

Forum for Kontroll og Tilsyn  
Postboks 41 Sentrum  
0101 OSLO

Deres ref

Vår ref  
22/6499-2

Dato  
17. februar 2023

## Svar på spørsmål om revisors uavhengighet og kontrollutvalgets håndtering

Kommunal- og distriktsdepartementet viser til brev 30. september 2022 fra Forum for kontroll og tilsyn hvor dere oversender et brev fra Kontrollutvalgssekretariatet i Vest-Finnmark IKS til departementet med spørsmål om krav til revisors uavhengighet og hvordan kontrollutvalget skal håndtere saker der revisor vurderes å ikke oppfylle kravene til uavhengighet. Vi beklager at det har tatt noe tid å besvare henvendelsen.

### Kort om henvendelsen

Situasjonen som beskrives i brevet er at kommunedirektøren i Hammerfest kommune den 6. april 2022 ble valgt til styremedlem i Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS. Dette selskapet er også revisor for Hammerfest kommune og to av kommunens kommunale foretak. Kommunedirektøren har ifølge brevet sagt opp sin stilling, og skulle etter planen fratre i desember 2022. I saksdokumentene til møte i kontrollutvalget i Hammerfest kommune 5. desember 2022 fremgår det at vedkommende kommunedirektør ikke lenger er styremedlem i revisjonsselskapet.

Spørsmålene i brevet handler i hovedsak om kommunedirektørens styreverv påvirker revisors uavhengighet overfor kommunen og dens kommunale foretak. Det opplyses at revisjonssjefen i selskapet ved to anledninger, i april og august 2022, har avgitt uttalelser/erklæringer om at revisjonen anser seg uavhengig. Departementet vil også vise til at det fremgår av saksdokumentene til møte 5. desember 2022 i kommunens kontrollutvalg, at revisor også har levert en erklæring 1. november 2022 hvor revisor sier at det ikke foreligger forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet til kommunen. Kontrollutvalgssekretariatet påpeker imidlertid at de første uttalelsene ikke konkret omtaler kommunedirektørens styreverv i selskapet som del av vurderingsgrunnlaget.

Postadresse  
Postboks 8112 Dep  
0032 Oslo  
postmottak@kdd.dep.no

Kontoradresse  
Akersg. 59  
www.kdd.dep.no

Telefon\*  
22 24 90 90  
Org.nr.  
972 417 858

Avdeling  
Kommunalavdelingen

Saksbehandler  
Edvard Thorolf  
Aspelund  
22 24 72 20

Det er uklart om den siste uttalelsen nevner dette, men den er avgitt etter at kontrollutvalgssekretariatet eksplisitt har tatt opp dette forholdet med revisjonsselskapet slik at departementet legger til grunn forholdet er vurdert av revisor. Videre stilles det blant annet spørsmål om hvordan kontrollutvalget skal følge opp saken dersom kontrollutvalget vurderer at revisor ikke oppfyller kravene til uavhengighet.

## **Departementets vurdering**

### *Revisors uavhengighet*

Departementet kan ikke gjøre en konkret vurdering av revisors uavhengighet, og heller ikke gi konkrete føringer for hvordan kontrollutvalget skal følge opp en eventuell manglende oppfyllelse av kravet om uavhengighet. Denne konkrete vurderingen må kontrollutvalget og kommunestyret selv foreta. Departementet vil i det følgende gi en kort og generell vurdering av hvordan vi forstår kravene til revisors uavhengighet i kommuneloven § 24-4 første ledd og forskrift om kontroll og revisjon kapittel 3.

Kommuneloven § 24-4 første ledd slår fast at revisor skal være uavhengig og ha god vandel. Kommunens revisor har etter kommuneloven også et selvstendig ansvar for revisjonen, se kommuneloven § 24-2 som oppstiller rettigheter og plikter som skal bidra til at revisor utfører et selvstendig arbeid.

Verken kommuneloven eller IKS-loven regulerer direkte spørsmålet om kommunedirektøren kan være medlem av et styret i et IKS, og heller ikke hvordan en situasjon skal løses hvis dette selskapet er valgt revisor for den aktuelle kommunen hvor kommunedirektøren er ansatt. Det er heller ikke regulert direkte om en revisor i et IKS kan være revisor for en kommune hvis kommunedirektør er styremedlem i dette IKS-et. Departementet ser at en kommunedirektørs verv i selskapet som er valgt revisor for kommunen kan ha noen uheldige sider, og viser til brevet fra Finanstilsynet og KS' anbefalinger som det vises til på side 4 i brevet hit. Som et rettslig utgangspunkt kan det imidlertid ikke på generelt grunnlag legges til grunn at kommunedirektørens verv som styremedlem *i seg selv* medfører mangler ved revisors uavhengighet.

Forskrift om kontrollutvalg og revisjon §§ 16-19 har nærmere regler om krav til den enkelte revisors uavhengighet, grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha, og krav til egenvurdering av uavhengighet. I forskriftens § 16 første ledd fremkommer det at revisor ikke kan utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen hvis det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisorens uavhengighet og objektivitet.

Hovedregelen er at det er revisor selv som vurderer sin egen uavhengighet, jf. forskriften § 19. Oppdragsansvarlig revisor skal etter denne forskriftsbestemmelsen løpende vurdere sin uavhengighet, og hvert år, og ellers ved behov, gi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. Utgangspunktet etter forskriften § 19 er altså at det er revisor selv som skal vurdere sin uavhengighet.

Det kan likevel være slik at det foreligger objektive forhold som gjør at revisor ikke kan anses som uavhengig, selv om en revisor selv anser seg uavhengig. Tilknytningsforholdene som er opplistet i forskriften § 17, er objektive forhold som medfører at revisor kan ikke utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen. Utover dette må en konkret vurdering av revisors uavhengighet ta utgangspunkt i den generelle bestemmelsen i forskriften § 16 første ledd. Den slår fast at revisor ikke kan utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen «hvis det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet». Vurderingene etter denne bestemmelsen likner vurderingstemaet i forvaltningsloven § 6 andre ledd. Dette innebærer for eksempel at selv om revisor ikke er automatisk mangler uavhengighet etter forhold i forskriften § 17, kan det at et søskenbarn er kommunedirektør i kommunen medføre at revisor ikke er uavhengig selv om revisor selv vurderer seg som uavhengig. Det må altså gjøres en konkret vurdering av tilknytningsforholdet.

Et spørsmål vil være om kommunedirektørens styreverv i revisjonsselskapet er et særegent forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisorens uavhengighet og objektivitet. Et særlig relevant moment i vurderingen av revisors uavhengighet vil være tilknytningen mellom en kommunedirektørs styreverv i et revisjons-IKS og gjennomføringen av selskapets revisjon av kommunen. Den reviderte kommunen er eier av revisjonsselskapet og deltar i representantskapet i selskapet. Det er derfor allerede en tilknytning mellom kommunen og det interkommunale revisjonsselskapet. Departementet legger til grunn at de ansatte i revisjonsselskapet, som f.eks. oppdragsansvarlige revisorer og andre medarbeidere, i liten grad forholder seg til styret som sådan i selve gjennomføringen av en revisjon, og i alle fall ikke til et enkelt styremedlem. I det daglige og løpende arbeidet vil de ansatte forholde seg til daglig leder, som er ansvarlig for og forestår den daglige ledelsen av selskapet, jf. IKS-loven § 14.

En kommunes revisor kan være ansatt i kommune, se kommuneloven 24-1. Forskriften § 16 andre ledd slår fast at dette ikke i seg selv medfører at revisoren mangler nødvendig uavhengighet. Den slår også fast at det samme gjelder ansettelse som revisor i en interkommunal samarbeidsordning. Dette taler for at organisatorisk tilknytning mellom en kommunedirektør og revisor som hhv. styremedlem og ansatt i et interkommunalt selskap, ikke i seg selv vil medføre at revisor mangler den nødvendige uavhengigheten.

En kommunedirektør som har et verv som et styremedlem i et IKS, kan i teorien fremme forslag om retningslinjer og pålegg som har betydning for revisjonen av kommunen vedkommende er kommunedirektør i. Departementet mener imidlertid at denne teoretiske muligheten ikke vil utgjøre et særegent forhold som i tilstrekkelig grad er egnet til å svekke tilliten til en revisors uavhengighet, jf. forskriftens § 16. Hvordan de ansatte revisorene utfører sitt arbeid, må i all hovedsak anses høre hjemme under daglig leders ansvar, se IKS-loven § 14, og ligge utenfor styrets ansvar etter IKS-loven § 13. Vi viser også til revisor har et selvstendig faglig ansvar.

Departementet mener det, på bakgrunn av det ovennevnte, som et utgangspunkt kan legges til grunn at tilknytningen mellom et styremedlem som også er kommunedirektør, og en ansatt revisor i selskapet som reviderer kommunen der kommunedirektøren er ansatt, ikke direkte er et særegent forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det må likevel foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

De ovennevnte momentene vil i all hovedsak også være relevante når det gjelder vurderingen av om revisjon av ett eller flere av kommunens kommunale foretak etter kommuneloven kapittel 9 er tilstrekkelig uavhengig. Kommuneloven gir regler om forhold mellom kommunedirektøren og et kommunalt foretak og foretakets administrasjon, blant annet ved at det skal ansettes en daglig leder direkte underlagt styret i selskapet som er ansvarlig for den daglige ledelsen av foretaket og er ansvarlig for interkontrollen, se § 9-12 og § 9-13 første ledd andre punktum. Kommunedirektørens rolle og ansvar for virksomheten i et kommunalt foretak er dermed redusert, og kommunedirektøren har f.eks. ikke instruksjons- og omgjøringsrett overfor foretakets daglige leder, se kommuneloven § 9-16 første ledd. Denne reguleringen kan tale for at det er enda mindre tilknytning mellom kommunedirektøren (som styremedlem i revisjonsselskapet) og revisjonen av et kommunalt foretak enn når revisoren reviderer delen av kommunens administrasjon som er kommunedirektørens ansvar.

*Kontrollutvalgets og kommunestyrets håndtering av eventuelle saker der revisor vurderes å ikke oppfylle krav til uavhengighet og habilitet.*

Verken kommuneloven eller forskrift om kontroll og revisjon regulerer den situasjonen der kontrollutvalget er uenig med revisors egenvurdering av uavhengigheten, eller der hvor kommunestyret synes være uenige med kontrollutvalgets vurdering av revisors uavhengighet.

Kontrollutvalget fører løpende kontroll på kommunestyret sin vegne, se kommuneloven § 23-1, jf. § 22-1. Kommunestyret har det øverste ansvaret for å kontrollere kommunens virksomhet, og det kommunestyret som avgjør hvordan rapporter og saker fra kontrollutvalget skal følges opp. Siden det er kommunestyret selv som velger revisjonsordning og revisor, se kommuneloven § 24-1 første og andre ledd, legger departementet også til grunn at et eventuelt bytte av revisor grunnet manglende uavhengighet må avgjøres av kommunestyret. En innstilling om endringer i valg av revisor må komme fra kontrollutvalget, jf. kommuneloven § 24-1 tredje ledd.

Med hilsen

Siri Halvorsen (e.f.)  
avdelingsdirektør

Edvard Thorolf Aspelund  
seniorrådgiver

*Dokumentet er elektronisk signert og har derfor ikke håndskrevne signaturer*