

Marthe Indset
og Trond Tjerbo

Den vanskelige uavhengigheten

Utredning om kommunal
revisjon og uavhengighet



NIBR

Norsk institutt for by- og regionforskning

Den vanskelige uavhengigheten



Marthe Indset og Trond Tjerbo

Den vanskelige uavhengigheten

Utredning om kommunal
revisjon og uavhengighet

NIBR-rapport 2011:7

Tittel: **Den vanskelige uavhengigheten**
Utredning om kommunal revisjon og uavhengighet

Forfattere: Marthe Indset og Trond Tjerbo

NIBR-rapport: 2011:7

ISSN: 1502-9794
ISBN: 978-82-7071-873-3
Prosjektnummer: O-2906
Prosjektnavn: Kommunal revisjon og uavhengighet
Oppdragsgiver: KS Bedrift og NKRF
(Norsk kommunerevisorforbund)

Prosjektleder: Marthe Indset

Referat: Rapporten ser nærmere på meningsinnholdet i uavhengighetsbegrepet, og vilkår for uavhengig revisjon, og spør hvordan uavhengighet kan ivaretas i en kommunal revisjonssammenheng. Utredningen viser at uavhengighet er et flerdimensjonalt begrep som er vanskelig å gradere.

Sammendrag: Norsk og engelsk

Dato: Februar 2011

Antall sider: 94

Pris: Kr 250,-

Utgiver: Norsk institutt for by- og regionforskning
Gaustadalléen 21,
0349 OSLO
Telefon: (+47) 22 95 88 00
Telefaks: (+47) 22 60 77 74
E-post: nibr@nibr.no
<http://www.nibr.no>

Vår hjemmeside: <http://www.nibr.no>

Trykk: Nordberg A.S.
Org. nr. NO 970205284 MVA
© NIBR 2011

Forord

Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR) har, etter oppdrag fra KS Bedrift og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF), gjennomført en utredning om kommunal revisjon og uavhengighet. Revisjon er en viktig del av demokratiet ved at det blir gjort kontroll med bruken av offentlige midler og offentlige vedtak. Slik skal revisjon være med på å understøtte noe av legitimiteten for demokratiet. Revisor blir på denne måten kommunestyrets og allmennhetens tillitsperson. For å feste tillit til revisjonen er det avgjørende at revisor er objektiv og uavhengig.

Rapporten ser nærmere på meningsinnholdet i uavhengighetsbegrepet, og vilkår for uavhengig revisjon, og spør hvordan uavhengighet kan ivaretas i en kommunal revisjonssammenheng. Utredningen belyser at uavhengighet er et flerdimensjonalt begrep som er vanskelig å gradere på en omforent måte.

Rapporten er skrevet av Marthe Indset og Trond Tjerbo. Indset har vært prosjektleder. Vi vil rette en stor takk til alle informantene som har bidratt med sine erfaringer og sin kunnskap, og som velvillig har latt seg intervjuet.

NIBR, februar 2011

Trine M. Myrvold

Forskningsjef

Innhold

Forord	1
Tabelloversikt.....	4
Figuroversikt	4
Sammendrag.....	5
Summary	11
1 Innledning.....	16
1.1 Om oppdraget	16
1.2 Hovedfokus og problemstillinger	18
1.3 Hva er uavhengighet?	19
1.4 Data og metode	20
1.4.1 Metodiske begrensninger	21
1.5 Innholdet i rapporten	22
2 Dagens krav til revisjon	23
2.1 Revisjon	23
2.2 Nærmere om regelverket som berører revisors uavhengighet	27
2.2.1 Kommunal revisjon og kommuneloven	27
2.2.2 Internasjonale standarder.....	32
2.2.3 Nærmere om EUs regulering av uavhengighet og norsk gjennomføring	35
2.3 Riksrevisjonen og Stortinget.....	43
2.4 Revisjon av en kommune og revisjon av et selskap...	46
3 Hva kan påvirke uavhengighet?.....	49
3.1 Nærmere om uavhengighetsbegrepet.....	49
3.2 Tilknytningsform og uavhengighet.....	51
3.2.1 Organisering og uavhengighet.....	55
3.3 Uavhengighet som tilpasning til krav fra omgivelsene.....	58
3.4 Hva påvirker faktisk og tilsynelatende uavhengighet?	59

4	Kommunal revisjon og uavhengighet.....	62
4.1	Hvilke faktorer har betydning for kommunal revisjons uavhengighet?.....	62
4.1.1	Når er utkontraktering av kommunal revisjon vellykket?	62
4.1.2	Uavhengige verdier og institusjoner?	67
4.1.3	Betydningen av symbolsk samsvar med krav fra omgivelsene.....	71
4.1.4	Organisatoriske trekk og uavhengighet	73
4.2	Oppsummering	79
5	Den vanskelige uavhengigheten – noen normative betraktninger	81
5.1	Revisjon som en del av det kommunale systemet.....	81
5.2	Hvilke hensyn bør kommunal revisjon ivareta?	85
	Litteratur	90

Tabelloversikt

Tabell 3.1	Typologi av faktisk og tilsynelatende uavhengighet...	60
Tabell 5.1	Forholdet mellom faktisk uavhengighet og tilsynelatende uavhengighet	87

Figuroversikt

Figur 4.1	Gjengivelse av tolkning av regelverket i brev fra KS og NKRF til Finanstilsynet (redigert versjon).....	76
-----------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Sammendrag

Marthe Indset og Trond Tjerbo

Den vanskelige uavhengigheten.

Utredning om kommunal revisjon og uavhengighet
NIBR-rapport 2011:7

Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR) har, på oppdrag fra KS Bedrift og Norsk kommunerevisorforbund (NKRF), gjennomført en studie om kommunal revisjon og uavhengighet. Prosjektet har pågått i tidsrommet oktober 2010 frem til februar 2011.

Revisjon er en viktig del av demokratiet ved at det blir gjort kontroll med bruken av offentlige midler og offentlige vedtak. Slik skal revisjon være med på å understøtte noe av legitimiteten for demokratiet. Kommunerevisor er kommunestyrets og allmennhetens tillitsperson. For å feste tillit til revisjonen er det avgjørende at revisor er objektiv og uavhengig. De siste par tiårene har revisjonsbransjen vært i betydelig endring, både internasjonalt og nasjonalt. En tydelig trend har vært den økte reguleringen av revisjonsvirksomheten. Både internasjonale standarder, rettsakter fra EU og norsk regelverk har i stigende grad rommet detaljerte krav til revisors uavhengighet. Et siktemål med denne studien har vært å nærme seg uavhengighetsbegrepet og de kravene som knytter seg til revisors uavhengighet, ved hjelp av statsvitenskapelig og økonomisk forskning.

Undersøkelsen baseres ikke på generaliserbare data, og det blir derfor ikke vurdert hvordan det faktisk står til med revisors uavhengighet i kommunal sektor. Undersøkelsen har tatt utgangspunkt i *meningsinnholdet* i uavhengighetsbegrepet slik det blir brukt i bransjen. Fra statsvitenskapelig og økonomisk forskning blir det trukket fram ulike bidrag som kan brukes til å belyse hvilke faktorer som kan være relevante for uavhengighet og hva som kan

NIBR-rapport 2011:7

påvirke uavhengige organisasjoner og individers atferd. Denne forskningen blir så knyttet til en diskusjon om kommunal revisjons uavhengighet. Noen sentrale spørsmål i undersøkelsen er:

- Hva er uavhengighet? Hvordan oppnås uavhengighet? Hvilke faktorer kan påvirke uavhengighet?
- Hvilke hensyn er sentrale innen revisjon?
- Hva begrunner de ulike valgene og kravene til revisors uavhengighet?
- Hvordan kan uavhengighet sikres og organiseres i kommunal revisjon?

En tilnærming til uavhengighet som ser ut til å ha preget revisorbransjen gjennom både regelverk og synet på uavhengighet, er skillet mellom det vi på norsk velger å benevne som *faktisk uavhengighet* (independence of mind) og *tilsynelatende uavhengighet* (independence in appearance). Dette er en definisjon som ligger til grunn i de internasjonale revisjonsstandardene som er implementert i Norge, i en EU-anbefaling som også er gjennomført i Norge (2002/590/EC), og som omtales i Finansdepartementets Ot.prp. 78 (2008-2009) *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (Gjennomføring av revisjonsdirektivet)*. I stortingsproposisjonen vises det til at uavhengighet ”in appearance” innebærer at revisjonsselskapet fremstår som uavhengig og objektivt, mens uavhengighet ”in fact” innebærer at revisjonsselskapet faktisk er uavhengig (ibid: 35). I bransjeorganisasjonen IFACs *Handbook of the Code of ethics for professional accountants*, heter det:

A professional accountant in public practice who provides an assurance service shall be independent of the assurance client. Independence of mind and in appearance is necessary to enable the professional accountant in public practice to express a conclusion, and be seen to express a conclusion, without bias, conflict of interest or undue influence of others (IFAC 2010: 39).

Denne todelte forståelsen av uavhengighetsbegrepet kan rent teoretisk innebære at det er mulig å fremstå som uavhengig uten at man faktisk er uavhengig, og det er mulig å være uavhengig, uten at man fremstår som det. Nedenfor er det satt opp en forenklet

typologi av ulike grader av tilsynelatende og faktisk uavhengighet, som rapporten strukturerer sin diskusjon ut i fra.

		Faktisk uavhengighet	
		Høy grad	Lav
Tilsynelatende uavhengighet	Høy	1	2
	Lav	3	4

Kommunerevisjon i Norge er organisert på ulike måter. I 2008 ble det samlet inn data til Kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase hvor 79 % av kommunene svarte. Her oppga 4 % at revisjon ble ivaretatt som en organisatorisk enhet ansatt av kommunestyret, 58 % ved IKS, 28 % gjennom interkommunalt samarbeid, og 8 % ved å kjøpe inn revisjonstjenester fra et privat eid revisjonsselskap. Kommunal revisjon ivaretas slik gjennom til dels svært ulike organisasjonsstrukturer.

I typologien over kan vi begynne med rute 2, hvor den faktiske uavhengigheten er lav, mens den tilsynelatende uavhengigheten er sterk. Revisor vil her i begrenset grad ha en uavhengig grunnholdning, men vil likevel fremstå som uavhengig. Forskning på utkontraktering av tjenester/varer/oppgaver kan brukes til å illustrere hvilke situasjoner som kan føre til en begrenset faktisk uavhengighet. Dersom uavhengigheten er sannsynligheten for at revisor vil rapportere en oppdaget feil (Johnsen et.al 2004), vil påvirkning eller egeninteresse kunne svekke både evnen/viljen til å oppdage, og til å rapportere. For det første vil selve grunnpremisset for at utkontraktering av en tjeneste skal være vellykket, være at oppdragsgiver faktisk er interessert i god kvalitet på tjenesten. Dersom oppdragsgiver har begrenset interesse for tjenesten, vil dette kunne åpne for opportunistisk atferd hos tilbyderer, f.eks reduksjon av kvaliteten, som i neste omgang kan gå ut over sannsynligheten for at feil blir forebygget eller oppdaget. En annen forutsetning ved utkontraktering er at bestiller har tilstrekkelig kunnskap om tjenesten. En bestiller må ha tilstrekkelig kunnskap til å kunne evaluere om tjenesten har høy nok kvalitet. Hvis ikke kan det oppstå en situasjon med informasjonsskjevhet,

som også her kan åpne for opportunistisk atferd hos tilbyder som gå ut over kvaliteten på tjenesten som leveres. Den tredje forutsetningen er at oppdragsgiver har spesifisert riktig pris i kontrakten. Dersom antallet tilbydere er høyt slik at konkurransen om oppdrag er høy, eller dersom det dreier seg om en attraktiv kunde, kan det være risiko for at tilbyder er villig til å prise seg lavere for å imøtekomme kravene fra kunden. Også her kan dette tenkes å ha konsekvenser for kvaliteten og revisors evne til å oppdage eller forebygge feil og avvik.

Dersom de tre forutsetningene over er motsatt, vil dette kunne styrke revisors faktiske uavhengighet, dvs. en situasjon som tilsvarer rute 1. Situasjon 1 vil også kunne illustreres ved hjelp av forskning på organisasjoner. Her vil tilknytningsform og finansielle bindinger også være relevante trekk. Men et separat revisjons-selskap med god avstand til den reviderte vil kunne ha utfordringer knyttet til såkalt ”informational dependence” (Power 1994). I våre informantintervjuer blir det vektlagt at kompetanse forutsetter revisjonsfaglig kompetanse i metodikk, standarder m.m. Det blir også påpekt at kompetanse forutsetter virksomhetsforståelse. Dersom en virksomhet er stor og kompleks, kan det være krevende å samle inn informasjon og opparbeide seg innsikt. En revisjonsenhet som f.eks et IKS, som er spesialisert ut i fra klientellprinsippet kan dermed besitte en høy grad av spesialkompetanse knyttet til sine klienter. Det kan tenkes at en slik enhet som er tettere på, lettere vil kunne gjennomføre en selvstendig innsamling og behandling av informasjon og data, i tillegg til å ha en høy grad av kunnskap om virksomheten, enn en utenforstående revisjonsenhet som er langt unna. For å bevare høy grad av objektivitet og ”independence of mind”, vil imidlertid en slik enhet trenge tilstrekkelig høy grad av kapasitet, et stort og selvstendig kompetansemiljø som muliggjør rotasjon, og må unngå sosialisering og samlokalisering, turnover ift sine klientellorganisasjoner, samt ivareta habilitetskrav.

I rute 4 er både den tilsynelatende og den faktiske uavhengigheten lav. Den tilsynelatende uavhengigheten vil kunne være lav dersom måten revisjonen er organisert på ikke er i tråd med de organisasjons- og tilknytningsformene som anses som legitime eller riktige i omgivelsene. En revisjon som er en integrert, organisatorisk enhet i en kommune, som lønnes av den reviderte, har ansatte som tidligere har vært ansatt i kommunen, og har få

organsatoriske strukturer som atskiller revisjonen fra kommunen, vil fremstå som mindre uavhengig i henhold til en organisasjons-teoretisk tilnærming. I henhold til denne tilnærmingen vil slike organisatoriske trekk kunne påvirke revisors grunnholdning og preferanser, og slik innebære en lav faktisk uavhengighet. På samme måte vil ressurser og kapasitet kunne være avgjørende her.

En ny-institusjonell tilnærming som vektlegger betydningen av felles normer, verdier og preferanser for å forklare atferd, kan brukes til å illustrere forholdet mellom tilsynelatende uavhengighet og faktisk uavhengighet ved at begge disse formene kan styres ut fra en sømmelighetslogikk: Enkeltindivider retter seg etter normer og verdier som dominerer i et fellesskap. Vi opptrer ikke bare for å maksimere egen nytte, men tilpasser oss også et fellesskaps kodeks for *riktig*, eller *passende* atferd. Dette omtales i faglitteraturen som "logic of appropriateness" (March 1994), eller sømmelighetslogikk. Rapporten peker på at uavhengighet i revisjonsbransjen kan betraktes som en sterkt, institusjonalisert verdi som enkeltindivider retter seg etter. Faktisk uavhengighet oppnås gjennom en sterkt utviklet sømmelighetslogikk. Men også omgivelsenes syn på hva som er gode, eller passende institusjoner kan forklares ut i fra en sømmelighetslogikk.

Kravet, eller ideen, om autonomi og uavhengighet har blitt omfavnet av mange og utgjør en stort tema i forskningslitteraturen. Statsvitenskapelig forskning og litteratur peker på at uavhengighet eller autonomi er flerdimensjonale begreper og finnes i mange ulike kombinasjoner, noe som gjør det problematisk å analysere (Olsen 2009, Verhoest et al. 2004, Christensen 2001). Høye verdier av uavhengighet langs én dimensjon, kan svekke uavhengigheten langs en annen dimensjon. Dette er også et av hovedargumentene i rapporten.

Reglene og kravene til uavhengighet innen revisjon er i dag så detaljerte at det kan være grunn til så spørre: Gitt at 1 ikke er mulig på grunn av ressurser, begrensninger ved markedet, mangel på kompetanse, eller andre faktorer – hva bør man da velge? Velger man en revisor fra markedet med høy tilsynelatende uavhengighet, men ikke tilstrekkelig virksomhetsforståelse, og hvor kontraktstyringen kan by på utfordringer, eller velger man en kommunerevisor med lavere tilsynelatende uavhengighet ut i fra noen verdier, men med høy faktisk uavhengighet? I forbindelse

med denne studien har vi ikke samlet inn data som kan benyttes til å generalisere. Men informantene som er intervjuet, tenderer til å være mer opptatt av det ”omlandet” som uavhengigheten befinner seg i, enn å kåre en institusjonell vinner. Med dette menes at også informantene er opptatt av hvilke forutsetninger som må være til stede for at revisor skal kunne ha høy grad av både tilsynelatende og faktisk uavhengighet. Spesielt blir det pekt på balansen mellom tilsynelatende uavhengighet og virksomhetsforståelse. Forskning viser at kompetanse er et kritisk punkt for svært mange kommuner. Norge har svært mange små kommuner som et privat revisjonsselskap ikke nødvendigvis vil vurdere som en prioritert kunde. Offentlige revisjonsformer kan bidra til økt konkurranse på et marked som kanskje noen steder behøver nettopp det. Omvendt vil private revisjonsselskaper også kunne tilføre økt konkurranse på et revisjonsmarked som har vært preget av manglende tilbud. Det er ikke gitt at markedet overalt er velutviklet nok til at det kan operere i henhold til markedets forutsetning for den frie konkurranse. En sameksistens av ulike revisjonsformer, men som likevel konkurrerer, kan i seg selv bidra til å styrke revisors uavhengighet, objektivitet og profesjonalitet.

Et annet spørsmål er hvilke hensyn som ligger til grunn for kommunal revisjon. Premissgrunlaget for tilliten til revisor kan sies å bestå av flere ulike elementer, og hvor uavhengighet utgjør et av dem. Revisjon skal også være et redskap for kommunestyrets kontroll med administrasjonen. Et syn som gjør seg gjeldene, er at forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon skal ivareta ulike hensyn i så måte. Det blir pekt på at forvaltningsrevisjon i større grad har et læringselement og skal være et styringsverktøy for politikerne. Det vil dermed kunne være viktig å se på hvilke uavhengighetskrav som er de mest relevante i ulike sammenhenger. Denne studien kan indikere at de forutsetningene som er viktige på et marked, ikke nødvendigvis er like relevant i en kommunal sammenheng.

Selv om organisasjonsformene er ulike, er det også elementer ved revisors uavhengighet som er likt, på tvers av virksomhetene. Habilitetskravene i revisorloven og kommuneloven/forskrift om revisjon (av kommuner) er et eksempel på høy grad av likhet. Også de internasjonale standardene for revisjon gjelder for både kommunal og privat revisjon. På denne måten framstår revisors uavhengighet og objektivitet som en institusjonalisert norm for passende atferd, for hele profesjonen.

Summary

Marthe Indset and Trond Tjerbo

The complex independence.

A study of municipal auditing and independency

NIBR report 2011:7

The Norwegian Institute for Urban and Regional research (NIBR) has completed a study for the Norwegian Association of Local and Regional Authorities' Enterprise Department (KS Bedrift) and the Norwegian Association for Municipal Auditors (NKRF), regarding municipal auditing and independency.

Through its control of public resolutions, expenditure and accounts, auditing constitutes an essential prerequisite for democracy. As such, auditing may be seen as a significant contribution in supporting faith in democratic governance. The municipal auditor is the representative of both the municipal council as well as the general public. In order to maintain confidence in auditing, auditor independence and objectivity are decisive elements. The last couple of decades the audit business has undergone profound changes. One obvious tendency has been the increased regulation of auditing. Both the development of international standards, EU legal acts as well as national provisions have increasingly regulated strict demands in order to establish and preserve audit independence. An aim of this study has been to assess the concept of independence and the demands that are set to auditor independence, by linking these elements to research and theories of political science and economy.

The data used in this study does not enable us to draw general conclusions regarding the state of municipal independence in Norway. The starting point of this study is a deep dive into the concepts of independence and autonomy. By using research and theories of political science and economy, we try to elaborate on

what seem to be the prerequisites of auditor independence. Some central questions are:

- What is independency? How may independence be achieved? What variables may affect independency?
- What are central prerequisites and considerations in auditing?
- What are the reasons for the various demands for auditor independence?
- How may auditor independence be ensured within the context of local democratic governance?

A comprehension of independence that seems to be rooted in the audit profession through standards and regulations, is the two-dimensional concept of independence in mind and independence in appearance (IFAC 2010). This definition is incorporated into the international auditing standards also implemented in Norway, as well as forming the basic understanding of independence in the Proposition to the Norwegian Parliament regarding the implementation of the EU directive on statutory audits on annual accounts (Ot.prp.nr.78 (2008-2009), Directive 2006/43/EC). The proposition states that independence in appearance refers to how the accounting company appears as regards independence, while independence “in fact” points to the actual components of independence (ibid:35). In the International Federation of Accountants “Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants” (2010:39), it is stated:

A professional accountant in public practice who provides an assurance service shall be independent of the assurance client. Independence of mind and in appearance is necessary to enable the professional accountant in public practice to express a conclusion, and be seen to express a conclusion, without bias, conflict of interest or undue influence of others.

At least theoretically, this definition of independence implies that it is possible to appear as independent without actually being independent, and that it is possible to actually be independent without appearing as such. The report has structured its discussion

around a simplified typology with this definition of independence as a starting point.

		Independence of mind	
		High	Low
Independence in appearance	High	1	2
	Low	3	4

In Norway, the superior responsibility for control and supervision of the municipal administration is vested in the local council by the Local Government Act. As the highest and only directly elected body in the municipality, this role of supervision follows naturally from the principle of democratic control and governance. It is the responsibility of the local council to choose an appropriate audit service to carry out audits of the administration. The role of the municipal auditor is to carry out audits on public accounts as well as performance audits. The overall purpose of municipal audit is to verify the public accounts, and control that public resolutions and expenditure is carried out as conditioned by the local council. There are mainly three forms in which municipal accounting services are carried out: About 4 percent of the municipal boards have an employed municipal service, however, separated from the audited (the administration) by its own organisation and organisational structures. About 86 percent of the municipalities are carrying out audits through inter-municipal cooperation or companies. About 8 percent of the municipalities tender these services out to private owned accounting companies (numbers from Hovik & Stigen 2008). These various forms may imply various combinations of independence in appearance and independence in mind. We have illustrated some combinations and how they may be affected by using research in political theory.

In situation 2 of the figure, the auditor's independence of mind will be limited, while the auditor may appear as independent. Research on contracting out may be used to illustrate what situations that may contribute to limit independence of mind. When tendering an audit service out, the basic prerequisite is that the tenderer has an interest in sufficient quality. If not, this may open for opportunistic behaviour of the provider, which in turn

may affect the auditor's objectivity and the possibility of preventing and discovering irregularities and malpractices. Another prerequisite is that the tenderer has insufficient knowledge of how to define a good quality auditing service. If not, opportunistic behaviour or lower quality auditing services may be at risk. The third prerequisite is insufficient pricing in the contract. If the number of providers is high and the tenderer an attractive customer, there may be risks of reducing the auditing quality in order to comply with the demands of the attractive customer.

However, if these three prerequisites are the opposite, there may be good changes for both high degree of independence of mind as well as in appearance. Situation 1, in which both independence in appearance and mind may be high, may also be illustrated by means of organizational research. A separated and distant accounting unit may have difficulties with informational dependence (Power 1994). Thus an auditing unit such as a sufficiently large inter-municipal company, organised according to the principle of clientele, may have a high degree of expertise directed to its clientele, and simultaneously the ability to gather data and information independently. Specialisation according to clientele may foster high levels of clientele knowledge. In order to maintain objectivity in mind, this organisation presupposes sufficiently amounts of independent expertise and capacity, the avoidance of employee turnover and co-housing.

For the accounting profession as a whole, high attention is directed towards values, norms and codes of ethics for professional accountants. One branch of organisational research emphasise the significance of such common values and norms for human behaviour. Norms such as objectivity and independence may be defined as the common good and uncorrupted by personal ambitions or interests. When individuals enter institutions, they try to discover, and are taught the rules. When they encounter a new situation, they try to associate it with a situation for which rules already exist. Through rules and logic of appropriateness, institutions realize both order, stability and predictability (March & Olsen 1989:160). High degree of independence of mind and in appearance may be explained by the existence of such norms, rules and logics of appropriateness.

In this report, we have pointed at several prerequisites that may be relevant in order to maintain high degrees of independence in fact and in mind, both through tendering out, as well as being owner and part-owner of organisations. Research points out, that the concept of independence is multi-dimensional, complex, and difficult in the sense that high degrees along one measure may lead to lower degrees along others (Olsen 2009, Hansen 2005, Verhoest et al. 2004). This report is completed with a discussion of the premises and functions of municipal audit, and the challenges and developments that confront local governance in Norway today. In order to preserve its role as a tool for democratic control and governance and simultaneously sustain legitimacy as the objective witness on behalf of the municipal board and the general public, it is necessary to ask what criteria, forms and demands for objectivity, specialist competence and independence that are relevant. For that we need more empirical research.

1 Innledning

1.1 Om oppdraget

Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR) har, etter oppdrag fra KS Bedrift og Norges kommunerevisorforbund (heretter kalt NKRF), gjennomført en utredning om kommunal revisjon og uavhengighet. Rapporten ser nærmere på meningsinnholdet i uavhengighetsbegrepet og vilkår for uavhengig revisjon, og spør hvordan uavhengighet best kan ivaretas i en kommunal revisjonssammenheng.

Revisjon er en viktig del av demokratiet ved at det blir gjort kontroll med bruken av offentlige midler og offentlige vedtak. Slik skal revisjon være med på å understøtte noe av legitimiteten for demokratiet. Revisor er kommunestyrets og allmennhetens tillitsperson. For å feste tillit til revisjonen er det avgjørende at revisor er objektiv og uavhengig.

Kommunestyret er, i kraft av å være direkte folkevalgt, kommunens øverste organ og øverste ansvarlige for alle sider ved den kommunale forvaltning. Dette ansvaret kommer også til uttrykk i kommuneloven § 76, der det er presisert at kommunestyret og fylkestinget har ”det øverste tilsyn med den kommunale forvaltning, og kan forlange enhver sak lagt fram for seg til orientering eller avgjørelse”. Denne kontroll- og tilsynsrollen følger av prinsippet om demokratisk styre. Som øverste folkevalgt organ utgjør tilsyn og revisjon av egen virksomhet et viktig premissgrunnlag for at folkevalgt styre skal kunne besikke eget hus.

Kommunen forvalter store verdier på vegne av fellesskapet. Det er av grunnleggende betydning at bruken og disponeringen av disse verdiene utføres som forutsatt. Revisor skal derfor være både

kommunestyrets og allmennhetens tillitsperson. Revisors uavhengighet er avgjørende for å sikre objektiv revisjon, og for at revisjonen skal ha tillit i omgivelsene.

I norske kommuner føres det to typer kontroll og tilsyn gjennom det som refereres til som den kommunale egenkontrollen. Internkontrollen knytter seg til administrasjonssjefens kontrollansvar, og innebærer å ha kontroll med egen organisasjon. Regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll er den andre typen. Dette tilsynet utøves av kontrollutvalget, og skal gjennomføres uavhengig av administrasjonssjefen og kommuneadministrasjonen. I en rapport om egenkontrollen i norske kommuner, skrevet av en arbeidsgruppe nedsatt av Kommunal- og regionaldepartementet, pekes det på at en god egenkontroll krever et godt samspill mellom de ulike kontrollformene, innenfor rammen av de rollene som er gitt. Vår rapport omhandler imidlertid den lovbestemte kontrollen med kommunen, det vil si regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

De senere årene har revisors uavhengighet blitt satt i et skarpere søkelys. Internasjonalt har flere finansskandaler hvor mangelfull og villedende finansiell informasjon har vært et sentralt element, medvirket til en økt regulering av revisors uavhengighet. Siden 2000 har utviklingen av felles, internasjonale standarder for revisjon vært betydelig. I Norge gjelder disse standardene både for offentlig og privat revisjon. EU har vedtatt regelverk som rommer en rekke krav til revisors uavhengighet, og som er gjennomført i norsk rett gjennom revisorloven. Noen av disse endringene berører også kommunerevisjonen. Disse utviklingstrekkene indikerer at når det gjelder regnskapsrevisjon, har privat og kommunal sektor blitt mer lik revisjonsfaglig.

Andre endringer som har preget kommunesektoren de siste 10-20 årene, har også berørt kommunal revisjon. Organisatorisk har kommunerevisjonen endret karakter. Kommunal revisjon har endret seg i retning av større og færre enheter, og det er åpnet for at kommunal virksomhet kan revideres av private revisjons-selskaper. Innholdsmessig har kommunal revisjon vært rettet mot regnskapsrevisjon, gradvis er denne revisjonen supplert med forvaltningsrevisjon. Denne formen for revisjon er imidlertid er særform i offentlig sektor.

Med utgangspunkt i disse utviklingstrekkene skal prosjektet analysere kommunal revisjons uavhengighet og særpreg. Et siktemål er å bidra med perspektiver på hvordan revisors uavhengighet kan styrkes, og hvilke premisser som vil kunne være relevante, i en kommunal revisjonssammenheng.

1.2 Hovedfokus og problemstillinger

Revisorrollen blir ofte sammenliknet med det å være tillitsmann, enten det er for kapitalmarkedet, eiere, ansatte, offentlige myndigheter eller kreditorer. Denne tilliten kan sies å utgjøre eksistensgrunlaget for revisjonsvirksomheten. Flere forhold kan påvirke tilliten til revisor, og uavhengighet utgjør et av dem. Utredningen belyser meningsinnholdet i uavhengighetsbegrepet og vilkår for uavhengighet, ved hjelp av statsvitenskapelig forskning og teori. Sammenhengen mellom uavhengighet og legitimitet blir også diskutert. Vi ser nærmere på om offentlig og privat revisjon preges av ulike kjennetegn i så måte. Til slutt presenterer vi noen normative betraktninger knyttet til uavhengighet og kommune-revisors rolle.

Et hovedspørsmål er hva som kjennetegner kommunal revisjon, og hvilke hensyn som ligger til grunn. Andre sentrale spørsmål er:

- Hva er uavhengighet? Hvordan oppnås uavhengighet? Hvilke faktorer kan påvirke uavhengighet?
- Hvordan er uavhengighet forstått og organisert i ulike revisjonsvirksomheter?
- Hva er typiske kjennetegn for privat og offentlig revisjon?
- Hvilke hensyn er sentrale?
- Hva begrunner de ulike valgene og kravene til revisors uavhengighet?
- Hva begrunner de ulike valgene til utforming og organisering av revisjonsvirksomheten?
- I hvilke sammenhenger opptrer hva slags uavhengighet?
- Hvilke normative kriterier kan legges til grunn for kommunal revisjon?

- Hvordan kan uavhengighet sikres og organiseres i kommunal revisjon?

1.3 Hva er uavhengighet?

Ordet autonomi kommer av antikk gresk ”auto nomos”. *Auto* betyr *selv* og *nomos* betyr *lov*, med andre ord en som gir seg selv lov, en som styrer seg selv. Tilsvarende refererer uavhengighet til den tilstanden det er å være autonom. Autonomi, selvstyre og uavhengighet er grunnleggende begreper i både statsvitenskapelig og idéhistorisk tenkning.

Begrepenes mer presise meningsinnhold har i faglitteraturen vært gjenstand for stor oppmerksomhet og debatt. Eksempelvis er det ulike syn på hva som er de mest relevante innholdet i autonomi-begrepet. Og det er ulike syn på hvilke premisser som er sentrale for å sikre uavhengighet (Verhoest et al. 2004). Et annet eksempel er skillet mellom en legal og en finansiell autonomiforståelse (Page 1991). Men heller ikke disse er helt entydige for å kunne vurdere hvor stor en enhets faktiske autonomi er. Det er heller ikke enighet om hvilke prosesser og vilkår som fører til autonomi, at autonomi opprettholdes eller mistes, eller hvilke normative og organisatoriske prinsipper autonome enheter skal styres og ledes under, og hvilke avgjørelser som skal tas (Olsen, 2009)

Et utgangspunkt for studien er å se nærmere på om noe av denne litteraturen kan brukes til å kaste et nærmere lys over revisors uavhengighet. Ved hjelp av statsvitenskapelig og økonomisk forskning og teori, forsøker vi å trekke frem ulike premisser som ser ut for å ha betydning for revisors uavhengighet.

En forståelse av uavhengighet som ser ut til å være sentral i revisorbransjen er skillet mellom det vi velger å benevne som *faktisk uavhengighet* (independence of mind) og *tilsynelatende uavhengighet* (independence in appearance). Dette er en definisjon som ligger til grunn i de internasjonale revisjonsstandardene som er implementert i Norge, og som det vises til i Finansdepartementets Ot.prp.78 (2008-2009) *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (Gjennomføring av revisjonsdirektivet)*.

Rapporten diskuterer denne todelte tilnærmingen til uavhengighet i ved hjelp av ulik teoretisk forskning.

Fra økonomisk forskning tar vi blant annet utgangspunkt i Oliver Williamsons teori om transaksjonskostander. Dette er et teoretisk rammeverk om når det er mest effektivt å utkontraktere en tjeneste/vare/oppgave, fremfor å produsere den selv i egen organisasjon. Fra organisasjonsforskning belyser vi ulike teoretiske bidrag knyttet til trekk ved organisasjoner, samt normer og verdiers betydning for atferd. Her er Morten Egeberg (1990, 2006), James March & Johan P. Olsen (1989), og John Meyer & Bryan Rowan (1991) noen av bidragene.

1.4 Data og metode

Studien er gjennomført ved hjelp av dokument- og litteraturstudier, samt intervjuer med representanter fra relevante kompetansemiljøer innen revisjon.

Dokumenter og litteratur

To hovedtyper av dokumenter er brukt.

For det første baserer undersøkelsen seg på en gjennomgang av det regulatoriske rammeverket for revisjon. Dette gjelder kommuneloven med forskrifter, revisorloven med forskrift, noen relevante EU-rettsakter, meldinger og henstillinger, og de internasjonale standardene for revisjon (ISA'ene). I tillegg er det gjort bruk av sentrale norske offentlige dokumenter, blant annet:

- Ot.prp.nr.17(2008-2009): ”Om lov om endringer i kommuneloven og svalbardloven (om tillitskapende forvaltning mv. i kommuner og fylkeskommuner), Kommunal- og regionaldepartementet
- 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), Tilrådning fra Kommunal- og regionaldepartementet
- Ot.prp.nr.78 (2008-2009): ”Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (Gjennomføring av revisjonsdirektivet)”, Finansdepartementet.
- Rapport fra Kommunal- og regionaldepartementet: 85 tilrådninger for styrkt egenkontroll i kommunane

For det andre har vi i studien gjort bruk av statsvitenskapelig faglitteratur for å belyse uavhengighetsbegrepet og i en nærmere analyse av vilkår for uavhengighet. Mer empirisk forskning knyttet til norsk kommunerevisjon er også brukt.

Intervjuer

For å realitetsforankre begrepsanalysen av uavhengighet er det gjennomført intervjuer med representanter fra ulike kompetansemiljøer knyttet til revisjon. Formålet med denne undersøkelsen har ikke vært å vurdere i hvilken grad kommunal revisjon kan sies å være uavhengig. Intervjuer er gjennomført med den hensikt å innhente erfaringer, vurdering og kunnskap om uavhengig revisjon fra ulike berørte miljøer.

I alt er det gjennomført 19 intervjuer med 22 informanter fra ulike miljøer som er i berøring med kommunal revisjon. Det er gjennomført intervjuer med:

- Ansatte i 3 revisjons-IKS
- Ansatte fra 3 revisjonsenheter som er ansatt av kommunestyret
- Ansatte fra 2 private revisjonsselskaper
- Representanter fra 2 kontrollutvalg
- Representant for 1 kontrollutvalgssekretariat
- 2 Ordførere
- Representanter fra Finanstilsynet
- Representanter fra Den norske revisorforening
- Representant fra Forum for kontroll og tilsyn
- Representant fra Riksrevisjonen
- Representanter fra Kommunal- og regionaldepartementet

1.4.1 Metodiske begrensninger

Som påpekt er informasjon om de faktiske forholdene ved kommunal revisjon innhentet gjennom intervjuer, dokumenter og annen forskning. Det er imidlertid viktig å understreke at det innsamlede datamaterialet ikke egner seg som generaliserbar

informasjon. Vi er ikke i stand til å si noe om i hvilken grad våre spørsmål eller påpekninger preger faktiske forhold. Vi kan kun gjøre noen antakelser. Vi har ikke vurdert hvilke revisjonsenheter som er mest og minst uavhengig, i hvilken grad ulike problemer eller fortrinn preger kommunal revisjon eller privat revisjon. Vi er kun i stand til å peke på omstendigheter og betraktninger, som *kan* se ut til å ha relevans.

1.5 Innholdet i rapporten

Kapittel 2 ser nærmere på det regulatoriske rammeverket for revisjon i Norge i dag, og hvordan revisjon organiseres og gjennomføres. Hovedblikket er rettet mot kommunal sektor. Det redegjøres for revisors rolle og oppgaver, sentrale krav til, og regler for kommunal og privat revisjon, samt likheter og ulikheter mellom kommunal og privat revisjon. Kapitlet fokuserer på revisjon generelt, og uavhengighet spesielt.

Kapittel 3 gir en teoretisk innfallsvinkel til uavhengighetsbegrepet. Vi gjennomgår et utvalg teoretiske tilnærminger innen statsvitenskapelig og økonomisk forskning, som kan brukes til å kaste lys over uavhengighet.

Kapittel 4 analyserer trekk og elementer ved revisjonsvirksomhet i dagens kommune-Norge ved hjelp av det teoretiske rammeverket.

I kapittel 5 drøftes kommunal revisjons uavhengighet ut i fra noen normative betraktninger og en samfunnspolitisk kontekst. Aktuelle utviklingstrekk og behov ved kommunesektoren blir belyst med utgangspunkt i spørsmålet om hvordan uavhengig kommune-revisjon kan utformes og sikres.

2 Dagens krav til revisjon

2.1 Revisjon

Begrepet revisjon viser til flere aktiviteter. To hovedformer er regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det er vanlig å omtale regnskapsrevisjon som revisors bekreftelse av den økonomiske informasjon som foretakene gir i sine offentlige årsoppgjør. I offentlig sektor omfatter revisjonsbegrepet også forvaltningsrevisjon, som innebærer systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger (forskrift om revisjon i kommuner § 7).

I Norge er lovpålagt revisjon i statlig, kommunal og privat sektor hjemlet på ulikt vis. Riksrevisjon er hjemlet i Grunnloven, samt lov om riksrevisjonen med forskrifter. Kommunal revisjon er hjemlet i kommuneloven med forskrifter. Privat revisjon er hjemlet i revisorloven med forskrift.

Regnskapsrevisjon

Ofte brukes regnskapsrevisjon synonymt med finansiell revisjon. Det eksisterer imidlertid visse ulikheter mellom revisjon av kommunalt regnskap og revisjon av et privat selskaps regnskap. Mens et privat selskaps regnskap skal følge regnskapsloven, er kravene til kommunale regnskap hjemlet i kommuneloven og diverse økonomiforskrifter¹. I forskriften blir regnskapsrevisjonens innhold definert til å gjelde:

¹ Forskrift om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner, Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak, Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner, Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for

En vurdering av om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, derunder om det gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Videre skal revisor se etter at beløpene i kommunens årsregnskap er i overensstemmelse med gyldige vedtak fattet på riktig beslutningsnivå, og at vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen. Revisor skal også vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet. Revisor skal dessuten gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil (forskrift om revisjon i kommuner § 3).

Etter revisorloven skal revisor av foretak vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. Revisor skal vurdere om opplysninger i årsberetningen, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistente med regnskapet. Revisor skal også se etter at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte, samt bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil (revisorloven § 5-1)

Regnskapsrevisjon, eller finansiell revisjon etter revisorloven vil følgelig ha fokus på en kontroll av om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk. I forarbeidene til siste revidering av kommuneloven (Ot.prp.nr.70 2002-2003), fremheves det at kommunens regnskap er bygd på andre prinsipper enn regnskapsloven. I et kommunalt regnskap er det selve anskaffelsen og anvendelsen av midlene som vises i regnskapet. Begrunnelsen for dette er at hovedformålet med regnskapet er å gi grunnlag for å vurdere faktisk ressursbruk i forhold til budsjettet. Til forskjell vil hovedformålet med regnskaper i private bedrifter være å gi grunnlag for å vurdere

kommunale og fylkeskommunale foretak, Forskrift om kommuners og fylkeskommuners finansforvaltning, er noen relevante forskrifter.

avkastningen på innskutt kapital. Regnskapet vil derfor være mer resultatorientert og sammenstille kostnader og inntekter, og hvor inntektssiden gjenspeiler den reelle markedsverdien av det som produseres. Både kommunal og privat revisjon har en forebyggende oppgave ved at både revisorloven og forskrift om revisjon i kommuner påpeker at revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

Mens revisjon av private foretak skal følge god revisjonsskikk, skal revisjon av kommunal virksomhet skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk. Regnskapsrevisjon i kommunal sektor benytter i det alt vesentlige de samme revisjonsstandardene som ved revisjon av foretak i privat sektor. De norske standardene er vedtatt av Den norske revisorforening (DnR), basert på internasjonale standarder vedtatt av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB) som er standardsettende organ under International Federation of Accountants (IFAC). De internasjonale standardene har noen tillegg for offentlig sektor. Disse er nå erstattet av et eget standardverk vedtatt av INTOSAI.

Forvaltningsrevisjon

De kommunale revisjonsoppgavene er videre enn det som forstås som revisjon i tradisjonell forstand. Forvaltningsrevisjon, som er en særegen form for revisjon av offentlig virksomhet, illustrerer dette. Forvaltningsrevisjon er regulert i forskrift om revisjon av kommuner § 7. Hoveddefinisjon og -oppgaver er følgende:

Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder

- Vurdere om forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger
- Vurdere om forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området og om de er hensiktsmessige
- Vurdere om regelverket etterleves

- Vurdere om beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav
- Vurdere om resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd (forskrift om revisjon i kommuner §7).

En kan dermed få inntrykk av at forvaltningsrevisjon i noe større grad enn regnskapsrevisjon er utformet for å være et styringsverktøy for de folkevalgte i kommunen, selv om også regnskapsrevisjon har forebyggende rolle. Et KRD-oppnevnt utvalg påpeker i rapporten ”85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane” at forvaltningsrevisjon primært er et redskap for folkevalgt kontroll, men forvaltningsrevisjon kan og bør også bidra til læring og forbedring i administrasjonen. Her kan det ligge en ulikhet mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

Revisjonsorganisasjonen INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) har vært en viktig leverandør av ideer og premisser for forvaltningsrevisjon, og har bidratt til at forvaltningsrevisjon som konsept er blitt videreformidlet til store deler av verden (Christensen, Helgesen & Læg Reid 2001). Gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk, herunder etablerte og den nasjonale standarden RSK 001, som også er vedtatt av INTOSTAI og the Institute of Internal Auditors.

Selskapskontroll

Selskapskontroll er i seg selv ikke definert som revisjon. Derfor kan selskapskontroll utføres av personer som ikke er utdannet revisorer. Kontrollen skal likevel utføres av revisjonen eller kontrollutvalget. Selskapskontroll gir kommunestyret adgang å føre kontroll med forvaltningen av kommunens interesser i selskap eid av kommunen, herunder å kontrollere om den som utøver eierinteressen gjør dette i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger.

Selskapskontroll omfatter alt kommunalt eierskap som er organisert med hjemmel i andre lover enn kommuneloven samt interkommunalt samarbeid etter kommuneloven kapittel 5 og som

er egne rettssubjekt. Dette omfatter dermed interkommunale selskaper (IKS), aksjeselskaper og samvirkeforetak.

2.2 Nærmere om regelverket som berører revisors uavhengighet

2.2.1 Kommunal revisjon og kommuneloven

Det er kommunestyret som har det overordnede tilsyns- og kontrollansvar med administrasjonen. Denne kontrollrollen slås fast i kommuneloven § 76, der det er presisert at kommunestyret og fylkestinget har

det øverste tilsyn med den kommunale forvaltning, og kan forlange enhver sak lagt fram for seg til orientering eller avgjørelse.

Denne tilsyns- og kontrollrollen følger av prinsippet om demokratisk styre. Som øverste folkevalgte organ utgjør kontroll og revisjon av egen virksomhet et viktig premissgrunnlag for at folkevalgt styre skal kunne besikke eget hus. I tillegg fører staten tilsyn med kommunenes iverksetting av statlig politikk innen alle kommunens sektorområder. De statlige tilsynsoppgavene holdes utenfor denne undersøkelsen, som omhandler kommunens egen kontroll.

At kommunestyret fører tilsyn og kontroll med egen virksomhet er nødvendig både for å kunne påse at budsjett og politiske vedtak følges opp som forutsatt av administrasjonen, og for å ivareta innbyggernes tillit til kommunen. Man kan si at en effektiv egenkontroll er en forutsetning for det kommunale selvstyret. Egenkontrollen består i dag av flere elementer:

Det følger av det som er sagt her at det prinsipielt føres to ulike typer kontroll og tilsyn i kommunen. For det første finner det sted internkontroll. Internkontroll er kontroll og tilsyn integrert i styrings- og ledelsesansvaret i hvert ledd av virksomheten.

Administrasjonssjefen har ansvaret for internkontrollen. Den andre typen kontroll utføres av kontrollutvalget, gjennom blant annet arbeidet i

revisjonen og sekretariatet (regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll). Begge kontrolltypene møtes i kommunestyret som øverste ansvarlige organ, og begge er dermed elementer i kommunestyrets tilsynsansvar etter kommuneloven § 76 (Ot.prp.nr.17 2008-2009:20).

Kommuneloven § 78 gir Kommunestyret selv anledning til å velge revisor etter innstilling fra kontrollutvalget. Tall fra KRDs organisasjonsdatabase viser at i 2008 oppga ca 4 prosent av kommunene i undersøkelsen (79 % av kommunene svarte) at revisjon ble utført av en revisjonsenhet ansatt av kommunestyret, 58 % av interkommunalt selskap, 28 % av interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27) og om lag 8 % av innkjøpte revisjonstjenester fra private revisjonsselskaper (Hovik & Stigen 2008). Hovedformene er altså interkommunalt samarbeid, ansatt revisor og innleid revisor.

Kommunerevisor skal med andre ord kontrollere iverksettende myndighet, administrasjonen, på vegne av kommunestyret. Revisors uavhengighet overfor administrasjonen ivaretas gjennom denne fordelingen av *roller*, gjennom *strukturelle* krav til organiseringen av arbeidet, og en rekke *habilitets-* og *uavhengighetskrav* til revisjonen og revisor.

Revisors uavhengige *rolle* overfor iverksettende myndighet, administrasjonen, innebærer at revisor er ansatt av kommunestyret og skal ikke rapportere til, lønnes av eller forholde seg til administrasjonssjefen eller andre deler av administrasjonen. Revisors selvstendige rett til å innhente informasjon og gjennomføre de undersøkelsene som anses nødvendig, er hjemlet i kommuneloven § 79.

Organisatorisk rommer kommuneloven flere krav som er ment å ivareta revisors uavhengighet. Et av de viktigste er påbudet om at hver kommune skal ha et **kontrollutvalg**, som ble innført med kommuneloven av 1992. Hensikten var å styrke kommunens arbeid med kontroll og tilsyn, ved å flytte det utøvende ansvaret for disse oppgavene fra formannskapet og til et eget organ som ikke befant seg i noen forbindelseslinje mellom kommunestyret og administrasjonen. Kontrollutvalget skal med andre ord ivareta og sikre de løpende tilsyns- og kontrolloppgavene med administrasjonen, samt føre tilsyn med revisor. Man kan si at skillet mellom kommunestyret som øverste myndighet, og kontrollutvalget som

utøvende kontrollinstans og bindeledd mellom revisor og kommunestyret, i seg selv er en struktur som er med på å ivareta revisjonens uavhengighet.

Det er nedfelt klare valgbarhetsregler for medlemmer i kontrollutvalget. Kontrollutvalget velges av kommunestyret. Ansatte i kommunen, ordfører og varaordfører, medlemmer og vara-medlemmer til formannskap og andre politiske nemnder og utvalg med beslutningsmyndighet, kan ikke velges som medlemmer i et kontrollutvalg. Kommuneloven § 77 krever at minst 1 av medlemmene velges fra kommunestyret. Dette er begrunnet ut i fra hensynet til kontakt med kommunestyret, siden kontrollutvalget utøver sin myndighet på vegne av kommunestyret:

At ett medlem i kommunestyret også skal sitte i kontrollutvalget, kan øke sannsynligheten for at kontrollutvalgets vurderinger får gjennomslag i kommunestyret (Ot.prp.nr.17 2008-2009:17).

Tall fra organisasjonsdatabasen viser at den vanligste bemanningen er deltakere fra nåværende og tidligere kommunestyrer. 71,1 % av de spurte kommunene oppgir i 2008 at lederne kommer fra opposisjonen, mens 20,1 % oppgir at lederne kommer fra posisjonen (Hovik & Stigen 2008).

I tillegg til å ivareta det utøvende ansvaret for revisjonen, har kontrollutvalget et lovfestet ansvar for å påse at kommunen både følger opp revisjonsmerknader, samt påse at den kontrollen og revisjonen som gjennomføres skjer 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. Videre har kontrollutvalget et bestilleransvar for regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, noe som gir en mulighet til å be om spesielle analyser av kommunens virksomhet. Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll skal skje på bakgrunn av en årlig plan vedtatt av kommunestyret etter innstilling fra kontrollutvalget, jf. forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 10 og 13. Kontrollutvalget skal gi uttalelser om årsregnskapet eller rapporter på basis av revisors beretning, men kan ikke foreta endringer i revisors beretning eller rapportering til kommunestyret. Oppdragsansvarlig revisor har

møte- og talerett på møtene i kontrollutvalget, og kan forlange sine uttalelser på møtet protokollert (forskrift om kontrollutvalg § 19).

Gjennomføringen av EUs revisjonsdirektiv (direktiv 2006/43/EF) i norsk rett innebar et krav om revisjonsutvalg for selskaper med verdipapirer notert på regulert marked. Et revisjonsutvalg kan ikke direkte sammenliknes med et kontrollutvalg, men skal være et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret (Allmennaksjeloven § 6-41). I tillegg skal revisjonsutvalget vurdere å overvåke revisors uavhengighet. Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte kan imidlertid ikke velges. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal dessuten være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon (allmennaksjeloven § 6-42). Kravet om revisjonsutvalg gjelder imidlertid ikke for selskaper med gjennomsnittlig antall ansatte under 250, balansesum på mindre enn 300 millioner ved utgangen av året, og nettoomsetning på mindre enn 350 millioner kroner. Det åpnes også for at det gjennom styrevedtektene kan fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg. I selskaper som ikke er pålagt revisjonsutvalg, ivaretas kontakten med revisjonen, kontrollen med revisors uavhengighet m.m av styret.

Et annet strukturelt krav i forskrift om kontrollutvalg er pålegget om å sørge for at kontrollutvalget "har sekretariatsbistand som til enhver tid tilfredsstiller utvalgets behov". **Sekretariatet for kontrollutvalget** skal påse at de saker som behandles av kontrollutvalget er forsvarlig utredet og utvalgets vedtak blir iverksatt. Sekretariatsfunksjonen kan ikke legges til kommunens administrasjon. Også kravet til sekretariatskapasitet kan sees som et element i å sikre uavhengighet og profesjonalisering. Administrasjonssjefen kan ikke instruere sekretariatet, som er underlagt kontrollutvalget.

En rekke **krav til revisors habilitet, kompetanse og uavhengighet** er nedfelt i kommuneloven § 79 og forskrift om revisjon i kommuner § 5 og 6. For å sikre revisors uavhengighet og objektivitet kan revisor ikke

- inneha annen stilling i den revidertes virksomhet ved siden av oppdraget

- være medlem av styrende organer i virksomhet som kommunen deltar i
- 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 den som foretar revisjon
- utføre rådgivnings- eller andre tjenester for kommunen eller fylkeskommunen, dersom dette er egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet, eller yte tjenester som hører inn under den revidertes ledelses- og kontrolloppgaver (§ 6)

Videre rommer kommuneloven § 79 krav til at revisor eller revisors nærstående ikke, ikke kan ha en tilknytning til revidert eller kontrollert kommunal virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, som kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet. Som nærstående regnes ektefelle/samboer, søsken eller slektninger i rett oppadgående eller nedadgående linje, søskens ektefelle/samboer, eller ektefelles/samboers slektninger i rett nedad- eller oppadgående linje. Den som reviderer plikter løpende å vurdere sin uavhengighet. Oppdragsansvarlig revisor skal minst en gang i året avgi en skriftlig dokumentasjon på sin uavhengighet. Slik dokumentasjon skal i tillegg følge alle tilbud om revisjon. Disse uavhengighets- og habilitetskravene er i det alt vesentlige identiske med kravene til revisor etter revisorloven. En revisor for et allmennaksjeselskap av typen foretak av allmenn interesse er eksempelvis pålagt hvert år skriftlig å bekrefte sin uavhengighet overfor styret eller et revisjonsutvalg.

Når det gjelder **krav til revisors kompetanse** er det etter forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner krav om at den som er oppdragsansvarlig for revisjon av årsregnskap skal ha bestått eksamen i bachelor eller master i revisjon i henhold til Finanstilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor. I tillegg er det et krav om tre års praksis fra regnskapsrevisjon. Når det gjelder oppdragsansvarlig for forvaltningsrevisjon er det krav om minimum tre års utdanning fra universitet/høyskole. Selve praksiskravet for regnskapsrevisjon er forskjellig i revisorloven og i forskrift om revisjon av kommuner. Også etter revisorloven er det krav om tre års praksis i regnskapsrevisjon, men etter revisorloven er altså kravet at minst to år av praksistiden skal fullføres hos en

godkjent statsautorisert eller registrert revisor, eller godkjent revisjonsselskap som foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Dette innebærer at mens revisjonsforskriften (for kommuner) godkjenner tre års praksis fra regnskapsrevisjon, enten det er fra en kommune eller private selskap, gjør ikke revisorloven det, dersom det skal gis godkjenning fra Finanstilsynet. Kravet er minst to års regnskapsrevisjon under tilsyn av godkjent revisor eller virksomhet, som reviderer regnskap etter revisorloven². Kommuneloven med tilhørende forskrift rommer ikke noe tilsvarende praksiskrav om minimum to års revisjon fra *kommunal* virksomhet.

Ot.prp.nr.78(2008-2009) begrunner begrensningene i godkjenning av praksis fra regnskapsrevisjon av kommunal virksomhet med at praktikanter innen offentlig revisjon ikke vil ha tilstrekkelig befatning med årsregnskap etter regnskapsloven (ibid 33). Som vi har påpekt i 2.1, innebærer med andre ord revisjon etter regnskapsloven og revisjon etter kommuneloven noen ulikheter. Finansdepartementets vurderinger kan tolkes slik at disse forskjellene ikke gjør at praksis fra det ene fullt ut kan erstatte praksis fra det andre.

Mens kommunal virksomhet og IKS'er er revisjonspliktige etter kommuneloven, er kommunalt eide aksjeselskaper revisjonspliktige etter revisorloven, på linje med private aksjeselskaper. For at kommunale revisjonsenheter skal få adgang til å revidere kommunalt eide AS, må revisjonsenheten ha godkjenning etter revisorloven. Men på grunn av lovens eierskapskrav har det ikke vært anledning til å gi slik godkjenning til kommunale revisjonsenheter.

2.2.2 Internasjonale standarder

Revisjonsfeltet generelt har de siste årene i økende grad blitt regelstyrt. I tillegg til lovene og forskriftene referert til ovenfor, skjer dette også ved at det i revisjonsloven er nedfelt et krav om utføring av revisjon i henhold til gjeldende "god revisjonsskikk". God revisjonsskikk er en rettslig standard basert på internasjonale

² Etter revisorloven § 3-3 kan et år av praksistiden godkjennes for offentlig revisjon. Det åpnes for at inntil to års praksis kan godkjennes etter nærmere regler.

standarder og de internasjonale profesjonsreglene for revisors uavhengighet, som har blitt jevnlig oppdatert. Med sitt siste revisjonsdirektiv fra 2006, tok også EU dette prinsippet inn i sitt regelverk. I Norge ivaretas arbeidet med å oversette standardene til norsk av Den Norske Revisorforening (DnR).

Som påpekt følger kommunerevisjon kommuneloven. Etter kommuneloven § 78 1, og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, kreves det at revisjon skal skje i henhold til ”god kommunal revisjonsskikk”. Også dette kravet bygger på de internasjonale standardene fastsatt av IAASB, men med noen tillegg for revisjon i offentlig sektor. Disse tilleggene utarbeides av INTOSAI Professional Standards Committee. Også NKRF fastsetter standarder for kommunal revisjon, som den særnorske standarden RSK 001.

De internasjonale revisjonsstandardene (International Standards of Auditing) ISA’ene, fastsettes av IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) som et standardsettende organ under IFAC (International Federation of Accountants). IFAC er den internasjonale bransjeorganisasjonen for revisjon. Den Norske Revisorforening (DnR) er medlem i IFAC, og er som påpekt det organet i Norge som oversetter ISA’ene til norsk. NKRF og Riksrevisjonen er observatører i DnRs revisjonskomité. INTOSTAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) er den internasjonale paraplyorganisasjonen for riksrevisjoner). Også denne organisasjonen deltar i IAASB, som også fastsetter ISSAI’er (ISSAI = ISA + offentlige tillegg). De internasjonale revisjonsstandardene gjelder dermed for både offentlig og privat revisjon i Norge, men for noen standarder fastsettes det tillegg som gjelder for offentlig virksomhet.

Det eksisterer i dag 36 standarder, som i realiteten utgjør en tykk bok. Standardene berører blant annet krav til revisors uavhengighet. I ISA’ene anvendes det en todelt definisjon på uavhengighet, faktisk uavhengighet og tilsynelatende uavhengighet:

Faktisk uavhengighet (independence in mind), eller noe som omfatter en uavhengig grunnholdning og innstilling (ISA 200:14). I IFACs etikkhåndbok forklares faktisk uavhengighet som:

The state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that

compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional scepticism (IFAC 2010:42).

Tilsynelatende uavhengighet (Independence in Appearance), som gjelder det at revisor fremstår som uavhengig (ISA 200:14). Håndboken definerer tilsynelatende uavhengighet som:

The avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional scepticism had been compromised (IFAC 2010:42).

Forholdet mellom disse to blir begrunnet med at både tilsynelatende uavhengighet og faktisk uavhengighet er nødvendig for at en profesjonell revisor skal være i stand til å gi uttrykk for en konklusjon, og bli ansett for å gi uttrykk for en konklusjon, uten partiskhet, interessekonflikt eller påvirkning fra andre (IFAC 2010).

Uavhengighet skal også bidra til å fremme andre etiske verdier. I tillegg til kravene til uavhengighet rommer ISA'ene også andre etiske krav, eller "grunnprinsipper" (fundamental principles) for revisors etikk (IFAC 2010):

Integritet: En profesjonell revisor skal være oppriktig og ærlig i alle sine profesjonelle relasjoner.

Objektivitet: En profesjonell revisor skal ikke tillate partiskhet, interessekonflikt eller utilbørlig påvirkning fra andre, som kan tilsidesette profesjonelle vurderinger.

Profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet: En profesjonell revisor er kontinuerlig forpliktet til å opprettholde profesjonell kunnskap og ferdigheter på påkrevd nivå, for å sikre at en klient eller arbeidstaker mottar kompetent profesjonell service basert på gjeldende utvikling i praksis, lovgivning og metode. En profesjonell revisor skal opptre grundig og i samsvar med de anvendte tekniske og profesjonelle standardene ved utføring av profesjonelle tjenester.

Konfidensialitet: Dette kravet innebærer at revisor skal utvise respekt for konfidensiell informasjon som han/hun får tilgang på gjennom sitt forretningsforhold.

Profesjonell atferd: Dette innebærer et krav om at revisor skal opptre i henhold til relevante lover og regler, og unngå atferd eller handlinger som diskrediterer profesjonen.

Når det gjelder IFACs etiske regelverk er det eksempelvis en retningslinje for virksomheter av allmenn interesse om å fremlegge opplysninger om klientenes situasjon, når honoraret fra klienten overstiger 15 % av firmaets samlede honorarer.

2.2.3 Nærmere om EUs regulering av uavhengighet og norsk gjennomføring

EU-parlamentet og rådet vedtok den 17. mai 2006 direktiv *2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*, som endret det foregående direktiv 78/660/EEC om den årlige revisjonen av visse typer selskaper, og erstattet det daværende 8. rådsdirektiv 84/253/EEC *on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents*. Frem til da gjaldt EUs regulering av revisjonsfeltet hovedsakelig grunnleggende krav til revisors utdanning. Før det nåværende direktivet trådte i kraft eksisterte det dermed fra EUs side ikke noen konkrete regelverkskrav til revisjonens utførelse, revisors uavhengighet m.m (ibid, Gath 2006).

Da EU-kommisjonen i mars 2004 fremmet forslaget (IP/04/340) til det nå gjeldende direktivet, uttalte Kommisjonen:

This proposed Directive is necessary because we need to ensure that investors and other interested parties can rely fully on the accuracy of audited accounts and to enhance the EU's protection against the type of scandals that recently occurred in companies such as Parmalat and Ahold" (European Commission, 2004).

Et viktig formål med direktivet har således vært å øke tilliten til finansiell rapportering. Men direktivet kom ikke som noe akutt svar på de finansielle krisene som det blant annet vises til i sitatet over. Direktivet må sees som et ledd i et mer langsiktig arbeid fra EUs side som rettet seg mot en harmonisering på høyt nivå av

kravene til lovbestemt revisjon. I årene forut for det gjeldende direktivet ble foreslått, hadde Kommisjonen utgitt anbefalinger til blant annet grunnleggende prinsipper til revisors uavhengighet (EU-kommisjonen 2002), som ble gjennomført i norsk rett (Ot.prp.nr.78(2008-2009)). Samtidig var det heller ikke forventet noen ny lovgivning som sådan fra Kommisjonens side. I en meddelelse fra Kommisjonen fra 1998, *Statutory audit in the European Union: the way forward*, anses lovgivning som mulig å unngå, med mindre dette virkemiddelet likevel skulle viser seg nødvendig (European Commission 1998). De siste års skandaler i de internasjonale finansmarkedene ser derfor ut til å ha påvirket EUs vilje til å bruke lovgivning som virkemiddel, i hvert fall et stykke på vei.

Innholdet i direktivet

I direktivet omtales revisors uavhengighet i kapittel 4, artikkel 22 og i kapittel 10, artikkel 42. I artikkel 22 beskrives det grunnleggende prinsippet for revisors uavhengighet. Her pålegges medlemsstatene ansvaret for å sikre at lovpålagt revisjon gjennomføres uavhengig fra den reviderte enheten og uten å være involvert i beslutningstaking i den reviderte enheten:

1. Member States shall ensure that when carrying out a statutory audit, the statutory auditor and/or the audit firm is independent of the audited entity and is not involved in the decision-taking of the audited entity (art. 22).

Dette kravet regulerer forbindelsene mellom revisor og den reviderte:

2. Member States shall ensure that a statutory auditor or an audit firm shall not carry out a statutory audit if there is any direct or indirect financial, business, employment or other relationship — including the provision of additional non-audit-services — between the statutory auditor, audit firm or network and the audited entity from which an objective, reasonable and informed third party would conclude that the statutory auditor's or audit firm's independence is compromised. If the statutory auditor's or audit firm's independence is affected by threats, such as self-review, self-interest,

advocacy, familiarity or trust or intimidation, the statutory auditor or audit firm must apply safeguards in order to mitigate those threats. If the significance of the threats compared to the safeguards applied is such that his, her or its independence is compromised, the statutory auditor or audit firm shall not carry out the statutory audit.

Member States shall in addition ensure that, where statutory audits of public-interest entities are concerned and where appropriate to safeguard the statutory auditor's or audit firm's independence, a statutory auditor or an audit firm shall not carry out a statutory audit in cases of self-review or self interest.

Trusler mot revisors uavhengighet som her listes opp er direkte eller indirekte interesser i den reviderte når det gjelder finansielle forhold, foretningsforhold, sysselsetting eller andre forhold – inkludert tilbudet av ikke revisjonspliktige tjenester. Disse truslene og risikofaktorene kan Kommisjonen spesifisere nærmere på et senere tidspunkt, samt hvilke situasjoner som er avgjørende for at slike risikofaktorer kan true uavhengigheten. Finansielle forhold innebærer at størrelsen på honoraret fra den reviderte og/eller honorarets sammensetting kan true revisors uavhengighet³. Revisor pålegges å dokumentere alle slike risikofaktorer som kan true uavhengigheten, og i tillegg dokumentere hva som gjøres for å dempe slike:

3. Member States shall ensure that a statutory auditor or audit firm documents in the audit working papers all significant threats to his, her or its independence as well as the safeguards applied to mitigate those threats.

4. In order to ensure confidence in the audit function and to ensure uniform application of paragraphs 1 and 2 of this Article, the Commission may, in accordance with the procedure referred to in Article 48(2), adopt principle-based implementing measures concerning:

³ Direktivets artikkel 25 spesifiserer dette: "Member States shall ensure that adequate rules are in place which provide that fees for statutory audits: a) are not influenced or determined by the provision of additional services to the audited entity; b) cannot be based on any form of contingency.

(a) the threats and safeguards referred to in paragraph 2; (b) the situations in which the significance of the threats, as referred to in paragraph 2, is such that the independence of the statutory auditor or audit firm is compromised; (c) the cases of self-review and self-interest referred to in the second subparagraph of paragraph 2, in which statutory audits may or may not be carried out.

Også direktivets artikkel 24 inneholder viktige bestemmelser som berører uavhengigheten:

Independence and objectivity of the statutory auditors carrying out the statutory audit on behalf of audit firms Member States shall ensure that the owners or shareholders of an audit firm as well as the members of the administrative, management and supervisory bodies of such a firm, or of an affiliated firm, do not intervene in the execution of a statutory audit in any way which jeopardises the independence and objectivity of the statutory auditor who carries out the statutory audit on behalf of the audit firm.

I direktivets artikkel 42 *Independence*, pålegges godkjente revisjonsselskaper som gjennomfører lovpålagt revisjon av virksomheter av allmenn interesse, ytterligere krav for å ivareta og dokumentere sin uavhengighet. Godkjente revisjonsselskaper må bekrefte sin uavhengighet ift sine klienter årlig overfor et tilsynsorgan, oppgi eventuelle tilleggstjenester som ytes til den reviderte, samt redegjøre for evt. faktorer som kan utgjøre en risiko mot uavhengigheten og for hvilke tiltak som settes inn for å redusere denne risikoen. Dette er dokumentasjonsbestemmelser som i stor grad også finnes i kommuneloven og forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner.

Det blir påpekt at den norske revisorlovgivningen på den tid direktivet ble gjennomført i norsk rett i stor grad allerede oppfylte kravene etter det nye revisjonsdirektivet. Dette gjaldt for eksempel de direkte kravene til uavhengighet. Noen av de viktigste endringene i forhold til den gjeldende revisorlovgivningen var de krav direktivet stiller til børstnoterte foretak og andre foretak av stor samfunnsmessig betydning og til den som reviderer slike foretak (forsikringsselskaper, banker m. m). Disse kravene gjaldt offentlig-

gjøring av åpenhetsrapport, ekstern kvalitetskontroll hvert 3. år, samt særlige uavhengighetskrav til revisor: krav om rotasjon av den ansvarlige revisor, karenstid for overgang til ledende stilling hos den revisjonspliktige, samt krav om revisjonsutvalg for foretak av allmenn interesse (Ot.prp.nr.78(2008-2009).

Kravet om kvalitetskontroll og offentlig tilsyn av revisorselskaper innebar for Norges del ikke annet enn hyppigere tilsyn: hvert tredje år i motsetning til hvert 6. år for selskaper av allmenn interesse. I tillegg skal det gjennomføres kvalitetskontroll hvert 6. år. Finanstilsynet ivaretok fra før tilsyn med godkjente revisjonsselskaper etter revisorloven. Denne tilsynsmyndigheten innebærer at de kan frata revisjonsselskaper godkjenning. Kvalitetskontrollen, som skal gjøres hvert 6. år ivaretas av bransjeorganisasjonen Den norske Revisorforening. Dette er bestemmelser som ikke slår ut for kommunerevisjon. Norges kommunerevisorforbund ivaretar imidlertid en kvalitetskontroll overfor sine medlemmer som likner den DnR har overfor sine medlemmer. Et offentlig tilsyn med kommunal revisjonsvirksomhet tilsvarende det Finanstilsynet har, er det ikke hjemlet noen bestemmelser om.

Vi har omtalt kravet til revisjonsutvalg for visse typer allmennaksjeselskaper i 2.2.1. Dette er altså en ny bestemmelse som kom med EU-direktivet. Dette kravet gjelder ikke for revisjon av en kommune, men kommuneloven har siden 1992 hjemlet et krav til kontrollutvalg, som kan ha enkelte likhetstrekk. Blant annet skal revisjonsutvalget gi anbefaling til styret om valg av revisor. Revisor skal rapportere til revisjonsutvalget om vesentlige forhold i revisjonen, og særskilt om vesentlige svakheter i intern kontrollen av selskapets prosess for finansiell rapportering.

For selskaper av allmenn interesse innførte direktivet en endring i norsk rett om krav til 7-års rotasjonsordning for ansvarlig revisor, og en 2 års karanteneperiode for revisor ift å ta arbeid hos en klient. Foretak av allmenn interesse pålegges å skifte ut ansvarlig revisor, eller, dersom foretaket revideres av et revisjonsfirma, oppdragsansvarlig revisor minst hvert syvende år. Kravet gjelder ikke rotasjon av revisjonsselskapet, men oppdragsansvarlig revisor. Disse kravene gjelder ikke for kommunal revisjon (Ot.prp.nr.78). Enkelte kommunale revisjonssenheter har likevel valgt å organisere arbeidet etter en rotasjonsordning.

Revisorloven om eierskap

Uavhengig av EUs revisjonsdirektiv har det vært bestemmelser knyttet til eierskap i revisorloven, som har fått betydning for kommunal revisjon. Eierskapsbestemmelsene i revisorloven berører kommunale revisjonsenheters adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper. Det er revisorloven, ikke kommuneloven, som regulerer revisjon av aksjeselskaper, også når de eies av offentlig virksomhet. For å revidere aksjeselskaper i henhold til revisorloven, må revisor ha godkjenning i henhold til samme lov. For å få godkjenning som revisjonsselskap er et av kravene, forenklet framstilt, at det ikke skal være nærstående forbindelser mellom revisor og den reviderte. Som nærstående forbindelser regnes blant annet eierskap. Her er det satt en grense på 10 prosent. En kommune kan altså ikke eie mer enn 10 prosent av aksjene eller innskuddskapitalen og stemmene i et revisjonsselskap, dersom revisjonsselskapet skal ha adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper. Overstiger en kommunes eierandel i et revisjonsselskap denne ti prosentregelen, innebærer dette brudd på uavhengighetskravene i henhold til revisorloven. I forbindelse med gjennomføringen av EUs revisjonsdirektiv, foretok Finansdepartementet en ny vurdering av eierskapskravene. Departementet skriver i Ot.prp.nr.78 at

direktivet åpner ikke for at godkjenning kan gis til kommunale revisjonsenheter som er en del av kommunens administrasjon eller som er organisert som et interkommunalt samarbeid i et såkalt IKS-selskap (Ot.prop.nr.78, 2008-2009:9).

Og videre:

Departementet ser det ikke som aktuelt å vurdere å la kommunerevisjon som er en del av kommunens administrasjon, revidere kommunalt eide aksjeselskaper (34)

Departementet har imidlertid åpnet for en mulighet til å gi godkjenning til revisjonsaksjeselskaper som eies i fellesskap av revisorer og kommuner, forutsatt at revisorlovens øvrige krav for godkjenning er oppfylt (jf. også omtalen i kapittel 5). I forbindelse med gjennomføringen av revisjonsdirektivet, vurderte ikke Finansdepartementet hvilke lovendringer som må til for at

kommunale revisjonsenheter organisert som interkommunale selskaper etter IKS-loven eller kommunale foretak etter kommuneloven vil kunne få slik godkjenning, fordi det ble oppfattet å ligge utenfor mandatet for Ot.prp.nr.78. Per i dag har derfor denne type kommunale revisjonsenheter ikke godkjenning, og kan derfor ikke revidere kommunalt eide foretak. I Ot.prp.nr.78 har Finansdepartementet vurdert om et kommunalt revisjons-selskap skal kunne gis godkjenning dersom det organiseres som aksjeselskap. Departementet skriver:

Mot å åpne for en slik adgang taler hensynet til uavhengighet mellom revisor og det selskapet som revideres (revisjonsklienten). Kravet til uavhengighet skal sikre at utførelsen av revisjonen ikke er påvirket av bindinger til revisjonsklienten, og ikke minst, at omverdenen kan ha tillit til at slike bindinger ikke har påvirket revisjonen (Ot.prp.nr.78 2008-2009:34).

Dette begrunnes i proposisjonen med at dersom revisjonsselskapet er eiet av kommuner, vil kommunene som deltar ha myndighet til å oppnevne medlemmene av enhetens styrende organer. Dette gir, i følge proposisjonen, en klar formell binding mellom kommunen og revisjonsenheten. Dersom revisjonsenheten eksempelvis ikke skulle avdekke foreliggende feil i et regnskap, vil det være en reell fare for svekket tillit til at dette ikke har sammenheng med de formelle bindingene. Det blir også påpekt at uavhengighet er et helt sentralt hensyn som kan tale for at det bør legges til rette for enda større grad enn i dag av uavhengighet. Det vises blant annet til at kommunene i Danmark er pålagt å velge ekstern revisor.

På den annen side antar departementet at betenkelighetene knyttet til formelle bindinger mellom kommunene og kommunale revisjonsselskaper svekkes dersom det reelt sett er revisorer som, i samsvar med direktivets krav, utgjør flertallet i selskapets styre og generalforsamling. Derfor finner departementet grunnlag for å kunne åpne for at revisjonsaksjeselskaper som eies i fellesskap av kommuner og revisorer kan gis godkjenning ved at eierskapskravet i revisorloven § 3-5 første ledd n r. 2, i samsvar med Kredit-tilsynets forslag, oppheves. Forutsetninger er at det ikke foreligger noen mulighet for eierkommunene til å kunne instruere de revisorene som utgjør generalforsamlingens flertall i stemmegivningen.

Kommisjonens Grønnbok

Høsten 2010 kom EU-kommisjonen med en grønnbok om revisjon titulert "Audit Policy: Lessons from the Crisis (Text with EEA Relevance)". En Grønnbok innebærer ikke i seg selv innføring av ny lovgivning og regulering. I Norge kan en Grønnbok sammenliknes med en NOU, norsk offentlig utredning. Grønnboken kan likevel være interessant som et politisk dokument, som gir signaler om hva som eventuelt kan komme.

Grønnboken understreker at revisors uavhengighet må sees på som et urokkelig fundament i revisjonsarbeidet (EU-kommisjonen 2010). Det kan se ut som om EU-kommisjonen i Grønnboken tar steget videre i forhold til å problematisere revisors uavhengighet. Forholdene omkring valg og honorering av revisor blir behandlet, og det blir stilt spørsmål ved om ikke disse forholdene åpner for en uakseptabel svekkelse av revisors uavhengighet:

Revisorer udnævnes og aflønnes af den virksomhed, som skal revideres, på grundlag af en udbudsprocedure. Det faktum, at revisorene er ansvarlige over for aktionærene i den reviderede virksomhed og andre berørte parter, selv om de aflønnes af den reviderede virksomhed, skaber forvridninger i systemet. Kommisjonen overvejer et muligt scenarie, hvor revisionsrollen omfatter obligatorisk kontrol, og hvor en tredjepart er ansvarlig for udnævnelsen, aflønningen og varigheden af kontrakten, f.eks en regulerende myndighed frem for virksomheden selv (Ibid 11).

Kommisjonen påpeker også at situasjoner, hvor en virksomhet i årtier har utnevnt den samme revisjonsvirksomheten, forekommer uforenelig med de ønskede standarder for uavhengighet. Selv når ledende revisjonspartnere roterer regelmessig, som påkrevet etter direktivet, kan for tette bånd fortsatt være en trussel. Kommisjonen varsler derfor at den vil vurdere en obligatorisk rotasjonsordning for revisjonsselskaper, ikke bare ansvarlig revisor. Kommisjonen ser samtidig at tap av kunnskap og virksomhetskompetanse kan være et problem ved rotasjon.

Kommisjonen konstaterer i Grønnboken at direktivets formulering i artikkel 22 om at det ikke bør leveres revisjonstjenester i tilfeller som kan få en objektiv, fornuftig og velinformert tredjepart til å

konkludere at revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet er brakt i fare, også gjelder for andre tjenester enn revisjon, selv om formuleringen ikke innebærer et direkte forbud. Kommisjonen registrerer at denne bestemmelsen er gjennomført svært ulikt i EU-landene. Mens Frankrike har et forbud for revisor mot å levere andre tjenester enn revisjon, er reglene mindre strenge i andre land.

2.3 Riksrevisjonen og Stortinget

Ofte sammenliknes den tilsynsrollen et kommunestyre har overfor administrasjonen, med den tilsynsrollen Riksrevisjonen ivaretar overfor forvaltningen på vegne av Stortinget. Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan. I formålsparagrafen i lov om Riksrevisjonen heter det at:

Riksrevisjonen skal gjennom revisjon, kontroll og veiledning bidra til at statens inntekter blir innbetalt som forutsatt og at statens midler og verdier blir brukt og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte, og i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger (§1).

Riksrevisjonens uavhengighet er dernest regulert i lovens § 2, hvor det kort og godt heter at ”Riksrevisjonen skal utføre sine oppgaver uavhengig og selvstendig og bestemmer selv hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres”.

Innholdet i formålsparagrafen kan sies å ha paralleller til § 2 i Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner, hvor det heter at kontrollutvalget skal forestå det løpende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning på kommunestyrets vegne. Som vist slås Riksrevisjonens uavhengighet eksplisitt fast i lovens § 2. Uavhengighets- og habilitetsreglene for kommunerevisor har vi redegjort for i 2.2.1. Også for kontrollutvalget er det strenge valgbarhetsregler nedfelt i kommuneloven. Utelukket fra valg er ordfører, varaordfører, medlem og varamedlem av formannskap, medlem og varamedlem av kommunal eller fylkeskommunal nemnd med beslutningsmyndighet, medlem av kommuneråd og ansatte i kommunen.

Mens kontrollutvalgets medlemmer velges av kommunestyret, velges også Riksrevisjonens kollegium av Stortinget for fire år om gangen. Og mens minst ett medlem av kontrollutvalget må velges

blant kommunestyrets medlemmer, har det vært vanlig praksis at avgåtte Stortingspolitikere har gått inn blant de frem riksrevisorene i kollegiet⁴. Riksrevisorenes lønn og budsjett fastsettes av Stortinget på grunnlag av forslag fra Riksrevisjonen. I en kommune fastsetter også kommunestyret budsjett for kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunen på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget. Det er altså kontrollutvalget som utarbeider forslag til budsjett for revisjon og tilsyn, og det er en innstilling som følger budsjettsaken som et vedlegg til kommunestyret. Rådmann eller formannskap kan ikke gjøre endringer i dette forslaget.

I tillegg til uavhengighetsklausulen heter det dessuten at Riksrevisjonen selv bestemmer hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres. Dette innebærer at det er Riksrevisjonen som bestemmer hvilke områder som skal revideres og hvordan, mens det i Forskrift om kontrollutvalg slås fast at kontrollutvalget skal utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon, som deretter skal godkjennes av kommunestyret (§10). Stortinget kan riktignok i plenum pålegge Riksrevisjonen å sette i gang særlige undersøkelser. Det oppgis også at Riksrevisjonen foretar en viss samordning med det som anses som Stortingets behov og ønsker (intervju).

I tillegg til størrelsesforholdene, eksisterer det imidlertid også visse forskjeller mellom Riksrevisjonen og kommunerevisjonen. For det første har Stortinget en lovgivende myndighet som ikke kommunestyrene har, men som omfatter kommunene. For det andre kan ikke maktfordelingen mellom Storting og Regjering/forvaltning sies å være helt identisk med Kommunestyret og formannskap/administrasjon. Til tross for det parlamentariske styringsprinsippet om at Regjeringen utgår fra Stortinget og må ha Stortingets tillit for å kunne sitte, har likevel Regjeringen en separat og selvstendig maktbase nedfelt i grunnloven: Som utøvende makt er Regjeringen gitt selvstendige fullmakter og funksjoner, som å lede forsvaret og utenriksforvaltningen, en viss forskriftsmyndighet med mer. Det eksisterer med andre ord en maktfordeling mellom Stortinget som

⁴ Nåværende RR er Jørgen Kosmo, tidligere stortingsrepresentant for AP, har blant annet vært stortingspresident og administrasjonsminister. Bjarne Mørk-Eidem var riksrevisor 1990-2005, tidligere folkevalgt til Stortinget, visepresident i Stortinget og fiskeriminister 1986-1989. Tor Oftedal, sjef i Riksrevisjonen 1978-1980, tidligere folkevalgt til Stortinget for AP

lovgivende, bevilgende og kontrollerende organ, og Regjeringen som utøvende makt.

Kommunesektoren befinner seg i en annen situasjon. Kommunestyret har ikke noe som kan karakteriseres som lovgivende myndighet, utover en delegert forskriftsmyndighet på noen områder. Kommunestyret har en bevilgende myndighet, men først og fremst ivaretar kommunestyret en *iverksettende* myndighet som i økende grad handler med utgangspunkt i statlig lovgivning (Stigen et al. 2008, Hansen 2005). Formannskapet var aldri – og er fortsatt ikke – et rent utøvende organ i forhold til et besluttende kommunestyre. Dette understrekes i brev til Oslo kommune fra KRD, som omhandler innføring av parlamentarisme som styringsprinsipp i kommunen. Her heter det:

I et parlamentarisk system er et kommuneråds- og en regjerings funksjon (imidlertid) ikke helt sammenfallende. På kommunalt nivå har kommunestyret full styringsrett på alle områder. Et kommuneråd vil ikke ha utøvende myndighet på samme måte som regjeringen etter Grunnloven har på statlig nivå. Etter kommunelovens ordlyd vil et kommuneråd kun ha en plikt til å iverksette vedtak og sørge for forsvarlig saksforberedelse. Rådet har i utgangspunktet ingen annen myndighet, enn det som følger av ansvaret som leder av administrasjonen. Rollen som utøvende myndighet, for eksempel å fatte enkeltvedtak, oppnevne styrer og lignende, følger for rådet etter delegasjon fra kommunestyret selv (Stigen m.fl. 2008:65, Brev fra KRD 07.08.02).

Dette innebærer at kommunestyret formelt sett har en iverksettende og utøvende rolle, som innebærer at ikke maktfordelingen er helt identisk med Stortingets og den utøvende makts. Samtidig er det viktig å vurdere denne formelle rollefordelingen i lys av den utviklingen som har vært i kommunal forvaltning etter 2. verdenskrig. Den økning man har hatt i den kommunale oppgavemengden gjennom siste del av 1900-tallet har nødvendiggjort en sterk administrativ oppbygging av kommunene, og en administrativ profesjonalisering som i praksis har overflødiggjort og nærmest totalt erstattet det sterke innslaget av legmannsforvaltning i *utøvelsen* av den kommunale virksomhet, som preget kommunalforvalt-

ningen gjennom de første hundre år etter vedtaket av formannskapslovene (Stigen m.fl 2008). Dette drøfter vi nærmere i kapittel 5.

2.4 Revisjon av en kommune og revisjon av et selskap

Utgangspunktet for dette kapittelet har vært å se nærmere på regelverket som gjelder for revisjon. Hovedfokus har vært på kommunal revisjon, men for å belyse likheter og ulikheter har vi også sett på bestemmelser i revisorloven. Noen bestemmelser i revisorloven berører kommunal revisjon. Når det gjelder kravene til uavhengighet er mye likt. Kravene til revisors uavhengighet som er nedfelt i revisorloven § 4-1, kommuneloven § 79 og for skrift om revisjon (i kommuner og fylkeskommuner) § 13 er i stor grad identiske. Revisorloven er i to punkter mer spesifikk på eierandeler og fordringer, noe som har medført en relativt detaljert regulering av eierandeler og økonomiske interesser. Dersom en virksomhet er finansielt innrettet, vil slike krav kunne være viktige. Men gitt at virksomheten ikke er finansielt innrettet, kan relevansen av slike krav være verdt å problematisere i forhold til andre krav.

I kapittelet har vi også diskutert hvorvidt kommunestyrets rolle kan sies å ha likhetstrekk med den Stortinget har på nasjonalt nivå. Begge er øverste folkevalgt myndighet for sitt forvaltningsnivå, satt til å styre fellesskapets verdier. Formelt er likevel ikke rolle- eller maktfordelingen mellom kommunestyret og formannskap/administrasjon identisk med Stortingets og Regjeringens/forvaltningens. Til tross for parlamentarismen har Storting og Regjering sine roller og fullmakter forankret i grunnloven, med Regjeringen som utøvende myndighet. På kommunalt nivå eksisterer ikke den samme, klare maktfordelingen. Formannskapets og administrasjonens iverksettende, eller utøvende myndighet må sies å utgå fra kommunestyret. Flere samtidshistoriske utviklingstrekk kan riktignok trekkes frem for å nyansere et eventuelt bilde av kommunestyret som iverksettende, nærmest administrativt organ. Det kommer vi nærmere tilbake til i kapittel 5.

Samtidig er heller ikke rollefordelingen mellom kommunale organer sammenliknbar med rollefordelingen mellom en privat bedrifts organer. På tilsvarende vis som aksjonærene i et selskap

velger revisor til å gi en uavhengig bekreftelse av selskapets regnskaper, kan man si at kommunestyret velger revisor som uavhengig tillitsperson til å verifisere administrasjonens regnskaper. Men en aksjonær kan være styreleder i et selskap, eller daglig leder. Også ansatte i et selskap kan være aksjonærer i selskapet. Til forskjell vil en administrasjonssjef, sekretær for kommunestyret, leder av en forvaltningsgren, eller ansvarlig for regnskapsfunksjonen i en kommune være utelukket fra valg til kommunestyret, eller omvendt. Disse kravene er enda strengere for kontrollutvalget, hvor ingen ansatte i en kommune eller utvalgsledere kan velges inn.

Et annet forhold er at de hensynene og oppgavene som ligger til kommunerevisjonen er betydelig videre enn det som forstås som revisjon i tradisjonell finansiell forstand. Forvaltningsrevisjon som en særegen offentlig revisjonsform illustrerer dette, hvor det skal føres kontroll med at politiske bevilgninger og vedtak gjennomføres etter forutsetningene. Men også innholdet i regnskapsrevisjon er ulikt. Både i privat og offentlig sektor er ekstern revisor pålagt oppgaver som å forebygge og avdekke misligheter og feil. I offentlig sektor vil revisors oppgaver bestå i å se etter at avvik mellom budsjett og regnskap er kommentert og/eller forklart i årsberetningen. I et brev til Finansdepartementet har Riksrevisjonen påpekt at lovbestemt finansiell revisjon etter revisorlovens bestemmelser vil ha fokus på en kontroll av om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk, mens Riksrevisjonens regnskapsrevisjon av forvaltningen også innebærer en kontroll av om de økonomiske disposisjonene er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetning (Ot.prp.nr.49 2006-2007:7). Selv om akkurat denne innretningen vil være lagt til forvaltningsrevisjon på kommunalt nivå, vil det kunne være synergieffekter her mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. I forarbeidene til siste revidering av kommuneloven (ot.prp.nr.70 2002-2003), fremheves det at kommunens regnskap er bygd på andre prinsipper enn regnskapsloven. I et kommunalt regnskap er det selve anskaffelsen og anvendelsen av midlene som vises i regnskapet. Begrunnelsen for dette er at hovedformålet med regnskapet er å gi grunnlag for å vurdere faktisk ressursbruk i forhold til budsjettet. Til forskjell vil hovedformålet med regnskaper i private bedrifter være å gi grunnlag for å vurdere avkastningen på innskutt kapital. Regnskapet vil

derfor være mer resultatorientert og sette sammen kostnader og inntekter, og hvor inntektssiden gjenspeiler den reelle markedsverdien av det som produseres. Kommunal regnskapsrevisjon skal dermed gi en oversikt over ressursbruk og hvilke tjenester som er levert, mens finansiell revisjon har som formål å måle et økonomisk resultat. Dette innebærer at vurdering av risiko vil være forskjellig. I kommunal revisjon vil vurdering av risiko være forankret i et videre, samfunnsmessig perspektiv. Disponering av årets overskudd/dekning av årets underskudd inngår ikke i kommunale og fylkeskommunale regnskaper, jf. kommuneloven § 49, og konklusjonen i revisjonsberetningen vil derfor ikke omfatte dette forhold.

Sammenliknet med finansiell revisjon av private selskaper understreker organiseringen av og innholdet i revisjonen at den samlede kommunerevisjonen inngår som elementer i kommunenes egenkontroll og det demokratiske tilsynet med administrasjonen. Det kan derfor argumenteres for at kommunal revisjon skal tjene formål utover en bedriftsøkonomisk horisont. Også Finanstilsynet peker på at revisor etter revisorloven ikke er en forlenget kontrollarm for den revisjonspliktige, men at det vil stemme bedre for forvaltningsrevisjon i kommunene. Et slikt kontrollverktøy vil man kunne sammenlikne mer med en bedrifts internrevisjon, som skal være styrets verktøy for kontroll og tilsyn (intervju Finanstilsynet).

Gitt at kommunerevisjon bygger på andre premisser og hensyn, betyr ikke det at det ikke er avgjørende at kommunerevisjonen gjennomføres uavhengig. Tvert i mot kan det argumenteres for at forvaltningen av fellesskapets midler må ha et tilsyn og en kontroll som er minst like uavhengig og objektiv som for privat revisjon. Men gitt at kommunerevisjon er satt til å ivareta andre hensyn, er dette et forhold det er viktig å være oppmerksom på. I så fall kan det være grunn til å spørre om det vil være andre vilkår for uavhengighet som er mer relevante for kommunal revisjon, enn for finansiell revisjon.

3 Hva kan påvirke uavhengighet?

3.1 Nærmere om uavhengighetsbegrepet

Som påpekt har kommunerevisjon de siste par tiårene gjennomgått betydelige endringer. Mens kommunerevisjon tradisjonelt ble ivaretatt i et hierarkisk forhold til kommunestyret, har denne organiseringen endret seg betydelig de siste årene. I dag kan revisjon av kommunens administrasjon utføres enten av en revisor i et fast ansettelsesforhold til kommunestyret, av et privat revisjonsselskap, av et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 26 eller av et IKS. I tillegg har relasjonen til kommunestyret endret seg gjennom blant annet en grunnleggende bestiller-utfører-organisering, krav om koordineringsutvalg, og krav om sekretariat for kontrollutvalget. Spørsmålet om uavhengighet må således vurderes i lys av ulike tilknytningsformer og organisasjoner.

Men revisors uavhengighet handler ikke bare om forholdet mellom revisor og den reviderte. Markedet rundt kan legge klare premisser for en institusjons uavhengighet. Også regelverket styrer hvordan dette forholdet skal være. Et annet tydelig utviklingstrekk er den økende oppmerksomheten mot *revisor*, og revisors grunnholdning, integritet og profesjonalitet. Dette gjenspeiler seg i blant annet EUs siste revisjonsdirektiv (Directive 2006/43/EC), hvor det eksempelvis heter at:

Statutory auditors should adhere to the highest ethical standards. They should therefore be subject to professional ethics, covering at least their public-interest function, their integrity and objectivity and

their professional competence and due care (ibid punkt 9).

Det er således grunn til å anta at uavhengighet blir påvirket av flere forhold, som tilknytningsform, verdier/normer/kompetanse, forutsetninger i markedet, osv. I dette kapitlet tar vi utgangspunkt i sentrale statsvitenskapelige og økonomiske teorier som kan brukes som innfallsvinkler til en nærmere forståelse av uavhengighetsbegrepet og hvilke faktorer som kan sies å påvirke uavhengigheten.

Tidlige forsøk på å gi revisjon et teoretisk grunnlag kan spores tilbake til de to amerikanske akademikerne Mautz & Sharaf, som i 1961 publiserte ”The philosophy of auditing” (Mautz og Sharaf 1961). Her ble det presentert et teoretisk grunnlag for å forklare mye av den aksepterte praksisen i revisjon. En vanlig distinksjon som ofte ser ut til å bli brukt innen revisjonsfaget er skillet mellom faktisk og tilsynelatende uavhengighet. Dette skillet kan føres tilbake Mautz & Sharaf (1961), som antar at revisors meninger og uttalelser ikke har verdi med mindre vedkommende er uavhengig. Det er derfor vesentlig at revisor er uavhengig både faktisk og tilsynelatende (ibid).

Faktisk uavhengighet (practitioner independence) handler om revisors evne til å opprettholde en korrekt holdning i både planleggingen, gjennomføringen og rapporteringen av revisjonsoppdraget. Faktisk uavhengighet retter seg dermed mot prosessen, og revisors integritet og objektivitet i denne.

Tilsynelatende uavhengighet skal ifølge Mautz & Sharaf ivaretas gjennom å regulere blant annet: Det nære forholdet profesjonen har med næringslivet, åpenbar finansiell avhengighet, eksistensen av et konfidensielt forhold, sterk vektlegging av tjenester til ledelsen, organiseringen av profesjonen, tendensen til at det eksisterer et begrenset antall store firma, mangel på profesjonell solidaritet, tendens til å introdusere salgsevne (salesmanship).

Som vi påpekte i kapittel 2 bygger også de internasjonale standardenes definisjon av uavhengighet på denne todelingen. I bransjeorganisasjonen IFACs *Code of ethics for professional accountants*, heter det:

A professional accountant in public practice who provides an assurance service is required to be independent of the assurance client. Independence of mind and in appearance is necessary to enable the professional accountant in public practice to express a conclusion, and be seen to express a conclusion, without bias, conflict of interest or undue influence of others (IFAC 2005: 32).

Dette skillet har visse likhetstrekk til Michael Powers skille mellom organisatorisk og operasjonell uavhengighet (Power 1994). Organisatorisk uavhengighet viser til at revisor skal være organisatorisk uavhengig av den enhet han reviderer, noe som også gjør at Power er skeptisk overfor revisjonshonorarer fordi de utgjør en binding. Operasjonell uavhengighet viser til revisjonsprosessen, og at den skal bygge på ”epistemic independence”, dvs informasjonsmessig uavhengighet. Prosessen skal frembringe sikker informasjon. Denne typen kan ha likhetstrekk til Mautz’ og Sharafs faktiske uavhengighet.

I første omgang lar vi disse tilnærmingene til revisors uavhengighet bli stående. Avslutningsvis i dette kapitlet vil vi drøfte dem nærmere, i lys av perspektivene nedenfor.

3.2 Tilknytningsform og uavhengighet

Offentlig sektor i Norge har, i likhet med andre europeiske land, vært sterkt preget av markeds- og managementideer de siste tiårene, som har gitt seg utslag spesielt i form av en reformbølge benevnt New Public Management. Dette er endringstrekk som også har preget kommunesektoren, og som i høy grad omhandler spørsmålet om tilknytningsform. En utbredt tendens i denne reformbølgen er troen på markedet og markedsmekanismer for å fremme fleksibilitet og effektivitet i spesialiserte virksomheter. Offentlig forvaltning har i økende grad blitt spesialisert og gitt økt autonomi og selvstendighet gjennom kontraktstyring, bestiller-utfører-organisering, privatisering og annen form for fristilling. I denne sammenhengen blir *uavhengighet* et spørsmål om tilknytningsform, og et virkemiddel for å legge til rette for fleksibilitet og effektivitet (se blant annet Christensen & Læg Reid 2007, Pollit 2003, Øgård 2000, Kanter 1989).

Spørsmålet om når en oppgave bør gjennomføres internt i en organisasjon, og når den bør gjennomføres i markedet, blir således relevant. Hvilke forhold eller kriterier bør ligge til grunn for slike avgjørelser? I følge Williamson (1975, 1985) er svaret på dette spørsmålet knyttet til transaksjonskostnadene (i tillegg til tradisjonelle produksjonskostnader). Institusjonelle løsninger og strukturer er et resultat av tilpasning til disse. Transaksjonskostnader er kostnader som er forbundet med å gjennomføre en transaksjon. Generelt sier teorien at dersom disse kostnadene er veldig høye vil det lønne seg å gjennomføre koordineringen internt i en organisasjon. I andre tilfeller kan en transaksjon mellom to parter være mindre kompleks og ha lavere transaksjonskostnader. I slike tilfeller vil koordinering gjennom markedsmekanismen kunne fungere, og det vil være mindre krevende og styre gjennom kontrakter.

Kombinasjonen av begrenset rasjonelle aktører og høy usikkerhet vil kunne gjøre bruk av markedskontrakter kostbart. En tjeneste eller oppgave som er kompleks og sammensatt kan være krevende å få spesifisert i et kontraktsforhold. Investeringer som i høy grad er transaksjonsspesifikke (bundet opp til den enkelte transaksjon), peker også i retning av hierarki/organisasjon fremfor marked. Et eksempel er avfallsdeponi. Dersom en aktør vurderer å investere i anlegg og drift av avfallsdeponi for å kunne inngå en avtale med en enkelt kommune, vil dette være en investering som er spesifikk for denne avtalen. Dette vil kunne innebære et avhengighetsforhold mellom kommunen og tilbyder. Men dersom et avfallsdeponi vil kunne benyttes av flere aktører, eller kommuner, vil dette gjøre tjenesten mindre transaksjonsspesifikk, og dermed tale for en markedsløsning.

Fordelene ved en markedsbasert løsning, der en kommune kan velge en leverandør basert på pris er velkjente. Dersom det sentrale for en kommune er å få informasjon om hvilken leverandør som er den mest effektive, vil en anbuds konkurranse kunne avsløre dette. En anbudsprosess organisert som en auksjon vil derfor fungere som en informasjonsavslørende mekanisme, der man ender opp med å gi et tilbud til den mest effektive tilbyderen. I tillegg vil konkurranse i seg selv skape sterkere incentiver til kostnadseffektiv drift.

Hovedproblemet med dette resonnementet er selvsagt at det for noen typer tjenester ikke er tilstrekkelig med informasjon om hvem som er den mest kostnadseffektive aktøren. En tjenestes eller oppgaves kompleksitet vil øke behovet for kunnskap og informasjon, og i sin tur kompleksiteten ved transaksjonen og de spesifikke kostnadene ved den. Skjev fordeling av informasjon mellom den som bestiller en tjeneste og den som utfører en tjeneste, f. eks. en kommune og et revisjonsfirma kan forårsake problemer. Spesielt kan det være vanskelig for en bestiller å overvåke og/eller vurdere kvaliteten på de tjenestene som mottas dersom dette ikke lar seg måle på en tilfredsstillende måte. Dersom man forutsetter at individer kan opptre opportunistisk vil selve kontraktssituasjonen kunne føre til problemer med kvaliteten. Nærmere bestemt dersom en tilbyder ser at det er mulig å redusere kvaliteten for å redusere kostnadene og dermed vinne et tilbud, uten at bestilleren kan observere hvorvidt kvaliteten er på et akseptabelt og/eller avtalt nivå. Dette er forhold som vil øke kostnadene ved kontraktstyring og kunne peke mot integrasjon som en bedre organisatorisk løsning. I forhold til uavhengighet er det imidlertid også et mulig problem at en tilbyder, f. eks. for å øke mulighetene for forlengelse av en kontrakt, vil opptre på en mindre uavhengig måte for å tekkes bestiller. I revisjonssammenheng vil man med rimelighet kunne hevde at uavhengighet er en avgjørende faktor for kvaliteten av revisjonen som utføres, og det kan være et problem at den som revideres ikke nødvendigvis vil ha interesse av høy kvalitet (forstått som uavhengighet). Denne type vurderinger blir derfor avgjørende for revisjon som et gode som skal omsettes på et marked. Revisjonen gjøres for aksjonærene, og det er avgjørende at revisor både er tilsynelatende og faktisk uavhengig.

Hvilken effekt f. eks. kontraktstyring vil ha for uavhengigheten er imidlertid et åpent, empirisk spørsmål. Dersom vi forutsetter at konsekvensen av lav uavhengighet er lav kvalitet på revisjonstjenestene, kan vi likevel konstruere noen hypoteser. En mye brukt definisjon på kvalitet i denne sammenheng er D'Angelo (1981) sin definisjon: "Audit quality is defined as the probability that the auditor will both discover and report a breach in the client's accounting system". Kvalitet handler med andre ord om sannsynligheten for at en revisor 1) vil oppdage en feil og 2) at denne vil bli rapportert. Den første forutsetningen vil blant annet bero på

revisors kapasitet, samt fravær av påvirkning eller bindinger som kan påvirke objektiviteten. Den andre vil også kunne avhenge av hvilke incentiver relasjonen mellom revisor og oppdragsgiver gir, altså grad av uavhengighet. Ønsket om å beholde en klient vil derfor kunne gi incentiver til å redusere kvaliteten, forstått som en reduksjon i sannsynligheten for at en feil blir rapportert. Hvorvidt kontraktstyring også vil gi høy faktisk uavhengighet vil derfor kunne avhenge av blant annet:

1. Antallet potensielle oppdragsgivere

Finansiell avhengighet til én eller få kunder vil åpne for at kjøperen av revisjonstjenestene kan presse leverandøren til å redusere kvaliteten, hvilket medfører lavere faktisk uavhengighet.

2. Leverandørens ressursituasjon

En leverandør som er presset økonomisk vil være mer avhengig av å få fornyet en kontrakt. Dette vil øke kjøperens mulighet til å presse leverandøren på en måte som medfører lavere faktisk uavhengighet.

3. Konsekvenser for den enkelte revisor ved opportunistisk atferd.

Dersom en revisor vet at det er en mulighet for at andre vil kunne føre tilsyn med hans/hennes arbeid, og at atferd som ikke er forenlig med faktisk uavhengighet vil bli sanksjonert på en ikke-triviell måte, vil dette lede til økt faktisk uavhengighet, uavhengig av 1) og 2).

De punktene som er gjengitt ovenfor er delvis basert på hypotesene Deis og Giroux (1992) lanserer om effekten av ulike variabler på kvaliteten på revisjonstjenester. Et poeng i forbindelse med revisjon og en diskusjon om kvalitet er at kjøper ikke nødvendigvis vil ha interesse av at tjenestene er av høy kvalitet. Det er aksjonærer og øvrige interessenter som først og fremst har en åpenbar interesse av at tjenestene som blir levert er av høy kvalitet.

Et fundamentalt problem i forbindelse med konkurranseutsetting av revisjonstjenester er også at det *kan* tenkes at bestilleren av

tjenestene ikke har interesse av at tjenestene blir levert med høy kvalitet. Det drøfter vi nærmere i kapittel fem.

3.2.1 Organisering og uavhengighet

I artikkelen "Why good accountants do bad audits" (Bazerman med flere 2002) pekes det på at problemet med "bad audits" ikke er bevisst feilinformasjon eller bevisst korrupsjon, det er snarere en ubevisst og mer subtil innflytelse som kan lede til "bad audits". Det samme resonnementet som de fører lar seg overføre til en diskusjon om uavhengighet. Resonnementet er basert på premisset om at det ikke alltid er entydig hvordan en revisjon skal gjennomføres. Det er ikke alltid åpenbart hvordan risiko skal vurderes i forhold til samfunnsmessig interesse, eller hva som er en investering eller hva som er en kostnad. Utførelse av revisjon er ikke en objektiv størrelse, og skjønn kan spille en stor rolle i en revisors arbeid (ibid). Poenget til Bazerman med flere (2002) er at nærhet, organisatorisk tilknytning og finansiell avhengighet kan skape en skjevhet i revisors objektivitet og skjønnsmessige vurderinger.

En slik "skjevhet" kan oppstå dersom revisors preferanser og/eller virkelighetsoppfatning endres som et resultat av organisatorisk og/eller fysisk nærhet. Bidrag innen organisasjonsforskningen fokuserer mer på betydningen av formelle trekk ved organisasjoner for aktørenes faktiske atferd. Det er ulike oppfatninger om hvilken betydning formell organisering har for organisasjoners virksomhet (Egeberg 1990). Likevel er det flere variabler som vi rent teoretisk kan tenke oss kan påvirke aktørenes virkelighetsoppfatning: Demografi, dvs bakgrunnstrekk ved personalet (utdannelse, yrkesbakgrunn m.m), fysisk struktur (bygninger, lokaler, innredninger og maskiner) og formell organisasjonsstruktur slik den fremgår av for eksempel organisasjonskart og stillingsinstrukser (Egeberg 1989, Pfeiffer 1982, Lægreid & Olsen 1978). Poenget er ikke at alle typer atferdsendringer kan forklares ved hjelp av endringer langs en eller flere av disse variablene, men at de kan sannsynliggjøre en annen atferd. Både fysisk struktur (bygninger, lokalisering med mer) og formell organisasjonsstruktur kan tenkes å påvirke informasjonsflyt og aktørers preferanser. En integrert modell med ansatt revisor uten et tilstrekkelig sterkt fagmiljø vil kunne lede til lavere faktisk uavhengighet på grunn av informasjonsflyt og kontakt. Det er

lettere å foreta vurderinger med negative konsekvenser for personer man kjenner enn for personer man ikke kjenner (Bazerman med flere 2002). Organisatorisk og/eller fysisk nærhet kan derfor også ha en direkte innvirkning på den faktiske uavhengigheten gjennom slike rent mellommenneskelige faktorer. Det samme resonnementet vil også kunne gjøre seg gjeldende i et kontraktsforhold der man har hatt det samme kunde-klient forholdet over en lengre periode. Det er dermed ikke nødvendigvis spesifikt for en integrert modell. Imidlertid kan organisatorisk avstand gjøre tilgangen på informasjon vanskeligere, og dermed skape det som Power (1994) kaller ”informational dependence”. En revisor som er tettere på kan ha lettere og mer selvstendig tilgang på relevant informasjon og dette kan redusere sannsynligheten for ”informational dependence”. Som Johnsen med flere (2004) peker på kan det derfor være et substitusjonsforhold mellom organisatorisk uavhengighet og informasjonsbasert uavhengighet. Nærhet og spesialisering ut i fra klientprinsippet kan redusere ”informational dependence” og dermed øke sannsynligheten for at en feil oppdages.

I tillegg er utdanning eller profesjonstilhørighet en viktig variabel for å forstå aktørers atferd. Aktørers preferanser formes ikke bare gjennom formell organisasjonsstruktur og fysisk struktur, men er også til en viss grad allerede formet før aktørene blir en del av en organisasjon. F. eks. vil leger ha bestemte preferanser uavhengig av hvilken organisasjon de er en del av på grunn av sterk sosialisering gjennom utdanningen. På samme måte vil vi kunne anta at revisorerers tenkning og atferd også blir formet gjennom utdanningen, tidligere yrkeserfaring, og profesjonens bransjeforeninger, og ikke bare gjennom de verdiene og de hensynene som er vektlagt i den organisasjonen de er en del av.

Et viktig poeng i det som betegnes som normativ institusjonalisme i statsvitenskap (Peters 1999), er at aspekter ved en organisasjon kan bli *institusjonalisert*. Organisasjonstrekk fremstår som viktig i seg selv, fordi de representerer sentrale verdier. Denne prosessen som Selznick (1957) beskriver som ”to be infused with value beyond the technical requirements of the task at hand” (Selznick 1957:17) er at disse verdiene blir viktige for en aktørs identitet. For noen politiske institusjoner er disse institusjonelle verdiene knyttet til selve organiseringen, men slike verdier kan også være knyttet til f. eks. verdier som er sentrale i en aktørs utdanning. I forbindelse

med revisjonsvirksomhet er det kanskje spesielt *uavhengighet* som kommer nærmest en slik status. Dette innebærer at andre variabler, slik som organisatoriske, forhold kanskje blir mindre viktige fordi en revisors identitet er så sterkt knyttet til denne institusjonaliserte verdien.

Individer utvikler sosiale identiteter, og tilpasser seg meninger og mønstre for passende økonomisk, politisk og kulturell atferd innenfor slike sosiale fellesskap. Individer handler med andre ord ut i fra en vurdering av hva som er passende, eller sømmelig, ut i fra den sosiale konteksten han/hun befinner seg i. March (1994, 57) definerer *the logic of appropriateness*, eller sømmelighetslogikk, som et sosialt kompass for passende atferd: Individer eller organisasjoner lever opp til sine identiteter gjennom å følge regler, normer og prosedyrer som forekommer som passende for situasjonen de står overfor. Individer og institusjoner opptrer med andre ord ut fra hva som forventes av dem.

Et hovedpoeng hos March & Olsen (1989) er altså at sosiale institusjoner er mer enn aggregerte, individuelle interesser som ved hjelp av forhandlinger og transaksjoner produserer rasjonelle, kollektive valg. En institusjon er mer enn summen av egeninteresser. Rasjonalistiske tilnæringer blir kritisert for å ta preferanser for gitt. Tvert imot påpeker ny-institusjonell teori at institusjonaliserte fellesskap spiller en rolle i å forme preferanser. Dette skjer for det første gjennom dialog, samarbeid og identitetsbygging (ikke forhandlinger og transaksjoner), og for det andre gjennom eksistensen av et norm- eller verdigrunnlag. En institusjon er med andre ord i utgangspunktet utrustet med en viss selvstendighet, i kraft av å være et identitets- og verdifellesskap. Institusjoner etableres og utformes ofte for å fremme bestemte verdier. Revisors uavhengighet kan være et eksempel på en slik institusjonalisert verdi, eller norm. Ut i fra denne tilnærmingen må man ta utgangspunkt i de verdiene, identitetene og reglene som dominerer i fellesskapet, for å forstå en aktørs atferd.

Teoretisk sett er det derfor ikke entydig hvordan faktisk uavhengighet kan oppnås. Ulike organisatoriske løsninger kan ha effekter i begge retninger. Organisering er imidlertid ikke bare viktig for den faktiske uavhengigheten. Organiseringen av revisjonsvirksomhet er viktig også for den tilsynelatende uavhengigheten. Nettopp fokuset på tilpasning til ulike krav fra

omgivelsene står også sentralt i organisasjonslitteraturen. Det skilles gjerne mellom tekniske og institusjonelle omgivelser (Jacobsen og Thorsvik 2007).

3.3 Uavhengighet som tilpasning til krav fra omgivelsene

En organisasjons omgivelser kan ha en direkte effekt på organisasjonens output. Tilpasning til tekniske omgivelser vil innebære å forholde seg til f.eks ulikt kundegrunnlag og konkurrenter. En organisasjon må imidlertid også tilpasse seg institusjonelle trekk ved omgivelsene. Disse består av tankemodeller som oppfattes som legitime, og som derfor spres. Visse typer organisasjonsmodeller og handlingsmodeller tas for gitt. For en organisasjon vil det bidra til å skape aksept og legitimitet dersom en handler i tråd med disse institusjonaliserte omgivelsene (Meyer og Rowan:1991 Brunsson: 1989). Koblingen mellom den formelle organisasjonsstrukturen og den uformelle strukturen er derfor løs. Det handles ut fra den gamle organisasjonsstrukturen, men vises til den nye. Organisasjoner iklær seg keiserens nye klær. Den formelle organisasjonsstrukturen har ingen reell instrumentell funksjon, men det å kunne vise til symbolsk samsvar med omgivelsene kan være verdifullt for en organisasjon.

I dette perspektivet kan organisatorisk fristilling og bruk av kontraktstyring være et resultat av en organisatorisk trend, og ikke nødvendigvis et resultat av økonomiske overveielser. Enkelte organisasjonsformer blir sett på som mer verdifulle, verdien av disse "tas for gitt". Offentlig sektor i Norge har, i likhet med andre europeiske land, vært sterkt preget av markeds- og management-ideer de siste tiårene, som har gitt seg utslag spesielt i form av en reformbølge benevnt New Public Management (Christensen & Læg Reid 2007, Øgård 2000). Dette er endringstrekk som også har preget kommunesektoren.

For revisjonsvirksomhet vil det å fremstå som tilsynelatende uavhengig, være viktig uavhengig av den faktiske uavhengigheten. Revisjon som fag og som virksomhet forutsetter at aksjonærer, politikere, og innbyggere har tillit til at revisjonen er uavhengig. Spørsmålet om uavhengighet i forbindelse med revisjon er mer enn et spørsmål om en revisors de facto uavhengighet. Det er

viktig i seg selv å fremstå som uavhengig. Og det vil være viktig å benytte symboler på uavhengighet som oppfattes som legitime av omverden, selv om de ikke nødvendigvis bidrar til faktisk uavhengighet. Organisatorisk avstand og/eller kontraktstyring i seg selv kan være viktig for den tilsynelatende uavhengigheten. Dette behøver imidlertid ikke bety at en modell som styrker den tilsynelatende uavhengigheten også styrker den *faktiske* uavhengigheten.

3.4 Hva påvirker faktisk og tilsynelatende uavhengighet?

Innledningsvis gjorde vi rede for Mautz & Sharafs (1961) todelte tilnærming til uavhengighet, hvor både tilsynelatende uavhengighet og faktisk uavhengighet sees som avgjørende for at revisor skal ha brukers tillit. Denne tilnærmingen til uavhengighet er helt sentral innen revisjon, og inkorporert i de internasjonale revisjonsstandardene. I IFACs (International Federation of Accountants) etiske regler heter det:

Independence of mind and in appearance is necessary to enable the professional accountant in public practice to express a conclusion, and be seen to express a conclusion, without bias, conflict of interest or undue influence of others (IFAC 2005).

Denne forståelsen av uavhengighetsbegrepet innebærer at det er mulig å fremstå som uavhengig uten at man faktisk er uavhengig, og at det er mulig å være uavhengig, uten at man fremstår som det. Nedenfor oppsummerer vi de ulike teoretiske tilnærmingene vi har redegjort for i dette kapitlet, med utgangspunkt i Mautz & Sharafs (1961) todelte forståelse av uavhengighet. I tabell 3.1 har vi laget en typologi av ulike grader av tilsynelatende og faktisk uavhengighet, som vil tjene til å strukturere den påfølgende drøftingen.

Tabell 3.1 *Typologi av faktisk og tilsynelatende uavhengighet*

		Faktisk uavhengighet	
		Høy grad	Lav
Tilsynelatende uavhengighet	Høy	1	2
	Lav	3	4

I situasjon 2 vil revisor i begrenset grad ha en uavhengig grunnholdning og gjennomføring av revisjonen, men vil likevel fremstå som uavhengig. Dette kan f.eks være en situasjon der revisjon gjennomføres ved utkontraktering, og det er konkurranse om oppdraget. Den som gjennomfører revisjonen og den som er gjenstand for revisjon er dermed tilsynelatende uavhengige i og med at det er to atskilte rettssubjekter som inngår en kontrakt basert på et likestilt partnerforhold. Som allerede diskutert behøver imidlertid ikke dette innebære at den faktiske uavhengigheten er sikret. Visse markedsforutsetninger må være til stede for at det ikke skal oppstå avhengighetsforhold mellom tilbyder og bestiller. En situasjon med få bestillere vil kunne påvirke tilbyders faktiske uavhengighet. Konkurranse om kontrakter kan gi aktører incentiver til å opptre mindre uavhengig dersom dette f. eks. øker sannsynligheten for å få fornyet kontrakten.

I rute 4 er den både den tilsynelatende og den faktiske uavhengigheten lav. Den tilsynelatende uavhengigheten vil kunne være lav dersom måten revisjonen er organisert på ikke er i tråd med de organisasjons- og tilknytningsformene som anses som legitime eller riktige i omgivelsene. En revisjon⁵ som er en integrert, organisatorisk enhet i en kommune, som lønnes av den reviderte, har ansatte som tidligere har vært ansatt i kommunen, og har få organisatoriske strukturer som atskiller revisjonen fra kommunen, vil fremstå som mindre uavhengig i henhold til en organisasjonsteoretisk tilnærming. I henhold til denne tilnærmingen vil slike organisatoriske trekk kunne påvirke revisors grunnholdning og preferanser, og slik innebære en lav faktisk uavhengighet. På samme måte vil ressurser kunne være avgjørende her. En liten kommunal revisjonsenhet med lav kapasitet og manglende

⁵ Dette er nok ikke en situasjon som vi finner i noen kommuner i dag. Vår beskrivelse er ment som en illustrasjon av hvordan de variablene vi har diskutert i dette kapitlet rent teoretisk kan tenkes å påvirke uavhengighet.

profesjonell kompetanse vil antas å utføre på en måte som innebærer svekket faktisk uavhengighet.

En integrert modell, der revisor er ansatt i kommunen, men ikke underlagt administrasjonssjefen, behøver imidlertid ikke medføre at den faktiske uavhengigheten blir lav. I en kontraktsmodell vil fordelingen og tilgangen på relevant informasjon være av vesentlig betydning for kvaliteten på revisjonstjenestene. Organisatorisk avstand kan gjøre tilgangen på informasjon vanskeligere, og dermed skape det som Power (1997) kaller ”informational dependence”. En ansatt revisor kan ha lettere tilgang på relevant informasjon og dette kan redusere sannsynligheten for ”informational dependence”. Som Johnsen med flere (2004) peker på kan det derfor være et substitusjonsforhold mellom organisatorisk uavhengighet og informasjonsbasert uavhengighet. Dersom vi forutsetter at dette er tilfellet vil en integrert modell dermed gi lavere tilsynelatende uavhengighet, men høyere faktisk uavhengighet (altså rute 3 i vår modell).

Ut i fra March og Olsens (1989) fokus på verdier, normer og preferansers betydning for atferd, vil rute 1 forklare ut fra at et institusjonalisert fellesskaps normer og verdier legger føringer på hva enkeltindivider oppfatter som passende atferd. Der uavhengighet som norm er institusjonalisert i form av regler, koder for atferd osv, og der denne verdien ikke står i noe motsetningsforhold til andre verdier og normer, vil enkeltindivider handle i tråd med hva de oppfatter som passende ut i fra uavhengighet som sømmelighetslogikk.

Organisering og tilknytningsform er ikke alene avgjørende for faktisk uavhengighet. Variabler som revisors utdanning og tilhørighet til et profesjonsfellesskap der uavhengighet er en viktig del av profesjonens identitet er også viktige. Ett av postulatene Mautz og Sharif (1961) lanserte var nettopp at profesjonell status som uavhengig revisor medfører profesjonelle forpliktelser. Disse forpliktelsene utgjør en viktig del av revisors profesjonelle identitet, og er kanskje av mer betydning for revisors faktiske uavhengighet enn organisering. Måten revisjonen er organisert på er imidlertid også viktig for omgivelsene, og denne tilsynelatende uavhengigheten er utvilsomt viktig for revisjonsvirksomhetens legitimitet utad.

4 Kommunal revisjon og uavhengighet

I kapittel tre redegjorde vi for ulike teorier som kan brukes til å belyse vilkår for uavhengighet og hvordan begrepet kan forstås. I dette kapitlet analyserer vi kommunal revisjons uavhengighet ved hjelp av disse teoriene.

4.1 Hvilke faktorer har betydning for kommunal revisjons uavhengighet?

4.1.1 Når er utkontraktering av kommunal revisjon vellykket?

Hvilke vilkår kan tenkes å påvirke om utkontraktering av en oppgave/vare/tjeneste vil være vellykket? I kapittel tre redegjorde vi for Williamsons (1985) transaksjonskostnadsteori, som sier noe om når kontraktstyring vil være egnet. I Williamsons teori er hovedhensikten å forklare hvorfor vi i noen sektorer ser at det er utstrakt bruk av konkurranseutsetting, mens vi i andre ser store hierarkiske organisasjoner⁶. Denne teorien er derfor først og fremst en teori som sier noe om når koordinering gjennom markeder vil fungere, og når koordinering vil finne sted internt i en organisasjon. Deler av den innsikten som denne teorien gir om tilknytningsformer, viser også hvordan og hvorfor kontraktstyring

⁶ Empirien det vises til i denne analysen blir ikke benyttet til å generalisere, eller til å vurdere i hvilken grad dette preger norsk kommunal revisjon. Empirien som er brukt og innsamlet i forbindelse med denne undersøkelsen er kun egnet til å peke på at visse forhold *kan* ha betydning, og være verdt en nærmere empirisk undersøkelse. En nærmere redegjørelse for metodebruk og avgrensning finnes i avsnitt 1.4.

kan være problematisk i forhold til faktisk uavhengighet. Med andre ord vil tilsynelatende uavhengighet, organisert gjennom kontraktstyring, ikke nødvendigvis gi faktisk uavhengighet.

Bestillerkompetanse og informasjonsasymmetri

I kontraktssituasjoner kan skjev fordeling av informasjon mellom en prinsipal (bestiller) og en agent (utfører) skape problemer. På dette punktet kan utkontraktering av revisjon vise seg å være problematisk. Et trekk ved revisjon er at metodikk, regelverk, standarder, selve utføringen av oppgaven osv., ikke lett lar seg observere av utenforstående, slik at det kan være en utfordring for et kontrollutvalg å ha kunnskap om hva som kreves. Revisjonstjenester kan forutsette en rekke avklaringer ved kontraktsinngåelse som kan være vanskelig å kjenne til, dersom bestiller mangler kompetanse. Denne typen avklaringer kan dreie seg om mål, behov, forventninger, m.m. Vi har ikke undersøkt i hvilken utstrekning dette er tilfelle, men flere informanter i vårt utvalg har inntrykk av at pris, og ikke kvalitetskrav, er det dominerende vurderingskriteriet i anbudsutlysningene. Anbudsinvitasjoner blir oppfattet som mangelfulle, og det vises eksempelvis til at det bes om en standardrevisjon uten å vite hva som blir definert som tilleggsoppgaver. En informant forklarer det slik:

Jeg tror det er viktig for uavhengigheten med forventningsavklaringer: hva man ønsker å få tilbakerapportering på, hva man faktisk *kan* få, osv. Vi har sagt nei til å levere på rene kommunerevisjoner fordi anbudene har fokusert ene og alene på pris, og det gjør det vanskelig å få en fornøyd kommune (...). Man klarer ikke å definere godt nok kvaliteten i det grunnlaget som skal leveres i kommunen. Min erfaring er at innkjøpsavdelingen vet veldig lite om hva de kjøper inn (Sitat intervju).

En av informantene viser til et eksempel fra en kommunal virksomhets anbudsutlysning hvor kompetanse var et av vurderingskriteriene sammen med pris. Kompetansen gjaldt firma samt involverte fagpersoner. I evalueringsprosessen oppstod det uklarheter hos bestiller om hvordan den skulle skille revisjonsselskapene. Det resulterte i at det ble formulert rene formalkriterier for vurdering av kompetansen. I denne sammenhengen ble det derfor meningsløst å bruke kompetanse som vurderingskriterium i

vurderingen, fordi man til slutt landet på formalkompetansen som ikke nødvendigvis sikret noen sammenheng mellom behovene og forventningene hos bestiller, og den kompetansen de fikk.

Asymmetrisk informasjon vil si at en aktør har informasjon, kunnskap og innsikt som en annen aktør ikke har. Dette *kan* gjøre kontraktstyring problematisk, dersom det er slikt at bestilleren hos en kommune ikke kan observerer kvaliteten på de leverte tjenestene i tilstrekkelig grad, noe tilbyder kan utnytte til sin fordel. Spesielt kan dette oppstå i en konkurransesituasjon med få aktører, f. eks. ved at en utfører reduserer kvaliteten for å øke sin egen profitt.

Et vesentlig aspekt ved kvaliteten på revisjonstjenester er nettopp uavhengighet. I noen tilfeller kan man derfor tenke seg at kjøp av revisjonstjenester i et marked vil kunne gi mindre uavhengig revisjon. Dette forutsetter da at tilbyderen vil ha økonomisk interesse av å opptre som mindre uavhengige av bestiller, og at de handler i tråd med denne interessen. Et eksempel kan gjelde innsalg av rådgivningstjenester hos den reviderte. Dette kan svekke revisors uavhengighet og objektive grunnholdning.

Markedsforutsetninger

I kapittel tre presenterte vi tre hypoteser knyttet til uavhengighet, som vi skal undersøke her. Disse hypotesene var basert på Deix og Giroux (1992) sine hypoteser om forhold som påvirker kvaliteten ved revisjonstjenesten. Den første hypotesen gjaldt antallet potensielle oppdragsgivere. Finansiell avhengighet til én eller få kunder vil åpne for at kjøperen av revisjonstjenestene kan presse leverandøren til å redusere kvaliteten, hvilket medfører lavere faktisk uavhengighet.

Et revisjons-IKS som betjener et bestemt antall kommuner, vil være finansielt avhengig av akkurat disse kommunene. Dersom kommunene ønsker å presse prisen ned, kan det tenkes at revisjonen reduserer på kvaliteten, for å imøtekomme klientens krav. Dette vil kunne svekke evnen til å forebygge og oppdage feil. For at en slik strategi skal kunne virke, forutsetter det at det er andre tilbydere på markedet, hvis ikke står kommunen uten revisjon. Det kan være grunn til å tro at revisjons-IKS'er er seg bevisste denne konkurransen. Også IKS'er kan avskaffes ved kommunestyrevedtak. Samtidig vil et revisjons-IKS innebære en

fastere tilknytningsform med en lengre horisont enn ved bruk av kontrakt. Samtidig vil det kunne være mer krevende å bytte ut en organisasjon, enn en kontrakt. En situasjon hvor en kommune kan tenkes å få en nedsatt pris av et privat revisjonsselskap kan også tenkes dersom kommunen fremstår som en attraktiv kunde. Det er mange kommuner i Norge, og noen kan fremstå som mer attraktive enn andre. I tillegg kan det være at kommunal revisjon fremstår som et interessant marked. Det kan også være at private tilbydere kan velge å imøtekomme priskravet for å komme inn på markedet. Også her vil det være en risiko for redusert kvalitet. Som påpekt ovenfor, blir det av informanter vist til at pris ofte er et sentralt kriterium i anbudskonkurranser. Det er naturlig at beslutninger om konkurranseutsetting vil være motivert ut fra ønske om kostnadsbesparelser. Samtidig vil det å konkurrere kun ut fra pris, kunne gå på bekostning av kvaliteten på tjenesten. Å konkurrere på kvalitet i tillegg til pris, vil imidlertid kunne øke transaksjonskostnadene betydelig for revisjon.

Norge er et land med flere mindre sentrale strøk, mange små kommuner, og det kan tenkes at noen kommuner framstår som så små, eller så kostbare å betjene, at det ikke vil eksistere noen reell konkurranse om å gi tilbud til å revidere disse kommunene. Dette vil kunne være en type markedsforutsetninger som peker mot bruk av offentlige revisjonsformer.

Flere av informantene gir uttrykk for at lovendringen i 2003 som åpnet for innkjøp av private revisjonstjenester, har ført til økt konkurranse og press på de mer offentlige tilbyderne (IKS'ene) om å drive og gjennomføre kostnadseffektivt. Vi mener det kan være grunn til å undersøke nærmere hva som ligger bak valget om utkontraktering. Det kan være grunn til å tro at flere forhold spiller inn. Partipolitisk tilhørighet og et politisk begrunnet ønske om å skille ut tjenester kan være en begrunnelse. Et annet ønske som kan se ut til å ligge bak beslutninger om utkontraktering, er som påpekt kostnadseffektivisering. Dersom ønsket om og behovet for kostnadsbesparelser er viktigere for å forklare valget om utkontraktering enn uavhengighetshensyn, kan det være grunn til å problematisere konsekvensene for uavhengighet, særlig i markeder med få aktører. I så fall kan slike forhold tale for en økt regulering av revisjon.

Den andre hypotesen gjaldt leverandørens ressursituasjon. En tilbyder som er presset økonomisk vil være mer avhengig av å få fornyet en kontrakt. Dette vil øke kjøperens mulighet til å presse leverandøren på en måte som medfører lavere faktisk uavhengighet. Denne situasjonen vil kunne forsterke seg i markeder med mange tilbydere. Dette ser ikke ut til å være blant de mest relevante trekkene ved det norske markedet. Det norske Finanstilsynet oppfatter at konsentrasjonen av få, store revisjonsselskaper har vært et utviklingstrekk ved markedet de siste årene. Etter de internasjonale finansskandalene har det vært en utvikling i retning av færre og større markedsaktører i revisjonsbransjen. For at det ikke skal gå ut over konkurransen må det være et tilstrekkelig antall selskaper av en viss størrelse å velge mellom. Finanstilsynet registrerer at det kan være utfordringer knyttet til å få opp selskaper som kan konkurrere. Dette er noe som er høyt oppe på agendaen både i EU og blant regulantene i Norge (intervju Finanstilsynet). I denne sammenhengen kan revisjons-IKS'er, selv om de ikke er kontraktstyrte på samme måte som private revisjonsselskaper, likevel utgjøre et konkurranseelement, som kan bidra til å redusere problemer knyttet til markeder med få aktører.

Det er med andre ord grunn til å tro at private leverandører av revisjonstjenester vil ha finansielle ressurser som gjør det mulig å agere på en måte som innebærer faktisk uavhengighet i forhold til denne hypotesen.

Den tredje hypotesen gikk på konsekvensene for den enkelte revisor ved opportunistisk atferd. Dersom en revisor vet at det er en mulighet for at andre vil kunne føre tilsyn med hans/hennes arbeid, og at atferd som ikke er forenlig med faktisk uavhengighet vil bli sanksjonert på en ikke-triviell måte, vil dette lede til økt faktisk uavhengighet. Flere av informantene viser til at nettopp Finanstilsynet fyller denne rollen som offentlig tilsyn. Sanksjonene kan være flere: fra bøter til tap av godkjenning for enkeltrevisor eller selskapet som sådan. Bransjeorganisasjonene DnR og NKRF gjennomfører i tillegg kvalitetskontroll hos sine medlemmer. Det blir imidlertid pekt på at kommunerevisjon ikke har den samme, uavhengige offentlige tilsynsmyndigheten som tilsvarer Finanstilsynet.

4.1.2 Uavhengige verdier og institusjoner?

Som vi pekte på i kapittel 3 er det en del innen organisasjonsforskningen som er opptatt av verdier, normer og preferansers betydning for atferd. Institusjoner eller ”institusjonaliserte fellesskap” gir gjennom sosiale prosesser mening til verdier, normer, osv. Enkeltindivider tilpasser sin atferd ved å tolke hva som er sømmelig, eller passende ut i fra fellesskapets kodekser. For å vurdere et fellesskaps uavhengighet i forhold til et annet, må man ikke bare se på tilknytningsform, men i hvilken grad fellesskapet opererer etter egne verdier, normer, prosedyrer, regler, osv (March & Olsen 1989). Man må også se på om normene er innbyrdes forenelige, eller om det er spenningsforhold mellom dem.

Denne tilnærmingen vil vektlegge at uavhengighet må fremstå som en sentral ingrediens i revisors ”logic of appropriateness” (March 1994), sømmelighetslogikk. Ser man på de finansskandalene som har vært de senere år, og hvor revisors uavhengighet har vært et element i noen av dem, vil denne verditilnærmingen vektlegge aspekter ved revisorskandalene som dreier seg om i hvilken grad uavhengighet har vært en integrert verdi og regel, og i hvilken grad uavhengighet og objektivitet har preget revisors integritet og sømmelighetslogikk. Skal revisors uavhengighet styrkes, må man vektlegge tiltak som er norm-, regel, og identitetsbyggende.

Et inntrykk er at mye av det som har skjedd i revisorbransjen de senere årene, er tiltak som vil kunne virke norm- og identitetsbyggende. De fleste informantene i vår undersøkelse forteller om det de oppfatter om en økt regulering av revisors uavhengighet de siste årene. Uavhengighet fremstår som en sterkt integrert og institusjonalisert verdi, som virker som et kompass for revisors atferd. Det er ikke bare upassende, men også ulovlig for revisor å opptre på tvers av uavhengighetskravene. Uavhengighet virker å være et element i revisors sømmelighetslogikk. En revisor som ble intervjuet i forbindelse med denne studien uttrykte at ”en revisor er ingenting, hvis han ikke er uavhengig”. Bytter en revisor arbeidssted og organisasjonstilhørighet, vil en likevel kunne vente å møte uavhengighet som en sterk norm, fordi uavhengighet fremstår som en institusjonalisert regel.

Ser man på tiltak og aktiviteter på 2000-tallet, har det vært et sterkt fokus på å utvikle regler og normer for profesjonen som sådan, på

tvers av organisasjonstilhørighet og revisjonsvirksomheter. Siden 2000 er det eksempelvis utviklet en rekke felles (internasjonale) standarder for revisjon, hvor krav til uavhengighet er sentralt. Revisorloven og kommunelovens habilitetsregler fremstår også som i all hovedsak like med hensyn til å regulere ”nærstående” relasjoner. Revisorer i både privat og offentlig sektor må årlig dokumentere og redegjøre for sin uavhengighet. Bransjeorganenes samordnede rolle i å utvikle felles standarder, aktiviteter knyttet til kvalitetskontroll og opplæring er også et eksempel. Flere informanter oppfatter at det har vært en utvikling i retning av sterkere profesjonalisering. Både i offentlig og privat revisjon fortelles det om en utvikling i retning av færre og større revisjonsenheter. Høyere formalkompetanse i det offentlige blir også trukket fram som et utviklingstrekk. Privat og offentlig revisjon blir oppfattet som mer like enn tidligere, rent revisjonsfaglig. Disse elementene kan indikere at revisorprofesjonen fremstår som en sterkere, integrert profesjon med tanke på mål, verdier, etiske prinsipper og faglige standarder, uavhengig av hvor man er ansatt.

Samtidig blir det understreket at uavhengighet befinner seg i et større verdifelleskap. En av informantene i vår undersøkelse redegjorde slik for revisors uavhengighet:

Uavhengig revisjon er ikke noe mål i seg selv, men et middel til å nå formålet om at revisjonen skal være objektiv. Tanken er at for at man skal være objektiv, må man også være uavhengig (...) Det er to hovedprinsipper: For det første skal revisjonen være de facto uavhengig, som betegnes gjerne som det å ha en uavhengig grunnholdning og innstilling. Det andre er at også omverdenen må oppfatte deg som uavhengig. De to tingene, det at omverdenen oppfatter deg som uavhengig og at du faktisk er det, står ikke nødvendigvis i et forhold til hverandre. Dersom disse to kravene ikke oppfylles blir det vanskelig for en revisor å opptre som tillitsperson (sitat intervju).

Som påpekt har revisorprofesjonen regulert etiske verdier. I ISA’ene heter det at revisor må etterleve etiske krav som er relevante for revisjonen av regnskap, herunder kravene til uavhengighet (ISA 200: 9). I tillegg til kravene til uavhengighet er de grunnleggende prinsippene integritet, objektivitet, profesjonell

kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell atferd. Dette er etiske krav som anses som nødvendige for at revisor skal kunne opptre som tillitsperson. Det blir påpekt at uavhengigheten øker revisors evne til å handle med integritet, til å være objektiv og til å opprettholde en profesjonelt skeptisk holdning. Også i Revisorloven § 1-2 heter det at ”revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet”. La oss derfor se nærmere på forholdet mellom disse verdiene.

Integritet blir i IFACs håndbok beskrevet som revisors oppriktighet og ærlighet. Et gjennomgående trekk ved de informantene som er intervjuet i forbindelse med denne undersøkelsen, er at de viser til revisors integritet, når de snakker om uavhengighet: Integritet gjelder revisors grunnholdning, prinsippfasthet og standhaftighet. Integritet er ikke det samme som nøytralitet, men tvert i mot evnen til å basere sin atferd på et sett åpent definerte verdier for forsvare disse verdiene. Det er en del av revisors plikt og integritet å ta stilling, det være seg til avvik, alternativt bekrefte gyldighet og ”god (kommunal) regnskapsskikk”. Det kan imidlertid by på problemer for en ekstern kontrollør å føre tilsyn med integritet. Graden av integritet kan dermed først og fremst sies på gjelde den uformelle, eller reelle uavhengigheten, selv om mange formelle tiltak og prosedyrer kan bidra til å styrke revisors integritet.

Samtidig skal revisor være *objektiv*. Objektivitet omtales i IFACs ”Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants” som

(...) to not allow bias, conflict of interest or the undue influence of others to override professional business judgements (IFAC 2010:10).

Også i revisorloven knyttes objektivitet til ikke å la seg påvirke av den reviderte (revisorloven kap.4). Krav og tiltak som knytter seg til tilsynelatende uavhengighet skal bidra til at revisor opprettholder sin objektivitet. Objektivitet gjelder dermed interesse-nøytralitet, eller saklighet. De fleste informantene i vår undersøkelse viser til at standardene for revisjonsmetodikk er så spesifisert at de i stor grad sikrer og strømlinjeformer objektiviteten, spesielt innen regnskapsrevisjon. Objektiviteten oppfattes å være viktig i forhold til revisors tillit. Noen informanter peker på at rotasjonskrav vil kunne fremme objektiviteten, men samtidig gå på bekostning av virksomhetsforståelsen.

Profesjonell kompetanse er et tredje etisk krav. Profesjonell kompetanse gjelder både profesjonell skepsis (ha oppmerksomhet rettet mot evt. misligheter, risiko osv) og profesjonelt skjønn (anvende relevant kunnskap og erfaring på de faktiske forholdene og omstendighetene). Revisor skal med andre ord være velkvalifisert og kompetent. Flere av informantene har trukket frem i intervjuene at kompetanse og profesjonalitet styrker uavhengigheten. Det blir vist til to hovedtyper av kompetanse. For det første profesjonskompetansen som rommer det revisjonsfaglige, metodikken, fremgangsmåtene, retningslinjene og regelverket. For det andre dreier det seg om virksomhetsforståelsen og kunnskapen om virksomheten. Virksomhetsforståelsen blir trukket fram som avgjørende for å kunne gjennomføre riktig og best mulig revisjon. En informant, som også har bakgrunn fra privat regnskapsrevisjon, fortalte dette om sitt møte med kommunerevisjon:

Jeg syntes det var overveldende med tanke på kundene som er meget komplekse virksomheter og består av mange forskjellige bransjer, avanserte administrative systemer og masse kompetente mennesker. Det har vært svært lærerikt og det har vært positivt. Selve revisjonen er den samme i forhold til det private, men det er mer kundekompleksiteten som er forskjellig. Den ene kommunen har 8000 ansatte, mens den andre kommunen har 500 ansatte (sitat intervju).

Noen informanter påpeker at hensynet til kompetanse og virksomhetsforståelse må balanseres opp mot hensynet til f.eks uavhengighet og objektivitet. Det blir påpekt at de beste revisjonene ofte er de som er tette på. De dårligste revisjonene kan komme av for dårlig virksomhetsforståelse. En informant sa følgende:

Har du ikke habiliteten (kompetansen) i bunn, kan du være så uavhengig du bare vil. Dette kan være innbyrdes motstridende forhold som må avveies, og det må være en avveining da kompetanse ofte stammer fra inngående kjennskap til den virksomhet som skal revideres og som kan være en utfordring for uavhengigheten. Ikke én ting er viktigere enn det andre (Sitat intervju).

I fagdebatten blir det også påpekt at for eksempel strenge rotasjonskrav kan være utfordrende i forhold til nødvendig kompetanse. Det blir vist til at det er gjennomført undersøkelser som indikerer at kvaliteten på revisjonen, målt i forhold til oppdagete feil i de avlagte regnskaper, svekkes i de to første årene etter en firmarotasjon (Røder, 2010).

Et verdiperspektiv vil på denne måten peke på at de verdiene og normene som ligger til grunn for ulike institusjonaliserte fellesskap er komplekse, sammensatte og ikke alltid lette å balansere. Institusjoner og organisasjoner er ikke enkle, strømlinjeformede enheter, men et produkt av historisk kontekst (Olsen 1994, 2005). Hva som er den riktige balansen mellom de ulike verdiene og normene vil derfor kunne variere, fordi verdier ikke er objektive kriterier.

Kravene til den tilsynelatende uavhengigheten vil tilsvarende reflektere holdninger, normer og syn, altså sømmelighetslogikk som formes i et fellesskap. Et institusjonelt perspektiv vil påpeke at fordi disse verdiene dels er motstridene, og må balanseres ulikt ut i fra hva slags revisjon det er snakk om osv., så vil også synet på hvilke institusjoner som behøves kunne variere. Legitimitet, eller revisors tillit er derfor også et spørsmål om ”Logic of appropriateness”. Vi har ikke samlet inn data som gjør det mulig å generalisere, men de informantene som er intervjuet i denne undersøkelsen, har en viss tendens til å fremstå som en del av sin institusjon i synet på uavhengighet. Informanter fra offentlige revisjonsheter fremhever at de ikke har noe inntjeningskrav og således ingen egeninteresse, men at de som offentlig organ skal opptre på vegne av befolkningen. Informanter fra private revisjonsselskaper fremhever at de ved å være en egen, juridisk og økonomisk enhet helt atskilt fra den reviderte, i utgangspunktet er uavhengige.

4.1.3 Betydningen av symbolsk samsvar med krav fra omgivelsene

I kapittel tre gjorde vi rede for et ”myteperspektiv”, der det legges vekt på hvor viktig det er at utformingen av en organisasjon samsvarer med normative krav fra omgivelsene. Et myteperspektiv vil innebære en prosess hvor ”organisasjonsoppskrifter” tas for gitt som effektive, rasjonelle og gode. Slike ”oppskrifter” kan oppstå

som et resultat av vedvarende samhandling over tid mellom organisasjoner. Det dreier seg dermed om kollektive aktører, og om profesjoner.

Legitimitet er et bånd mellom de styrende og styrte, mellom beslutningstakere og de som blir berørt av beslutningene. Akkurat som legitimitet utgjør selve grunnlaget for demokratisk styring, utgjør også legitimitet grunnlaget for revisors arbeid. Det må være tillit til en revisors vurderingsevne. Legitimitet kan med dette få en symbolfunksjon. Legitimitet kan enten oppnås ved å vise at avgjørelsene som blir tatt gir de målene som er ønsket eller oppfattes som passende. Legitimitet kan også oppstå ved å vise at avgjørelsene tas på passende måter, i passende former. Med andre ord etablerer politikere, revisorer eller andre eksperter, at de er gode beslutningstakere ved å ta avgjørelser på en måte som symboliserer kvalitetene som er verdsatt. Kravene om dokumentasjon, rotasjon, revisjonsutvalg, fravær av eierandeler, fravær av annet samarbeid samt andre observerbare trekk ved normativ beslutningstaking, kan ha en effekt på faktisk uavhengighet, men de kan også spille en rolle som symboler.

I revisjonssammenheng er nettopp dette samsvaret mellom modeller og idealer interessant. Det er viktig for en revisjonsenhet at revisjonen fremstår med *både* tilsynelatende og faktisk uavhengighet. Motivasjonen for å handle i tråd med det som oppfattes å være legitime modeller hos omgivelsene i forhold til organisering, blir derfor enda viktigere for revisjon enn for den øvrige organiseringen av den kommunale virksomheten. Revisjon er ikke bare en tjeneste som utføres for kommunestyret, men også en tjeneste som er viktig for velgere og fellesskapet. Kommunens omgivelser må ha tiltro til at revisjonen er uavhengig.

Samtidig kan også det sterke fokuset på revisors uavhengighet ses i sammenheng med ulike hendelser og finansskandaler for en tid tilbake. Et av de mest slående eksemplene er Enron-saken i USA, som ble avdekket sent i 2001. Saken gjaldt energiselskapet Enron og revisjonsfirmaet Arthur Andersen. Etter en rekke avsløringer om uvanlige regnskapsprosedyrer på grensen til bedrageri gjennom 90-tallet, hvor ledelsen bevisst hadde manipulert finansiell rapportering for å skjule dårlige resultater, gikk Enron konkurs. Skandalen kom som et stort sjokk på finansmarkedene. Den førte til oppløsningen av Arthur Andersen, som på det tidspunktet var

et av verdens fem største revisjonsselskaper. Enron er den viktigste enkeltsaken som bidro til Sarbanes-Oxley Act (SOA), som ble vedtatt i USA 30. juli 2002. Loven gjaldt blant annet etableringen av Public Accounting Oversight Board, som innebar en overgang for revisjonsbransjen fra hovedsakelig å være selvregulert til å bli regulert av det offentlige. Loven må også sees som en foranledning for EUs revisjonsdirektiv 26/43/EF (Berger 2004). Etter denne og flere andre avsløringer var tilliten til det amerikanske børsmarkedet tynnslitt, og et behov for sterkere offentlig regulering tvang seg fram. Tillitskriser har også vært et poeng hos Power (1994), hvor sterkere krav til revisjonen blir en måte å kompensere for mistilliten som eksisterer mellom investorer og ledere, slik at revisjon har utviklet seg ut i fra behovet om å få finansmarkeder til å fungere.

Den økte oppmerksomheten på revisors rolle og tillit kan være positiv. Det er imidlertid ikke sikkert at nye modeller og krav alltid skaper mer faktisk uavhengighet, men at de har en symbolrolle. Vi har ikke vurdert i hvilken grad dette er tilfelle for revisjonsbransjen i dag. Flere informanter viser imidlertid til pendelen, når de beskriver revisjonsbransjen. Tidligere bar profesjonen preg av å være selvregulert i større grad, mens det i løpet av de siste årene er innført mye sterkere offentlig regulering. Flere oppfatter at denne pendelen nå har beveget seg over til den andre siden. Et eksempel kan være diskusjonen i EU-kommisjonens Grønnbok fra høsten 2010, hvor selve honorarordningen blir problematisert ut i fra uavhengighetshensyn, eller fordi de skaper "forvridninger i systemet" (European Commission 2010:11). Det at revisor utnevnes og avlønnes av en virksomhet på grunnlag av en anbuds-konkurranse skal Kommisjonen vurdere opp mot et mulig scenario hvor en tredjepart er ansvarlig for utnevnelsen, avlønningen og varigheten av kontrakten. Dette blir beskrevet som "beviselig uavhengige utnevnelser" (ibid). Kommisjonen vurderer også en obligatorisk rotasjonsordning for revisjonsfirmaer, ikke bare for oppdragsansvarlig revisor.

4.1.4 Organisatoriske trekk og uavhengighet

La oss se nærmere på de tre variablene demografi, fysisk struktur og formell organisasjonsstruktur. Demografiske bakgrunnstrekk (trekk ved personalet) fremstår som mer ensartet innen regn-

skapsrevisjon enn forvaltningsrevisjon. Regnskapsrevisjon er en egen profesjonsutdanning. Innen forvaltningsrevisjon vil det være relevant å trekke inn ulike fagkompetanse avhengig av det saksfelt som skal revideres, f.eks. juridisk metode, samfunnsvitenskapelig metode og metodikk for it-orienterte prosesser. Ut i fra et organisasjonsteoretisk perspektiv vil en anta at en organisasjon hvor personalet har mer ensartete bakgrunnsvariabler, vil lettere rendyrke og foredle kompetansen og forfekte mer ensartete verdier, preferanser og hensyn. Det avgjørende vil likevel være tilgangen på kompetanse. Forholdet mellom de oppgavene en virksomhet skal befatte seg med, og den fagkompetansen virksomheten har til rådighet, vil påvirke virksomhetens faglige selvstendighet.

Fysisk struktur omfatter forhold som størrelse, lokaler, beliggenhet, utstyr med mer. Utviklingen innen kommunerevisjon de siste årene har vært karakterisert av større og færre enheter, både privat og innen kommunerevisjon. Flere informanter hevder at størrelse og kapasitet har betydning for uavhengighet. Størrelse gir økte ressurser og kompetanse og samtidig mer spesialisert kompetanse. Størrelse innebærer også at man lettere vil kunne sirkulere revisorer. Disse forholdene vil kunne peke i retning av økt uavhengighet, både tilsynelatende og faktisk. Når det gjelder lokaler, vil samlokalisering mellom enheter kunne innebære økt integrering, økt samordning og sosialisering med den reviderte, som igjen vil kunne påvirke en enhets selvstendighet eller objektivitet. I denne sammenhengen fremstår habilitetsreglene og kravene knyttet til ”revisors nærstående” som interessante. Et annet eksempel er det strenge regelverket for valgbarhet til kontrollutvalgene, som avskjærer ansatte i kommunen, leder av andre utvalg osv. På den annen side vil samlokalisering innebære en lettere tilgang til informasjon, og mulighet til å innhente opplysninger og data mer selvstendig. Når det gjelder utstyr er det de senere årene utviklet et omfattende og detaljert standardverk for revisjon. Dataprogramvare med maler og angivelser har også bidratt til å strømlinjeforme utførelsen.

Formell organisasjonsstruktur har flere elementer. Et berører spesialiseringsprinsipp. Revisjonsvirksomhetene ser først og fremst ut til å ha en typisk *funksjonell* organisering, det vil si at kompetanse er samlet for å gjennomføre en prosess etter bestemte arbeids- og fremgangsmåter. Revisjon er først og fremst fremgangsmåte, og

knytter seg ikke til én bestemt sektor eller klientgruppe. Organisasjonskartet ser ofte ut til å være inndelt i forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. I private revisjonsselskap er organisasjonskartet gjerne inndelt i rådgivning, revisjon, konsulentvirksomhet. Samtidig er både de store, private revisjonsselskapene og de kommunale geografisk inndelt til en viss grad, noe som innebærer en geografisk spesialisering. Dette gjelder kanskje i sterkere grad for revisjons-IKS'er som er spesialisert i henhold til klientprinsippet: De reviderer en bestemt klientgruppe. Som vi pekte på i 4.1.1 vil dette kunne innebære forbindelseslinjer, men også en sterkere spesialisering og virksomhetskompetanse for disse revisjonsenhetene.

Formell organisasjonsform gjelder også tilknytningsform. Et aksjeselskap er faktisk, rettslig og økonomisk skilt fra eier, som et selvstendig rettssubjekt. Samtidig vil honoraret kunne utgjøre et avhengighetselement. Et interkommunalt selskap (IKS) er også et selvstendig rettssubjekt, med flere kommuner som eiere. Et IKS er rettslig og økonomisk atskilt fra disse kommunene, og har sin egen formue og inntekter, og svarer selv for sine forpliktelser. Samtidig er også IKS avhengig av å opprettholde sitt kundegrunnlag. En revisjonsenhet ansatt av kommunestyret vil ikke være noen separat, juridisk, eller finansiell enhet. Andre organisasjonstrekk, som kontrollutvalg, fysisk atskillelse, kompetansemiljøets størrelse og kapasitet, vil kunne modifisere den tilsynelatende avhengigheten. Den teoretiske hypotesen her er at organisatorisk tilknytning og avstand vil kunne ha en effekt for den faktiske uavhengigheten. Eierskap er et sentralt element i dette. Som vi redegjorde for i kapittel 2, innebærer revisorloven relativt detaljerte krav til eierskap. For å få klargjort hvordan dette regelverket slår ut i forhold til kommunal virksomhet og organiseringen av denne, har det vært korrespondanse mellom NKRF og KS, og Finanstilsynet. Et spørsmål som har vært oppe en rekke ganger, er om en revisjonsvirksomhet som delvis eies av en kommune, kan revidere samme kommunes AS. Dette gjelder hvordan bestemmelsen i revisorloven § 4 annet ledd om begrensning av 10 prosent aksje- eller innskuddskapital i et revisjonsselskap skal forstås for revisjonsselskap der kommuner eller IKS'er har eierandel. I figur 4.1 gjengis et brev til Finanstilsynet, som rommer eksempler på hvordan regelverket kan forstås for praktiseringen av kommunal revisjon.

Figur 4.1 *Gjengivelse av tolkning av regelverket i brev fra KS og NKRF til Finanstilsynet (redigert versjon)*

”Vesentlige” eierandeler vurderes å gå på bekostning av uavhengighetskravene. En kommunes eierandel i et godkjent revisjonsselskap eller i et interkommunalt selskap som eier revisjonsselskapet må være 10 prosent eller mindre, forutsatt at eiersammensetningen i revisjonsselskapet for øvrig ikke medfører at revisjonsselskapet likevel ikke kan anses uavhengig av revisjonsklienten.

Dette gjelder også ved vurdering av om kommunen har vesentlig instruksjonsmyndighet og/eller -mulighet overfor revisjonsselskapet når det reviderer et aksjeselskap, som kommunen helt eller delvis eier.

Eksempelvis vil en kommune som eier et AS som er revisjonspliktig etter revisorloven, være nødt til å følge følgende krav for å ivareta uavhengighetskravet etter revisorloven: Dersom kommunen er deleier i Revisjon IKS og indirekte deleier i Revisjon AS gjennom IKS'et:

Alt. 1) 8 kommuner eier Revisjon IKS med lik eierandel. Revisjon IKS eier 25 % av aksjene i godkjent revisjonsselskap Revisjon AS. De øvrige 75 % av eierandelene i Revisjon AS eies av daglig leder i IKS'et. En utregning av prosentvis eierandel for kommunene blir som følger: Kommunens andel via IKS'et: $25 \% / 8 = 3,13 \%$.

Daglig leders rolle er ikke under instruksjon av den enkelte kommune, men eventuelt via representantskap og styret i IKS'et. Kommunens indirekte innflytelse gjennom daglig leder blir dermed: $75 \% / 8 = 9,37 \%$. Dette gir en samlet "kommunal" eierandel lik 12,5 %. En slik eiersammensetning kan derfor ikke godkjennes i henhold til oppsummeringen under pkt 4.

Alt. 2) Samme som alt. 1 foran, men en person uten tilknytning til kommunen eier 20 % av Revisjon AS, og IKS'ets og daglig leders eierandel reduseres tilsvarende, hhv. til 20 % og 60 % (som ved ordinær emisjon). Vi får da følgende beregning: IKS'ets eierandel: $20 \% / 8 = 2,5 \%$. Kommunens indirekte innflytelse gjennom daglig leder: $60 \% / 8 = 7,5 \%$. Totalt 10 % "kommunal" eierandel. Denne eiersammensetningen er innenfor Finanstilsynets oppsummering under pkt. a.

Alt. 3) 10 kommuner har lik eierandel i Revisjon IKS. Med slik eierfordeling vil løsningen tilfredsstillende Finanstilsynets krav uansett hvordan eierforholdet i Revisjon AS er mellom IKS'et og ansatte i IKS'et. En forutsetning er imidlertid at det her kun er tale om ansettelsesforhold i IKS'et og at det ikke samtidig foreligger ansettelsesforhold til noen av eierkommunene i IKS'et.

Alt. 4) 10 kommuner har ulik eierandel i IKS'et. Revisjonspliktige som eies av de kommuner som har over 10 % eierandel i IKS'et kan ikke revideres av Revisjon AS. (Under forutsetning av at Revisjon AS kun er eid av IKS'et og ansatte i dette.) b) Revisjonsselskapet må selv ha ressurser og kompetanse som er tilstrekkelig til å drive revisjonsvirksomheten på en hensiktsmessig og forsvarlig måte i samsvar med de krav som følger av revisorlovgivningen, herunder løpende vurdere sin uavhengighet til revisjonsklienten i de oppdrag revisjonsselskapet påtar seg.

Denne bestemmelsen virker rimelig. Vi forutsetter likevel at det til en viss grad er mulighet for å leie inn/ut personell, også fra og til IKS'et, og under forutsetning av at bestemmelsen under pkt. a er tilfredsstillt. c) Daglig leder i et interkommunalt revisjonsselskap kan ikke samtidig være daglig leder i godkjent revisjonsselskap som det interkommunale selskapet har eierandeler i. d) Daglig leder i et interkommunalt revisjonsselskap kan ikke utpekes av et godkjent revisjonsselskap til å være oppdragsansvarlig revisor dersom det interkommunale selskapet har eierandeler i revisjonsselskapet.

Vi forstår det slik at begrensningen i dette punktet kun gjelder for oppdragsansvarlige overfor revisjonspliktige der kommunene som eier det interkommunale revisjonsselskapet har eierinteresser. Dvs. at daglig leder må kunne være oppdragsansvarlig ved revisjon i revisjonspliktige selskap som ikke eies av noen av eierkommunene.

e) Revisjonsselskapet må oppfylle kravet til styresammensetning og stemmerett i revisjonsselskapet, jf. revisorloven § 3-S første ledd. Ingen av styremedlemmene kan ha en slik tilknytning til den revisjonspliktige at det kan svekke revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet.

Når det gjelder alternativ 3. forutsetter vi imidlertid at det her kun er tale om ansettelsesforhold i IKS'et og at det ikke samtidig foreligger ansettelsesforhold til noen av eierkommunene i IKS'et⁷.

Dette eksempelet viser hvordan ulike organisatoriske og finansielle variabler antas å være knyttet til uavhengighet i betydning faktisk uavhengighet. Samtidig kan det virke som at detaljfokuset i diskusjonen ikke står i samsvar med den kunnskapen vi har om hvilken effekt ulike modeller vil kunne ha. Den kan være grunn til å spørre om hvorvidt effekten av slike krav på den faktiske uavhengigheten og for revisors tillit er sikker. Et annet spørsmål er

⁷ Brev fra KS Bedrift og NKRF til Finanstilsynet av 10.11.2010

om eierskap skal være et prinsipp som regulatorisk er likt for alle virksomheter, eller om det har verdi å skille mellom ulike typer eierskap. Mens finansielt eierskap vil være rettet mot økonomisk avkastning, vil eierskap i virksomheter som er gjennomføringsorgan for samfunnsmessige oppgaver, være mer rettet mot politisk styring. Rent empirisk er det vanskelig å si hvilken effekt ulike modeller vil ha for revisors uavhengighet, her er det ikke gjort mange empiriske studier (se også Johnsen med flere 2004). Den graden av punktprediksjon man er opptatt her mht. organiseringen av revisjonsvirksomheten illustrerer kanskje derfor først og fremst hvor viktig den tilsynelatende uavhengigheten er i forbindelse med revisjon. Uavhengig av hvilken effekt ulike modeller vil kunne ha, og hvor mye kunnskap man har om dette, er det av vesentlig betydning at kommunal revisjon er organisert på en måte som demonstrerer uavhengighet til kommunens omgivelser. Kapasitet og evne til å opptre uavhengig er ikke tilstrekkelig, kommunen må også kunne demonstrere samsvar med krav og forventninger i omgivelsene.

Et sentralt poeng innen organisasjonsforskning er at de fleste spesialiseringsprinsippene kan skape vesentlige eksterne avhengighetsforhold for en organisasjon (Egeberg 2006). Slike avhengighetsforhold kan imidlertid også utgjøre institusjonens legitimeringsgrunnlag. Eksempelvis, dersom en organisasjon er oppdelt i henhold til geografisk område (en kommune), vil medlemmer i organisasjonen ha oppmerksomheten rettet mot det geografiske området. Samtidig vil en slik spesialisering gi tillit hos omgivelsene (Egeberg 2006). Ved å endre spesialiseringsprinsipp kan eksisterende avhengigheter reduseres, men kun for å bli skiftet ut med andre avhengighetsrelasjoner (ibid).

Egeberg påpeker at organisering etter framgangsmåteprinsippet ikke knytter seg opp til noen klare konfliktlinjer i samfunnet. Organisering etter dette prinsippet kan derfor være nyttig for å oppnå autonomi. Dette vil kunne forsterkes dersom enheten selv bestemmer over forhold som rekrutteringspolitikk. Dette vil kunne forsterke en utvikling i retning av mer autonomi. I denne sammenheng vil bestemmelsene som begrenser kommunale revisjonsheters mulighet til å få godkjent praksis, gjøre rekruttering mer tungvint.

Ut i fra et organisasjonsteoretisk perspektiv vil det å innføre territorielle, sektorvise eller partipolitiske spesialiseringsprinsipp i en organisasjon, utfordre organisasjonens faktiske uavhengighet. Imidlertid vil slik organisering kunne fremme tillit til og legitimitet for organisasjonen. Dette innebærer at valg av spesialiseringsprinsipp også innebærer et valg av legitimeringsgrunnlag. Ut i fra dette resonnementet vil en privat bedrift som utfører oppgaver for en offentlig virksomhet, være legitimert ut fra at det er en egen, atskilt bedrift. Samtidig vil nettopp betingelsene i markedet utgjøre premisser som også påvirker avhengigheten. Tilsvarende vil en si at et revisjons-IKS som dekker kommunene i et geografisk område vil ha en avhengighet knyttet til disse kommunene, men samtidig også lettere bli legitimert ut i fra sin geografiske spesialistkompetanse.

4.2 Oppsummering

Dette kapittelet analyserer uavhengighetsbegrepet ut fra ulike teoretiske ståsted. Analysen viser at uavhengighet er et komplekst og flerdimensjonalt begrep, som er svært vanskelig å måle og gradere etter én skala. I annen statsvitenskapelig forskning om uavhengig virksomhet blir det pekt på at det ikke finnes noen omforent "måleenhet" for gradering av autonomi eller uavhengighet på tvers av de mange dimensjonene. Faglitteraturen peker på at uavhengighet eller autonomi er flerdimensjonale begreper og finnes i mange ulike kombinasjoner, noe som gjør det problematisk å analysere (Olsen 2009, Verhoest et al. 2004, Christensen m.fl. 2001). Høye verdier av uavhengighet langs én dimensjon, kan svekke uavhengigheten langs en annen dimensjon. Vår analyse peker på at ulike forutsetninger fra både marked, organisasjon, profesjon, preferanser og verdisyn, ser ut til å påvirke både faktisk og tilsynelatende uavhengighet.

Dette kapittelet kan la seg oppsummere ved hjelp av en pendelhypotese. Flere informanter i vår undersøkelse har gitt uttrykk for at kravene til uavhengighet, blant annet som et resultat av de skandalene som har vært, i dag er svært sterke. Et potensielt problem med tilsynelatende uavhengighet, er at det aldri kan bli nok av det, fordi avhengigheter finnes overalt. Det blir vist til at reguleringen av revisors uavhengighet og revisjonsbransjen i dag er sterk, og noen trekker paralleller til en pendel som befinner seg ved

det ene ytterpunktet, men at det etter hvert antas å balansere seg litt mer ut. En generell mekanisme er at reformatorer søker etter logisk konsistens, men at de samtidig er begrenset rasjonelle (Olsen 2000). Det vil si at de handler ut fra en enkel modell av virkeligheten, og at de konsentrerer oppmerksomheten mot problemer og løsninger sekvensielt (Cyert og March 1992). Når ”uavhengighet” eller ”markedsstyring” gis prioritet i en periode, fører dette til forsøk på å rendyrke og universalisere disse formenes sentrale prinsipper. I rapporten har vi pekt på noen slike tendenser til stadig sterkere regulering av revisjonsbransjen. Det siste eksempelet, som ikke har gitt seg utslag i noe lovgivning ennå, er EU-kommisjonens Grønnbok, og diskusjonen om hvorvidt bruken av honorar som sådan er problematisk ut i fra uavhengighetshensyn.

En hypotese er at i komplekse moderne samfunn som bygger på blandingsformer og motstridende prinsipper, vil en rendyrking av styrings- og organisasjonsprinsipper føre til pendelbevegelser. Jo større suksess reformatorer eller regulanter har med å gjennomføre sine planer, desto sterkere vil imidlertid motkreftene bli. De politiske aktørene vil oppdage at styringsfellesskapet bygger på historiske kompromisser, blandingsformer og til dels motstridende normative prinsipper og virkelighetsforståelser. Pendelhypotesen styrkes av at det både i EU og nasjonalt synes å ha vært et tiltagende fokus på revisors både tilsynelatende og faktiske uavhengighet. Det er sterkt behov for å etablere tillit til revisor, og det ser ut til å være en sterk tro på at det er uavhengigheten som skal klare det, og at dette er noe som kan etableres gjennom regulering. Det kan virke som om styringsmiljøer er opptatt av å rendyrke uavhengighet som prinsipp.

I situasjoner hvor kunnskapen om forholdet mellom beslutningers form og innhold er begrenset, vil også oppslutningene om styrings- og organisasjonsformer kunne bli preget av hva som oppfattes som legitime former i ulike miljøer, mer enn av formenes relative effektivitet når det gjelder å sikre gode utfall. Hvilke avveininger som bør gjelde i ulike kontekster, ser vi nærmere på i neste kapittel.

5 Den vanskelige uavhengigheten – noen normative betraktninger

5.1 Revisjon som en del av det kommunale systemet

De siste tiårene har kommunal revisjonsvirksomhet gjennomgått store endringer i Norge. Organisatorisk har kommunerevisjonen endret karakter. Innholdsmessig har kommunal revisjon vært rettet mot regnskapsrevisjon, gradvis er denne revisjonen supplert med forvaltningsrevisjon. Ikke minst har vi de siste årene sett en økende regulering av kommunal revisjonsvirksomhet, blant annet som en konsekvens av rettsakter fra EU, og føringer fra internasjonale organisasjoner i form av internasjonale standarder. Forholdet mellom kommunal revisjon og uavhengighet må analyseres i lys av disse endringene. Spørsmålet blir dermed hvilken betydning disse endringene kan ha for kommunal revisjons uavhengighet.

Organisatoriske endringer

Både generelt og når det gjelder revisjon, har kommunal virksomhet gjennomgått store organisatoriske endringer de siste tre tiårene. I hele etterkrigstiden har det funnet sted en formidabel vekst i både antall oppgaver, antall ansatte og mengde penger i offentlig sektor. Denne veksten har vært vesentlig sterkere på lokalt nivå, enn på sentralt nivå (Jacobsen 2000, Hagen & Sørensen 1997). I tillegg har det pågått en økt profesjonalisering av både kommunale oppgaver og det kommunale forvaltningsapparatet. I Norge er kommunen svært mange steder den største arbeids-

giveren (Offerdal 2000, Fevolden et. al 1994). Samtidig er antallet folkevalgte kommunestyremedlemmer redusert i de fleste kommuner (Hovik & Stigen 2008). Den administrative veksten kan karakteriseres som en maktforskyvning fra de folkevalgte, besluttede organer i kommunene, til det administrative iverksettende apparatet – som også omfatter den faktiske tjenesteproduksjonen (Stigen m.fl. 2008). Også andre peker på at politikerne i økende grad står i situasjoner hvor de blir stilt til ansvar, men ikke har demokratisk styring og kontroll (Christensen & Læg Reid 2004, Brunsson 1989). Sett på denne bakgrunn framtrer revisjon som et viktig virkemiddel kommunestyret har for å få innsikt i og kontroll med administrasjonens oppgaver og arbeid. Veksten i kommunale oppgaver, og relative svekkelsen av den lokalpolitiske styringskapasiteten vis-à-vis administrasjonen, forsterker betydningen av å føre kontroll med kommunal virksomhet generelt, og styrke kommunestyrets tilsynsrolle spesielt. Utviklingen understreker behovet for en demokratisk forankret egenkontroll. Det kommunale revisjonsinstituttet har i denne sammenhengen et bredere mandat enn finansiell revisjon av private selskaper. For eksempel er et viktig formål med forvaltningsrevisjon å kontrollere at bevilgninger og politiske vedtak er fulgt opp etter forutsetningene i administrative organer. Gitt denne utviklingen vil det være viktig så se nærmere på den politiske interessen for revisjon. I vår undersøkelse har vi ikke samlet inn data som egner seg til å vurdere i hvilken grad politikerne er aktive brukere av revisjonsberetninger og rapporter fra forvaltningsrevisjon. Men informanter fra både privat og offentlig revisjonsvirksomhet viser til kostnadsfokuset i både anbudsinvitasjoner og budsjettprosesser. Dersom de ressursene som politisk settes av til revisjon er knappe, enten det er ved utkontraktering, bruk av IKS eller revisor ansatt av kommunestyret, vil det kunne være problematisk for revisors arbeid.

Parallelt med denne utviklingen har det pågått en organisatorisk fristilling av kommunal virksomhet. Organisasjonsfriheten som ble gitt kommunene gjennom kommuneloven av 1992 har ført til at det i dag er et stort mangfold i organiseringen av en rekke kommunale oppgaver. Over tid viser data fra KRDs organisasjons-database at stadig flere kommuner tar i bruk konkurranse-eksponeringstiltak på stadig flere områder. Andelen kommuner

som har tatt i bruk ulike konkurranseeksponeringstiltak har økt fra 60 prosent i 2004 til 77 prosent i 2008. I dag er kommunal revisjonsvirksomhet den oppgaven som sammen med renovasjon oftest ivaretas i samarbeid med andre kommuner. Tall fra organisasjonsdatabasen viser at bare 4 % av de spurte kommunene i 2008 ivaretok revisjon innenfor egen organisasjon. 88 % av kommunene oppga en eller annen form for interkommunalt samarbeid, som interkommunalt selskap (58 %) og interkommunale samarbeid (28 %) etter kommuneloven § 27. Først i 2004 ble det tillatt med privat revisjon av kommunal virksomhet, og i 2008 oppga 7,6 % av de spurte kommunene at denne tjenesten ble kjøpt fra private (Hovik & Stigen, 2008).

Den økende bestiller-utførerorganiseringen (BUO), med eller uten konkurranseutsetting, i kommunal sektor, innebærer innføring og samordning av to organisasjonsprinsipper. BUO bygger på en kontrakts- og markedsorganisering av organisasjonenes interne enheter hvor utgangspunktet er et mer jevnbyrdig kontrakt-partnerforhold, enn det tradisjonelle over-underordningsforholdet i et hierarki. Hierarkier bygger på legitime autoritetsforhold og rapportering til overordnet. På den ene siden kan dette innebære en oppgave- og rolleklargjøring av kommunal virksomhet. For revisjon innebærer dette en styrke. BUO av revisjonen gjennom kontrollutvalget, valgbarhetsreglene for kontrollutvalget som er strengere enn for et revisjonsutvalg, revisors habilitetsregler og – dokumentasjon, samt sekretariatet for kontrollutvalget, er strukturer som informanter trekker frem som viktige for revisors uavhengighet. Det kan være grunn til å spørre om et offentlig tilsynsorgan for kommunal revisjon ville ha vært et ytterligere bidrag i så måte.

På den andre side har også svak samordning og fragmentering blitt trukket fram som en av konsekvensene for lokaldemokratiet (From 2003). Det kan tenkes at denne oppdelingen, spesialiseringen og profesjonaliseringen av kommunal virksomhet forsterker behovet for politisk kontroll og styring, i en situasjon hvor ulike deler av kommunal virksomhet kan sies å opptre på en armlengdes avstand fra folkevalgt styre. Også innføringen av NOS som styringsprinsipp i kommunal sektor har bidratt til økt behov for resultatkontroll. Spørsmålet er om revisjon i denne sammenheng også må forstås ut i fra et økende lokalpolitisk behov for

bistand til i hvert fall et minimum av overblikk, innsyn, styring og kontroll.

Endringer i revisjonens innhold

Også innholdsmessig har kommunerevisjon endret karakter. Tradisjonelt har kommunal revisjon vært rettet mot regnskapsrevisjon, men gradvis er denne revisjonen supplert med forvaltningsrevisjon. Eierskapskontroll ser også ut til å ha fått en større rolle, som et resultat av den økte utskillingen av offentlig virksomhet. Forvaltningsrevisjon er en særegen form for revisjon av offentlig virksomhet som i kommuneloven § 77 nr. 4 blir definert som ”systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon stiller strenge krav til kompetanse og metodikk, fordi denne formen for revisjon utfordrer skillet mellom revisjon og evalueringsarbeid av vedtak og forutsetninger, størrelser som i utgangspunktet åpner for et vidt skjønn. Forvaltningsrevisjon skiller seg derfor fra tradisjonell regnskapsrevisjon, som i stor grad dreier seg om å bekrefte økonomisk rapportering og hindre misbruk av offentlige midler.

I denne sammenhengen kan det argumenteres for at forvaltningsrevisjon øker kravene til revisors kompetanse, både metodisk og når det gjelder kunnskap og forståelse for virksomheten under revisjon, og at uavhengighet i større grad vil være knyttet til faglig kompetanse og inngående kjennskap til den reviderte virksomheten, samt omstendigheter som påvirker målene for politikken. Flere informanter har pekt på at regnskapsrevisjon med årene har blitt mer likt regnskapsrevisjon av private selskaper gjennom utvikling av felles metodikk, standarder, verktøyer osv. I et transaksjonsøkonomisk perspektiv kan et interessant spørsmål være om regnskapsrevisjon lettere har stordriftsfordeler enn forvaltningsrevisjon. Samtidig vil også regnskapsrevisjon i en kommune være annerledes ut i fra kommunens rolle og funksjon. En kommune er en folkestyrt virksomhet som forvalter velferd. Risiko- og vesentlighetsvurderinger innen regnskapsrevisjon må derfor foretas ut i fra et slikt samfunnmessig- eller innbyggerperspektiv.

Regulering

I kapittel 2 så vi nærmere på uavhengighetsbegrepet slik det har blitt operasjonalisert blant annet gjennom EUs revisjonsdirektiv (2006/43/EF) og EU-kommisjonens Grønnbok om revisjon. Vi tok også et nærmere blikk på noen av standardene som berører uavhengighet. Spørsmålet er hva slags meningsinnhold som er lagt ned i disse reguleringene, og hvilke typer krav som er sentrale for uavhengighet. Det sterke fokuset på styring og regulering av revisjonsbransjen på 2000-tallet fremstår i seg selv som en ”tilbakeføring til politisk, forankret styring” av revisjon som helhet. Den gradvise innføringen av governance-strukturer som EU-direktivets krav om offentlig tilsyn, krav om kvalitetskontroll, rapportering og dokumentasjon m.m, er eksempler på dette. Reguleringen innebærer også en internasjonalisering og harmonisering av krav og regler til revisor. Men gitt at kravene til revisjon har blitt mer like og ensartete – har revisjon blitt tilsvarende likt? Er regelverket godt nok tilpasset de sammenhengene revisjonen skal fungere i?

I lys av disse utviklingstrekkene er det behov for perspektiver på hva som skal til for at uavhengig revisjon skal kunne fungere etter forutsetningene. Da blir spørsmålet hvordan uavhengig revisjon kan gjennomføres i rommet mellom politisk styring, faglig frihet og tilsynelatende og faktisk uavhengighet.

5.2 Hvilke hensyn bør kommunal revisjon ivareta?

Vi har tidligere belyst at det er revisors objektivitet uavhengigheten skal sikre. Ikke bare faktisk uavhengighet, men også tilsynelatende uavhengighet skal bidra til å fremme tilliten til revisor. Det er revisors rolle som tillitsmann og som objektiv kontrollør, som utgjør selve kjernen i revisors virksomhet. Analysen i kapittel 4 peker på at det kan være grunn til å problematisere revisors legitimeringsgrunnlag. Er dette likt i alle sammenhenger? Sagt på en annen måte kan det være grunn til å spørre om all revisjonsvirksomhet er legitimert ut i fra de samme hensynene og formålene.

Signy Irene Vabo (2004) peker på at kommunen er avhengig av å vise til gode resultater for å bevare legitimitet. Utskilling av

virksomhet kan skje ut i fra et ønske om kostnadseffektivitet, og resultatlegitimitet. Men prosessen skal også *oppfattes* som legitim. Formuleringer som ”bestemor på anbud” henspeler på en fremgangsmåte som ikke er legitim. Innvendinger mot den økte utskillingen og fristillingen av kommunal virksomhet er at den politiske styringen blir dårligere, og at kontakten mellom politikerne og innbyggerne dårligere. Dermed kan man anta at kommunens legitimitet vil svekkes. Et demokratisk system vil også bli vurdert ut i fra i hvilken grad det er i stand til å takle aktuelle utfordringer og løse samfunnsmessige problemer. I denne sammenheng kan det argumenteres for at revisjon er et nyttig redskap for politisk styring og læring.

Balansepunktet mellom det at revisjon skal være en uavhengig bekreftelse av kommuneregnskapet overfor allmennheten, og det at revisjon også skal være et hjelpemiddel og styringsverktøy for kommunestyret, vil kunne være et spørsmål om avveining av ulike hensyn. Noen av informantene har påpekt at uavhengighetskravene ikke nødvendigvis må være de samme for regnskapsrevisjon som for forvaltningsrevisjon, fordi disse to revisjonsformene bygger på noen ulike premisser. Dette blir begrunnet ut i fra at en god forvaltningsrevisjon kan forutsette mer nærhet og virksomhetsforståelse, og samtidig fremstår som et tydeligere verktøy for politisk, demokratisk styring. Men også regnskapsrevisjon skal være forebyggende, og bidra med informasjon som er viktig i et styringsperspektiv. Noen informanter er opptatt av at disse formene har synergier. Hva som skal være de grunnleggende hensynene i revisjon er normative spørsmål. Denne rapporten avsluttes med en drøfting av noen momenter som angår rimeligheten av slike verdier. I Ot.prp.nr.17 (2008-2009) står det følgende:

Departementet er opptatt av at kontrollutvalgene skal være effektive og aktive tilsynsorganer med høy legitimitet lokalt. Departementet ser at *kontrollutvalgets uavhengighet* er avgjørende for å kunne utføre kontroll- og tilsynsarbeid på en troverdig måte. En utfordring for kontrollutvalgene er å balansere hensynet til uavhengighet på den ene siden og behovet for samarbeid med politiske og administrative organer på den andre (29).

I denne rapporten har vi trukket frem flere normer og verdier som er viktige for revisjonsfaget (uavhengighet, objektivitet, kompetanse, integritet), og som enkeltvis og isolert vurdert, kan begrunnes rimelig godt. Vi har også påpekt at det er et balanseforhold mellom dem. Noen ganger kan det derfor være nødvendig å ta stilling til det innbyrdes forholdet og eventuell rangordning mellom prinsippene.

Kommunerevisjonens viktigste funksjon er å være en av forutsetningene for fornuftsbasert, demokratisk styring. Det betyr at revisjon ikke kan gjennomføres i et uavhengig vakuum. Samtidig som kommunestyret er velgernes tillitspersoner som skal sørge for at administrasjonen følger opp som forutsatt, trenger kommunestyret åpenbart ekspertkunnskap til å kunne forvalte dette tilsynsansvaret. Derfor må revisjon gis en institusjonell basis som begrenser de politiske styringsmulighetene, men som samtidig utgjør en forutsetning for fornuftsbasert demokratisk styring. Revisjon skal være et bidrag til den politiske styringseffektiviteten. Kommunal revisjon skal ha tillit blant velgerne. Men kommunal revisjon må også ha tillit blant politikerne og oppfattes som et nyttig redskap for dem. La oss igjen ta utgangspunkt i tabellen fra kapittel 3.

Tabell 5.1 *Forholdet mellom faktisk uavhengighet og tilsynelatende uavhengighet*

		Faktisk uavhengighet	
		Høy grad	Lav
Tilsynelatende uavhengighet	Høy	1	2
	Lav	3	4

Kan reguleringen blir så sterk og komplisert at det kompliserer utviklingen av et differensiert revisjonstilbud? Gitt at 1 ikke er mulig på grunn av ressurser, begrensninger ved markedet, mangel på kompetanse, eller andre faktorer? Hva bør man da velge? Velger man en revisor fra markedet med høy tilsynelatende uavhengighet, men ikke tilstrekkelig virksomhetsforståelse, eller velger man en kommunerevisor med lavere tilsynelatende uavhengighet men høy faktisk uavhengighet? Hva om en kommune ønsker å utkontraktere revisjonen, men ikke får anbud? Og kan krav som er relevante for noen typer virksomheter være mindre relevante for

andre typer virksomheter? Kan det være slik at i et samfunn, eller marked med knappe ressurser, utilstrekkelig konkurranse, eller utfordringer mht kompetanse, må man avveie faktisk uavhengighet mot tilsynelatende uavhengighet? Hva om det ikke er mulig med full pott langs alle skalaer?

Det kan være at avveininger knyttet til hvilke faktorer som best fremmer uavhengig revisjon bedre bør tilpasses lokale forutsetninger. I denne rapporten har vi pekt på flere - forutsetninger som må være til stede for at utkontraktering kan være vellykket. En privat revisor vil være avhengig av en rekke markedsforutsetninger. Revisjon som innteksbringende virksomhet kan i seg selv være problematisk ut fra uavhengighetshensyn. En offentlig revisor har ikke samme egeninteresser knyttet til inntjening. En offentlig revisor trenger ikke bekymre seg på samme måte for å miste oppdraget. Men en offentlig kommunerevisor vil også kunne ha en sårbarhet på den måten at den må forholde seg til konkurransen fra markedet, samtidig som virksomheten selv er avhengig av å bevare sitt klientforhold, som er et bestemt antall kommuner. Det er kommunestyrets privilegium å velge revisor. Samtidig vil en kommunal revisjonsenhet spesialisert etter klientellprinsippet kunne inneha en spesialistkompetanse knyttet til kommunene den reviderer, og samtidig kunne være legitimert ut fra det. I områder av landet hvor markedet ikke fungerer godt, kan det være andre krav enn eierandeler som er relevante for å styrke revisors uavhengighet, som det å utvikle tilstrekkelig store kompetansemiljøer. Forskning viser at kompetanse er et kritisk punkt for svært mange kommuner. Norge har svært mange små kommuner som et privat revisjonsselskap ikke nødvendigvis vil vurdere som en prioritert kunde. Spørsmålet om hva som er mest uavhengig, må avveies innenfor en ressursmessig, territoriell og politisk-administrativ kontekst.

Det kan være grunn til å spørre om regelverket er godt nok utviklet og samordnet i forhold til å ta utgangspunkt i lokale behov og forutsetninger, eller i forhold til å utvikle sterke kompetansemiljøer. En informant sa følgende:

De største utfordringene for kommunerevisjon i dag er å få tak i kompetanse. Jeg skulle gjerne sett at det fantes en autorisasjonsordning for offentlige revisorer.

Det hadde nok vært en statusheving. Det holder ikke å kunne debit og kreditt, vi må ha en bred samfunnskompetanse (sitat intervju).

Selv om organisasjonsformene for kommunal revisjon er ulike, fremstår revisors uavhengighet som et grunnprinsipp og norm på tvers av virksomhetene. Habilitetskravene, standardene, og informantenes vurderinger av uavhengighet er svært likeartet. Informantene har dessuten, mer enn å kåre en institusjonell vinner og en taper, vært mer opptatt av å problematisere de ulike forutsetningene for uavhengighet. Kompetanse og kapasitet blir trukket frem som det viktigste. Inntrykket er at revisors uavhengighet og objektivitet framstår som en institusjonalisert norm for passende atferd, for hele profesjonen.

Litteratur

- Bazerman, Max, George Loewenstein & Don A. Moore (2002): "Why Good Accountants do Bad Audits", i Harvard Business Review, November, 2002
- Berger, Hans-Christian (2004): "Vil Sarbanes-Oxley øke tilliten til selskaperes rapportering?", i *Magma* 5/2004
- Bradach, Jefferey & Robert G. Eccles (1989): "Price, authority and trust: From ideal types to plural forms", Annual Review of Sociology, Vol. 15, pp. 97-118".
- Christensen, Tom & Per Læg Reid (2007): "Regulatory Agencies – The challenges of balancing agency autonomy and political control", *Governance* 20(3):499-520
- Christensen, Tom, Sture Berg Helgesen & Per Læg Reid (2001): "En revitalisert Riksrevisjon", kap. 9 i Tranøy & Østerud red. (2001), *Den fragmenterte staten. Reformert makt og styring*, Oslo Gyldendal
- Christensen, Tom & Per Læg Reid (2000): "New Public Management – Puzzles of Democracy and the Influence of Citizens", Paper presenter på IPSA World Congress 1-6. Aug.
- Christensen, Tom & Per Læg Reid (1998): "Den moderne forvaltning", Oslo: Tano Aschehoug
- Christensen, Tom & Kjell Arne Røvik (1999): "The Ambiguity of Appropriateness", Ch. 8 i Egeberg & Læg Reid ed. *Organizing Political Institutions*, Oslo Universitetsforlaget

- Cyert, Richard & James March (1963): "Behavioral Theory of the Firm", Oxford: Blackwell
- Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006: "On statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and relating Council Directive 84/253/EEC"
- DeAngelo, L.E. (1981): "Auditor Size and Auditor Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(4) 189-193
- Deis, D.R. & G.A. Giroux (1992) "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", *The Accounting Review*, 67(3)
- Domberger, Simon & Paul Jensen (1997): "Contracting out by the public sector: Theory, evidence, prospects", i Oxford Review of Economic Policy, Vol. 13, No.4
- Egeberg, Morten (2006): "Balancing autonomy and accountability: Enduring tensions in the European Commission's development", kap. 3 i Egebert ed. (2006) *Multilevel Union Administration. The transformation of Executive Politics in Europe*, New York & Hampshire: Palgrave Macmillan
- Egeberg, Morten (1992): "Verdier i statsstyre og noen organisatoriske implikasjoner", kap. 10 i Christensen & Egeberg (1992) *Forvaltningskunnskap. Forvaltningen i samfunnet*, Oslo: Tano
- Egeberg, Morten (1990): "Forvaltningspolitikkenes kunnskapsgrunnlag", i *Norsk statsvitenskapelig tidsskrift*, 6(2): 121-126
- European Commission (2010): "Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis (Text with EEA Relevance)", COM (2010) 561 final
- European Commission (2004): "European Commission proposal for a Directive on statutory audit: frequently asked questions", Memon/04/60

- European Commission (2002): "Commission Recommendation of 16 May 2002, Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles", 2002/590/EC
- European Commission (1998): "Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward", 98/C143/03
- Fevolden, Trond, T. Hagen & R. Sørensen (1997): "Kommunal organisering. Styring, effektivitet og demokrati", Oslo: Tano
- From, Johan (2003): "Hvor moderne? Konkurransetsetting i offentlig sektor", Oslo: Abstrakt forlag
- Gath, Peter (2004): "Nyt udkast til EU direktiv om lovpliktig revision", *Revision og Regnskabsvæsen* nr. 6 (online)
- Hansen, Tore (2005): "Lokalpolitisk uavhengighet og statlig styring", *Vedlegg 6 i NOU:2005:6 Samspill og tillit*
- Hovik, Sissel & Inger Marie Stigen (2008): "Kommunal organisering 2008. Redegjørelse for Kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase", NIBR-rapport 2008:20
- IFAC (2010): "Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants", International Federation of Accountants
- Jacobsen, Dag I. (2000): "Forholdet mellom politikk og administrasjon på lokalt nivå – ulike bilder av situasjonen", kap. 16 i Johnsen & Vabo (2000): *Styring og medvirkning i lokalforvaltningen*, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag
- Johnsen, Åge, Karl Robertsen & Dag Yngvar Åsland (2004): "Contracting out Municipal Auditing: Conceptual Framework and Assessment", i *Evaluation*, Sage Publications, Vol. 10:3
- March, James G. & Johan P. Olsen (1989): "Rediscovering institutions. The organizational basis of politics", London: Collier Macmillan Publishers

- Mautz R. & H.A. Sharaf (1961): "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association
- Meyer, John W. & Brian Rowan (1991): "Institutionalized Organizations: formal Structure as Myth and Ceremony", in Powell & DiMaggio (Eds.) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago & London: The University of Chicago Press
- Nesheim, Torstein (2004): "Bestiller-utfører-organisering og hierarki: Spenninger i møtet mellom motstridende organisasjonsprinsipper", kap. 5 i Johnsen et al. (2004): *Konkurransesetting i kommunene*, Oslo Abstrakt forlag
- Olsen, Johan P. (2009): "Democratic Government, Institutional Autonomy and the Dynamics of Change", in Western European Politics
- Page, E. (1991): "Localism and Centralism in Europe: The political and Legal Bases of Local Self-Government, Oxford: Oxford University Press
- Peters, Guy B. (1999): "Institutional Theory in Political Science. The New Institutionalism", London & New York: Continuum
- Pollit, C. (2003): "The Essential Public Manager", Mainhead UK: Open University Press
- Power (1994): "The Audit Explosion", Demos Open Access
- Pratchett, L (2004): "Local autonomy, local democracy and the new localism", *Political studies* 52(2):358-375
- Rhodes, Roderick (1999): "Foreword: Governance and networks. The new management of British local governance", Stoker, G, Basingstoke, Palgrave Macmillan
- Røder, Jens (2010): "Grønbogen om revisionsbranchen. Hvorfor nu og hvorfor i det hele taget? Nogle kommentarer på indholdet", i R&R nr. 10-2010

- Røvik, Kjell Arne (1998): "Moderne organisasjoner. Trender i organisasjonstenkningen ved tusenårsskiftet", Fagbokforlaget
- Stigen, Inger Marie m.fl.(2008): "Innsetting eller utpeking? Evaluering av forsøk med nye regler for byrådsdannelser i Oslo kommune", NIBR-rapport 2008:10
- Verhoest, K.. et.al. (2004): "The study of organizational autonomy: A conceptual review", i *Public Administration and Development* 24(2):101-118
- Williamson, Oliver (1985): "Asset Specificity and Economic Organization", i *International Journal of Industrial Organization*, 3:365-378
- Williamson, Oliver (1975) "Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. New York: The Free Press