

Notat .

Til: Forum for kontroll og tilsyn (FKT)

Fra: Lic. Jur. Oddvar Overå

Spørsmål vedrørende revisors uavhengighet ved utøving av kommunal og fylkeskommunal selskapskontroll.

1. Oppdraget, generelt om revisors uavhengighet og avgrensning av problemstillingen.

I styremøte i sak 56/10 fattet FKT følgende vedtak:

“Styret ønsker å få utgreidd om det er noko til hinder for at kommunen sin revisor kan gjennomføra forvaltningsrevisjon/selskapskontroll i selskap som ein er valt revisor for.”

På bakgrunn av forespørsel i skjerm brev 11.november 2010 fra kontrollsjef Hogne Haktorson, påtok jeg meg oppdraget med å gi en slik utredning.

Hovedregelen om revisors uavhengighet er inntatt i kommuneloven § 79, hvor det bl.a. heter at den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune ikke kan ivareta denne funksjonen “dersom revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet”. Det samme gjelder også “dersom det foreligger andre særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet”. Bestemmelsen - som omfatter alle som utfører revisjonsoppdrag for kommunen/fylkeskommunen – er nærmere presisert i Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v. kap. 6. Dessuten kan forvaltningslovens inhabilitetsregler komme til anvendelse – trolig også i forhold til private revisorer når de utfører revisjon for kommunen/fylkeskommunen (men om dette er det delte meninger). For disse vil også revisorloven kap. 4 gjelde.

I det store og hele vil nok de nevnte regelsett føre til samme løsning. Skulle en konkret vurdering føre til et annet resultat, vil den bestemmelsen som rekker lengst være avgjørende for spørsmålet om revisors uavhengighet eller inhabilitet, jf. Overå/Bernt, Kommuneloven med kommentarer (4.utg.) s.484.

Det er selvsagt en rekke grunner som kan medføre at revisor etter en konkret vurdering må erklæres inhabil. Å gå inn på en generell fremstilling av disse faller imidlertid utenfor rammen for dette oppdraget. Her vurderes kun om lov og forskrift, og da i særlig grad reglene om uavhengighetskravet og tilknyttet inhabilitet, generelt sett kan anses å være til hinder for å gi kommunens/fylkeskommunens revisor i oppdrag å utføre selskapskontroll for disse i selskaper hvor vedkommende også er valgt revisor.

Spørsmålet om hvilke vilkår som må foreligge for at et godkjent revisjonsselskap som er eid av kommuner og/eller fylkeskommuner skal kunne påta seg revisjon av revisjonspliktige selskaper eid av de samme kommunene/fylkeskommunene, holdes følgelig også utenfor drøftelsen. De problemstillinger som reiser seg i denne sammenheng synes i det alt vesentlige å være avklart i Finanstilsynets brev 6.juli 2010 til KS bedrift og Norges Kommunerevisorforbund. Se også "Faglig informasjon" vedrørende revisjon av kommunale aksjeselskaper datert 10.september 2010 på nettstedet "revisorforeningen.no. Her fremgår det at Finanstilsynet i ettertid har utdypet sin uttalelse i nevnte brev, og slått klarere fast at et revisjonsselskap som skal påta seg revisjon av kommunalt/fylkeskommunalt eide aksjeselskaper må organiseres med reell uavhengighet fra kommunen/fylkeskommunen og den interkommunale revisjonsenheten.

2. Generelt om selskapskontrollen

2.1 Plikten til å føre slik kontroll.

Hovedbestemmelsen her er kommuneloven § 77 nr. 5, som fastslår at "kontrollutvalget skal påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens interesser i selskaper m.m." Samme formulering er inntatt i § 13 i Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, hvor det dessuten er bestemt at slik kontroll skal skje i henhold til en plan utarbeidet av kontrollutvalget og vedtatt av kommunestyret/fylkestinget.

Plikten til å utføre denne kontrollen omfatter alt kommunalt/fylkeskommunalt eierskap som ikke er en del av kommunen/fylkeskommunen som juridisk person, men som er organisert som egne rettssubjekter; i praksis som oftest aksjeselskaper og interkommunale selskaper (IKS). Eierskapets omfang og hvem som eventuelt er medeiere er i prinsippet uten betydning for kontrollplikens utstrekning. Medeierskapet vil imidlertid kunne ha stor betydning for kontrollens innhold og omfang, jf kommuneloven § 80, som er den sentrale bestemmelsen i denne sammenheng.

2.2 Innholdet i begrepet selskapskontroll.

I kontrollutvalgsforskriften § 14 splittes innholdet i begrepet opp i to komponenter; en obligatorisk og en frivillig del. Den obligatoriske delen, som må antas å være synonym med kontrollpåbudet i kommuneloven § 77 nr. 5, betegnes som eierskapskontroll. I flg. departementets merknader til forskriftsbestemmelsen dreier denne kontrollen seg "primært om å kontrollere at den som forvalter kommunens/fylkeskommunens eierskap utøver myndigheten på den måte som er fastsatt i vedkommende virksomhetslov, for eksempel aksjeloven". Videre fremgår det eksplisitt av forskriften at kontrollen selvsagt også skal omfatte om eierrepresentanten opptrer i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger. Slik jeg ser det – jf. ordet "herunder" i forskriftsbestemmelsen – må vel eierskapskontrollen i en viss utstrekning også rette seg mot selskapets organer og administrative ledelse, ikke minst for å bringe på det rene hvilke gjennomslag eierinteressene har hos disse. Da beveger man seg samtidig over i grenselandet til forvaltningsrevisjon, som i flg. Kommuneloven § 77 nr.4 og revisjonsforskriften § 7 innebærer "å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger". Denne formen for revisjon er som kjent, i tillegg til regnskapsrevisjon, obligatorisk i den ordinære revisjonen av kommunens/fylkes-

kommunens virksomhet, jf. kommuneloven § 78 nr. 2, mens det i kontrollutvalgsforskriften §14 annet ledd heter at selskapskontrollen "kan" omfatte slik revisjon.

Det faller utenfor rammen av den aktuelle problemstilling å gå inn på noen drøftelse av når det særlig kan være aktuelt å la selskapskontrollen også omfatte forvaltningsrevisjon, og dermed gå inn i plan for slik revisjon. Arten av selskapets virksomhet vil nok her være av vesentlig betydning. Det som kan være et poeng i å fremheve i denne sammenheng, er at forvaltningsrevisjonen omfattes av revisjonsforskriften, noe som medfører at den skal utføres i henhold til god kommunal revisjonsskikk, og at oppdragsansvarlig revisor må oppfylle kravene i revisjonsforskriften § 11. Den obligatoriske delen av selskapskontrollen omhandles derimot ikke i denne forskriften, og i kontrollutvalgsforskriften § 13 tredje ledd heter det at "Kontrollutvalget avgjør selv hvem som på dets vegne skal gjennomføre selskapskontroll". Det må være temmelig opplagt at man her sikter til selskapskontroll i snever forstand, jf. departementets merknader til bestemmelsen hvor det uttales at "Ettersom eierskapskontroll, jf. § 14 første ledd, ikke vil utgjøre forvaltningsrevisjon, kan slik kontroll utføres av for eksempel kontrollutvalgets sekretariat".

3. Opplegget for den videre drøftelse.

Når man med foranstående som bakteppe skal gå inn i kjernen av den problemstillingen som ligger til grunn for oppdraget, synes det hensiktsmessig å spalte opp drøftelsen ut fra hvilket eierskapsforhold den aktuelle virksomhet er undergitt. Selv om plikten til å føre kontroll med kommunens/fylkeskommunens interesser i selskaper m.v. er helt generell, vil som nevnt dybden og intensiteten av kontrollen kunne påvirkes av nevnte forhold. Og man kan i utgangspunktet heller ikke anse det som utenkelig at også dette kan ha betydning for hvem som kan benyttes til å utføre kontrollen. Jeg velger derfor først å drøfte problemstillingen i forhold til de selskaper som omfattes av kommuneloven § 80, og deretter se på situasjonen i selskaper som har en annen eierstruktur.

4. Kontroll i " § 80 – selskaper ".

Kommuneloven § 80 første ledd inneholder en bestemmelse om innsynsrett i interkommunale selskaper organisert etter lov 29. januar 1999 nr. 6 og i aksjeselskaper der kommunen eller fylkeskommunen alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, samt i heleide datterselskaper til slike selskaper. I forhold til disse har kommunens/fylkeskommunens kontrollutvalg og revisor rett til å kreve de opplysninger som finnes påkrevd for deres kontroll, både fra selskapets daglige leder, styret og den valgte revisor for selskapet.

Her forutsettes det klart at kommunens/fylkeskommunens revisor (eller en av revisorene dersom man har valgt å legge forvaltningsrevisjonen til en annen enn den som er ansvarlig for regnskapsrevisjonen) kan gis i oppdrag å forestå kontrollen med selskapet, både i snever og vid betydning av dette begrepet. Se i denne sammenheng også Ot.prp.nr.70 (2002 – 2003) kap.5.3.3. hvor det uttales at "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".

Spørsmålet blir da om en slik løsning lar seg opprettholde dersom kommunens revisor også er valgt revisor for det selskapet som skal kontrolleres. Jeg har ikke funnet at en slik konstellasjon er eksplisitt berørt hverken i lovforarbeidene eller i tolkingsuttalelser fra departementet. Om det foreligger noen ensartet praksis av betydning på lokalt nivå har jeg ikke hatt muligheter for å kartlegge, men jeg mener å ha sett eksempel på at et IKS – revisjonsselskap både har hatt revisjonen for kommunen og utført selskapskontroll i vid forstand av et AS eid av kommunen, og samtidig vært valgt revisor for dette selskapet. Det er imidlertid begrenset hvilken rettskildemessig vekt man kan legge på slike funn. Det de viser er at det aktuelle arrangementet har blitt vurdert som hesiktsmessig.

Kan man så utlede noen bestemte føringer av ordlyden i kommuneloven § 80? Som nevnt sies det her at bl.a. kommunens revisor kan kreve de opplysninger som finnes påkrevd fra bl.a. den valgte revisor for selskapet. Det synes rimelig klart at lovkonsepistene ved bruk av denne formuleringen har bygget på en modell med forskjellige revisorer i disse rollene. I mangel av klare holdepunkter i forarbeidene om at man med denne ordlyden også har ment å sementere en slik modell, synes jeg likevel at det blir for dristig å ta formuleringen til inntekt for et forbud mot at kommunens oppdragsansvarlige revisor for selskapskontrollen og selskapets valgte revisor kan være person-identiske. Rent lovteknisk ville det da også være problematisk, for ikke å si direkte kronglete, å bygge disse forskjellige alternativer inn i lovteksten.

Spørsmålet blir da om et slikt forbud kan etableres med grunnlag i reglene om uavhengighetskravet. Kan det med andre ord hevdes at kommunerevisors posisjon som valgt revisor for det aktuelle selskapet har en slik tilknytning til dette at hans/hennes objektivitet som selskapskontrollør for kommunen kan anses svekket, eller i alle fall bli oppfattet slik? Det er klart at ingen kan revidere resultater av egne råd eller tjenester, men det er ikke det som er situasjonen her. (Jeg ser da bort fra de tilfelle hvor det kan stilles spørsmål ved om det foreligger brudd på restriksjonene i revisorloven § 4 – 5) Selv om resultatet av regnskapsrevisjonen kan være av interesse både i forhold til eierskaps - kontroll og til en eventuell forvaltningsrevisjon av selskapet, så innebærer ingen av disse kontroll - former noen kontroll med utførelsen av regnskapsrevisjonen. (Dette er i siste instans en sak for Finanstilsynet). Man står således ikke her overfor en typisk “bukken – og havresekken”-situasjon. I tillegg er det et ganske vesentlig og trolig avgjørende poeng at i “§ 80 – selskapene” så vil ikke kommunerevisor i egenskap av valgt revisor for det aktuelle selskapet komme i noe spesielt problematisk dilemma ved bruk av opplysninger som han/hun i den sistnevnte egenskap sitter inne med. Vedkommende er med andre ord i forhold til sitt oppdrag for kommunen/fylkeskommunen ikke bundet av den lojalitet til selskapet som taushetsplikten innebærer. Innsynsretten etter kommuneloven § 80 medfører nemlig at revisor og revisors medarbeidere kan gi, og her bruke, de ønskede opplysninger uten frykt for å bryte med revisorlovens bestemmelser. På sett og vis kan man si at forholdet har visse likhetstrekk med det som gjelder ved revisjon av konsernselskap, jf. revisorloven § 6 – 1 tredje ledd.

Når det gjelder “§ 80 – selskaper” er jeg således kommet til at det ikke kan være noe i veien for at kommunens revisor kan gis i oppdrag å utføre selskapskontroll selv om vedkommende også er valgt revisor for det aktuelle selskapet. Dette er temmelig opplagt når det gjelder selskaper hvor en kommune/fylkeskommune alene eier alle aksjene i et selskap, men ut fra den forutgående argumentasjon må konklusjonen rettslig sett bli den samme når det er flere kommuner og/ eller fylkeskommuner som er eiere. I sistnevnte tilfelle kan det imidlertid lett oppstå praktiske problemer ved bruk av selskapets valgte revisor når denne ikke samtidig er revisor for samtlige eiere, og i alle

fall hvor eierne av ulike grunner ikke er enig i en slik kombinert løsning. En situasjon hvor flere kontrollutvalg/revisorer kommer med innsynskrav og kontrolltiltak mot selskapet hver for seg, vil forståelig nok lett skape frustrasjon hos selskapets organer. Det er derfor sterkt å anbefale at innsyns- og kontrollfunksjonen i slike tilfelle blir regulert gjennom avtale mellom eierne, og at man da forsøker å komme frem til felleisløsninger, med mindre sterke ulike interesser på eiersiden skulle tale for individuelle opplegg. En sak for seg er jo for øvrig at et flertall av eierne gjennom sin representasjon i selskapets organer vil kunne ha det i sin makt å få avtalefestet at selskapets valgte revisor ikke skal ha adgang til å utføre annen kontroll med selskapet enn regnskapskontrollen.

4. Kontroll i selskaper som også har private rettssubjekter og/eller staten som medeiere.

I slike selskaper gjelder selvsagt også de prinsipielle argumenter som er anført foran om forholdet mellom selskapskontroll og regnskapskontroll, men her eksisterer det ikke noen særskilt innsynsrett for de kommunale/fylkeskommunale medeiere og deres kontrollorganer. Revisor for et slikt selskap er derfor underlagt den strenge taushetsplikten i revisorloven § 6 – 1 også overfor selskapets eiere. Riktig nok har revisor plikt til å gi opplysninger i et visst omfang når eierne opptrer som aksjonærer på generalforsamling eller selskapsmøte o.l., jf. revisorloven § 6 - 2, men bestemmelsen avskjærer helt klart selskapets valgte revisor fra å gi opplysninger til kommunens/fylkeskommunens kontrollorganer – det være seg kontrollutvalget eller kommunens egen revisor.

Det sier seg selv at selskapskontrollen normalt vil få et mer begrenset omfang her enn det som vil være situasjonen i forhold til “ § 80-selskapene”. Uten noe inngående praktisk kjennskap til detaljene, vil jeg anta at den, med utgangspunkt i kommunens/fylkeskommunens eierstrategi, i de talt vesentlige vil måtte bestå i rapporter fra eierrepresentantene i selskapets organer og for øvrig det som lar seg utlede av åpne kilder vedrørende selskapets virksomhet, herunder presseomtale m.v..

Det sier vel også seg selv at de nevnte bestemmelser om taushetsplikt vil kunne sette den valgte revisor i en vanskelig situasjon i forhold til den medeier(fylkes)kommunen vedkommende har revisjonsoppdrag for. Når det gjelder den ordinære revisjon av kommunen/fylkeskommunen vil nok oppdragene være så pass atskilte at det normalt ikke vil komme i strid med uavhengighetskravet. Dersom samme revisor også skal brukes til å utføre selskapskontroll av det aktuelle selskapet, kan jeg imidlertid ikke skjønne annet enn at forholdet blir problematisk. Jeg viser i denne sammenheng til Ot.prp.nr.70 (2002 – 2003) kap.5.3.3 siste avsnitt, hvor departementet uttaler at man “ ikke (ønsker) å gi kommunale kontrollutvalg og kommunens revisor rett til innsyn i selskaper som også har private rettssubjekter og staten som medeiere. Dette ville i tilfelle gi kommunene som medeiere en særrettighet i forhold til de andre eierne”. Konsekvensen blir da en situasjon hvor oppdragsansvarlig revisor kan sitte inne med opplysninger av betydelig verdi for oppdraget, men som han/hun er avskåret fra å bruke. Nå skal ikke jeg reservasjonsløst hevde at en slik balansekunst er umulig å håndtere, og man kan jo i og for seg også hevde at kommunen/fylkeskommunen ikke ville fått tilgang til mer informasjon ved å bruke en annen kontrollør. Det er imidlertid all grunn til å anta at revisor i en slik kombinasjon som det her er tale om, vil måtte bære med seg en latent frykt for ikke å tråkke over grensene for sin taushetsplikt i forhold til selskapet, og at dette – i alle fall ut fra en objektiv bedømmelse – kan ha negativ innvirkning på oppdraget for kommunen/fylkeskommunen. Da er vi også straks i konflikt med uavhengighetskravet. Dette kravet er – i likhet med de alminnelige

habilitetskravene i forvaltningsretten – ikke bare begrunnet i faren for at enkelte parter eller klienter kan bli urettmessig favorisert, men også for å forhindre situasjoner som kan virke hemmende på tjenesteutøvelsen. Selv med de begrensninger som her foreligger, blir min konklusjon etter dette at kommunens/fylkeskommunens revisor som samtidig er valgt revisor for et selskap av den kategori det her er tale om, i alle fall ikke kan brukes til å utføre forvaltningsrevisjon av selskapet.

Hva så med forholdet til den obligatoriske delen av selskapskontrollen; altså den “rene” eierskapskontrollen? (Noen vil vel kanskje hevde at dette også er den eneste mulige kontroll for kommunene/fylkeskommune i disse selskapene, men noen rettslig begrensning i så hensende synes jeg ikke det er grunnlag for å oppstille). Selv om denne formen for kontroll ikke pr. definisjon er et revisjonsoppdrag, må det likevel anses som tålelig opplagt at de alminnelige krav til uavhengighet også kommer til anvendelse når kommunens revisor skal utføre en slik oppgave.

Et utsagn som jeg av og til har kommet over i forbindelse med eierskapskontrollen, er at denne ikke “kjenner” selskapet, men utelukkende kommunens/fylkeskommunens eierutøvelse. Hvis dette utsagnet er dekkende for de praktiske realiteter, kan det kanskje være grunn til å spørre om ikke oppdragene er så pass forskjellige at man styrer klar av uavhengighetskravet ved bruk av den kombinerte kommune – og selskapsrevisor som utfører av eierskapskontrollen. Som jeg har vært inne på tidligere, synes imidlertid ikke situasjonen å kunne beskrives som så enkel. Jeg viser i denne sammenheng til Norges Kommunerevisorforbunds veileder “Selskapskontroll fra a – å” s.10, hvor det bl.a. uttales følgende: “Det kan argumenteres med at en eierskapskontroll ikke “kjenner” selskapet, kun kommunens eierutøvelse. På den annen side vil godt eierskap måles gjennom hvordan selskapet driver sin virksomhet, og om det arbeider ut fra eierens intensjoner. Følgelig vil det være god praksis også innenfor rammen av eierskapskontroll å ta for seg sider av selskapet selv”.

Etter min mening gir den siterte passus en dekkende beskrivelse av hvordan eierskapskontrollen skal utføres. På bakgrunn av den argumentasjon som er anført foran, må det derfor også her være mest korrekt å konkludere med at kombinasjonen av de aktuelle oppdrag vil komme i strid med uavhengighetskravet. Jeg er således enig i at kommunens oppdragsansvarlige revisor, i en av de sakene som dannet bakgrunn for dette utredningsoppdraget, erklærte seg inhabil til å utføre eierskapskontroll i et selskap med ca.50 prosent privat eierskap, hvor han også var valgt revisor.

Det kan spørres om de konklusjoner jeg her har trukket kan opprettholdes også dersom man oppnår en avtale med selskapet om fri adgang til informasjon om dets anliggender; mao. at “den opplysning-en gjelder har samtykket i at taushetsplikten ikke skal gjelde”, jf. revisorloven § 6 – 1. Da vil unektelig noe av den forutgående argumentasjonen svekkes. Her er jeg noe usikker, men jeg er nok mest stemt for at man uansett bør holde på en konsekvent praksis. Et samtykke som nevnt vil jo normalt kunne tilbakekalles, og det er nå alltid noe med dette å skulle operere på andres nåde - særlig når det er tale om forholdet til et uavhengighetskrav.

Oslo, 22. desember 2010


Oddvar Overå