



Til Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Oslo, 2. mai 2019

## **Høring ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift**

### **Innledning**

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) viser til e-post av 31.1.2019 med forslag til ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift.

Vi takker for muligheten til å komme med høringsuttalelse til departementets forslag.

Vi ser det som positivt at departementet har hatt som mål at forskriften skal være enkel og lett tilgjengelig med hensyn til struktur og språk. Vi støtter den strukturelle endringen ved at dagens kontrollutvalgsforskrift og dagens revisjonsforskrift slås sammen til én forskrift.

Det er videre positivt at det er minst mulig gjentakelser av lovens bestemmelser i forskriften.

Det vises i høringsnotatet til at Revisor- og regnskapsførerlovutvalget i NOU 2017: 15 har foreslått endringer i revisorloven, og at det kan være hensiktsmessig at enkelte av disse endringene også vil medføre endringer i kommunelovens regler om revisjon. Slike endringer vil også kunne medføre endringer i kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften. Eksempler på slike endringer kan være kompetansekrav og krav om etterutdanning for oppdragsansvarlig regnskapsrevisor. NKRF støtter departementet i at en nærmere vurdering av dette bør gjøres i forbindelse med endringene i revisorloven.

Når det gjelder oppbyggingen av forskriften, mener vi det kan være hensiktsmessig å se på strukturen i kapittel 2. For eksempel bør § 7 *Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor* vurderes flyttet til slutt i dette kapitlet. Videre bør § 8 tredje ledd (kvalifikasjonskrav til oppdragsansvarlig regnskapsrevisor) vurderes som en egen paragraf i kapittel 3.

### **Spørsmål der departementet spesielt ber om høringsinstansenes syn**

#### Krav til egenvurdering av uavhengighet (høringsnotatets kapittel 4.2.4)

Departementet foreslår under en viss tvil å videreføre plikten til å levere en erklæring om uavhengighet til kontrollutvalget, jf. § 17 andre ledd. NKRF mener denne plikten er uproblematisk, og mener derfor den bør videreføres. Det er også et argument at det foreligger et slikt krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse, jf. revisorloven § 5a-3.

Vi mener imidlertid at egenerklæringen som skal til kontrollutvalget, ikke bør gjelde alle revisors medarbeidere som er involvert i revisjonsoppdraget for kommunen. I større revisjonsenheter vil erklæringen kunne bli omfattende. En slik utvidelse vil også kunne reise spørsmål om alle eksterne konsulenter og andre samarbeidspartnere også må omfattes av en slik erklæring.

Vår vurdering er at en slik omfattende årlig erklæring som skal oppdateres ved behov ikke er nødvendig hvis det er gode rutiner for løpende vurdering av uavhengigheten til deltagerne i den enkelte revisjon eller undersøkelse.

Nåværende bestemmelse om en årlig erklæring fra oppdragsansvarlig revisor, og som oppdateres ved behov, bør derfor videreføres. En slik erklæring kan gjerne suppleres med en beskrivelse av revisjonsenhetens rutiner for å sikre at uavhengighet fortløpende vurderes og ivaretas av de som deltar i den enkelte revisjon eller undersøkelse. En slik bestemmelse kan gjerne tas inn i forskriften.

#### Taushetsplikten for revisor og revisors medarbeidere (høringsnotatets kapittel 4.2.5)

Vi ser det som positivt at departementet er opptatt av at unntaket fra taushetsplikten er enkelt å forstå.

§ 18 tredje ledd sier at revisor og revisors medarbeidere uten hinder av taushetsplikten kan gi opplysninger til skatteetaten om en persons forbindelser med kommunen eller fylkeskommunen – hvis dette er nødvendig for at skatteetaten skal kunne utføre sine kontrolloppgaver.

Det bør også vurderes om det skal være åpning for at også andre statlige tilsynsorgan skal kunne orienteres hvis det avdekkes mulige straffbare forhold. Eksempler her kan være Statens helsetilsyn, Fylkesmannen og NAV Kontroll.

Oppdragsansvarlig regnskapsrevisor er rapporteringspliktig etter hvitvaskingsloven § 4. For å unngå tvil om at revisor kan ivareta denne rapporteringsplikten, og eventuelt annen lovpålagt rapporterings- eller opplysningsplikt, foreslår vi følgende nye ledd i § 18:

*Taushetsplikten er ikke til hinder for at revisor ivaretar rapporterings- eller opplysningsplikt gitt i eller i medhold av lov.*

#### **Forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll**

Forvaltningsrevisjon har stor betydning i den kommunale egenkontrollen, og dette er noe som bør videreutvikles. Forskriften bør i større grad omtale og regulere gjennomføringen av forvaltningsrevisjon.

#### Kompetansekrav til oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor

NKRF mener at også den nye forskriften bør inneholde kompetansekrav til oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor. Det bør stilles krav om minimum bachelorgrad eller tilsvarende fra universitet eller høyskole.

Videre bemerker NKRF at oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor må ha tilstrekkelig kompetanse til å ivareta den metodiske og faglige kvaliteten som følger av god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området. Vi mener et slikt kompetansekrav er viktig for å sikre kvalitet i forvaltningsrevisjonsfaget – og også for å sikre en faglig utvikling som møter kommunenes behov.

Kompetansekrav til revisor er også et viktig tiltak for å sikre en uavhengig og objektiv revisjon. Vi viser i den sammenheng til at EUs revisjonsdirektiv (direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU artikkel 21 nr. 1) nevner regler om revisors faglige kompetanse som en del av uavhengighetsreglene/etiske krav til revisjonen. Dette er like viktig i forvaltningsrevisjon som i regnskapsrevisjon.

### Revisjonskriterier

I gjeldende revisjonsforskrift slås følgende fast i § 7 andre ledd: «Gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, og det skal etableres revisjonskriterier for det enkelte prosjekt.»

Revisjonskriterier er det viktigste av de elementene som til sammen definerer forvaltningsrevisjon. I lys av forvaltningsrevisjonens betydning i den kommunale egenkontrollen, bør formuleringen i dagens revisjonsforskrift videreføres.

### Krav om gjennomføring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

I proposisjonen til ny kommunelov presiserer departementet at kravet om en plan for forvaltningsrevisjon også må forstås som et krav om å gjennomføre forvaltningsrevisjoner, jf. kap. 25.3.4. Videre understreker departementet at eierskapskontroller er nødvendig for at kommunestyret skal kunne ivareta sitt overordnede styringsansvar, jf. kap. 26.3.4.2. NKRF mener det i merknad til forskriften bør stilles krav om at det skal gjennomføres forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

### **Revisors innsyn og undersøkelser i selskaper**

Det følger av ny kommunelov § 23-6 første ledd bokstav d at kontrollutvalget kan kreve de opplysningene som er nødvendige for å gjennomføre sin kontroll, fra aksjeselskap der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper direkte eller indirekte eier alle aksjer.

Etter § 24-10 gjelder bestemmelsen på tilsvarende måte for kommunens revisor.

Det kan oppstå problemer med forståelsen av bestemmelsene om revisors innsynsrett i selskaper når det etter § 24-2 stadfestes at taushetsplikt ikke er til hinder for å gjennomføre kontrolltiltak overfor kommunen eller fylkeskommunen og tilsvarende ikke er presisert §§ 23-6 og 24-10, men «kun» framgår av forarbeidene. Det kan medføre situasjoner der selskapet eller statlig tilsynsmyndighet hevder det er en motstrid mellom revisors innsynsrett og selskapets taushetsplikt, jf. departementets pågående dialog med Kommunerevisjonen i Oslo i en sak med tilsvarende problemstilling.

NKRF mener departementet bør tydeliggjøre revisors innsynsrett i slike tilfeller i forskriften.

### **Forvaltningsrevisjon av private leverandører**

Etter ny § 23-6 femte ledd har kontrollutvalget rett til å foreta undersøkelser i eksterne virksomheter som utfører oppgaver for kommunen:

*Kontrollutvalgets innsynsrett og rett til å foreta undersøkelser etter første og andre ledd gjelder på tilsvarende måte overfor andre virksomheter som utfører oppgaver på*

*vegne av kommunen eller fylkeskommunen. Innsynet og undersøkelsene skal imidlertid bare omfatte det som er nødvendig for å undersøke om kontrakten blir oppfylt.*

Revisor får tilsvarende innsyn/undersøkelsesrett etter den nye kommuneloven § 24-10.

Det bør her klargjøres i forskriften hvilket innsyn og undersøkelser som oppfyller kravet om å være nødvendige for å undersøke om en kontrakt blir oppfylt. Slik NKRF forstår bestemmelsene, foreligger det ikke en særskilt innsynsrett knyttet til arbeidet med risiko- og vesentlighetsvurderinger av private avtalepartnere som må gå forut for eventuell gjennomføring av undersøkelser i selskapet. I det arbeidet må en basere seg på informasjon om kontraktsoppfyllelse fra kommunen, åpne kilder, og eventuelt informasjon selskapet selv gjør tilgjengelig etter forespørsel. Innsynsretten hos leverandøren er utelukkende knyttet til selve undersøkelsen.

NKRF mener det i forskriften bør presiseres at det ikke foreligger en særskilt innsynshjemmel også for gjennomføring av risiko- og vesentlighetsvurderinger hos private leverandører.

Det kan bli strid om hvilket innsyn og hvilke undersøkelser «som er nødvendig for å undersøke om kontrakten blir oppfylt». Om mulig, kan det med fordel klargjøres ytterligere i forskrift.

Videre bør forskriften klargjøre hva det vil si å utføre oppgaver for/på vegne av kommunen.

## **Kommentarer til enkeltbestemmelser**

### Kapittel 1. Kontrollutvalgets oppgaver mv.

#### *Til § 1 Begrensning av kontrollutvalgets myndighet*

Vi finner det mer naturlig at forskriften begynner med kontrollutvalgets myndighet framfor begrensingen av denne. Videre ser vi det som en fordel at det tas inn en presisering i forskriften om at utvalgets kontrolltiltak ikke kun må avgrenses i henhold til det som følger av loven (jf. departementets merknad til § 1).

Vi foreslår at denne endres til:

#### *§ 1 Kontrollutvalgets myndighet*

*Kontrollutvalgets viktigste myndighet og oppgaver følger av kommuneloven § 23-2. Kontrollutvalget kan utføre andre typer kontrolltiltak enn de som følger av loven. Kontrollutvalget kan ikke overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens eller fylkeskommunens folkevalgte organer eller andre kommunale organer.*

#### *Til § 2 Kontrollutvalgets rolle i fastsettelsen av budsjettet for kontrollarbeidet*

Det bør presiseres i merknader til forskriften at kontrollutvalgets forslag til budsjett uendret skal legges inn i kommunens totale årsbudsjett samt økonomiplanen. Dette for å sikre at budsjettet til kontrollutvalget ikke blir forsøksvis endret av den som blir kontrollert.

#### *Til § 3 Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon*

Kommuneloven § 14-3 tredje ledd lyder:

*Kontrollutvalget skal uttale seg til kommunestyret eller fylkestinget om årsregnskapene og årsberetningene før formannskapet eller fylkesutvalget innstiller til vedtak. I kommuner og fylkeskommuner med parlamentarisk styreform innstiller kommunerådet eller fylkesrådet til vedtak.*

For helhetens og sammenhengens skyld bør denne formuleringen også tas inn i forskriften.

*Til § 5 Kontrollutvalgets oppfølging av kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om revisjoner og eierskapskontroller*

Her vises det til kommunestyrets/fylkestingets vedtak. NKRF legger da til grunn at dette ikke gjelder politiske føringer og flertallsmerknader i tilknytning til slike vedtak. Hvis dette ikke er tilfellet bør det tydeliggjøres.

*Til § 6 Innkalling til møte i kontrollutvalget*

Vi foreslår en ny siste setning, som et tillegg:

*Innkallingen sendes kommunedirektøren til orientering.*

## Kapittel 2. Krav ved egen revisjon, valg og bytte av revisor og uttalelsesrett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll

*Til § 7 Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor*

NKRF støtter endringen i andre ledd, slik at myndigheten til å foreta, ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjed av revisjonens øvrige personale, legges direkte til revisjonens leder. Som nevnt innledningsvis, mener vi man bør vurdere å flytte denne paragrafen til slutt i kapitlet.

*Til § 8 Revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav*

Høringsutkastet bruker begrepet revisjon av «årsregnskaper og årsberetninger». Det virker unaturlig å si at årsberetningene revideres. Det er mer vanlig å tenke at revisjonen av årsregnskapet også omfatter vurdering av nærmere angitte forhold ved årsberetningen.

Høringsutkastets begrepsbruk kan også være egnet til å misforstå. Spesielt andre ledd kan skape inntrykk av at revisjon av årsberetningen er et eget oppdrag. Andre ledd her kan også forstås slik at det kan velges en egen revisor for det konsoliderte regnskapet. Vi mener at revisjon av konsolidert årsregnskap er en naturlig del av revisjonen av kommunens (kommunekassens) årsregnskap. Forskriftsteksten bør klargjøre dette. Vi antar for øvrig at det ikke har praktisk betydning at delegasjonssperren «kommunestyret selv» ikke er gjentatt her, da det uansett vil følge av kommuneloven § 24-1. Heller ikke innstillingen fra kontrollutvalget er gjentatt her, men må antas å gjelde for hvert enkelt revisjonsoppdrag.

Se for øvrig våre kommentarer vedrørende kompetansekrav til oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor, revisjonskriterier, og krav om gjennomføring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

Som nevnt i innledningen bør tredje ledd (kvalifikasjonskrav) vurderes flyttet til en egen paragraf i kapittel 3.

Til § 9 *Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og oppdragsansvarlig revisor for eierskapskontroll*  
Det bør her presiseres at det er revisjonsenheten selv som utpeker oppdragsansvarlig revisor.

Til § 10 *Krav ved bytte av regnskapsrevisor*  
Vi foreslår her en ny setning til slutt i tredje ledd: *Forrige revisor har også slik opplysningsplikt hvis ny revisor ber om det.*

Til § 11 *Regnskapsrevisors rett til å frasi seg oppdrag*  
Vi oppfatter ikke, slik det framkommer av merknadene til forslaget, ordlyden her som en videreføring av gjeldende forskrift, men som en utvidelse, noe vi for øvrig støtter.

Til § 13 *Uttalelsesrett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll*  
Uttaleretten til «den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierfunksjon» blir vanligvis forstått som en uttalerett til den som møter for kommunen i eierorganet, for eksempel ordfører. En slik personlig uttalerett blir ivaretatt gjennom det kravet til kontradiksjon og verifisering av informasjon som følger av god kommunal revisjonsskikk. I en eierskapskontroll er det eier (kommunen) og eiers (kommunens) utøvelse av eierskap som er i fokus, generelt eller for ett enkelt selskap. En eierskapskontroll kan også omfatte utøvelsen av kommunens eierskap i flere selskaper, noe ordlyden i forskriften ikke tar høyde for. Flere og flere kommuner har lagt oppgaver i eierskapsutøvelsen til administrasjonen eller interkommunale eierskapssekretariat, f.eks. saksforberedelse og kontakt med selskapene gjennom året. Disse funksjonene (kommunedirektøren/leder for et eiersekretariat) er naturlige høringsparter i forbindelse med eierskapskontroller, selv om selve eierfunksjonen i generalforsamling/representantskap utøves av ordfører eller annen eierrepresentant. Formuleringen i forskriftsforslaget er dermed lite egnet til å sikre en god og dekkende høringsprosess av rapporten. NKRF mener at uttaleretten for eier i forbindelse med eierskapskontroll bør formuleres mer fleksibelt. Vi foreslår derfor at det er kommunen/fylkeskommunen (eventuelt den eier som kontrollen er rettet mot) som får uttalerett ved eierskapskontroll. Det blir da opp til den enkelte kommune å avgjøre hvordan de vil organisere høringsprosessen.

### Kapittel 3. Krav til revisor og revisors medarbeidere

Til § 15 *Grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten*  
Ifølge merknadene til forslaget er bestemmelsen en videreføring av gjeldende kommunelov § 79 bl.a. andre ledd om revisors nærstående. Vi oppfatter ikke forslaget slik. Oppstillingen av revisors nærstående bør suppleres med følgende forhold:

- d) ektefelle eller samboer til revisorens slektninger i rett nedstigende linje
- e) slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje til revisorens ektefelle eller samboer

Til § 16 *Grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha*  
Til punkt c) vil vi bemerke at det er positivt med unntaket for virksomheter som utfører revisjon og er organisert som interkommunale selskaper eller samvirkeforetak.

Til § 17 *Krav til egenvurdering av uavhengighet*  
Se vår kommentar ovenfor knyttet til høringsnotatets kapittel 4.2.4.

Til § 18 *Unntak fra taushetsplikten for revisor og revisors medarbeidere*  
Se vår kommentar ovenfor knyttet til høringsnotatets kapittel 4.2.5.

Kapittel 4. Ikrafttredelse og opphevinger

Til § 20 *Ikrafttredelse*

I forbindelse med ikrafttredelse av forskriften er det behov for å avklare på hvilket tidspunkt eierskapskontroll blir revisjon, det vil si på hvilket tidspunkt kun revisor kan gjennomføre eierskapskontroller.

Vennlig hilsen  
Norges Kommunerevisorforbund

Per Olav Nilsen /s/  
styreleder