskapene skal kunne settes ut til andre aktører. Departementet kan ikke se at det skulle være noe til hinder for å sette ut revisjon av slike regnskaper til andre enn kommunale revisjonsenheter. Så langt departementet kan se vil det ikke kreve lovendringer å åpne for at revisjon av slike regnskaper kan konkurransenutsettes. I enkelte tilfeller vil

det imidlertid kunne kreve forskriftsendringer. Slike forskriftsendringer bør gjøres i forbindelse med at det med hjemmel i departementets lovforslag også utarbeides generelle forskrifter om kommunal revisjon.

Når det gjelder forvaltningsrevisjon har departementet vanskelig for å se at betenkelighetene ved at denne oppgaven utføres av en annen enn den som er ansvarlig for årsregnskapet, er så store at muligheten bør avskjæres i lov. Forvaltningsrevisjon skiller seg fra tradisjonell regnskapsrevisjon. Videre er forvaltningsrevisjon etter sin karakter prosjektbasert.

Forvaltningsrevisjonsprosjekter krever ofte fagkompetanse av en annen type enn den en revisor normalt besitter. Slike prosjekter er ofte tverrfaglige i sin karakter. Forvaltningsrevisjon utføres også etter særskilte standarder, som ikke er de samme som for tradisjonell regnskapsrevisjon. Erfaringene viser også at de kommunale revisjonsenheter som har bygget opp god kompetanse på dette området, gjerne har skilt ut en egen enhet som driver forvaltningsrevisjon.

På denne bakgrunn synes det lite betenkelig å åpne adgang for kommunene til selv å avgjøre om de vil legge forvaltningsrevisjonsoppgaver til den som reviderer kommunens årsregnskap, eller om de vil legge disse oppgavene til andre aktører.

Revisjon av administrasjonssjefens internkontroll er i gjeldende forskrift langt på vei definert som en særskilt revisjonsoppgave, ved siden av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. I høringsnotatet er det uttalt at det vil være naturlig å vurdere om revisjon av internkontrollen skal være en integrert del av alle typer revisjon, og ikke en egen oppgave som må gjennomføres særskilt. Flere høringsuttalelser tar også til orde for at revisjon av internkontrollen anses som en del av henholdsvis regnskapsrevisjonen og forvaltningsrevisjonen. Dette er fulgt opp i departementets lovforslag, ved at revisjon av internkontrollen ikke fremstår som et særskilt revisjonsformål. Etter dette er det ikke nødvendig å vurdere om revisjon av internkontrollen skal kunne settes ut til andre aktører enn de som utfører regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

3.3.1.2 *Hvilke muligheter har kommunen til å beholde en egen revisjon – herunder delta i interkommunalt samarbeid om revisjon?*

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Lovforslaget åpner mulighet for at kommunen kan konkurransesette revisjonen helt eller delvis. Lovforslaget er imidlertid ikke til hinder for at kommunen kan velge å beholde en egen kommunerevi-

sjon, med kommunalt ansatte revisorer i den enkelte kommune. Det er heller ikke til hinder for at flere kommuner kan velge å beholde en kommunal revisjonsordning i form av et interkommunalt samarbeid. (Se nærmere om dette i kapittel 9, under omtalen av egenregi.)

Når det gjelder organisasjonsform for et slikt interkommunalt samarbeid kom departementet i høringsnotatet imidlertid til at loven bør legge visse begrensninger på hvilke organisasjonsformer som skal kunne velges. De fleste interkommunale revisjonsenheter er i dag organisert med basis i kommuneloven § 60 nr. 4 (såkalte «distriktsrevisjoner»), men den rettslig basis er § 27 om interkommunalt samarbeid. Det ble der ikke ansett hensiktsmessig å legge opp til et interkommunalt samarbeid om revisjon etter kommuneloven § 27. Det ble gitt uttrykk for at bestemmelsen i § 27 ikke innebærer en tilstrekkelig regulering av de organisasjonsmessige spørsmål som kan oppstå for en virksomhet av denne type. Dette gjelder både reglene om virksomhetens ledelse, dens forhold til deltakerkommunene, og de ansattes stilling.

Noen andre begrensninger på hvilken form et interkommunalt samarbeid om revisjon kan ha, ble ikke foreslått i høringsnotatet. Etter dette forslaget ville kommunene stå fritt til å benytte de sammenlutningsformer som lovgivningen tilbyr, enten det er interkommunale selskaper (IKS), aksjeselskaper, stiftelser eller annet.

Dette ville ikke innebære noe stort inngrep i den kommunale organisasjonsfrihet. En rekke av de interkommunale revisjonsenheter som eksisterer pr. i dag vil trolig være egne rettssubjekter, slik at de etter kommuneloven § 27 nr. 4 sammenholdt med lov om interkommunale selskaper § 40 annet ledd, uansett ville måtte bli omorganisert til interkommunalt selskap eller annen lovlig organisasjonsform innen 1.1.2004.

Særlig om interkommunalt samarbeid i form av omsetning av tjenester mellom kommuner

En form for interkommunalt samarbeid som har blitt mer aktuell i de senere år, er at kommuner omsetter tjenester til hverandre – uten noen form for felles organisatorisk overbygning. Det økonomiske oppgjør skjer da gjerne ved at den kommune som mottar tjenesten betaler til den tjenesteytende kommune etter regning, eller at «kjøper-kommunen» etter nærmere avtale kompenserer den tjenesteytende kommunen for de økte driftsutgifter som ligger i at sistnevnte yter tjenester til/for flere kommuner – såkalte «vertskommuneløsninger».

Omsetning av tjenester mellom kommuner er en form for samarbeid som departementet ikke ge-

nerelt ser grunn til å legge begrensninger på. Departementet har imidlertid vurdert om det bør være rettslig adgang til denne form for interkommunalt samarbeid også for revisjon. Spørsmålet gjelder her om en kommune skal kunne ha en egen revisjonsenhet – med revisorer ansatt i kommunen – som i tillegg til å revidere den kommunen hvor vedkommende revisor er ansatt, også skal kunne tilby revisjonstjenester til andre kommuner. Dersom det skal legges begrensninger på denne type samarbeid for revisjon, må det eventuelt være fordi særlige hensyn gjør seg gjeldende på dette området. Departementet kan ikke se at det her foreligger spesielle hensyn som taler mot at en kommune skulle kunne selge revisjonstjenester til en annen, og har kommet til at det ikke bør settes skranker for dette i kommuneloven.

Dersom en kommune ønsker at dens egen revisjonsenhet skal kunne tilby revisjonstjenester til andre kommuner i en form for interkommunalt samarbeid, innebærer dette imidlertid at kommunerevisjonen i så fall opptrer som en «markedsaktør» på dette området. Kommunen vil dermed måtte vurdere om dette er forenlig med at virksomheten drives i «egenregi», eller om det betyr at kommunen da vil måtte sette revisjonstjenestene ut på anbud. (Se nærmere omtale av spørsmålet om egenregi i kapittel 9). Virksomheten vil også måtte drives i samsvar med den øvrige konkurranselovgivning, så som lov om offentlig støtte mv.

Høringsinstansene

Noen høringsinstanser har gitt uttrykk for at det fortsatt bør være anledning til å organisere interkommunalt samarbeid om revisjon etter den alminnelige bestemmelse om interkommunale styrever i kommuneloven § 27. Dette gjelder for eksempel *Akershus fylkeskommune* og *Østfold fylkeskommune*. Andre gir uttrykkelig støtte til departementets forslag om at revisjonsenhetene må organiseres som interkommunale selskap (IKS) eller annen lovlig sammenslutningsform.

Konkurransetilsynet – med *Arbeids- og administrasjonsdepartementets* tilslutning – gir uttrykk for at kommunene bør gjøres oppmerksom på viktigheten av å arrangere anbudskonkurranser og at de bør innføre markedsbaserte internpriser for egne enheter – eller helst skille dem ut i egne selskaper hvis de skal konkurrere med eksterne aktører.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Forslaget i høringsnotatet åpner for en rekke ulike måter å organisere kommunens revisjonstjenester. Høringsrunden har etter departementets oppfat-

ning ikke gitt grunnlag for å foreslå noen begrensning i denne friheten.

Kommunen kan velge å fortsette dagens ordning, med egne – i hovedsak interkommunale – revisjonsenheter. De kommunene som har en egen revisjonsenhet – i hovedsak de store kommunene og de fleste fylkeskommunene – kan velge å fortsatt ha det i framtiden, eller sette oppgavene ut til aktører i markedet, enten disse måtte være kommunalt eller privat eid.

Departementet har vært i tvil om hvorvidt adgangen til å organisere et interkommunalt samarbeid om revisjon med utgangspunkt i kommunelovens alminnelige bestemmelse om interkommunalt samarbeid i § 27 skal videreføres eller ikke. I høringsnotatet ble det foreslått at interkommunale revisjonsenheter organisert med basis i kommuneloven skulle omorganiseres til interkommunalt selskap (IKS) innen 1.1.2005. Det som taler for dette er at lov om interkommunale selskaper innebærer en langt mer velregulert organisasjonsform enn kommunelovens relativt knappe bestemmelse om interkommunale styrever. Som *Arbeids- og administrasjonsdepartementet* og *Konkurransetilsynet* påpeker, vil det knytte seg fordeler til å skille ut i egne selskaper de kommunalt eide enheter som skal konkurrere med andre aktører i et marked.

Departementet har blitt stående ved denne vurderingen. Dette innebærer at de kommunene som ønsker å fortsette – eller etablere et nytt – interkommunalt samarbeid om revisjon, står fritt til å benytte de tilgjengelige sammenslutningsformer – så som interkommunale selskaper, aksjeselskaper o.a. – med unntak av kommuneloven § 27.

Departementets lovforslag er heller ikke til hinder for at en kommunerevisor kan gis anledning til å overlate deler av revisjonsarbeidet til en annen revisor/revisjonsfirma, uten at det innebærer en fullstendig konkurranseutsetting av revisjonen i form av at ansvaret for hele eller deler av revisjonsarbeidet overlates til andre aktører. Revisjonsarbeidet vil i et slikt tilfelle bli utført på den kommunalt (eller interkommunalt) ansatte revisors ansvar. Slik kan det også etableres et samarbeid mellom kommunerevisjonsenheten og andre aktører.

3.4 Særlig om spørsmål knyttet til eventuell oppløsning av dagens interkommunale revisjonsenheter (distriktsrevisjoner)

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Dersom det åpnes for konkurranseutsetting av

kommunal revisjon er det nærliggende å anta at en rekke kommuner vil benytte seg av denne muligheten. Den struktur med interkommunale revisjonsenheter som eksisterer i dag vil derfor kunne undergå vesentlige endringer. Det er imidlertid vanskelig å anslå hvor mange kommuner som vil beholde en ordning med egne ansatte revisorer – i den enkelte kommune eller gjennom en interkommunal enhet – i stedet for å konkurransetsette revisjonen. Det er også usikkert i hvilken grad det vil være praktisk mulig for en kommune som ønsker det, å ansette egne revisorer i stedet for å konkurransetsette revisjonen.

Dersom NKRF's initiativ med etablering av større kommunerevisjonsenheter blir realisert, vil trolig mange av de som i dag arbeider i kommunale revisjonsenheter bli ansatt i de nye aktuelle enheter. Dette vil avhenge av hvordan markedet for kommunale revisjonstjenester utvikler seg.

Departementet antar at det vil ta noe tid før konkurransetsetting av revisjon eventuelt vil bli et omfattende fenomen. De fleste kommunene er i dag deltakere i et interkommunalt samarbeid om revisjon i form av en distriktsrevisjon. Dersom en eller flere kommuner ønsker å sette revisjonsoppgavene ut på anbud, vil dette normalt føre til at disse kommunene ønsker å gå ut av dette samarbeidet. Avhengig av hvor mange deltakere som ønsker å gå ut av samarbeidet vil omstillingene som må gjøres være mer eller mindre omfattende.

I høringsrunden forut for kommuneproposisjonen våren 2002 uttrykte flere av høringsinstansene uro for at konkurransetsetting vil kunne lede til en ukontrollert oppløsning av de interkommunale revisjonsenheterne. Departementet har vurdert ulike måter å dempe ulemper dette vil kunne medføre.

Dersom risikoen for oppløsning av dagens distriktsrevisjoner skulle fjernes, ville dette måtte skje ved at lovgivningen la begrensninger på kommunenes frihet til å benytte seg av adgangen til konkurransetsetting i en overgangsperiode. Dette kunne gjøres ved å etablere en form for «sturt» åpning for konkurransetsetting, der staten for eksempel gjennom en godkjenningsordning vurderte om kommuner som ønsker det skulle kunne benytte adgangen til konkurransetsetting. Slik kunne det tas hensyn til de regionsvise effektene av dette. Det er imidlertid lite ønskelig å etablere en særskilt godkjenningsordning på dette området. Dette ville harmonere dårlig med at det nå åpnes anledning for kommunene selv til vurdere om man skal beholde en egen kommunerevisjon, eller om man skal konkurransetsette revisjonen. Når departementet åpner denne adgangen i loven er det ut fra en forutsetning om at det ikke er nødvendig med statlig sty-

ring av organiseringen av revisjonsordningen i kommunene, for at den skal bli faglig forsvarlig.

De kommuner som ønsker å gå ut av etablerte distriktsrevisjoner – interkommunale revisjonsenheter – må imidlertid forholde seg til de alminnelige regler som gjelder for uttreden av interkommunale sammenslutninger. Både for revisjonsenheter som er organisert som tradisjonelle distriktsrevisjoner etter kommuneloven § 60, jf. § 27, og revisjonsenheter som er etablert som interkommunale selskaper (IKS), er det fastsatt regler om uttreden.

I kommuneloven § 60 er det fastsatt enkelte spesialregler for interkommunalt samarbeid om revisjon. Departementet legger imidlertid til grunn at de alminnelige regler om interkommunale styrer i kommuneloven § 27 også vil gjelde for interkommunalt samarbeid om revisjon. Av § 27 nr. 3 følger at den enkelte deltakerkommune med ett års varsel kan si opp sitt deltakerforhold i det interkommunale samarbeidet, og kreve seg utløst av det. Bestemmelsen har også regler om det økonomiske oppgjør som da skal foretas. Av fjerde ledd følger at oppsigelse av avtale om interkommunalt samarbeid kan bringes inn for departementet. Departementet kan gi pålegg om at samarbeidet skal fortsette i et visst tidsrom eller inntil videre, hvor samfunnsmessige interesser eller hensynet til samarbeidende kommuner tilsier dette.

I lov om interkommunale selskaper er spørsmålet om uttreden fra selskapet regulert i § 30. Hovedregelen er at en deltaker kan si opp sitt deltakerforhold med ett års skriftlig varsel. Også her kan en deltaker bringe spørsmålet om uttreden inn for departementet. Departementet har anledning til å gi pålegg om at deltakerforholdet skal fortsette i et nærmere bestemt tidsrom eller inntil videre, hvis samfunnsmessige interesser tilsier det.

For at et interkommunalt selskap skal kunne *oppløses*, krever det godkjenning av departementet, jf. lov om interkommunale selskaper § 32 siste ledd. En tilsvarende hjemmel finnes ikke i kommuneloven § 27, men her har departementet til gjengjeld en generell hjemmel til å gi pålegg om etablering av interkommunalt samarbeid. Denne adgangen til å gi pålegg om etablering av samarbeid kan også brukes til å gripe inn overfor et etablert samarbeid.

Bestemmelsene om uttreden skal dels ivareta hensynet til de andre deltakerne, og dels generelle samfunnsmessige hensyn. Bestemmelsene er knyttet til organisasjonsformen, og gjelder uavhengig av hva slags virksomhet som faktisk drives.

Reglene om varsel fra en som ønsker å tre ut, og de øvrige deltakeres adgang til å bringe spørsmålet om uttreden inn for departementet, gir allere-

de i dag departementet mulighet til å utøve styring på dette området. Sammen med ordningen med statlig godkjenning av oppløsning av interkommunale selskaper (IKS) og adgangen til å gripe inn ved oppløsning av distriktsrevisjoner, må dette antas å være tilstrekkelig til å dempe faren for en ukontrollert oppløsning av dagens interkommunale revisjonsenheter. På denne bakgrunn kan departementet ikke se at det er nødvendig å foreslå spesielle regler om dette.

Dersom en deltakerkommune i en interkommunal revisjonsenhet skulle ønske å bringe spørsmålet om uttredden fra en av de øvrige deltakere inn for departementet, vil det imidlertid være grunn for departementet til å være tilbakeholden med å gi pålegg om at samarbeidet eventuelt skal fortsette i et nærmere bestemt tidsrom. Når det nå åpnes for konkurranseutsetting av revisjon, er intensjonen at kommunene selv skal få avgjøre hvem som skal revidere kommunen. For at departementets adgang til å gi pålegg om fortsatt samarbeid skal kunne brukes, må det derfor være tale om at uttredden fra en eller flere deltakere – eller oppløsning av samarbeidet – leder til en helt uforvarlig situasjon. Ved en slik vurdering vil det være grunn til å legge betydelig vekt på at de øvrige deltakere i samarbeidet, etter varsel om uttredden fra en eller flere deltakere, har ansvar for å sette i verk tiltak for å møte den utfordringen som dette skaper. De øvrige deltakere må da ta stilling til hvilke konsekvenser for samarbeidet det skal få, og iverksette tiltak for å videreføre eller etablere en revisjonsordning som ligger innenfor lovens rammer. Dette kan for eksempel skje ved at samarbeidet fortsetter med et redusert deltakerantall, eller at samarbeidet oppløses og deltakerne etablerer egne kommunerevisjoner i den enkelte kommune, eller inngår avtale med et revisjonsfirma.

Høringsinstansene

En del høringsinstanser gir uttrykk for at forslaget om å åpne for konkurranseutsetting kan føre til at distriktsrevisjonsenheter blir oppløst, og at dette vil innebære at det ikke vil finnes andre alternativer enn private firma i enkelte regioner.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Avhengig av hvor mange kommuner som vil benytte seg av en mulighet til å konkurranseutsette revisjonen, vil dette føre til endringer i den struktur med interkommunale revisjonsenheter som eksisterer i dag. I en situasjon hvor det åpnes for at kommunene selv kan avgjøre hvordan en vil organisere

revisjonen, ligger det imidlertid i sakens natur at det vil være lite aktuelt å gjennomføre noen overordnet statlig styring av dette – utover de mekanismer vedrørende uttredden og oppløsning av interkommunale enheter som det er vist til i høringsnotatet.

3.5 Hovedtrekk ved en statlig ordning for kontroll og revisjon av skatteoppkreverfunksjonen

3.5.1 Innledning

Under punkt 2.3.3.5 ble det gitt en kort omtale av kommunerevisjonens oppgaver i forhold til skatteoppkreverfunksjonen. Under punkt 3.2.4 ble disse oppgavene nærmere vurdert i lys av forslaget om å åpne for konkurranseutsetting av den kommunale revisjon, og departementet konkluderte med at staten fullt ut bør overta ansvaret for kontroll og revisjon av skatteoppkreverfunksjonen. Revisjonen av skatteoppkreverfunksjonen er i dag delt mellom kommunerevisjonen og Riksrevisjonen.

Nedenfor oppsummeres kommunerevisjonens kontroll- og revisjonsoppgaver knyttet til skatteoppkreverfunksjonen, deretter skisseres hovedtrekk i en statlig ordning for kontroll og revisjon på dette området.

3.5.2 Hva slags oppgaver skal overtas av staten

Etter skattebetalingsloven er det den kommunale skatteoppkrever som krever inn skatt mv. for alle skattekreditorene (fellesinnkrevningen), dvs. for staten, fylkene og kommunene. I henhold til lovens § 56 nr. 1 skal kommunerevisjonen føre kontroll med betaling, innkreving og fordeling av skatt, og revidere skatteregnskapet. I dette arbeidet er kommunerevisjonen i dag underlagt Finansdepartementets faglige instruksjonsmyndighet. Finansdepartementet har fastsatt instruks for kommunerevisjonens oppgaver etter skattebetalingsloven. (Skatteinstruks for kommunerevisjonene, fastsatt 25. mai 1998).

Etter lov og instruks går således kommunerevisjonens rolle lenger enn en ren revisjon av skatteregnskapet. Det fremgår av instruksens § 1–1 nr. 2 at dens formål er å «legge forholdene til rette for kommunerevisors kontroll av at den kommunale skatteinnkrevningen, herunder arbeidet med skatteregnskapet, skjer i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser.» Også andre bestemmelser i instruksens sier direkte at kommunerevisors rolle går lenger enn en ren regnskapsrevisjon av

skatteregnskapet. I kapittel II, Generelt om revisors gjøremål mv., sier § 2–5 nr. 2 om revisjonsberetning at

«Beretningen skal omfatte de områdene som kommunerevisor etter denne instruks skal føre tilsyn med. Den må inneholde alt som kommunerevisor mener kan være av betydning ved bedømmelsen av arbeidet ved skatteoppkreverkontoret og det særskilte skatteregnskapet, og som kan være av betydning for skattekreditorenes og Riksrevisjonens tilsyn med og vurdering av fellesinnkrevningen.»

Om revisors arbeid med skatteoppkrevers innkrevingsarbeid sies bl.a. i § 4–1 nr. 3:

«Blir passende innfordringstiltak ikke satt i verk av skatteoppkrever innen rimelig tid, skal kommunerevisor gjøre rede for dette i revisjonsberetningen.»

Videre uttales det om revisors arbeid med skatteoppkrevers arbeidsgiverkontroll i § 5–2 nr. 1:

«Kommunerevisor skal påse at skatteoppkreveren gjennomfører stedlig ettersyn (boketter-syn) hos kommunens arbeidsgivere i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser om dette.»

Kommunerevisor er dessuten gitt kompetanse til å selv foreta ettersyn hos arbeidsgiverne i § 5–2 nr. 2:

«Kommunerevisor kan som ledd i revisjonen av skatteregnskapet og kontrollen med skatteinnfordringen og skatteinngangen selv foreta stedlig ettersyn i den utstrekning han eller hun finner det nødvendig av revisjons- og kontrollmessige grunner.»

Det kan også nevnes at kommunerevisor etter instruksens § 5–3

«skal påse at skatteoppkreverne anmelder og begjærer påtalt straffbare overtredelser av skattebetalingsloven og andre relevante straffebestemmelser...»

3.5.3 Skisse av hovedtrekk ved en statlig ordning

Oppgavene kan noe forenklet deles inn i kontroll og revisjon av henholdsvis skatteoppkrevers føring av skatteregnskapet og skatteoppkrevers innkrevingsarbeid og arbeidsgiverkontroll.

Kontroll og oppfølging av skatteoppkrevers innkrevning og arbeidsgiverkontroll

Etter instruksens kapittel IV om innfordringsarbeidet, og kapittel V om arbeidsgiverkontrollen er

kommunerevisor her en del av det samlede, løpende kontroll- og oppfølgingsarbeidet overfor skatteoppkrever.

Skattedirektoratet har i dag etablert også egne oppfølgingsrutiner på disse områdene. I denne sammenheng kan det vises til den rapportering som allerede i dag er etablert i forbindelse med styringsdialogen mellom skattefogdkontorene og skatteoppkreverne i det aktuelle fylket, dvs. planlegging, rapportering og oppfølging av skatteoppkrevernes resultater. Det settes resultatmål, den enkelte kommune følges opp av respektive skattefogdkontor og Skattedirektoratet følger opp resultatene på landsbasis. Dette arbeidet gjøres to ganger pr. år. Det pågår for øvrig et løpende arbeid vedrørende videreutvikling av rutiner for skattefogdenes løpende kontroll og oppfølging av skatteoppkreverne.

Departementet mener derfor at økt fokus på og videreutvikling av rutiner for skattefogdenes løpende oppfølging av skatteoppkreverne, sammen med fokus på og utvikling av styringsdialogen, kan dekke kommunerevisjonens oppgaver på dette området. Denne oppfølgingen vil bære mer preg av det en vanligvis forbinder med internkontroll og intern oppfølging i linjen. Ettersom det her allerede er etablerte rutiner, vil disse oppgavene forholdsvis enkelt kunne overtas av staten.

Kontroll av skatteoppkrevers føring av skatteregnskapet

Kommunerevisjonens hovedoppgave vedrørende skatteoppkreverfunksjonen har vært knyttet til tradisjonell revisjon av skatteregnskapet. Denne fremgår av kapittel III i nåværende instruks for kommunerevisorene. Dette innebærer bl.a. kontroll av at regnskapsføringen er fullstendig, gyldig, samt materielt og formelt riktig. Videre skal revisor kontrollere inn- og utbetalinger, samt kontrollere avstemming av bank og kasse. Revisor skal også kontrollere og attestere riktigheten av halvårsoppgjørene og månedsoppgjørene. Herunder skal kontrolleres bl.a. marginavsetning, fordeling til skattekreditorene mv.

En viss kontroll på dette området utøves av skatteetaten allerede i dag. Dette skjer som et ledd i skattefogdenes viderebehandling og kontroll i forbindelse med postering til statsregnskapet av statens og folketrygdens andel av innbetalt skatt. Her kontrolleres bl.a. at innbetalt skatt i løpet av en regnskapsperiode (måned) er korrekt fordelt til de enkelte skattekreditorene. Det er for denne rutinen utviklet et regneark som benyttes ved alle skattefogdkontorene.

I forhold til skatteregnskapsføringen har skatteetaten pr. i dag ikke rutiner eller et apparat som kan overta den kontrollmessige siden av det arbeidet kommunerevisjonen utfører. Departementet mener derfor at en statlig overtakelse av kontrolloppgavene knyttet til føring av skatteregnskapet må innebære en styrking av skatteetatens kontroll og oppfølging av skatteoppkreverne på dette området.

Riksrevisjonens vurderinger

Riksrevisjonen uttaler i brev av 1. april 2003 til Finansdepartementet bl.a. følgende:

«Riksrevisjonen har ansvaret for den totale revisjon av skatteregnskapet. Det følger av lov om statens revisjonsvesen av 8. februar 1918 § 1 a at Riksrevisjonen skal revidere «samtlige av den øverste administration og av andre overfor staten regnskapspliktige myndigheter og personer avlagte regnskaper over penger, forraad og verdier av enhver art og kontrollere de av dem trafte dispositioner over disse.» Riksrevisjonen skal videre overvåke at «alle statens tilkommende inntekter i rette tid er betalt eller paa behørig maate indkrævet», jf instruks for statsrevisjonen av 30. januar 1918 § 5 nr 2.

En eventuell overføring av dagens kommunale revisjonsoppgaver vedrørende skatteregnskapene til staten vil innebære endrede forutsetninger for Riksrevisjonens revisjon av det totale skatteregnskapet. Riksrevisjonen vil ikke kunne bygge på kommunerevisjonens utførte revisjonsarbeid, men må foreta all revisjon på området. Revisjonen vil bli gjennomført i henhold til Riksrevisjonens standarder og retningslinjer.

Riksrevisjonen legger til grunn at de kommunevise skatteregnskapene vil bli avlagt overfor Skattedirektoratet, og anses som delregn-

skaper til skatteetatens samlede regnskap. Riksrevisjonens konklusjoner etter den årlige revisjon av skatteregnskapene vil bli kommunisert i avsluttende revisjonsbrev til Skattedirektoratet. Vesentlige og prinsipielle forhold vil Riksrevisjonen i henhold til gjeldende lover og regler rapportere til Stortinget.

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for at det etableres en tilfredsstillende internkontroll i tilknytning til skatteregnskapet. Det forutsettes at nye rutiner tas i bruk og innarbeides i gjeldende instruks og retningslinjer for skattefogdkontorene og skatteoppkreverkontorene.»

Riksrevisjonen uttaler videre at det vil vurdere de ressursmessige konsekvensene av en slik ordning nærmere, og eventuelt ta opp behovet for økte ressurser med Stortinget.

3.5.4 Økonomiske/administrative konsekvenser og videre prosess

At staten overtar det fulle og hele ansvaret for kontroll og revisjon av skatteoppkreverne vil medføre økte oppgaver for skatteetaten og Riksrevisjonen, og det må påregnes noe tilførsel av ressurser til begge virksomheter, jf. kapittel 10. Konsekvensene av denne statsovertakelsen vil bli omtalt i kommuneproposisjonen for 2004 og i St.prp. nr. 1 (2003 – 2004) for Finansdepartementet.

En forsvarlig statlig ordning for kontroll og revisjon på dette området vil etter departementets mening kunne være etablert i løpet av første halvår 2004.

Nødvendige endringer i skattebetalingsloven fremmes i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) med virkning fra 1. juli 2004. Fra samme dato oppheves Skatteinstruks for kommunerevisorene.

4 Behovet for endringer i reglene for kommunenes egenkontroll

4.1 Innledning

Forarbeidene til den nye kommuneloven la i 1992 betydelig vekt på å styrke kommunens egenkontroll. Som et ledd i dette ble kommunestyrets overordnede tilsynsansvar fremhevet i en egen bestemmelse i loven (§ 60 nr. 1). Videre ble alle kommuner pålagt å etablere et særskilt kontrollutvalg, med ansvar for å forestå det løpende kontroll- og tilsynsarbeid på kommunestyrets vegne. Forvaltningsrevisjon ble en lovpålagt oppgave. I forbindelse med at administrasjonssjefens ansvar for helhetlig administrativ ledelse ble presisert, ble også administrasjonssjefens tilsynsansvar fremhevet.

Siktemålet med dette var bl.a. å styrke bevisstheten om kontroll- og tilsynsarbeidets betydning. Det var også en ambisjon å styrke uavhengigheten til det sentrale tilsyns- og kontrollorganet. Tidligere lå tilsynsansvaret til formannskapet. Dette var uheldig fordi formannskapet samtidig var et sentralt beslutningsorgan i styringshierarkiet. Tilsynsansvaret ble derfor flyttet fra formannskapet til kontrollutvalget. Ved å føye forvaltningsrevisjon til oppgavene for kontrollorganene ligger det også et signal om at mer av kontrollressursene burde brukes til vurderinger av måleffektivitet og kostnadseffektivitet i tillegg til den tradisjonelle avvikskontrollen.

Pålegget om å utføre forvaltningsrevisjon representerte i 1992 en ny og krevende oppgave for mange av de kommunale revisjonsenhetene. Som et ledd i Norges forskningsråds «kommunelovsprogram» ble det i 1997 inngangsatt et forskningsprosjekt for å systematisere de erfaringer som inntil da var gjort med hensyn til effekten av de nye reglene om kommunenes egenkontroll. Forskningsarbeidet er presentert i NIBR's rapport 2000:10 «Full kontroll?» – En studie av kontroll og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner. Kort oppsummert kom NIBR fram til at kontrollutvalgene hadde medvirket til å styrke den kommunale egenkontrollen, men at det i hovedsak var den tradisjonelle regnskaps- og regelkontrollen (avvikskontrollen) som var styrket. NIBR gav også uttrykk for at kontrollutvalgene så ut til å ha styrket politikernes kontroll med administrasjonens iverksetting av politisk vedtak, og at de politisk sammensatte kontrollutvalgene har tilført det politiske miljø økt kom-

petanse i kontrollarbeid. I rapporten ble det også pekt på at politikerne syntes å ha fått bedre innsikt i den administrative virksomhet. I tillegg synes revisjonen å ha fått styrket sin legitimitet og gjennomslagsmulighet i det politiske system.

Rapporten avdekker imidlertid at kontrollutvalgene synes å spille en nokså beskjeden rolle i forhold til effektivisering og organisasjonsutvikling i kommunene. Om dette heter det i rapporten at (side 10):

«Kontrollarbeidet synes ikke å ha ført til mer kostnadseffektiv ressursbruk og mer formåls effektive tjenester. Heller ikke kommuner som har mer forvaltningsrevisjon enn andre, utmerker seg spesielt på disse områdene. (...) Det gjør seg gjeldende en form for institusjonell tilpasning eller treghet. Dette til tross for at de formelle endringsimpulsene går i retning av mer forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjonen med sitt større innslag av skjønn og en mer samfunnsfaglig arbeidsmetodikk, synes ikke å ha oppfylt de institusjonaliserte standardene for gyldig kunnskap slik de i lang tid er blitt definert gjennom revisjonens arbeidsmetodikk. (...)».

Videre gir NIBR uttrykk for at:

«Kontrollorganene spiller (...) en nokså beskjeden rolle i forhold til politikerkutformingene i øvrige folkevalgte organer i kommunene og fylkeskommunene. Kommunestyret og fylkestinget synes i begrenset grad å bruke informasjonen fra kontrollorganene til å stake ut kursen eller endre kurs. Vi har funnet få eksempler på at kontrollorganene har bidratt med informasjon som har ført til at politikerne har forkastet gamle lærdommer og korrigert kursen i takt med en endret virkelighetsforståelse (dobbeltkretslering).»

NIBR's rapport fra mai 2000 baserer seg på data innhentet fra årene 1993 til 1998. Når disse dataene viser at endringene i den nye kommuneloven etter så vidt kort tid har bidratt til at kommunenes egenkontroll er blitt styrket, kan det etter departementets oppfatning legges til grunn at de endringer som ble gjort i kommuneloven i 1992 i all hovedsak har hatt en gunstig effekt.

Når det gjelder de mer beskjedne effektene av å

innføre forvaltningsrevisjon som en obligatorisk oppgave, er det departementets inntrykk at utviklingen i de seneste årene har utviklet seg mer i ønsket retning i forholdt til det som var status i 1998. Det er nærliggende å tro at resultatet dersom det hadde blitt gjennomført en tilsvarende undersøkelse med data fra inneværende år, ville gitt et noe mer positivt bilde. Uten sikre data kan det likevel ikke legges til grunn at utviklingen innebærer noen dramatisk forbedring. Departementet legges til grunn at det fortsatt er et betydelig utviklingspotensial både når det gjelder omfanget og kvaliteten på forvaltningsrevisjonsarbeidet, og på den effekt som resultatene av forvaltningsrevisjonen har på organisasjonsmessig læring og utvikling i kommunene.

På bakgrunn at de erfaringer som er gjort med internt kontroll- og tilsynsarbeid i kommunene etter at den nye kommuneloven trådte i kraft, mener departementet at det fortsatt er behov for å styrke kommunenes egenkontroll. Det er imidlertid begrenset hvor langt endringer i regelverket om dette vil være et egnet virkemiddel. Omfang og kvalitet på kontroll- og tilsynsarbeid er ikke bare et spørsmål om hva regelverket gir av pålegg og muligheter, men også om hvilken bevissthet og vilje de ansvarlige organer har til å gjennomføre denne oppgaven.

I det følgende vil departementet drøfte enkelte lovendringer som kan bidra til å styrke den kommunale egenkontrollen ytterligere.

4.2 Kommunestyrets ansvar for kontroll og tilsyn

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

I forarbeidene til kommuneloven ble det pekt på at lovfesting av kommunestyrets tilsynsansvar bl.a. var et virkemiddel for å bidra til en bevisstgjøring om viktigheten av kontroll- og tilsynsoppgavene. Det ble imidlertid i liten grad redegjort for det nærmere innhold i dette tilsynsansvaret.

Begrepene tilsyn og kontroll er relativt vage og generelle, men har likevel et kjerneinnhold som vil gjelde uansatt hvem som fører tilsyn eller hva det føres tilsyn med. For det første ligger det til det øverste ansvarlige organ et ansvar for å påse at den virksomhet man er ansvarlig for blir *organisert* slik at den når de mål som er satt, og at materielle og prosessuelle feil forebygges og unngås. Dernest innebærer tilsynsansvaret en plikt til å skaffe seg *informasjon* om hvorvidt virksomheten når de mål som er fastsatt, innenfor de prosedyrekrav som

gjelder. Endelig ligger det også i tilsynsansvaret en plikt til å *gripe inn* og foreta de nødvendige endringer dersom virksomheten ikke når sine mål på en tilfredsstillende måte.

Det overordnede kontrollansvaret i en kommune eller fylkeskommune er lagt til kommunestyret og fylkestinget – gjennom kommunelovens bestemmelse om at kommunestyret og fylkestinget har det øverste tilsynsansvaret med sin forvaltning.

Etter departementets syn er det grunn til å fremheve kommunestyrets tilsynsansvar ytterligere. Det foreslås derfor at det tilsynsansvar som i dag framgår av kommuneloven § 61 nr. 1 omtales i en egen lovparagraf om kommunestyrets tilsynsansvar.

Kommunestyret/fylkestinget har plikt til å etablere et kontrollutvalg som skal føre løpende tilsyn med den kommunale/fylkeskommunale forvaltning på sine vegne. I dette ligger at det er kontrollutvalget som i praksis utøver kommunestyrets/fylkestingets tilsynsmyndighet.

Kontrollutvalget har etter gjeldende forskrifter også oppgaver og ansvar i forbindelse med regnskapsrevisjon, revisjon av internkontroll og forvaltningsrevisjon. (Se nærmere om kontrollutvalgets oppgaver under kapittel 2.2.3).

Det er altså kontrollutvalget som er kommunestyret/fylkestingets viktigste verktøy for å føre kontroll og tilsyn med egen virksomhet. Kontrollutvalget/revisjonen er redskaper som de folkevalgte i kommunene skal benytte for å kontrollere at administrasjonens virksomhet og aktiviteter er i tråd med de regler, mål og føringer som er gitt.

Men også administrasjonssjefen har et ansvar for å føre kontroll med kommunens virksomhet. Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må det regnes som fast praksis at administrasjonssjefen har ansvar for etablering av internkontroll i administrasjonen. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som sikrer at organisasjonen når de mål som er satt.

Det er kommunestyret eller fylkestinget som utnevner administrasjonssjefen, og administrasjonssjefen er ansvarlig overfor kommunestyret/fylkestinget. Den internkontroll som administrasjonssjefen etablerer er dermed prinsipielt en del av kommunestyrets eller fylkestingets kontroll og tilsyn med egen virksomhet. Skillet mellom styring/ledelse, og kontroll/tilsyn er i denne sammenheng flytende.

I forhold til det tilsynsansvar som ligger til administrasjonssjefen, er kontrollutvalgets tilsyn av «ekstern» karakter. Kontrollutvalgets tilsynsansvar

går her ut på å føre kontroll med at administrasjonssjefens interne kontrollsystemer er tilfredsstillende.

Prinsipielt løper det dermed to «kontroll-linjer» fra kommunestyret; én går gjennom formannskap, faste utvalg m.v. til administrasjonssjefen. Kontroll og tilsyn vil her være en del av styrings- og ledelsesansvaret i hvert ledd av virksomheten. Den andre «kontroll-linjen» går gjennom kontrollutvalget til revisjonen/sekretariatet, og er i relasjon til de politiske utvalg og administrasjonssjefen av «ekstern» karakter. Men begge kontroll-linjene møtes i kommunestyret som øverste ansvarlige organ – og er således til sist elementer i kommunestyrets lederansvar.

Høringsinstansene

Høringsinstansene gir bred støtte til forslaget om å fremheve det tilsynsansvar som ligger til kommunestyret/fylkesting gjennom en egen lovbestemmelse.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Departementet foreslår med bakgrunn i de vurderinger som ble gjort i høringsnotatet å fremheve det tilsynsansvar som ligger til kommunestyret og fylkestinget gjennom en særskilt lovbestemmelse. Forslaget innebærer ingen realitetsendring i forhold til gjeldende rett.

4.3 Særlig om administrasjonssjefens ansvar for kontroll og tilsyn

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Administrasjonssjefen har et selvstendig ansvar for å føre kontroll med kommunens virksomhet. Det er ledelsen i en organisasjon som har ansvaret for å etablere et tilfredsstillende internkontrollsystem. Internkontroll defineres i videste forstand som en prosess, iverksatt og gjennomført av virksomhetens ledere og ansatte, med formål å sikre måloppnåelse på følgende områder:

- Målrettet og effektiv drift
- Pålitelig ekstern rapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regelverk.

Administrasjonssjefens kontrollansvar står som nevnt sentralt i kommunestyrets kontroll og tilsyn med egen virksomhet. Etter departementets oppfatning er det nødvendig å tydeliggjøre administrasjonssjefens ansvar på dette området. Det foreslås

derfor å ta inn en bestemmelse i kommuneloven § 23 som gjør det tydelig at det i ansvaret som øverste administrative leder også ligger et tilsynsansvar.

Høringsinstansene

Høringsinstansene gir bred støtte til forslaget om å lovfeste administrasjonssjefens kontroll- og tilsynsansvar. Enkelte påpeker at dette ansvaret i kommuner med parlamentarisk styringsform vil ligge til kommunerådet, og at dette bør komme tydelig til uttrykk i lovforslaget.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Departementet foreslår at administrasjonssjefens ansvar for å etablere tilfredsstillende kontroll- og tilsynssystemer i administrasjonen lovfestes. Lovforslaget antas ikke å innebære noen realitetsendring i forhold til gjeldende rett, men representerer en markering av dette tilsynsansvarets betydning.

I kommuner med parlamentarisk styringsform bortfaller ordningen med administrasjonssjef, jf. kommuneloven § 19 nr. 2. Kommunestyret/fylkestinget skal selv opprette et kommuneråd eller fylkesråd som øverste leder av kommunens eller fylkeskommunens administrasjon.

Etter departementets oppfatning vil det på denne bakgrunn være naturlig å legge et tilsvarende ansvar for at det etableres kontroll- og tilsynssystemer i administrasjonen på kommunerådet som det som påhviler administrasjonssjefen i kommuner med tradisjonell styringsmodell. Det foreslås derfor endringer i kommuneloven § 20 i samsvar med dette.

4.4 Kontrollutvalget

4.4.1 Kontrollutvalget som obligatorisk organ, forholdet til kommunestyret/fylkesting mv.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Etter kommuneloven § 61 nr. 2 skal kommunestyret velge et kontrollutvalg som skal forestå det løpende tilsyn med kommunens virksomhet på kommunestyrets vegne.

Erfaringen tilsier at lovfestingen av kontrollutvalget som et obligatorisk organ har hatt en gunstig innvirkning på kontrollarbeidet i kommunen. I NIBR's undersøkelse er dette et hovedfunn. Her heter det bl.a. (side 93):

«Sammenholder vi funnene for kommunene og fylkeskommunene kan vi konkludere med at kontrollutvalgene har medvirket til å styrke kommunenes og fylkeskommunenes egenkontroll. Først og fremst skyldes dette at det lovpålagte folkevalgte kontrollutvalget har virket vitaliserende på de mer tradisjonelle kontroll- og revisjonsoppgavene. Det er regelkontrollen som er blitt styrket, ikke kontrollorganenes betydning for effektivitet og organisasjonsutvikling i kommunene og fylkeskommunene. På sistnevnte områder er det klare avvik mellom den rolle politikere, byråkrater og kontrollører mener at kontrollutvalget og revisjonen bør ha, og den faktiske rolle de spiller i kommunene og fylkeskommunene: «Alle vil, men de får det ikke helt til». Problemet er å få gjort forvaltningsrevisjonen til et effektivt verktøy i revisjonsarbeidet. Forvaltningsrevisjon har ikke blitt det potente og effektive virkemidlet en håpet.»

Særlig om forvaltningsrevisjon heter det følgende (side 93–94):

«Det er klare forskjeller mellom de kontrollutvalgene som har lagt seg på en «stø kurs-linje», dvs. baserer seg i hovedsak på regnskapsrevisjon, og de som har valgt en «nyorienterende linje» der forvaltningsrevisjon står sentralt. I sistnevnte kategori er det særlig to forhold som øker omfanget av forvaltningsrevisjon. Utskillelse av egne avdelinger eller seksjoner for forvaltningsrevisjon og rekruttering av samfunnsfaglig og /eller juridisk kompetanse. Omvendt fører fravær av slike tiltak i revisjonen til lite forvaltningsrevisjon.»

Videre heter det om kontrollutvalgenes innflytelse og effekter (side 94–95):

«Kontrollutvalget ser ut til å hente sin autoritet gjennom å være et lovfestet, uavhengig organ med mandat til å slå ned på et vidt spekter av saker. Kontrollorganene blir sett på som et «ris bak speilet» som slår til om noen finner på noe tull. Effekten er at de ansatte i kommuneadministrasjonen og fylkesadministrasjonen er mer lojale overfor gjeldende regler og rutiner enn de ellers ville vært. Dels skjer dette gjennom de saker kontrollutvalget og fylkesrevisjonen tar opp (sluttkontroll), dels i form av antesiperte reaksjoner blant de ansatte. De vet at kontrollorganene eksisterer og søker å følge regler og rutiner for å unngå å havne i deres søkelys (forebyggende effekt). Disse mekanismene ser ut til å redusere innslaget av vilkårlighet i saksbehandlingen og bedre rettssikkerheten til lokalbefolkningen. En utilsiktet effekt er at regellojaliteten i noen grad ser ut til å gå utover innovativt arbeid for å utvikle kommunene og fylkeskommunen, et arbeid som ofte inkluderer prø-

ving og feiling. Kommunene og fylkeskommunene skal som kjent håndtere så vel utviklingsoppgaver som rutineoppgaver. Det er et spenn fra mer frie, kreative prosesser knyttet til organisasjonsutvikling, via retningslinjer som skal sikre god internkontroll, til mer regelbundne oppgaver. Det er de førstnevnte oppgaver kontrollorganene kan ha en negativ effekt på slik de fungerer i dag».

Samlet sett gir disse erfaringer etter departementets syn grunn til å opprettholde ordningen med obligatoriske kontrollutvalg. At kontrollutvalgene har medvirket til å styrke kommunenes egenkontroll, ved å virke vitaliserende på kontroll- og revisjonsoppgavene er i samsvar med intensjonen i den nye kommuneloven. Departementet har derfor lagt opp til å videreføre ordningen med obligatoriske kontrollutvalg i kommunene og fylkeskommunene.

Et annet aspekt som taler for å videreføre ordningen med obligatoriske kontrollutvalg er at det fremhever og forankrer det folkevalgte ansvaret for kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunene. Dette kan igjen ha betydning for bevisstheten av kontroll- og tilsynsarbeidets betydning.

At kontrollutvalgene synes å ha hatt en mer beskjeden rolle i forhold til effektivisering og organisasjonsutvikling enn i forhold til de mer tradisjonelle kontroll- og revisjonsoppgavene, gir etter departementets oppfatning ikke grunn til å stille spørsmål ved kontrollutvalgets berettigelse. Snarere reiser dette spørsmål om hvordan man kan styrke kontrollutvalgets funksjon på dette området.

Departementet slutter seg til NIBR's vurdering av at de manglende effektene på dette området etter alt å dømme har sammenheng med de problemer mange kommuner opplever med å få utviklet forvaltningsrevisjonen til et effektivt og nyttig verktøy i kontroll- og tilsynsarbeidet. Dette har nok flere årsaker, men et sentralt element i arbeidet med forvaltningsrevisjon er revisjonsenhetens kompetanse og innretning. Kontrollutvalget vil som lekmannsorgan være avhengig av en profesjonell revisjon for å kunne styrke denne funksjonen. I flere kommuner har revisjonsenheten bygget opp god kompetanse på forvaltningsrevisjon. I andre kommuner er dette mer varierende. Når det åpnes for konkurranseutsetting vil kontrollutvalget selv kunne avgjøre hvilken kompetanse det vil knytte til seg for å møte denne utfordringen.

Samtidig vil kontrollutvalget i en situasjon med konkurranseutsetting av revisjonen stå overfor nye utfordringer. Dersom kommunen velger å ikke ha en egen revisjonsenhet med kommunalt ansatte revisorer, vil «bestiller-funksjonen» bli svært viktig.

Etter departementets oppfatning er det mest naturlig å legge «bestiller-funksjonen» til kontrollutvalget. I lovtkastet er ansvaret for å sørge for at kommunens regnskaper m.v. blir revidert, derfor lagt til kontrollutvalget (utkastet § 77 nr. 3). Dersom kommunen ønsker å konkurransetsette revisjonen vil dette således kreve at kontrollutvalget har – eller kan knytte til seg – kompetanse og innsikt i de tjenester kommunen skal «kjøpe inn».

Dette reiser spørsmål om det er påkrevd å styrke kontrollutvalget ved å stille krav til en mer profesjonell sammensetning av utvalget. En mulig strategi kunne være å utvikle kontrollutvalget til å bevege seg mer i retning av et profesjonelt «revisjonsorgan» enn et lekmannsorgan. Dette behøver ikke nødvendigvis å skje ved at det ble stilt krav til bestemte faglige kvalifikasjoner i kontrollutvalget. Det kunne også skje ved at kontrollutvalget ble pålagt et mer formelt ansvar for revisjonsoppgavene. I dag er ansvaret for revisjonen delt mellom kontrollutvalget og ansvarlig kommunerevisor (jf. kontrollutvalgsforskriften § 4 nr. 1 og 2).

Det er ikke prinsipielt utenkelig at kontrollutvalget kunne ha et lovfestet ansvar for både regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og øvrig kontroll og tilsyn med kommunens virksomhet. Et fortrinn ved en slik ordning kunne være at det ville tydeliggjøre det folkevalgte ansvar for revisjon og kontroll. Det ville også kunne styrke kunnskap og engasjement for kontrollvirksomheten. Blant annet fordi kontrollutvalget ikke er et «politisk» organ – i den forstand at det ikke skal overprøve de rent politiske vurderinger som gjøres i kommunen – har enkelte kommuner vanskelig for å rekruttere personer med den nødvendige innsikt i og interesse for utvalgets arbeid. NIBR uttrykker det slik (side 95):

«Et problem er at mange av kommunene og fylkeskommunene sliter med å få rekruttert erfarne og toneangivende politikere til kontrollutvalget. Utvalgets tilbakeskuende arbeidsform, fokus på iverksetting av politiske vedtak, rapportering av hva som har skjedd og kravet til partipolitisk nøytralitet, legger en viss demper på utvalgets attraktivitet i det politiske miljø».

Et botemiddel til dette kunne være å rendyrke utvalgets funksjon som kontrollorgan ytterligere. Dette kunne bl.a. skje ved at utvalget fikk en tydeligere rolle som et kollegium av folkevalgte kontrollører eller revisorer. Ordningen med «förtroendevalde» (folkevalgte) revisorer i Sverige ville i så fall være en parallell.

Et motargument kan være at det å ha en selvstendig og faglig uavhengig revisjonsfunksjon ved siden av kontrollutvalget trolig kan styrke tiltroen

til kommunal revisjon. I tillegg kan det anføres at en ordning der kontrollutvalget formelt er ansvarlig for all revisjon av kommunen kan være problematisk i forhold til uavhengighetshensynet. Det ligger i ordningen med kontrollutvalget som et internt tilsynsorgan at det vanskelig kan tilfredsstille de krav til uavhengighet som normalt gjelder for revisjonsenhetene.

På denne bakgrunn ser departementet det slik at det vil være nødvendig at en uavhengig revisjon med selvstendig ansvar kompletterer den kontroll som utøves av kontrollutvalget.

En annen måte å styrke kontrollutvalgets funksjon på kunne være å presisere kontrollutvalgets oppgaver. Kontrollutvalget har i dag et svært vidt mandat, og kan i prinsippet ta opp et hvert forhold ved kommunens virksomhet så lenge det kan defineres som kontroll og tilsyn. Kontrollutvalget har anledning til å føre kontroll og tilsyn med ethvert aspekt ved den kommunale virksomheten. Grensen for kontrollutvalgets mandatområdet går imidlertid ved politikken – kontrollutvalget er ikke et beslutningsorgan i det politiske system i kommunen, og kan ikke overprøve politiske vurderinger.

I dette ligger at det er kontrollutvalget som i praksis utøver det generelle tilsynsansvar som ligger til kommunestyret. Kontrollutvalget skal føre kontroll og tilsyn med alle andre organer enn kommunestyret – både utvalg, komiteer og administrasjonen. Utvalget har prinsipielt ikke et tilsynsansvar overfor kommunestyret selv, ettersom kontrollutvalget utleder sin myndighet fra kommunestyret. Dette vil imidlertid ikke hindre kontrollutvalget fra å uttale seg dersom kommunestyret for eksempel er i ferd med å treffe et ulovlig vedtak e.l. Men kommunestyret er prinsipielt ikke underlagt kontrollutvalgets tilsynsansvar.

En fordel ved dette vide mandatet er at det er svært få begrensninger på hva kontrollutvalget kan ta opp. En utfordring kan være at det innenfor dette vide området må foretas en rolleavklaring mellom kontrollutvalget, kommunestyret, rådmannen og revisjonen, dersom kontroll- og tilsynsarbeidet skal fungere best mulig. I dette ligger et betydelig ansvar på kommunene selv for å etablere gode ordninger, og organisere tilsynsarbeidet på en hensiktsmessig måte. Både kommunestyret, kontrollutvalget, rådmannen og revisjonen har kontroll- og tilsynsansvar, og det er viktig med god kommunikasjon mellom alle disse aktørene.

Departementet har vurdert å presisere kontrollutvalgets oppgaver i selve loven for å lette denne rolleavklaringen, men er kommet til at det ikke vil være ønskelig å lovregulere dette. Det vil være mer hensiktsmessig å eventuelt ta inn en nærmere pre-

sisering av oppgavene i forskrift (jf. forskriftshjemmelen i lovutkastet § 77 nr. 10).

Når det er en lovfestet ordning at det i kommunene skal etableres et eget kontrollutvalg som skal utøve det løpende tilsyn på vegne av kommunestyret, gir dette imidlertid ikke grunn for kommunestyret til å innta en mer passiv og tilbakelemt rolle. Ansvar for at kontrollutvalget fungerer etter hensikten ligger i siste instans til kommunestyret. Og det er lovens intensjon at kommunestyret skal ha et aktivt forhold til kontrollutvalgets virksomhet. Flere kommuner har etablert en praksis der minst ett av kontrollutvalgets medlemmer samtidig sitter som representant i kommunestyret. Dette kan være et virkemiddel for å styrke kontakten mellom kontrollutvalget og kommunestyret. Det er etter departementets oppfatning uheldig dersom ingen av kontrollutvalgets medlemmer sitter i kommunestyret. I lovutkastet er det derfor foreslått en bestemmelse som krever at minst ett av kontrollutvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets/fylkestingets medlemmer (se lovutkastet § 77 nr. 1).

Når kontrollutvalget utøver tilsyn på vegne av kommunestyret/fylkestinget, reiser dette også spørsmål om kontrollutvalget skal kunne velges på nytt i løpet av valgperioden. Et fast utvalg (jf. kommuneloven § 10) kan når som helst «omorganiseres» - dvs. medlemmene kan skiftes ut ved at nye velges i stedet. Departementet har tidligere (sak 98/6950) uttalt at kontrollutvalget ikke kan omorganiseres i valgperioden. Dette er begrunnet i at lovens § 10 ikke gjelder for kontrollutvalget, ettersom kontrollutvalget er et obligatorisk organ med bestemte lovfestede funksjoner, og ikke kan regnes som et alminnelig fast utvalg slik dette begrepet er definert i § 10. Det som taler mot at kontrollutvalgsmedlemmene skal kunne skiftes ut i løpet av en valgperiode, er at utvalget har en spesiell funksjon som kontrollorgan. Et kontrollorgan må kunne utøve sin virksomhet fritt, og også kunne ta «upopulære» standpunkter uten risiko for å bli skiftet ut.

Det som taler for at kommunestyret må kunne skifte ut medlemmer er at kontrollutvalget er kommunestyrets/fylkestingets eget tilsynsorgan, og utøver tilsyn på vegne av kommunestyret/fylkestinget. Det er derfor i kommunestyrets/fylkestingets legitime interesse at utvalget utøver sitt arbeid i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets forutsetninger. I en situasjon der kontrollutvalget ikke fungerer tilfredsstillende vil det kunne være nødvendig å skifte ut medlemmene. Departementet la i høringsnotatet avgjørende vekt på dette, og fremmet i lovutkastet forslag om en bestemmelse som gir kommunestyret/fylkestinget hjemmel til å skif-

te ut medlemmene i kontrollutvalget ved nyvalg (jf. utkastets § 77 nr. 3).

Høringsinstansene

Høringsinstansene gir bred støtte til ordningen med obligatoriske kontrollutvalg, og intensjonen om å styrke kontrollutvalget.

Kommunenes sentralforbund har merknader til sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget (se nedenfor om bestiller-funksjonen), men har ellers ingen kommentarer til de foreslåtte endringer for kontrollutvalget.

Norges kommunerevisorforbund (NKRF) støtter forslaget om at minst ett av kontrollutvalgets medlemmer skal være kommunestyrerepresentant, og gir uttrykk for at kontrollutvalgets leder bør ha møte- og talerett der vedkommende ikke er representant.

Mange av kommunene støtter forslaget om at minst ett av kontrollutvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets/fylkestingets medlemmer. En del gir uttrykk for at dette bør være lederen i utvalget. Noen gir uttrykk for at dersom lederen ikke sitter i kommunestyret/fylkestinget bør han/hun ha møte- og talerett i kommunestyret når saker fra kontrollutvalget behandles.

Når det gjelder spørsmålet om hvorvidt kontrollutvalget skal kunne velges på nytt i valgperioden er høringsinstansene mer delt. Flere av kommunene støtter forslaget, men mange går også i mot under henvisning til at dette kan svekke utvalgets uavhengige stilling.

Departementets vurderinger og endelige forslag

På bakgrunn av den klare støtten fra høringsinstansene foreslår departementet å videreføre ordningen med obligatoriske kontrollutvalg. Når det gjelder den nærmere regulering av kontrollutvalgets oppgaver vil det på samme måte som i dag være mest hensiktsmessig å regulere dette i forskrifter.

Kontrollutvalget er kommunestyrets/fylkestingets kontrollorgan, og utøver kontroll og tilsyn på vegne av det øverste styringsorganet. Det er derfor av stor betydning at det er god kontakt mellom kontrollutvalget og kommunestyret/fylkestinget. I merknader til gjeldende forskrift om kontrollutvalget er det fremhevet som viktig at minst ett medlem velges blant kommunestyrets/fylkestingets medlemmer. Departementet foreslo i høringsnotatet å lovfeste en slik ordning som obligatorisk. Høringsinstansene har gitt bred støtte til dette, og flere mener at lederen i kontrollutvalget bør være

kommunestyre-/fylkestingsrepresentant, eventuelt at lederen i utvalget gis møte- og talerett dersom vedkommende ikke er representert i det øverste styringsorganet.

Det vil kunne være en fordelaktig ordning at lederen for kontrollutvalget samtidig er representant i det øverste styringsorganet. Utvalgets leder vil i utgangspunktet kunne representere kontrollutvalget med større formell legitimitet enn et alminnelig medlem. Departementet finner imidlertid ikke grunn til å fastslå dette som lovens ordning. Etter departementets vurdering ville det innebære for sterke bindinger på kommunestyrets/fylkestingets valgmyndighet å lovfeste et krav om at lederen av kontrollutvalget skal være kommunestyre/fylkestingsrepresentant. Av samme grunn ser departementet heller ikke grunn til å gå nærmere inn på en vurdering av hvorvidt utvalgets flertall bør komme fra opposisjonen i kommunestyret/fylkestinget – som enkelte høringsinstanser har fremhevet som en fordelaktig ordning.

En ordning der lederen i kontrollutvalget har møte- og talerett i kommunestyret/fylkestinget vil imidlertid langt på vei kunne ivareta de samme hensyn. Departementet vil derfor foreslå at en bestemmelse som gir møte- og talerett for kontrollutvalgets leder i kommunestyrets/fylkestingets møter tas inn i loven.

Når det gjelder spørsmålet om adgang til å velge kontrollutvalget på nytt i løpet av valgperioden, er høringsinstansene noe delt. De som støtter departementets forslag om å gi adgang for kommunestyret/fylkesting til å foreta nyvalg av kontrollutvalget i løpet av valgperioden legger vekt på at kontrollutvalget utøver tilsyn på vegne av kommunestyret. De som går i mot legger vekt på hensynet til kontrollutvalgets uavhengige stilling.

Spørsmålet om det skal være adgang til å foreta nyvalg av kontrollutvalget i valgperioden må avgjøres under avveining av kryssende hensyn. Som tilsynsorgan er det sentralt at kontrollutvalget er uavhengig av den øvrige kommunale forvaltning. Hensynet til uavhengighet gjør seg likevel først og fremst gjeldende i forhold til de øvrige kommunale organer, ikke til kommunestyret/fylkesting. Dette gjenspeiles blant annet i at kontrollutvalgets medlemmer ikke kan være medlem av noen annet organ med beslutningsmyndighet enn kommunestyret/fylkestinget. Når det gjelder forholdet til kommunestyret/fylkestinget er det lagt vekt på at det bør være nær kontakt, jf. blant annet forslaget om å lovfeste at minst ett medlem skal komme fra kommunestyret.

Samtidig er det på det rene at kontrollutvalget utøver tilsynsmyndighet på vegne av kommunesty-

ret/fylkestinget – som ikke bare er det øverste beslutningsorgan, men også det øverste tilsynsorgan i kommunen/fylkeskommunen. Kommunestyret/fylkestinget har derfor også et ansvar for at kontrollutvalget fungerer tilfredsstillende. I dette ligger også at kontrollutvalget er underlagt kommunestyrets/fylkestingets instruksjonsmyndighet. På denne bakgrunn vil det kunne hevdes at kommunestyret/fylkestinget også har en legitim rett til å råde over kontrollutvalgets sammensetning til enhver tid. Departementet la i høringsnotatet avgjørende vekt på dette.

Samtidig ligger det i en adgang til å foreta nyvalg ikke bare en mulighet til å skifte ut et kontrollutvalg som fungerer dårlig, men også en mulighet til å skifte ut et kontrollutvalg som fungerer godt. Enkelte høringsinstanser har pekt på at det vil gi en mulighet til å skifte ut et kontrollutvalg ut fra usaklige hensyn, som at utvalget anses som «brysomt» eller lignende.

Enkelte høringsinstanser har tatt til orde for at det i lov eller forskrift bør settes kriterier for hvilke hensyn kommunestyret/fylkestinget skal kunne legge vekt på ved eventuelt nyvalg av kontrollutvalgets medlemmer. Etter departementets oppfatning ville imidlertid slike bestemmelser by på store avgrensingsproblemer, og være vanskelig å håndheve i praksis.

Risikoen for at et kommunestyre/fylkesting skulle skifte ut et kontrollutvalg ut fra slike hensyn må veies mot hensynet til at det øverste styringsorganet har det øverste ansvar for kontrollsystemene i kommunen, og derfor bør ha innflytelse over kontrollutvalgets virksomhet. Departementet har blitt stående ved at hensynet til at det øverste styrings-/kontrollorganet i kommunen bør ha innflytelse over sammensetningen av kontrollutvalget bør veie tyngst, og det derfor bør være anledning til å velge kontrollutvalget på nytt i valgperioden.

4.4.2 Særlig om bestillerfunksjonen og spørsmålet om eget sekretariat for kontrollutvalget

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Det er på det rene at sekretariatet for kommunens kontrollutvalg må ha tilgang på en bredt sammensatt kompetanse. Det kommunale kontrollutvalgets virkeområde vil f. eks. ofte omfatte problemer som reiser juridiske spørsmål. Kontrollutvalget har et åpenbart behov for å kunne knytte til seg slik kompetanse. Av prinsipielle grunner knyttet til kontrollutvalgets uavhengighet, bør denne kompetansen ikke være en del av kommunens administrasjon.

Bakgrunnen for dette er at kontrollutvalget skal føre tilsyn med administrasjonen.

Det er flere alternativer for hvor denne kompetansen kan hentes fra. Utvalget kan kjøpe kompetanse i det private marked, ansette et eget sekretariat med slik kompetanse, eller legge denne funksjonen til kommunens revisor. Forslaget om å åpne for konkurranseutsetting aktualiserer spørsmålet om det skal lovfestes at kontrollutvalget skal ha et eget sekretariat, eller om kommunen skal stå fritt til å leie/kjøpe inn denne kompetansen. Dersom kontrollutvalget skal være ansvarlig for å skaffe tilfredstillende revisjon, og ha en «bestiller-funksjon» i forbindelse med valg av revisor, vil det i praksis også være nødvendig at utvalget har et sekretariat som kan forberede «bestiller-saken» for utvalget. Denne funksjonen vil kreve betydelig kompetanse og innsikt i de tjenester kommunen skal «kjøpe inn».

Departementet ga i høringsnotatet uttrykk for at det ikke kunne se avgjørende argumenter mot at kommunen selv skal kunne velge om man vil ansette et eget sekretariat eller om oppgaven skal settes ut til et privat firma. Det ble imidlertid også reist spørsmål om det bør lovfestes krav til et «minimumssekretariat», for eksempel i form av et lovkrav om at kontrollutvalget skal ha en ansatt sekretær som selv skal kunne avgjøre om han/hun vil ansette flere eller kjøpe inn kompetanse som sekretæren selv ikke kan tilby. Det ble pekt på at det kunne være en god løsning at loven stiller krav om at kontrollutvalget skal ha en sekretær som er ansvarlig for forberedelsen av de saker som legges fram for kontrollutvalget. Det ville i så fall være naturlig at denne enheten eller personen også hadde et særlig ansvar for å tilrettelegge informasjonen for kommunestyret.

I høringsnotatet ble det foreslått å lovfeste at kontrollutvalget skal ha et eget sekretariat. Det ble også uttalt at dette sekretariatet ikke skulle ha revisjonsoppgaver, slik at dette sekretariatet dersom kommunen velger å benytte en mulighet til konkurranseutsetting kan betjene utvalget ved utøvingen av bestillerfunksjonen, og ellers fungere som saksforbereder for utvalget og bindeledd mellom utvalget og revisjonen.

Høringsinstansene

Svært mange høringsinstanser har kommentert spørsmålet om sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget. De fleste av kommunene og revisjonsenheter som har kommentert spørsmålet går inn for at kommunen fortsatt bør ha anledning til å legge sekretariatsfunksjonen til revisjonen. Begrunnelsen for dette er gjennomgående at det ville innebære

et fordyrende element å pålegge kommunene å etablere et eget sekretariat som er uavhengig av både kommunens administrasjon og kommunens revisor, og at det vil være vanskelig å bygge opp den nødvendige kompetanse.

Den norske Revisorforening (DnR) slutter seg til departementets vurdering i høringsnotatet og uttaler bl.a. følgende:

«Vi er enig i departementets vurderingen mht revisjonens forhold til kontrollutvalgets sekretariatsfunksjon. Kontrollutvalget skal påse at revisjonen er betryggende. Dette tilsier en avstand og uavhengighet mellom kontrollutvalget og den valgte revisor. Kontrollutvalgets funksjon som bestillerorgan for revisjonstjenester og kontrollutvalgets tilsynsrolle overfor revisor utelukker etter vår oppfatning at sekretærfunksjonen kan utføres av revisor. Dette innebærer at heller ikke kommunerevisjonen kan utøve sekretariatsfunksjonen».

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) uttaler bl.a. følgende om sekretariatsfunksjonen:

«NKRF ser den prinsipielle fordelene ved å etablere et eget organ som både kan forberede bestilling av revisjonstjenester og følge opp at valgt revisor leverer de tjenester som skal levers i h.h.t. kontrakt og at arbeidet er utført i h.h.t. god kommunal revisjonsskikk. Vi tviler imidlertid på at det vil være mulig å etablere et slikt bredt sammensatt organ i alle kommuner, selv om det etableres interkommunale eller private løsninger. Vi frykter også at dette kan bli en kostbar løsning for kommunene. I sin funksjon som kontrollorgan for kommunen har kontrollutvalget etter vår oppfatning stor nytte av den kjennskapen revisor har om kommunen.

NKRF vil foreslå at det fortsatt skal være anledning til å benytte revisor som sekretariat for kontrollutvalget. De problemene dette vil skape i forhold til oppfølging av at revisor arbeider i h.h.t. god kommunal revisjonsskikk vil vi foreslå løst ved at det etableres et statlig tilsynsorgan for kommunal revisjon (...).»

Om problemstillingen knyttet til tilsynsfunksjonen for kontrollutvalget i forhold til spørsmålet om sekretariatsfunksjonen uttaler *NKRF*:

«Departementet foreslår at det skal etableres et eget sekretariat for kontrollutvalget. Ideelt sett kan en tenke seg at dette sekretariatet kan utøve den kvalitetskontrollen som er nødvendig.

NKRF har ovenfor gitt uttrykk for skepsis til om en slik ordning vil kunne fungere for alle kommuner. I tillegg er NKRF også skeptisk til om det vil være praktisk mulig å få et sekretariat med tilstrekkelig kompetanse til å utøve kvalitetskontroll av det utførte revisjonsarbeidet.»

Kommunenes Sentralforbund uttaler om dette: «Kommunens og fylkeskommunens egenkontroll må være forsvarlig uten at det medfører oppbygging av mer kompliserte systemer enn nødvendig. Da kommunerevisor er saksbehandler for de saker kontrollutvalget behandler og for å redusere kostnader til kontrollutvalgets sekretariatsfunksjoner, bør en tillate at revisor utfører denne rollen. Arbeidet med å gjennomføre en konkurranseutsetting må imidlertid løses ved at kommunen/fylkeskommunen kjøper uavhengig bistand.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

I lovforslaget er det lagt opp til at kommunen selv skal kunne velge om revisjonen skal være en kommunal enhet med revisorer ansatt i kommunen, om det skal skje i form av et interkommunalt samarbeid eller gjennom å inngå avtale med privat revisjonsfirma.

Kontrollutvalgets funksjon som bestillerorgan der kommunen ønsker å sette ut revisjonen til andre enn kommunalt ansatte revisorer, reiser spørsmål om hvilke krav som skal stilles til sekretærbistand til kontrollutvalget. Der kontrollutvalget skal gjøre vurderinger av hvem som skal få revisjonsoppdrag for kommunen, vil det normalt være nødvendig for utvalget å ha et sekretariat med kompetanse og kapasitet til å bistå kontrollutvalget med den nødvendige fagkunnskap.

Kontrollutvalgets tilsynsansvar overfor revisjonen er også et viktig aspekt i en drøfting av sekretariatsfunksjonen. Dette tilsynsansvaret er i dag regelfestet i forskriften om kontrollutvalg. I departementets lovforslag er kontrollutvalget pålagt et ansvar for å påse at kommunens regnskaper revideres på betryggende måte og at det blir utført forvaltningsrevisjon.

I dag er det kommunerevisjonen som har sekretariatsfunksjonen. Dersom kommunerevisjonen (i praksis normalt en distriktsrevisjon) kommer i et konkurranseforhold til andre tilbydere i forbindelse med konkurranseutsetting, er det åpenbart at andre enn kommunerevisjonen må utøve sekretariatsfunksjonen i forbindelse med bestillingen av revisjonstjenester. Ved konkurranseutsetting vil kommunerevisjonen normalt bli berørt på en eller annen måte. Dette innebærer at dersom kommunen ønsker å konkurranseutsette alle eller deler av de oppgavene som i dag ligger til kommunerevisjonen, vil det normalt ikke være mulig at kommunerevisjonen utøver sekretariatsfunksjonen i forbindelse med konkurranseutsettingen. Sekretariatsfunksjonen i forbindelse med konkurranseutsetting må derfor legges til andre enn revisjonen. Departe-

mentets lovforslag åpner her for at kommunen står fritt med hensyn til hvordan den vil organisere saksforberedelsen for kontrollutvalget i denne sammenheng.

Et særlig spørsmål som oppstår i denne sammenheng er om kommunens administrasjon kan forberede bestillersaken for kontrollutvalget. Departementet legger til grunn at administrasjonen ikke kan utøve sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget på generell basis. I forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonsoppgaver blir imidlertid spørsmålet om de hensyn som taler mot at administrasjonen generelt utøver sekretariatsfunksjonen også gjør seg gjeldende her.

Praktiske hensyn kan tale for en slik adgang. Mange kommuner har en administrasjon som har erfaring og kompetanse knyttet til konkurranseutsetting, innhenting av anbud, vurdering av kontrakter osv. For de kommuner som har slik kompetanse vil det kunne synes unødig formalistisk å tvinge kommunen til å kjøpe saksforberedelsesbistand på det åpne marked i forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonen.

Det knytter seg imidlertid betenkeligheter til å la den som skal være gjenstand for revisjon og kontroll forberede saken som gjelder bestilling av innholdet i slik kontrollvirksomhet. Særlig vil dette gjøre seg gjeldende i forbindelse med forvaltningsrevisjon.

Fra et lovgiversynspunkt er problemstillingen om denne vurderingen kan overlates til kommunens egen vurdering – innenfor rammen av forvaltningslovens regler om inhabilitet – eller om denne løsningen skal være uttrykkelig avskåret i lov. Departementet har under en viss tvil kommet til at det ikke er ønskelig å tvinge kommunene til å kjøpe slik kompetanse på det åpne markedet. Departementets forslag vil derfor ikke sperre for at kommuner som ønsker det kan legge sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget i forbindelse med selve bestillersaken til kommunens administrasjon.

Den norske revisorforening (DnR) gir uttrykk for at den savner en presis bestemmelse om valg av revisor. DnR uttaler i den forbindelse:

«Etter vår vurdering vil det være naturlig at valget om konkurranseutsetting skal gjennomføres eller ei, foretas av kommunestyret. Deretter får kontrollutvalget i oppgave å sette revisjonen ut på anbud. Når anbudene er vurdert bør kontrollutvalget bringe resultatet inn for kommunestyret for valg av revisor».

Departementet slutter seg til denne beskrivelsen av prosessen. Det er tatt inn i lovforslaget en uttrykkelig bestemmelse om at kommunestyret/fyl-

kestinget selv skal velge revisor. Dette innebærer et forbud mot delegasjon til formannskapet/fylkesutvalget eller andre organer i kommunen/fylkeskommunen.

Når det gjelder *det løpende sekretariatsarbeid* – uavhengig av om kommunen benytter en mulighet til konkurranseutsetting eller ikke – er det etter departementets vurdering ønskelig å lovfeste et krav om at kontrollutvalget skal sikres tilfredsstillende sekretariatsbistand. Noen nærmere lovregulering av hvordan dette skal gjøres i praksis er det etter departementets syn ikke nødvendig å gi. Vi har her lagt avgjørende vekt på at kommunene har svært ulik størrelse, og at det vil være uhensiktsmessig å lovfeste en bestemt måte å organisere denne funksjonen på.

Dette innebærer at kommunene selv må avgjøre hvordan kontrollutvalget skal sikres utrednings- og saksforberedelseskapasitet både i forbindelse med bestillerfunksjonen ved en eventuell konkurranseutsetting av hele eller deler av revisjonens oppgaver, og i det løpende arbeid for kontrollutvalget. Aktuelle løsninger kan være egne ansatte, interkommunale ordninger eller kjøp av private sekretariatsjenester i det private marked. Sekretariatet kan imidlertid ikke være en del av kommunens administrasjon – ettersom kontrollutvalget skal føre tilsyn og kontroll med administrasjonen.

Departementet er også blitt stående ved at det ikke skal være adgang til å la kommunens revisor utøve sekretariatsfunksjonen – enten kommunen har en egen kommunerevisjon, deltar i et interkommunalt samarbeid om revisjon eller setter oppdrag ut til et revisjonsfirma. Departementet har ved denne vurderingen lagt betydelig vekt på de prinsipielle betenkeligheter ved en slik ordning. Kontrollutvalget skal utøve en tilsynsfunksjon overfor revisjonen, og skal følge opp at kommunen får de revisjonstjenester den har bestilt. Dette tilsier en viss avstand og uavhengighet i forhold til revisjonen. Dersom revisjonen skulle kunne være sekretariat ville dette kunne innebære en svekkelse av denne funksjonen.

De prinsipielle sider ved dette må etter departementets vurdering være overordnet de praktiske utfordringer som særlig småkommunene vil kunne oppleve ved å måtte etablere et sekretariat uavhengig av revisjonen. Som på andre områder vil interkommunalt samarbeid her kunne være en god løsning.

Den som utøver sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget vil under utøvelsen av denne funksjonen være underlagt kontrollutvalgets myndighet, og anses ikke som en del av kommunens administrasjon. Det vil være kontrollutvalget som definerer sekretariatets oppgaver.

Revisjonens oppgaver er nærmere definert i lovutkastet § 78, og det tas sikte på å gi nærmere regler om revisors oppgaver i forskrift med hjemmel i denne bestemmelsen. Den som utøver revisjon for kommunen, utøver arbeidet under selvstendig faglig ansvar.

4.4.3 Særlig om behandling av budsjett for kontrollutvalget og revisjonen

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Etter kommuneloven § 45 nr. 2 skal kommunestyret gjøre vedtak om årsbudsjett på grunnlag av innstilling fra formannskapet eller fylkesutvalget. (Kommunerådet ved parlamentarisk styreform). Årsbudsjettet skal omfatte hele kommunens virksomhet (jf. § 46 nr. 2). Dette innebærer at også kontrollutvalgets og revisjonens behov for økonomiske midler går inn i som en del av dette budsjettet. Det er av sentral betydning at det til kommunestyret fremmes et budsjettforslag for hele kommunens virksomhet samlet.

I forhold til kontroll- og tilsynsarbeidet knytter det seg likevel et prinsipielt problem til at det organ som fremmer det samlede budsjettforslag til kommunestyret – hvor kontrollutvalgets/revisjonens budsjett inngår – på denne måten har innflytelse på kontrollinstansens budsjetttramme.

Det ville etter departementets syn føre for langt om kontrollutvalgets vurdering av tilsynsarbeidets budsjettbehov ikke skulle kunne samordnes med andre deler av den kommunale virksomhet i formannskapets innstilling. Det er derfor ikke en aktuell løsning at kontrollutvalgets budsjettforslag for kontroll- og tilsynsarbeidet uendret skulle gå til kommunestyret. Denne delen av kommunens virksomhet står likevel i en så vidt spesiell stilling at det etter departementets syn vil være naturlig at kontrollutvalgets forslag til budsjetttramme for kontroll og revisjonsarbeidet følger formannskapets innstilling som vedlegg til kommunestyret. På denne måten kan kommunestyret selv gjøre en friere vurdering av hvordan det vil prioritere behovet for budsjettmidler for tilsynsarbeidet opp mot behovet på andre områder.

Etter departementets vurdering vil det ikke være nødvendig å regulere dette i lov. En eventuell bestemmelse om dette kan fastsettes i forskrift. Den foreslåtte ordning er den samme som i dag følger av kontrollutvalgskonferansen § 4 nr. 7.

Høringsinstansene

Få av høringsinstansene har hatt merknader til spørsmålet om budsjettprosessen for kontrollutvalget/revisjonen.

Departementets vurderinger og endelige forslag

I forhold til kontroll- og tilsynsarbeidet er det et prinsipielt tankekors at formannskapet/fylkestinget som fremmer det samlede budsjettforslag til kommunestyret/fylkestinget – hvor kontrollutvalgets/revisjonens budsjett inngår – på denne måten har innflytelse på kontrollinstansens budsjetttramme. Kontrollorganenes budsjetttramme er en avgjørende rammebetingelse for kontrollvirksomheten.

Departementet finner det imidlertid vanskelig å skille prosessen for behandling av kontrollutvalgets/revisjonens budsjett fra kommunebudsjettet som helhet. Høringsinstansenes syn har ikke gitt grunn til å endre på dette. Det er likevel sentralt at det øverste styringsorganet i kommunen er kjent med kontrollutvalgets vurdering av behovet for midler. Dette vil kunne ivaretas ved at kontrollutvalgets forslag til budsjett uendret skal følge formannskapets innstilling som vedlegg. Kommunesstyret/fylkestinget kan dermed på selvstendig grunnlag vurdere behovet for midler til kontrollutvalget/revisjonen opp mot andre behov. På samme måte som i dag er det mest hensiktsmessig å regulere dette i forskrift.

4.5 Forvaltningsrevisjon

Etter kommuneloven § 60 nr. 7 skal revisjonen «kontrollere at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater».

Forvaltningsrevisjon har vært en obligatorisk oppgave for kommunerevisjonen fra 1993. Bakgrunnen for at forvaltningsrevisjon ble innført i kommunene var økte krav om effektivitet og måloppnåelse.

Forvaltningsrevisjon i kommunene har vært definert som systematiske undersøkelser av om bruken og forvaltningen av de kommunale midlene (oppgaver, ressursbruk og resultatoppnåelse) virker på en betryggende måte. Denne definisjonen er nært knyttet til Riksrevisjonens daværende definisjon av forvaltningsrevisjon.

Riksrevisjonen definerer nå forvaltningsrevisjon som «systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger». Gjennom forvaltningsrevisjon retter Riksrevisjonen søkelyset mot utvalgte områder innen forvaltningen hvor det er risiko for avvik og/eller svakheter i forhold til Stor-

tingets vedtak og forutsetninger. Riksrevisjonens standard for forvaltningsrevisjon beskriver videre tilnærming og metodisk innfallsvinkel for denne typen undersøkelser.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Kommunene står overfor nye og økte krav til omstilling, effektivisering og modernisering. Krav om at kommunene skal gjennomføre forvaltningsrevisjon må ses i den sammenheng. Forvaltningsrevisjon er i mange kommuner allerede et viktig verktøy i denne typen arbeid. Erfaringene viser imidlertid at både omfang og nytteverdi av forvaltningsrevisjon varierer mellom kommunene. Etter departementets oppfatning er det et utnyttet potensial i kommunene knyttet til forvaltningsrevisjon.

Etter departementets oppfatning er forvaltningsrevisjon et nyttig virkemiddel i kommunesstyrets kontroll og tilsyn med forvaltningen. Denne typen undersøkelser gir de folkevalgte i kommunen informasjon om administrasjonens oppfølging og resultatene av vedtak i kommunestyret. Forvaltningsrevisjon kan virke som en kontrollmekanisme mellom kommunestyret og det øvrige forvaltningsapparatet, og i tillegg ha læringseffekter.

Departementet ønsker å styrke kommunenes forvaltningsrevisjon. Det er i tillegg viktig å sikre at kommunene faktisk gjennomfører denne oppgaven – også i en situasjon med konkurranseutsetting. I kommuneloven § 60 er forvaltningsrevisjonsbegrepet knyttet opp mot riksrevisjonens definisjon. Denne forankringen er videreført i lovutkastet i dette høringsnotatet. Departementet vil i forskrift utdype innholdet i forvaltningsrevisjonsarbeidet. Departementet vil i denne sammenheng ta utgangspunkt i Riksrevisjonens standard for forvaltningsrevisjon.

Høringsinstansene

Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for støtte til ambisjonen om å styrke forvaltningsrevisjonsarbeidet i kommunene, men etterlyser samtidig mer konkrete virkemidler for å få dette til. En del gir uttrykk for at forvaltningsrevisjon kan bli «salderingspost» i en ellers presset kommunal økonomi, og at det bør settes krav til innhold og omfang av forvaltningsrevisjon.

Videre har mange av revisjonsenhetene tatt opp spørsmålet om hvorvidt det skal tas utgangspunkt i Riksrevisjonens standarder for forvaltningsrevisjon, eller i de standarder som Kommunerevisorforbundet har utarbeidet.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Målsettingen om å styrke forvaltningsrevisjonsarbeidet i kommunene synes ikke omstridt. Resultatet av høringsrunden har ikke gitt grunn til å dempe denne ambisjonen. Det knytter seg imidlertid klare utfordringer til hvordan det kan gjøres.

Rettslige styringsmidler som lov og forskrift har klare begrensninger på dette området. Departementet kan vanskelig se at det er mulig å for eksempel kvantifisere omfanget av forvaltningsrevisjon i lov/forskrift. Det er lite treffende å stille krav om at budsjettmidler i et visst omfang skal stilles til rådighet for forvaltningsrevisjon, eller at det skal gjennomføres et visst antall forvaltningsrevisjonsprosjekter pr. år. Omfang om innretning på slike prosjekter må vurderes konkret, og kommunene vil her ha ulike behov.

Etter departementets oppfatning vil et bedre virkemiddel kunne være å stille krav til at kommunen for sin egen del skal legge en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i en bestemt tidsperiode, og at det skal utarbeides rapporter over hva som er gjennomført i denne perioden. Mer konkret kan det her være tale om at kontrollutvalget pålegges en plikt til å utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i kommunen i løpet av en fireårsperiode, og kontrollutvalget skal avgi en rapport til kommunestyret/fylkestinget om hva som er gjennomført og resultatene av det.

Slike regler vil mest hensiktsmessig kunne gis i forskrifter. Det vil ligge innenfor rammen av forskriftshjemmelen i lovforslaget § 77 å gi slike regler, og departementet vil komme tilbake til det i den sammenheng.

Når det gjelder spørsmålet om hvilke standarder som skal følges i arbeidet med forvaltningsrevisjon vil det også være mest aktuelt å komme tilbake til dette i forskriftsarbeidet. I høringsnotatet ble det tatt til orde for å ta utgangspunkt i Riksrevisjonens standarder. Dette vil være naturlig ettersom selve definisjonen av forvaltningsrevisjon i lovforslaget er knyttet opp til Riksrevisjonens definisjon. Dette behøver imidlertid ikke innebære at standardene skal være identiske. Departementet legger til grunn at det ikke er store forskjeller mellom de standardene som gjelder for Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon og de standarder som er utarbeidet av Kommunerevisorforbundet. Den nærmere regulering av dette hører naturlig hjemme i de forskrifter om revisjon som vil bli utarbeidet med hjemmel i lovforslaget § 78.

4.6 Regnskapsrevisjon

Kommunestyret har ansvar for å påse at de kommunale regnskaper revideres på betryggende måte, jf. kommuneloven § 60, nr. 7. Gjennomføringen av denne oppgaven er i dag lagt til kommunerevisjonen. Selv om kommunerevisjonen i dag også har andre oppgaver, jf. kapittel 2, er regnskapsrevisjon den dominerende revisjonsformen i kommunen. Revisjon av kommuneregnskapet er revisjon i den tradisjonelle betydningen.

Ifølge revisjonsforskriften § 7 skal revisjonen ved regnskapsrevisjon særlig påse:

- At regnskapsføringen er i samsvar med gjeldende budsjett og regnskapsforskrifter og god kommunal regnskapsskikk.
- At posteringene i regnskapet er legitimert på en fyllestgjørende måte, at bokføringen er à jour og at regnskapene blir avsluttet innen de frister som er bestemt.
- At fortegnelse over kommunens garantiforpliktelser er à jour og i orden.
- At gjeldende skatte- og avgiftsregler er overholdt.

Tradisjonelt har det vært antatt at det er noen viktige forskjeller mellom privat og offentlig revisjon, herunder regnskapsrevisjon. Det skyldes blant annet at kommunale regnskaper og statlige regnskaper bygger på et finansielt orientert regnskapsprinsipp, i motsetning til prinsippet i privat sektor om resultatorienterte regnskap.

Det er Riksrevisjonen som har ansvaret for å revidere statens regnskaper. Riksrevisjonen har utarbeidet «*Standarder for revisjon i Riksrevisjonen*». Regnskapsrevisjon, som også kan benevnes finansiell revisjon, har som formål «å framskaffe relevant informasjon om et regnskap og de disposisjoner som ligger til grunn for det, for å kunne ta standpunkt til om regnskapet kan bekreftes og disposisjonene kan aksepteres».

Gjennom regnskapsrevisjon kontrollerer Riksrevisjonen at virksomhetens regnskap er avlagt i samsvar med regler og retningslinjer for regnskapsførsel og økonomiforvaltning i staten. Videre skal regnskapet være i tråd med bevilgningsreglementet. Det skal også kontrolleres for at midlene er disponert og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte. Det kontrolleres for at regnskapet for den reviderte virksomheten er i overensstemmelse med Stortingets vedtak og forutsetninger. Revisor skal se etter at regnskapet er fullstendig, nøyaktig og pålitelig og at beholdningen og verdier av enhver art er regnskapsført i samsvar med gjeldende regler.

Riksrevisjonen har delt regnskapsrevisjonsoppgavene i to: *Regnskapsteknisk revisjon* er definert som nødvendige kontrollhandlinger for å bekrefte med tilbørlig nøyaktighet at regnskapet er fullstendig, nøyaktig og pålitelig. *Kontroll av disposisjonene* defineres som kontroll av om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning.

Riksrevisjonens standard for regnskapsrevisjon beskriver videre krav til revisjonsprosessen, metodikk og dokumentasjon.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble behovet for å gi nærmere regler om regnskapsrevisjon sett på bakgrunn av forslaget om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, og på bakgrunn av forslaget om å gi kontrollutvalget ansvaret for å påse at revisjonsoppgavene blir gjennomført. I lys av dette ble det fremhevet at det ville være nødvendig å konkretisere hva som ligger i revisjonsoppgavene. Det ble ikke foreslått særskilte lovbestemmelser om dette, men vist til at departementet i forskrifter vil utdype innholdet i regnskapsrevisjonen. Det ble også vist til at departementet i denne sammenheng ville ta utgangspunkt i Riksrevisjonens standard for regnskapsdefinisjon, tilpasset kommunal virksomhet og økonomiforvaltning.

Høringsinstansene

Mange av de kommunale revisjonsenhetene har her pekt på at kommunerevisorene i dag arbeider etter egne standarder fastsatt med utgangspunkt i internasjonalt anerkjente prinsipper/normer og at disse standardene bør følges.

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) uttaler om dette bl.a.:

«NKRF er i tvil om hvor langt en i forbindelse med lov og forskrift skal gå i å detaljregulere hvordan revisjonsoppdraget skal løses. NKRF vil anbefale at slike spørsmål også for ettertiden overlates til bransjen selv gjennom fastsettelse av god kommunal revisjonsskikk.»

Den norske Revisorforening (DnR) mener at begrepet «god kommunal revisjonsskikk» bør erstattes av «god revisjonsskikk». DnR uttaler bl.a.:

«Vi er enige i at det er behov for å definere innholdet i revisjonstjenestene. Innholdet i regnskapsrevisjon, og dermed revisjon av en vesent-

lig del av den interne kontrollen, bør etter vårt syn defineres gjennom henvisning til god revisjonsskikk og revisorloven. Kvalitet og omfang er dermed gitt. Det må være et krav at den ansvarlige for regnskapsrevisjon i en kommune er godkjent (registrert eller statsautorisert) revisor.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

I en situasjon med åpning for konkurranseutsetting av revisjon vil det være en fordel om det så langt det lar seg gjøre stilles krav til innholdet av de revisjonstjenester kommunene skal «kjøpe inn» i lov, forskrift eller andre bindende normer. Dette er det overordnede siktemålet. Det er departementets inntrykk at det i revisjonsvirksomhet i økende grad tas utgangspunkt i internasjonalt anerkjente prinsipper og standarder. Dette gjelder ikke bare for innholdet i selve revisjonsarbeidet, men som Den norske Revisorforenings høringsuttalelse viser til; også for vurderinger av revisors uavhengighet. Det vil ikke være naturlig at revisjon av kommuner skal avvike fra dette i særlig grad når det gjelder innholdet av revisjonsarbeidet.

Når det gjelder spørsmålet om Riksrevisjonens eller Kommunerevisorforbundets standarder for regnskapsrevisjon er mest i samsvar med denne utviklingen, og hvilke standarder som det er mest naturlig å legge til grunn for revisjon av kommuner, vil det etter departementets oppfatning også her være naturlig å regulere dette nærmere i forskrifter. Det fremmes derfor ikke forslag om å regulere dette direkte i loven.

Det foreslås imidlertid å lovfeste at revisjon av kommuner skal skje i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Den norske Revisorforening har i sin høringsuttalelse tatt til orde for å erstatte dette begrepet med det generelle «god revisjonsskikk» og begrunner dette med at forskjellen er liten, ettersom alminnelig anerkjente internasjonale prinsipper ligger til grunn for begge.

God kommunal revisjonsskikk vil være relatert til de bestemmelser som fastsettes for kommunal revisjon i kommuneloven og forskrifter gitt med hjemmel i kommuneloven, samt standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet i kommunene. Selv om det som DnR viser til trolig ikke vil være store forskjeller i begrepsinnhold mellom «god kommunal revisjonsskikk» og «god revisjonsskikk» vil det likevel etter departementets syn være mest treffende å benytte begrepet «god kommunal revisjonsskikk» i loven – på samme måte som forskriften om kommunal revisjon gjør i dag – slik at det kan romme de eventuelle spesielle forhold som måtte bli gjeldende for revisjon av kommuner.

4.7 Revisjon av internkontrollen

Det må legges til grunn som fast praksis at kommunens administrasjonssjef har ansvar for å etablere en betryggende internkontroll i administrasjonen, jf. punkt 3.3.3.2.

Utarbeidelsen av rutinene skal etter gjeldende revisjonsforskrift skje i samråd med revisjonen. Revisjonen har etter gjeldende regler et ansvar for å påse at slik kontroll er etablert. Revisjonen har etter gjeldende regler også plikt til å medvirke til at gode interne kontrollrutiner etableres, og til å påse at den interne kontroll virker etter forutsetningene. Mener revisjonen at internkontrollen ikke er tilfredstillende, plikter den å avgi rapport om dette til kontrollutvalget/ kommunestyret. Revisjonssjefen har imidlertid ikke ansvar for innholdet av internkontrollen, og kan heller ikke instruere administrasjonssjefen vedrørende utførelsen av oppgaven, jf. kapittel 2.

Riksrevisjonen har i sine standarder satt krav til vurdering av internkontroll i tilknytning til alle typer revisjoner. Det betyr at revisor skal foreta en foreløpig vurdering av de interne kontroller som er relevante for revisjonen. Det er videre satt krav til at hvis revisor velger å bygge sin revisjon på relevante kontroller, skal disse testes.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Revisjonens oppgaver knyttet til revisjon av internkontrollen er i dag ikke lovfestet, men kommunerevisjonen har likevel hatt en slik oppgave – blant annet nedfelt i forskrift.

Departementet tar sikte på å gi en mer utdypende beskrivelse av revisjon av internkontroll i forskrift. I denne sammenheng vil det også være naturlig å vurdere nærmere om revisjon av internkontroll skal være en integrert del av alle typer revisjon, ikke en egen oppgave som må gjennomføres særskilt, jf. bl.a. Riksrevisjonens standarder.

Høringsinstansene

Flere høringsinstanser viser til at revisjon av internkontrollen i praksis er en integrert del av hhv. regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Blant andre Norges Kommunerevisorforbund og Den norske Revisorforening.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Departementet legger til grunn at det ikke er hensiktsmessig å fremheve revisjon av internkontrollen som et særskilt revisjonsformål i loven. Lovfor-

slaget er i forhold til høringsnotatet endret i samsvar med dette. Det tas sikte på å gi nærmere regler om regnskaps- og forvaltningsrevisjon – derunder revisjon av intern kontroll – i forskrifter med hjemmel i lovutkastet § 78.

4.8 Andre oppgaver for revisor

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det kort vist til at krav til at revisor skal gjennomføre visse særattestasjoner vil kunne fremgå av ulike forskrifter. I forbindelse med KOSTRA kan det være aktuelt å gå nærmere inn på revisors oppgaver i forskrift etter kommune-loven.

Høringsinstansene

Flere av høringsinstansene har vist til at kommunerevisjonen i dag også gjennomfører revisjon av visse særregnskaper med hjemmel i forskrift – bl.a. såkalt pasientregnskap og beboerregnskap – og at det bør klargjøres om også disse regnskapene skal kunne konkurranseutsettes.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Vergemålsloven ble i høringsnotatet foreslått endret slik at det vil være adgang til å konkurranseutsette dette regnskapet. Svært få av høringsinstansene har hatt merknader til dette.

Departementet kan vanskelig se at det skulle være noe til hinder for å gi anledning for kommunen til å sette revisjonen av dette regnskapet ut til en annen revisor enn kommunerevisjonen om kommunen skulle ønske det. Departementet kan heller ikke se at det skulle være noen grunn til at revisjon av dette regnskapet må ligge til samme revisor som den som reviderer kommunens årsregnskap.

Som en del av høringsinstansene har pekt på, finnes det i dag bestemmelser i flere forskrifter om at revisjonen av spesielle regnskaper ligger til kommunerevisjonen. Dette gjelder bl.a.:

- FOR-1999-12-20-1515 om film og videogram, § 3-1 første ledd.
- FOR-1998-10-12-1440 om støtteordningen for fri scenekunst, § 8 annet ledd.
- FOR-1999-01-29-187 om tilskudd fra Norsk kulturfond, § 9 første ledd.
- FOR-1999-12-01-1566 om utfyllende tekniske og arkivfaglige bestemmelser om behandling av offentlige arkiver, femte avsnitt om spesielle kassasjonsbestemmelser for de enkelte saksområdene, arkivnr. 35.

Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)

- FOR-1988–12-11–1018 om disponering av kontantytelser fra folketrygden under opphold i sykehjem og boform for heldøgns omsorg og pleie, § 2–8.
- FOR-1992–12-04–915 til lov om sosiale tjenester m.v., § 6–9.
- FOR-1992–12-11–1053 om statsrefusjon for fylkeskommunens barnevernutgifter til asylsøkende barn og flyktningebarn som er kommet til landet uten foreldre, § 3 første ledd, andre setning.
- FOR-2001–12-14–1391 om revisjon m.m. for Longyearbyen lokalstyre, §§ 1 og 2.

Det vil være naturlig å endre disse forskriftene slik at det blir anledning til å legge revisjonen av disse regnskapene ut til andre revisorer om kommunen skulle ønske det. Spørsmålet er nærmere drøftet under punkt 3.2.4.

4.9 Kompetansekrav for kommunerevisor

Det er i dag ikke stilt formelle kvalifikasjonskrav i lov eller forskrift direkte til den som skal være revisor for en kommune. I forskrift om kvalifikasjonskrav for kommune-, fylkes- og distriktsrevisjon fastsatt 13. august 1997 er det imidlertid stilt krav om at det i en kommunal, interkommunal eller fylkeskommunal revisjonsenhet skal være ansatt minst én registrert eller statsautorisert revisor. Kravet er ikke rettet til lederen eller noen annen bestemt person i revisjonsenheten. Det er tilstrekkelig at én person i revisjonsenheten har slik kompetanse.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Etter departementets oppfatning er det ikke treffende å stille krav om at den som skal revidere (eller være ansvarlig for revisjon av kommuner) må være registrert eller statsautorisert revisor. De kvalifikasjoner som kreves for å bli registrert eller statsautorisert revisor er tilpasset oppgaven med å utføre revisjon av virksomheter som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Det kommunale regnskapssystemet skiller seg fra regnskapsloven.

Det inngår i tillegg i kommunerevisors oppgave etter dagens regler å utføre forvaltningsrevisjon. Det er ingen nødvendig kvalifikasjon for å kunne utføre forvaltningsrevisjon at man er registrert eller statsautorisert revisor. For denne typen revisjon kan det snarere være hensiktsmessig med fagkompetanse fra andre områder enn det rent revisjons-

faglige, som for eksempel samfunnsvitenskapelig, økonomifaglig eller juridisk kompetanse.

Den mangesidige aktivitet som ligger i revisjon av kommuner, gjør det samtidig vanskelig å stille presise krav til den som skal utføre eller ha ansvar for slik revisjon. Dette har også sammenheng med spørsmålet om hel eller delvis konkurranseutsetting. Departementet legger opp til at kommunene skal stå fritt til å konkurranseutsette hele eller deler av de revisjonsoppgaver som skal utføres. Kommunene skal kunne velge om den for eksempel bare vil konkurranseutsette regnskapsrevisjonen, og beholde forvaltningsrevisjonen i egen regi. Dette gjør det enda vanskeligere å stille et generelt og formelt kvalifikasjonskrav som dekker behovet for kompetanse på hele dette feltet.

Departementet er i utgangspunktet tilbakeholden med å stille krav til kvalifikasjoner for ansatte i kommuner og fylkeskommuner. I dette tilfelle dreier det seg imidlertid om å stille kvalifikasjonskrav til enhver som tar revisjonsoppdrag for kommuner og fylkeskommuner. De rent prinsipielle betenkeligheter knyttet til å stille bestemte kvalifikasjonskrav til ansatte i kommuners administrasjon vil derfor ikke være like relevante her. Departementet er derfor kommet til at det vil være mest hensiktsmessig at det i lovens hjemmel til å gi forskrifter om revisjon, også gis rom for å gi nærmere regler om revisors kvalifikasjoner.

Høringsinstansene

En rekke høringsuttalelser har merknader til spørsmålet om kvalifikasjonskrav/kompetansekrav til den som skal ta revisjonsoppdrag for kommuner. Uttalelsene går gjennomgående på at det bør stilles kvalifikasjonskrav, men få av høringsinstansene har konkrete forslag til hvilke krav som bør stilles. Flere gir uttrykk for at de krav som gjelder i dag i hvert fall ikke bør svekkes.

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler om dette:

«Ved bestilling av revisjonstjenester må en ta stilling til hvilke tjenester som skal bestilles og hvilke krav en vil stille til utøveren. Departementet foreslår at dette skal bestemmes av kommunene og fylkeskommunene selv. Generelt er dette en god tanke, da det ikke legger begrensninger på kommunenes og fylkeskommunenes valgfrihet. For at det ikke skal kunne reises tvil om revisors kompetanse, og med det til liten til revisor, bør det stilles konkrete kompetansekrav til revisor, f. eks. en autorisasjonsordning som kvalifiserer for oppdrag innenfor kommunal virksomhet.»

Norges kommunerevisorforbund (NKRF) uttaler:

«NKRF deler departementets vurdering av behovet for en bredere sammensatt kompetanse enn det som ligger i ordningen med registrert/statsautorisert revisor. Vi mener likevel ikke at dette skal være til hinder for at det settes kvalifikasjonskrav til revisor. Revisjon er et fagfelt der problemer knyttet til asymmetrisk informasjon står sentralt. Kompetansekrav til utøvere vil bidra til å redusere problemet.»

Den norske Revisorforening (DnR) uttaler:

«I forskrift om kvalifikasjonskrav for kommune-, fylkes- og distriktsrevisjon av 13.08.97 er det stilt krav om at det i en kommunal revisjonsenhet skal være ansatt minst én registrert eller statsautorisert revisor. Kompetansekravet er i høyeste grad direkte relevant.

Etter departementets oppfatning er det «ikke treffende» å stille krav om at den som skal revidere (eller være ansvarlig for revisjon av kommuner) må være registrert eller statsautorisert revisor. Dette begrunnes med at de kvalifikasjoner som kreves for å bli registrert eller statsautorisert revisor, er tilpasset oppgaven med å utføre revisjon av virksomheter som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, mens det kommunale regnskapssystemet skiller seg fra regnskapsloven.

Vi deler ikke departementets vurdering av dette, verken når det gjelder henvisningen til regnskapsloven eller generelt om revisors kvalifikasjoner. Revisorutdanningen fokuserer på kjernen i revisjon, nemlig det å revidere. Revisjon er med andre ord det sentrale faget. Med revisjon menes i denne sammenheng vurdering av oppdrag, vurdering av risiko og vesentlighet, innsamling av bevis, vurdering av bevis, konklusjon og rapportering. Det har mye for seg å hevde at dette er revisors viktigste kunnskap. Denne kunnskapen kan deretter benyttes til å kontrollere om årsregnskap er avlagt etter lov og god regnskapsskikk.

Kontroll og attestasjon av årsregnskap avlagt etter regnskapsloven er ett av revisors produkter, kontroll og attestasjon av offentlige regnskaper er et annet. For å levere sine produkter anvender revisor sin kjernekompetanse om revisjon og sin kompetanse om regnskapslov og god regnskapsskikk eller sin kompetanse om offentlige regnskapsregler.

De offentlig ansatte revisorene anvender de samme revisjonsteknikker og revisjonsstandarder som en revisor i privat praksis. Offentlig regnskap inngår for øvrig i regnskapspensum på revisorstudiet.

Det er fortsatt forskjeller mellom regnskap som avlegges etter regnskapsloven og det kommunale systemet, selv om det har skjedd en

stor tilnærming. Både offentlige regnskapsregler og regnskapsloven er imidlertid under utvikling. Offentlige regnskapsregler viser en klar tendens til å bevege seg i retning av regnskapsloven og god regnskapsskikk. Vi viser i den forbindelse til den nylig avgitte innstilling fra statsbudsjettutvalget som gir klare føringer også for fremtidig utvikling av regnskapsreglene for kommunal sektor.

Uansett om det er kommunal eller privat virksomhet som revideres, bør arbeidet utføres av kvalifiserte personer. Dette gjelder på samme måte for revisjon som det gjelder for andre tjenester. Å stille krav om revisjon i henhold til god revisjonsskikk, uten å stille kvalifikasjonskrav til de som skal utføre revisjonen, er etter vår mening meget uheldig.

Hensikten med nevnte forskrifts krav til revisjonskompetanse er å medvirke til at revisjonen kvalitativt skal utføres på en tilfredsstillende måte. Tiden er nå moden for å avvikle dagens ordning og gjøre det klart i loven at den ansvarlige revisor for regnskapsrevisjon må være kvalifisert og godkjent som registrert eller statsautorisert revisor. Det må stilles tilsvarende kvalifikasjonskrav til ansvarlige revisorer i distriktsrevisjoner som organiseres som interkommunale selskaper. Kvalifikasjonskravene må ikke uthules gjennom ytterligere dispensasjonsordninger. Det er et paradoks for oss at det stilles krav om godkjent revisor i de minste aksjeselskaper mens det ikke stilles krav om godkjent revisor for å revidere en kommunes ofte omfattende og kompliserte regnskaper.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

Departementet ga uttrykk for at det i loven vil ligge hjemmel til å gi nærmere bestemmelser om revisors kvalifikasjoner, men uten å gå konkret inn på hvilke kvalifikasjoner som bør stilles. Det er fortsatt departementets oppfatning at bestemmelser om kvalifikasjoner for den som skal kunne ta revisjonsoppdrag for kommuner bør gis i form av forskrift. Høringsrunden har gitt klart grunnlag for at det bør fastsettes bestemmelser om revisors kvalifikasjoner.

Når det gjelder det nærmere innholdet av slike krav vil departementet komme tilbake til det i forskriftsarbeidet. Her er flere løsninger mulige. Et alternativ kan være å stille bestemte krav til den som skal kunne være ansvarlig for å revidere kommunens årsregnskap, og eventuelt andre krav til den som skal ta forvaltningsrevisjonsoppdrag for kommuner.

Utfordringene knyttet til å stille kvalifikasjonskrav i dagens system for kommunal revisjon, har

delvis vært knyttet til at det er problematisk å komme fram til et kompetansekrav som ville være dekkende både for forvaltningsrevisjon og tradisjonell regnskapsrevisjon, ettersom begge områder hører under kommunerevisors ansvar. En løsning kan derfor være at det bare stilles kvalifikasjonskrav til den som skal være ansvarlig for å revidere årsregnskapet, men ikke bestemte kvalifikasjonskrav til den som skal utføre forvaltningsrevisjon.

Gjennomføring av forvaltningsrevisjonsprosjekter vil gjerne kreve en tverrfaglig tilnærming, der prosjektets innretning og fokus bestemmer hvilken type kvalifikasjoner som kreves. Et dekkende krav ville derfor lett bli så generelt at det ville ha liten betydning. Samtidig vil mer konkrete krav lett kunne bli så spesielle at det ville virke ekskluderende i forhold til relevant kompetanse.

4.10 Egen autorisasjonsordning?

I forlengelsen av spørsmålet om kvalifikasjonskrav for revisor som tar oppdrag for kommuner ligger spørsmålet om det kan være hensiktsmessig med en egen autorisasjons-/sertifiseringsordning for kommunale revisorer.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Det som kan tale for en sertifiseringsordning er bl.a. at det kan sikre at man får revisorer med den kompetanseprofil som er ønskelig for revisjon i kommunal virksomhet. Det vil også kunne bidra til å vedlikeholde og øke statusen for kommunal revisjon. Dette kan i sin tur virke positivt på hele kontrollsystemet i kommunene. På bakgrunn av at innholdet i revisjonsoppgavene i kommunal og privat sektor er noe ulike er det heller ikke unaturlig med en slik parallell til privat revisjons autorisasjonsordninger. Tilsvarende ordninger finnes også i Finland og Sverige.

Det som kan tale mot en særskilt sertifiseringsordning er at kommunene bør kunne stå fritt til å velge hvilken revisor de ønsker. Bakgrunnen for dette er at kommunene selv må antas å ha interesse av at den som reviderer kommunen er kompetent, og må forutsettes å inngå avtale med personer/firma med de ønskede kvalifikasjoner. Det er av sentral betydning for kontrollarbeidet i kommunen at kommunestyret og kontrollutvalget har høy bevissthet om hva kommunen skal bestille av revisjonstjenester. Den interne diskusjon i kommunen om disse forhold har en verdi i seg selv. En gjennomgripende standardisering både av krav til hvem som skal gjøre arbeidet i form av bestemte kvalifi-

kasjonskrav og autorisasjoner, i tillegg til nærmere bestemte krav til innholdet av det arbeid som skal gjøres, ville i utgangspunktet kunne lette bestillerfunksjonen for kommunen. I verste fall ville det imidlertid kunne motvirke en levende diskusjon om dette internt i kommunen, og lede til passivisering av kommunens bestillerorgan.

Kravet til offentlig anbud for kjøp av revisjonstjenester leder også til å presisere kravene til kompetanse i anbudsinnbydelsen. Videre har revisorer allerede i dag en felles grunnutdanning som sikrer visse basiskrav til kompetanse.

Departementet ser på denne bakgrunn foreløpig ikke grunn til å gå inn for noen lovregulering av eventuelle sertifiseringsordninger i forbindelse med at det åpnes for konkurranseutsetting. Spørsmålet har også sammenheng med innholdet av revisjonsutdannelsen, og en rekke forhold knyttet til dette ville eventuelt måtte avklares nærmere før en slik ordning kunne etableres.

I første omgang vil det være mer sentralt å stille nærmere krav til innholdet av det arbeid som skal gjøres, enn å stille krav til hvem som skal gjøre arbeidet. Se nærmere omtale av innholdet av revisjonens oppgaver i kapittel 4.5 til 4.8 ovenfor.

Departementet ser det slik at spørsmålet om egen sertifiseringsordning eventuelt kan vurderes nærmere på noe sikt. Både Sverige (forbundsbasert ordning) og Finland (lovfestet ordning) har erfaring med slike ordninger, og det kan etter hvert være aktuelt å innhente informasjon om hvilke erfaringer som er gjort der.

Dette er ikke til hinder for at aktørene på et marked for kommunerevisjon kan etablere bransje-/foreningsbaserte ordninger. Når en sertifiseringsordning kan etableres på frivillig grunnlag – av bransjen selv – legger departementet til grunn at dette inntil videre vil være tilstrekkelig.

Høringsinstansene

Flere høringsinstanser tar opp dette spørsmålet om autorisasjon av kommunerevisorer. Særlig de kommunale revisjonsenhetene tar til orde for at en egen sertifiserings-/autorisasjonsordning bør vurderes.

Kommunenes sentralforbund (KS) uttaler:

«For at det ikke skal kunne reises tvil om revisors kompetanse, og med det tilliten til revisor, bør det stilles konkrete kompetansekrav til revisor, f. eks. en autorisasjonsordning som kvalifiserer for oppdrag innenfor kommunal virksomhet.»

Norges kommunerevisorforbund (NKRF) uttaler:

«Departementet drøfter også spørsmålet om å etablere en autorisasjons- eller sertifiserings-

ordning for kommunale revisorer og viser til at slike ordninger finnes i Sverige og Finland. Det konkluderes med at departementet foreløpig ikke finner grunn til å gå inn for lovregulering av eventuelle sertifiseringsordninger.

De peker videre på at dette ikke er til hinder for at aktørene på markedet kan etablere bransje-/foreningsbaserte ordninger, og legger til grunn at dette inntil videre vil være tilstrekkelig.

(...)

Når departementet inntil videre ikke ønsker å regulere forholdet, har NKRF sympati for departementets vurdering av at bransjen selv kan etablere en sertifiseringsordning. For å gi dette arbeidet mer kraft vil det imidlertid være nyttig om departementet sier seg villig til å delta i diskusjonen om utformingen av kravene i en slik sertifiseringsordning.»

Den norske Revisorforening (DnR) går i mot bransjebaserte sertifiseringsordninger, og uttaler:

«Vi mener (..) at bransjebaserte sertifiseringsordninger ikke vil være noen god løsning, da slike endringer vil kunne virke konkurransehemmende. Samtidig ser vi ikke hvem som skulle kunne påta seg å organisere en slik oppgave. For forvaltningsrevisjon må det være opp til kontrollutvalget å velge leverandører som etter utvalgets oppfatning er kvalifisert til å løse de aktuelle forvaltningsrevisjonsoppgaver. En egen sertifiseringsordning for revisorer som skal drive forvaltningsrevisjon er således ikke naturlig.»

Konkurransetilsynet med tilslutning fra *Arbeids- og administrasjonsdepartementet* gir uttrykk for at det

«generelt er svært skeptisk til at en bransjeorganisasjon gis mulighet til å begrense tilbudet i markedet. Det kan dessuten føre til at de store aktørene får kontroll over hvilke krav som skal stilles for å få en slik godkjenning, og at det på denne måten klarer å stenge mindre aktører ute fra kommunemarkedet. Tilsynet vil derfor anbefale at KRD ikke tillater bransjen å lage sine egne godkjenningsordninger.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

Spørsmålet om en egen autorisasjonsordning har nær sammenheng med spørsmålet om hvilke kvalifikasjonskrav som skal stilles til den som tar revisjonsoppdrag for en kommune, jf. punkt 4.9 ovenfor. Departementet ser det slik at det først vil være aktuelt å gå noe nærmere inn på kompetansekrav i forskrift om revisjon før en særskilt sertifiserings-/ autorisasjonsordning for kommunal revisjon vurderes

nærmere. Som nevnt i høringsnotatet vil det være aktuelt å innhente nærmere informasjon om de erfaringer som er gjort i Finland og Sverige om dette.

Spørsmålet om en særskilt sertifiserings-/ autorisasjonsordning for kommunerevisorer har også sammenheng med spørsmålet om statlig tilsyn, jf. punkt 4.11 nedenfor.

4.11 Spørsmålet om tilsyn med kommunal revisjon

For registrerte og statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper utøver Kredittilsynet et nærmere bestemt statlig tilsyn. For kommunerevisorer eksisterer i dag ingen særskilte tilsynsordninger fra statens side. Private revisorers utøvelse av oppgaver som i dag påligger kommunerevisjonen, vil i utgangspunktet falle utenfor den del av revisorers virksomhet som Kredittilsynet har tilsyn med. Kredittilsynets tilsyn med godkjente revisorer og revisjonsselskapers virksomhet er i utgangspunktet avgrenset av revisorlovens anvendelsesområde.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Departementet gav i høringsnotatet uttrykk for at en i utgangspunktet ikke ser grunn til å utvide revisorlovens anvendelsesområde til også å omfatte annen virksomhet enn som nevnt i revisorloven § 1–1. Et eventuelt behov for spesielle statlige tilsynsordninger overfor kommunal revisjon, bør etter departementets mening ses i forhold til generelle prinsipper for statlig tilsyn med kommunesektoren. I utgangspunktet bør staten være varsom med å etablere nye tilsynsordninger. På denne bakgrunn ble det ikke gått nærmere inn på en drøfting i høringsnotatet.

I lovutkastet er det fastslått at kontrollutvalgene i kommunene vil ha plikt til å sørge for at kommunen blir gjenstand for betryggende revisjon (utkastet § 77 nr. 4). I dette ligger det også et tilsynsansvar overfor revisjonen. Revisjon av kommuner vil således være gjenstand for folkevalgt kontroll i kommunene.

Det er imidlertid mange faktorer som kan påvirke kvaliteten av dette arbeidet. Departementet kom i høringsnotatet til at en ville avvente utviklingen på dette området. Det ble imidlertid gitt uttrykk for at det etter at en ordning med åpning for konkurranseutsetting har fungert en tid, ville kunne være aktuelt å komme tilbake til spørsmålet om statlig tilsynsordning.

Høringsinstansene

En rekke høringsinstanser har tatt opp dette. Flere tar til orde for at det bør etableres en form for offentlig kontroll med revisorer som tar oppdrag for kommuner.

Kommunenes Sentralforbund (KS) uttaler at

«(d)et vil være en styrke for tilsynsrollen hvis det etableres en tilsynsordning med kommunal revisjon.»

Kommunerevisorforbundet (NKRF) uttaler:

«Som påpekt ovenfor er revisjon et fagfelt der problemer knyttet til asymmetrisk informasjon står sentralt. Disse problemene øker i en situasjon der tjenesten blir konkurranseutsatt. For å forhindre at dette skal føre til en svekkelse av kvaliteten av revisjonen er det behov for et kontrollopplegg.

(...) For revisjon som er hjemlet i revisorloven er det etablert en ordning der Kredittilsynet fører tilsyn med revisor. NKRF har etablert en frivillig forbundsbasert kvalitetskontroll. Ordningen gjelder bare de som er medlemmer i NKRF og er selvfinansierende. Vi frykter at en konkurransesituasjon vil svekke incitamentet til å underlegge seg en kvalitetskontroll med de kostnadene det medfører.

For å sikre tillit til revisor anbefaler NKRF at det etableres en obligatorisk tilsynsordning med alle som utfører revisjon av kommunal sektor.»

Den norske Revisorforening (DnR) uttaler:

«Dersom det stilles krav om at ansvarlig revisor for regnskapsrevisjonen for en kommune skal være godkjent etter kravene i revisorloven slik vi foreslår i avsnitt ad kapittel 4.9, vil disse revisorene automatisk være underlagt tilsyn fra Kredittilsynet. Dette følger av kredittilsynsloven § 1 første ledd nr 9. Tilsynet omfatter det som vedkommende utfører i egenskap av å være godkjent revisor.

Det vil virke som unødvendig ressursbruk å etablere to parallelle tilsyn. På den annen side vil det virke konkurransevridende dersom bare de revisorer som er underlagt kontroll fra Kredittilsynet, skal være underlagt en kvalitetskontroll med risiko for sanksjoner ved kritikkverdi-ge forhold.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

Kommunal revisjon har ikke tidligere vært underlagt et eget faglig tilsyn fra statens side. Dette må delvis ses i sammenheng med at det som utgangspunkt er grunn for staten til å være tilbakeholden med å etablere statlige tilsynsordninger med kommunene. Det er imidlertid ikke grunn til å anta at

dette har ført til noen vesentlig svikt i det kommunale revisjonsarbeidet.

Bla. på bakgrunn av at en rekke høringsinstanser tar til orde for en offentlig tilsynsordning rettet mot kommunal revisjonsvirksomhet har departementet likevel kommet til at etablering av en slik ordning må utredes nærmere.

Som nevnt i høringsnotatet er det en klar statlig interesse i at kommunene er gjenstand for betryggende revisjon. Samtidig vil det tilsynsansvar som kommunenes kontrollutvalg har vis à vis revisjonen ha begrensninger. Dersom dette tilsynet skulle kunne bli tilstrekkelig effektivt ville det forutsette en betydelig kompetanse i kontrollutvalget eller dets sekretariat. Selv om kontrollutvalgets tilsynsfunksjon vil kunne bidra til at det føres kontroll med revisjonen, er det likevel neppe realistisk at kontrollutvalgene i kommunene, når man ser landet under ett, ville ha mulighet til å bygge opp slik kompetanse i tilstrekkelig grad.

Det tas sikte på å foreta en nærmere utredning av statlig tilsyn med kommunesektoren på generelt grunnlag. En nærmere beskrivelse av dette arbeidet vil bli tatt inn i kommuneproposisjonen våren 2003. Departementet legger til grunn at etablering av en statlig tilsynsordning med kommunal revisjon bør vurderes nærmere i forbindelse med dette arbeidet.

En eventuell etablering av statlig tilsyn med kommunal revisjon vil imidlertid uansett ta noe tid. Departementet kan imidlertid ikke se at dette kan være avgjørende i forhold til spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen. Kvaliteten på kommunal revisjon er også avhengig av andre faktorer enn statlige tilsynsordninger. Både krav til innholdet av det revisjonsarbeid som skal gjøres, og krav til kompetansen til den som skal utføre arbeidet vil bidra til å sikre kvaliteten på kommunal revisjon. Departementet vil i forskrift stille nærmere krav til innholdet av kommunal revisjon, og nærmere kvalifikasjonskrav til den som skal kunne ta revisjonsoppdrag for kommuner. Departementet legger til grunn at dette – sammen med bransjebaserte kvalitetskontroller – i en innledende fase vil være tilstrekkelig til å sikre kvaliteten på det kommunale revisjonsarbeidet.

4.12 Revisors valgbarhet til kommunestyre og fylkesting og andre kommunale og fylkeskommunale organer

Tradisjonelt har de som foretar revisjon for kommunen/fylkeskommunen vært utelukket fra valg til

henholdsvis kommunestyre/fylkesting. Begrunnelsen er dels at vedkommende har en viktig kontrolloppgave overfor kommunestyre og fylkesting, og dels at vedkommende står sentralt i forberedelsen av bestemte vedtak som skal treffes i disse organene. Tilsvarende er de som foretar revisjon for kommunen/fylkeskommunen utelukket fra valg til kommunale/fylkeskommunale nemnder etter kommuneloven.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

I den nye valgloven av 17. juni 2002, er bestemmelsen som utelukker revisjonspersonell fra valg til henholdsvis kommunestyre og fylkesting tatt inn i § 3–3 tredje ledd siste strekpunkt. Imidlertid er ordlyden endret fra «den som foretar revisjon for kommunen/fylkeskommunen» til «den som i vedkommende kommune eller fylkeskommune er ansvarlig for revisjonen». Av motivene til bestemmelsen fremgår det at den er ment å videreføre innholdet i den gamle valgloven § 13 tredje ledd («...foretar revisjon for kommunen»). Det er dermed holdepunkter for å fortolke denne bestemmelsen likt med kommunelovens bestemmelse om valgbarhet i § 14 nr. 1 bokstav b. Tradisjonelt har valgbarhetsbegrensningene vært de samme i kommuneloven og valgloven.

I forhold til de hensyn som valgbarhetsreglene bygger på, er det er uten betydning om den som ut-

fører revisjon for kommunen er ansatt i kommunens revisjon eller utfører oppdrag for kommunen etter avtale. I en situasjon hvor oppgaven med å utføre revisjon settes til et organ/firma/enhet utenom kommunen, kan det likevel bli mer problematisk å forholde seg til begrepet «ansvarlig for kommunens revisjon». Her vil kommunelovens begrep «den som foretar revisjon for kommunen eller fylkeskommunen» være mer dekkende. Valgbarhetsbegrensningene vil derfor kun omfatte den eller de personer som i praksis utfører revisjonsoppgaver, eller er ansvarlig for revisjon.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å endre valgloven § 3–3 tredje ledd, slik at den bringes i harmoni med begrepsbruken i kommuneloven § 14.

Høringsinstansene

Få av høringsinstansene har kommentarer til dette. De som har kommentarer gir uttrykk for at det må være samme regler for private revisorer som for kommunalt ansatte revisorer.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Departementet er blitt stående ved vurderingen i høringsnotatet, og foreslår at valgloven § 3–3 tredje ledd endres, slik at den bringes i harmoni med begrepsbruken i kommuneloven § 14.

5 Kontroll og tilsyn med fristilte organisasjonsmodeller

5.1 Innledning

Kommunene har i lang tid gjort bruk av fristilte organisasjonsmodeller som selskaper, stiftelser og lignende. Utviklingen i de senere år synes å gå i retning av stadig økende bruk av fristilte organisasjonsformer. En større gjennomgang av dette området ble gjennomført av et eget lovutvalg i NOU 1995: 17 «*Om organisering av kommunal og fylkeskommunal virksomhet*». På bakgrunn av lovutvalgets forslag fremmet Kommunal- og regionaldepartementet forslag til lov om interkommunale selskaper (IKS) og et nytt kapittel i kommuneloven om kommunale foretak (KF). Det ble også gjort en del andre endringer i regelverket for kommunal selskapsorganisering (se nærmere om dette i Ot.prp. nr. 53 (1997–98).

Det er begrenset med empirisk materiale som viser hvordan kommunene organiserer sin virksomhet. Den ferskeste undersøkelsen på dette området ble foretatt av Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR), NIBR-notat 2000:128 *Om kommunal organisering 2000*. Undersøkelsen bygget på spørreundersøkelser i Kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase etter valgene i 1999. Under punkt 3.6 i denne rapporten omtales privatisering, fristilling og konkurranse innenfor kommunesektoren.

5.2 Utvikling i retning av en mer kompleks organisering?

Utviklingen kan føre til en mer kompleks og fragmentert organisering av den kommunale virksomheten. Dette innebærer utfordringer når det gjelder styring av virksomheten, og det reiser spørsmål knyttet til kontroll og tilsyn. I dette kapitlet vurderes behovet for endringer i de regler som gjelder for kommunal kontroll og tilsyn med fristilte virksomheter.

Med nye organisasjonsformer menes her andre modeller enn tradisjonell etatsorganisering og lignende. Som en samlebetegnelse kan uttrykket «alternativ organisering» brukes. Slik alternativ organisering kan innebære ulik grad av fristilling. Et ho-

vedskille går mellom virksomhet som er en del av kommunen som juridisk person, og organisasjonsmodeller som er egne juridiske personer (egne rettssubjekter). Styrings- og kontrollmulighetene er både rettslig og faktisk større der virksomheten er en del av kommunen som rettssubjekt, enn der virksomheten er en egen juridisk person. Hovedfokus for drøftelsen vil derfor være på tilsyn og kontroll med virksomheter som er egne juridiske personer.

«Konkurransetsetting» kan også ses under synsvinkelen «alternativ organisering», ettersom det innebærer at virksomheten ikke drives av kommunen selv, og kanskje heller ikke av en kommunalt eid virksomhet, men av private eiere som utfører tjenesten for kommunen. De styrings- og kontrollmessige utfordringer som ligger i dette vil imidlertid ikke bli drøftet nærmere her. Problemstillinger knyttet til kontroll og tilsyn på dette området er delvis av en annen karakter enn de som reiser seg for virksomheter som kommunene selv er eier av.

Enkelte større kommuner desentraliserer virksomheten ved å føre oppgaver og politisk beslutningsmyndighet ut til folkevalgte organer på kommunedelnivå. Noe som fører til at organer utenom kommunestyret får territorielt basert legitimitet. Også større innslag av brukerstyring er en sannsynlig utviklingsretning. Dette bidrar også til at flere parter har et legitimt krav om å innvirke på kommunale beslutninger. Den fragmentering og de styrings- og kontrollmessige utfordringer som dette reiser faller imidlertid utenfor rammen av det som drøftes i dette høringsnotatet.

I en del tilfeller har kommuner gjort bruk av stiftelsesformen for å fristille virksomheter. Dette innebærer at virksomheten er gitt en svært selvstendig stilling. Et hovedpoeng med stiftelsesformen er at det skal være selveiende og selvstyrt. Noen form for «eiermessig» oppfølging av virksomheten vil her ikke være treffende, fordi stiftelsen ikke har eiere. Det skal etableres egne ordninger for tilsyn med stiftelser, jf. stiftelsesloven av 15. juni 2001 nr. 59 § 7 (ikke i kraft), og det antas ikke å være behov for å legge til rette for særlige kontroll- og tilsynsmekanismer for stiftelser opprettet av kommuner.

Temaet for drøftelsen nedenfor er derfor avgrenset til eieroppfølging av selskaper som kommunen eier/kontrollerer.

Den sentrale problemstillingen vil være hvilket kontrollbehov kommunen som eier har overfor slike selskaper, målt opp mot den kontrollmulighet som gjeldende lover gir. Kontroll og tilsyn er imidlertid ikke bare spørsmål om behov og mulighet, men også om kontrollvilje. Avgjørende for om kommunen har tilfredsstillende kontroll og tilsyn med sine fristilte virksomheter vil til syvende og sist være om det er politisk vilje til kontroll med virksomhetene. For kommunestyret som øverste ansvarlige organ i kommunen vil det også være viktig hele tiden å vurdere om de organisasjonsformer som kommunen har valgt for sin virksomhet, er egnet til å fremme de mål og verdier for kommunens virksomhet som kommunestyret mener er viktige.

5.3 Behov og mulighet for kontroll og tilsyn med kommunalt eide selskaper

5.3.1 Allment

Bakgrunnen for en utvikling i retning av mer alternativ organisering kan være økt behov for samarbeid mellom kommuner, gjerne i form av interkommunale selskaper av forskjellig type – i praksis aksjeselskap eller interkommunalt selskap (IKS) etter lov om interkommunale selskaper fra 1999. Men også virksomheter som en kommune eller fylkeskommune eier og driver alene blir ofte fristilt i ulik grad – for eksempel i form av kommunale foretak (KF), aksjeselskaper eller stiftelser.

Det kan være flere grunner til fristilling og alternativ organisering av kommunal virksomhet. Et teoretisk grunnlag er gjerne at resultatorientert styring («mål og resultatstyring») legitimerer utskillelse i egne enheter. I dette perspektivet vil tanken gjerne være at oppgaven vil bli løst bedre dersom driftsledelsen blir mer fristilt i forhold til detaljstyring fra kommunens sentralledelse. Ved at det defineres et mål for virksomheten og overlates til den fristilte enhet selv å velge veien frem til målet, antar man gjerne at virksomheten vil bli drevet mer effektivt enn om den var organisert på tradisjonell måte.

Felles for disse nye organisasjonsformene er at de forutsetter andre styringsmekanismer enn de som er mulige eller vanlige i en tradisjonell etatsmodell. Dette er tydeligst i aksjeselskap. Aksjeloven bygger på en klar *rolledeling* mellom eier og driftsledelse – eierollen utøves på generalforsamlingen og ansvaret for driften ligger til styret og daglig

leder. Det er begrenset hvor mye eieren kan gripe inn i driftsspørsmål uten å forstyrre denne rolledelingen. Den samme rolledelingen ligger i varierende grad til grunn for de andre alternative organisasjonsformene. Dette betyr at mulighetene for direkte styring fra kommunens sentralledelse blir redusert.

Ved konkurranseutsetting der oppdraget gis til enheter eid av private, vil også muligheten til å drive *eierstyring* gå tapt. Kommunen vil her i stor grad måtte basere seg på *kontraktstyring* – dvs. at forholdet til den som utfører arbeidet baserer seg på innholdet av den avtale som er inngått.

Fordi kommunal virksomhet styrer mot mange ulike mål som dels kan stå i motstrid til hverandre – politiske mål, økonomiske mål og mål knyttet til tjenesteproduksjon – reiser bruk av alternative organisasjonsformer spørsmål om kommunen greier å ivareta helhetsstyring, samtidig som målene for de enkelte fristilte virksomheter blir nådd.

Kontroll- og tilsynsmekanismer blir dermed viktige, fordi dette er redskaper som skal gi kommunestyret informasjon som danner grunnlag for styring.

Kontrollbehovet bør være bestemmende for innholdet av kontrollen. Et grunnleggende spørsmål blir derfor om kontrollbehovet endres ved at en virksomhet «fristilles». Et hovedpoeng med fristilling er å gi virksomhetens ledelse større selvstendighet. Dette er basert på en forutsetning om at den virksomhet det er tale om blir drevet bedre dersom den ikke styres og følges opp i detaljert grad. Det ligger derfor i fristillingens natur en erkjennelse av at den virksomhet det er tale om ikke behøver like tett oppfølging som andre virksomheter. Dette taler for at kontrollbehovet er redusert. Oppfølgingen fra sentralledelsen kan bli mindre detaljert, eller mer periodisk. Dersom det viser seg at denne forutsetningen ikke holder stikk – og at virksomheten ikke kan gis så stort handlingsrom som den valgte organisasjonsform forutsetter – kan det tyde på at den organisasjonsform som er valgt ikke er hensiktsmessig i forhold til virksomhetens karakter, og det styringsbehov kommuneledelsen har.

Kontrollbehovet har sammenheng med «eierinteressen». Eierinteressen må avledes av målsettingen for eierskapet. Målsettingen for de virksomheter kommunene har skilt ut i selskaper mv. varierer. En del kommunale selskaper har nok først og fremst et formål om å skaffe eierne økonomisk utbytte, dette kan for eksempel gjelde enkelte kraftselskaper. Det er imidlertid grunn til å anta at mange har en mer blandet målsetting, der bredere «samfunnsmessige» hensyn inngår. Særlig der selskapet utfører kommunale velferdstjenester vil det

være behov for å føre tilsyn med at tjenestene har den nødvendige kvalitet og kvantitet, og at driften skjer på en kostnadseffektiv måte. Videre vil kommunestyret normalt ha interesse i å føre tilsyn med at virksomheten ellers drives i samsvar med kommunestyrets vedtak og forutsetninger.

I dag foregår kontroll og tilsyn med selskaper etter selskapslovgivningens og revisorlovens regler. Kontroll og tilsyn med kommunens virksomhet skjer etter kommunelovens regler. Etter kommunelovens regler er forvaltningsrevisjon obligatorisk for kommunen som juridisk person, men ikke i selskaper som kommunen eier.

I virksomhet med et kommersielt formål vil kommunestyret normalt ha begrenset behov for en kontroll som går lenger enn den økonomiske informasjon som bedriftens regnskap gir, og den oppfølging som ligger i den årlige generalforsamlingen. Særlig der slike virksomheter driver i et marked i konkurranse med andre aktører, vil det gjerne være slik at markedet selv er den beste kontrolløren. Noen ytterligere kontroll med virksomheten fra kommunens side – for eksempel i form av forvaltningsrevisjon – vil normalt ikke være nødvendig.

Når det gjelder virksomheter med en bredere samfunnsmessig målsetting, vil behovet for kontroll kunne gå ut over dette. Der kommunal virksomhet drives i privatrettslige former kan selskapet betraktes som et instrument for å drive kommunal virksomhet – en alternativ driftsform. Her vil de analyser av måleffektivitet og kostnadseffektivitet som ligger i forvaltningsrevisjon være av betydning.

5.3.2 Spørsmålet om forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

I forbindelse med Stortingets behandling av forslag til bl.a. lov om interkommunale selskaper, ble spørsmålet om forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper berørt. Om dette heter det i Innst. O. nr. 14 (1998–99) side 12:

«Komiteen viser til at Kommunal- og regionaldepartementet i svarbrev av 22. oktober 1998 til komiteen viser til at det i kjølvannet av forskningsrapporten fra NIBR «En studie av kontroll og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner», som skal slutførast i 1999, vil vere naturleg å ta opp spørsmålet om internkontrollsystemet som den nye kommunelova etablerte. Komiteen meiner at forvaltningsrevisjon som ligg til kommunerevisjonen og kontrollutvalet, må behaldast og utviklast, og at dette må sikrast gjennom kommunale vedtekter i selskapa/føre-

taka. I tillegg må det vurderast å gje kommune-revisjonen samme rett til informasjon frå kommunale foretak, kommunale aksjeselskap og interkommunalt selskap, som det Riksrevisjonen har i heileigde statlege aksjeselskap (aksjelova § 18–5) [lovhenviisningen refererer til aksjeloven av 1976. Tilsvarende bestemmelse er vide-reført i aksjeloven av 1997 § 20–6]. Komiteen ber Regjeringa komme tilbake til Stortinget med ein gjennomgang av saksområdet og eventuelle lovforslag som tek omsyn til dette.»

Som det fremgår av sitatet ovenfor gav kommunalkomiteen i 1998 uttrykk for at forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper burde sikres gjennom vedtekter i selskapene/foretakene. Det kan reises spørsmål om plikten til å sørge for at det blir utført forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper burde gis en sterkere forankring i lovgivningen. Jo større del av den kommunale virksomhet som drives i privatrettslige former, jo sterkere taler dette for at forvaltningsrevisjon blir obligatorisk for all kommunal virksomhet – likegyldig hvilken organisasjonsform som er valgt. Et slikt generelt lovkrav ville imidlertid også omfatte virksomheter med et rent forretningsmessig formål. For slike virksomheter vil det ikke være like treffende med denne typen revisjon.

I prinsippet kunne man tenke seg en ordning der plikten til forvaltningsrevisjon ble gjort avhengig av virksomhetens art eller karakter, slik at plikten bare gjaldt virksomheter som driver tradisjonell kommunal virksomhet. Men et slikt skille basert på funksjonelle kriterier ville være regelteknisk vanskelig å gjennomføre. Det er vanskelig å lage gode kriterier som skiller mellom virksomheter alt etter hvilken målsetting de har. Et mulig kriterium kunne være å lovfeste at kommunale selskaper som driver næringsvirksomhet ikke skulle være underlagt forvaltningsrevisjon, mens alle andre kommunale selskaper måtte undergis en slik plikt. Begrepet «næringsvirksomhet» byr imidlertid på vanskelige avgrensningsspørsmål i seg selv, og departementet ser det ikke som hensiktsmessig å innføre et slikt skille.

Departementet ble i høringsnotatet stående ved at spørsmålet om kommunal virksomhet organisert i privatrettslige former skal underkastes forvaltningsrevisjon bør overlates til eieren selv, dvs. kommunen. Dersom det aktuelle selskap bare fremstår som en alternativ driftsform for tradisjonell kommunal virksomhet, vil det være gode grunner til at eierkommunen(e) sørger for at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon i selskapet. Departementet vil imidlertid ikke fastsette et krav om dette i lov. Dersom det skulle vise seg at en stadig større del av den «egentlige» kommunale virksom-

het blir skilt ut i privatrettslige former, uten at eierkommunene sørger for denne type kontroll og tilsyn, vil departementet senere eventuelt vurdere å komme tilbake til spørsmålet om lovfesting av forvaltningsrevisjon for slike virksomheter – slik at det blir obligatorisk.

Høringsinstansene

Få av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget om at det skal være opp til kommunene selv om det skal gjennomføres forvaltningsrevisjon i kommunalt eide selskaper.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Departementet er blitt stående ved de vurderinger og konklusjoner som fremgår av høringsnotatet. Det knytter seg klare utfordringer til å regelfeste hvorvidt det skal utføres forvaltningsrevisjon i kommunalt eide selskaper. De ulike kommunalt eide selskapers virksomheter har svært ulik karakter, og et generelt krav om forvaltningsrevisjon vil derfor ikke være hensiktsmessig. Videre ville det knytte seg regeltekniske vanskeligheter til en løsning som gjør plikten til forvaltningsrevisjon avhengig av den enkelte virksomhets karakter. Departementet ser det slik at den beste løsningen vil være at det overlates til kommunene selv å vurdere behovet for å gjennomføre forvaltningsrevisjon i kommunalt eide selskaper. Dette kan eventuelt sikres gjennom at eierkommunene nedfeller dette i selskapets vedtekter eller lignende.

5.3.3 Kontrollorganenes innsyn i kommunale selskaper

En annen side ved kontroll og tilsyn med kommunale selskaper ligger i spørsmålet om hvilken informasjon kommunens kontrollorganer har rett til å få fra selskapet. Dette spørsmålet er for så vidt uavhengig av spørsmålet om forvaltningsrevisjon skal være obligatorisk eller ikke. Riktignok er det slik at dersom eierkommunen skal kunne foreta forvaltningsrevisjon i et selskap som kommunen eier, vil det være nødvendig at kommunens kontrollorganer har tilgang til den nødvendige informasjon om selskapets virksomhet, og de nødvendige hjemler til å foreta undersøkelser i selskapet – dersom det er kommunens kontrollorganer som skal foreta forvaltningsrevisjon. Men spørsmålet om kommunens kontrollorganer skal ha rett til innsyn og rett til å foreta undersøkelser i et selskap vil også være aktuelt uavhengig av spørsmålet om forvaltningsrevisjon.

Gjeldende rett

Kontrollutvalget i kommunen har ikke ansvar for å føre kontroll med forvaltningen i et kommunalt eid selskaps virksomhet, ettersom selskaper ikke er en del av kommunen som juridisk person. Kontrollutvalget opptrer på vegne av kommunestyret, men kommunestyret har som sådan ingen myndighet over et kommunalt eid selskap. Følgelig ligger det heller ikke til kontrollutvalget i kommunen å føre tilsyn med selskapets virksomhet. Det må likevel presiseres at kontrollutvalget naturligvis kan føre tilsyn med selskapets forhold/forbindelse til kommunen, for eksempel om selskapet følger opp sine forpliktelser overfor kommunen som kontraktspart, og kommunen ellers får de ytelser fra selskapet som er forutsatt. Kontrollutvalget har etter gjeldende rett imidlertid ikke som sådan noen myndighet til å føre kontroll og tilsyn med den interne forvaltningen i selskapet. Dette tilsynsansvaret ligger til selskapets egne organer, i siste instans generalforsamling/representantskap eller tilsvarende.

Det foreligger en viss mulighet til å etablere interne kontrollkomiteer og lignende i selskaper. I aksjeselskaper er det ikke lovfestet krav om egne kontrollorganer i selskapet. Loven er imidlertid ikke til hinder for at det kan opprettes ulovfestede organer, bl.a. organer med kontrollmyndighet. I saker hvor generalforsamlingen er øverste organ kan opprettelse av en kontrollkomite eller liknende skje ved vanlig generalforsamlingsbeslutning eller i vedtektene. Dersom kontrollorganet derimot skal behandle saker der styre eller bedriftsforsamling ikke er underlagt generalforsamlingen, må antakelig oppnevningen av kontrollorganet høre under vedkommende organ (Andenæs: *Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper*» (1998) side 197).

Hvorvidt det i interkommunale selskaper (IKS) kan opprettes egne kontrollorganer er usikkert. Spørsmålet er ikke regulert i loven, og ikke berørt i forarbeidene. Lovens bestemmelser er preseptoriske (ufravikelige) i den utstrekning det ikke fremgår av loven selv at bestemmelsene kan fravikes ved avtale. Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke er adgang til å etablere andre organer i selskapet enn det loven selv gir anvisning på. Departementet legger til grunn at spørsmålet ikke er avklart. Det ligger imidlertid et lovfestet tilsynsansvar til styret i selskapet. I representantskapets myndighet som øverste selskapsorgan ligger også et tilsynsansvar. For at kommunens egne kontrollorganer skal ha rett til innsyn og å foreta undersøkelser kreves det imidlertid både for aksjeselskaper og interkommunale selskaper en egen hjemmel til dette.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

For mange kommunalt eide aksjeselskaper og andre selskaper vil det etter departementets oppfatning være grunn til generelt å åpne adgang for kommunens kontrollorganer til å kunne kreve informasjon fra selskapet. Der selskapet ikke driver ren næringsvirksomhet, men fremstår som en alternativ organisering av tradisjonell kommunal virksomhet bør kommunens egne kontrollorganer ha samme tilgang til informasjon om virksomheten som for kommunens egen virksomhet. Særlig der kommunen ønsker at kommunens egen revisor skal utføre forvaltningsrevisjon i selskapet vil det være nødvendig at denne revisor har full adgang til informasjon i selskapet.

Den taushetsplikt som påhviler selskapets egen revisor kan være et hinder for å gi nødvendig informasjon om selskapet til kommunen og kommunens kontrollorganer. Revisorloven § 6–1 pålegger revisor i et revisjonspliktig selskap en meget streng taushetsplikt. Denne taushetsplikten gjelder også overfor selskapets eiere. Når eierne opptrer som aksjonær på generalforsamling eller selskapsmøte osv. har revisor likevel plikt til å gi opplysninger i et visst omfang, jf. revisorloven § 6–2. Bestemmelsen avskjærer imidlertid selskapets valgte revisor fra å gi opplysninger om selskapet til kommunens kontrollorganer – kontrollutvalget og kommunens egen revisor.

Dersom den som opplysningen gjelder gir samtykke til at taushetsplikten ikke skal gjelde, er likevel selskapets revisor ikke pålagt taushetsplikt (jf. revisorloven § 6–1 første ledd, første setning i.f.). For så vidt kan det kompetente beslutningsorgan i selskapet gi samtykke til at opplysninger om selskaper likevel kan gis til kommunens kontrollorganer. Dette vil kunne gi kommunens kontrollutvalg og revisor et visst innsyn i selskapet.

For statsaksjeselskaper gjør aksjeloven unntak fra den taushetsplikt som påhviler selskapets revisor vis à vis eieren. Bestemmelsen går imidlertid lenger enn å frita selskapets revisor fra taushetsplikt. Den hjemler en rett til aktivt å kreve informasjon. Det fremgår av aksjeloven § 20–6 at i selskaper der staten eier alle aksjer har Riksrevisjonen rett til å kreve de opplysninger den finner påkrevd for sin kontroll, så vel fra selskapets daglige leder som fra styret og den revisor som reviderer selskapets årsregnskap. I den utstrekning det finnes nødvendig kan Riksrevisjonen også selv foreta undersøkelser i selskapet. Departementet er kommet til at en tilsvarende bestemmelse bør gjelde for kommunalt eide selskaper generelt.

Dette røkkes ikke ved den rollefordeling mellom eier og driftsledelse som selskapslovgivningen

legger opp til. Når det gjelder kommunens eventuelle oppfølging av uheldige forhold som denne kontrollen avdekker, vil kommunen måtte følge den rollefordeling som gjelder mellom selskapet og kommunen som eier, slik at kommunen bare kan utøve eierstyring på generalforsamling, i representantskap og tilsvarende organ.

Ved denne vurderingen ser ikke departementet noe problem ved at retten til informasjon vil gjelde alle selskaper – både de med et rent økonomisk formål og andre – ettersom det her bare er tale om en adgang til informasjon, og ikke en plikt til å utføre bestemte kontrollhandlinger vis à vis selskapet.

På den bakgrunn vil departementet foreslå at det tas inn en ny bestemmelse i kommuneloven som gir adgang for kontrollutvalget og kommunens revisor til å føre kontroll med aksjeselskaper der kommunen eier alle aksjer og i interkommunale selskaper (IKS). Se lovutkastet § 79.

Høringsinstansene

Høringsinstansene gir samlet sett bred støtte til forslaget om egen lovhjemmel for innsyn for revisor og kontrollutvalg. Kommunenes Sentralforbund og Norges Kommunerevisorforbund slutter seg til forslaget.

Enkelte høringsuttalelser er imidlertid kritiske til departementets forslag til bestemmelse om selskapskontroll. Dette gjelder bl.a. *Oslo kommune*, som bl.a. gir uttrykk for at den foreslåtte paragrafen i kommuneloven vil påvirke den selvstendighet et aksjeselskap skal ha etter aksjeloven. Oslo kommune tilrår at man ikke inntar høringsnotatets forslag til ny § 79 om selskapskontroll i kommuneloven, men at en slik bestemmelse eventuelt gjennomføres som en endring i aksjeloven.

Finansnæringens hovedorganisasjon gir uttrykk for at forslaget på dette punkt vil tilsløre den rollefordeling mellom eier og driftsledelse som selskapslovgivningen legger opp til.

En del høringsinstanser har merknader til enkelte andre sider ved selskapskontrollen. Merknadene knytter seg her til spørsmålet om hvordan man skal koordinere innsyn der det er mange eiere. Disse høringsinstansene gir uttrykk for at det kan være problematisk at det i et selskap med flere eiere vil være mulighet for hver kommunes kontrollutvalg/revisor å gjennomføre undersøkelser.

En del høringsinstanser tar også opp spørsmålet om retten til innsyn ikke bare bør gjelde selskaper der alle eierinteressene ligger til kommuner/fylkeskommuner, men også selskaper der en kommune/fylkeskommune eller flere har majoriteten av eierinteressene.

Kredittilsynet uttaler bl.a.:

«Kredittilsynet ser det som naturlig at kommunestyret gjennom kontrollutvalg og kommunens revisor gis mulighet til å føre en helhetlig kontroll over kommunens totale virksomhet, uavhengig av om virksomheten inngår som del av kommunen som juridisk person eller om denne er organisert som eget rettssubjekt. Det er dermed behov for en bestemmelse i kommuneloven som gir adgang for kontrollutvalget og kommunens revisor til å føre kontroll med aksjeselskaper der kommunen eier alle aksjer og i interkommunale selskaper. En slik bestemmelse vil harmonere med revisorloven § 6–1 første ledd, som fritar revisor og revisors medarbeider for taushetsplikt når dette følger av lov, og medføre at revisor og revisors medarbeidere kan gi de ønskede opplysninger uten frykt for å bryte med bestemmelser i revisorloven. En slik bestemmelse vil for øvrig innebære store likhetstrekk med bestemmelsene om revisjon av konsernselskap, tilknyttede selskap og felleskontrollerte virksomheter som følger av revisorloven § 6–1 tredje ledd. Etter Kredittilsynets vurdering vil mye kunne tale for å betrakte en kommunes samlede virksomhet på samme måte.

Kredittilsynet støtter på denne bakgrunn departementets forslag om å innføre en bestemmelse som gir adgang til kontrollutvalget og kommunens revisor til å føre kontroll med aksjeselskaper der kommunen eier alle aksjer og i interkommunale selskaper (IKS).»

Kredittilsynet gir imidlertid uttrykk for at det bør vurderes om hjemmelen for kommunestyret til å gi nærmere regler om kontrollutvalgets og revisors kontroll med kommunens interesser i selskapet bør utgå. Kredittilsynet uttaler om dette:

«Etter Kredittilsynets oppfatning ville det være meget uheldig om noen kunne holde tilbake dokumenter og opplysninger overfor revisor og kunne finne støtte for slike handlinger i lov eller manglende lovbestemmelser. I ytterste konsekvens kunne dette åpne for å holde tilbake informasjon om kritikkverdige handlinger.

Kredittilsynet vil for øvrig vise til at revisor som reviderer en revisjonspliktig etter revisorloven vil måtte gjøre merknad i revisjonsberetningen dersom revisor forhindres fra å gjøre de undersøkelser revisor finner nødvendig. Dersom begrensningen for utførelsen av revisjonen er så vesentlig og omfattende at revisor ikke har kunnet innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for riktigheten av årsregnskapet som helhet, må det i revisjonsberetningen konkluderes med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. I slike tilfeller må revisor videre vurdere om han/hun må fratrukke seg oppdra-

get. Etter Kredittilsynets oppfatning er dette en naturlig konsekvens av at revisor ikke har fått mulighet til å utføre slike handlinger som han anser nødvendige, med den usikkerhet dette skaper rundt hvorvidt det eksisterer feilrapportering, kritikkverdige eller straffbare forhold mv.

Kredittilsynet mener på denne bakgrunn at det bør vurderes om den foreslåtte bestemmelse til annet ledd i ny § 79, bør utgå. Etter Kredittilsynets oppfatning vil det stride mot generelle prinsipper for utførelse av revisjon, at noen skal ha rett til å kunne holde dokumenter og opplysninger tilbake for revisor.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

Enkelte høringsinstanser går i mot departementets forslag til kontroll og innsyn i kommunalt eide selskaper, deriblant Oslo kommune.

Når det gjelder anførselen om at den foreslåtte bestemmelse om innsyn vil påvirke den selvstendighet et aksjeselskap skal ha etter aksjeloven, vil departementet vise til at den ikke berører de styringsmessige og ansvarsmessige forhold mellom selskapet og deltakerne. Eiernes styring av selskapet må utøves i samsvar med aksjeloven. Når styringen i selskapet utøves i samsvar med dette vil departementet anta at det ikke i seg selv vil ha betydning for ansvarsforholdet mellom eiere og selskapet at eierne velger å benytte den adgangen til kontroll og tilsyn som departementets forslag åpner for.

Når det gjelder Kredittilsynets anbefaling om å vurdere å ta ut forslaget i bestemmelsens annet ledd om at kommunestyret og fylkestinget kan gi nærmere regler om selskapskontrollen, vil departementet understreke at denne hjemmelen ikke kan benyttes til å innskrenke den innsynsrett revisor har etter bestemmelsens første ledd (se nærmere om dette i kapittel 11, spesialmotivene til utkastet § 79).

En del høringsinstanser har gitt uttrykk for at det kan by på problemer å koordinere innsyn og kontroll når det er flere kommuner som er eiere, og samme rett til kontroll og innsyn ligger til alle eierne. For departementet fremstår denne problemstillingen som et spørsmål om det skal lovfestes bestemte ordninger for dette, eller om det skal overlates til eierne selv å samordne kontroll og tilsyn i et slikt tilfelle.

En ordning der rett til innsyn ble forbeholdt en enkelt, eller noen bestemte eierkommuner, ville kreve at det ble fastsatt kriterier for hvilken/hvilke eiere dette skulle være. Det er imidlertid vanskelig å peke på bestemte forhold som skulle gi noen

kommuner en mer legitim rett til slikt innsyn enn andre eiere. Departementet ser det for eksempel som problematisk å knytte en slik rett til eierandel i selskapet. Et skille mellom majoritetseiere og minoritetseiere ville være særlig vanskelig å begrunne.

Det er også vanskelig å se andre kriterier som med rimelighet ville kunne reservere retten til innsyn for bestemte eiere. Departementet er således blitt stående ved at det må overlates til eierkommunene å håndtere de eventuelle praktiske komplikasjoner som vil kunne følge av at det i et selskap med relativt mange eiere skulle være flere kontrollutvalg/revisorar som krever innsyn – eller vil gjennomføre undersøkelser. Det vil kunne være fordelaktig å regulere dette gjennom avtale mellom deltakerne.

Enkelte høringsinstanser har gitt uttrykk for at kontrollmuligheten bør utvides til å gjelde selskaper der kommuner (enkeltvis eller samlet) har majoritetsinteressen, og ikke bare selskaper der en el-

ler flere kommuner har alle eierandelene. I praksis ville dette gjelde aksjeselskaper, ettersom interkommunale selskaper (IKS) bare kan ha kommuner og fylkeskommuner som eiere.

Departementet ønsker imidlertid ikke å gi kommunale kontrollutvalg og kommunens revisor rett til innsyn i selskaper som også har private rettssubjekter eller staten som medeiere. Dette ville i tilfelle gi kommunene som eiere en særrettighet i forhold til de andre eierne. En slik særrett for kommunene som aksjeeiere ville kreve en spesiell begrunnelse. Hvorvidt en slik adgang til å føre kontroll og tilsyn for kommunene er tilstrekkelig begrunnet ville etter departementets oppfatning måtte utredes nærmere, før en slik utvidet innsynsrett kunne vurderes. Departementet fremmer derfor ikke forslag om å utvide den foreslåtte bestemmelsen til også å omfatte slike selskaper. Det vises også til at den bestemmelse i aksjeloven som departementets lovfor- slag har sitt mønster i, heller ikke omfatter selskaper som har andre eiere i tillegg til staten.

6 Revisors uavhengighet og objektivitet

6.1 Uavhengighet – et grunnleggende krav ved all revisjon

Hensikten med all revisjon er å få en uavhengig, uhildet etterkontroll av økonomisk informasjon, og resultatvurdering av innsatsfaktorer. På bakgrunn av dette er det en grunnleggende forutsetning at all kontroll og revisjon blir utført av medarbeidere som har faglig integritet og er objektive i forhold til den aktuelle virksomhet. I departementets vurdering og forslag til lovendringer i forhold til å åpne for konkurranseutsetting av kommunerevisjonen, står kravet til revisors objektivitet og uavhengighet sentralt.

Når det i lovforslaget åpnes mulighet for kommunene til å bestemme selv om de vil kjøpe revisor-tjenester fra eksterne revisjonsfirma, innebærer dette også at hensynet til like konkurransevilkår får stor vekt. Det regelverk som skal gjelde for revisjon av kommuner bør verken favorisere egen kommunerevisjon eller eksterne revisjoner i en anbudskonkurranse. Dette gjelder også regler om uavhengighet og objektivitet. Reglene på dette området bør være likelydende, uavhengig av om kommunen benytter egen revisor eller den kjøper revisortjenester fra et privat revisjonsforetak.

Kommuneloven har i dag ikke regler om uavhengighet for kommunerevisor, men revisjonsforskriften gir bestemmelser som setter begrensninger for revisors engasjement utover sin stilling som kommunerevisor. Ved at kommunerevisjonen eller distriktsrevisjonen er å anse som en del av forvaltningen, vil uavhengighetskravene i forskriften suppleres av de alminnelige habilitetsregler i forvaltningsloven. For revisjon av regnskapspliktige etter regnskapsloven gis det i lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 15. januar 1999 nr. 2, kapittel 4, bestemmelser om objektivitets- og uavhengighetskrav for revisor. Reglene i revisorloven gjelder i dag ikke for revisjon av kommuner.

6.2 Nærmere om uavhengighetskravene i kommuneloven og revisorloven

6.2.1 Noen ulikheter mellom revisjon av kommuner og revisjon av regnskapspliktige

Det er flere ulikheter mellom revisjon av kommuner og revisjon av regnskapspliktige etter regnskapsloven. En grunnleggende ulikhet er at kommunerevisjonen er pålagt å foreta forvaltningsrevisjon i tillegg til regnskapsrevisjonen, jf. kapittel 2 om gjeldende rett. Revisorloven omhandler ikke forvaltningsrevisjon slik det er definert i kommuneloven. Den private revisors rådgivning og konsulentvirksomhet overfor revisjonsklienten som går utover selve revisjonen av årsregnskapet, vil imidlertid også være omfattet av revisorlovens objektivitetskrav.

I tillegg til at innholdet i kommunal revisjon vil skille seg fra revisjon av regnskapspliktige på en del områder, utgjør det også en vesensforskjell at kommunerevisor er ansatt i den virksomheten som skal revideres – eller i en sammenslutning av slike kommuner (distriktsrevisjon) – mens det som hovedregel er et forbud for en privat revisor å ha et ansettelsesforhold til den som skal revideres. Og mens kommunerevisor ikke har adgang til å ta revisjonsoppdrag for andre enn den kommunen vedkommende er ansatt i eller for de kommunene som er deltakere i en eventuell distriktsrevisjon, er private revisorer etter revisorloven naturlig nok i utgangspunktet ikke underlagt noen begrensninger med hensyn til hvilke klienter foretaket kan ha.

Innholdet i revisors oppgaver ved revisjon av kommuner blir de samme, enten kommunen har egen kommunerevisjon, deltar i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller konkurranseutsetter revisjonen. Kravene til revisjonsoppgavens innhold vil følge av kommuneloven med forskrifter, og rammen for det oppdrag kommunestyret gir.

6.2.2 Uavhengighetskrav for kommunerevisor – gjeldende rett

I tillegg til at kommunerevisor som offentlig tjenestemann er underlagt de alminnelige regler om habi-

litet i forvaltningsloven, er det i kommunerevisjonsforskriften fastsatt nærmere krav til uavhengighet, herunder begrensninger til å være engasjert i annen virksomhet, jf. revisjonsforskriften § 2 tredje til sjette ledd.

Forvaltningslovens alminnelige habilitetskrav

Den ansatte kommunerevisor omfattes av forvaltningslovens habilitetsbestemmelser i forvaltningslovens kapittel II. De alminnelige habilitetskravene til offentlig tjenestemann følger av forvaltningsloven § 6 og gjelder både saksforberedelsen og selve avgjørelsen i en forvaltningssak. Mens § 6 første ledd inneholder tilknytningsformer som automatisk medfører inhabilitet, inneholder annet ledd en skjønnsbestemmelse som rekker lenger enn første ledd. Tjenestemannen kan være inhabil dersom «andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet». I vurderingen skal det blant annet legges vekt på «om avgjørelsen i saken kan innebære særlig fordel, tap eller ulempe for ham selv eller noen han har nær personlig tilknytning til».

Ved inhabilitet etter forvaltningslovens bestemmelser, har vedkommende tjenestemann ikke myndighet til å behandle en sak, uten hensyn til om den som beskyttes av habilitetsreglene samtykker i at vedkommende deltar i saksbehandlingen. Er en overordnet tjenestemann (for eksempel revisjons-sjefen i kommunen) inhabil, er også den underordnede tjenestemann (en ansatt i kommunerevisjonen) inhabil til å kunne delta i behandlingen av en sak (det aktuelle revisjonsoppdraget). En revisor-medarbeider kan imidlertid holde fram i sitt arbeid i et revisjonsprosjekt, selv om en sideordnet medarbeider er inhabil. Det antas at regler om oppnevning av stedfortreder i forvaltningsloven § 9 ikke er så aktuelle i forhold til revisjonsoppdrag.

Revisjonsforskriftens § 2 – forbudet mot bistillinger m.m.

For å sikre revisors uavhengighet og habilitet og at revisor skal kunne avse tilstrekkelig tid til arbeidet med revisjonen, er det i kommunerevisorforskriftens § 2 satt grenser for revisors adgang til å ha andre stillinger og tillitsverv ved siden av sitt engasjement som kommunerevisor.

Revisor kan ikke ha anvisningsmyndighet for eller regnskapsplikt overfor kommuner/fylkeskommuner eller andre organer som er omfattet av revisjonen. Videre kan revisor ikke ha lønnet arbeid ved siden av revisjonsstillingen i de kommuner/fylkeskommuner som omfattes av revisjonen

og heller ikke ha lønnet ekstraarbeid ellers, eller drive ervervsvirksomhet som ikke er av ubetydelig omfang, uten at dette er godkjent av ansettelsesmyndigheten. Slikt samtykke kreves også dersom revisor skal være medlem av styrende organer i virksomhet som revisors kommune/fylkeskommune samarbeider med, er økonomisk engasjert i, eller har andre spesielle tilknytningsformer til.

6.2.3 Uavhengighetskrav ved revisjon av regnskapspliktige – revisorlovens regler

Skjerpede krav til revisors uavhengighet

Reglene om objektivitet og uavhengighet fremgår av revisorlovens kapittel 4. Kravene til revisors uavhengighet ble skjerpet da den nye loven ble vedtatt. Dette skjedde ikke bare i lovs form, men også gjennom videreføring av regler om god revisorskikk – hvor uavhengighetskravene står sentralt. Bakgrunnen for dette var bl.a. å styrke den alminnelige tillit til revisjonen utad, men også å styrke uavhengigheten som et ledd i kampen mot økonomisk kriminalitet.

Revisors uavhengighet har også blitt sett på som særlig viktig internasjonalt de siste årene, herunder EU som i 2002 vedtok nye bestemmelser om uavhengighet som kan få betydning for vurderingen av revisors uavhengighet og objektivitet også i Norge. For EUs del gjelder dette EU-kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002 (2002/590/EC) om fundamentale prinsipper for uavhengighet for revisor som driver lovbestemt revisjon. EU-kommisjonens rekommandasjon vil måtte innpasses i norsk rett, som en konsekvens av at Norge gjennom EØS-avtalen har forpliktet seg til å følge EUs bestemmelser for regnskap og revisjon. I praksis antas det imidlertid at rekommandasjonen vil medføre få endringer for norske revisorer.

«Fanebestemmelsen» i revisorloven § 4–1 første ledd

Revisorlovens kapittel 4 inneholder detaljerte regler om hvilke tilknytningsformer som er til hinder for at vedkommende kan påta seg eller fullføre et revisjonsoppdrag for en regnskapspliktig. § 4–1 første ledd inneholder en hovedregel om at revisor ikke kan revidere den regnskapspliktiges årsregnskap dersom revisor eller revisors nærstående har «en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet (...)». Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige

forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor.» Hvem som er revisors nærstående er definert i 4–1 fjerde ledd (ektefelle, barn, nære slektninger, svogerskap m.v.). Mens § 4–1 første ledd har en mer generell og skjønnspreget regel, omhandler de øvrige uavhengighetsbestemmelsene mer spesielle forhold. I NOU 1997:9 *Om revisjon og revisorer*, uttaler revisorutvalget på side 183:

«Første ledd er en fanebestemmelse og setter et generelt krav om at ingen kan påta seg eller fortsatt ivareta et oppdrag dersom det er forhold som kan påvirke uavhengigheten eller svekke tilliten til yrkesutøvelsen. (...) En oppregning av forhold som utelukker valgbarhet kan aldri bli uttømmende. For detaljerte regler på dette område kan på den annen side føre til utilsiktede resultater. Det er derfor av betydning å understreke at revisor har (...) plikt til å selv å vurdere, før han påtar seg et oppdrag, om det er forhold som tilsier at han ikke bør gjøre det. (...) Bestemmelsen knytter seg ikke bare til faktisk uavhengighet, men også til forhold som kan svekke omverdenens tillit til yrkesutøvelsen.»

Revisorloven § 4–1 annet til fjerde ledd om særlige habilitetsregler

Mens § 4–1 første ledd inneholder en rekke skjønnsmessige vurderinger, inneholder § 4–1 annet ledd flere konkrete forbud. Dersom revisor omfattes av noen av de situasjoner som nevnes i annet ledd nr. 2 til 5 kan han ikke under noen omstendigheter revidere årsregnskapet til den revisjonspliktige.

De absolutte forbudene i § 4–1 annet ledd gjelder følgende tilknytningsformer mellom revisor og den revisjonspliktige:

- ansettelses eller underordningsforhold
- eierandeler
- fordringer og gjeld
- medlem av styrende organer
- deltakelse i regnskapsføring

Etter tredje ledd likestilles nærstående med revisor selv. Er nærstående i en posisjon som nevnt i annet ledd nr. 2 til 5 anses revisor automatisk som inhabil og kan ikke gjennomføre oppdraget. Hvem som er nærstående listes opp i § 4–1 fjerde ledd. Selv om den aktuelle forbindelsen ikke er å regne som nærstående kan likevel forholdet medføre at revisors tillit må anses som svekket ut fra en vurdering av «andre særlige forhold» i første ledd.

Det følger av femte ledd at den revisor som er inhabil i forhold til morselskapet, heller ikke kan revidere årsregnskapet til dets datterselskap.

Om andre revisorers forhold

Revisorloven § 4–2 første ledd regulerer blant annet adgangen til å være ansvarlig revisor «når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4–1 første eller andre ledd». I henhold til Finanskomiteens innstilling i Innst.O. nr. 25 (1998–99) side 40 vil denne personkretsen begrenses til andre oppdragsansvarlige revisorer.

Revisjonens medarbeidere

Også revisjonsmedarbeidere må oppfylle uavhengighetskravene i § 4–1, men for disse er kravene knyttet til det bestemte oppdrag. Dersom en medarbeider ikke tilfredstiller uavhengighetskravene i forhold til et bestemt oppdrag, kan dette løses ved at medarbeideren flyttes fra oppdraget på samme måte som gjelder i offentlig forvaltning, jf. om inhabilitetsreglene i forvaltningsloven, jf. omtalen under punkt 6.2.3 ovenfor. I samsvar med Finanskomiteens presisering av at «andre revisorer» er «andre oppdragsansvarlige revisorer», innebærer regelen at alle revisorer som ikke er oppdragsansvarlige kan flyttes fra det oppdrag de måtte være inhabile på, uten konsekvenser for selskapet. Dette forutsetter likevel at den som blir flyttet fra oppdraget ikke blir oppdragsansvarlig på et annet prosjekt. I slike tilfeller oppstår «smitteeffekten» umiddelbart, jf. Cordt-Hansen: *«Revisorloven med kommentarer»*, Oslo 2001, side 94.

Regler om revisors deltakelse i annen virksomhet

Etter revisorloven § 4–4 kan «revisor eller revisjonsselskap (...) ikke delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisoren eller revisjonsselskapet». Bestemmelsen gjelder ikke bare interessemotsetninger i næringsforhold (slik lovutvalget opprinnelig foreslo), men også annen virksomhet.

Uavhengighetskrav ved rådgivningstjenester

I revisorlovens § 4–5 settes det begrensninger for i hvilken grad revisor kan yte rådgivningstjenester m.m. utover den ordinære revisjonen av årsregnskapet. På samme måte som når kommunerevisor driver rådgivningsvirksomhet for kommunen på siden av regnskaps- og forvaltningsrevisjonen, kan

det oppstå uavhengighetsspørsmål når en revisor etter revisorloven både skal være revisor og yte ulike former for rådgivningstjenester for en og samme oppdragstaker.

Hvorvidt slik kombinasjon av oppdrag er i strid med revisorloven er imidlertid ikke alltid klart, noe også Finansdepartementet uttalte i Ot. prp. nr. 75 (1997–98), side 85: «Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det vanskelig kan trekkes en absolutt og eksakt grense i loven når det gjelder hvilke rådgivningstjenester revisor bør kunne yte i tillegg til revisjon av årsregnskapet. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det bør videreføres en generell bestemmelse om at revisor som reviderer årsregnskap for den revisjonspliktige ikke kan utføre rådgivnings eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet (...)»

Forbud mot dominerende klient

I revisorloven § 4–6 gis det begrensninger med hensyn til hvor stor andel av revisors samlede honorarer en enkelt klients honorar kan utgjøre, ved at denne andelen ikke må utgjøre «en så stor del av revisors samlede honorarer at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet». Begrunnelsen for at revisor ikke skal ha en for dominerende klient bygger på de samme hensynene som uavhengighetsreglene for øvrig. Det er imidlertid ikke fastsatt noen prosentvis grense, slik at den konkrete vurderingen vil måtte knyttes til § 4–1 første ledd.

Særlig om når private revisorer tar oppdrag om kommunerevisjon – rekkevidden av forvaltningsloven § 10

Revisorloven gjelder i dag ikke for revisjon av kommuner. Dersom en kommunerevisjon blir konkurranseutsatt, blir det et spørsmål om revisor i et «privat» revisjonsfirma ved å påta seg revisjonsoppdrag for en kommune, må anses for å «utføre tjeneste eller arbeid for» kommunen slik at habilitetsbestemmelsene i forvaltningsloven kommer til anvendelse, jf. forvaltningsloven § 10.

Det er på det rene at private rettssubjekter som utøver myndighet på vegne av stat eller kommune vil bli omfattet av forvaltningslovens regler, jf. forvaltningsloven § 1 tredje setning. Etter departementets vurdering vil imidlertid ikke en privat revisors oppdrag om revisjon for en kommune dreie seg om myndighetsutøvelse, ettersom oppdraget bare vil være et anliggende mellom kommunen og oppdragstaker. I vurderingen av regler om objekti-

vitet og uavhengighet ved konkurranseutsetting av kommunerevisjonen, legger således departementet til grunn at forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse når private revisjonsfirma tar oppdrag for kommuner. Denne oppfatningen støttes av Justisdepartementets lovavdeling, jf. sak 02/8098.

6.3 Særlig om objektivitets- og uavhengighetskrav for Riksrevisjonen

Ny lov og instruks for Riksrevisjonen er under utarbeidelse til erstatning av gjeldende lov om statens revisionsvesen av 8. februar 1918, samt instruks for Statsrevisionen av 30. januar 1918. I Riksrevisjonens rapport nr. 1 2000, gis det en utredning med forslag til ny lov og instruks for Riksrevisjonen.

I rapportens kapittel 3.6 gis det en fremstilling av gjeldende rett og en drøfting av Riksrevisjonens uavhengighet og integritet. Det er i dag ingen bestemmelser om dette verken i lov eller instruks. Prinsippet om objektivitet og uavhengighet er imidlertid nedfelt i Riksrevisjonens revisjonsstandard:

- Standard 2.1.10: «Riksrevisjonen og revisor skal være uavhengig»
- Standard 2.1.12: «Riksrevisjonen og revisor skal utvise tilbørlig aktsomhet og objektivitet ved utførelsen av revisjonen»

I rapporten foreslås en bestemmelse om habilitet i § 10 i utkast til ny lov om Riksrevisjonen. Denne bygger direkte på revisorlovens § 4–1 første ledd. I forslaget til ny lov om Riksrevisjonen lyder bestemmelsen slik:

«Riksrevisjonens tjenestemenn kan ikke ivareta revisjons- og kontrolloppdrag for Riksrevisjonen dersom tjenestemannen eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dets ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke tjenestemannens uavhengighet eller objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til tjenestemannens uavhengighet og objektivitet ved gjennomføringen av oppgavene.»

I tredje ledd i forslaget gis det en nærmere definisjon av hva som menes med «nærstående». Denne bestemmelsen er nærmest identisk med revisorlovens definisjon i § 4–1 fjerde ledd.

Når det foreslås å lovfeste et slikt uavhengighets- og objektivitetskrav for revisor, innebærer en slik generell bestemmelse at ethvert forhold som

kan påvirke uavhengigheten eller objektiviteten, skal vurderes før man utfører revisjons- eller kontrolloppgaver på vegne av Riksrevisjonen, jf. rapporten på side 48.

Forvaltningsloven omfatter ikke Riksrevisjonen og det foreslås derfor i utkast til ny lov § 10 tredje ledd å gi forvaltningslovens habilitetsbestemmelser §§ 6–10 direkte anvendelse for Riksrevisjonen i administrative saker.

6.4 Bestemmelser om uavhengighet i øvrige nordiske land

Kapittel 2.3.6 inneholder en omtale av hvordan revisjonsordningene er lagt opp i enkelte andre nordiske land. Der er det imidlertid ikke gått nærmere inn på bestemmelsene om uavhengighet.

Sverige

I Sverige reguleres krav til kommunerevisors uavhengighet («jäv») i kommunallagen kapittel 9 § 4:

«I fråga om jäv för en revisor och en revisorsersättare skall bestämmelserna i 6 kap. 25 § om jäv tillämpas.

En revisor eller revisorsersättare som är jävig i ett ärende får inte delta eller närvara vid behandlingen av ärendet. Denne får dock vidta åtgärder som någon annan kan vidta utan olägligt uppskov.

Den som känner till en omständighet som kan antas utgöra jäv mot honom, skall självmant ge det till känna. Lag (1999:621)».

Kommunallagen § 25 om «jäv» lyder:

«En förtroendevald eller en anställd hos kommunen eller landstinget är jävig, om

1. saken angår honom själv eller hans make, sambo, förälder, barn eller syskon eller någon annan närstående eller om ärendets utgång kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för honom själv eller någon närstående,
2. han eller någon närstående är ställföreträdare för den som saken angår eller för någon som kan vänta synnerlig nytta eller skada av ärendets utgång,
3. han har fört talan som ombud eller mot ersättning biträtt någon i saken, eller
4. det i övrigt finns någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i ärendet.»

Finland

I den finske kommunallag § 72 tredje ledd fremgår det at:

«En revisor kan inte vara en person som enligt 71 § 3 mom. Inte är valbar till revisionsnämnden. Till revisor kan dock väljas en person vars hemkommun kommunen inte är».

§ 71 tredje ledd sier:

«Valbar til revisjonsnämnden är inte:

1. en ledamot av kommunestyrelsen,
2. en person som står i ett sådant förhållande till en ledamot av kommunstyrelsen eller kommundirektören som avses i 10 § 2 mom. lagen om förvaltningsförfarande,
3. en person som står i anställningsförhållande av bestående natur till kommunen eller ett samfund eller en stiftelse där kommunen har bestämmanderätt, eller
4. en person som inte är valbar till kommunestyrelsen»

I lagen om förvaltningsförfarande § 10 annet ledd heter det:

«...om avgörandet i ärende kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för honom eller nära släkting till honom (...).»

Danmark

I den danske lov om kommunernes styrelse er bestemmelsen om revisors uavhengighet svært kort: § 40 Stk 5 sier:

«Revisionen må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved revisionens stilling som uafhængig revision vil kunne bringes i fare.»

6.5 Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Både revisorlovens kapittel 4 og forvaltningslovens kapittel 2 dreier seg om uavhengighet og objektivitet. Reglene har likevel noe ulike siktemål. Forvaltningslovens inhabilitetsregler skal tjene til å unngå at de interesser folkevalgte og offentlige tjenestemenn antas å ha som privatperson, skal påvirke de vurderinger vedkommende gjør som det offentliges representant, på en slik måte at tilliten til vedkommendes upartiskhet blir svekket. Revisorlovens regler dreier seg ikke om uheldig sammenblanding av interesser som privatperson og representant for det offentlige, men skal bidra til å sikre

tilliten til at revisors kontrollfunksjon utøves av personer som ikke har personlige interesser som kan påvirke de vurderinger kontrollarbeidet innebærer.

I sin kjerne tar imidlertid reglene i begge tilfeller sikte på å sikre uavhengighet og tilliten til upartiskhet. Departementet antar at om man skulle gjøre vurderinger av uavhengighet i konkrete saker med utgangspunkt i begge regelsett, ville det trolig føre til samme resultat i mange tilfeller. Et skille er imidlertid at en revisor etter revisorloven ikke kan være ansatt i den virksomhet han/hun skal revidere, mens det ligger i sakens natur at det faktum at offentlige tjenestemenn er offentlig ansatte ikke anses for å svekke tilliten til deres upartiskhet.

Inhabilitetsreglene i forvaltningsloven refererer imidlertid til konkrete saker og ikke til en rollekombinasjon generelt, jf. § 6 første ledd «...i en forvaltningssak». Forvaltningslovens inhabilitetsregler er derfor ikke helt treffende i forhold til revisorrollens karakter.

I lovforslaget om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon ligger det som forutsetning at kommunen skal kunne velge om den vil ha en egen revisjon – dvs. egne ansatte kommunerevisorer, om den vil delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller om den vil gi revisjonsoppdrag til andre revisorer/revisjonsfirma. Reglene om uavhengighet og objektivitet bør gjelde generelt – dvs. at enten revisor er ansatt i kommunen eller i et revisjonsfirma er det de samme uavhengighetsreglene som bør gjelde. Dette innebærer bl.a. at reglene om uavhengighet ikke kan innrettes slik at de er til hinder for at kommunene kan ha egne ansatte revisorer.

Ut fra en forutsetning om at kommunene både skal ha anledning til å ha egne ansatte revisorer om de ønsker det, og kunne sette dette ut til andre, vil det ikke være mulig å legge revisorlovens regler om uavhengighet til grunn uendret. Revisorlovens regler om uavhengighet ville bl.a. avskjære en ordning med kommunerevisorer ansatt i den enkelte kommune, jf. revisorloven § 4–1 annet ledd nr. 1.

På den annen side treffer som nevnt heller ikke inhabilitetsregelen i forvaltningsloven helt i forhold til den særlige karakter revisorrollen har. Inhabilitetsreglene er knyttet til det å tilrettelegge grunnlaget for en avgjørelse og å treffe avgjørelse i en forvaltningssak. Det vil ikke være hensiktsmessig å ha regler om revisors uavhengighet som beror på vurderinger fra «sak til sak». Ved revisjon dreier det seg om vedkommende revisor har en tilknytning til den aktuelle kommunens virksomhet eller ansatte som svekker vedkommendes uavhengighet eller objektivitet ved gjennomføring av oppgavene.

Dertil kommer at inhabilitetsreglene i forvalt-

ningsloven sikter mot offentlige tjenestemenns utøvelse av sin funksjon som offentlige tjenestemenn vis a vis private rettssubjekter. Ved revisjon av kommuner er det tale om et to-partsforhold – mellom kommunen og revisor – noe som også leder til at forvaltningslovens regler om inhabilitet nettopp ikke gjelder for en privat revisor som tar oppdrag for en kommune, mens de ville gjelde dersom det var tale om en privat part som utøvet myndighet på vegne av en kommune. Inhabilitetsreglene i forvaltningsloven er derfor heller ikke helt treffende i forhold til at revisjon dreier seg om å føre kontroll og tilsyn med forvaltningen selv.

Departementet foreslo derfor i høringsnotatet at det bør tas inn i loven en særskilt bestemmelse om uavhengighet for den som skal ta revisjonsoppdrag for en kommune. Bestemmelsen i forslaget er utformet etter mønster av forslag til lov om Riksrevisjonen § 10. Bestemmelsen vil gjelde for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune, både egne kommunerevisorer ansatt i kommunen, revisorer ansatt i en interkommunal sammenslutning og andre revisorer. Bestemmelsen vil således ikke avskjære kommuner fra å ha egne ansatte revisorer, samtidig som den etter departementets oppfatning vil sikre nødvendig uavhengighet for den som tar revisjonsoppdrag for kommuner. Utfallet av uavhengighetsvurderinger etter inhabilitetsregelen i forvaltningsloven og den foreslåtte bestemmelsen, vil antakelig falle likt ut i mange tilfeller. Vurdering av uavhengighet etter den foreslåtte bestemmelse er imidlertid ikke avhengig av en vurdering fra sak til sak.

Det følger forutsetningsvis av forslaget til bestemmelse om uavhengighet at forhold som kan påvirke uavhengigheten skal vurderes før man utfører revisjonsoppdraget. Det er den enkelte revisors plikt til selv å vurdere om det foreligger forhold som tilsier at man ikke kan ta på seg revisjonsoppdraget. Uavhengighetskravet er knyttet til alt revisjonsarbeid som omfattes av lovforslagets §§ 78 nr. 1 og 2. Bestemmelsen omfatter ikke bare den faktiske uavhengighet, med også omstendigheter som kan være egnet til å svekke omverdenens tillit til revisjonsarbeidet.

Dersom revisor har oppdrag for en eller flere av kommunens kontraktsparter, kan det tenkes at tilliten til revisor svekkes. Samtidige revisjonsoppdrag for både private næringsdrivende og kommunal virksomhet, vil sette strenge krav til revisors håndtering av de ulike revisjonsoppdrag. Revisor vil måtte sørge for å unngå tilknytningsformer som innebærer en svekkelse av den objektive og uavhengige vurdering som revisor er pålagt å foreta.

For kommunerevisor som er ansatt i den enkel-

te kommune, vil forvaltningslovens inhabilitetsbestemmelser gjelde i tillegg til den foreslåtte bestemmelse om uavhengighet for den som tar revisjonsoppdrag for en kommune. Forvaltningslovens alminnelige habilitetsregler vil også sette grenser for hvilke revisjonsprosjekter vedkommende kommunerevisor kan delta i, herunder kravet til at det ikke må foreligge «andre særegne forhold» som er egnet til å svekke tilliten til revisors upartiskhet, jf. forvaltningsloven § 6 annet ledd. I praksis vil dette innebære at den uavhengighetsbestemmelse som stiller det strengeste kravet til uavhengighet i det konkrete tilfelle vil være avgjørende for adgangen til å påta seg revisjonsoppgaven.

Når kommunens revisor driver ulike former for rådgivningsvirksomhet for kommunen, i tillegg til den ordinære revisjonsvirksomhet, er slik virksomhet forhold som må tas i betraktning når revisor skal vurdere sin habilitet i det enkelte revisjonsprosjekt.

Kommunelovens krav til uavhengighet for revisor vil også omfatte eventuelle interkommunale revisjonsselskaper. For interkommunale selskaper etter lov om interkommunale selskaper av 29. januar 1999 nr. 6, vil i tillegg forvaltningslovens habilitetsregler komme til anvendelse, jf. lov om interkommunale selskaper § 15 første ledd og kommuneloven § 40 nr. 3. Den som er ansatt som revisor i et interkommunalt revisjonsselskap vil dermed også være underlagt de samme uavhengighets- og inhabilitetsregler som en revisor ansatt i den enkelte kommune.

6.6 Høringsinstansene

En rekke av høringsuttalelsene knytter kommentarer til departementets forslag om uavhengighetsregler. De aller fleste av høringsinstansene er i likhet med departementet opptatt av at kravene til objektivitet og uavhengighet for revisor står sentralt, og at disse må være likelydende uten hensyn til om revisor er ansatt i et privat firma eller i en kommune.

Synspunktene er imidlertid varierte, både når det gjelder forslaget om at det skal gjelde en *egen* felles bestemmelse om uavhengighet for revisor i kommuneloven, og om det nærmere *innhold* i uavhengighetskravet.

De aller fleste høringsinstanser støtter forslaget om at kravene til revisors uavhengighet fastsettes i kommuneloven. *Kommuneansattes fellesorganisasjon (KFO)* uttaler for sin del:

«For at en revisor skal bli oppfattet som uavhengig og troverdig i utføringen av revisjonen, må

habilitet håndteres svært aktsomt. Til nå har dette vært nedfelt i forskrift for kommunerevisjon. Dette bør helt klart være lovbestemt og det bør til en hver tid gis en streng fortolkning av habilitet og upartiskhet. Her er vi enige med det som er foreslått.»

Flere av høringsinstansene mener imidlertid at forslaget innebærer ulike rammevilkår for privat og offentlig ansatt revisor. Det hevdes bl.a. at når forvaltningslovens alminnelige habilitetsregler skal gjelde for kommunalt ansatt revisor i tillegg til det uavhengighetskrav som foreslås, vil dette kunne føre til at kommunens egen revisor vil stå overfor et strengere uavhengighetskrav enn privat revisor. *Norges kommunerevisorforbund (NKRF)* uttaler følgende om dette:

«I kapittel 6.2 slås det fast – med henvisning til en uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling (sak 02/8096) – at forvaltningslovens habilitetsbestemmelser ikke vil gjelde for en privat revisor som tar oppdrag for en kommune. I gitte situasjoner kan dette medføre forskjellige rammevilkår mellom en kommunalt/interkommunalt ansatt revisor kontra en privat revisor».

Selv om flere av høringsinstansene gir uttrykk for at de ikke er tilfreds med departementets forslag, er det imidlertid få eller ingen som har konkrete forslag til hvordan en felles uavhengighetsbestemmelse alternativt bør utformes. Kommentarene er stort sett generelle og går bl.a. på at reglene er for skjønnsmessige og at det er uheldig at forvaltningslovens inhabilitetsregler gjelder for kommunalt ansatte revisorer, men ikke for private.

Flere etterlyser også en grundigere drøftelse av forholdet mellom den foreslåtte uavhengighetsbestemmelsen og de objektive habilitetsreglene om forbud mot bistillinger mv. i gjeldende forskrift om kommunal revisjon.

En del høringsuttalelser gir uttrykk for at det lett vil kunne oppstå uavhengighetsspørsmål når en privat revisor som utfører oppdrag for kommunen, også har klienter som står i et interessefelleskap med den aktuelle kommunen. *Nedre Buskerud revisjonsdistrikt* gir uttrykk for at det er behov for klare regler omkring disse forhold og uttaler at:

«Med en økende utsettelse av kommunale tjenester til privat sektor, vil det lett kunne forekomme tilfelle hvor kommunen er eneste mottaker av leverandørens tjenester, for eksempel drift av sykehjem, drift av eiendomsselskap etc. I en slik situasjon vil det av tillitssyn være uheldig at både kommunen og leverandøren har samme revisor. Denne problemstillingen er særdeles viktig og må være uttømmende avklart i forhold til lov- og regelverket.»

Det er flere som har synspunkter på at forslaget til uavhengighetsbestemmelse er formulert med utgangspunkt i forslag om ny lov om Riksrevisjonen § 10. *Nord-Trøndelag fylkeskommune* uttaler at:

«det ikke foreligger planer for tilsvarende åpning for konkurranseutsetting av Riksrevisjonens funksjoner. (...) For Riksrevisjonens ansatte gjelder *i tillegg til de generelle habilitetsreglene, også særskilte* og restriktive regler for bistillinger mv. tilsvarende det som pr. i dag gjelder for kommunerevisorer (jf. revisorforskriftens § 2).»

Noen få av høringsinstansene har merket seg at departementet ikke har foreslått en bestemmelse i kommuneloven tilsvarende den som gjelder etter revisorloven § 4–6 første ledd som setter begrensninger for hvor stor andel en klient eller en gruppe samarbeidende klienter kan utgjøre av en revisors samlede honorarer.

Enkelte høringsinstanser berører problematikken omkring grensen mellom revisjon og rådgivning.

Finansdepartementet peker på den grunnleggende ulikhet mellom kommunerevisjon og eksterne revisorer som består i at kommunerevisor er ansatt i eller i tilknytning til den virksomhet som skal revideres:

«Dette vil ikke være tilfelle for den eksterne revisor. En likelydende uavhengighetsbestemmelse vil på denne bakgrunn kunne få ulikt innhold og virkning for kommunerevisjon og eksterne revisorer. Finansdepartementet antar på denne bakgrunn at det kan være hensiktsmessig å presisere i utkastet til § 78 nr. 5 at revisors ansettelse i kommunen eller i et interkommunalt selskap ikke omfattes av bestemmelsen.»

Finansdepartementet mener også at det kan være hensiktsmessig i proposisjonen å gå noe nærmere inn på hvilke tilfeller som typisk omfattes av uavhengighetsbestemmelsen i forslaget.

Finansdepartementet peker videre på at revisorlovens uavhengighetsregler vil gjelde for revisjon av kommunal og fylkeskommunal virksomhet som er revisjonspliktig etter revisorloven § 2–1. Dette vil blant annet gjelde for virksomhet som drives i aksjeselskaps form. Finansdepartementet mener det bør klargjøres i loven eller i motivene at § 78 nr. 5 ikke endrer dette forhold.

Når det gjelder det nærmere innhold i det foreslåtte uavhengighetskravet og forholdet til revisorlovens bestemmelser, uttaler Finansdepartementet:

«Finansdepartementet antar (...) det kan være hensiktsmessig å gjennomgå de øvrige bestemmelsene i revisorlovens kapittel 4 som omhand-

ler revisors uavhengighet og objektivitet med tanke på om noen av disse bør gjøres gjeldende også ved kommunal revisjon. Enkelte av bestemmelsene vil etter sin karakter uten videre være uaktuelle å gjøre anvendelige overfor revisorer som skal revidere kommunal virksomhet. Andre bestemmelser, som for eksempel bestemmelsen i § 4–2 om virkningen for ansvarlig revisors uavhengighet av at andre revisorer i samme revisjonsselskap står i en avhengighet til den virksomhet som revideres, vil kanskje kunne være aktuell. Den uavhengighetsbestemmelsen som er foreslått i § 78 nr. 5 vil, så langt departementet kan se, etter sin ordlyd ikke omfatte det tilfelle at en kollegas forhold til den virksomhet som skal revideres «smitter» over på revisoren som utfører oppdraget.»

Den norske Revisorforening (DnR) mener i sin uttalelse at det er behov for en uavhengighetsbestemmelse som er tilpasset de utfordringer revisjon i kommunal sektor står overfor. I denne sammenheng opplyses det om at DnR i 2002 vedtok prinsippbaserte uavhengighetsbestemmelser som inneholder et begrepsmessig rammeverk som krever at revisjonsselskaper og medlemmer av revisjonsteamet identifiserer og vurderer trusler mot uavhengigheten og anvender relevante forholdsregler der det er nødvendig og mulig. DnR mener at denne typen regulering er å foretrekke, i stedet for utelukkende å følge et sett av spesifikke regler som kan virke vilkårlige og at de uavhengighetsbestemmelser som innføres i kommuneloven, bør tillate bruk av et slikt regelverk innefor en generell bestemmelse.

Kredittilsynet opplyser i denne sammenheng at både EU og USA innførte nye bestemmelser i 2002 som kan få betydning for vurderingen av revisors uavhengighet og objektivitet også i Norge.

6.7 Departementets vurderinger og endelige forslag

6.7.1 Uavhengighetsregler som er tilpasset en situasjon hvor revisjonen foretas av revisor ansatt i kommunen eller annen revisor

Hensynet til at revisjonen foretas av medarbeidere som har faglig integritet og er objektive i forhold til den aktuelle virksomhet, er en grunnleggende forutsetning for all revisjon. Utgangspunktet for departementet i dette forslaget er at en åpning for at også private revisorer kan utføre revisjon for kommuner, ikke skal medføre noen reduksjon i de krav som i dag settes til kommunerevisors uavhengig-

het til den virksomhet som revideres. Etter departementets oppfatning er forslaget til bestemmelse om uavhengighet i denne proposisjonen bedre tilpasset revisors spesielle rolle enn gjeldende regelverk.

Kommunerevisorforskriften og de alminnelige habilitetsbestemmelsene i forvaltningsloven gjelder i dag for revisor som er ansatt i kommunen eller en distriktsrevisjon. Som det fremgikk i høringsforslaget omfatter ikke forvaltningsloven og kommunerevisjonsforskriften private revisorer som tar oppdrag for kommuner. Private revisorer forholder seg ved revisjon av regnskapspliktige til detaljerte regler om objektivitet og uavhengighet i revisorlovens kapittel 4. Revisorloven gjelder imidlertid ikke ved revisjon av kommuner.

Selv om det foreslås et likelydende krav til objektivitet og uavhengighet for kommunalt ansatt revisor og andre revisorer som tar revisjonsoppdrag for en kommune, er det på det rene at kommunerevisors ansettelsesforhold i seg selv medfører en annen rammebetingelse enn hva tilfelle er for andre revisorer. At revisor kan være ansatt hos den som revideres bryter med de prinsipper som gjelder for revisjon av regnskapspliktige, jf. revisorlovens § 4–1 annet ledd nr. 1.

Det ligger som en grunnleggende forutsetning for dagens system med egne kommunerevisorer at kommunens egen revisor skal kunne revidere «sin» kommunes virksomhet, uten at dette i seg selv anses å medføre noen redusert grad av uavhengighet eller objektivitet. Uavhengigheten sikres i dag ved at det gjelder særlige begrensninger for kommunerevisor mot å ha annet lønnet arbeid mv. ved siden av revisorstillingen, jf. kommunerevisorforskriften § 2. I tillegg gjelder forvaltningslovens alminnelige regler om habilitet. Forholdet mellom disse bestemmelsene drøftes nærmere under punkt 6.5.

Selv om det har vært en grunnleggende forutsetning ved forslaget om å åpne for at kommunene kan benytte andre enn egne ansatte revisorer eller delta i en interkommunal revisjonsordning, fremgikk det i høringsforslagets bestemmelse om uavhengighet ikke eksplisitt at kommunene fremdeles skal kunne beholde den revisjonsordning som de har i dag. Departementet mener det for klarhets skyld er hensiktsmessig at det i lovteksten fremgår at kravet til objektivitet og uavhengighet ikke er til hinder for at revisor kan være ansatt i den kommunen vedkommende utfører revisjon for, eller i et interkommunalt revisorselskap som yter revisjonstjenester for kommunen.

Når det i dette forslaget legges til grunn at kommunene fremdeles vil kunne ansette egen revisor

og delta i interkommunale revisjonsselskap og lignende, medfører dette behov for uavhengighetsbestemmelser som er tilpasset denne valgfriheten. Etersom både revisorloven, forvaltningsloven og kommunerevisjonsforskriften inneholder regler om objektivitet og uavhengighet (habilitet) for hhv. privat revisor og kommunalt ansatt revisor, reiser dette spørsmål om på hvilken måte det er mest hensiktsmessig å regulere de nødvendige uavhengighetskrav som knytter seg til kommunal revisjon i en konkurranseutsettingssituasjon.

Ett alternativ er et flersporet regelverk, hvor revisorloven utvides til også å gjelde revisjon av kommuner, mens kommunalt ansatt revisor blir regulert av kommunerevisjonsforskriften og forvaltningslovens habilitetsregler som i dag. I høringsnotatet konkluderte departementet imidlertid med at de beste grunner talte for at det bør tas inn i loven en særskilt bestemmelse om uavhengighet for den som skal ta revisjonsoppdrag for en kommune, jf. punkt 6.5.

Departementet er blitt stående ved at det er mest hensiktsmessig – også av lovtekniske grunner – at det fastsettes en egen felles bestemmelse om objektivitet og uavhengighet i kommunelovens regler om revisjon.

Departementet foreslo i høringsutkastet en uavhengighetsbestemmelse med utgangspunkt i forslag til ny lov om Riksrevisjonen § 10. Begrunnelsen var at verken forvaltningsloven eller revisorloven passer for en situasjon hvor både egen ansatt revisor og annen revisor kan utføre oppdrag for kommunen. Revisorlovens grunnleggende forbud mot å ha et ansettelsesforhold til den revisjonspliktige, var en sentral begrunnelse for at det ble foreslått en uavhengighetsbestemmelse med utgangspunkt i forslag til ny lov om Riksrevisjonen § 10. Denne uavhengighetsbestemmelsen er – som også enkelte høringsinstanser peker på – ikke utformet med sikte på en situasjon hvor private kan utføre revisjon. Den tar imidlertid utgangspunkt i revisorlovens hovedregler om objektivitet og uavhengighet, samtidig som den ikke avskjærer en ordning der revisor kan være ansatt i den virksomhet man reviderer.

Som det fremgikk av høringsforslaget foreslås det ikke å gjøre unntak fra forvaltningslovens regler for ansatte revisorer i kommuner eller i interkommunale selskaper. De situasjoner som omfattes av forvaltningslovens kapittel II vil i hovedsak måtte antas å være omfattet av den foreslåtte uavhengighetsbestemmelsen for revisjon. I den grad regelsettene likevel ikke er sammenfallende, vil dette innebære at den uavhengighetsbestemmelse som stiller det strengeste kravet til uavhengighet i

det konkrete tilfelle vil være avgjørende for adgangen til å påta seg revisjonsoppgaven.

Flere av høringsinstansene peker på den ulikheten det vil innebære at offentlig ansatt revisor i tillegg til å måtte oppfylle den foreslåtte fellesbestemmelsen om uavhengighet også vil måtte forholde seg til de alminnelige habilitetsbestemmelsene i forvaltningsloven. Departementet har imidlertid ikke sett det som aktuelt å gjøre unntak fra forvaltningslovens bestemmelser for offentlige tjenestemenn som foretar revisjon for kommuner (kommunerevisorer ansatt i kommunen eller en interkommunal revisjonsenhet/»distriktsrevisjon»).

Av hensyn til at forslaget til uavhengighetsbestemmelsen fremstår med relativt omfattende tekst, samt for å fremheve disse reglene i loven, mener departementet at det kan være formålstjenlig å skille uavhengighetsreglene ut som en egen bestemmelse i loven (se forslag til ny § 79).

Forhold som typisk vil rammes av det generelle uavhengighetskravet i forslaget til ny § 79 vil være dersom revisor har lønnet arbeid – ved siden av sin stilling som revisor – i den kommunen eller virksomhet som omfattes av revisjonen, eller at revisors nærstående har en slik tilknytning, jf. forslag til ny § 79 annet ledd. Videre vil også den som er medlem av styrende organer i virksomhet som omfattes av den kommunale revisjon typisk måtte anses å ha en tilknytningsform som er uforenlig med kravet til uavhengighet. På samme måte vil revisor som tidligere har ytet råd til kommunen eller en kommunal virksomhet ikke kunne revidere resultater av egne råd eller arbeid. For øvrig vil det måtte vurderes konkret i det enkelte tilfelle om den aktuelle tilknytningsformen er av en slik karakter at tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet svekkes. Det vises for øvrig til en nærmere drøftelse av ulike tilknytningsformer under punkt 6.7.2 nedenfor.

6.7.2 Behov for spesielle regler om uavhengighet ved revisjon av kommuner?

Regler om uavhengighet vil alltid måtte inneholde visse skjønnsmessige elementer, ettersom det ikke er mulig å fastsette uttømmende og presise bestemmelser om revisors uavhengighet. Dette gjelder også i dag, når kommunerevisor skal vurdere sin uavhengighet opp mot forvaltningslovens § 6 annet ledd om «andre særegne forhold». En oppregning av forhold som er i konflikt med uavhengighetskravet kan derfor aldri bli fullstendig. Samtidig kan for detaljerte regler på dette området lett medføre util-

siktede resultater. Det er derfor viktig å understreke at revisor har en plikt til selv å vurdere – både før han tar på seg et oppdrag og underveis – et hvert forhold som tilsier at det kan stilles spørsmål ved uavhengigheten.

Ved utformingen av det nærmere innholdet i en felles uavhengighetsbestemmelse har departementet tatt utgangspunkt i de eksisterende regler om dette som gjelder for revisor/revisors medarbeidere etter henholdsvis revisorloven, forvaltningsloven, kommunerevisjonsforskriften samt forslag til ny lov om Riksrevisjonen.

Departementet gikk i høringsnotatet ikke nærmere inn på forholdet mellom denne bestemmelsen og de objektive bestemmelsene som i dag følger av kommunerevisorforskriften §§ 2 og 3. De objektive skranker for kommunerevisors adgang til bistillinger mv. som forskriften inneholder, vil etter departementets vurdering i hovedsak følge av en fortolkning av den foreslåtte bestemmelse om uavhengighet.

Departementet har vurdert behovet for å fastsette særlige uavhengighetsregler utover det som ble foreslått i høringsnotatet. Flere av høringsinstansene har bl.a. gitt uttrykk for at det er ønskelig med en klargjøring av forholdet mellom den foreslåtte uavhengighetsbestemmelsen og gjeldende forskrift om kommunerevisjon samt revisorlovens regler om objektivitet og uavhengighet i kapittel 4.

Finansdepartementet peker i denne sammenheng på at bl.a. revisorlovens § 4–2 om «uavhengighetssmitte» kan være aktuell ved revisjon av kommunal virksomhet. Flere uttalelser gir også grunn til å vurdere om det er behov for å fastsette nærmere bestemmelser om revisors adgang til å yte rådgivningstjenester, slik dette er regulert i revisorloven § 4–6 første ledd. En annen aktuell bestemmelse som også tas opp av flere er revisorlovens forbud mot dominerende klient.

I revisorloven fant man ved lovendringen i 1999 behov for å fastsette en rekke forhold som mer presist uttrykker begrensinger for revisors virksomhet i forhold til kravene til objektivitet og uavhengighet, jf. § 4–1 annet og tredje ledd samt §§ 4–2 til 4–8. Systematikken er således at det generelle kravet til uavhengighet i § 4–1 første ledd ligger i bunn også for de mer spesielle bestemmelse i revisorlovens kapittel 4.

Selv om en rekke av disse forhold må anses for å være omfattet av den generelle bestemmelse om uavhengighet i høringsnotatets forslag, har departementet sett behov for en nærmere drøfting av om det er behov for mer spesielle regler – i lovs eller forskrifts form – som presiserer innholdet i det generelle uavhengighetskravet nærmere.

Andre revisorers inhabilitet – «inhabilitetssmitte»

Som Finansdepartementet peker på i sin høringsuttalelse, kan revisorlovens § 4–2 om virkningen for ansvarlig revisors uavhengighet av at andre revisorer i samme revisjonsselskap står i en avhengig stilling til den virksomhet som skal revideres, være en aktuell bestemmelse i tillegg til den skjønnsmessige uavhengighetsbestemmelsen som er foreslått. Etter sin ordlyd vil trolig ikke det tilfelle at en kollega forhold til den virksomhet som skal revideres «smitter» over på revisoren som utfører oppdraget, kunne anses å være omfattet av det generelle uavhengighetskravet.

I Ot.prp. nr. 75 (1997–98) side 76 anmerker Finansdepartementet i tilknytning til denne bestemmelsen:

«Departementet foreslår i lovforslaget § 4–2 første ledd at ingen kan være ansvarlig revisor når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i lovforslaget § 4–1 første eller annet ledd, dvs. de samme forhold som gjør at revisor ikke kan revidere årsregnskap for den revisjonspliktige. Dette innebærer en utvidelse i forhold til utvalgets forslag ved at forhold også hos andre revisorer og ledende ansatte i revisjonsselskapet vil ha betydning for revisors uavhengighet. Dessuten innebærer departementets forslag også en viss utvidelse i forhold til utvalgets forslag ved at departementet har latt alle forhold som har betydning for revisors egen habilitet få anvendelse.»

Etter departementets vurdering er dette forhold som ligger nær opp til innholdet i den skjønnsmessige uavhengighetsbestemmelsen. Det foreslås imidlertid å gi hjemmel til å fastsette nærmere bestemmelser om dette, jf. forslaget til forskriftshjemmel i § 79 fjerde ledd.

Uavhengighet for revisjonsmedarbeidere

Høringsforslaget § 78 nr. 5 omfatter «den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune». Bestemmelsen vil dermed gjelde for den som deltar i det aktuelle revisjonsoppdraget, dvs. både egne kommunerevisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen eller i annen kommune/fylkeskommune, revisorer i interkommunale revisjonssammenslutninger, samt private revisorer/ansatte i revisjonsfirma.

Kravet til uavhengighet vil dermed gjelde for enhver som deltar i det aktuelle oppdraget. Dersom vedkommende medarbeider ikke oppfyller vilkåret

for uavhengighet i forhold til det aktuelle oppdraget for kommunen, kan medarbeideren flyttes fra oppdraget uten at revisjonsenheten som sådan må anses uavhengig til å foreta revisjonen. Dette forutsetter imidlertid at forholdet ikke omfattes av andre særlige tilknytningsformer som medfører «smitteeffekt» for andre ansatte ved revisjonen.

Departementet legger til grunn at revisjonsmedarbeidere omfattes av det generelle uavhengighetskravet, slik at det ikke er behov for mer detaljerte bestemmelser om dette i loven, jf. «den som foretar revisjon» i forslaget til ny § 79.

Særlig om begrensinger i å kunne delta i annen virksomhet

Revisorlovens § 4–4 er omtalt i punkt 6.2.3. Slike forhold ble tidligere antatt regulert av det generelle uavhengighetskravet om «andre særlige grunner». Også bestemmelser om god revisorskikk regulerer revisors adgang til å drive/delta i annen virksomhet. Bestemmelsen innebærer således ikke et absolutt forbud mot å delta i annen virksomhet, men at revisor – og revisjonsselskapet – må vise «varsomhet» ved slik deltakelse. Dette omfatter så vel revisjons- som rådgivningstjenester.

En parallell til denne bestemmelsen finnes i kommunerevisorforskriftens § 2 fjerde til sjette ledd, som begrenser revisors mulighet til å ha annet lønnet arbeid i kommunen (absolutt forbud), annet lønnet arbeid ellers, eller drive ervervsvirksomhet (krever samtykke fra kommunen) eller være medlem av styrende organer i virksomhet som kommunen har en spesiell tilknytning til.

Departementet legger til grunn at slike forhold i utgangspunktet må vurderes opp mot den alminnelige bestemmelsen om uavhengighet, og at det ikke er behov for å fastsette nærmere detaljerte bestemmelser om dette i loven. Det vil imidlertid være anledning til å fastsette ytterligere begrensninger for revisors adgang til å delta i annen virksomhet eller ha bistillinger, i forskrift med hjemmel i § 79 fjerde ledd.

Særlig om revisors adgang til å yte rådgivningstjenester

Departementet foreslo i høringsrunden ingen særlige bestemmelser knyttet til revisors adgang til å utøve rådgivningstjenester samtidig som det ytes revisjonstjenester til kommunen. Det ble imidlertid påpekt at når kommunens revisor driver ulike former for rådgivningsvirksomhet overfor kommunen – i tillegg til den ordinære revisjonsvirksomhet – må slik virksomhet tas i betraktning når revisor

skal vurdere sin habilitet i det enkelte revisjonsprosjekt.

Grensen mellom rådgivning og revisjon reiser de samme problemstillinger både i offentlig og privat revisjon. Det er imidlertid vanskelig å trekke klare grenser og dette gjør det vanskelig å regulere dette området uttømmende.

I den grad revisor yter rådgivningstjenester til kommunens administrasjon, må dette i alle fall skje i slike former at revisor ikke gjøres medansvarlig for de beslutninger som treffes, jf. kommentarene til § 5 i kommunerevisjonsforskriften. Det er åpenbart at revisor ikke kan opptre som rådgiver og i neste omgang revidere resultatet av egne råd eller sitt eget arbeid. Riksrevisjonen har for sin del vedtatt revisjonsstandard 3.10 for veiledning overfor reviderte virksomheter. Her heter det at «Revisor skal ved veiledning overfor revidert virksomhet opptre slik at det ikke kan reises tvil om Riksrevisjonens uavhengighet og objektivitet». Det heter også at revisor ikke må opptre på en slik måte at veiledning kan oppfattes som pålegg til den aktuelle virksomhet, og at dette stiller krav til at revisor ved eventuell deltakelse som observatør i prosjekter i revidert virksomhet skal klargjøre sin veilederrolle overfor virksomheten, og understreke at han ikke kan binde opp eller forplikte Riksrevisjonen til et bestemt syn på eventuelle løsningsforslag som fremkommer under arbeidet. I revisjonsstandarden settes det også krav om at revisors veiledning skal kunne dokumenteres i arbeidspapirene dersom det ikke er dokumentert på annen måte.

Som det fremgår under punkt 6.2.3 inneholder revisorlovens § 4–5 begrensninger for i hvilken grad revisor kan yte rådgivningstjenester m.m. utover den ordinære revisjonen av årsregnskapet. Også her må det gjøres en skjønnmessig avveining, hvor vurderingstemaet er om slik rådgivning er «egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet». Utgangspunktet for vurderingen blir hva som ligger innenfor revisors pålagte oppgaver.

Departementet foreslår at det gis hjemmel for departementet til å fastsette nærmere bestemmelser om revisors adgang til å drive rådgivning i forskrift.

Særlig om forbud mot «dominerende klient»

Enkelte høringsinstanser har reist spørsmål om mindre revisjonsfirmaer som reviderer et mindre antall kommuner vil kunne komme i konflikt med revisorlovens § 4–6 om forbud mot dominerende klient (jf. under punkt 6.2.3).

Det er en grunnleggende forutsetning for de-

partementets lovforslag at kommunene skal ha anledning til fortsatt å ha en egen kommunerevisjon, hvor revisorene har et ansettelsesforhold til kommunen. Departementet har i forslaget ikke foreslått begrensninger med hensyn til hvor stort honorar en revisor vil kunne ha hos én klient eller en gruppe samarbeidene klienter, fordi en slik begrensning ville være til hinder for å opprettholde en ordening med egne ansatte kommunerevisorer eller interkommunale revisjonsselskaper i egen regi.

Særlig om revisjon av klienter som står i et særlig interesseforhold til hverandre

Flere av høringsuttalelsene stiller spørsmål ved muligheten til å opptre som uavhengig revisor i en situasjon hvor revisor har klienter som står i et interesseforhold (for eksempel som kontraktspart eller i et annet partsforhold) til kommunen.

En revisor som ikke er ansatt i en kommune eller i en interkommunal revisjonsenhet, vil som oftest ha et større antall klienter. Enkelte høringsinstanser gir uttrykk for at det skal lite til før det kan sies å foreligge et «interesseforhold» mellom klienter som vil være problematisk i forhold til revisors uavhengighet. Her kan det være grunn til å peke på at samme spørsmål vil kunne oppstå for revisor ansatt i et interkommunalt revisjonsselskap som tar revisjonsoppdrag for kommuner som står i et særlig interesseforhold til en eller flere av de andre kommuner vedkommende revisor reviderer.

Som det framgår av punkt 3.2.4 reiser kontroll og revisjon av skatteinnskrevingsområdet særlige problemstillinger i forhold til spørsmålet om også andre enn kommunens egen revisor/et interkommunalt revisjonsfelleskap skal kunne revidere skatteinnkrevingen. Dette området er derfor foreslått unntatt fra adgangen til konkurranseutsetting. Den vurderingen som ligger til grunn for at skatteinnskrevingsområdet ikke foreslås konkurranseutsatt, blir av flere høringsinstanser hevdet å også ha relevans i forhold til spørsmålet om i hvilken grad revisor kan ha samtidige revisjonsoppdrag for klienter – herunder en kommune – som står i et særlig interesseforhold til hverandre.

Noen av de kommunale revisjonsenhetene har foreslått at det bør forbyes at revisor som tar oppdrag for kommuner kan ha andre klienter. Etter departementets oppfatning er dette en unødig streng avgrensning i forhold til behovet for å sikre revisors uavhengighet. Problemstillinger knyttet til uavhengighet i en slik situasjon må løses med utgangspunkt i de generelle uavhengighetsreglene. Som nevnt vil det også mellom ulike kommuner kunne foreligge et særlig interesseforhold som etter om-

stendighetene vil kunne tenkes å føre til at det oppstår spørsmål om slike kommuner kan ha felles revisor. Dagens interkommunale revisjonsenheter har som regel en rekke kommuner i sin portefølje. Det vil ikke være ønskelig å avskjære muligheten for eventuelt å ha et interkommunalt samarbeid om revisjon av et større antall kommuner, selv om disse skulle stå i et interesseforhold til hverandre.

Departementet har også lagt vekt på at revisorlovens uavhengighetsregler ikke inneholder særskilte bestemmelser som regulerer muligheten for å ha revisoroppdrag for klienter som står i et interesseforhold til hverandre.

De interesseforhold som kan tenkes å oppstå, vil kunne være av ulik type. Departementet finner

det vanskelig å utforme spesialregler i loven med krav til uavhengighet for revisjon av kommuner som står i et særlig interesseforhold til andre av revisors klienter. Spørsmålet om hvorvidt revisjon av kommuner som står i et særlig interesseforhold til andre av revisors klienter vil kunne rokke ved revisors uavhengighet og tillit, bør etter departementets vurdering løses i praksis med utgangspunkt i en fortolkning av det generelle uavhengighetskravet, der både interesseforholdets art og omfang vil kunne være relevant. Vurderingstemaet vil være om det i det konkrete tilfelle foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke revisors uavhengighet og objektivitet.

7 Bestemmelser om innsynsrett og taushetsplikt

7.1 Innledning

Når det åpnes for at kommuner og fylkeskommuner kan sette ut revisjonsoppgaver til private revisjonsfirma, er det en forutsetning at det i regelverket legges til rette for at enhver som utfører revisjon for kommunen sikres tilgang til de opplysninger og dokumenter som er nødvendig for å gjennomføre oppdraget.

Departementet har i høringsforslaget, med sikte på å foreta nødvendige lovendringer i kommuneloven, vurdert gjeldende regelverk om innsynsrett og taushetsplikt for kommunerevisor.

Departementet har i pkt. 7.2 vurdert kontrollutvalgets innsynsrett overfor revisjonen. Et sentralt spørsmål er om kontrollutvalget skal ha rett til innsyn i en privat revisors arbeidsdokumenter når denne utfører oppdrag for kommunen.

Det drøftes også om det er påkrevd å fastsette særlige taushetsregler for privat revisor om de opplysninger som denne får i tilknytning til revisjonsarbeidet, herunder hvor langt en eventuell bestemmelse om taushetsplikt bør rekke, jf. pkt. 7.3.

Offentlighetsloven omfatter ikke private revisorer som tar oppdrag for kommuner. Allmennhetens innsyn overfor revisjonen drøftes i pkt. 7.4.

7.2 Innsynsrett for kontrollutvalg og revisor

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Etter kommuneloven § 60 nr. 6 har kommunerevisjonen i dag rett til innsyn i kommunens eller fylkeskommunens saksdokumenter og arkiver uavhengig av regler om taushetsplikt. Revisjonens rett til opplysninger utdypes i revisjonsforskriftens § 11, hvor den gis «adgang til forhandlingsprotokoller, arkiver og lignende, og kan av kommunens/fylkeskommunens organer og tjenestemenn kreve alle de opplysninger som den anser som nødvendig».

Bestemmelsen og forskriftene gir således en svært vid ramme for revisjonen/kontrollutvalget til selv å vurdere hvilke dokumenter den trenger for gjennomføringen av revisjonen. I forskrifter om re-

visjon framgår det at dersom vedkommende forvaltningsgren eller eventuelt administrasjonssjefen avslår krav om innsyn fra revisjonen, skal spørsmålet forelegges kontrollutvalget «til avgjørelse» jf. § 11 femte ledd. Det er således kontrollutvalget som foretar den endelige avgjørelse om innsyn.

I en situasjon med adgang til konkurranseutsetting vil det være nødvendig å gi enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune eller fylkeskommune adgang til nødvendige opplysninger. Departementets forslag til bestemmelse om revisors innsynsrett ble tatt inn i utkastet til lov § 78 nr. 6. Bestemmelsen fastslår at revisjonen har en generell informasjons-, innsyns- og undersøkelsesrett som ikke er begrenset av at opplysninger er taushetsbelagte. Bestemmelsen har langt på vei samme innhold som dagens bestemmelse i kommuneloven § 60 nr. 6, men har fått en noe annen ordlyd.

Kontrollutvalget har etter dagens revisjonsforskrift § 12 første ledd «adgang til revisjonens bøker og papirer og kan kreve opplysninger av revisjonen». I revisjonsforskriften § 12 annet ledd gis en plikt for revisjonen til å gi de opplysninger som er nødvendig for de kommunale organers behandling av de enkelte saker, jf. utredningsprinsippet. Opplysninger som er taushetsbelagte kan som hovedregel ikke meddeles andre offentlige organer, med de begrensinger som følger av forvaltningsloven § 13b eller eventuelt i medhold av andre lover jf. forvaltningsloven § 1.

Departementet mente i høringsforslaget at det er mest hensiktsmessig å gi eventuelle nærmere regler om informasjonsutveksling mellom kontrollutvalget og kommunens revisor i forskrift, på samme måte som i dag.

Høringsinstansene

Det er ingen av høringsinstansene som har motforestillinger til forslaget om at revisor – uten hensyn til om denne er ansatt i kommunen, i et interkommunalt revisjonsselskap eller i et privat revisjonsfirma – gis rett til informasjon om kommunens eller fylkeskommunens virksomhet i den utstrekning det er nødvendig for å gjennomføre oppdraget.

Kredittilsynet understreker viktigheten av at revisor sikres nødvendig innsyn og uttaler:

«Kredittilsynet antar at en slik bestemmelse er hensiktsmessig ut fra behov revisor har for å kunne få fremlagt all dokumentasjon revisor måtte anse nødvendig for å gjennomføre sine oppgaver. Etter Kredittilsynets oppfatning ville det være meget uheldig om noen kunne holde tilbake dokumenter og opplysninger overfor revisor og kunne finne støtte for slike handlinger i lov eller manglende lovbestemmelser. I ytterste konsekvens kunne dette åpne for å holde tilbake informasjon om kritikkverdige handlinger.

Kredittilsynet vil for øvrig vise til at revisor som reviderer en revisjonspliktig etter revisorloven vil måtte gjøre merknad i revisjonsberetningen dersom revisor forhindres fra å gjøre de undersøkelser revisor finner nødvendig. Dersom begrensningen for utførelsen av revisjonen er så vesentlig og omfattende at revisor ikke har kunnet innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for riktigheten av årsregnskapet som helhet, må det i revisjonsberetningen konkluderes med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. I slike tilfeller må revisor videre vurdere om han/hun må fratrukke seg oppdraget. Etter Kredittilsynets oppfatning er dette en naturlig konsekvens av at revisor ikke har fått mulighet til å utføre slike handlinger som han anser nødvendige, med den usikkerhet dette skaper rundt hvorvidt det eksisterer feilrapportering, kritikkverdige eller straffbare forhold mv.»

Mange av høringsuttalelsene knytter kommentarer til at kontrollutvalget ikke sikres innsynsrett i den private revisors arbeidsdokumenter, og mener derfor at reglene om innsyn og offentlighet som gjelder for kommunal revisjon også må gjelde for privat revisjon – herunder prinsippet om meroffentlighet. Blant disse er *Nord-Trøndelag fylkeskommune* som uttaler at forslaget etter deres vurdering ikke gir gode nok innsynsrettigheter i private revisors arbeidspapirer, noe som blir sett på som viktig for oppfølging av de enkelte sakene og kontakten med de private revisorene. *Innherred Revisjonsdistrikt* påpeker at kontrollutvalget har ansvaret for at revisjon gjennomføres på en betryggende måte, og mener derfor at det er viktig at utvalget har innsynsrett i revisors arbeidspapirer, og at kommende forskrift inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling mellom kontrollutvalg og kommunens revisor.

Foruten synspunkter om at privat revisor bør være omfattet av de samme rammebetingelser som kommunal revisjon mht. innsyn i sine dokumenter, er det likevel få konkrete synspunkter på hvordan innsyn i private revisors arbeidsdokumenter eventuelt kan sikres.

Kredittilsynet knytter også kommentarer til spørsmålet om innsyn for kontrollutvalget i privat revisors arbeidsdokumenter:

«Det som i vesentlig grad skiller revisorlovens bestemmelser om revisors opplysningsplikt fra kommunelovens bestemmelser, er at kontrollutvalget har innsyn i revisors arbeidspapirer. Etter revisorloven har ingen organ hos revisjonsklienten rett til innsyn i revisors arbeidspapir. Revisor vil selv måtte avgjøre hvorvidt han vil gi klienten, eller etter samtykke fra klienten, andre tilgang til sine arbeidspapirer.

Etter Kredittilsynets oppfatning bør det utredes hvorvidt det foreligger grunner til å opprettholde en bestemmelse som gir kontrollutvalget, departementet og fylkesmannen innsyn i revisors arbeidspapirer når revisjonen konkurransesettes. Problemstillingen bør vurderes i et bredt perspektiv. Blant annet vil det etter Kredittilsynets mening kunne være aktuelt å vurdere om kontrollutvalget skal ha innsyn i revisors dokumentasjon, for lettere å kunne danne seg en oppfatning av kvaliteten på den utførte revisjonen. Dette vil gi kontrollutvalget mulighet til å vurdere både om kommunens interne kontroll og revisjonen er forsvarlig. Dersom kontrollutvalget skulle komme til at kvaliteten av revisjonen er på et for lavt nivå, vil kontrollutvalget kunne anbefale at kommunen velger ny revisor.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

En forutsetning for at også kommunal revisjon skal kunne utføres av andre enn kommunens ansatte revisor, er at det gis tilstrekkelig adgang til innsyn som er nødvendig for å kunne utføre revisjonsoppdraget. Departementets forslag om revisors innsynsrett slik det fremgikk i høringsnotatet er videreført i proposisjonen.

Departementet ser det som naturlig at kontrollutvalgets innsynsrett overfor kommunens egen revisjon videreføres på bakgrunn av kommunerevisorforskriften § 12 første ledd. Departementet har kommet til at det er formålstjenlig at slik innsynsrett fastsettes i lov. Nærmere regler om informasjonsutveksling mellom kommunens egen revisjon/interkommunalt revisjonsselskap og kontrollutvalget kan fastsettes i forskrift.

Kontrollutvalgets innsyn i private aktørers saksdokumenter omfattes ikke av offentlighetsloven. Departementet slutter seg til de høringsinstanser som understreker behovet for slikt innsyn – både for kommunen og eventuelt fylkesmannen og departementet – for bedre å kunne vurdere kvaliteten av den revisjon som foretas.

Spørsmålet om innsyn i private tjenesteutøvers dokumenter er i utgangspunktet generelt for all konkurranseutsetting. Det er i dag ikke alminnelig lovhjemlet dokumentinnsyn i slike virksomheter verken for allmennheten eller kommunen som «bestiller». De mest tungtveiende hensyn som kan begrunne slikt innsyn – både for kommunen og for allmennheten – er når den private part utøver en virksomhet på vegne av kommunen, rettet mot innbyggerne. I denne sammenheng kan det være grunn til å peke på at en privat revisors/revisjonsfirmas revisjon av kommunal virksomhet ikke dreier seg om en tjeneste som utøves overfor kommunens innbyggere, men en tjeneste som utføres direkte overfor kommunen som bestiller.

Som det omtales nærmere i pkt. 7.4 er allmennhetens innsynsrett overfor private som utfører tjenester med et offentlig preg, en sentral problemstilling i offentlighetslovutvalgets mandat. Etter departementets oppfatning er det ikke hensiktsmessig å foregripe utvalgets arbeid på dette området ved å foreslå spesialregler for kommunal revisjon. Spørsmålet om innsyn i private revisors/revisjonsfirmas arbeidsdokumenter i forbindelse med revisjon av kommuner bør vurderes nærmere i et bredt perspektiv, bl.a. på bakgrunn av utvalgets utredning, jf. også omtalen nedenfor under punkt 7.4 vedrørende allmennhetens innsyn.

7.3 Revisors taushetsplikt

Forvaltningslovens bestemmelser om taushetsplikt

Kommunerevisjonen er i dag omfattet av de alminnelige regler om taushetsplikt som følger av forvaltningsloven §§ 13 følgende.

Etter disse reglene har enhver som utfører tjeneste eller arbeider for et forvaltningsorgan plikt til å hindre at andre får adgang eller kjennskap til det han i forbindelse med tjenesten eller arbeidet får vite om noens personlige forhold. Dette gjelder også tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsmessige forhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningen angår. I § 13 annet ledd gis en presisering av hva som skal regnes som personlige forhold.

Taushetsplikt for kommunerevisjonen fremgår av revisjonsforskriftens § 12, jf. kommuneloven § 60 nr. 9. I § 12 fjerde ledd heter det:

«Med de unntak som følger av bestemmelser i lov, er revisjonens personale for øvrig forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til».

Taushetsplikten etter denne bestemmelsen rekker dermed lenger enn forvaltningslovens alminnelige bestemmelse i § 13.

Etter forvaltningsloven § 13 b nr. 4 er taushetspliktreglene ikke til hinder for at opplysninger brukes i forbindelse med «revisjon eller annen form for kontroll med forvaltningen». Verken etter lovens ordlyd eller etter forarbeidene til § 13 gis det begrensninger i forhold til private som skal «løse forvaltningens oppgaver». Departementet legger dermed til grunn at begrensningen i taushetsplikten også vil omfatte ekstern revisjon. Det private revisjonsfirma som mottar slike opplysninger blir dermed selv underlagt taushetsplikt, jf. Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 36 jf. side 169.

Når forvaltningslovens regler om taushetsplikt rekker videre enn inhabilitetsreglene på dette punkt, må det ses i sammenheng med de hensyn som taushetsplikten bygger på, nemlig å beskytte den som opplysningene gjelder. Når forvaltningen direkte i loven gis adgang til å la private motta taushetsbelagte opplysninger i forbindelse med et revisjonsoppdrag (jf. § 13), vil det derfor være naturlig at taushetsplikten «følger» opplysningene. Inhabilitetsreglene bygger på hensynet til tilliten til forvaltningen, og forvaltningsloven omfatter bare den private som utøver offentlig myndighet på vegne av forvaltningen.

Revisorlovens bestemmelser om taushetsplikt

Revisorlovens regler om taushetsplikt fremgår av revisorloven § 6–1 og omfatter alle opplysninger som revisor mottar ved revisjon for sine klienter. Revisorloven gjelder imidlertid ikke der en privat revisor tar oppdrag for en kommune.

Av hensyn til tillitsforholdet mellom revisor og klient har revisor og revisors medarbeidere «taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til», så lenge ikke annet følger av lov eller det gis samtykke fra den opplysningene gjelder, jf. revisorloven § 6–1.

Den taushetsplikt som følger av § 6–1 vil først og fremst være rettet utad, slik at informasjon om den revisjonspliktige ikke skal komme ut og eventuelt skade foretakets interesser. Taushetsplikten «innad» i selskapet er imidlertid begrenset ved revisors informasjonsplikt overfor aksjeeiere mv., samt de krav som settes til revisjonsberetningens innhold.

Uten hensyn til taushetsplikten kan alle opplysninger gis videre til annen revisor som kontrollerer revisors revisjonsoppdrag. Den kontrollerende revisor vil ha en tilsvarende taushetsplikt, jf. § 6–1 annet ledd. Opplysninger som revisor får ved revisjon

av et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet, kan formidles til den som reviderer årsregnskapet for morselskapet, så fremt slike opplysninger er «nødvendige» for morselskapets revisjon, jf. § 6–1 tredje ledd.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

I en situasjon der det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon vil kommunens revisor kunne være ansatt i kommunen, i en interkommunal revisjonsenhet, eller i et privat revisorfirma. Den som velges som kommunens revisor vil få tilgang til betydelig informasjon, også informasjon underlagt taushetsplikt i forvaltningsloven og andre lover – jf. departementets forslag til lovbestemmelse om revisors informasjons- og innsynsrett. Dette kan innebære at revisor får tilgang til opplysninger som er omfattet av taushetspliktregler som er mer vidtrekkende enn forvaltningslovens regler.

På denne bakgrunn uttalte departementet i høringsnotatet at det er nødvendig å ta inn i kommuneloven en bestemmelse om taushetsplikt, som slår fast at den som tar revisjonsoppdrag for en kommune har generell taushetsplikt om det vedkommende får kjennskap til i sitt arbeid. Bestemmelsen må samtidig gjøre det klart at denne taushetsplikten ikke er til hinder for at revisor kan gi den informasjon til kommunens kontrollorganer som ligger i gjennomføringen av det oppdrag revisoren har for kommunen. Taushetsplikten gjelder ikke dersom det å gjøre opplysninger kjent er en del av de oppgaver som ligger til revisor. Taushetsplikten vil derfor ikke være til hinder for at revisor rapporterer til og kommuniserer med kommunens kontrollutvalg, eller andre instanser i kommunen i tråd med lov, forskrift og de retningslinjer som gjelder for revisjonsarbeidet.

Taushetsplikten gjelder heller ikke dersom den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Dersom opplysningene for eksempel gjelder kommunen som sådan, vil således det kompetente organ i kommunen kunne samtykke til at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at opplysningen offentliggjøres.

Forslaget til bestemmelse om taushetsplikt ble tatt inn i lovutkastet § 78 nr. 7.

Private revisorer som engasjeres til å utføre et arbeid for kommunen vil gå inn under den alminnelige taushetsplikt som følger av forvaltningsloven § 13. Det bør likevel etter departementets mening tas inn en særskilt bestemmelse om revisors taushetsplikt i kommuneloven. I den utstrekning bestemmelsen om revisors taushetsplikt pålegger en mer vidtgående taushetsplikt enn forvaltningslo-

vens regler, vil bestemmelsen om revisors taushetsplikt gå foran forvaltningslovens regler.

Høringsinstansene

Det er få høringsuttalelser til departementets forslag om bestemmelse om taushetsplikt for revisor. *Norsk Presseforbund* og *Norsk Redaktørforening* stiller seg imidlertid i en felles høringsuttalelse undrende til begrunnelsen for å videreføre en så vidt generell og altomfattende taushetsplikt for det kommunale revisjonsarbeidet og mener at det i stedet bør utformes en regel som mer presist henviser til forvaltningsloven § 13. Dersom departementet likevel fremmer forslag om en bestemmelse om taushetsplikt, mener disse høringsinstanser at bestemmelsen må harmonere med forvaltningslovens regler og ha et mest mulig presist materielt innhold.

Departementets vurderinger og endelige forslag

Etter departementets vurdering er det naturlig og nødvendig at revisors vide innsynsrett reflekteres i en streng taushetsplikt. Det at revisor vil kunne gis adgang til ulike og til dels svært sensitive opplysninger er departementets begrunnelse for at det er behov for en generell taushetsplikt om de opplysninger revisor får kjennskap til i sitt oppdrag for kommunen. Tilsvarende bestemmelse for kommunerevisorer følger i dag av revisjonsforskriften § 12, mens revisorlovens § 6–1 som utgangspunkt pålegger revisor og revisors medarbeidere taushetsplikt om «alt» som de under sin virksomhet får kjennskap til.

I den utstrekning bestemmelsen om revisors taushetsplikt pålegger en mer vidtgående taushetsplikt enn forvaltningslovens regler, vil bestemmelsen om revisors taushetsplikt gå foran forvaltningslovens (generelle) regler.

7.4 Allmennhetens innsyn

Offentlighetsloven

Allmennhetens behov for dokumentinnsyn ivaretas gjennom offentlighetsloven. En kommunerevisjon/distriktsrevisjon er å regne som et forvaltningsorgan i medhold av forvaltningsloven § 1 og offentlighetsloven § 1. Bestemmelsene om offentlighet og unntak fra offentlighet kommer derfor til anvendelse, jf. offentlighetsloven §§ 2, 5, 5a og 6. Som hovedregel er forvaltningens saksdokumenter offentlige så fremt det ikke er gjort unntak i lov eller i medhold av lov, jf. offentlighetsloven § 2 først ledd.

Offentlighetsprinsippet innebærer at enhver kan gjøre seg kjent med og videreformidle opplysninger som kommer frem ved forvaltningens avgjørelser. Prinsippet modifiseres av regler om taushetsplikt, jf. forvaltningsloven §§ 13 følgende. Opplysninger som er underlagt taushetsplikt kan ikke offentliggjøres med mindre det foreligger særlig hjemmel.

Private rettssubjekter omfattes ikke av offentlighetsloven med mindre de treffer enkeltvedtak eller utferdiger forskrifter, jf. forvaltningsloven § 1 og offentlighetsloven § 1. Dette innebærer at verken allmennheten eller kommunen selv kan kreve innsyn i de dokumenter som den private revisor selv innehar.

I en situasjon hvor private – eller kommunalt eide selskaper – utfører revisjonsoppdrag for kommuner vil imidlertid korrespondansen mellom kommunen og revisjonsenheten være omfattet av offentlighetsloven, jf. dokumentbegrepet i § 3 første ledd – «dokumenter som er utferdiget av et forvaltningsorgan, og dokumenter som er kommet inn til eller lagt frem for et slikt organ». Dette vil omfatte de dokumenter som er avsendt fra kommunen og de dokumenter som kommunen har mottatt. At et dokument er «kommet inn» vil i praksis si at det har gjennomgått postbehandlingen, blitt journalført og en ansvarlig saksbehandler har hatt anledning til å vurdere om noen kan kreve å få gjøre seg kjent med det, jf. Justisdepartementets veiledning (side 17–18). Slike dokumenter kan imidlertid være omfattet av de generelle regler om taushetsplikt i forvaltningslovens § 13 flg. eller spesialbestemmelser om taushetsplikt i andre lover.

For kommunikasjonen mellom kontrollutvalget og kommunestyret gjelder offentlighetslovens alminnelige regler. Dette innebærer at rapporter til kommunestyret ikke kan unntas som interne dokumenter, jf. offentlighetsloven § 5 siste ledd. På denne bakgrunn antar departementet at det når det gjelder allmennhetens innsyn ikke vil bli store endringer i forhold til gjeldende rett.

En viktig modifikasjon i reglene om allmennhetens innsyn vil være reglene om revisors taushetsplikt. Dette vil likevel ikke innebære noen vesentlig innskrenkning i allmennhetens rett til innsyn i forhold til dagens regler, ettersom kommunerevisorer allerede i dag har en vidtrekkende taushetsplikt etter revisjonsforskriften § 12, hvor det framgår av siste ledd at «(m)ed de unntak som følger av bestemmelser i lov, er revisjonens personale for øvrig forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til».

Nærmere om offentlighetslovens virkeområde i forhold til selskaper

Det synes å bli stadig mer vanlig at tradisjonelle statlige og kommunale oppgaver utføres av private aktører. I lys av denne utviklingen har offentlighetslovutvalget (oppnevnt desember 1999) bl.a. fått i mandat å se nærmere på offentlighetslovens virkeområde i forhold til privat eide selskaper. Fra utvalgets mandat heter det:

«Etter gjeldende rett beror det på en tolkning av offentlighetsloven § 1 første ledd hvorvidt et organ er omfattet av offentlighetsloven eller ikke. Bestemmelsen er vagt utformet, og selv om det i praksis har utkrystallisert seg visse retningslinjer for tolkningen, oppstår det ofte tvilstilfeller. Privat eide selskaper som utfører oppgaver med et offentlig preg omfattes ikke av offentlighetsloven, med mindre de treffer enkeltvedtak eller utferdiger forskrift. Utvalget skal vurdere hvordan lovens virkeområde kan avgrenses slik at hensynene bak offentlighetsloven ivaretas når tradisjonell offentlig virksomhet skilles ut fra den ordinære forvaltning.»

Det at private utfører revisjonstjenester for kommuner stiller seg ulikt i forhold til situasjonen hvor private utfører kommunale oppgaver på vegne av kommunen overfor kommunens innbyggere. Likevel mener departementet at de eventuelle forslag som utvalget kommer med i forhold til ovennevnte mandat, vil kunne ha relevans i forholdet til spørsmålet om å ivareta allmennhetens behov for innsyn når en kommune benytter private til å utføre «interne» oppgaver – selv om det å la private utføre revisjonsoppgaver ikke berører tredjepersoners interesser på samme måte som ved for eksempel tjenestetelse.

I Sverige har fokus vært rettet mot allmennhetens behov for innsyn når private aktører utfører ulike oppgaver overfor innbyggerne på vegne av kommunen. I den sammenheng ble det i 2002 tatt inn en generell bestemmelse i kommunallagen § 19a (kommunala företag) som skal ivareta borgernes behov for innsyn når en kommune gir oppdrag til et privat foretak, ved at allmennheten skal sikres innsyn i måten en privat virksomhet driver, jf. prop. 2001/02:80 kapittel 9. Dette sikres ved at kommunen/landstinget forplikter seg til å sikre slikt innsyn ved kontraktsinngåelsen. Den som ønsker innsyn må henvende seg til kommunen – som så har ansvar for å sikre sin tilgang til opplysninger som vedrører driftsmåten til det private foretaket. Innsynsretten er imidlertid ikke så vidtrekkende som ved innsyn i det offentlige for øvrig, noe som også har en konkurranserettslig side. I følge forarbeide-

ne til den svenske bestemmelsen, er en slik bestemmelse ikke funnet å være i strid med EU-rettens prinsipper.

Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet det slik at det ved dette lovforslaget ikke var hensiktsmessig å fastsette spesialregler om allmennhetens innsyn i forbindelse med revisjon av kommuner som utvider den innsynsrett som allerede følger av offentlighetslovens regler. Det sentrale er etter departementets oppfatning at kontrollutvalgets rapporter til kommunestyret er offentlige, i den utstrekning de ikke inneholder taushetsbelagte opplysninger eller kan unntas etter § 6. Dette er ivare tatt gjennom bestemmelsen i offentlighetsloven § 5 siste ledd, som fastslår at saksfremlegg med vedlegg som blir gitt til et kommunalt eller fylkeskommunalt folkevalgt organ ikke kan unntas som internt dokument.

Dersom det skulle vise seg at en situasjon med konkurranseutsetting av revisjonen vil utvikle seg i retning av utilstrekkelig innsyn for allmennheten, påpekte departementet imidlertid at spørsmålet vil bli vurdert på bakgrunn av offentlighetslovutvalgets arbeid med offentlighetslovens virkeområde i forhold til private rettssubjekter.

Høringsinstansene

Mange av høringsinstansene er opptatt av at offentlighetsprinsippet også må gjelde for private revisorer som utfører revisjon for kommuner. *Norges Kommunerevisorforbund* blant flere mener at manglende innsynsrett for allmennheten hos en privat revisor vil kunne bidra til ulike rammevilkår for kommunens egen revisor og privat revisor – og at det må sørges for at slike ulikheter nøytraliseres.

Norsk Kommuneforbund uttaler:

«Private rettssubjekter omfattes ikke av offentlighetsloven. Valg av private revisjonsselskap vil, etter NKF's oppfatning, bety en vesentlig reduksjon av allmennhetens mulighet for innsyn. Dette kan neppe samsvare med en kommunelovens hovedintensjoner om meroffentlighet.»

Norsk Presseforbund og *Norsk Redaktørforening* understreker at hensynet til allmennhetens behov for innsyn må ivaretas, og uttaler:

«Private aktørers inntreden på dette området, gir grunnlag for å spørre om hvorvidt allmennhetens innsynsrett står i fare for å bli svekket. Dersom det er slik at private revisjonsselskaper vil falle helt utenfor offentlighetsloven, også for den delen av deres virksomhet som gjelder of-

fentlig revisjon, så står vi overfor en ny situasjon.»

Departementets vurderinger og endelige forslag

At offentlighetsloven ikke omfatter private som utfører revisjonstjenester for en kommune eller fylkeskommune, faller sammen med en generell problemstilling knyttet til at offentlige tjenester eller funksjoner overlates til private. Departementet har i forbindelse med dette lovforslaget ikke foreslått noen særskilt hjemmel om rett til innsyn i den private revisors arbeidsdokumenter. Det vises her til omtalen av offentlighetslovutvalgets mandat, samt St.meld. nr. 32 (1997–98) Om offentlighetsprinsippet i forvaltningen, hvor det i punkt 3.2.5 uttales bl.a.:

«Offentlighetsprinsippet – forstått som en rett til innsyn for allmennheten – har ikke vunnet noen nevneverdig plass utenfor våre myndighetsorganer. I den private sektor, som omfatter blant annet medienæringen, næringslivet for øvrig, interesseorganisasjonene og politiske partier, finnes det få lov- eller forskriftsbestemmelser om dokumentoffentlighet eller møteoffentlighet som sikrer innsynsrett for allmennheten. Her gjelder altså ikke noe offentlighetsprinsipp.

Private har på visse områder en utstrakt plikt til å gi opplysninger til offentlige myndigheter. En del av disse opplysningene vil allmennheten ha tilgang til hos det forvaltningsorgan som sitter inne med opplysningene, i samsvar med reglene i offentlighetsloven eller særlovgivningen. Eksempel på det siste er den innsynsrett allmennheten har etter foretaksregisterloven § 8-1.

Utover dette rår private aktører selv over graden av innsyn i deres virksomhet. Etter lovgivningen gjelder mao et prinsipp om taushetsrett og opplysningsrett praktisk talt fullt ut i den private sektor. Lovgivningen har imidlertid enkelte bestemmelser om taushetsplikt, og den enkelte ansatte vil ofte ha taushetsplikt i kraft av instruks eller lojalitetsplikt.»

I regjeringens vurderinger knyttet til dette fremgår det i meldingens punkt 5.2.3.1:

«Regjeringen ser det likevel som et grunnleggende prinsipp at valg av organisasjonsform ikke i seg selv skal påvirke retten til innsyn i offentlig eid virksomhet. For å oppnå dette må lovens virkeområde utformes slik at omorganisering av offentlige oppgaver ikke fører til at virksomheten faller utenfor offentlighetslovens virkeområde uten at det foreligger sterke hensyn som tilsier at offentlighetsloven ikke skal gjelde for selskapet. Det oppstår flere kompliserte

spørsmål knyttet til hvordan en slik avgrensning av lovens virkeområde kan oppnås. Regjeringen har derfor ikke funnet det tilrådelig å foreslå en ny generell regel før ulike løsninger har vært sendt på høring til de berørte selskaper, interesseorganisasjoner mv. Regjeringen vil også vurdere om visse typer offentlig tjenesteyting som overlates til private skal være underlagt offentlighetslovens regler.»

Innst. S nr. 21 (1998–1999) dannet bakgrunn for oppretting av det nevnte offentlighetslovutvalget

som etter sitt mandat bl.a. skal vurdere hvordan lovens virkeområde kan avgrenses slik at hensynene bak offentlighetsloven ivaretas når tradisjonell offentlig virksomhet skilles ut fra den ordinære forvaltning. En innstilling fra dette utvalget kan ventes i juni 2003.

Departementet har merket seg de momenter som er kommet frem under denne høringen omkring disse spørsmålene, og vil som varslet i høringsnotatet avvente offentlighetslovutvalgets tilrådinger før en nærmere regulering vurderes.

8 Om revisjons- og kontrollordningen i Longyearbyen lokalstyre

8.1 Vurderinger og forslag i høringsnotatet

Svalbardloven har i kapittel 5 bestemmelser om lokalt selvstyre i Longyearbyen. Loven slår fast at det i Longyearbyen skal være et folkevalgt organ – lokalstyret – som er øverste organ i Longyearbyen lokalstyre. Longyearbyen lokalstyre er ikke en kommune og omfattes ikke av kommuneloven. Flere av bestemmelsene i svalbardloven kapittel 5 er imidlertid utformet etter mønster av kommuneloven, og i flere av bestemmelsene fremgår det at enkelte av kommunelovens regler skal gjelde tilsvarende.

I § 44 er det tatt inn bestemmelser om tilsyn og kontroll, herunder revisjon. Bestemmelsene bygger i stor grad på bestemmelsene i kommuneloven, men er ikke like omfattende som disse. Det er bl.a. ikke obligatorisk med et eget kontrollutvalg. Bestemmelsen fastslår at Longyearbyen lokalstyre skal revideres av «kommunal revisor», men at det ikke er nødvendig å ansette egen revisor for Longyearbyen lokalstyre. Dette innebærer at Longyearbyen lokalstyre har anledning til å overlate revisjonsarbeidet til en kommunerevisor på fastlandet, eller ansette en egen revisor i Longyearbyen. Etter gjeldende bestemmelse er det ikke anledning til å sette ut revisjonen til privat revisjonsfirma.

Når departementet nå foreslår å åpne for å sette ut revisjonen i kommunene til private revisjonsfirma, vil dette ikke få direkte konsekvenser for Longyearbyen lokalstyre, ettersom kommuneloven ikke omfatter Longyearbyen. Det vil imidlertid være nødvendig å ta stilling til om det fortsatt skal være et krav at revisor for Longyearbyen lokalstyre skal være «kommunal» – dvs. en revisor som er ansatt i en kommune på fastlandet, eller i en distriktsrevisjon på fastlandet.

Begrunnelsen for å åpne for konkurranseutsetting i kommunene er av prinsipiell karakter. Det kommunale selvstyre tilsier at kommunene selv må kunne avgjøre om en kommunal virksomhet skal kunne konkurranseutsettes eller ikke, med mindre spesielle hensyn taler mot dette. For kommunenes del er det departementets oppfatning at det for kommunal revisjon er vanskelig å påvise slike særlige hensyn. I utgangspunktet er det grunn til å anta at det samme vil gjelde for Longyearbyen lokal-

styre. Det er vanskelig å se spesielle hensyn som skulle tale mot at Longyearbyen lokalstyre står fritt til å avgjøre hvem som skal revidere dets virksomhet.

Et forslag om å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen i kommunene vil ikke få umiddelbare konsekvenser for Longyearbyen lokalstyre – verken faktisk eller rettslig. Dersom mange kommuner velger å benytte seg av en mulighet til å konkurranseutsette revisjonen kan det imidlertid bli noe vanskeligere for Longyearbyen lokalstyre å engasjere en «kommunal» revisor i svalbardlovens forstand, ettersom dette kan føre til at mange kommuner velger privat revisor.

Dersom det skal åpnes for konkurranseutsetting av revisjonen i Longyearbyen lokalstyre kan dette eventuelt gjøres ved å ta inn en bestemmelse i svalbardloven § 44 om at Longyearbyen lokalstyre selv avgjør hvem som skal revidere lokalstyrets virksomhet.

Departementet avventet uttalelser fra høringsinstansene på dette spørsmål, og fremmet ikke et konkret forslag om lovendring i høringsnotatet.

8.2 Høringsinstansene

Få høringsinstanser har gitt uttalelser til denne delen av høringsforslaget, og ingen har motforestillinger mot at også Longyearbyen lokalstyre gis en tilsvarende frihet til å velge hvem som skal foreta revisjonen av lokalstyrets virksomhet.

Longyearbyen lokalstyre uttaler:

«Longyearbyen lokalstyre vil å fokusere på at dersom det blir anledning for kommunene på fastlandet å konkurranseutsette revisjonen, så mener vi at samme mulighet bør bli gitt Longyearbyen lokalstyre. Vi gjentar hva som ble sagt i brev av 15.04.02 i forbindelse med uttalelse om forslag om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon:

«Longyearbyen lokalstyre vil til slutt få bemerke at man forutsetter at kontroll og tilsynsordningen for Longyearbyen lokalstyre også vil bli vurdert på nytt dersom det etableres nye regler på området for kommunene på fastlan-

det, selv om de særegne forholdene for Longyearbyen lokalstyre tilsier at det neppe vil være hensiktsmessig å etablere en ordning som er identisk med ordningen for kommunene på fastlandet.»

Dersom Longyearbyen lokalstyre er den eneste organisasjonen som blir bundet til å benytte offentlig revisjon vil dette få konsekvenser for lokalstyret. Dersom revisjon konkurranseutsettes så kan den indirekte konsekvensen for Longyearbyen lokalstyre bli at kompetansen på kommunal revisjon kan bli mindre, Longyearbyen lokalstyre blir da avhengig av å finne en revisor som fortsatt driver kommunal revisjon, i hvor stor grad dette blir gjeldende vil bero på i hvor stor grad kommuner på fastlandet benytter seg av denne muligheten.»

Justisdepartementet er enig i at prinsippet om lokalt selvstyre tilsier at også Longyearbyen lokalstyre (LL) bør kunne stå fritt til å avgjøre hvem som skal revidere deres virksomhet og uttaler:

«Vi ser ingen spesielle hensyn som taler mot dette. En indirekte konsekvens for LL av de foreslåtte endringene i kommuneloven kan være at det blir vanskeligere å engasjere en «kommunal» revisor, noe som ytterligere taler for å tilpasse svalbardloven til kommuneloven på dette punktet. (...) Foreliggende høringsnotat er dekkende for de problemstillingene som angår Longyearbyen lokalstyre (...). Vi har grunn til å tro at LL i sin høringsuttalelse vil gi uttrykk for et ønske om å få samme mulighet til konkurranseutsetting av revisjonen som kommunene på fastlandet. Likeledes vil det være en fordel om denne adgangen blir satt i verk samtidig for LL som for kommunene.

(...) På denne bakgrunn foreslår vi at svalbardloven § 44 endres i tråd med den tilsvarende, foreslåtte endringen i kommuneloven, under hensyntaking til at Longyearbyen lokalstyre

har en enklere revisjonsordning enn fastlands-kommunene.»

8.3 Departementets vurderinger og endelige forslag

Høringsinstansene som har uttalt seg til dette forslaget mener at Longyearbyen lokalstyre bør gis de samme muligheter som kommunene i forhold til valg av revisor for sin virksomhet. Det er heller ikke i høringsrunden fremkommet særlige grunner for at det ikke skal kunne åpnes for at også andre enn kommunale revisorer skal kunne utføre revisjon av Longyearbyen lokalstyres virksomhet. For departementet er det således vanskelig å se spesielle hensyn som skulle tale mot at lokalstyret skal stå fritt til dette.

Departementet foreslår at svalbardloven § 44 annet ledd endres slik at Longyearbyen lokalstyre står fritt til selv å vurdere hvem som skal utføre revisjonen av lokalstyrets virksomhet. Det foreslås også at lokalstyret kan delta i et samarbeid med kommuner om revisjon, i form av at en revisor er deltidsansatt i flere kommuner/i lokalstyret. Lokalstyret kan også kjøpe revisjonstjenester av en kommunes egen kommunerevisjon eller av en privat reisor.

Justisdepartementet kan etter svalbardloven § 44 fjerde ledd gi nærmere regler om revisjon i forskrift. Justisdepartementet vil i samarbeid med Kommunal- og regionaldepartementet utarbeide forslag til nærmere regler om revisjon, i samsvar med tilsvarende forskrifter som foreslås for kommuner.

Som følge av at gjeldende § 59a om statlig kontroll og godkjenning av økonomiske forpliktelser foreslås endret til ny § 60, foreslås det at svalbardloven § 43 endres slik at den viser til denne bestemmelsen.

9 Noen generelle problemstillinger ved konkurranseutsetting

9.1 Innledning

I dette kapitlet tas opp en del spørsmål som er sentrale ved konkurranseutsetting av kommunal virksomhet generelt. Det dreier seg først og fremst om en redegjørelse for viktige regler og bestemmelser som er sentrale i forbindelse med konkurranserettslige problemstillinger. Det inneholder også en kortfattet gjennomgang av spørsmålet om konsekvenser for de ansatte. Endelig er det tatt inn en kort omtale av prosessen i forbindelse med endringer i bestemmelsene om merverdiavgift.

Få av høringsinstansene har gått konkret inn på de problemstillingene som er omtalt i dette kapitlet. *Konkurransetilsynet* med tilslutning av *Arbeids- og administrasjonsdepartementet*, slutter seg til de vurderinger som er gjort knyttet til offentlig støtte og offentlige anskaffelser, men gir uttrykk for at det savnes klare anbefalinger. Konkurransetilsynet gir uttrykk for at kommunene bør gjøres oppmerksom på viktigheten av å arrangere anbudskonkurranser og at det bør innføres markedsbaserte internpriser for egne enheter – eller helst skille dem ut i egne selskaper hvis de skal konkurrere med eksterne aktører. *Nærings- og handelsdepartementet* har gitt en utfyllende redegjørelse for regelverket om offentlige anskaffelser og offentlig støtte, med særlig vekt på forskrift om offentlige anskaffelser.

Departementet har ikke gått nærmere inn på disse problemstillingene i denne proposisjonen, ettersom det dreier seg om spørsmål som er generelle for all konkurranseutsetting, ikke bare for kommunal revisjon, jf. også omtalen av forholdet til slike alminnelige problemstillinger i kap. 3.3. Departementet finner det likevel hensiktsmessig at det i denne proposisjonen gis en relativt kortfattet omtale av slike spørsmål. Omtalen nedenfor er i hovedsak den samme som i departementets høringsnotat.

9.2 Konkurransesponering av kommunale tjenester

Konkurranse som organisasjonsform i kommunesektoren kan utføres på flere måter. Å konkurransesponere driften av tjenesteproduksjon og virk-

somhet gjennom åpen anbudskonkurranse er trolig den mest brukte varianten. Dette innebærer at kommunene gir private aktører og (fylkes)kommunale enheter muligheten til å komme med anbud på driften av en offentlig tjeneste. Andre former for konkurranseeksponering kan være intern anbudskonkurranse, fritt brukervalg og ren privatisering av virksomheten.

Konkurransesponering kan være motivert ut fra flere hensyn. Ett av disse kan være et ønske om å redusere utgiftene til produksjonen av tjenesten ut fra en oppfatning av at private aktører er mer effektive enn den offentlige forvaltningen, eller at konkurranse i seg selv stimulerer til mer effektiv drift. Et annet motiv kan være manglende kompetanse på fagområdet. I mange kommuner har konkurranseeksponering og innføring av alternative driftsformer blitt gjort i et forsøk på å oppnå bedre kvalitet. Ønsket om mer fokus på brukerne av tjenestene, som igjen vil bedre kvaliteten, er i denne sammenheng en viktig faktor for kommunene. Et ønske om bedre dokumentasjon eller informasjon om ulike aspekt ved egen virksomhet er også en drivkraft for konkurranseeksponering.

9.3 Sentrale lover og regler

Konkurranseutsetting reiser i tillegg til spørsmål om *hva* som kan konkurranseutsettes, også juridiske spørsmål i forbindelse med selve konkurranseutsettingen, herunder regler om offentlig anbud, støtteordninger og merverdiavgift. Også konsekvenser for de ansatte utgjør et sentralt spørsmål ved konkurranseutsetting av kommunal virksomhet. I dette kapitlet foretas en kortfattet gjennomgang av noen sentrale regler som kan ha relevans ved kommunenes valg av måte å dekke sitt behov for revisjonstjenester på.

9.3.1 Konkurranseregler

EØS-loven av 27. november 1992 nr. 109 har i kapittel 53 og 54 regler om konkurransebegrensende adferd. Disse reglene forbyr for det første to eller flere foretak å samordne sin opptreden i markedet på en måte som kan føre til at konkurransen be-

grenses. For det andre er det forbud mot at et dominerende foretak misbruker sin dominerende stilling i markedet.

Dersom en kommunalt eid eller drevet virksomhet opererer som markedsaktør i konkurranse med andre aktører, vil EØS-avtalens konkurranseregler komme til anvendelse på dens atferd i markedet. Der en kommunal virksomhet blir konkurranseutsatt kan det dreie seg om en virksomhet som har hatt en sentral rolle i det marked den opererer i. Det vil kunne være i strid med EØS-avtalen å gjennomføre tiltak som er egnet til å underbygge en dominerende stilling som et konkurranseutsatt foretak eventuelt måtte ha – for eksempel ved at virksomheten før omorganisering tildeles langsiktige kontrakter som er så betydningsfulle for markedet at foretaket i realiteten gis en konkurransebeskyttelse i den aktuelle perioden.

9.3.2 Regler om offentlige anskaffelser

EØS-avtalens bestemmelser om offentlige anskaffelser er gjennomført i norsk rett ved lov om offentlige anskaffelser av 16. juli 1999 nr. 69 (offanskl.), med tilhørende forskrift om offentlige anskaffelser (FOR 2001–06-15 nr. 616 NHD).

Regler om offentlige anskaffelser omfatter offentlige oppdragsgivere, herunder kommunale og fylkeskommunale organer, jf. lov om offentlige anskaffelser § 2 bokstav a, og disses kjøp av tjenester, jf. § 3. Anskaffelsesreglene skal sikre at det offentlige velger sine leverandører ut ifra økonomiske hensyn og ikke politiske. Reglene gjelder også for egne rettssubjekter som er kontrollert av offentlige organer og som tjener allmennheten, med mindre virksomheten er av industriell eller forretningsmessig karakter, jf. § 2 bokstav b.

Spørsmålet i forhold til reglene om offentlige anskaffelser blir bl.a. om en omorganisering/konkurranseutsetting vil ha som konsekvens at kontrakter om kjøp av revisjonstjenester vil måtte legges ut på anbud. Kommunale kjøp av revisortjenester vil som utgangspunkt være omfattet av regelverket om offentlige anskaffelser. Leveranser fra én del av en organisasjon til en annen del av samme organisasjon, eller behov som dekkes ved at de produseres internt, faller imidlertid utenfor reglene om offentlige anskaffelser. De omtales vanligvis som «egenregi». Slike leveranser vil ikke bli sett på som en «anskaffelse» selv om det organisatorisk er klare skiller mellom produsent og bestiller. Grensen for hvem som kan regnes som leverandører i egenregi avhenger i stor grad av hva som kan regnes som en og samme oppdragsgiver. Ofte vil dette være sam-

menfallende med hva som regnes som samme juridiske person.

En kommune/fylkeskommune kan etter forslaget i dette høringsnotatet dekke behovet for revisortjenester på følgende alternative måter (eventuelt en kombinasjon mellom de ulike alternativer):

1. Ved egne revisorer ansatt i kommunen
2. Kjøp av revisortjenester fra interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen/fylkeskommunen selv er deltaker
3. Kjøp av revisortjenester fra et interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen/fylkeskommunen ikke er deltaker
4. Kjøp av revisortjenester fra privat revisor/revisjonsselskap
5. Kjøp av revisortjenester fra annen kommune/fylkeskommune

Når revisortjenesten utføres av egen ansatt revisor (alternativ 1) er det kommunen selv som utfører tjenesten i egenregi, slik at anskaffelsesreglene ikke kommer til anvendelse. Her vil ikke tjenesten bli utført av et annet rettssubjekt enn kommunen selv.

Når revisortjenester utføres etter alternativ 4 og 5, vil anskaffelsen etter departementets vurdering i utgangspunktet ikke kunne omfattes av unntaket for egenregi. Mer tvilsomt vil det være når revisjonen foretas av et interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen selv er deltaker sammen med en eller flere andre kommuner (alternativ 2). Et interkommunalt selskap er et eget rettssubjekt.

I Nærings- og handelsdepartementets veileder til forskrift om offentlige anskaffelser, fremheves det på side 16 at det i praksis stilles strenge vilkår for at leveranser mellom to forskjellige rettssubjekter skal kunne unntas fra regelverket. Det oppstilles to vilkår som må være oppfylt:

- oppdragsgiver må ha en svært sterk kontroll over leverandøren
- leverandørens virksomhet må hovedsakelig være rettet mot oppdragsgiveren

I Ot.prp. nr. 53 (1997–98) Om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. ble spørsmålet om et interkommunalt selskap for sine anskaffelser er omfattet av anskaffelsesreglene vurdert, og det uttales på side 86:

«Interkommunale selskaper vil etter lovforslaget være egne rettssubjekt. Som et formelt utgangspunkt vil de derfor ikke bli oppfattet som samme enhet som deltakerne. Dersom et interkommunalt selskap er opprettet med det formål å tilgodese eiernes egne behov, vil det likevel kunne bli godtatt som egenregi. Et interkommunalt selskaps mulighet til å levere til delta-

kerne som egenregi er knyttet til en helhetsvurdering av hvor sterkt selskapet er knyttet til deltakerne (...). I vurderingen av om det interkommunale selskapet skal anses som et samarbeid mellom deltakerne for å dekke egne behov i egenregi vil også selskapets selvstendighet og deltakernes instruksjons- og organisasjonsmyndighet være relevante momenter.»

I henhold til hovedsaklighetskravet får det for vurderingen betydning om et interkommunal revisjonsselskap utelukkende skal tilby deltakerkommunene revisjonstjenester eller om det i tillegg skal levere til andre. Dersom selskapet også leverer til andre kommuner som ikke er deltakere, vil dette trekke i retning av at det er en kommersiell enhet som kommunene ikke kan tildele egenregioppdrag. En viss ekstern oppdragsvirksomhet tillates imidlertid. Det uttales i veilederen på side 16:

«Egenregi kan (...) ikke kombineres med ustrakt konkurranse om oppdrag i markedet ellers. Hvor den konkrete grensen går er imidlertid uklart. Forsyningsforskriften krever at minst 80 prosent av leverandørens virksomhet skal være rettet mot oppdragsgiver for at det skal foreligge egenregi. Antakelig kan denne grensen gi veiledning i klassisk sektor.»

Det er også avgjørende for vurderingen om et interkommunalt revisjonsselskap i seg selv faller inn under området for lov om offentlige anskaffelser. Et interkommunalt selskap som har forretningsmessig karakter, jf. lov om offentlige anskaffelser § 2 bokstav b, vil ikke kunne levere til kommunale deltakere som egenregi da man vanskelig kan si at selskapet er tilstrekkelig tett knyttet til den kommunale oppdragsgiver.

Når en virksomhet omfattes av regler om offentlige anskaffelser, gis det i lov om offentlige anskaffelser § 5 første til fjerde ledd grunnleggende prinsipper for anbud:

- Oppdragsgiver skal opptre i samsvar med god forretningsskikk, sikre høy forretningsmessig standard i den interne saksbehandling og sikre at det ikke finner sted forskjellsbehandling mellom leverandører
- En anskaffelse skal så langt som mulig være basert på konkurranse
- Oppdragsgiver skal sikre at hensynet til forutberegnetlighet, gjennomsiktighet og etterprøvbarehet ivaretas gjennom anskaffelsesprosessen
- Utvelgelse av kvalifiserte anbydere og tildeling av kontrakter skal skje på grunnlag av objektive og ikke-diskriminerende kriterier

I tillegg skal oppdragsgiver ikke diskriminere mellom leverandører på grunnlag av nasjonalitet eller

benytte standarder og tekniske spesifikasjoner som et virkemiddel for å hindre konkurranse. Oppdragsgiver kan heller ikke dele opp en planlagt anskaffelse i den hensikt å unngå at bestemmelser gitt i eller i medhold av reglene om offentlig anskaffelse kommer til anvendelse, jf. lovens § 5 siste ledd.

9.3.3 Regler om offentlig støtte

Reglene om statsstøtte henger nøye sammen med konkurransereglene i EØS-avtalen. Statsstøtte vil bedre konkurranseevnen til mottakeren, og kan medføre en konkurransevidning i markedet. Adgangen til å benytte statsstøtte er regulert i EØS-avtalen artikkel 61. Det følger av EØS-avtalen artikkel 61 at enhver form for offentlig støtte som kan være konkurransevidende og påvirke samhandelen mellom EØS-landene er forbudt. Dette forbudet er fulgt opp i lov om offentlig støtte av 27. november 1992 nr. 117 med tilhørende forskrift av 4. desember 1992 nr. 907, gitt av Nærings- og handelsdepartementet. Støtte som truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, er uforenlig med EØS-avtalen i den utstrekning støtten er egnet til å påvirke samhandelen mellom traktatstatene.

Offentlige støtteordninger må meldes til ESA. Det er fire grunnvilkår som må være oppfylt for at støtten skal være omfattet av reglene:

- Det må dreie seg om støtte gitt av offentlige midler
- Støtten må vri eller true med å vri konkurransen
- Den må begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer
- Den må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene

Begrepet statsstøtte skal forstås vidt. Det omfatter både at virksomheter tilføres økonomiske verdier, for eksempel direkte støtte, rentefordeler, overdragelser av verdier til under markedspris, og at det blir fritatt for økonomiske byrder, for eksempel særskilte skatte- og avgiftslettelser eller manglende krav fra offentlige eiere om utbytte av kapitalen. Som statsstøtte regnes støtte fra alle offentlige kilder, også støtte gitt av kommuner og fylkeskommuner.

Uttrykket «virksomhet» er i denne sammenheng brukt som betegnelse på en aktivitet, og er ikke synonymt med bedrift, selskap eller lignende. Dersom en kommune utnytter ledig kapasitet i en etat ved å tilby tjenester eller varer i markedet, vil

denne delen av aktiviteten etter statsstøttereglene være å anse som en offentlig virksomhet.

Ved avgjørelsen av om det foreligger statsstøtte eller ikke, er det i praksis lagt avgjørende vekt på det såkalte markedsinvestorprinsippet. I dette ligger det at dersom det offentlige yter støtte til sin egen virksomhet i større utstrekning enn en privat investor ville gjøre, foreligger det statsstøtte.

9.3.4 Konsekvenser for de ansatte – regler om virksomhetsoverdragelse

For kommuner som eventuelt velger å konkurranseutsette revisjonen vil det kunne reise seg arbeidsrettslige spørsmål for revisjonens ansatte. Disse konsekvensene er imidlertid ikke av en prinsipielt annen karakter enn de spørsmål som reiser seg ved konkurranseutsetting på andre områder av kommunens virksomhet, hvor det allerede i dag er anledning til konkurranseutsetting. Departementet ser derfor ikke grunn til å gå inn for noen nærmere regulering av dette. Dersom en kommune velger å konkurranseutsette revisjonen helt eller delvis, vil konsekvensen for de ansatte stå i samme stilling som andre virksomheter som blir konkurranseutsett.

Særlig om virksomhetsoverdragelse

Der konkurranseutsetting av en kommunal virksomhet fører til at virksomheten blir overført til en annen enhet enn kommunen, reiser det seg spørsmål om hvilke effekter dette har for de ansatte som arbeidet i virksomheten når den var en del av kommunen.

Arbeidstakernes rettigheter ved eventuell virksomhetsoverdragelse er regulert i arbeidsmiljøloven (aml.) av 4. februar 1977 nr. 4 kapittel XII A og er en gjennomføring av EFs rådsdirektiv 77/187/EØF av 14. februar 1977 om tilnærming av medlemsstatenes lovgivning om ivaretagelse av arbeidstakernes rettigheter ved overdragelse av foretak, bedrifter eller deler av bedrifter. Reglene i aml. kapittel XII A kommer til anvendelse «ved overføring av virksomhet eller del av virksomhet til en annen innehaver som følge av overdragelse», jf. § 73 A. Hensynet bak bestemmelsen er å ivareta arbeidstakers rettigheter når en virksomhet går over til nye innehavere eller til en ny arbeidsgiver dersom virksomheten overføres.

Dersom overdragelse av virksomheten til en ny eier kommer inn under disse reglene vil ikke overføringen i seg selv kunne gi grunnlag for oppsigelse. De ansatte vil også være sikret at deres rettigheter etter ansettelsesavtalen overføres til den nye

arbeidsgiver. De ansatte er også sikret at visse rettigheter etter tariffavtale overføres. Rettigheter etter pensjonsavtaler blir som utgangspunkt ikke overført.

Spørsmålet om arbeidstaker kan velge å holde seg til sin gamle arbeidsgiver ved overdragelse av virksomheten til ny enhet, har vært opp for Høyesterett en rekke ganger. Svaret beror på en konkret vurdering. Tolkningen av direktivet artikkel 1 nr. 1, herunder EF-domstolens avgjørelser omkring denne, er relevante i denne sammenheng. Tolkningen knytter seg først og fremst til hva som er gjenstand for overdragelse (virksomhet eller del av virksomhet), hvordan overføringen må skje (overføring som følge av overdragelse) og fra og til hvem («en annen innehaver»). Kort oppsummert kan det sies at arbeidstakerne bare har en slik valgtrett i noen unntakssituasjoner.

Det behøver ikke nødvendigvis dreie seg om et eierskifte for at overføringen av virksomhet skal komme inn under lovens regler om virksomhetsoverdragelse. Kapittel XII A omfatter overdragelser i videre forstand. Det må imidlertid avgrenses mot rene omorganiseringer.

9.3.5 Revisjonstjenester og merverdiavgift

Merverdiavgiftssystemet gir konkurransevridninger mellom kommunene og private. Siden kommunene som hovedsak ikke har avgiftsplikt, kan de produsere egne tjenester uten å betale merverdiavgift. Hvis slike tjenester kjøpes fra private, må kommunen betale merverdiavgift. Dette systemet har gitt fordel til kommunal egenproduksjon på bekostning av private løsninger.

Det har siden 1995 vært en begrenset kompensasjonsordning for merverdiavgiften i kommunesektoren. Denne begrensede kompensasjonsordningen har søkt å motvirke konkurransevridningen på enkelte tjenesteområder; vaskeri og renseri, bygg og anlegg. Fra 2002 ble også renhold inkludert i ordningen.

Ved kgl. res. av 11. januar 2002 ble det oppnevnt et utvalg som skulle vurdere løsninger som nøytraliserer merverdiavgiften mellom kommunal egenproduksjon og kjøp av tjenester fra private næringsdrivende. Utvalget skulle også foreslå endringer som gjør merverdiavgiften nøytral for interkommunalt samarbeid.

Utvalget leverte sin endelige innstilling i desember 2002 (NOU 2003:3 *Merverdiavgiften og kommunene*) og anbefaler i sin rapport en overgang til en generell kompensasjonsordning for alle varer og tjenester i kommunene. Siktemålet med en slik reform er å legge til rette for at private kan konkur-

rere på like vilkår med kommunal egenproduksjon om støttetjenester. Siden kommunene etter dette forslaget vil få kompensert all merverdiavgift vil avgiften dermed virke nøytral uansett om kommunen produserer tjenester med egne ansatte eller kjøper dem fra andre. Ordningen foreslås etablert utenfor merverdiavgiftssystemet ved at kommunene betaler avgift, men får refundert avgiften fra staten. Kompensasjonen baseres på innsending av oppgaver over betalt merverdiavgift hver annen måned med påfølgende utbetaling. Det tas sikte på at ord-

ningen skal finansieres gjennom reduksjon i kommunesektorens frie inntekter, slik at det i minst mulig grad skapes omfordeling mellom kommuner.

En generell kompensasjonsordning som foreslått vil motvirke eventuelle konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer. Regjeringen tar sikte på å følge opp utvalgets arbeid ved å fremme konkrete forslag overfor Stortinget i forbindelse med statsbudsjettet for 2004 med virkning fra 1. januar 2004.

10 Økonomiske og administrative konsekvenser

Dersom det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon er det nærliggende å anta at en rekke kommuner vil benytte seg av denne muligheten. Den struktur med interkommunale revisjonsenheter som eksisterer i dag vil derfor kunne undergå vesentlige endringer. Det er vanskelig å anslå hvor mange kommuner som eventuelt vil ansette egne revisorer – i den enkelte kommune eller gjennom en interkommunal sammenslutning – i stedet for å konkurranseutsette revisjonen. Spørsmålet om i hvilken grad det vil være mulig for en kommune som ønsker det å ansette egne revisorer i stedet for å konkurranseutsette revisjonen vil bero på en vurdering av regelverket for offentlige anskaffelser – særlig adgangen til å beholde en virksomhet i såkalt egenregi.

I dag er kommunerevisjonen sekretariat for kontrollutvalget. Forslaget om at revisjonen ikke skal kunne være sekretariat for kontrollutvalget innebærer at kommunene må legge opp denne funksjonen annerledes enn i dag. Her er det flere muligheter. Det kan tilsettes egen sekretær, etableres interkommunalt samarbeid om sekretariat, eller det kan kjøpes slik kompetanse på det åpne marked. Ettersom de kommunale revisjonsenhetene utøver denne funksjonen i dag, vil det imidlertid kreve at det stilles ressurser til rådighet slik at et særskilt sekretariat kan etableres. De ressurser som de kommunale revisjonsenhetene i dag bruker på sekretariatsfunksjonen, vil imidlertid bli frigitt.

De interkommunale revisjonsvirksomheter som i dag er organisert med basis i kommuneloven § 60 nr. 4, jf. § 27 – såkalte distriktsrevisjoner – vil etter lovforslaget måtte omorganiseres til et IKS eller annen organisasjonsform som lovgivningen tilbyr, innen 1.1.2005. Dette innebærer at kommunen står fritt til å benytte de sammenslutningsformer som lovgivningen tilbyr, enten det er interkommunale selskaper (IKS), aksjeselskaper, stiftelser eller annet, bortsett fra kommuneloven § 27.

Noe stort inngrep i den kommunale organisasjonsfrihet er dette imidlertid ikke. En rekke av de interkommunale revisjonsenheter som eksisterer pr. i dag vil trolig være egne rettssubjekter, slik at de etter kommuneloven § 27 nr. 4 sammenholdt med lov om interkommunale selskaper § 40 annet ledd, uansett ville måtte bli omorganisert til interkommunalt selskap eller annen lovlig organisa-

sjonsform innen 1.1.2004. Forskjellen i forhold til gjeldende rett vil således bestå i at denne plikten vil gjelde alle distriktsrevisjoner, men at fristen forlenges med ett år.

Dersom Norges Kommunerevisorforbund og Kommunenes Sentralforbunds initiativ til etablering av større regionale kommunerevisjonsenheter blir realisert – jf. nærmere omtale i kapittel 3 – vil trolig mange av de som i dag arbeider i kommunale revisjonsenheter bli ansatt i de nye enhetene. Dette vil avhenge av hvordan markedet for kommunale revisjonstjenester utvikler seg.

For kommuner som eventuelt velger å konkurranseutsette revisjonen, vil det kunne reise seg arbeidsrettslige spørsmål for revisjonens ansatte. Disse konsekvensene er imidlertid ikke av en prinsipielt annen karakter enn de spørsmål som reiser seg ved konkurranseutsetting på andre områder av kommunens virksomhet, hvor det allerede i dag er anledning til konkurranseutsetting. Departementet har derfor ikke sett grunn til å gå inn for noen nærmere regulering av dette. Dersom en kommune velger å konkurranseutsette revisjonen helt eller delvis, vil konsekvensen for de ansatte være tilsvarende som for ansatte i andre kommunale virksomheter som blir konkurranseutsatt.

De økonomiske effektene for kommunene er usikre. Ut fra en generell antakelse om at konkurranse bidrar til kostnadseffektivisering, vil kommunenes og fylkeskommunenes kostnader ved revisjon gå ned. Det er imidlertid vanskelig på forhånd å si noe om de økonomiske effektene av å åpne for konkurranseutsetting av revisjon. Spørsmålet er belyst ut fra økonomisk organisasjonsteori, men dette forskningsarbeidet gir ikke noen entydig konklusjon (Johnsen, Robertsen og Åsland – en studie under forskningsprogrammet «*offentlig sektor i endring*» (OSIE), finansiert av Norges forskningsråd).

Dersom det vil være nødvendig for departementet i enkelttilfeller å gripe inn overfor uttreden fra, eller oppløsning av distriktsrevisjoner der dette ligger an til å få uheldige konsekvenser for gjennomføring av revisjon av enkelte av de berørte kommuner, vil dette kunne føre til en økt arbeidsbelastning for departementet eller fylkesmannsembetene. Det antas imidlertid at antallet slike saker ikke vil være stort.

Utover dette vil effekten av å åpne for konkurranseutsetting ha begrensede økonomisk/administrative konsekvenser.

Det åpnes ikke for å konkurranseutsette kontroll og revisjon av kommunenes skatteoppkravingsfunksjon. Staten overtar hele ansvaret for kontroll og revisjon av kommunenes skatteoppkravingsfunksjon. Revisjon av den kommunale skatteoppkreverfunksjonen vil tilligge Riksrevisjonen. I punkt 3.5 er hovedtrekkene i den statlige ordningen for kontroll og revisjon av skatteoppkreverfunksjonen skissert. En nærmere beskrivelse av ordningen, samt prosessen for å etablere ordningen, vil bli gitt i St. prp. nr. 1 (2003–2004) for Fi-

nansdepartementet. En forsvarlig ordning for revisjon og kontroll på dette området vil først kunne være etablert i løpet av første halvår 2004. Lovforslaget om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon bør derfor tre i kraft 1. juli 2004.

Statlig overtakelse av denne funksjonen vil innebære at kommunene avlastes for enkelte oppgaver og staten tilføres nye oppgaver. Det legges til grunn at Riksrevisjonen og skatteetaten må styrkes noe. En omfordeling av ressurser mellom kommunene og staten som følge av forslaget om statliggjøring av kontroll og revisjon av skatteoppkreverfunksjonen vil bli behandlet i kommuneproposisjonen for 2004, som fremlegges i mai.

11 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget

Generelt om forslaget

Det foreslås å flytte bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll i kommuneloven § 60 til et nytt kapittel 12, «Internt tilsyn og kontroll. Revisjon.», slik at disse bestemmelsene kommer etter kapittel 11 om kommunale foretak. Bakgrunnen for dette er bl.a. at bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll også omfatter kommunale foretak, og det virker derfor ulogisk at bestemmelsene om kommunale foretak i dag kommer etter bestemmelsene om kontroll og tilsyn. Kapittel 10 om «Tilsyn og kontroll» bør få ny overskrift «Statlig tilsyn og kontroll». At såpass ulike forhold som statlig kontroll og kommunal egenkontroll omhandles i samme kapittel er heller ikke naturlig.

En annen grunn til at det foreslås å flytte bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll til et eget kapittel, er at forslaget til nye regler innebærer en mer omfattende regulering i lovteksten, og det ville bli en svært omfangsrik paragraf om alle bestemmelsene skulle tas inn i gjeldende § 60. Paragraf 60 omhandler allerede i dag såpass ulike forhold at det etter departementets mening ikke er naturlig å ha alle disse bestemmelsene i en og samme lovparagraf.

Gjeldende § 60 blir derfor opphevet i sin nåværende form. Nåværende § 59a gjøres til ny § 60, slik at det i kapittelet om statlig kontroll og tilsyn blir to paragrafer; §§ 59 og 60.

Kapittel 12, «Ikraftsetting. Overgangsbestemmelser. Oppheving og endringer i andre lover», blir nytt kapittel 13.

I Kommuneloven

Til forslag til endring i kommuneloven § 20 nr. 2

Bestemmelsen er ny i forhold til forslaget i høringsnotatet.

Det foreslås et nytt annet punktum i nr. 2 som lovfester kommunerådets og fylkesrådets tilsynsansvar overfor administrasjonen. Siktemålet er å tydeliggjøre at kommunerådet/fylkesrådet har et ansvar for å føre kontroll med virksomheten. Selv om kommunerådet/fylkesrådet etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må ansvaret for slik kontroll regnes som en

nødvendig del av disse organers ledelsesansvar. Det vises her til at kommunerådet/ fylkesrådet erstatter administrasjonssjefen ved parlamentarisk styreform. Bestemmelsen samsvarer med forslaget til endring i § 23 om administrasjonssjefens ansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som bl.a. skal bidra til å sikre at organisasjonen når de mål som er satt, og at formuesforvaltningen er ordnet på forsvarlig måte.

Kommunerådets/fylkesrådets ansvar for å føre tilsyn omfatter også kommunale foretak (KF) – jf. kommuneloven kapittel 11 – der det i samsvar med § 62 nr. 2 er fastsatt at rådet skal velge styre. Rådet vil i en slik situasjon ikke ha resultatansvar for de deler av kommunen som er organisert som foretak. Dette ansvaret ligger til foretakets styre. Rådet har imidlertid et tilsynsansvar, og kan kreve at en sak skal forelegges kommunestyret før vedtak iverksettes, jf. § 72 nr. 1 i.f.

Til forslag til endring i kommuneloven § 23 nr. 2

Bestemmelsen er identisk med forslaget i høringsnotatet.

I nytt annet punktum i nr. 2 foreslås en ny annen setning som lovfester administrasjonssjefens tilsynsansvar overfor administrasjonen. Forslaget antas ikke å innebære noen realitetsendring i forhold til gjeldende rett. Siktemålet er å tydeliggjøre at administrasjonssjefen har et ansvar for å føre kontroll med virksomheten. Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må ansvaret for slik kontroll regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som bl.a. skal bidra til å sikre at organisasjonen når de mål som er satt, og at formuesforvaltningen er ordnet på forsvarlig måte.

Administrasjonssjefens ansvar for å føre tilsyn omfatter også kommunale foretak, jf. kapittel 11. Administrasjonssjefen har ikke resultatansvar for de deler av kommunen som er organisert som foretak. Dette ansvaret ligger til foretakets styre. Administrasjonssjefen har imidlertid et tilsynsansvar, og

kan kreve at en sak skal forelegges kommunestyret før vedtak iverksettes, jf. § 72 nr. 1 i.f.

Til forslag til § 29 ny nr. 2

Bestemmelsen er identisk med forslaget i høringsnotatet.

I gjeldende § 29 nr. 1 er ikke kontrollutvalget regnet opp blant de organer som kapittel 6 får anvendelse for. Dette innebærer at kommunestyret og fylkestinget etter nr. 2 ville kunne fastsette andre regler om saksbehandlingen enn de som følger av dette kapitlet. Etter departementets mening er det ikke en hensiktsmessig løsning at et obligatorisk organ som kontrollutvalget ikke er omfattet av kapittel 6. Det foreslås derfor å gjøre kapittel 6 obligatorisk også for kontrollutvalget, slik at de samme saksbehandlingsregler gjelder for dette organet som for eksempel faste utvalg etter § 10 – med mindre § 77 har avvikende regler.

§ 59a blir ny § 60.

Dette innebærer ingen realitetsendring i någjeldende § 59a.

Någjeldende § 60 oppheves, og erstattes av nytt kapittel 12.

Kapittel 12 «Internt tilsyn og kontroll. Revisjon.»

Til forslag til ny § 76

Bestemmelsen er i hovedsak identisk med forslaget i høringsnotatet. Siste setning er imidlertid endret noe.

Bestemmelsen omhandler kommunestyrets tilsynsansvar. Bestemmelsen er identisk med gjeldende § 60 nr. 1. Siste setning fastslår at det i kommunestyrets tilsynsansvar også ligger en plikt til å sørge for at kommunen eller fylkeskommunen har en forsvarlig revisjon. I dette ligger at det er kommunestyret og fylkestinget som avgjør om kommunen skal ha en egen revisjonsordning, om den skal delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller om revisjonen helt eller delvis skal settes ut til et privat revisjonsfirma. Se merknadene til § 78 nr. 3. Beslutningen om revisjonsordning fattes på bakgrunn av innstilling fra kontrollutvalget, jf. § 78 nr. 3, annet punktum.

Det er også kommunestyret/fylkestinget som velger revisor, jf. § 78 nr. 4.

Til forslag til ny § 77 Kontrollutvalget

Bestemmelsen om kontrollutvalg er i hovedsak identisk med høringsnotatet. Bestemmelsen i nr. 1

siste setning om at utvalgets leder har møte- og talerett i kommunestyret/fylkestinget er ny i forhold til høringsnotatet. Det er også gjort enkelte endringer i formuleringen av kontrollutvalgets ansvar i nr. 4, og i bestemmelsen om lukkede møter.

Nr. 1 første setning er identisk med gjeldende § 60 nr. 2 første setning. I annen setning er tatt inn en ny bestemmelse om at utvalget skal ha minst tre medlemmer. Den samme bestemmelsen følger i dag av kontrollutvalgsforskriften § 2. Bestemmelsen svarer til lovens § 10 nr. 1 annen setning og hører naturlig hjemme i en lovbestemmelse om kontrollutvalget. Det er nødvendig å ta inn bestemmelsen her fordi kontrollutvalget ikke er et alminnelig fast utvalg etter § 10.

Bestemmelsen i tredje setning følger i dag av kontrollutvalgsforskriften.

I fjerde setning er det tatt inn en ny bestemmelse om at minst ett av utvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets eller fylkestingets medlemmer. I femte setning er utvalgets leder gitt møte- og talerett i kommunestyret og fylkestinget når utvalgets saker behandles.

Nr. 2 er identisk med gjeldende lov § 60 nr. 2 annen setning.

Nr. 3 gir kommunestyret/fylkestinget hjemmel til å skifte ut kontrollutvalgsmedlemmene i løpet av valgperioden. Bestemmelsen er ny i forhold til gjeldende rett. Den svarer til § 66 nr. 3, og § 10 nr. 6 første setning for så vidt angår adgangen til å «omorganisere» faste utvalg. På samme måte som for faste utvalg må kommunestyret/fylkestinget ved nyvalg foreta formelt nyvalg av samtlige medlemmer.

Nr. 4 omhandler kontrollutvalgets ansvar og oppgaver. Bestemmelsen er ikke uttømmende, men presiserer kontrollutvalgets ansvar for å påse at kommunen har en forsvarlig revisjonsordning. Bestemmelsen må ses i sammenheng med nr. 1 første setning, som angir kontrollutvalgets mandatområde; dvs. at det fører tilsyn på vegne av kommunestyret. I dette ligger at kontrollutvalget i utøvelsen av det nærmere tilsyn ikke er underlagt andre begrensninger enn kommunestyret selv, i forhold til hva det kan føres tilsyn med. Dette innebærer et ansvar for å føre tilsyn med at kommunens/fylkeskommunens revisjonsordning er forsvarlig. Tilsynsansvaret går imidlertid videre enn dette, og rekker i prinsippet like vidt som kommunestyrets/fylkestingets eget tilsynsansvar, jf. nr. 1 første setning.

Første og annen setning innebærer at det er kontrollutvalget som har ansvar for å påse at kommunen eller fylkeskommunen blir revidert. Dette innebærer ikke at kontrollutvalget har ansvar for revi-

sjonen, men at det har ansvar for å sørge for at det blir gjort – innen de rammer som kommunestyret/fylkestinget setter i medhold av § 76 og § 78 nr. 3. Konkret innebærer dette at kontrollutvalget må gjennomføre kommunestyrets/fylkestingets vedtak om revisjonsordning i kommunen, og sørge for at det enten blir ansatt revisorer i kommunen, at det blir videreført eller etablert interkommunalt samarbeid om revisjon, eller at det blir inngått avtale med en privat revisor/revisjonsfirma. Av *andre setning* fremgår at kontrollutvalget skal påse at kommunen blir gjenstand for forvaltningsrevisjon. Definisjonen av forvaltningsrevisjon er identisk med Riksrevisjonens definisjon, jf. Riksrevisjonens forslag til ny lov og instruks for Riksrevisjonen (januar 2001).

Nr. 5 pålegger kontrollutvalget å påse at det føres tilsyn med forvaltningen av kommunens eierinteresser i selskaper. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 79 som gir kontrollutvalget og kommunens revisor adgang til å kreve informasjon og foreta undersøkelser i slike selskaper. Nærmere regler om innholdet av selskapskontrollen kan gis i forskrift etter nr. 11.

Nr. 6 første setning fastslår at kontrollutvalget skal rapportere resultatene av sitt kontroll- og tilsynsarbeid til kommunestyret eller fylkestinget.

Hvor ofte kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret/fylkestinget vil kommunestyret/fylkestinget kunne fastsette rutiner for. Som et minimum må det imidlertid avgis en årlig rapport om kontrollutvalgets virksomhet. Nærmere bestemmelser om dette kan gis i forskrift med hjemmel i nr. 11. I forskriften kan det også gis nærmere bestemmelser om kontrollutvalgets rolle i forbindelse med revisors fremleggelse av revisjonsberetningen.

I *annen setning* er tatt inn en ny bestemmelse om at enhver sak som kontrollutvalget rapporterer til kommunestyret eller fylkestinget skal forelegges administrasjonssjefen til uttalelse. Etter forvaltningsloven § 17 første setning skal en sak være så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Normalt vil dette tilsi at administrasjonssjefen gis anledning til å uttale seg før saken oversendes kommunestyret. Bestemmelsen i nr. 6 annen setning innebærer at administrasjonssjefen skal gjøres kjent med og ha rett til å uttale seg til alle de saker som kontrollutvalget rapporterer til kommunestyret eller fylkestinget. I kommuner med parlamentarisk styringsform vil tilsvarende gjelde i forhold til kommunerådet/fylkesrådet. Bestemmelsen regulerer ikke kommunikasjonen med kommunens/fylkeskommunens øvrige instanser i den forberedende saksbehandling. De alminnelige regler og prinsippet i

forvaltningsloven vil her gjelde. Nærmere regler kan gis i forskrift etter nr. 11.

Nr. 7 regulerer kontrollutvalgets adgang til informasjon om kommunens virksomhet. Bestemmelsen lovfester at kontrollutvalget har en generell informasjons-, innsyns- og undersøkelsesrett som ikke er begrenset av at opplysningene er taushetsbelagte. Informasjons- og innsynsretten gjelder opplysninger, redegjørelser eller dokumenter som er nødvendige for at kontrollutvalget kan gjennomføre sine oppgaver. Det er kontrollutvalget som må avgjøre hvilke opplysninger og hvilket materiale som er nødvendig for dets kontroll, og som det dermed er behov for å få tilgang til. Kontrollutvalget kan også gjennomføre undersøkelser i kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Det er kontrollutvalget som bestemmer hvilke undersøkelser som er nødvendige. Bestemmelsen er utformet etter mønster av forslag til § 4 første ledd i ny lov om Riksrevisjonen.

Bestemmelsens ordlyd er identisk med § 78 nr. 6 som omhandler revisors innsynsrett. Revisors innsynsrett etter denne bestemmelsen er nødvendig for at revisor skal kunne gjennomføres revisjonsarbeidet. Kontrollutvalgets mandatområde til å føre tilsyn er imidlertid helt generelt, og går dermed videre enn det som i utgangspunktet ligger til revisors ansvarsområde – regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det er derfor nødvendig å gi kontrollutvalget en generell innsynsrett for at det skal kunne kreve innsyn i alle forhold som kontrollutvalget finner det nødvendig å se nærmere på.

Når det gjelder det innsyn som er nødvendig for å gjennomføre revisjonsarbeidet ligger innsynsretten til revisor etter § 78 nr. 6. Kontrollutvalget har ikke revisjonsansvar. Dersom revisjonen opptrer som sekretariat for kontrollutvalget – og i denne egenskap kan ha oppgaver som går utover revisjonsansvaret – vil innsynsretten være hjemlet i § 77 nr. 7.

Nr. 8 fastslår at utvalgets møter som hovedregel holdes for lukkede dører. Bestemmelsen er den samme som i dag følger av forskrift om kontrollutvalg § 3, med unntak av at kommunestyret eller fylkestinget ikke kan bestemme noe annet. Kontrollutvalget selv har imidlertid anledning til å bestemme noe annet for den enkelte sak. Av annen setning følger at dørene likevel skal lukkes dersom utvalget skal behandle opplysninger underlagt lovbestemt taushetsplikt. Henvisningen i annen setning til § 31 nr. 3 siste punktum innebærer at personalsaker alltid skal behandles for lukkede dører. For øvrig gjelder saksbehandlingsreglene i kapittel 6 tilsvarende.

Nr. 9 fastslår at kommunens revisor har møte- og talerett i utvalgets møter.

Av *nr. 10* fremgår at kommunestyret har plikt til å sørge for tilfredsstillende sekretærbistand til utvalget. Dette kan være en fast ansatt sekretær, men kravet kan også oppfylles ved å inngå i et interkommunalt samarbeid om sekretær/utredningsbistand, eller kjøpe slike tjenester på det åpne marked. Her står kommunen fritt. Sekretariatsfunksjonen kan ikke legges til kommunens/fylkeskommunens administrasjon, ettersom kontrollutvalget skal føre tilsyn med administrasjonen. Sekretariatsfunksjonen kan heller ikke legges til kommunens/fylkeskommunens revisor, ettersom kontrollutvalget har et tilsynsansvar overfor revisjonen.

Bestemmelsen i *nr. 11* gir hjemmel til å gi nærmere forskrifter om bl.a. utvalgets oppgaver og saksbehandling – på samme måte som etter dagens ordning.

Til forslag til ny § 78 Revisjon

Bestemmelsen er endret i forhold til forslaget i høringsnotatet. Bestemmelsen om uavhengighet er skilt ut som en egen bestemmelse i ny § 79. I *nr. 2* er revisjon av internkontrollen tatt ut i oppregningen av revisjonsoppgavene. Det er lagt til grunn at revisjon av intern kontroll i administrasjonen er en integrert del av hhv. regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. I ny *nr. 4* er det fastslått at kommunestyret/fylkestinget selv skal velge revisor.

Nr. 1 fastslår at kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal revideres i henhold til god kommunal revisjonsskikk. Det nærmere innhold i dette begrepet vil fremgå av forskrifter etter *nr. 8*. Kommuner og fylkeskommuner har ikke revisjonsplikt etter revisorloven. Revisjonsarbeidet utføres på revisors selvstendige faglige ansvar.

Av *nr. 2* fremgår hvilke former for revisjon som etter kommuneloven er obligatoriske for kommuner og fylkeskommuner. Bestemmelsen følger i dag av forskrift om revisjon § 5. I forskrifter til ulike særlover ligger enkelte spesielle oppgaver.

Nr. 3 legger myndigheten til å avgjøre hvilken revisjonsordning kommunen/fylkeskommunen skal ha til kommunestyret/fylkestinget.

Kommunestyret/fylkestinget står fritt til å avgjøre om kommunen/fylkeskommunen skal ha en egen revisjon, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller inngå avtale med annen revisor. Det ligger således til kommunestyret/fylkestinget å avgjøre om konkurranseutsetting skal gjennomføres eller ikke. Denne beslutningsmyndigheten kan ikke delegeres. Av § 78 *nr. 3* annen setning følger det imidlertid at kontrollutvalget skal gi innstilling om kommunens valg av revisjonsordning.

Det er også anledning for en kommune til å ha et interkommunalt samarbeid om revisjon i form av at en revisor er deltidsansatt i flere kommuner. Det er også anledning til å kjøpe revisjonstjenester av en annen kommunes egen kommunerevisjon. Men i et slikt tilfelle vil denne revisor måtte regnes som «annen revisor» etter bestemmelsen i *nr. 3*. Denne revisor opptrer i en slik situasjon som en markedsaktør, og må forholde seg til de regler som gjelder for omsetning av tjenester mellom kommuner i et marked.

Det er anledning til å sette ut alle revisjonsoppgaver etter *nr. 2* til andre, eller bare deler av arbeidet. Det må imidlertid velges én ansvarlig revisor for kommunens/fylkeskommunens årsregnskap. Forvaltningsrevisjon kan legges til den som er ansvarlig for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap, eller til en eller flere andre revisorer. Revisjon av årsregnskap for kommunale/fylkeskommunale foretak, og andre regnskaper som ikke inngår i kommunens årsregnskap kan legges til annen revisor enn den som er ansvarlig for revisjon av årsregnskapet, hvis kommunen/fylkeskommunen finner dette ønskelig.

Nr. 4 første setning fastslår at det er kommunestyret/fylkestinget som skal velge revisor.

Dersom kommunestyret/fylkestinget har gjort en prinsippbeslutning, jf. *nr. 3*, om at det skal gjennomføres konkurranseutsetting, vil det være kontrollutvalgets oppgave å sette revisjonen ut på anbud. Når anbudene er vurdert, må kontrollutvalget bringe resultatet inn for kommunestyret/fylkestinget for valg av revisor(er).

Annens setning fastslår at det er kontrollutvalget som skal utarbeide saksframlegget om valg av revisor.

Nr. 5 fastslår at revisor skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til kontrollutvalget.

Nr. 6 gir kommunens revisor – enten det dreier seg om en ansatt kommunerevisor eller annen revisor – rett til de opplysninger og dokumenter som er nødvendige for å gjennomføre revisjonsarbeidet. Hvilke oppgaver som er nødvendige å gjennomføre vil følge av *nr. 1* og *2*, supplert av de normer og standarder som gjelder for arbeidet. Bestemmelsen er utformet etter mønster av Riksrevisjonens forslag til ny lov om Riksrevisjonen § 4. En bestemmelse med tilsvarende innhold følger i dag av kommuneloven § 60 *nr. 6*.

Bestemmelsen regulerer revisors adgang til informasjon om kommunens/fylkeskommunens virksomhet. Bestemmelsen lovfester at revisor har en generell informasjons-, innsyns- og undersøkelsesrett som ikke er begrenset av at opplysningene er taushetsbelagte. Informasjons- og innsynsretten

gjelder opplysninger, redegjørelser eller dokumenter som er nødvendige for at revisor kan gjennomføre sine oppgaver. Det er revisor som må avgjøre hvilke opplysninger og hvilket materiale som er nødvendig for kontrollen, og som det dermed er behov for å få tilgang til. Revisor kan også gjennomføre undersøkelser i kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Det er revisor som bestemmer hvilke undersøkelser som er nødvendige.

Nr. 7 fastslår revisors taushetsplikt. Tilsvarende bestemmelse for kommunerevisorer følger i dag av revisjonsforskriften § 12. Bestemmelsen fastslår at kommunens revisor som hovedregel har taushetsplikt om alt de får kjennskap til under utførelsen av sitt oppdrag for kommunen. Taushetsplikten gjelder ikke dersom det å gjøre opplysninger kjent, er en del av de oppgavene som revisor skal gjøre. Taushetsplikten vil derfor ikke være til hinder for at revisor rapporterer til og kommuniserer med kommunens kontrollutvalg, eller andre instanser i kommunen i samsvar med de regler og retningslinjer som gjelder for revisjonsarbeidet. Taushetsplikten gjelder heller ikke dersom den som opplysningen gjelder har samtykket til at den ikke skal gjelde.

Nr. 8 gir hjemmel til å gi nærmere bestemmelser om revisjon av kommuner og fylkeskommuner, og om revisorer som skal kunne ta oppdrag for kommuner og fylkeskommuner. Det kan herunder bl.a. gis nærmere bestemmelser om revisors kvalifikasjoner og vandel, om skifte av revisor, revisjonens innhold, revisors rapportering til kontrollutvalget mv.

Til forslag til ny § 79 Revisors uavhengighet

Bestemmelsen er endret i forhold til forslaget i høringsnotatet. Bestemmelsen sto i høringsnotatet som nr. 5 i utkast til § 78. Den er nå skilt ut i en egen paragraf (79) og er noe endret.

Første ledd i bestemmelsen inneholder generelle krav til uavhengighet for den som skal kunne ta revisjonsoppdrag for en kommune. Bestemmelsen vil gjelde for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune, både revisorer som er ansatt i kommunen/fylkeskommunen eller annen kommune/fylkeskommune, revisorer i interkommunale revisjonssammenslutninger, og private revisorer/ansatte i revisjonsfirma som utfører revisjonsoppdrag for kommuner. Bestemmelsen gjelder også revisors medarbeidere. Bestemmelsen slår fast at den som skal kunne ta revisjonsoppdrag for kommunen/fylkeskommunen ikke kan ha en tilknytning til den reviderte virksomhet som svekker vedkommendes uavhengighet eller objektivitet ved gjennomføring av oppgaven.

Det følger forutsetningsvis av første ledd at forhold som kan påvirke uavhengigheten, skal vurderes både før man utfører revisjonsoppdraget og underveis. Uavhengighetskravet er knyttet til alt revisjonsarbeid som utføres for kommunen.

Uavhengighetskravet vil både gjelde revisors faktiske uavhengighet (for eksempel dersom revisor har stått ansvarlig for posteringer eller disposisjoner som skal kontrolleres) og forhold som kan svekke omverdenens tillit til revisjonens/kontrollens utførelse. Avgjørende vil være revisors nærhet og avhengighet til den reviderte virksomheten.

Det lar seg ikke gjøre å trekke en absolutt og eksakt grense i loven for hvilken tilknytning til kommunen eller andre som vil være uforenlig med å ta revisjonsoppdrag for en kommune/fylkeskommune. En sentral del av uavhengighetsvurderingen vil være knyttet til om det foreligger en nærhet eller avhengighet mellom revisor – eller hans/hennes nærstående – og sentrale tjenestemenn eller politikere i kommunen/fylkeskommunen som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet.

For revisor som har andre klienter enn kommunen som revideres – og det foreligger et særlig interesseforhold mellom slike klienter og kommunen – vil det måtte vurderes konkret i det enkelte tilfelle om dette innebærer forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet.

Arten og karakteren av de oppdrag revisor har for kommunen må også tas i betraktning, herunder spørsmålet om rådgivningsvirksomhet overfor kommunen er forenlig med revisjonsoppgavene. Den som foretar revisjon for en kommune/ fylkeskommune kan ikke utføre rådgivningstjenester eller andre tjenester for kommunen, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet eller objektivitet. Revisor kan ikke opptre som rådgiver og i neste omgang revidere resultatet av egne råd eller sitt eget arbeid.

For revisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen vil forvaltningslovens regler om inhabilitet gjelde ved siden av bestemmelsen om uavhengighet, ettersom ansettelsesforholdet til kommunen bringer vedkommende revisor inn under forvaltningslovens virkeområde. Dersom en konkret vurdering av uavhengighet etter bestemmelsen om uavhengighet i lovforslaget § 79 nr. 5 skulle falle ulikt ut i forhold til en vurdering av inhabilitet etter forvaltningslovens regler – for eksempel slik at det blir konstatert inhabilitet etter forvaltningsloven, men ikke etter bestemmelsen i § 79, eller vice versa – vil den bestemmelse som rekker lengst være avgjørende for spørsmålet om uavhengighet/inhabilitet.

Siste setning i første ledd slår fast at bestemmelsen ikke er til hinder for at revisorer kan være ansatt i kommunen, fylkeskommunen eller en interkommunal revisjonsenhet. Tredje ledd må forstås på bakgrunn av at kommuner/fylkeskommuner har anledning til å dekke behovet for revisjonstjenester gjennom revisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen. Dette innebærer at forhold som typisk springer ut av et slikt ansettelsesforhold – og som etter revisorlovens regler ville føre til inhabilitet – ikke har betydning for om uavhengighetskravet her er oppfylt. Det samme gjelder der kommunen/fylkeskommunen er eier i et interkommunalt selskap som utfører revisjonstjenester for kommuner.

Annet ledd lister opp hvem som er å regne som nærstående i forhold til det generelle uavhengighetskravet i første ledd. For det første er det ektefeller og samboere. Videre er det vedkommendes foreldre, besteforeldre, barn, barnebarn og søsken og deres ektefeller eller samboere. Også ektefelles eller samboers søsken, foreldre, besteforeldre, barn og barnebarn omfattes av bestemmelsen.

Tredje ledd gir hjemmel til å gi forskrifter med nærmere krav til revisors uavhengighet. Slike forskrifter kan bl.a. inneholde nærmere regulering av revisors adgang til å yte rådgivningstjenester til kommunen, revisors adgang til å ha bistillinger og annen type engasjement i annen virksomhet.

Til forslag til ny § 80 Selskapskontroll

Første ledd gir kommunens/fylkeskommunens kontrollutvalg og revisor samme rett til opplysninger og til å foreta undersøkelser i heleide selskaper som Riksrevisjonen har etter aksjeloven § 20–6. Denne retten gjelder overfor interkommunale selskaper etter lov av 29. januar 1999 nr. 6 og i aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, og i heleide datterselskaper til slike selskaper.

Bestemmelsen i *annet ledd* gir kommunestyret og fylkestinget hjemmel til å fastsette nærmere regler om kontrollen med selskaper. Denne hjemmelen kan imidlertid ikke brukes til å innskrenke den innsynsrett kontrollutvalg og revisor har etter første ledd.

Til forslag til overgangsregel for distriktsrevisjoner

Etter kommuneloven § 27 nr. 4, jf. lov om interkommunale selskaper § 40, må alle interkommunale virksomheter som er egne rettssubjekter omorganiseres til interkommunalt selskap (IKS) eller aksjeselskap, eller annen lovlig organisasjonsform in-

nen 1.1.2004. Bestemmelsen i overgangsregelen utvider denne fristen med ett år for interkommunale sammenslutninger om revisjon (distriktsrevisjoner). På den annen side innebærer den at samtlige distriktsrevisjoner må omorganiseres innen denne fristen – ikke bare distriktsrevisjoner som er egne rettssubjekter. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det vil være ønskelig å gi både kommunene, distriktsrevisjonsenhetene og de ansatte noe tid til å møte de omstillinger som eventuelt vil skje på bakgrunn av at det åpnes for konkurranseutsetting. Interkommunale revisjonsenheter står fritt til å benytte enhver lovlig sammenslutningsform, bortsett fra kommuneloven § 27.

II Til forslag til endringer i andre lover

Til forslag til endring i lov om Svalbard av 17. juli 1925 nr. 11 §§ 43 og 44

Til endringen i § 43

Endringen i § 43 er en rent teknisk endring som følge av endret paragrafnummerering i kommuneloven.

Til endringen i § 44

På samme måte som for kommunal revisjon etter kommuneloven kapittel 12, står lokalstyret fritt til selv å vurdere hvem som skal utføre revisjonen av lokalstyrets virksomhet.

Det er også anledning for lokalstyret til å delta i et samarbeid med kommuner om revisjon, i form av at en revisor er deltidsansatt i flere kommuner/i lokalstyret. Lokalstyret kan også kjøpe revisjonstjenester av en kommunes egen kommunerevisjon eller av en privat revisor. I så fall vil denne revisor regnes som «annen revisor» etter denne bestemmelsen. Denne revisor opptrer i så fall som en markedsaktør, og må forholde seg til de regler som gjelder for omsetning av tjenester mellom kommuner i et marked.

Det er anledning til å sette ut alle revisjonsoppgaver til andre, eller bare deler av arbeidet. Det skal imidlertid velges én ansvarlig revisor for revisjon av årsregnskapet.

Til forslag til endring i lov om vergemål for umyndige av 22. april 1927 nr. 3 § 85 første ledd

Alle landets kommuner er pålagt å opprette et overformynderi, jf. vergemålsloven § 19. Overformynderiet er et folkevalgt organ og velges av kommunen for fire år, jf. vergemålsloven § 20 første ledd. Revisjon av overformynderiregnskapene skal utføres av den kommunale revisjon, jf. vergemålsloven

Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)

§ 85 første ledd. Loven åpner således ikke for at kommunen kan velge å la andre enn kommunens egen revisjon utføre denne revisjonen.

Når det foreslås at revisjon av overformynderiets regnskaper også kan revideres av andre enn kommunens egen revisjon, må dette ses i sammenheng med forslaget til ny bestemmelse i kommuneloven § 78 nr. 3. Departementet kan ikke se at det foreligger noen grunner som er til hinder for at revisjon av overformynderiets virksomhet – på samme måte som for kommunens revisjonsoppgaver etter kommuneloven – også kan utføres av andre enn kommunens egen revisor.

Til forslag til endring i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt § 56

Bestemmelsen i § 56 tredje setning bygger på en forutsetning om at dagens kommunale revisjonsheter skal utføre kontroll- og revisjon av kommunenes skatteoppkrevingsfunksjon. På bakgrunn av at kontroll- og revisjon av skatteoppkrevingsfunksjonen foreslås gjort til en statlig oppgave, er denne bestemmelsen foreslått opphevet.

Til forslag til endring i lov om valg til fylkesting og kommunestyre (valgloven) av 28. juni 2002 nr. 57

Det følger av valgloven § 3–3 tredje ledd siste strekpunkt at revisjonspersonell er utelukket fra valg til henholdsvis kommunestyre og fylkesting. Ved vedtakelsen av ny valglov i 2002 ble ordlyden endret fra «den som foretar revisjon for kommunen/fylkeskommunen» til «den som i vedkommende kommune eller fylkeskommune er ansvarlig for revisjonen». Bestemmelsen er endret for å bringe den i samsvar med kommunelovens § 14 nr. 1 bokstav b.

Valgbarhetsbegrensingene vil omfatte både den eller de personer som i praksis utfører revisjonsoppgaver, og den som er ansvarlig for revisjon.

Kommunal- og regionaldepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)

I

I lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) gjøres følgende endringer:

§ 20 nr. 2 skal lyde:

2. Kommunerådet og fylkesrådet skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet og at de vedtak som er truffet blir iverksatt. *Kommunerådet og fylkesrådet skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.*

§ 23 nr. 2 skal lyde:

2. Administrasjonssjefen skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. *Administrasjonssjefen skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.*

§ 29 nr. 2 skal lyde:

2. *Bestemmelsene gjelder også for kontrollutvalg, dersom ikke annet fremgår av § 77.*

Nåværende nr. 2, 3 og 4 blir nr. 3, 4 og ny nr. 5.

Overskriften til kapittel 10 skal lyde:
Kapittel 10. *Statlig tilsyn og kontroll.*

§ 59 a blir § 60.

Nåværende § 60 oppheves.

Overskriften til kapittel 12 skal lyde:
Kapittel 12. *Internt tilsyn og kontroll. Revisjon.*

§ 76 skal lyde:

- § 76 *Kommunestyrets og fylkestingets tilsynsansvar*
Kommunestyret og fylkestinget har det øverste tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale

forvaltning, og kan forlange enhver sak lagt fram for seg til orientering eller avgjørelse. De kan omgjøre vedtak av andre folkevalgte organer eller administrasjonen i samme utstrekning som disse kunne omgjøre vedtaket selv. Kommunestyret og fylkestinget skal påse at de kommunale og fylkeskommunale regnskaper revideres på betryggende måte.

§ 77 skal lyde:

§ 77 *Kontrollutvalget*

1. Kommunestyret og fylkestinget velger selv et kontrollutvalg til å forestå det løpende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning på sine vegne. *Utvalget skal ha minst tre medlemmer. Kommunestyret og fylkestinget velger selv medlemmer og varamedlemmer til utvalget, og blant medlemmene leder og nestleder. Minst ett av utvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets eller fylkestingets medlemmer. Utvalgets leder har møte- og talerett i kommunestyret og fylkestinget når utvalgets saker behandles.*
2. Utelukket fra valg er ordfører, fylkesordfører, varaordfører, medlem og varamedlem av formannskap og fylkesutvalg, medlem og varamedlem av kommunal eller fylkeskommunal nemnd med beslutningsmyndighet, medlem av kommuneråd eller fylkesråd og ansatte i kommunen eller fylkeskommunen.
3. *Kommunestyret og fylkestinget kan når som helst foreta nyvalg av utvalgets medlemmer.*
4. *Kontrollutvalget skal påse at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Kontrollutvalget skal videre påse at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon).*
5. *Kontrollutvalget skal påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens interesser i selskaper m.m.*
6. *Kontrollutvalget skal rapportere resultatene av sitt arbeid til kommunestyret eller fylkestinget. Før*

en sak rapporteres til kommunestyret eller fylkestinget skal den ha vært forelagt administrasjonssjefen til uttalelse.

7. *Kontrollutvalget kan hos kommunen eller fylkeskommunen, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som det finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene.*
8. *Kontrollutvalgets møter holdes for lukkede dører dersom ikke utvalget selv har bestemt noe annet. Dersom møtet holdes for åpne dører, skal dørene likevel lukkes dersom utvalget skal behandle opplysninger som er underlagt lovbestemt taushetsplikt. § 31 nr. 3 siste punktum gjelder tilsvarende.*
9. *Kommunens og fylkeskommunens revisor har møte- og talerett i kontrollutvalgets møter.*
10. *Kommunestyret og fylkestinget skal sørge for sekretærbistand til kontrollutvalget.*
11. *Departementet kan gi forskrifter med nærmere bestemmelser om kontrollutvalgets oppgaver og saksbehandling mv.*

Ny § 78 skal lyde:

§ 78 Revisjon

1. *Revisjon av kommunal og fylkeskommunal virksomhet skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk.*
2. *Revisjonsarbeidet skal omfatte regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.*
3. *Kommunestyret eller fylkestinget avgjør selv om kommunen eller fylkeskommunen skal ansette egne revisorer, delta i interkommunalt samarbeid om revisjon, eller inngå avtale med annen revisor. Vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget.*
4. *Kommunestyret eller fylkestinget velger selv revisor. Vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget.*
5. *Kommunens eller fylkeskommunens revisor skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til kontrollutvalget.*
6. *Revisor kan hos kommunen eller fylkeskommunen, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som revisor finner nødvendige for å gjennomføre oppgavene.*
7. *Med mindre det følger av revisjonens oppgaver etter denne lov eller forskrift gitt i medhold av nr. 8, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde, har revisor plikt til å bevare taushet om det de får kjennskap til i sitt oppdrag for kommunen eller fylkeskommunen.*
8. *Departementet kan gi forskrifter om revisjon.*

Ny § 79 skal lyde:

§ 79 Revisors uavhengighet

Den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune kan ikke ivareta revisjons- og kontrolloppdrag for kommunen eller fylkeskommunen dersom revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet ved gjennomføring av oppgavene. Ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, medfører ikke i seg selv at revisoren mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet.

Som nærstående regnes

- a) *ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapsliknende forhold*
- b) *slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken, og deres ektefeller eller personer som de bor sammen med i ekteskapsliknende forhold og*
- c) *slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt under bokstav a.*

Departementet kan gi forskrifter med nærmere bestemmelser om revisors uavhengighet.

Ny § 80 skal lyde:

§ 80 Selskapskontroll

I interkommunale selskaper etter lov 29. januar 1999 nr. 6 og i aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, og i heleide datterselskaper til slike selskaper, har kommunens eller fylkeskommunens kontrollutvalg og revisor rett til å kreve de opplysninger som finnes påkrevd for deres kontroll, så vel fra selskapets daglige leder som fra styret og den valgte revisor for selskapet. I den utstrekning det finnes nødvendig, kan kontrollutvalget og kommunens revisor selv foreta undersøkelser i selskapet.

Kommunestyret eller fylkestinget kan fastsette regler om kontrollutvalgets og revisors kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens interesser i selskapet og herunder fastsette hvilke dokumenter mv. som skal sendes kommunens eller fylkeskommunens kontrollutvalg og revisor.

Kontrollutvalget og kommunens eller fylkeskommunens revisor skal varsles og har rett til å være tilstede på selskapets generalforsamling, samt møter i representantskap og tilsvarende organ.

Ny § 81 skal lyde:

§ 81 *Overgangsregler*

Interkommunale revisjonsenheter (distriktsrevisjoner) skal innen 1. januar 2005 være organisert som interkommunalt selskap etter lov om interkommunale selskaper 29. januar 1999 nr. 6, eller annen selskapsform.

Nåværende kapittel 12 blir nytt kapittel 13. I nytt kapittel 13 blir nåværende §§ 76 og 77 nye §§ 82 og 83.

II

I lov 17. juli 1925 nr. 11 om Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 43 skal lyde:

Kommuneloven §§ 59 om lovlighetskontroll, opplysningsplikt m.v. og 60 om statlig kontroll og godkjenning av økonomiske forpliktelser får tilsvarende anvendelse for Longyearbyen lokalstyre.

§ 44 annet ledd annet punktum skal lyde:

Lokalstyret avgjør selv om revisjonen skal utføres av egne ansatte revisorer, gjennom samarbeid med kommuner om revisjon, eller ved å inngå avtale med annen revisor.

III

I lov 22. april 1927 nr. 3 om vergemål for umyndige skal § 85 første ledd første punktum lyde:

Revisjon av overformynderiets regnskaper utføres av den kommunale revisjon eller av annen revisor som foretar revisjon for kommunen.

IV

I lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt oppheves § 56 nr. 1 tredje punktum.

V

I lov 28. juni 2002 nr. 57 om valg til fylkesting og kommunestyre gjøres følgende endring:

§ 3–3 (3) bokstav b, siste strekpunkt oppheves.

§ 3–3 (3) ny bokstav c skal lyde:

c) *den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune.*

VI

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

