Kommunal- og regionaldepartementet

Forslag til endringer i kommuneloven – kommunal revisjon m.m.

Høringsnotat

Desember 2002

****

Innhold

1 Bakgrunn for høringsnotatet – generelt om betydningen av kontroll og tilsyn i kommunene ... 7

1.1 Innledning ... 7

1.2 Sammendrag ... 7

1.3 Om kontroll og tilsyn i kommunene – særlig om forholdet mellom statlig kontroll og kommunal egenkontroll ... 10

1.3.1 Innledning ... 10

1.3.2 Om begrepene kontroll og tilsyn ... 10

1.3.3 Generelt om kontroll og tilsyn av kommuner og fylkeskommuner ... 12

1.3.4 Kommunal egenkontroll ... 12

1.3.5 Statlig tilsyn ... 14

1.3.6 Statlige kontrollordninger og andre kontrollmekanismer ... 15

1.3.7 Forholdet mellom statlig kontroll og kommunal egenkontroll ... 18

2 Om konkurranseutsetting av kommunal revisjon ... 20

2.1 Innledning ... 20

2.2 Departementets prinsipielle vurdering av konkurranseutsetting av kommunal revisjon ... 21

2.2.1 Generelt ... 21

2.2.2 Nærmere om mulige alternativer eller supplement til konkurranseutsetting ... 23

2.2.3 Kompetanse og uavhengighet ... 27

2.2.4 Nærmere om revisjonens oppgaver – kravene til tilsynets innhold ... 29

2.3 Departementets endelige vurdering og samlede konklusjon med hensyn til spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting ... 34

2.4 Hvilke valgmuligheter får kommunene ved at det åpnes for konkurranseutsetting av revisjonen ... 35

2.5 Særlig om spørsmål knyttet til eventuell oppløsning av dagens interkommunale revisjonsenheter (distriktsrevisjoner) ... 37

3 Gjeldende rett ... 40

3.1 Ordningen med obligatorisk kontrollutvalg og egen revisjon (eller distriktsrevisjon) ... 40

3.2 Kontrollutvalg ... 40

3.2.1 Plikt til å opprette kontrollutvalg ... 40

3.2.2 Valgbarhetsregler ... 41

3.2.3 Kontrollutvalgets oppgaver 42
3.2.4 Hvilken virksomhet som er omfattet av kontrollutvalgets tilsyn 43
3.2.5 Regler om kontrollutvalgets saksbehandling 43
3.2.6 Regler om innsynsrett og om taushetsplikt 44
3.3 Kommunerevisjonen 44
3.3.1 Kommunens plikt til å etablere en egen kommunerevisjon 44
3.3.2 Særlig om distriktsrevisjoner 45
3.3.3 Kommunerevisjonens oppgaver 45
3.3.4 Krav til revisors uavhengighet 49
3.3.5 Offentligheten av revisors dokumenter og regler taushetsplikt 50
3.3.6 Situasjonen i enkelte andre land 50
4 Behovet for endringer i reglene for kommunenes egenkontroll 52
4.1 Innledning 52
4.2 Kommunestyrets ansvar for kontroll og tilsyn 53
4.3 Særlig om administrasjonssjefens ansvar for kontroll og tilsyn 55
4.4 Kontrollutvalget 55
4.5 Forvaltningsrevisjon 61
4.6 Regnskapsrevisjon 62
4.7 Revisjon av internkontrollen 64
4.8 Andre oppgaver for revisor 64
4.9 Kompetansekrav for kommunerevisor 64
4.10 Spørsmålet om tilsyn med kommunal revisjon 66
4.11 Revisors valgbarhet tilkommunestyrer og fylkesting og andre kommunale og fylkeskommunale organer 67
5 Kontroll og tilsyn med fristilte organisasjonsmodeller 68
5.1 Innledning 68
5.2 Utvikling i retning av en mer kompleks organisering ? 68
5.3 Behov og mulighet for kontroll og tilsyn med kommunalt eide selskaper 69
6 Uavhengighet og objektivitet for revisor 75
6.1 Uavhengighet som grunnleggende krav ved revisjon 75
6.2 Nærmere om uavhengighetskravene i kommuneloven og revisorloven 75
6.2.1 Noen ulikheter mellom revisjon av kommuner og revisjon av regnskapspliktige 75
6.2.2 Uavhengighetskrav for kommunerevisor – gjeldende rett 76

6.2.3 Uavhengighetskrav ved revisjon av regnskapspliktige – revisorlovens regler ... 77
6.3 Særlig om objektivitets- og uavhengighetskrav for Riksrevisjonen ... 80
6.4 Departementets vurdering og forslag til uavhengighetsregler for revisjon av kommuner ... 80
7 Regler om innsynrett og taushetsplikt for revisor – samt omtale av allmennhetens innsynsrett etter forvaltningsloven ... 83
7.1 Innledning ... 83
7.2 Innsynsrett for kontrollutvalg og revisor ... 83
7.3 Revisors taushetsplikt ... 84
7.4 Allmennheten innsyn ... 86
8 Særlig om revisjons og kontrollordningen i Longyearbyen lokalstyre ... 89
9 Noen konsekvenser ved konkurranseutsetting ... 90
9.1 Innledning ... 90
9.2 Konkurranseeksponering av kommunale tjenester ... 90
9.3 Sentrale lover og regler ... 90
9.3.1 Konkurransereglene ... 90
9.3.2 Regler om offentlige anskaffelser ... 91
9.3.3 Regler om offentlig støtte ... 93
9.3.4 Konsekvenser for de ansatte – regler om virksomhetsoverdragelse ... 94
10 Revisjonstjenester og merverdiavgift ... 96
10.1 Hovedregel og grunnvilkår ... 96
10.2 Offentlige virksomheter er på samme måte som næringsdrivende avgiftspliktige ved omsetning av varer og tjenester ... 96
11 Økonomiske og administrative konsekvenser ... 100
12 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget ... 102
I Kommuneloven ... 102
II Til forslag til endringer i andre lover ... 107
13 Lovforslag ... 109

1 Bakgrunn for høringsnotatet – generelt om betydningen av kontroll og tilsyn i kommunene

1.1 Innledning

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

I dette høringsnotatet sendes departementets utkast til vurderinger og lovforslag på alminnelig høring. Kjerneinnholdet i lovforslaget dreier seg om å legge til rette for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Det fremmes også forslag om enkelte andre lovendringer som ikke har noen nødvendig sammenheng med at det åpnes for konkurranseutsetting, se særlig kapittel 5 om kontroll og tilsyn med selskaper og andre fristilte organisasjonsmodeller. Siktemålet med disse endringene er å styrke den kommunale egenkontrollen.

Departementets vurderinger av behovet for endringer (kapittel 4) er knyttet til de sentrale lovbestemmelsene om kommunal egenkontroll og revisjon. Som etter gjeldende kommunelov vil det være nødvendig å gi nærmere forskrifter både om kontrollutvalgets virksomhet og om revisjon av kommuner. I lovforslaget er det tatt inn hjemler for å gi slike forskrifter.

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

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

1.2 Sammendrag

I kapittel 1 foretas en begrepsdiskusjon av begrepene ”kontroll” og ”tilsyn”. Noen prinsipielle forhold om kontroll og tilsyn i og med kommuner drøftes. Kapitlet er delt i en omtale av kommunal egenkontroll og en omtale av statlig kontroll med kommuner. Deretter drøftes kort forholdet mellom kommunal egenkontroll og statlig kontroll. Dette kapitlet leder ikke opp til noe lovforslag.

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

av kommunen. Spørsmålet om oppløsning av dagens distriktsrevisjoner er også drøftet her.

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

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

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

Videre drøftes innholdet av forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon og revisjon av internkontrollen kort. Det legges opp til å definere nærmere innholdet i de revisjonstjenester kommunen skal bestille i forskrifter. Dette vil etter departementets mening være hensiktsmessig for å unngå at konkurranse om kommunal revisjon skal dreie seg om en konkurranse om pris på bekostning av kvalitet og omfang. Lovforslaget inneholder derfor hjemler til å gi forskrifter både om kontrollutvalgets virksomhet og om revisjon. I høringsutkastet er det varslet at innholdet i både forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon vil ta utgangspunkt i riksrevisjonenes standarder. For den delen av kontroll og tilsyn som går utover de rene revisjonsoppgaver vil det bli overlatt til kommunen selv å definere innhold og omfang.

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

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

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

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

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

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

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

I kapittel 8 drøftes kort forholdet til bestemmelser om revisjon og kontroll i Longyearbyen lokalstyre. Kommuneloven gjelder ikke for Svalbard. Svalbardloven har imidlertid enkelte regler som er parallelle med kommunelovens. Det foreslås ikke endringer, men oppfordres til at de aktuelle høringsinstanser, dvs. Justisdepartementet og Longyearbyen lokalstyre, selv vurderer behovet for endringer på basis av forslaget til endringer i kommuneloven.

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

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

I kapittel 10 er det redegjort for hvilken betydning dagens regler om merverdiavgift har for revisjon av kommuner. Her foreslås det ingen endringer, men vises til merverdiavgiftsutvalgets arbeid.

Kapittel 11 omhandler økonomiske og administrative konsekvenser.

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

I kapittel 13 er selve lovforslaget tatt inn.

1.3 Om kontroll og tilsyn i kommunene – særlig om forholdet mellom statlig kontroll og kommunal egenkontroll

1.3.1 Innledning

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

1.3.2 Om begrepene kontroll og tilsyn

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

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

Kontroll og tilsyn kan være intern. Det betyr at ledelsen i en organisasjon selv står ansvarlig for å gjennomføre kontroll- og tilsynsaktivitetene. I så fall er det først og fremst organisasjonen selv som vil benytte seg av den informasjonen som framkommer gjennom aktivitetene. Kontroll og tilsyn kan imidlertid også være ekstern. Det vil si at en ekstern aktør gjennom kontroll og tilsyn sikrer at organisasjonen drives og dens aktiviteter gjennomføres på en måte som er i tråd med omgivelsenes (ofte samfunnets) interesser og forventninger til organisasjonen.

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

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

Det har også vært argumentert for at selv om aktivitetene knyttet til kontroll og tilsyn har mange likhetstrekk, kan man lage et skille mellom dem knyttet til *tid*: Kontroll vil ofte ta sikte på å verifisere begivenheter i fortiden, mens tilsyn gjerne brukes om en mer overordnet, løpende oppfølging av begivenheter i samtiden. Med kontroll er altså formålet å avdekke feil og mangler som allerede er gjort. Det er etterundersøkelser som påpeker og

dokumenterer feil og mangler i fortiden. Tilsyn vil i større grad gripe direkte inn i samtidige prosesser, gjennom å påpeke feil og mangler som er i ferd med å skje eller som potensielt kan skje. Formålet er først og fremst å unngå framtidige feil og mangler. Det er også årsaken til at veiledning og rådgivning i hovedsak er tydeligere elementer i tilsyns- enn i kontrollaktiviteter.

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

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

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

De siste tiårene har vært preget av en utvikling i retning av økt kontrollvirksomhet. Private og offentlige organisasjoner har i stadig økende grad vært opptatt av å styrke kontrollvirksomheten. Begrepsbruken har samtidig gått i retning av at kontroll benyttes som betegnelse på det overordnede ansvaret eller systemet. I dette høringsnotatet vil vi hovedsakelig bruke begrepet kontroll for å beskrive et slikt overordnet ansvar eller system. Men vi vil samtidig også i noen tilfeller benytte begrepet som betegnelse på spesifikke kontrollaktiviteter. Vi vil benytte tilsyn som betegnelse på en annen type kontrollaktivitet. På samme måte vil vi se på internkontrollsystem som en av flere mulige deler i kontrollen av en organisasjon.

1.3.3 Generelt om kontroll og tilsyn av kommuner og fylkeskommuner

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

Kommunene og fylkeskommunene har tradisjonelt hatt tre roller: Kommuneinstitusjonen skal være en lokaldemokratisk arena, en lokal utviklingsaktør og en produsent av tjenester for innbyggerne. Det er i særlig grad i tilknytning til sistnevnte rolle at kommunene og fylkeskommunenes vekst og betydning må forklares. Kommunene og fylkeskommunene har i løpet av det siste århundre blitt gitt en rekke nye oppgaver – først og fremst knyttet til tjenesteproduksjon. Ekspansjonsfasen til velferdsstaten faller i stor grad sammen med en betydelig kommunalisering av oppgaveløsningen. Resultatet er at kommunene og fylkeskommunene i dag har ansvaret for en tjenesteproduksjon som er av et betydelig omfang og strekker seg over et vidt spekter.

Kommuner og fylkeskommuner lever i et spenningsfelt mellom statlig styring og et mandat fra innbyggerne lokalt. Det lokale selvstyret er en sentral verdi og et utgangspunkt, men kommunene og fylkeskommunene må likevel underlegges statlig styring med det formål å fremme nasjonale mål. Staten kan benytte tre ulike typer virkemidler i styringen

av kommunesektoren: lovbaserte, økonomiske og ”myke” virkemidler som for eksempel informasjon, veiledning og dialog.

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

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

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

1.3.4 Kommunal egenkontroll

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

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

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

Kontrollutvalget har etter gjeldende forskrifter også oppgaver og ansvar i forbindelse med regnskapsrevisjon, revisjon av internkontroll og forvaltningsrevisjon. (Se nærmere om kontrollutvalgets oppgaver under kapittel 3, gjeldende rett.)

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

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

virksomhet etablerer rutiner og systemer som sikrer at organisasjonen når de mål som er satt.

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

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

1.3.5 Statlig tilsyn

I tillegg til den egenkontroll som skjer i kommunene og fylkeskommunene fører staten kontroll og tilsyn med kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet på mange områder.

Tilsyn er en viktig del av statens kontroll med kommunene og fylkeskommunene. Statlig tilsyn av kommuner og fylkeskommuner er ikke et entydig begrep, men kan gis følgende definisjon:

"Myndighetsapparatets kontroll med hvordan rettslige forpliktelser knyttet til ekstern produksjon, aktivitet eller posisjon etterleves, samt ev. etterfølgende reaksjoner ved avvik" (Statskonsult 1999:21).

Tilsyn må i et slikt perspektiv ses som et uttrykk for statens behov for å følge opp at lover og regelverk etterleves, og at nasjonale mål og føringer ivaretas. Også statens sanksjonsmuligheter i tilfeller der kommuner og fylkeskommuner ikke oppfyller ovennevnte krav og forventninger, er vektlagt i denne definisjonen. Tilsyn overfor kommunesektoren må være hjemlet i lov. Dette har sammenheng med det kommunale selvstyre, som innebærer at pålegg av plikter og statlige inngrep overfor kommuner krever lovhjemmel.

Med utgangspunkt i et system med lokalt selvstyre, kan det stilles spørsmål om tilsyn er nødvendig for å sikre at kommunene og fylkeskommunene etterlever lov- og regelverk. Rettsikkerhet for privatpersoner er det hensyn som har vært viet mest oppmerksomhet. Rettsikkerhetsbegrepet har både en prosessuell side og en innholdsmessig side. Den prosessuelle siden går ut på at private rettsubjekter skal sikres en uhildet og upartisk saksbehandling, med riktig tidsbruk. Den innholdsmessige siden retter seg mot vern mot usaklig forskjellsbehandling, vern mot vedtak som ikke har tilstrekkelig hjemmel, forutberegnelighet og riktig lovanvendelse.

Statlig tilsyn med kommuner og fylkeskommuner har også vært brukt som et styrings- /kvalitetssikringsverktøy for sektordepartementene. I en slik sammenheng er det flere tilnærmingsmåter til forholdet mellom staten og kommunene/fylkeskommunene.

Kommunene og fylkeskommunene kan ses som iverksetter av statlig politikk. I et slikt perspektiv er statlig tilsyn nødvendig for å sikre nasjonale hensyn.

En annen tilnærming er å se kommunene/fylkeskommunene og staten som likeverdige parter, der en vektlegger dialog og gjensidig læring mellom forvaltningsnivåene. Til grunn for denne tilnærmingen ligger forutsetningen om kommunen som "privat part" i forhold til staten. For eksempel bygger reglene om innsigelser i plan og bygningsloven på prinsippet om kommunene/fylkeskommunene som selvstendige parter i forhold til staten.

Under utformingen av statlig tilsyn må det uansett tas hensyn til at det i forholdet stat-kommune ikke ligger et over/underordningsforhold i den forstand at staten har generell instruksjonsmyndighet over kommunene, som om de skulle ha vært en integrert del av staten. Kommunene er selvstendige rettssubjekter, med selvstendig myndighet og et selvstendig ansvar for sin virksomhet. I utgangspunktet må staten kanalisere sitt engasjement overfor kommunene gjennom lovgivning, eventuelt budsjettvedtak og forhandlinger, og benytte samme virkemidler som staten bruker for å påvirke privates handlingsvalg og atferd i ønsket retning.

1.3.6 Statlige kontrollordninger og andre kontrollmekanismer

I tillegg til tilsyn, er ulike kontrollordninger viktige deler av statens kontroll med kommunesektoren. Også disse må forstås og vurderes i lys av spenningen mellom det lokale selvstyret og statens behov for å sikre nasjonale hensyn og mål.

Med hjemmel i særlovgivningen har departementene på noen særskilt avgrensede områder rett til å godkjenne og/eller kontrollere kommunale vedtak. Et eksempel er sosialtjenesteloven § 6A-7 som krever at bestemte vedtak skal sendes fylkesmannen til overprøving. Enkelte godkjenningsordninger følger også av kommuneloven, jf. § 51 og § 59a. Disse gjelder i hovedsak økonomiske disposisjoner.

Lovlighetskontroll (kommuneloven § 59)

Lovlighetskontroll (kommuneloven § 59) gir departementene en generell hjemmel til å overprøve vedtak på sine områder.

Etter kommuneloven § 59 kan tre eller flere medlemmer av kommunestyret eller fylkestinget sammen bringe avgjørelser truffet av folkevalgt organ eller den kommunale eller fylkeskommunale administrasjon inn for departementet til kontroll av avgjørelsens lovlighet. Ved lovlighetskontroll skal det tas stilling til om avgjørelsen er innholdsmessig lovlig, er truffet av noen som har myndighet til å treffe slik avgjørelse, og er blitt til på lovlig måte. Departementet skal oppheve avgjørelsen hvis det er gjort slike feil at den er ugyldig. Departementet kan på eget initiativ ta en avgjørelse opp til lovlighetskontroll. Myndigheten er delegert til fylkesnivå, i hovedsak til fylkesmannen.

Statlig kontroll og tilsyn med kommunesektoren må videre ses i sammenheng med andre mekanismer som kontrollerer kommunenes virksomhet, herunder klageordninger, domstolskontroll, Sivilombudsmannens virksomhet, borgernes kontroll gjennom valg og brukerkontroll.

Innbyggernes klagemuligheter etter forvaltningsloven/særlover

Klagereglene i forvaltningsloven ble endret i forbindelse med at kommuneloven ble vedtatt i 1992. Det ble da påbudt å opprette intern klageordning i alle kommuner og

fylkeskommuner. Klage over enkeltvedtak går enten til kommunestyret eller fylkestinget, eller til særskilt kommunal/fylkeskommunal klagenemnd. Den generelle klageordningen etter forvaltningsloven gjelder imidlertid ikke for vedtak etter særlovgivningen når denne inneholder særlige bestemmelser om klage. Det er særlovsklagesystemet som er nærmest enerådende i dag, siden nesten alle særlovene har egne klageregler.

I 1994-1995 ble det under ledelse av Kommunal- og regionaldepartementet foretatt en gjennomgang av særlovgivningen som også innbefattet en konkret vurdering av hvorvidt statlig klagebehandling i større grad burde overføres til kommunen/ fylkeskommunen. Gjennomgangen resulterte ikke i konkrete forslag om overføring av klage til kommuner/fylkeskommuner.

Hovedargumentet mot kommunal klagebehandling har vært at klageorganet bør være nøytralt og uhildet i forhold til vedtaksorganet, og at dét best oppnås ved å legge klagebehandlingen til et organ utenfor kommunalforvaltningen. I tillegg har departementene ønsket å bruke klagebehandlingen som et styringsredskap for staten for å sikre at lokale og regionale myndigheter iverksetter statlig politikk på en mest mulig likeartet måte.

Gjennomgangen av klagereglene resulterte imidlertid i en endring av forvaltningsloven § 34 der det ble tatt inn en ny bestemmelse som pålegger statlige klageinstanser som overprøver kommunale/fylkeskommunale avgjørelser å legge vekt på hensynet til det lokale selvstyret ved overprøving av det frie skjønn.

Domstolskontroll

Domstolene utøver en generell kontroll med forvaltningen. Det er imidlertid en forutsetning for at denne kontrollen skal kunne skje, at noen med ”rettslig interesse”, jf. tvistemålsloven § 54, bringer saken inn for domstolene. Domstolene tar ikke opp en sak av eget initiativ.

En sak kan bli brakt inn for domstolene på forskjellige måter. En mulighet er at den som en avgjørelse retter seg mot bringer saken inn for domstolene med påstand om at avgjørelsen er ugyldig. En annen mulighet er at det er kommunen eller fylkeskommunen som bringer saken inn for domstolene for å håndheve en avgjørelse som er truffet.

Domstolenes kontroll med kommunene og fylkeskommunene er undergitt begrensninger når det gjelder skjønnsmessige sider av forvaltningsavgjørelser. Når et spørsmål er overlatt til kommunenes og fylkeskommunenes frie skjønn, er mulighetene for å kjenne en avgjørelse ugyldig mer begrenset enn ellers.

I forbindelse med behandlingen av en sak utøves flere typer skjønn. Det skjønn som utøves i forbindelse med den generelle tolkning av en rettsregel, typisk prøvingen av hva som ligger i et skjønnsmessig begrep i loven – såkalt rettsanvendelsesskjønn – er ikke fritt. Denne vurderingen kan ha betydelige skjønnsmessige elementer, men er likevel lovbundet.

I alminnelig forvaltningsrett brukes begrepet «fritt skjønn» om den avveining forvaltningen gjør når loven gir rom for ulike løsninger eller ulike avveininger av hensyn. Kommunens eller fylkeskommunens kompetanse er med andre ord ikke fullt ut styrt av rettsregler; reglene gir ikke uttømmende svar på hva forvaltningen kan foreta seg. Man kan også si at begrepet «fritt skjønn» brukes for å markere at det er overlatt til kommunen selv å avgjøre hva avgjørelsen skal gå ut på, og at denne vurderingen ikke kan overprøves.

Kommunens eller fylkeskommunens adgang til fri skjønnsutøvelse kan komme til uttrykk på flere måter. Ofte gir loven myndighet til å gjennomføre noe en «finner nødvendig» eller «anser forsvarlig». Det avgjørende her er hva forvaltningsorganet «finner». Dette taler for at domstolene ikke kan overprøve denne vurderingen. Ofte er det også slik at loven setter noen faste vilkår, men ikke tvinger kommunen til å velge en bestemt løsning selv om vilkårene skulle være oppfylt. Dette markeres ofte ved bruk av ordet «kan» i lovteksten. I dette ligger at en overlater til forvaltningen å ta stilling til hva avgjørelsen kan gå ut på. Denne vurderingen kan da normalt ikke overprøves.

Å fastslå om et faktum i en konkret sak faller inn under et eller flere bestemte vilkår, betegnes subsumsjon. Om subsumsjonen kan overprøves vil normalt måtte variere etter vurderingstemaets art. At loven bruker ord som er vage, slik at det av den grunn blir plass for skjønnsmessige vurderinger, er ikke tilstrekkelig til å gjøre skjønnet fritt. Men jo vagere lovens kriterier er, jo flere forskjellige hensyn kan komme i betraktning, og jo mer nærliggende kan det være å anse vurderingen for å være overlatt til kommunen som forvaltningsmyndighet.

Lovlighetskontroll vil også omfatte den domstolsskapte læren om myndighetsmisbruk. Dette innebærer at domstolene kan prøve om det er tatt utenforliggende eller usaklige hensyn, om det foreligger ulovlig forskjellsbehandling, om det foreligger brudd på likhetsprinsippet, samt om avgjørelsen er så urimelig at den må anses ugyldig.

Sivilombudsmannens kontroll

Sivilombudsmannens virksomhet er regulert i lov om Stortingets ombudsmann for forvaltningen av 22. juni 1962 og instruks fastsatt av Stortinget 19. februar 1980.

Sivilombudsmannens oppgave er som Stortingets tillitsmann å søke å sikre at det i den offentlige forvaltning ikke øves urett mot den enkelte borger, jf. lovens § 3. Sivilombudsmannens arbeidsområde omfatter den offentlige forvaltning, og alle som virker i dens tjeneste, jf. lovens § 4. Kommunenes eller fylkeskommunenes virksomhet inngår således i Sivilombudsmannens arbeidsområde. Sivilombudsmannens arbeidsområde omfatter likevel ikke avgjørelser som etter bestemmelse i lov bare kan treffes av kommunestyret eller fylkestinget selv, med mindre avgjørelse er truffet av formannskapet, fylkesutvalget, et fast utvalg, kommunerådet eller fylkesrådet etter kommuneloven § 13 (utvidet myndighet i hastesaker), jf. sivilombudsmannsloven § 4 bokstav f). Unntaket gjelder også avgjørelser som fattes av kommunestyret/fylkestinget etter særlov, og som ikke kan delegeres. Poenget er altså ikke at kommunestyret/fylkestinget fatter vedtaket, men at myndigheten til å treffe vedtaket ikke kan delegeres. Slike avgjørelser kan Sivilombudsmannen likevel ta opp til undersøkelse av eget tiltak når han finner at hensynet til rettssikkerheten eller andre særlige grunner tilsier det.

I henhold til § 5 kan Sivilombudsmannen ta saker opp til behandling enten etter klage eller av eget tiltak. Paragraf 10 gir regler om avslutning av klagesak. Sivilombudsmannen har rett til å uttale sin mening om forhold som går inn under hans arbeidsområde. Sivilombudsmannen kan påpeke at det er gjort feil eller utvist forsømmelig forhold i den offentlige forvaltning. Kommer Sivilombudsmannen til at en avgjørelse må anses ugyldig eller klart urimelig, eller klart strir mot god forvaltningspraksis, kan Sivilombudsmannen gi uttrykk for dette. Mener Sivilombudsmannen at det knytter seg begrunnet tvil til forhold

av betydning i saken, kan Sivilombudsmannen gjøre vedkommende forvaltningsorgan oppmerksom på det.

Borgernes kontroll gjennom valg og som brukere av tjenester

Gjennom valg har innbyggerne mulighet til å ”straffe” og ”belønne” partier og politikere i kommunestyrene og fylkestinget. Gjennom sin stemmegivning danner velgerne således grunnlaget for den politiske kurs i valgperiodene.

Valgkanalen fungerer som en kontroll der velgerne ikke først og fremst fremstår som brukere av enkelttjenester, men som borgere med et helhetlig engasjement der ulike hensyn veies mot hverandre. Det lokale nivå som politisk arena er imidlertid kommet i skyggen av kommunen og fylkeskommunen som nasjonal velferdsprodusent. Dette har ført til at fokus er flyttet fra borgernes helhetlige engasjement, ansvarlighet og deltakelse, til en markedsplass der borgeren som bruker forholder seg til avgrensede tjenester - gjerne ut fra det behovet som er viktigst for den enkelte der og da i en gitt fase av livet.

Brukerkontrollen skjer bl.a. ved at lokale enheter belønnes ut fra oppnådde resultater. I de tilfellene der brukerne kan velge fritt og pengene følger brukerne, skjer det automatisk: Tjenesteytere som gjør en god jobb, får flere brukere og økte inntekter; de som gjør en dårlig jobb, opplever brukerflukt. Gjennom en godt utviklet dialog mellom bruker og kommune vil brukerne dessuten kunne stille krav til tjenestetilbudets innhold, og i noen tilfeller basere seg på serviceerklæringer eller brukergarantier.

I mange tilfeller er brukerne trukket med i utformingen av tjenestene. Lovgivningen har enkelte lovhjemler om brukermedvirkning, og kommunene selv trekker brukerne med i ulik grad. Det kan være nyttig å skille mellom begrepet kollektiv brukermedvirkning og begrepet individuell brukermedvirkning. Med kollektiv brukermedvirkning menes at brukerne gis innflytelse over tjenestetilbudet, for eksempel ved å delta i den daglige driften gjennom et brukerstyre. Reformer hvor det tas sikte på at det skal være opp til den enkelte å velge hvilke tjenestetilbud han eller hun vil benytte seg av, er eksempel på individualisert brukermedvirkning – ofte i kombinasjon med rettighetsfesting.

1.3.7 Forholdet mellom statlig kontroll og kommunal egenkontroll

Sammenhengen mellom kommunal og fylkeskommunal egenkontroll og statlig kontroll inngår i spenningsfeltet mellom lokal handlefrihet og ansvar på den ene side, og statlig styring på den annen side. Detaljert statlig kontroll markerer statlig nasjonalt ansvar og toner ned - eller utydeliggjør - det lokale ansvar. Dersom en legger mer vekt på kommunal og fylkeskommunal egenkontroll markerer og tydeliggjør dette lokalt ansvar.

Forholdet mellom statlig tilsyn og kommunal egenkontroll, må utformes i dette spenningsfeltet, hvor rettssikkerhet og tillit til tilsynet sikres, samtidig som den lokale ansvarsfølelsen ivaretas. Det er fare for at et detaljert og ”sterkt” statlig tilsyn med kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet kan bidra til å vri kommunenes og fylkeskommunenes fokus mot passiv etterlevelse av tilsynets krav og forventninger, og bort fra utvikling og kreativitet. Dermed kan et sterkt og detaljert statlig tilsyn på sikt virke mot sin hensikt – som er bedre tjenester. Utarbeiding av rutiner og administrasjon for

å tilfredstille tilsynets behov kan også binde store administrative ressurser i kommunene og fylkeskommunene.

Brukt riktig kan tilsynet bidra til utvikling i kommunene og fylkeskommunene. I denne sammenheng er samspill og gjensidig læring viktige stikkord. Forskjellige former for ”myke virkemidler” har en sentral stilling i forholdet mellom staten og kommunene. Veiledning og rådgivning fra statlige til kommunale myndigheter blitt oppfattet som et stadig viktigere virkemiddel i den statlige styringen. I veiledningsbegrepet ligger det et sett av ulike påvirknings – eller styringsmekanismer – fra lovbestemte rådgivningsfunksjoner, veiledning om oppfyllelse av standardkrav, fortolkning av lov- og regelverk, til ren informasjonsvirksomhet.

Det er behov for statlig tilsyn og kontroll som ivaretar rettssikkerheten til den enkelte og sikrer at tjenesten holder høy nok kvalitet i forhold til statlig regelverk. Etter departementets mening bør imidlertid målet være å tone ned statlig tilsyn og kontroll, slik at ansvar plasseres lokalt. Det bør være et mål å utvikle et beslutningssystem og en forvaltning/administrasjon lokalt som i størst mulig grad er selvkontrollerende, slik at faglige og rettsikkerhetsmessige forhold ivaretas innenfor kommunenes/ fylkeskommunenes organisasjon og i et nært samspill med brukerne. Kommunal/fylkeskommunal egenkontroll gjør at kommunene/ fylkeskommunene opparbeider seg kompetanse både innen ulike saksfelt og med hensyn til bruk av ulike styringssystemer. På denne bakgrunn er det et mål for departementet å legge til rette for å styrke den kommunale egenkontrollen.

2 Om konkurranseutsetting av kommunal revisjon

2.1 Innledning

I kommuneproposisjonen våren 2002 (St.prp. nr. 64 (2001-2002) kapittel 16) ble det varslet at departementet ville komme tilbake med et lovforslag om kommunal egenkontroll, basert på at det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. De prinsipielle forhold knyttet til spørsmålet om å åpne for konkurranseutsetting ble drøftet der. For at de vurderinger som ble gjort i kommuneproposisjonen skal kunne ses i sammenheng med lovforslaget, er det likevel redegjort for hovedtrekkene i de vurderinger som ble gjort i kommuneproposisjonen. Disse vurderingene danner grunnlaget for departementets forslag om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon, se pkt. 2.2. I pkt. 2.4. nedenfor er det redegjort for de valgmuligheter kommunene vil få som en følge av å åpne for konkurranseutsetting.

Det foreslås imidlertid ikke å åpne for konkurranseutsetting av de oppgaver kommunerevisjonen i dag har etter skattebetalingsloven § 56, jf. skatteinstruks for kommunerevisorene fastsatt av Finansdepartementet 25. mai 1998. Se nærmere omtale av kontroll- og revisjon med skatteoppkreverfunksjonen under pkt. 2.2.4. og 2.3.

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

I kommuneproposisjonen vurderte departementet konkurranseutsetting av revisjonen som et av flere alternative scenarier for kommunal revisjon. Slik departementet ser det, ville alternativet til å åpne for konkurranseutsetting enten være å bygge videre på den ordning med interkommunalt samarbeid om revisjon som gjelder i dag, eller å etablere en stor landsdekkende enhet med monopol på å revidere kommuner. Drøftelsen av disse alternativene er gjengitt under punkt 2.2.2.

Departementet kom av flere grunner til at den beste løsning vil være å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Dette utelukker imidlertid ikke at kommuner kan samarbeide om revisjon i interkommunale ordninger på frivillig basis. Det utelukker heller ikke etablering av en ”landsdekkende” enhet for kommunal revisjon – eid av kommuner eller andre. Se nærmere om dette under punkt 2.2.2.

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

2.2 Departementets prinsipielle vurdering av konkurranseutsetting av kommunal revisjon

Prinsippet om kommunalt selvstyre ligger til grunn for norsk kommuneforvaltning. Dette viser seg blant annet ved at kommunenes kompetanse (myndighet) er negativt avgrenset. Dette innebærer at når man ser bort fra de lovpålagte oppgaver, er det i stor utstrekning opp til kommunene selv å avgjøre hvilke tjenester som skal tilbys innbyggerne. Det viser

seg også ved at en kommune har relativt stor frihet til å organisere virksomheten slik som den selv finner det hensiktsmessig. Når vi ser bort fra området for den egentlige offentlige myndighetsutøvelse, er det også betydelig rom for å overlate til private tilbydere å utføre oppgaver som kommunene har ansvar for. Relativt få områder er skjermet for konkurranseutsetting.

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

2.2.1 Generelt

Den sentrale delen av vurderingen vil dreie seg om en analyse av de oppgaver som i dag er lagt til kommunerevisjonen, vurdert opp mot det utgangspunkt om kommunal autonomi som er fastslått under punkt 2.1. ovenfor. (Se nærmere om drøftingen av de ulike oppgaver under punkt 2.2.4.) Det kan imidlertid også reises spørsmål om det er forhold av *prinsipiell* karakter som taler mot å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen.

Det ansvar kommunene selv har for å føre kontroll og tilsyn med sin egen virksomhet må ses som en del av de samlede kontroll- og tilsynsmekanismer som lover og forskrifter har etablert for kommunal forvaltning. I tillegg til at kommunene selv har ansvar for å føre tilsyn, er det også etablert systemer for statlig kontroll med kommunenes virksomhet (se nærmere omtale i kapittel 1). Samlet sett skal kontroll- og tilsynssystemene bidra til at den kommunale myndighetsutøvelse, forvaltning og tjenesteyting skjer innenfor rammen av lover og regler, at rettssikkerhetshensyn blir ivaretatt og at forvaltningen av offentlige midler skjer kostnadseffektivt og målrettet. I sin tur bidrar dette også til at den alminnelige tillit til offentlig forvaltning opprettholdes – noe som også er et mål i seg selv.

I forbindelse med vedtakelsen av kommuneloven i 1992 ble det fremhevet som et hovedpoeng at det statlige tilsyn kunne tones ned dersom kommunenes eget tilsynsarbeid ble styrket. Se blant annet Ot.prp. nr. 42 (1991-92) side 201. Erfaringene siden 1993 da loven trådte i kraft, er at kommunens eget tilsyn har blitt styrket. I Norsk institutt for by- og regionsforskning (NIBR) rapport 2000: 10 *"Full kontroll ?"* heter det blant annet om dette (side 9): "Et hovedfunn når det gjelder effekter av kontrollutvalgets virksomhet er at kontrollutvalgene har medvirket til å styrke kommunenes og fylkeskommunenes egenkontroll". Det er et mer diskutabelt spørsmål om det samlede statlige tilsyn har blitt redusert tilsvarende. Etableringen av et system for betinget kontroll med kommunenes økonomiforvaltning, jf. den nye bestemmelsen i kommuneloven i § 59a, er imidlertid et vesentlig bidrag til å redusere statlig tilsyn og kontroll, når det gjelder økonomiforvaltning.

Målsettingen for det kommunale tilsynsarbeidet slik den kommer til uttrykk i kommunelovens forarbeider er svært ambisiøs. I Ot.prp. nr. 42 (1991-92) heter det blant annet om dette (s. 196): "Kontrollutvalgets oppgaver ligger i dets funksjon som tilsyns- og kontrollorgan. Det innebærer at dette organet skal påse at organisasjon, saksforberedelse og

beslutningsprosess i de politiske organer og administrasjonen fungerer på en måte som garanterer oppfyllelse av alle faglige krav og ivaretar grunnleggende rettssikkerhetshensyn overfor kommunen/fylkeskommunens innbyggere og andre som berøres av vedtakene". Det tilsynsarbeid som kommunene må gjøre for å nærme seg disse ambisjonene innebærer en mangesidig aktivitet. Et sentralt element i det system som skulle styrke den kommunale egenkontrollen, var etableringen av obligatoriske kontrollutvalg. Dette utvalget har en svært vid ramme for sitt virkeområde. Kontrollutvalget kan i praksis ta opp et hvert forhold ved kommunens forvaltning, så lenge det ligger innenfor begrepene kontroll og tilsyn. Det kan dreie seg om økonomiforvaltning, kostnadseffektivitet, måleffektivitet, juridiske forhold, rettssikkerhetsspørsmål, organisasjonsutvikling osv. Det fremgår imidlertid av merknader til forskrift om kontrollutvalg (FOR 1993-01-13 4044) at utvalget ikke skal vurdere den politiske hensiktsmessigheten av de vedtak som er truffet.

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

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

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

I et nordisk perspektiv er det ikke et alminnelig anerkjent prinsipp at lokalforvaltningens regnskaper må revideres av en egen offentlig revisjon. For eksempel har både danske, svenske og finske kommuner anledning til å sette revisjonen ut til private revisjonsfirma (jf. kapittel 3 om gjeldende rett). For så vidt står Norge i nordisk sammenheng i en særstilling med en egen lovfestet offentlig revisjonsordning i kommunene.

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

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

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

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

Departementet ser ikke grunn til å tvile på at aktørene i et marked for revisjon av kommuner vil satse ressurser på å kunne tilby kommunene de tjenester som kreves. Departementet legger til grunn at en markedssituasjon vil gi et godt klima for å bygge opp kompetansen slik at kommunal revisjon kan møte framtidens utfordringer.

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

2.2.2 Nærmere om mulige alternativer eller supplement til konkurranseutsetting

Videreføring av dagens ordning med distriktsrevisjoner

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

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

Etter at departementet i 1990 tok initiativ til å etablere større interkommunale enheter for revisjon, har utviklingen vært igjennom en fase der antallet revisjonsenheter har vært redusert betraktelig. Det eksisterer i dag 99 selvstendige kommune-/fylkesrevisjonsenheter, som fordeler seg på 16 fylkesrevisjoner, 8 kommunerevisjoner og 75 distriktsrevisjoner. I henhold til tall fra Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) er det i dag ca. 900 ansatte i kommunal revisjon. Den største enheten har ca. 70 ansatte, og den minste har 2 ansatte. De fleste enhetene er relativt små. Pr. 31.12.00 hadde 59 enheter 8 eller færre ansatte.

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

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

Av en rapport fra NIBR (prosjektrapport 2000:10 – *"Full kontroll ? En studie av kontroll- og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner"*), fremgår at flere revisjonsenheter sliter med forvaltningsrevisjon. Det fremgår bl.a. at "Forvaltningsrevisjon har ikke blitt det potente og effektive virkemidlet en håpet". (side 93). Samtidig viser NIBR's rapport at de revisjonsenheter som har skilt ut egne avdelinger eller seksjoner for forvaltningsrevisjon – gjerne med samfunnsfaglig og juridisk kompetanse – lykkes bedre enn andre. Som det er pekt på i kapittel 4, ligger de data NIBR's undersøkelse baserer seg på noe tilbake i tid. Det er derfor grunn til å tro at omfanget av forvaltningsrevisjon er noe større i dag. Departementet legger likevel til grunn at det er et betydelig utviklingspotensial her.

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

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

Landsdekkende enhet

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

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

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

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

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

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

Etablering av en kommunalt forankret landsdekkende revisjonsenhet vil innebære at staten griper sterkt inn i hvordan tilsynsarbeidet i kommunesektoren skal organiseres. Etter departementets oppfatning vil en slik grad av statlig styring bare kunne forsvares dersom fordelene ved en slik enhet ville være betydelig større enn både dagens ordning med distriktsrevisjoner og en ordning der man åpner for konkurranseutsetting av revisjonen. Det er ikke åpenbart at en slik enhet vil innebære slike fordeler.

Selv om en slik enhet ville kunne gi et sterkt fagmiljø, og gi grunnlag for å tilby kommunene bedre revisjonstjenester enn i dag, ville den ha alle monopolets svakheter.

Selv om det etter departementets oppfatning ikke er ønskelig å etablere en egen landsdekkende offentlig instans som har enerett til å revidere kommuner ved statlig pålegg, er dette ikke til hinder for at kommuner eller andre på frivillig basis etablerer en enhet for kommunal revisjon som kan tilby sine tjenester til samtlige kommuner. Denne enheten vil i så fall delta i konkurransen på linje med andre revisjonsfirma.

Særlig om forholdet til Norges Kommunerevisorforbunds prosjekt "PRO.REV" – prospekt for etablering av en landsdekkende kommunal revisjonsenhet

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) har utarbeidet et prospekt med invitasjon til kommunene og fylkeskommunene om å etablere en landsdekkende enhet for revisjon av

kommunal og fylkeskommunal virksomhet. Prospektet er etter det departementet kjenner til sendt samtlige kommuner og fylkeskommuner.

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

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

Etter det departementet kjenner til er NKRF's "PRO.REV"- prosjekt nå sluttført som et prosjekt i regi av Kommunerevisorforbundet. Pr. november 2002 videreføres planene i form av en arbeidsgruppe med representasjon fra flere kommuner. Et valgmøte med representanter fra 25 kommuner vedtok i juni 2002 å opprette en arbeidsgruppe på 9 medlemmer. Arbeidsgruppen fikk følgende mandat:

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

Arbeidsgruppens rapport skal foreligge innen utgangen av 2002".

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

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

2.2.3 Kompetanse og uavhengighet

Allment

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

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

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

Kompetanse

Dersom det skulle bygges opp en stor offentlig revisjonsenhet for revisjon av kommuner – jf. punkt 2.2.2. – er det liten tvil om at dette kunne bli en kompetent og slagkraftig enhet med betydelig tyngde. Det er imidlertid ikke åpenbart at dette ville sikre en mer kompetent kommunal revisjon enn det å åpne for konkurranseutsetting ville gjøre. Som anført ovenfor må det antas å være stor interesse i revisjonsbransjen for å gå inn på kommunemarkedet. Det er ikke grunn til å tvile på at aktørene i dette markedet ville satse ressurser på å kunne tilby kommunene de tjenester som kreves.

De betenkeligheter som knytter seg til etablering av en eller flere stor(e) – eventuelt en ”landsdekkende” - offentlig revisjonsenhet (jf. punkt 2.2.2), tilsier at de kompetansemessige fordeler knyttet til en slik løsning burde være åpenbare og betydelige for at en slik radikal løsning skulle bli foretrukket. Departementet kan ikke se at det ville ha slike åpenbare fordeler å etablere en slik enhet. De eventuelle fordeler vil ikke oppveie de betenkeligheter med hensyn til statlig styring og etablering av offentlige monopoler som ligger i dette alternativet.

Uavhengighet

Hensynet til uavhengighet og objektivitet er grunnleggende for enhver tilsyns- og kontrollinstans. Revisorloven har strenge regler som skal sikre at revisor er uavhengig av den som revideres. Disse reglene er utformet med bakgrunn i de hensyn som gjør seg gjeldende i privat sektor. I dagens situasjon med en ordning med egen kommunerevisjon er de kommunale revisorers uavhengighet regulert av forvaltningslovens inhabilitetsregler, supplert med den kommunale revisjonsforskriftens bestemmelser (se nærmere om disse reglene under kapittel 3 om gjeldende rett, og kapittel 6 om uavhengighet). Forvaltningslovens inhabilitetsregler retter seg mot situasjonen der private interesser er egnet til å svekke tilliten til offentlige tjenestemenn og folkevalgte.

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

Statlig tilsyn med revisorer

For registrerte og statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper utøver Kredittilsynet et nærmere bestemt statlig tilsyn. For kommunerevisorer eksisterer i dag ingen særskilte tilsynsordninger fra statens side. Departementet tar ikke sikte på å opprette et eget tilsyn for kommunal revisjon i denne omgang, men vil eventuelt komme tilbake til spørsmålet på et senere tidspunkt. Spørsmålet om statlig tilsyn med kommunerevisjonen er drøftet i kapittel 4.7.

2.2.4 Nærmere om revisjonens oppgaver – kravene til tilsynets innhold

Innledning

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

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

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

Revisjon av kommuneregnskapet

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

Kommunenes regnskap er bygd på andre prinsipper enn regnskapsloven. Interkommunale selskaper (IKS) skal imidlertid i henhold til Forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper av 17.12.99 følge regnskapsloven, men deltakerne har anledning til å velge det kommunale regnskapssystemet i stedet. Kommunale og fylkeskommunale foretak (KF) som driver næringsvirksomhet, skal følge regnskapsloven, jf. Forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak av 17.12.99.

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

Revisjon av internkontrollen

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

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

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

Forvaltningsrevisjon

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

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

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

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

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

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

revisjonsfirma som er interessert i å gå inn på kommunemarkedet vil opparbeide den nødvendige kompetanse til å gjennomføre forvaltningsrevisjonsprosjekter i kommuner.

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

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

Revisjon av skatteregnskapet (skatteoppkreverfunksjonen)

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

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

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

Det er ovenfor pekt på at det ikke synes å være avgjørende prinsipielle grunner som taler mot å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon. Revisjon av skatteoppkreverfunksjonen reiser imidlertid spesielle spørsmål knyttet til det offentliges

kontroll med skatteinnfordringen. I høringsnotatet til omtalen i kommuneproposisjonen våren 2002, ble det av denne grunn ikke foreslått å konkurranseutsette kommunerevisjonens oppgaver på skatteområdet. Det ble der vist til at det ville kreve ytterligere utredning før det kunne tas stilling til om det kan åpnes for konkurranseutsetting av revisjonsoppgavene på dette området, og at det ikke var mulig å ta endelig stilling til dette i kommuneproposisjonen. Det ble vist til at revisjonsordningen på dette området måtte vurderes nærmere i samråd med Finansdepartementet som overordnet faglig myndighet for både skatteoppkreverne/skatteregnskapet og kommunerevisjonens revidering av skatteoppkreverne/skatteregnskapet. De spørsmål som ble fremhevet som særlig problematiske knytter seg til habilitet/uavhengighet og taushetsplikt/konfidensialitet for revisor.

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

En annen uheldig side ved en konkurranseutsetting av den kommunale revisjon av skatteregnskapsområdet til en privat revisor eller et revisjonsfirma, er knyttet til opplysninger om virksomheter som revisor vil få kjennskap til i utførelsen av revisjonsarbeidet. Etter departementets oppfatning vil det være uheldig om revisor i sitt arbeid fikk kjennskap til ikke-offentlige opplysninger om skattytere som er kunder hos konkurrerende revisorer eller revisjonsselskaper. Det samme gjelder dersom revisorer får tilgang til opplysninger om skattytere som er konkurrenter til deres egne kunder.

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

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

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

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

Dette reiser igjen spørsmål om hvordan en faglig forsvarlig revisjon og kontroll på dette området skal legges opp i en situasjon der flere kommuner etter hvert trolig vil velge å benytte muligheten til å konkurranseutsette de øvrige revisjonsoppgaver. Dersom dette skal beholdes som en virksomhet som bare skal kunne revideres av kommunale revisorer, vil området i praksis være så lite, spesielt i mindre kommuner, at det i en situasjon der kommunen velger å konkurranseutsette de øvrige oppgaver, trolig ikke kan forsvare en egen tilsatt kommunerevisor eller distriktsrevisor uten en omorganisering av revisjonsvirksomheten. Dette gjør det nødvendig å ta nærmere stilling til kontroll- og revisjonsordningen på skatteområdet innen et lovforslag om å åpne for konkurranseutsetting fremmes for Stortinget.

Revisjon av overformynderiregnskapet

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

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

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

Justisdepartementet gjorde i sin uttalelse til høringsnotatet forut for kommuneproposisjonen våren 2002 oppmerksom på at det er nedsatt et utvalg (Vergemålsutvalget) som blant annet skal revidere hele umyndiggjørelses- og vergemålslovgivningen. Det foreventes at utvalgets arbeid er ferdig 01.07.2003. Nærværende høringsnotat med lovforslag er på bakgrunn av Justisdepartementets anmodning sendt Vergemålsutvalget.

Funksjonen som sekretariat for kontrollutvalget

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

I forhold til konkurranseutsetting er spørsmålet om det skal lovfestes at kontrollutvalget skal ha et eget sekretariat, eller om kommunen skal stå fritt til å leie/kjøpe inn denne kompetansen. Dette spørsmålet er drøftet i kapittel 4.3.

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

Som det også fremgikk av kommuneproposisjonen våren 2002 kan departementet ikke se avgjørende argumenter mot å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon – med unntak av kontroll og revisjon på skatteinnfordringsområdet. Høringsuttalelsene til forslaget om å åpne for konkurranseutsetting gav samlet sett tilslutning til dette, jf. kapittel 16.5.7 i St.prp. nr. 64 (2001-2002) (kommuneproposisjonen), der det er tatt inn en nærmere omtale av høringsuttalelsene. De anførsler som er fremmet av høringsuttalelser som går i mot forslaget, er etter departementets vurdering ikke tilstrekkelig tungtveiende til å gjøre unntak fra prinsippet om at det bør være anledning til konkurranseutsetting dersom ikke særlige grunner taler mot det.

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

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

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

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

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

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

Det fremgår ovenfor at det er gjort en reservasjon for konkurranseutsetting av revisjon av skatteoppkreverfunksjonen, jf. drøftelsen under punkt 2.2.4. Det foreslås ikke å åpne for konkurranseutsetting av revisjons- og kontrolloppgavene på dette området.

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

Når det her fremmes forslag om lovendringer som åpner for at kommunen kan konkurranseutsette revisjon av kommunen har departementet lagt vekt på å etablere et

fleksibelt system for mulighet til konkurranseutsetting. Som nevnt ovenfor innebærer dette at lovforslaget vil gi kommunen mulighet til å konkurranseutsette hele det arbeidsområde som i dag ligger til kommunerevisjonen, eller bare deler av det. Kommunen kan m.a.o. velge om den bare vil konkurranseutsette regnskapsrevisjonen eller forvaltningsrevisjonen - og la de øvrige oppgaver ligge til en egen kommunerevisjon i kommunen – eller om den vil konkurranseutsette alt.

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

Departementet ser det imidlertid ikke som en lovgiveroppgave å ta stilling til hvilken betydning det skal ha om man samler eller splitter de oppgavene som i dag ligger til en samlet kommunerevisjon. Kommunen selv er den nærmeste til å vurdere fordeler og ulemper med de ulike løsninger her. Lovforslaget legger derfor opp til at kommunene står fritt.

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

Lovforslaget åpner mulighet for at kommunen kan konkurranseutsette revisjonen. Lovforslaget er imidlertid ikke til hinder for at kommunen kan velge å beholde en egen kommunerevisjon, med kommunalt ansatte revisorer i den enkelte kommune. Det er heller ikke til hinder for at flere kommuner kan velge å beholde en kommunal revisjonsordning i form av et interkommunalt samarbeid. (Se nærmere om dette i kapittel 9).

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

Noen andre begrensninger på hvilken form et interkommunalt samarbeid om revisjon kan ha, vil etter departementets mening ikke være nødvendig. Dette innebærer at kommunen står fritt til å benytte de sammenslutningsformer som lovgivningen tilbyr, enten det er interkommunale selskaper (IKS), aksjeselskaper, stiftelser eller annet.

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

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

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

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

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

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

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

Dersom NKRF's initiativ med etablering av en landsdekkende kommunerevisjonsenhet blir realisert, vil trolig mange av de som i dag arbeider i kommunale revisjonsenheter bli ansatt i den nye enheten. Dette vil avhenge av hvordan markedet for kommunale revisjonstjenester utvikler seg.

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

ønsker å gå ut av samarbeidet vil omstillingene som må gjøres være mer eller mindre omfattende.

I høringsrunden forut for kommuneproposisjonen våren 2002 uttrykte flere av høringsinstansene uro for at dette kunne lede til en ukontrollert oppløsning av de interkommunale revisjonsenhetene. Departementet har vurdert ulike måter å dempe denne risikoen.

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

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

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

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

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

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

Reglene om varsel fra en som ønsker å tre ut, og de øvrige deltakeres adgang til å bringe spørsmålet om uttreden inn for departementet gir allerede i dag departementet mulighet til å utøve styring på dette området. Sammen med ordningen med statlig godkjenning av oppløsning av interkommunale selskaper (IKS) og adgangen til å gripe inn ved oppløsning av distriktsrevisjoner, må dette antas å være tilstrekkelig til å dempe faren for en ukontrollert oppløsning av dagens interkommunale revisjonsenheter. På denne bakgrunn kan departementet ikke se at det er nødvendig å foreslå spesielle regler om dette.

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

3 Gjeldende rett

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

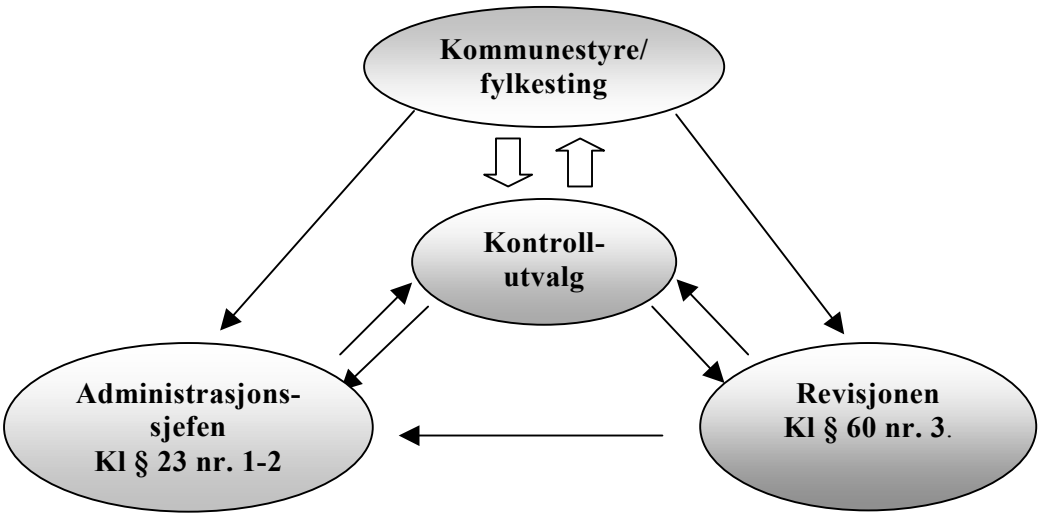
Kommuneloven § 60 og forskrifter om revisjon og kontrollutvalg av 13. januar 1993 (FOR 1993-01-13 4044) gir regler om kommunal revisjon og kontrollutvalg. Forskriftsbestemmelsene om kommunerevisjon refereres i det følgende til som ”revisjonsforskriften”, mens bestemmelse om kontrollutvalg vil bli referert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

Det er kommunestyret og fylkestinget som har det øverste tilsynsansvaret med kommunens forvaltning. Kommunestyret/fylkestinget har plikt til å etablere et kontrollutvalg som skal føre løpende tilsyn med den kommunale/ fylkeskommunale forvaltning på sine vegne, jf. § 60 nr. 2. Kontrollutvalget skal etter dette ikke føre tilsyn med kommunestyrets/fylkestingets virksomhet, og heller ikke overprøve rene politiske hensiktsmessighetsvurderinger som øvrige politiske organ foretar. Se nærmere om kontrollutvalgets oppgaver under avsnitt 3.2.2.

3.2 Kontrollutvalg

3.2.1 Plikt til å opprette kontrollutvalg

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



Figur 3.1 Forholdet mellom kontrollutvalget, revisjonen og administrasjonssjefen

Figur 3.1 illustrerer at kommunestyret har ansvaret for å treffe beslutninger og påse at vedtakene iverksettes. Kontrollutvalget bistår med å kontrollere at dette skjer. Administrasjonssjefens ansvar er å sørge for at beslutningene gjennomføres og skal i den sammenheng sørge for den interne kontrollen. Revisjonen skal påse at slik internkontroll fungerer, samt gjennomføre regnskapsrevisjon, skatterevisjon og forvaltningsrevisjon.

3.2.2 Valgbarhetsregler

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

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

Utelukket fra valg til kontrollutvalget er:

- ordfører
- fylkesordfører
- varaordfører
- medlem eller varamedlem av formannskap og fylkesutvalg
- medlem eller varamedlem av kommunal eller fylkeskommunal nemnd med beslutningsmyndighet

- medlem av kommuneråd eller fylkesråd
- ansatte i kommunen eller fylkeskommunen

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

For øvrig gjelder kommunelovens regler om valg av faste utvalg tilsvarende (kontrollutvalgsforskriften § 2 siste ledd jf. kommunelovens § 35 nr. 3-5). Kontrollutvalget anses ikke som et fast utvalg i forhold til kommunelovens § 10. I sak 98/6950 (gjengitt i rundskriv H-3/00) legger departementet til grunn at denne bestemmelsen bare viser til §§ 35-38 og ikke til § 10 nr. 6 om rett for kommunestyret og fylkestinget til å omorganisere faste utvalg. Det er således ikke anledning for kommunestyret/fylkestinget til å omorganisere kontrollutvalget i valgperioden.

3.2.3 Kontrollutvalgets oppgaver

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

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

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

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

5) Utvalget avgir innstilling til kommunestyret/fylkestinget om kommunens/fylkeskommunens regnskaper med revisjonsberetning og andre tilhørende dokumenter. Utvalget bør samtidig vurdere presentasjonsformen for regnskapene og de øvrige dokumentene med henblikk på å gjøre disse mer tilgjengelige og informative for alle interesserte.
6) Utvalget påser at poster, disposisjoner og ordninger som ikke får godkjenning blir fulgt opp og brakt i orden.
7) Der det er en egen revisjon i kommunen/fylkeskommunen, avgir utvalget innstilling om revisjonens budsjettforslag.
8) Der det er en egen revisjon i kommunen/fylkeskommunen, avgir utvalget innstilling til kommunestyret/fylkestinget om ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjed av revisor.
9) Der det er en egen revisjon i kommunen/fylkeskommunen foretar utvalget ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisjonens øvrige personale når slik myndighet ikke er delegert til revisor.
10) Utvalget avgir uttalelse i saker det får seg forelagt.

3.2.4 Hvilken virksomhet som er omfattet av kontrollutvalgets tilsyn

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

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

3.2.5 Regler om kontrollutvalgets saksbehandling

Kontrollutvalgsforskriften § 3 gir regler om saksbehandlingen i kontrollutvalget. Bestemmelser om møter i nemnder fremgår av kommunelovens kapittel 6, og disse gjelder

i utgangspunktet også for kontrollutvalget, jf. § 29 nr. 2. Reglene om kontrollutvalgets saksbehandling i forskriften sier bl.a. at:

- reglene om fjernmøte i kommunelovens § 30 nr. 3 gjelder ikke kontrollutvalget
- møtene i kontrollutvalget holdes for lukkede dører, jf. kommunelovens § 31 nr. 3 og 4
- ordfører/fylkesordfører har møte- og talerett i utvalget
- revisor deltar i møtet med talerett og rett til å få sine uttalelser protokollert
- revisjonen sørger for saksutreding og sekretærhjelp

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

3.2.6 Regler om innsynsrett og om taushetsplikt

Innsynsrett

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

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

Taushetsplikt

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

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

3.3 Kommunerevisjonen

3.3.1 Kommunens plikt til å etablere en egen kommunerevisjon

I tillegg til plikten til å opprette kontrollutvalg, må kommunene etablere en egen eller en interkommunal revisjon jf. § 60 nr. 3 (se nærmere om distriktsrevisjon under punkt 3.3.2). I henhold til tall fra Kommunerevisorforbundet var det per 1. januar 2002, 8 rene kommunerevisjonsenheter og 16 rene fylkesrevisjonsenheter. På samme tid var det 75 distriktsrevisjoner som til sammen reviderer 426 kommuner og 2 fylkeskommuner (kilde: norsk kommunerevisorforbund).

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

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

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

Kravene til innhold av kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunene fremgår av kommuneloven § 60 nr. 7 og forskrift av 13. januar 1993 om revisjon og kontrollutvalg (kommunerevisjonsforskriften).

3.3.2 Særlig om distriktsrevisjoner

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

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

Dersom en kommune eller fylkeskommune inngår i en distriktsrevisjonsordning som er etablert ved statlig pålegg, begrenser dette kommunen eller fylkeskommunens adgang til å

etablere distriktsrevisjon ved avtale sammen med andre. Der det er etablert en distriktsrevisjon ved statlig pålegg er det vedtaket om dette som gir de nærmere regler om bl.a. distriktsrevisjonsstyrets sammensetning og finansiering av virksomheten m.v. De deltakende kommuner kan ikke endre dette ved avtale seg imellom. Det er heller ikke adgang for kommunene til å tre ut av ordningen.

3.3.3 Kommunerevisjonens oppgaver

Det fremgår av forskriftenes § 5 at kommunerevisjonens oppgaver etter kommuneloven er tredelt. Revisjonen skal revidere kommuneregnskapet, administrasjonens internkontroll, og utføre forvaltningsrevisjon. I tillegg skal kommunerevisjonen revidere skatteregnskapet og overformynderiregnskapet. Revisjonen skal også være sekretariat for kontrollutvalget, jf. revisjonsforskriften § 5 femte ledd.

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

Revisjonen omfatter den samlede kommunale eller fylkeskommunale virksomhet og tilhørende regnskaper, jf. kommuneloven § 60 nr. 7 og revisjonsforskriften §§ 5 - 8. Dette innebærer at kommunerevisjonen skal revidere den virksomhet som er en del av kommunen som juridisk person.

I tillegg er det anledning til å velge kommunerevisjonen som revisor for interkommunale selskaper (IKS) etter lov om interkommunale selskaper (jf. lov om interkommunale selskaper § 28). Det er også anledning til å velge kommunerevisjonen som revisor for enkelte stiftelser, jf. stiftelsesloven § 43 tredje ledd. I de tilfeller der en kommunerevisor etter en konkret vurdering tilfredsstiller kravene i revisorloven, er det også anledning til å velge vedkommende som revisor i et kommunalt aksjeselskapittel For slike virksomheter er altså situasjonen at det allerede i dag er alminnelig konkurranse om revisjon.

Revisjon av kommuneregnskapet

Regnskapsrevisjon er den dominerende revisjonsformen i kommunen. Men revisjonen skal ikke bare foreta tradisjonell regnskapskontroll. Dens oppgaver omfatter også en mer fullstendig kontroll med at administrasjonen og folkevalgte organer har satt ut i livet de vedtak som er truffet, og en vurdering av økonomistyring og forvaltningsordninger i kommunen og fylkeskommunen.

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

Interkommunale selskaper (IKS) skal i henhold til Forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper av 17.12.99 følge regnskapsloven. Det samme er tilfelle for kommunale og fylkeskommunale foretak (KF) som driver næringsvirksomhet, jf. Forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak av 17.12.99.

Ifølge kommuneloven med tilhørende forskrifter skal kommunale virksomheter følge et finansielt orientert regnskapssystem. Det er selve anskaffelsen og anvendelsen av midlene som vises i regnskapet. Bruk av denne modellen begrunnes i at formålet med kommunal virksomhet er å dekke grunnleggende felles- og individuelle behov i samfunnet som for en stor del er finansiert av statlige overføringer og skatteinntekter. Hovedformålet med regnskapet er å gi grunnlag for å vurdere faktisk ressursbruk i forhold til budsjettet.

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

Revisjon av internkontrollen

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

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

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

På bakgrunn av at revisjonen og administrasjonen skal opptre uavhengig av hverandre, er det begrenset hvor mye samarbeid det kan bli tale om mellom revisjonen og administrasjonen vedrørende internkontrollen uten at dette fører til en tilsløring av ansvarsdelingen. Det må således antas å være i strid med kommuneloven og forskrift om revisjon dersom det etableres slikt samarbeid ved utførelsen av de oppgaver som revisjonen/kontrollutvalget har ansvaret for. Administrasjonssjefen vil imidlertid kunne opprette en egen internkontrollenhet og ansette personer med et særlig ansvar for å etablere og følge opp administrasjonens egen kontrollvirksomhet på sine vegne. En slik kontrollenhet kan derimot ikke utføre oppgaver som ligger til revisjonen eller utføre arbeid på vegne av revisjonen.

I budsjett- og regnskapsmessig sammenheng vil man fokusere på om rapportering av slike data er pålitelige, og om budsjettene og regnskapene følger gjeldende forskrifter og andre bestemmelser. Formålet er å sikre at budsjettene og regnskapene gir pålitelig informasjon om forvaltningen av kommunens midler, og om kommunens økonomiske stilling og status på tidspunktet for regnskapsavslutning. Ledelsens styring av budsjett- og

regnskapssystemene innebærer å fastsette formål og planlegge de økonomiske aktivitetene slik at kommunens midler blir benyttet i samsvar med forutsetningene, og å godkjenne, overvåke og følge opp aktivitetenes utførelse sammenholdt mot planene og andre forutsetninger.

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

- Budsjettering og regnskapsføring
- Inn- og utbetalinger
- Kunde- og leverandørers konto, herunder fakturerings- og betalingsrutiner
- Oppbevaring og makulering av regnskapsmateriale
- Bestilling og rekvirering av varer og tjenester
- Attestasjon og anvisning.

Utarbeidede rutiner skal dokumenteres og være gjenstand for løpende oppfølging.

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

Forvaltningsrevisjon

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

Forvaltningsrevisjon innebærer en systematisk vurdering av om bruken og forvaltningen av de kommunale midler (oppgaver, ressursbruk og resultatoppnåelse) virker på betryggende måte.

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

Funksjonen som sekretariat for kontrollutvalget

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

Revisjon av skatteregnskapet (skatteoppkreverfunksjonen)

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

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

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

Revisjon av overformynderiregnskapet

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

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

3.3.4 Krav til revisors uavhengighet

Tilsyns- og kontrollarbeid skal bl.a. bidra til at allmennhetens tillit til den kommunale/fylkeskommunale forvaltning blir styrket. Enhver revisor må være uavhengig hvis arbeidet skal inngi tillit. Slik uavhengighet oppnås ved at revisor behandler sine saker på en profesjonell og upartisk (objektiv) måte. For kommunal revisjon er det gitt en rekke bestemmelser som skal sikre slik uavhengighet jf. revisjonsforskriften § 2. Den kommunalt ansatte revisor vil i tillegg omfattes av de alminnelige habilitetskrav som følger av forvaltningslovens kapittel II. Om det nærmere innhold i uavhengighetskravene for revisor vises det til kapittel 6.

3.3.5 Offentligheten av revisors dokumenter og regler taushetsplikt

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

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

3.3.6 Situasjonen i enkelte andre land

Danmark

I lov om kommunernes styrelse av 21. juni 1991 § 42 heter det at: ”Enhver kommune skal have en sakkyndig revision, der skal godkjendes av tilsynsmyndigheten. . .”

Det stilles ikke andre krav til revisjonen enn at den skal være sakkyndig. Under henvisning til »alminnelige rettsgrunnsetninger» er det likevel et krav at revisjonen skal være uavhengig av kommunen. Det er ikke noe krav om at revisjonen skal skje ved en egen kommunal revisjon. Loven er forstått slik at det ikke er adgang til å ha en egen kommunerevisjon. (For København kommune gjelder imidlertid en særlov som gir denne kommunen anledning til å ha egne ansatte kommunerevisorer.)

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

Sverige

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

Finland

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

Fullmäktigen står fritt til å velge revisjon. Det er imidlertid et absolutt krav at ansvarlig revisor ikke er ansatt i kommunen og at vedkommende er autorisert som såkalt OFR-revisor. Av Finlands ca. 450 kommuner revideres i dag størstedelen av OY Audiator Ab. Dette er et heleid aksjeselskap som er eid av det finske Kommuneforbundet.

4 Behovet for endringer i reglene for kommunenes egenkontroll

4.1 Innledning

Forarbeidene til den nye kommuneloven la i 1992 betydelig vekt på å styrke kommunens egenkontroll. Som et ledd i dette ble kommunestyrets overordnede tilsynsansvar fremhevet

i en egen bestemmelse i loven (§ 60 nr. 1). Videre ble alle kommuner pålagt å etablere et særskilt kontrollutvalg, med ansvar for å forestå det løpende kontroll- og tilsynsarbeid på kommunestyrets vegne. Forvaltningsrevisjon ble en lovpålagt oppgave. I forbindelse med at administrasjonssjefens ansvar for helhetlig administrativ ledelse ble presisert, ble også administrasjonssjefens tilsynsansvar fremhevet.

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

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

Rapporten avdekker imidlertid at kontrollutvalgene synes å spille en nokså beskjeden rolle forhold til effektivisering og organisasjonsutvikling i kommunene. Om dette heter det i rapporten at (side 10): "Kontrollarbeidet synes ikke å ha ført til mer kostnadseffektiv ressursbruk og mer formålseffektive tjenester. Heller ikke kommuner som har mer forvaltningsrevisjon enn andre, utmerker seg spesielt på disse områdene. (…) Det gjør seg gjeldende en form for institusjonell tilpasning eller treghet. Dette til tross for at de formelle endringsimpulsene går i retning av mer forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjonen med sitt større innslag av skjønn og en mer samfunnsfaglige arbeidsmetodikk, synes ikke å ha oppfylt de institusjonaliserte standardene for gyldig kunnskap slik de i lang tid er blitt definert gjennom revisjonens arbeidsmetodikk. (…)". Videre gir NIBR uttrykk for at: "Kontrollorganene spiller (…) en nokså beskjeden rolle i forhold til politikkutformingen i øvrige folkevalgte organer i kommunene og fylkeskommunene. Kommunestyret og fylkestinget synes i begrenset grad å bruke informasjonen fra kontrollorganene til å stake ut kursen eller endre kurs. Vi har funnet få eksempler på at kontrollorganene har bidratt med informasjon som har ført til at politikerne har forkastet gamle lærdommer og korrigert kursen i takt med en endret virkelighetsforståelse (dobbeltkretslæring)."

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

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

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

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

4.2 Kommunestyrets ansvar for kontroll og tilsyn

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

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

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

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

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

Kontrollutvalget har etter gjeldende forskrifter også oppgaver og ansvar i forbindelse med regnskapsrevisjon, revisjon av internkontroll og forvaltningsrevisjon. (Se nærmere om kontrollutvalgets oppgaver under kapittel 3, gjeldende rett.)

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

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

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

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

4.3 Særlig om administrasjonssjefens ansvar for kontroll og tilsyn

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

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

Administrasjonssjefens kontrollansvar står som nevnt sentralt i kommunestyrets kontroll og tilsyn med egen virksomhet. Etter departementets oppfatning er det nødvendig å tydeliggjøre administrasjonssjefens ansvar på dette området. Det foreslås derfor å ta inn en bestemmelse i kommuneloven § 23 som gjør det tydelig at det i ansvaret som øverste administrative leder også ligger et tilsynsansvar.

4.4 Kontrollutvalget

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

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

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

Særlig om forvaltningsrevisjon heter det følgende (side 93-94): "Det er klare forskjeller mellom de kontrollutvalgene som har lagt seg på en "stø kurs-linje", dvs. baserer seg i hovedsak på regnskapsrevisjon, og de som har valgt en "nyorienterende linje" der forvaltningsrevisjon står sentralt. I sistnevnte kategori er det særlig to forhold som øker omfanget av forvaltningsrevisjon. Utskillelse av egne avdelinger eller seksjoner for forvaltningsrevisjon og rekruttering av samfunnsfaglig og /eller juridisk kompetanse. Omvendt fører fravær av slike tiltak i revisjonen til lite forvaltningsrevisjon."

Videre heter det om kontrollutvalgenes innflytelse og effekter at (side 94-95): "(k)ontrollutvalget ser ut til å hente sin autoritet gjennom å være et lovfestet, uavhengig organ med mandat til å slå ned på et vidt spekter av saker. Kontrollorganene blir sett på som et "ris bak speilet" som slår til om noen finner på noe tull. Effekten er at de ansatte i kommuneadministrasjonen og fylkesadministrasjonen er mer lojale overfor gjeldende regler og rutiner enn de ellers ville vært. Dels skjer dette gjennom de saker kontrollutvalget og fylkesrevisjonen tar opp (sluttkontroll), dels i form av antesiperte reaksjoner blant de ansatte. De vet at kontrollorganene eksisterer og søker å følge regler og rutiner for å unngå å havne i deres søkelys (forebyggende effekt). Disse mekanismene ser ut til å redusere innslaget av vilkårlighet i saksbehandlingen og bedre rettssikkerheten til lokalbefolkningen. En utilsiktet effekt er at regellojaliteten i noen grad ser ut til å gå utover innovativt arbeid for å utvikle kommunene og fylkeskommunen, et arbeid som ofte inkluderer prøving og feiling. Kommunene og fylkeskommunene skal som kjent håndtere så vel utviklingsoppgaver som rutineoppgaver. Det er et spenn fra mer frie, kreative prosesser knyttet til organisasjonsutvikling, via retningslinjer som skal sikre god internkontroll, til mer regelbundne oppgaver. Det er de førstnevnte oppgaver kontrollorganene kan ha en negativ effekt på slik de fungerer i dag".

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

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

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

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

Samtidig vil kontrollutvalget i en situasjon med konkurranseutsetting av revisjonen stå overfor nye utfordringer. Dersom kommunen velger å ikke ha en egen revisjonsenhet med kommunalt ansatte revisorer, vil "bestillerfunksjonen" bli svært viktig. Etter departementets oppfatning er det mest naturlig å legge "bestiller-funksjonen" til kontrollutvalget. I lovutkastet er ansvaret for å sørge for at kommunens regnskaper m.v. blir revidert derfor lagt til kontrollutvalget (utkastet § 77 nr. 3). Dersom kommunen ønsker å konkurranseutsette revisjonen vil dette således kreve at kontrollutvalget har – eller kan knytte til seg - kompetanse og innsikt i de tjenester kommunen skal "kjøpe inn".

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

Det er ikke prinsipielt utenkelig at kontrollutvalget kunne ha et lovfestet ansvar for både regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og øvrig kontroll og tilsyn med kommunens virksomhet. Et fortrinn ved en slik ordning kunne være at det ville tydeliggjøre det folkevalgte ansvar for revisjon og kontroll. Det ville også kunne styrke kunnskap og engasjement for kontrollvirksomheten. Blant annet fordi kontrollutvalget ikke er et "politisk" organ – i den forstand at det ikke skal overprøve de rent politiske vurderinger som gjøres i kommunen - har enkelte kommuner vanskelig for å rekruttere personer med den nødvendige innsikt i og interesse for utvalgets arbeid. NIBR uttrykker det slik (side 95): "Et problem er at mange av kommunene og fylkeskommunene sliter med å få rekruttert erfarne og toneangivende politikere til kontrollutvalget. Utvalgets tilbakeskuende arbeidsform, fokus på iverksetting av politiske vedtak, rapportering av hva som har skjedd og kravet til partipolitisk nøytralitet, legger en viss demper på utvalgets attraktivitet i det politiske miljø". Et botemiddel til dette kunne være å rendyrke utvalgets funksjon som kontrollorgan ytterligere. Dette kunne bl.a. skje ved at utvalget fikk en tydeligere rolle som et kollegium av folkevalgte kontrollører eller revisorer. Ordningen med "förtroendevalde" (folkevalgte) revisorer i Sverige ville i så fall være en parallell.

Et motargument kan være at det å ha en selvstendig og faglig uavhengig revisjonsfunksjon ved siden av kontrollutvalget trolig kan styrke tiltroen til kommunal revisjon. I tillegg kan det anføres at en ordning der kontrollutvalget formelt er ansvarlig for all revisjon av kommunen kan være problematisk i forhold til uavhengighetshensynet. Det ligger i ordningen med kontrollutvalget som et internt tilsynsorgan at det vanskelig kan tilfredsstille de krav til uavhengighet som normalt gjelder for revisjonsenhetene.

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

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

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

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

Departementet har vurdert å presisere kontrollutvalgets oppgaver i selve loven for å lette denne rolleavklaringen, men er kommet til at det ikke vil være ønskelig å lovregulere dette. Det vil være mer hensiktsmessig å eventuelt ta inn en nærmere presisering av oppgavene i forskrift (jf. forskriftshjemmelen i lovutkastet § 77 nr. 10).

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

Særlig om bestillerfunksjonen og spørsmålet om eget sekretariat for kontrollutvalget - vurderingen i kommuneproposisjonen

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

Det er to alternativer for hvor denne kompetansen kan hentes fra. Utvalget kan kjøpe, for eksempel juridisk kompetanse i det private marked, eller ansette et eget sekretariat med slik kompetanse.

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

Departementet ga i høringsnotatet uttrykk for at det ikke kunne se avgjørende argumenter mot at kommunen selv skal kunne velge om man vil ansette et eget sekretariat eller om oppgaven skal settes ut til et privat firma.

Det kan imidlertid reises spørsmål om det bør lovfestes krav til et ”minimumssekretariat”, for eksempel i form av et lovkrav om at kontrollutvalget skal ha en ansatt sekretær som selv skal kunne avgjøre om han/hun vil ansette flere eller kjøpe inn kompetanse som sekretæren selv ikke kan tilby. Det kan være en god løsning at loven stiller krav om at kontrollutvalget skal ha en sekretær som er ansvarlig for forberedelsen av de saker som legges fram for kontrollutvalget. Det ville i så fall være naturlig at denne enheten eller personen også hadde et særlig ansvar for å tilrettelegge informasjonen for kommunestyret.

Dersom kontrollutvalget skal være ansvarlig for å skaffe tilfredstillende revisjon, og ha en ”bestillerfunksjon” i forbindelse med valg av revisor, vil det i praksis også være nødvendig at utvalget har et sekretariat som kan forberede ”bestiller-saken” for utvalget.

Et særskilt spørsmål er om den øverste ansvarlige revisor skal være kommunalt ansatt – og om kommunen skal pålegges å ha en enhet som skal kvalitetssikre revisjonens arbeid. Man kan tenke seg en løsning der det er adgang til å konkurranseutsette det løpende revisjonsarbeid, men der det samtidig stilles krav om at kommunen skal ha en instans som er ”ansvarlig” revisor i forhold til kommunen/kontrollutvalget. Dette har sammenheng med spørsmålet om kommunen bør ha en ”bestillerkompetanse” – og om denne kompetansen skal sikres ved lov eller om kommunen selv skal kunne vurdere behovet for å ha slik kompetanse.

En del høringsuttalelser til forslaget i kommuneproposisjonen våren 2002 pekte på at et krav om lovfesting av et eget sekretariat for kontrollutvalget kan være problematisk i små kommuner. Samtidig har flere pekt på at det vil være viktig å sikre en kompetent ”bestillerfunksjon” ved en eventuell åpning for konkurranseutsetting.

Departementets vurdering og lovforslag

I departementets lovforslag er det lagt opp til at kommunen selv skal kunne velge om revisjonen skal være en kommunal enhet med revisorer ansatt i kommunen, om det skal

skje i form av et interkommunalt samarbeid eller gjennom å inngå avtale med privat revisjonsfirma.

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

I dag er det kommunerevisjonen som har sekretariatsfunksjonen. Dersom kommunerevisjonen (i praksis normalt en distriktsrevisjon) kommer i et konkurranseforhold til andre tilbydere i forbindelse med konkurranseutsetting, bør andre enn kommunerevisjonen utøve sekretariatsfunksjonen i forbindelse med bestillingen av revisjonstjenester. Etter omstendighetene vil det også kunne oppstå inhabilitetsspørsmål dersom kommunerevisjonen skulle utøve en slik funksjon. Ved konkurranseutsetting vil kommunerevisjonen normalt bli berørt på en eller annen måte. Dette innebærer at dersom kommunen ønsker å konkurranseutsette alle eller deler av de oppgavene som i dag ligger til kommunerevisjonen, vil det ikke være naturlig at kommunerevisjonen utøver sekretariatsfunksjonen i forbindelse med konkurranseutsettingen.

Departementet er kommet til at det er ønskelig å lovfeste et krav om at kontrollutvalget skal sikres tilfredsstillende sekretariatsbistand. Noen nærmere lovregulering av hvordan dette skal gjøres i praksis er det etter departementets syn ikke nødvendig å gi. Vi har her lagt avgjørende vekt på at kommunene har svært ulik størrelse, og at det vil være uhensiktsmessig å lovfeste en bestemt måte å organisere denne funksjonen på. Dette innebærer at kommunene selv må avgjøre hvordan kontrollutvalget skal sikres utrednings- og saksforberedelseskapasitet både i forbindelse med bestillerfunksjonen ved en eventuell konkurranseutsetting av hele eller deler av revisjonens oppgaver, og i det løpende arbeid for kontrollutvalget. Aktuelle løsninger kan være egne ansatte, interkommunale ordninger eller kjøp av private sekretariatstjenester i det private marked. Den som utøver sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalget vil være underlagt kontrollutvalgets myndighet, og anses ikke som en del av kommunens administrasjon.

Det vil være kontrollutvalget som definerer sekretariatets oppgaver. Sekretariatet vil fullt ut være underlagt kontrollutvalgets instruksjonsmyndighet. Sekretariatet skal ikke ha revisjonsoppgaver. Revisjonens oppgaver er nærmere definert i lovutkastet § 78 og forskrifter gitt med hjemmel i denne bestemmelsen. Den som utøver revisjon for kommunen, utøver arbeidet under selvstendig faglig ansvar.

Særlig om behandling av budsjett for kontrollutvalget og revisjonen

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

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

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

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

Spørsmålet om kontrollutvalget skal kunne velges på nytt i valgperioden

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

Det som taler for at kommunestyret må kunne skifte ut medlemmer er at kontrollutvalget er kommunestyrets eget tilsynsorgan, og utøver tilsyn på vegne av kommunestyret. Det er derfor i kommunestyrets legitime interesse at utvalget utøver sitt arbeid i samsvar med kommunestyrets forutsetninger. I en situasjon der kontrollutvalget ikke fungerer tilfredsstillende vil det kunne være nødvendig å skifte ut medlemmene. Departementet har lagt avgjørende vekt på dette, og fremmer i lovutkastet forslag om en bestemmelse som gir kommunestyret hjemmel til å skifte ut medlemmene i kontrollutvalget ved nyvalg (jf. utkastets § 77 nr. 3).

4.5 Forvaltningsrevisjon

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

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

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

Riksrevisjonen definerer nå forvaltningsrevisjon som "systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger." Gjennom forvaltningsrevisjon retter Riksrevisjonen søkelyset mot utvalgte områder innen forvaltningen hvor det er risiko for avvik og/eller svakheter i forhold til Stortingets vedtak og forutsetninger. Riksrevisjonens standard for forvaltningsrevisjon beskriver videre tilnærming og metodisk innfallsvinkel for denne typen undersøkelser.

Departementets vurdering

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

Etter departementets oppfatning er forvaltningsrevisjon et nyttig virkemiddel i kommunestyrets kontroll og tilsyn av administrasjonen. Denne typen undersøkelser gir de folkevalgte i kommunen informasjon om administrasjonens oppfølging og resultatene av vedtak i kommunestyret. Forvaltningsrevisjon kan virke som en kontrollmekanisme mellom kommunestyre og administrasjonen, og i tillegg ha effekter knyttet til læring.

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

4.6 Regnskapsrevisjon

Kommunestyret har ansvar for å påse at de kommunale regnskaper revideres på betryggende måte, jf. kommuneloven § 60, nr. 7. Gjennomføringen av denne oppgaven er i dag lagt til kommunerevisjonen. Selv om kommunerevisjonen i dag også har andre oppgaver, jf. kapittel 3, er regnskapsrevisjon den dominerende revisjonsformen i kommunen. Revisjon av kommuneregnskapet er revisjon i den tradisjonelle betydningen.

Ifølge revisjonsforskriften § 7 skal revisjonen ved regnskapsrevisjon særlig påse:

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

Nærmere om begrepet regnskapsrevisjon

Tradisjonelt har det vært antatt at det er noen viktige forskjeller mellom privat og offentlig revisjon, herunder regnskapsrevisjon. Det skyldes blant annet at kommunale regnskaper og

statlige regnskaper bygger på et finansielt orientert regnskapsprinsipp, i motsetning til prinsippet i privat sektor om resultatorienterte regnskapittel

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

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

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

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

Departementets vurdering

I denne proposisjonen foreslås det å konkurranseutsette kommunal revisjon. Det forelås samtidig å gi kontrollutvalget ansvaret for å sørge for at revisjonsoppgavene blir gjennomført. I lys av nevnte forslag er det etter departementets vurdering nødvendig å konkretisere hva som ligger i revisjonsoppgavene. Departementet vil i forskrift utdype innholdet i regnskapsrevisjonen. Departementet vil i denne sammenheng ta utgangspunkt i Riksrevisjonens standard for regnskapsdefinisjon, tilpasset kommunal virksomhet og økonomiforvaltning.

4.7 Revisjon av internkontrollen

Det må legges til grunn som fast praksis at kommunens administrasjonssjef har ansvar for å etablere en betryggende internkontroll i administrasjonen, jf. kapittel 3.

Utarbeidelsen av rutinene skal etter gjeldende revisjonsforskrift skje i samråd med revisjonen. Revisjonen har etter gjeldende regler et ansvar for å *påse* at slik kontroll er etablert. Revisjonen har etter gjeldende regler også plikt til å *medvirke* til at gode interne kontrollrutiner etableres, og til å påse at den interne kontroll virker etter forutsetningene. Mener revisjonen at internkontrollen ikke er tilfredstillende, plikter den å avgi rapport om

dette til kontrollutvalget/ kommunestyret. Revisjonssjefen har imidlertid ikke ansvar for hva internkontrollen gjør, og kan heller ikke instruere administrasjonssjefen vedrørende utførelsen av oppgaven, jf. kapittel 3.

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

Departementets vurdering

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

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

4.8 Andre oppgaver for revisor

Krav til at revisor skal gjennomføre visse særattestasjoner vil kunne fremgå av ulike forskrifter. I forbindelse med KOSTRA kan det være aktuelt å gå nærmere inn på revisors oppgaver i forskrift etter kommuneloven.

4.9 Kompetansekrav for kommunerevisor

Det er i dag ikke stilt formelle kvalifikasjonskrav i lov eller forskrift til den som skal være revisor for en kommune. I forskrift om kvalifikasjonskrav for kommune-, fylkes- og distriktsrevisjon fastsatt 13.08.97 er det stilt krav om at det i en kommunal, interkommunal eller fylkeskommunal revisjonsenhet skal være ansatt minst én registrert eller statsautorisert revisor. Kravet er ikke rettet til lederen eller noen annen bestemt person i revisjonsenheten. Det er tilstrekkelig at én person i revisjonsenheten har slik kompetanse.

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

Det inngår i tillegg i kommunerevisors oppgave å utføre forvaltningsrevisjon. Det er ingen nødvendig kvalifikasjon for å kunne utføre forvaltningsrevisjon at man er registrert eller statsautorisert revisor. For denne typen revisjon kan det snarere være hensiktsmessig med fagkompetanse fra andre områder enn det rent revisjonsfaglige, som for eksempel samfunnsvitenskapelig, økonomifaglig eller juridisk kompetanse.

Den mangesidige aktivitet som ligger i revisjon av kommuner, gjør det samtidig vanskelig å stille presise krav til den som skal utføre eller ha ansvar for slik revisjon. Dette har også sammenheng med spørsmålet om hel eller delvis konkurranseutsetting. Departementet legger opp til at kommunene skal stå fritt til å konkurranseutsette hele eller deler av de revisjonsoppgaver som skal utføres. Kommunene skal kunne velge om den for eksempel

bare vil konkurranseutsette regnskapsrevisjonen, og beholde forvaltningsrevisjonen i egen regi. Dette gjør det enda vanskeligere å stille et generelt og formelt kvalifikasjonskrav som dekker behovet for kompetanse på hele dette feltet.

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

Egen autorisasjonsordning ?

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

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

Det som kan tale mot en særskilt sertifiseringsordning er at kommunene bør kunne stå fritt til å velge hvilken revisor de ønsker. Bakgrunnen for dette er at kommunene selv må antas å ha interesse av at den som reviderer kommunen er kompetent, og må forutsettes å inngå avtale med personer/firma med de ønskede kvalifikasjoner. Det er av sentral betydning for kontrollarbeidet i kommunen at kommunestyret og kontrollutvalget har høy bevissthet om hva kommunen skal bestille av revisjonstjenester. Den interne diskusjon i kommunen om disse forhold har en verdi i seg selv. En gjennomgripende standardisering både av krav til hvem som skal gjøre arbeidet i form av bestemte kvalifikasjonskrav og autorisasjoner, i tillegg til nærmere bestemte krav til innholdet av det arbeid som skal gjøres, ville i utgangspunktet kunne lette bestillerfunksjonen for kommunen. I verste fall ville det imidlertid kunne motvirke en levende diskusjon om dette internt i kommunen, og lede til passivisering av kommunens bestillerorgan.

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

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

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

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

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

4.10 Spørsmålet om tilsyn med kommunal revisjon

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

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

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

Det vil være en klar statlig interesse i at kommunene er gjenstand for betryggende revisjon. Det er imidlertid mange faktorer som kan påvirke kvaliteten av dette arbeidet. Departementet vil avvente utviklingen på dette området. Etter at en ordning med åpning for konkurranseutsetting har fungert en tid, vil det eventuelt kunne være aktuelt å komme tilbake til spørsmålet om statlig tilsynsordning.

4.11 Revisors valgbarhet til kommunestyrer og fylkesting og andre kommunale og fylkeskommunale organer

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

I den nye valgloven av 17. juni 2002, er bestemmelsen som utelukker revisjonspersonell fra valg til henholdsvis kommunestyre og fylkesting tatt inn i § 3-3 tredje ledd siste strekpunkt. Imidlertid er ordlyden endret fra ”den som foretar revisjon for kommunen/fylkeskommunen” til ”den som i vedkommende kommune eller fylkeskommune er ansvarlig for revisjonen Av motivene til bestemmelsen fremgår det at den er ment å videreføre innholdet i den gamle valgloven § 13. Det er dermed grunnlag for å fortolke denne bestemmelsen likt med kommunelovens bestemmelse om valgbarhet i § 14 nr. 1 bokstav b. Tradisjonen går også på at valgbarhetsbegrensningen er de samme i kommuneloven og valgloven. I en situasjon hvor kommunen selv foretar all revisjon, må således alle ansatte i kommunens revisjon kunne sies å være omfattet av begrepet ”ansvarlig for kommunens revisjon.

I forhold til de hensyn som valgbarhetsreglene bygger på, er det er uten betydning om den som utfører revisjon for kommunen er ansatt i kommunens revisjon eller utfører oppdrag for kommunen etter avtale. I en situasjon hvor oppgaven med å føre revisjon settes til et organ/firma/enhet utenom kommunen, kan det likevel bli mer problematisk å forholde seg til begrepet ”ansvarlig for kommunens revisjon”. Her vil kommunelovens begrep ”den som foretar revisjon for kommunen eller fylkeskommunen” være mer adekvat. Valgbarhetsbegrensingene vil derfor kun omfatte den eller de personer som i praksis utfører revisjonsoppgaver, eller er ansvarlig for revisjon.

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

5 Kontroll og tilsyn med fristilte organisasjonsmodeller

5.1 Innledning

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

Det er begrenset med empirisk materiale som viser hvordan kommunene fylkeskommunene organiserer sin virksomhet. Den ferskeste undersøkelsen på dette området ble foretatt av Norsk institutt for by- og regionsforskning (NIBR), som ved NIBR-notat 2000:128 Om kommunal organisering 2000. Undersøkelsen bygget på spørreundersøkelser i Kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase i

perioden 1995-2000. Under punkt 3.6 i denne rapporten omtales privatisering, fristilling og konkurranse innenfor kommunesektoren.

5.2 Utvikling i retning av en mer kompleks organisering ?

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

Med nye organisasjonsformer menes her andre modeller enn tradisjonell etatsorganisering og lignende.Som en samlebetegnelse kan uttrykket ”alternativ organisering” brukes. Slik alternativ organisering kan innebære ulik grad av fristilling. Et hovedskille går mellom virksomhet som er en del av kommunen som juridisk person, og organisasjonsmodeller som er egne juridiske personer (egne rettssubjekter). Styrings- og kontrollmulighetene er både rettslig og faktisk større der virksomheten er en del av kommunen som rettssubjekt, enn der virksomheten er en egen juridisk person. Hovedfokus for drøftelsen vil derfor være på tilsyn og kontroll med virksomheter som er egne juridiske personer.

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

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

I en del tilfeller har kommuner gjort bruk av stiftelsesformen for å fristille virksomheter. Dette innebærer at virksomheten er gitt en svært selvstendig stilling. Et hovedpoeng med stiftelsesformen er at det skal være selveiende og selvstyrt. Noen form for ”eiermessig” oppfølging av virksomheten vil her ikke være treffende, fordi stiftelsen ikke har eiere. Det skal etableres egne ordninger for tilsyn med stiftelser, jf. stiftelsesloven av 15.juni 2001 nr. 59 § 7 (ikke i kraft). , og det antas ikke å være behov for å legge til rette for særlige kontroll- og tilsynsmekanismer for stiftelser opprettet av kommuner. Når det gjelder revisjon av stiftelser er det anledning til å velge kommunens revisor som stiftelsens revisor i visse tilfeller, (se stiftelsesloven av 15. juni 2001 nr. 59 § 43 tredje ledd.

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

Den sentrale problemstillingen vil være hvilket kontrollbehov kommunen som eier har overfor slike selskaper, målt opp mot den kontrollmulighet som gjeldende lover gir. Kontroll og tilsyn er imidlertid ikke bare spørsmål om behov og mulighet, men også om kontrollvilje. Avgjørende for om kommunen har tilfredsstillene kontroll og tilsyn med sine

fristilte virksomheter vil til syvende og sist være om det er politisk vilje til kontroll med virksomhetene. For kommunestyret som øverste ansvarlige organ i kommunen vil det også være viktig å hele tiden vurdere om de organisasjonsformer som kommunen har valgt for sin virksomhet, er egnet til å fremme de mål og verdier for kommunens virksomhet som kommunestyret mener er viktige.

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

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

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

Felles for disse nye organisasjonsformene er at de forutsetter andre styringsmekanismer enn de som er mulige eller vanlige i en tradisjonell etatsmodell. Dette er tydeligst i aksjeselskapittel Aksjeloven bygger på en klar *rolledeling* mellom eier og driftsledelse - eierollen utøves på generalforsamlingen og ansvaret for driften ligger til styret og daglig leder. Det er begrenset hvor mye eieren kan gripe inn i driftspørsmål uten å forstyrre denne rolledelingen. Den samme rolledelingen ligger i varierende grad til grunn for de andre alternative organisasjonsformene. Dette betyr at mulighetene for direkte styring fra kommunens sentralledelse blir redusert.

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

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

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

Kontrollbehovet bør være bestemmende for innholdet av kontrollen. Et grunnleggende spørsmål blir derfor om kontrollbehovet endres ved at en virksomhet "fristilles". Et hovedpoeng med fristilling er å gi virksomhetens ledelse større selvstendighet. Dette er basert på en forutsetning om at den virksomhet det er tale om blir drevet bedre dersom den ikke styres og følges opp i detaljert grad. Det ligger derfor i fristillingens natur en erkjennelse av at den virksomhet det er tale om ikke behøver like tett oppfølging som andre virksomheter. Dette taler for at kontrollbehovet er redusert. Oppfølgingen fra

sentralledelsen kan bli mindre detaljert, eller mer periodisk. Dersom det viser seg at denne forutsetningen ikke holder stikk – og at virksomheten ikke kan gis så stort handlingsrom som den valgte organisasjonsform forutsetter - kan det tyde på at den organisasjonsform som er valgt ikke er hensiktsmessig i forhold til virksomhetens karakter, og det styringsbehov kommuneledelsen har.

Kontrollbehovet har sammenheng med "eierinteressen". Eierinteressen må avledes av målsettingen for eierskapet. Målsettingen for de virksomheter kommunene har skilt ut i selskaper m.v. varierer. En del kommunale selskaper har nok først og fremst et formål om å skaffe eierne økonomisk utbytte, dette kan for eksempel gjelde enkelte kraftselskaper. Det er imidlertid grunn til å anta at mange har en mer blandet målsetting, der bredere "samfunnsmessige" hensyn inngår. Særlig der selskapet utfører kommunale velferdstjenester vil det være behov for å føre tilsyn med at tjenestene har den nødvendige kvalitet og kvantitet, og at driften skjer på en kostnadseffektiv måte. Videre vil kommunestyret normalt ha interesse i å føre tilsyn med at virksomheten ellers drives i samsvar med kommunestyrets vedtak og forutsetninger.

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

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

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

Spørsmålet om forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper

I forbindelse med Stortingets behandling av forslag til bl.a. lov om interkommunale selskaper, ble spørsmålet om forvaltningsrevisjon i kommunale selskaper berørt. Om dette heter det i Inst. O. nr. 14 (1998-99) s. 12: "Komiteen viser til at Kommunal- og regionaldepartementet i svarbrev av 22. oktober 1998 til komiteen viser til at det i kjølvannet av forskningsrapporten frå NIBR "En studie av kontroll og tilsynsordningene i kommuner og fylkeskommuner", som skal sluttførast i 1999, vil vere naturlig å ta opp spørsmålet om internkontrollsystemet som den nye kommunelova etablerte. Komiteen meiner at forvaltningsrevisjon som ligg til kommunerevisjonen og kontrollutvalet, må behaldast og utviklast, og at dette må sikrast gjennom kommunale vedtekter i selskapa/føretaka. I tillegg må det vurderast å gje kommunerevisjonen samme rett til informasjon frå kommunale foretak, kommunale aksjeselskap og interkommunalt selskap, som det Riksrevisjonen har i heileigde statlege aksjeselskap (aksjelova § 18-5). (Merknad: lovhenvisningen refererer til aksjeloven av 1976. Tilsvarende bestemmelse er videreført i aksjeloven av

1997 § 20-6). Komiteen ber Regjeringa komme tilbake til Stortinget med ein gjennomgang av saksområdet og eventuelle lovforslag som tek omsyn til dette."

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

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

Departementet er derfor blitt stående ved at spørsmålet om kommunal virksomhet organisert i privatrettslige former skal underkastes forvaltningsrevisjon bør overlates til eieren selv, dvs. kommunen. Dersom det aktuelle selskap bare fremstår som en alternativ driftsform for tradisjonell kommunal virksomhet, vil det være gode grunner til at eierkommunen(e) sørger for at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon i selskapet. Departementet vil imidlertid ikke fastsette et krav om dette i lov. Dersom det skulle vise seg at en stadig større del av den "egentlige" kommunale virksomhet blir skilt ut i privatrettslige former, uten at eierkommunene sørger for denne type kontroll og tilsyn, vil departementet senere eventuelt vurdere å komme tilbake til spørsmålet om lovfesting av forvaltningsrevisjon for slike virksomheter – slik at det blir obligatorisk.

Kontrollorganenes innsyn i kommunal selskaper

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6 Uavhengighet og objektivitet for revisor

6.1 Uavhengighet som grunnleggende krav ved revisjon

Hensikten med all revisjon er å få en uavhengig, uhildet etterkontroll av økonomisk informasjon, og resultatvurdering av innsatsfaktorer. På bakgrunn av dette er det en grunnleggende forutsetning at all kontroll og revisjon blir utført av medarbeidere som har faglig integritet og er objektive i forhold til den aktuelle virksomhet. I departementets vurdering og forslag til lovendringer i forhold til å åpne for konkurranseutsetting av kommunerevisjonen, står kravet til revisors objektivitet og uavhengighet sentralt.

Når det i lovforslaget åpnes mulighet for kommunene til å bestemme selv om de vil kjøpe revisortjenester fra eksterne revisjonsfirma, innebærer dette også at hensynet til like konkurransevilkår får stor vekt. Det regelverk som skal gjelde for revisjon av kommuner bør verken favorisere egen kommunerevisjon eller eksterne revisjoner i en anbudskonkurranse. Dette gjelder også regler om uavhengighet og objektivitet. Reglene på dette området bør være likelydende, uavhengig av om kommunen benytter egen revisor eller den kjøper revisortjenester fra et privat revisjonsforetak.

Kommuneloven har i dag ikke regler om uavhengighet for kommunerevisor, men revisjonsforskriften gir bestemmelser som setter begrensinger for revisors engasjement utover sin stilling som kommunerevisor. Ved at kommunerevisjonen eller distriktsrevisjonen er å anse som en del av forvaltningen, vil uavhengighetskravene i forskriften suppleres av de alminnelige habilitetsregler i forvaltningsloven. For revisjon av regnskapspliktige etter regnskapsloven gis det i lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 15. januar 1999 nr. 2, kapittel 4, bestemmelser om objektivitets- og uavhengighetskrav for revisor. Reglene i revisorloven gjelder i dag ikke for revisjon av kommuner.

6.2 Nærmere om uavhengighetskravene i kommuneloven og revisorloven

6.2.1 Noen ulikheter mellom revisjon av kommuner og revisjon av regnskapspliktige

Det er flere ulikheter mellom revisjon av kommuner og revisjon av regnskapspliktige etter regnskapsloven. En grunnleggende ulikhet er at kommunerevisjonen er pålagt å foreta forvaltningsrevisjon i tillegg til regnskapsrevisjonen, jf. kapittel 3 om gjeldende rett. Revisorloven omhandler ikke forvaltningsrevisjon slik det er definert i kommuneloven. (Den private revisors rådgivning og konsulentvirksomhet som går utover selve revisjonen av årsregnskapet, vil imidlertid også være omfattet av revisorlovens objektivitetskrav.)

I tillegg til at innholdet i kommunal revisjon vil skille seg fra revisjon av regnskapspliktige på en del områder, utgjør det også en vesensforskjell at kommunerevisor er ansatt i den virksomheten som skal revideres – eller i en sammenslutning av slike kommuner (distriktsrevisjon) - mens det er et ufravikelig forbud for en privat revisor å ha et ansettelsesforhold til den som skal revideres. Og mens kommunerevisor ikke har adgang til å ta revisjonsoppdrag for andre enn den kommunen vedkommende er ansatt i eller for

de kommunene som er deltakere i en eventuell distriktsrevisjon, er private revisorer etter revisorloven naturlig nok i utgangspunktet ikke underlagt noen begrensninger med hensyn til hvilke klienter foretaket kan ha.

Innholdet i revisors oppgaver ved revisjon av kommuner blir de samme, enten kommunen har egen kommunerevisjon, deltar i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller konkurranseutsetter revisjonen. Kravene til revisjonsoppgavenes innhold vil følge av kommuneloven med forskrifter, og rammen for det oppdrag kommunestyret gir.

6.2.2 Uavhengighetskrav for kommunerevisor – gjeldende rett

I tillegg til at kommunerevisor som offentlig tjenestemann er underlagt de alminnelige regler om habilitet i forvaltningsloven, er det i kommunerevisjonsforskriften fastsatt nærmere krav til uavhengighet, herunder begrensinger til å være engasjert i annen virksomhet. (Jf. revisjonsforskriften § 2 tredje til sjette ledd.)

a. Forvaltningslovens alminnelige habilitetskrav

Den ansatte kommunerevisor omfattes av forvaltningslovens habilitetsbestemmelser i forvaltningslovens kapittel II. De alminnelige habilitetskravene til offentlig tjenestemann følger av forvaltningsloven § 6 og gjelder både saksforberedelsen og selve avgjørelsen i en forvaltningssak. Mens § 6 første ledd inneholder tilknytningsformer som automatisk medfører inhabilitet, inneholder andre ledd en skjønnsbestemmelse som rekker lenger enn første ledd. Tjenestemann kan være inhabil dersom ”andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet”. I vurderingen skal det blant annet legges vekt på ”om avgjørelsen i saken kan innebære særlig fordel, tap eller ulempe for ham selv eller noen han har nær personlig tilknytning til”.

Ved inhabilitet etter forvaltningslovens bestemmelser, har vedkommende tjenestemann ikke myndighet til å behandle en sak, uten hensyn til om den som beskyttes av habilitetsreglene samtykker i at vedkommende deltar i saksbehandlingen. Er en overordnet tjenestemann (for eksempel revisjonssjefen i kommunen) inhabil, er også den underordnede tjenestemann (en ansatt i kommunerevisjonen) inhabil til å kunne delta i behandlingen av en sak (det aktuelle revisjonsoppdraget). En revisormedarbeider kan imidlertid holde fram i sitt arbeid i et revisjonsprosjekt, selv om en sideordnet medarbeider er inhabil. Det antas at regler om oppnevning av stedfortreder i forvaltningsloven § 9 ikke er så aktuelle i forhold til revisjonsoppdrag.

b. Revisjonsforskriftens § 2 – forbudet mot dobbeltarbeid

For å sikre revisors uavhengighet og habilitet og at revisor skal kunne avse tilstrekkelig tid til arbeidet med revisjonen, er det i kommunerevisorforskriftens § 2 satt grenser for revisors adgang til å ha andre stillinger og tillitsverv ved siden av sitt engasjement som kommunerevisor.

Revisor kan ikke ha anvisningsmyndighet for eller regnskapsplikt overfor kommuner/fylkeskommuner eller andre organer som er omfattet av revisjonen. Videre kan revisor ikke ha lønnet arbeid ved siden av revisjonsstillingen i de kommuner/fylkeskommuner som omfattes av revisjonen og heller ikke ha lønnet ekstraarbeid ellers, eller drive ervervsvirksomhet som ikke er av ubetydelig omfang, uten at dette er godkjent av ansettelsesmyndigheten. Slikt samtykke kreves også dersom revisor skal være medlem av styrende organer i virksomhet som revisors kommune/fylkeskommune samarbeider med, er økonomisk engasjert i, eller har andre spesielle tilknytningsformer til.

6.2.3 Uavhengighetskrav ved revisjon av regnskapspliktige – revisorlovens regler

a. Bakgrunnen for reglene

Kravene til revisors uavhengighet, objektivitet og faglige integritet utgjorde en sentral del av arbeidet med ny revisorlov. Reglene om objektivitet og uavhengighet fremgår av revisorlovens kapittel 4. Kravene til revisors uavhengighet hadde stadig blitt skjerpet også før den nye loven ble vedtatt. Dette skjedde ikke bare i lovs form, men også gjennom Norges Registrerte Revisorers Forenings (NRRF) videreføring av regler om god revisorskikk – hvor uavhengighetskravene står sentralt. Uavhengighetsspørsmålet har også stått sentralt internasjonalt, blant annet i den internasjonale revisororganisasjon IFACs ”Code of Ethics for professional Accountants” av 1996 (revidert 1998 og 2002). Den europeiske revisororganisasjonen FEE (Féderation des Experts Comptables Européens) har i ”Statutory Audit Independence and Objectivity” av 1998 utarbeidet egne bestemmelser om uavhengighet – artikkel 23 og 24 – som inneholder mer generelle krav. Direktivet overlater til medlemsstatene selv å fastsette det detaljerte innhold i kravene til faglig integritet og uavhengighet.

Reglene i revisorlovens kapittel 4 innebar en skjerpelse fra tidligere rett og går lengre enn i andre land, jf. Cordt-Hansen: ”Revisorloven med kommentarer” (2001) side 69. Bakgrunnen for dette var bl.a. å styrke den alminnelige tillit til revisjonen utad, men også å styrke uavhengigheten som et ledd i kampen mot økonomisk kriminalitet.

b. ”Fanebestemmelsen” i revisorloven § 4-1 første ledd

Revisorlovens kapittel 4 inneholder detaljerte regler om hvilke tilknytningsformer som er til hinder for at vedkommende kan påta seg eller fullføre et revisjonsoppdrag for en regnskapspliktig. § 4-1 første ledd inneholder en hovedregel om at revisor ikke kan revidere den regnskapspliktiges årsregnskap dersom revisor eller revisors nærstående har ”en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet (…). Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor.” Hvem som er revisors nærstående er definert i 4-1 fjerde ledd (ektefelle, barn, nære slektninger, svogerskap m.v.). Mens § 4-1 første ledd har en mer generell og skjønnspreget regel, omhandler de øvrige uavhengighetsbestemmelsene mer spesielle forhold. I NOU 1997:9 *Om revisjon og revisorer*, uttaler revisorutvalget på side 183:

”Første ledd er en fanebestemmelse og setter et generelt krav om at ingen kan påta seg eller fortsatt ivareta et oppdrag dersom det er forhold som kan påvirke uavhengigheten eller svekke tilliten til yrkesutøvelsen. (…) En oppregning av forhold som utelukker valgbarhet kan aldri bli uttømmende. For detaljerte regler på dette område kan på den annen side

føre til utilsiktede resultater. Det er derfor av betydning å understreke at revisor har […] plikt til å selv å vurdere, før han påtar seg et oppdrag, om det er forhold som tilsier at han ikke bør gjøre det. (…) Bestemmelsen knytter seg ikke bare til faktisk uavhengighet, men også til forhold som kan svekke omverdenens tillit til yrkesutøvelsen."

c. Andre revisorers forhold

Revisorloven § 4-2 første ledd regulerer blant annet adgangen til å være ansvarlig revisor "når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller andre ledd". I henhold til Finanskomiteens innstilling i Innst.O. nr. 25 (1998-99) side 40 vil denne personkretsen begrenses til andre oppdragsansvarlige revisorer.

d. Revisjonens medarbeidere

Også revisjonens medarbeidere må oppfylle uavhengighetskravene i § 4-1, men for disse er kravene knyttet til det bestemte oppdrag. Dersom en medarbeider ikke tilfredstiller uavhengighetskravene i forhold til et bestemt oppdrag, kan dette løses ved at medarbeideren flyttes fra oppdraget på samme måte som gjelder i offentlig forvaltning, jf. om inhabilitetsreglene i forvaltningsloven, jf. omtalen under punkt 6.2.3 bokstav b ovenfor. I samsvar med Finanskomiteens presisering av at "andre revisorer" er "andre oppdragsansvarlige revisorer", innebærer regelen at alle revisorer som ikke er oppdragsansvarlige kan flyttes fra det oppdrag de måtte være inhabile på, uten konsekvenser for selskapet. Dette forutsetter likevel at den som blir flyttet fra oppdraget ikke blir oppdragsansvarlig på et annet prosjekt. I slike tilfeller oppstår "smitteffekten" umiddelbart, jf. Cordt-Hansen side 94.

e. Regler om revisors deltakelse i annen virksomhet

Etter revisorloven § 4-4 kan "revisor eller revisjonsselskap […] ikke delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisoren eller revisjonsselskapet". Bestemmelsen gjelder ikke bare interessemotsetninger i næringsforhold (slik lovutvalget opprinnelig foreslo), men også annen virksomhet.

f. Uavhengighetskrav ved rådgivningstjenester

I revisorlovens § 4-5 settes det begrensninger for i hvilken grad revisor kan yte rådgivningstjenester m.m. utover den ordinære revisjonen av årsregnskapet. På samme måte som når kommunerevisor driver rådgivningsvirksomhet for kommunen på siden av regnskaps- og forvaltningsrevisjonen, kan det oppstå uavhengighetsspørsmål når en revisor etter revisorloven både skal være revisor og yte ulike former for rådgivingstjenester for en og samme oppdragstaker.

Hvorvidt slik kombinasjon av oppdrag er i strid med revisorloven er imidlertid ikke alltid klart, noe også Finansdepartementet uttalte i Ot. prp. nr. 75 (1997-98), side 85:

”Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det vanskelig kan trekkes en absolutt og eksakt grense i loven når det gjelder hvilke rådgivningstjenester revisor bør kunne yte i tillegg til revisjon av årsregnskapet. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det bør videreføres en generell bestemmelse om at revisor som reviderer årsregnskap for den revisjonspliktige ikke kan utføre rådgivnings eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet (…)”.

g. Forbud mot dominerende klient

I revisorloven § 4-6 gis det begrensninger med hensyn til hvor stor andel av revisors samlede honorarer en enkelt klients honorar kan utgjøre, ved at denne andelen ikke må utgjøre ”en så stor del av revisors samlede honorarer at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet”. Begrunnelsen for at revisor ikke skal ha en for dominerende klient bygger på de samme hensynene som uavhengighetsreglene for øvrig. Det er imidlertid ikke fastsatt noen prosentvis grense, slik at den konkrete vurderingen vil måtte knyttes til § 4-1 første ledd.

h. Når private revisorer tar oppdrag om kommunerevisjon – rekkevidden av forvaltningslovens § 10

Revisorloven gjelder i dag ikke for revisjon av kommuner. Dersom en kommunerevisjon blir konkurranseutsatt, blir det et spørsmål om revisor i et ”privat” revisjonsfirma ved å påta seg revisjonsoppdrag for en kommune, må anses for å ”utføre tjeneste eller arbeid for” kommunen slik at habilitetsbestemmelsene i forvaltningsloven kommer til anvendelse, jf. fvl § 10.

Det er på det rene at private rettsubjekter som utøver myndighet på vegne av stat eller kommune vil bli omfattet av forvaltningslovens regler, jf. fvl § 1-1 tredje ledd. Etter departementets vurdering vil imidlertid ikke en privat revisors oppdrag om revisjon for en kommune dreie seg om myndighetsutøvelse, ettersom oppdraget bare vil være et anliggende mellom kommunen og oppdragstaker. I vurderingen av regler om objektivitet og uavhengighet ved konkurranseutsetting av kommunerevisjonen, legger således departementet til grunn at forvaltningsloven ikke kommer til anvendelse når private revisjonsfirma tar oppdrag for kommuner. Denne oppfatningen støttes av justisdepartementets lovavdeling, jf. sak 02/8098.

6.3 Særlig om objektivitets- og uavhengighetskrav for Riksrevisjonen

Ny lov og instruks for Riksrevisjonen er under utarbeidelse til erstatning av gjeldende lov om statens revisionsvæsen av 8. februar 1918, samt instruks for Statsrevisionen av 30. januar 1918. I Riksrevisjonens rapport 1:2000 gis det en utredning med forslag til ny lov og instruks for Riksrevisjonen.

I rapportens kapittel 3.6 gis det en fremstilling av gjeldende rett og en drøfting av Riksrevisjonens uavhengighet og integritet. Det er i dag ingen bestemmelser om dette verken i lov eller instruks. Prinsippet om objektivitet og uavhengighet er imidlertid nedfelt i Riksrevisjonens revisjonsstandard:

- Standard 2.1.10: ”Riksrevisjonen og revisor skal være uavhengig”
- Standard 2.1.12: ”Riksrevisjonen og revisor skal utvise tilbørlig aktsomhet og objektivitet ved utførelsen av revisjonen”

I rapporten foreslås en bestemmelse om habilitet i § 10 i utkast ny lov om Riksrevisjonen. Denne bygger direkte på revisorlovens § 4-1 første ledd. I forslaget til ny lov om riksrevisjonen lyder bestemmelsen slik:

> ”Riksrevisjonens tjenestemenn kan ikke ivareta revisjons- og kontrolloppdrag for Riksrevisjonen dersom tjenestemannen eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dets ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke tjenestemannens uavhengighet eller objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til tjenestemannens uavhengighet og objektivitet ved gjennomføringen av oppgavene.”

I tredje ledd i forslaget gis det en nærmere definisjon av hva som menes med ”nærstående”. Denne bestemmelsen er nærmest identisk med revisorlovens definisjon i § 4-1 fjerde ledd.

Når det foreslås å lovfeste et slikt uavhengighets og objektivitetskrav for revisor innebærer en slik generell bestemmelse at ethvert forhold som kan påvirke uavhengigheten eller objektiviteten skal vurderes før man utfører revisjons- eller kontrolloppgaver på vegne av Riksrevisjonen, jf. rapporten på s. 48.

Forvaltningsloven omfatter ikke Riksrevisjonen og det foreslås derfor i utkast til ny lovs § 10 tredje ledd å gi forvaltningslovens habilitetsbestemmelser §§ 6-10 direkte anvendelse for riksrevisjonen i administrative saker.

6.4 Departementets vurdering og forslag til uavhengighetsregler for revisjon av kommuner

Både revisorlovens kapittel 4 og forvaltningslovens kapittel 2 dreier seg om uavhengighet og objektivitet. Reglene har likevel noe ulike siktemål. Forvaltningslovens inhabilitetsregler skal tjene til å unngå at de interesser folkevalgte og offentlige tjenestemenn antas å ha som privatperson, skal påvirke de vurderinger vedkommende gjør som det offentliges representant, på en slik måte at tilliten til vedkommendes upartiskhet blir svekket. Revisorlovens regler dreier seg ikke om uheldig sammenblanding av interesser som privatperson og representant for det offentlige, men skal bidra til å sikre tilliten til at revisors kontrollfunksjon utøves av personer som ikke har personlige interesser som kan påvirke de vurderinger kontrollarbeidet innebærer.

I sin kjerne er det imidlertid i begge tilfeller tale om å sikre uavhengighet – og tilliten til upartiskhet. Departementet antar at om man skulle gjøre vurderinger av uavhengighet i konkrete saker med utgangspunkt i begge regelsett, ville det trolig føre til samme resultat i mange tilfeller. Et skille er imidlertid at en revisor etter revisorloven ikke kan være ansatt i den virksomhet han/hun skal revidere, mens det ligger i sakens natur at det faktum at offentlige tjenestemenn er offentlig ansatt ikke anses for å svekke tilliten til deres upartiskhet.

Inhabilitetsreglene i forvaltningsloven refererer imidlertid til konkrete saker og ikke til en rollekombinasjon generelt. Forvaltningslovens inhabilitetsregler er derfor ikke helt treffende i forhold til revisorrollens karakter.

I lovforslaget om å åpne for konkurranseutsetting av kommunal revisjon ligger det som forutsetning at kommunen skal kunne velge om den vil ha en egen revisjon – dvs. egne ansatte kommunerevisorer, om den vil delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller om den vil gi revisjonsoppdrag til private revisjonsfirma. Reglene om uavhengighet og objektivitet bør gjelde generelt – dvs. at enten revisor er ansatt i kommunen eller i et

revisjonsfirma er det de samme uavhengighetsreglene som bør gjelde. Dette innebærer bl.a. at reglene om uavhengighet ikke kan innrettes slik at de er til hinder for at kommunene kan ha egne ansatte revisorer.

Ut fra en forutsetning om at kommunene både skal ha anledning til å ha egne ansatte revisorer om de ønsker det, og kunne sette dette ut til andre, vil det ikke være mulig å legge revisorlovens regler om uavhengighet til grunn uendret. Revisorlovens regler om uavhengighet ville avskjære en ordning med kommunerevisorer ansatt i den enkelte kommune, jf. revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 1.

På den annen side treffer heller ikke inhabilitetsregelen i forvaltningsloven helt i forhold til den særlige karakter revisorrollen har. Inhabilitetsreglene er knyttet til det å tilrettelegge grunnlaget for en avgjørelse og å treffe avgjørelse i en forvaltningssak. Det vil ikke være hensiktsmessig å ha regler om revisors uavhengighet som beror på vurderinger fra "sak" til "sak". Ved revisjon dreier det seg om vedkommende revisor har en tilknytning til den aktuelle kommunen som svekker vedkommendes uavhengighet eller objektivitet ved gjennomføring av oppgavene.

Dertil kommer at inhabilitetsreglene i forvaltningsloven sikter mot offentlige tjenestemenns utøvelse av sin funksjon som offentlige tjenestemenn vis a vis private rettssubjekter. Ved revisjon av kommuner er det tale om et to-partsforhold – mellom kommunen og revisor - noe som også leder til at fvl.s regler om inhabilitet nettopp ikke gjelder for en privat revisor som tar oppdrag for en kommune, mens det ville gjelde dersom det var tale om en privat part som utøvet myndighet på vegne av en kommune. Inhabilitetsreglene i forvaltningsloven er derfor heller ikke helt treffende i forhold til at revisjon dreier seg om å føre kontroll og tilsyn med forvaltningen selv.

Departementet er derfor kommet til at det bør tas inn i loven en særskilt bestemmelse om uavhengighet for den som skal ta revisjonsoppdrag for en kommune. Bestemmelsen er utformet etter mønster av forslag til lov om riksrevisjonen § 10. Bestemmelsen vil gjelde for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune, både egne kommunerevisorer ansatt i kommunen, revisorer ansatt i en interkommunal sammenslutning og andre revisorer. Bestemmelsen vil således ikke avskjære kommuner å ha egne ansatte revisorer, samtidig som den etter departementets oppfatning vil sikre nødvendig utavhengighet for den som tar revisjonsoppdrag for kommuner. Utfallet av uavhengighetsvurderinger etter inhabilitetsregelen i forvaltningsloven og den foreslåtte bestemmelsen vil antakelig falle likt ut i mange tilfeller. Vurdering av uavhengighet etter den foreslåtte bestemmelse er imidlertid ikke avhengig av en vurdering fra sak til sak.

Det følger forutsetningsvis av forslaget til bestemmelse om uavhengighet at forhold som kan påvirke uavhengigheten skal vurderes før man utfører revisjonsoppdraget. Det er den enkelte revisors plikt til selv å vurdere om det foreligger forhold som tilsier at man ikke kan ta på seg revisjonsoppdraget. Uavhengighetskravet er knyttet til alt revisjonsarbeid som omfattes av lovforslagets §§ 78 nr. 1 og 2. Bestemmelsen omfatter ikke bare den faktiske uavhengighet, med også omstendigheter som kan være egnet til å svekke omverdenes tillit til revisjonsarbeidet.

Dersom revisor har oppdrag for en eller flere av kommunens kontraktsparter, kan det tenkes at tilliten til revisor svekkes. Samtidige revisjonsoppdrag for både private næringsdrivende og kommunal virksomhet, vil sette strenge krav til revisors håndtering av de ulike revisjonsoppdrag. Revisor vil måtte sørge for å unngå tilknytningsformer som

innbærer en svekkelse av den objektive og uavhengige vurdering som revisor er pålagt å foreta.

For kommunerevisor ansatt i den enkelte kommune vil forvaltningslovens inhabilitetsbestemmelser gjelde i tillegg til den foreslåtte bestemmelse om uavhengighet for den som tar revisjonsoppdrag for en kommune. Forvaltningslovens alminnelige habilitetsregler vil også sette grenser for hvilke revisjonsprosjekter vedkommende kommunerevisor kan delta i, herunder kravet til at det ikke må foreligge "andre særegne forhold" som er egnet til å svekke tilliten til revisors upartiskhet, jf. forvaltningsloven § 6 annet ledd. I praksis vil dette innebære at den uavhengighetsbestemmelse som stiller det strengeste kravet til uavhengighet i det konkrete tilfelle vil være avgjørende for adgangen til å påta seg revisjonsoppgaven.

Når kommunens revisor driver ulike former for rådgivningsvirksomhet for kommunen, i tillegg til den ordinære revisjonsvirksomhet, er slik virksomhet forhold som må tas i betraktning når revisor skal vurdere sin habilitet i det enkelte revisjonsprosjekt.

Kommunelovens krav til uavhengighet for revisor vil også omfatte eventuelle interkommunale revisjonsselskaper. For interkommunale selskaper etter lov om interkommunale selskaper av 1999, vil i tillegg forvaltningslovens habilitetsregler komme til anvendelse, jf. lov om interkommunale selskaper § 15 første ledd og kommunelovens § 40 nr. 3. Den som er ansatt som revisor i et interkommunalt revisjonsselskap vil dermed også være underlagt de samme uavhengighets og inhabilitetsregler som en revisor ansatt i den enkelte kommune.

7 Regler om innsynrett og taushetsplikt for revisor – samt omtale av allmennhetens innsynsrett etter forvaltningsloven

7.1 Innledning

Når det åpnes for at kommuner og fylkeskommuner kan sette ut revisjonsoppgaver til private revisjonsfirma, er det en forutsetning at det i regelverket legges til rette for at enhver som utfører revisjon for kommunen sikres tilgang til de opplysninger og dokumenter som er nødvendig for å gjennomføre oppdraget.

Kommunerevisors innsynsrett er i dag hjemlet i kommuneloven § 60 nr. 6, som gir rett til nødvendig innsyn uavhengig av regler om taushetsplikt.

Departementet har med sikte på å foreta nødvendige lovendringer i kommuneloven vurdert gjeldende regelverk om innsynsrett og taushetsplikt for kommunerevisor. Det er også vurdert om det er påkrevd å fastsette særlige taushetsregler for privat revisor om de opplysninger som denne får i tilknytning til revisjonsarbeidet, herunder hvor langt en eventuell bestemmelse om taushetsplikt bør rekke.

I pkt. 7.3. er allmennhetens innsynsrett etter offentlighetslovens, drøftet i forhold til spørsmålet om konkurranseutsetting.

7.2 Innsynsrett for kontrollutvalg og revisor

Etter kommuneloven § 60 nr. 6 har kommunerevisjonen i dag rett til innsyn i kommunens eller fylkeskommunens saksdokumenter og arkiver uavhengig av regler om taushetsplikt. Revisjonens rett til opplysninger utdypes i revisjonsforskriftens § 11, hvor den gis "adgang til forhandlingsprotokoller, arkiver og lignende, og kan av kommunens/fylkeskommunens organer og tjenestemenn kreve alle de opplysninger som den anser som nødvendig".

Bestemmelsen og forskriftene gir således en svært vid ramme for revisjonen/kontrollutvalget til selv å vurdere hvilke dokumenter den trenger for gjennomføringen av revisjonen. I forskrifter om revisjon framgår det at dersom vedkommende forvaltningsgren eller eventuelt administrasjonssjefen avslår krav om innsyn fra revisjonen, skal spørsmålet forelegges kontrollutvalget "til avgjørelse" jf. § 11 femte avsnitt. Det er således kontrollutvalget som foretar den endelige avgjørelse om innsyn.

I en situasjon med adgang til konkurranseutsetting vil det være nødvendig å gi enhver som utfører revisjonsoppdrag for kommunen adgang til nødvendige opplysninger. Departementets forslag til bestemmelse om revisors innsynsrett er tatt inn i utkastet til lov § 78 nr. 5. Bestemmelsen fastslår at revisjonen har en generell informasjons-, innsyns- og undersøkelsesrett som ikke begrenset av at opplysninger er taushetsbelagte. Bestemmelsen har langt på vei samme innhold som dagens bestemmelse i kommuneloven § 60 nr. 6, men har fått en noe annen ordlyd.

Kontrollutvalget har etter dagens revisjonsforskrift § 12 første ledd "adgang til revisjonens bøker og papirer og kan kreve opplysninger av revisjonen". I revisjonsforskriften § 12 annet ledd gis en plikt for revisjonen til å gi de opplysninger som er nødvendig for de kommunale organers behandling av de enkelte saker, jf. utredningsprinsippet. Opplysninger som er taushetsbelagte kan som hovedregel ikke meddeles andre offentlige organer, med de begrensinger som følger av forvaltningsloven § 13b eller eventuelt i medhold av andre lover jf. forvaltningsloven § 1.

Departementet ser det mest hensiktsmessig å gi eventuelle nærmere regler om informasjonsutveksling mellom kontrollutvalget og kommunens revisor i forskrift, på samme måte som i dag.

7.3 Revisors taushetsplikt

Forvaltningslovens taushetspliktregler

Kommunerevisjonen er i dag omfattet av de alminnelige regler om taushetsplikt som følger av forvaltningsloven §§ 13 flg.

Etter disse reglene har enhver som utfører tjeneste eller arbeider for et forvaltningsorgan plikt til å hindre at andre får adgang eller kjennskap til det han i forbindelse med tjenesten eller arbeidet får vite om noens personlige forhold eller tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsmessige forhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningen angår. I § 13 annet ledd gis en presisering av hva som skal regnes som personlige forhold.

Det er i dag gitt særskilte regler om taushetsplikt for kommunerevisjonen i revisjonsforskriftens § 12, jf. kommunelovens § 60 nr. 9. I § 12 fjerde ledd heter det "Med de unntak som følger av bestemmelser i lov, er revisjonens personale for øvrig forpliktet

til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til". Taushetsplikten etter denne bestemmelsen rekker dermed lenger enn forvaltningslovens alminnelige bestemmelse i § 13.

Etter forvaltningsloven § 13 b nr. 4 er taushetspliktreglene ikke til hinder for at opplysninger brukes i forbindelse med "revisjon eller annen form for kontroll med forvaltningen". Verken etter lovens ordlyd eller etter forarbeidene til § 13 gis det begrensinger i forhold til private som skal "løse forvaltningens oppgaver". Departementet legger dermed til grunn at begrensingen i taushetsplikten også vil omfatte ekstern revisjon. Det private revisjonsfirma som mottar slike opplysninger blir dermed selv underlagt taushetsplikt, jf. Ot. prp. nr. 3 (1976-77) på side 36 jf. side 169.

Når forvaltningsloven rekker videre enn inhabilitetsreglene på dette punkt, må det ses i sammenheng med de hensyn som taushetsplikten bygger på, nemlig å beskytte den som opplysningene gjelder. Når forvaltningen direkte i loven gis adgang til å la private motta taushetsbelagte opplysninger i forbindelse med et revisjonsoppdrag (jf. § 13), vil det derfor være naturlig at taushetsplikten "følger" opplysningene. Inhabilitetsreglene bygger på hensynet til tilliten til forvaltningen, og forvaltningsloven omfatter bare den private som utøver offentlig myndighet på vegne av forvaltningen.

Revisorlovens taushetspliktregler

Revisorlovens regler om taushetsplikt fremgår av revisorloven § 6-1 og omfatter alle opplysninger som revisor mottar ved revisjon for sine klienter. Revisorloven gjelder imidlertid ikke der en privat revisor tar oppdrag for en kommune.

Av hensyn til tillitsforholdet mellom revisor og klient har revisor og revisors medarbeidere "taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til", så lenge ikke annet følger av lov eller det gis samtykke fra den opplysningene gjelder, jf. revisorloven § 6-1.

Den taushetsplikt som følger av § 6-1 vil først og fremst være rettet utad, slik at informasjon om den revisjonspliktige ikke skal komme ut og eventuelt skade foretakets interesser. Taushetsplikten "innad" i selskapet er imidlertid begrenset ved revisors informasjonsplikt overfor aksjeeiere m.v., samt de krav som settes til revisjonsberetningens innhold.

Uten hensyn til taushetsplikten kan alle opplysninger gis videre til annen revisor som kontrollerer revisors revisjonsoppdrag. Den kontrollerende revisor vil ha en tilsvarende taushetsplikt, jf. § 6-1 annet ledd. Opplysinger som revisor får ved revisjon av et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet, kan formidles til den som reviderer årsregnskapet for morselskapet, så fremt slike opplysninger er "nødvendige" for morsselskapets revisjon, jf. § 6-1 tredje ledd.

Departementets vurdering

I en situasjon der det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon vil kommunens revisor kunne være ansatt i kommunen i en egen kommunerevisjonsenhet, i et interkommunalt selskap, eller i et privat revisorfirma. Den som velges som kommunens revisor vil få tilgang til betydelig informasjon, også informasjon underlagt taushetsplikt i forvaltningsloven og andre lover – jf. departementets forslag til lovbestemmelse om

revisors informasjons- og innsynsrett. Dette kan innebære at revisor får tilgang til opplysninger som er omfattet av taushetspliktregler som er mer vidtrekkende enn forvaltningslovens regler. På denne bakgrunn vil det etter departementets oppfatning være nødvendig å ta inn i kommuneloven en bestemmelse om taushetsplikt som slår fast at den som tar revisjonsoppdrag for en kommune har generell taushetsplikt om det vedkommende får kjennskap til i sitt arbeid. Bestemmelsen må samtidig gjøre det klart at denne taushetsplikten ikke er til hinder for at revisor kan gi den informasjon til kommunens kontrollorganer som ligger i gjennomføringen av det oppdrag revisoren har for kommunen. Taushetsplikten gjelder ikke dersom det å gjøre opplysninger kjent er en del av de oppgaver som ligger til revisor. Taushetsplikten vil derfor ikke være til hinder for at revisor rapporterer til og kommuniserer med kommunens kontrollutvalg, eller andre instanser i kommunen i tråd med lov, forskrift og de retningslinjer som gjelder for revisjonsarbeidet.

Taushetplikten gjelder heller ikke dersom den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Dersom opplysningene for eksempel gjelder kommunen som sådan, vil således det kompetente organ i kommunen kunne samtykke til at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at opplysningen offentliggjøres.

Forslaget til bestemmelse om taushetsplikt er tatt inn i lovutkastet § 78 nr. 6.

Private revisorer som engasjeres til å utføre et arbeid for kommunen vil gå inn under den alminnelige taushetsplikt som følger av forvaltningsloven § 13. For å unngå tvil om dette bør det likevel etter departementets mening tas inn en særskilt bestemmelse om revisors taushetsplikt i kommuneloven. I den utstrekning bestemmelsen om revisors taushetsplikt pålegger en mer vidtgående taushetsplikt enn forvaltningslovens regler vil bestemmelsen om revisors taushetsplikt gå foran forvaltningslovens regler.

7.4 Allmennheten innsyn

Allmennhetens behov for dokumentinnsyn ivaretas gjennom offentlighetsloven. En kommunerevisjon/distriktsrevisjon er å regne som et forvaltningsorgan i medhold av forvaltningsloven § 1 og offentlighetsloven § 1. Bestemmelsene om offentlighet og unntak fra offentlighet kommer derfor til anvendelse, jf. offentlighetsloven §§ 2, 5, 5a og 6. Som hovedregel er forvaltningens saksdokumenter offentlige så fremt det ikke er gjort unntak i lov eller i medhold av lov, jf. offentlighetsloven § 2 først ledd.

Offentlighetsprinsippet innebærer at enhver kan gjøre seg kjent med og videreformidle opplysninger som kommer frem ved forvaltningens avgjørelser. Prinsippet modifiseres av regler om taushetsplikt, jf. forvaltningsloven §§ 13 flg. Opplysninger som er underlagt taushetsplikt kan ikke offentliggjøres med mindre det foreligger særlig hjemmel.

Private rettssubjekter omfattes ikke av offentlighetsloven med mindre de treffer enkeltvedtak eller utferdiger forskrifter, jf. forvaltningsloven § 1 og offentlighetsloven § 1. Dette innebærer at verken allmennheten eller kommunen selv kan kreve innsyn i de dokumenter som den private revisor selv innehar.

I en situasjon hvor private – eller kommunalt eide selskaper - utfører revisjonsoppdrag for kommuner vil imidlertid korrespondansen mellom kommunen og revisjonsenheten være omfattet av offentlighetsloven, jf. dokumentbegrepet i § 3 første ledd - ”dokumenter som er utferdiget av et forvaltningsorgan, og dokumenter som er kommet inn til eller lagt frem for et slikt organ.” Dette vil omfatte de dokumenter som er avsendt fra kommunen og de

dokumenter som kommunen har mottatt. At et dokument er ”kommet inn” vil i praksis si at det har gjennomgått postbehandlingen, blitt journalført og en ansvarlig saksbehandler har hatt anledning til å vurdere om noen kan kreve å få gjøre seg kjent med det, jf. Justisdepartementets veiledning (s.17-18). . Slike dokumenter kan imidlertid være omfattet av de generelle regler om taushetsplikt i forvaltningslovens § 13 flg. eller spesialbestemmelser om taushetsplikt i andre lover.

For kommunikasjon mellom kontrollutvalget og kommunestyret gjelder offentlighetslovens alminnelige regler. Dette innebærer at rapporter til kommunestyret ikke kan unntas som interne dokumenter, jf. offentlighetsloven § 5 siste ledd. På denne bakgrunn antar departementet at det når det gjelder allmennhetens innsyn ikke vil bli store endringer i forhold til gjeldende rett.

En viktig modifikasjon i reglene om allmennhetens innsyn vil være reglene om revisors taushetsplikt. Dette vil likevel ikke innebære noen vesentlig innskrenkning i allmennhetens rett til innsyn i forhold til dagens regler, ettersom kommunerevisorer allerede i dag har en vidtrekkende taushetsplikt etter revisjonsforskriften § 12, hvor det framgår av siste ledd at ”(m)ed de unntak som følger av bestemmelser i lov, er revisjonens personale for øvrig forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til”.

Departementet ser det således slik at det på nåværende tidspunkt ikke er aktuelt å gi spesialregler om allmennhetens innsyn i forbindelse med revisjon av kommuner som utvider den innsynsrett som allerede følger av offentlighetslovens regler. Det sentrale er etter departementets oppfatning at kontrollutvalgets rapporter til kommunestyret er offentlige, i den utstrekning de ikke innholder taushetsbelagte opplysninger. Dette er ivaretatt gjennom bestemmelsen i offentlighetsloven § 5 siste ledd, som fastslår at saksfremlegg med vedlegg som blir gitt til et kommunalt eller fylkeskommunalt folkevalgt organ ikke kan unntas som internt dokument.

Dersom det skulle vise seg at en situasjon med konkurranseutsetting av revisjonen vil utvikle seg i retning av utilstrekkelig innsyn for allmennheten vil spørsmålet bli vurdert på bakgrunn av offentlighetslovutvalgets arbeid med offentlighetslovens virkeområde i forhold til private rettssubjekter, jf. nedenfor.

Om offentlighetsutvalgets mandat i forhold til offentlighetslovens virkeområde i forhold til selskaper

Det synes å bli stadig mer vanlig at tradisjonelle statlige og kommunale oppgaver utføres av private aktører. I lys av denne utviklingen har offentlighetslovutvalget (oppnevnt desember 1999) bl.a. fått i mandat å se nærmere på offentlighetslovens virkeområde i forhold til privat eide selskaper. Fra utvalgets mandat heter det:

” Etter gjeldende rett beror det på en tolkning av offentlighetsloven § 1 første ledd hvorvidt et organ er omfattet av offentlighetsloven eller ikke. Bestemmelsen er vagt utformet, og selv om det i praksis har utkrystallisert seg visse retningslinjer for tolkningen, oppstår det ofte tvilstilfeller. Privat eide selskaper som utfører oppgaver med et offentlig preg omfattes ikke av offentlighetsloven, med mindre de treffer enkeltvedtak eller utferdiger forskrift. Utvalget skal vurdere hvordan lovens virkeområde kan avgrenses slik at hensynene bak offentlighetsloven ivaretas når tradisjonell offentlig virksomhet skilles ut fra den ordinære forvaltning. ”

Det at private utfører revisjonstjenester for kommuner stiller seg ulikt i forhold til situasjonen hvor private utfører kommunale oppgaver på vegne av kommunen overfor kommunens innbyggere. Likevel mener departementet at de eventuelle forslag som utvalget kommer med i forhold til ovennevnte mandat, vil kunne ha relevans i forholdet til spørsmålet om å ivareta allmennhetens behov for innsyn når en kommune benytter private til å utføre "interne" oppgaver – selv om det å la private utføre revisjonsoppgaver ikke berører tredjepersoners interesser på samme måte som ved for eksempel tjenesteytelse.

Også i Sverige har fokus vært rettet mot allmennhetens behov for innsyn når private aktører utfører ulike oppgaver overfor innbyggerne på vegne av kommunen. I den sammenheng ble det i 2002 tatt inn en generell bestemmelse i kommunallagen § 19a (kommunala företag) som skal ivareta borgerens behov for innsyn når en kommune gir oppdrag til et privat foretak, ved at allmennheten skal sikres innsyn i måten en privat virksomhet driver, jf. prop. 2001/02:80 kapittel 9. Dette sikres ved at kommunen/landstinget forplikter seg til å sikre slikt innsyn ved kontraktsinngåelsen. Den som ønsker innsyn må rette seg til kommunen – som så har ansvar for å sikre sin tilgang til opplysninger som vedrører driftsmåten til det private foretaket. Innsynsretten er imidlertid ikke så vidtrekkende som ved innsyn i det offentlige for øvrig, noe som også har en konkurranserettslig side. I følge forarbeidene til den svenske bestemmelsen er en slik bestemmelse ikke funnet å være i strid med EU-rettens prinsipper.

8 Særlig om revisjons og kontrollordningen i Longyearbyen lokalstyre

Svalbardloven har i kapittel 5 bestemmelser om lokalt selvstyre i Longyearbyen. Loven slår fast at det i Longyearbyen skal være et folkevalgt organ – *lokalstyret* – som er øverste organ i *Longyearbyen lokalstyre*. Longyearbyen lokalstyre er ikke en kommune, og omfattes ikke av kommuneloven. Flere av bestemmelsene i svalbardloven kapittel 5 er imidlertid utformet etter mønster av kommuneloven, og i flere av bestemmelsene fremgår det at enkelte av kommunelovens regler skal gjelde tilsvarende.

I § 44 er det tatt inn bestemmelser om tilsyn og kontroll, herunder revisjon. Bestemmelsene bygger i stor grad på bestemmelsene i kommuneloven, men er ikke like omfattende som disse. Det er bl.a. ikke obligatorisk med et eget kontrollutvalg. Bestemmelsen fastslår at Longyearbyen lokalstyre skal revideres av ”kommunal revisor”, men at det ikke er nødvendig å ansette egen revisor for Longyearbyen lokalstyre. Dette innebærer at LL har anledning til å overlate revisjonsarbeidet til en kommunerevisor på fastlandet, eller ansette en egen revisor i Longyearbyen. Departementet legger imidlertid til grunn at det etter gjeldende bestemmelse ikke er anledning til å sette ut revisjonen til privat revisjonsfirma.

Når departementet nå foreslår å åpne for å sette ut revisjonen i kommunene til private revisjonsfirma i kommunene vil dette ikke få direkte konsekvenser for Longyearbyen lokalstyre, ettersom kommuneloven ikke omfatter Longyearbyen. Det vil imidlertid være nødvendig å ta stilling til om det fortsatt skal være et krav at revisor for LL skal være ”kommunal” - dvs. en revisor som er ansatt i en kommune på fastlandet, eller i en distriktsrevisjon på fastlandet.

Begrunnelsen for å åpne for konkurranseutsetting i kommunene er av prinsipiell karakter. Det kommunale selvstyre tilsier at kommunene selv må kunne avgjøre om en kommunal virksomhet skal kunne konkurranseutsettes eller ikke, med mindre spesielle hensyn taler mot dette. For kommunenes del er det departementets oppfatning at det for kommunal revisjon er vanskelig å påvise slike særlige hensyn. I utgangspunktet er det grunn til å anta at det samme vil gjelde for Longyearbyen lokalstyre. Det er vanskelig å se spesielle hensyn som skulle tale mot at LL står fritt til å avgjøre hvem som skal revidere dets virksomhet.

Før det eventuelt fremmes forslag om også å åpne adgang for Longyearbyen lokalstyre til å konkurranseutsette revisjonen er det ønskelig å få LL’s syn på dette.

Et forslag om å åpne for konkurranseutsetting av revisjonen i kommunene vil ikke få umiddelbare konsekvenser for LL – verken faktisk eller rettslig. Dersom mange kommuner velger å benytte seg av en mulighet til å konkurranseutsette revisjonen kan det imidlertid bli noe vanskeligere for Longyearbyen lokalstyre å engasjere en "kommunal" revisor i svalbardlovens forstand, ettersom dette kan føre til at mange kommuner velger privat revisor.

Dersom det skal åpnes for konkurranseutsetting av revisjonen i LL kan dette eventuelt gjøres ved å ta inn en bestemmelse i svalbardloven § 44 om at LL selv avgjør hvem som skal revidere lokalstyrets virksomhet.

Det fremmes ikke et konkret forslag i dette høringsnotatet, men det bes om at de aktuelle høringsinstansene vurderer dette spørsmålet.

9 Noen konsekvenser ved konkurranseutsetting

9.1 Innledning

I dette kapitlet tas opp en del *generelle* spørsmål som er sentrale ved konkurranseutsetting av kommunal virksomhet. Det dreier seg først og fremst om en redegjørelse for viktige regler og bestemmelser som er sentrale i forbindelse med konkurranseutsetting. Det inneholder også en kortfattet gjennomgang av spørsmålet om konsekvenser for de ansatte.

9.2 Konkurranseeksponering av kommunale tjenester

Konkurranse som organisasjonsform i kommunesektoren kan utføres på flere måter. Å konkurranseeksponere driften av tjenesteproduksjon og virksomhet gjennom åpen anbudskonkurranse er trolig den mest brukte varianten. Dette innebærer at kommunene gir private aktører og (fylkes)kommunale enheter muligheten til å komme med anbud på driften av en offentlig tjeneste. Andre former for konkurranseeksponering kan være intern anbudskonkurranse, fritt brukervalg og ren privatisering av virksomheten.

Konkurranseeksponering kan være motivert ut fra flere hensyn. Et av disse kan være et ønske om å redusere utgiftene til produksjonen av tjenesten ut fra en oppfatning av at private aktører er mer effektive en den offentlige forvaltningen, eller at konkurranse i seg selv stimulerer til mer effektiv drift. Et annet motiv kan være manglende kompetanse på fagområdet. I mange kommuner har konkurranseeksponering og innføring av alternative driftsformer blitt gjort i et forsøk på å oppnå bedre kvalitet. Ønsket om mer fokus på brukerne av tjenestene, som igjen vil bedre kvaliteten, er i denne sammenheng en viktig faktor for kommunene. Et ønske om bedre dokumentasjon eller informasjon om ulike aspekt ved egen virksomhet er også en drivkraft for konkurranseeksponering.

9.3 Sentrale lover og regler

Konkurranseutsetting reiser i tillegg til spørsmål om *hva* som kan konkurranseutsettes også juridiske spørsmål i forbindelse med selve konkurranseutsettingen, herunder regler om offentlig anbud, støtteordninger og merverdiavgift. Også konsekvenser for de ansatte utgjør et sentralt spørsmål ved konkurranseutsetting av kommunal virksomhet. I dette kapittelet foretas en kortfattet gjennomgang av noen sentrale regler som kan ha relevans ved kommunenes valg av måte for å dekke sitt behov for revisjonstjenester.

9.3.1 Konkurransereglene

EØS-loven av 27. november 1992 nr. 109 har i kapittel 53 og 54 regler om konkurransebegrensende adferd. Disse reglene forbyr for det første to eller flere foretak å samordne sin opptreden i markedet på en måte som kan føre til at konkurransen begrenses. For det andre er det forbud mot at et dominerende foretak misbruker sin dominerende stilling i markedet.

Dersom en kommunalt eid eller drevet virksomhet opererer som markedsaktør i konkurranse med andre aktører vil EØS-avtalens konkurranseregler komme til anvendelse på dens atferd i markedet. Der en kommunal virksomhet blir konkurranseutsatt kan det dreie seg om en virksomhet som har hatt en sentral rolle i det marked den opererer i. Det vil kunne være i strid med EØS-avtalen å gjennomføre tiltak som er egnet til å underbygge en dominerende stilling som et konkurranseutsatt foretak eventuelt måtte ha – for eksempel ved at virksomheten før omorganisering tildeles langsiktige kontrakter som er så betydningsfulle for markedet at foretaket i realiteten gis en konkurransebeskyttelse i den aktuelle perioden.

9.3.2 Regler om offentlige anskaffelser

EØS-avtalens bestemmelser om offentlige anskaffelser er gjennomført i norsk rett ved lov om offentlige anskaffelser av 16. juli 1999 nr. 69 (offanskl.), med tilhørende forskrift om offentlige anskaffelser (FOR 2001-06-15 nr. 616 NHD).

Regler om offentlige anskaffelser omfatter offentlige oppdragsgivere, herunder kommunale og fylkeskommunale organer jf. offanskl. § 2 bokstav a, og disses kjøp av tjenester, jf. § 3. Anskaffelsesreglene skal sikre at det offentlige velger sine leverandører ut ifra økonomiske hensyn og ikke politiske. Reglene gjelder også for egne rettssubjekter som er kontrollert av offentlige organer og som tjener allmennheten, med mindre virksomheten ikke er av industriell eller forretningsmessig karakter, jf. § 2 bokstav b.

Spørsmålet i forhold til reglene om offentlige anskaffelser blir bl.a. om en omorganisering/konkurranseutsetting vil ha som konsekvens at kontrakter om kjøp av revisjonstjenester vil måtte legges ut på anbud. Kommunale kjøp av revisortjenester vil som utgangspunkt være omfattet av regelverket om offentlige anskaffelser. Leveranser fra én del av en organisasjon til en annen del av samme organisasjon, eller behov som dekkes ved at de produseres internt, faller imidlertid utenfor reglene om offentlig anskaffelser. De omtales vanligvis som ”egenregi”. Slike leveranser vil ikke bli sett på som en ”anskaffelse” selv om det organisatorisk er klare skiller mellom produsent og bestiller. Grensen for hvem som kan regnes som leverandører i egenregi avhenger i stor grad av hva som kan regnes som en og samme oppdragsgiver. Ofte vil dette være sammenfallende med hva som regnes som samme juridiske person.

En kommune/fylkeskommune kan etter forslaget i dette høringsnotatet dekke behovet for revisortjenester på følgende alternative måter (eventuell en kombinasjon mellom de ulike alternativer):

1. Ved egne revisorer ansatt i kommunen
2. Kjøp av revisortjenester fra interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen/fylkeskommunen selv er deltaker
3. Kjøp av revisortjenester fra et interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen/fylkeskommunen ikke er deltaker

4. Kjøp av revisortjenester fra privat revisor/revisjonsselskap
5. Kjøp av revisortjenester fra annen kommune/fylkeskommune

Når revisortjenesten utføres av egen ansatt revisor (alternativ 1) er det kommunen selv som utfører tjenesten i egenregi, slik at anskaffelsesreglene ikke kommer til anvendelse. Her vil ikke tjenesten bli utført av et annet rettssubjekt enn kommunen selv.

Når revisortjenester utføres etter alternativ 4 og 5 vil anskaffelsen etter departementets vurdering i utgangspunktet ikke kunne omfattes av unntaket for egenregi. Mer tvilsomt vil det være når revisjonen foretas av et interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen selv er deltaker sammen med en eller flere andre kommuner (alternativ 3). Et interkommunalt selskap er et eget rettssubjekt.

I Nærings- og handelsdepartementets veileder til forskrift om offentlige anskaffelser fremheves det på side 16 at det i praksis stilles strenge vilkår for at leveranser mellom to forskjellige rettssubjekter skal kunne unntas fra regelverket. Det oppstilles to vilkår som må være oppfylt:

- oppdragsgiver må ha en svært sterk kontroll over leverandøren
- leverandørens virksomhet må hovedsakelig være rettet mot oppdragsgiveren

I Ot.prp. nr. 53 (1997-98) Om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. ble spørsmålet om et interkommunalt selskap for sine anskaffelser er omfattet av anskaffelsesreglene vurdert, og det uttales på side 86:

"Interkommunale selskaper vil etter lovforslaget være egne rettssubjekt. Som et formelt utgangspunkt vil de derfor ikke bli oppfattet som samme enhet som deltakerne. Dersom et interkommunalt selskap er opprettet med det formål å tilgodese eiernes egne behov, vil det likevel kunne bli godtatt som egenregi. Et interkommunalt selskaps mulighet til å levere til deltakerne som egenregi er knyttet til en helhetsvurdering av hvor sterkt selskapet er knyttet til deltakerne (…) I vurderingen av om det interkommunale selskapet skal anses som et samarbeid mellom deltakerne for å dekke egne behov i egenregi vil også selskapets selvstendighet og deltakernes instruksjons- og organisasjonsmyndighet være relevante momenter. "

I henhold til hovedsaklighetskravet får det for vurderingen betydning om et interkommunal revisjonsselskap utelukkende skal tilby deltakerkommunene revisjonstjenester eller om det i tillegg skal levere til andre. Dersom selskapet også leverer til andre kommuner som ikke er deltakere, vil dette trekke i retning av at det er en kommersiell enhet som kommunene ikke kan tildele egenregi-oppdrag. En viss ekstern oppdragsvirksomhet tillates imidlertid. Det uttales i veilederen på side 16:

"Egenregi kan […] ikke kombineres med ustrakt konkurranse om oppdrag i markedet ellers. Hvor den konkrete grensen går er imidlertid uklart. Forsyningsforskriften krever at minst 80 prosent av leverandørens virksomhet skal være rettet mot oppdragsgiver for at det skal foreligge egenregi. Antakelig kan denne grensen gi veiledning i klassisk sektor."

Det er også avgjørende for vurderingen om et interkommunalt revisjonsselskap i seg selv faller inn under området for lov om offentlige anskaffelser. Et interkommunalt selskap som har forretningsmessig karakter, jf. offanskl. § 2 bokstav b, vil ikke kunne levere til kommunale deltakere som egenregi da man vanskelig kan si at selskapet er tilstrekkelig tett knyttet til den kommunale oppdragsgiver.

Når en virksomhet omfattes av regler om offentlige anskaffelser, gis det i offanskl. § 5 første til fjerde ledd grunnleggende prinsipper for anbud:

- Oppdragsgiver skal opptre i samsvar med god forretningsskikk, sikre høy forretningsmessig standard i den interne saksbehandling og sikre at det ikke finner sted forskjellsbehandling mellom leverandører
- En anskaffelse skal så langt som mulig være basert på konkurranse
- Oppdragsgiver skal sikre at hensynet til forutberegnlighet, gjennomsiktighet og etterprøvbarhet ivaretas gjennom anskaffelsesprosessen
- Utvelgelse av kvalifiserte anbydere og tildeling av kontrakter skal skje på grunnlag av objektive og ikke-diskriminerende kriterier

I tillegg skal oppdragsgiver ikke diskriminere mellom leverandører på grunnlag av nasjonalitet eller benytte standarder og tekniske spesifikasjoner som et virkemiddel for å hindre konkurranse. Oppdragsgiver kan heller ikke dele opp en planlagt anskaffelse i den hensikt å unngå at bestemmelser gitt i eller i medhold av reglene om offentlig anskaffelse kommer til anvendelse., jf. lovens § 5 siste ledd.

9.3.3 Regler om offentlig støtte

Reglene om statsstøtte henger nøye sammen med konkurransereglene i EØS-avtalen. Statsstøtte vil bedre konkurranseevnen til mottakeren, og kan medføre en konkurransevridning i markedet. Adgangen til å benytte statsstøtte er regulert i EØS-avtalen artikkel 61. Det følger av EØS-avtalen artikkel 61 at enhver form for offentlig støtte som kan være konkurransevridende og påvirke samhandelen mellom EØS-landene er forbudt. Dette forbudet er fulgt opp i lov om offentlig støtte av 27. november 1992 nr. 117 med tilhørende forskrift av 4. desember 1992 nr. 907, gitt av Nærings- og handelsdepartementet. Støtte som truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, er uforenlig med EØS-avtalen i den utstrekning støtten er egnet til å påvirke samhandelen mellom traktatstatene.

Offentlige støtteordninger må meldes til ESA. Det er fire grunnvilkår som må være oppfylt for at støtten skal være omfattet av reglene:

- Det må dreie seg om støtte gitt av offentlig midler
- Støtten må være egnet til å vri konkurransen
- Den må begunstige enkeltforetak eller typer av foretak
- Den må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene.

Begrepet statsstøtte skal forstås vidt. Det omfatter både at virksomheter tilføres økonomiske verdier, for eksempel direkte støtte, rentefordeler, overdragelser av verdier til under markedspris, og at det blir fritatt for økonomiske byrder, for eksempel særskilte skatte- og avgiftslettelser eller manglende krav fra offentlige eiere om utbytte av kapitalen. Som statsstøtte regnes støtte fra alle offentlige kilder, også støtte gitt av kommuner og fylkeskommuner.

Uttrykket ”virksomhet” er i denne sammenheng brukt som betegnelse på en aktivitet, og er ikke synonymt med bedrift, selskap eller lignende. Dersom en kommune utnytter ledig

kapasitet i en etat ved å tilby tjenester eller varer i markedet, vil denne delen av aktiviteten etter statsstøttereglene være å anse som en offentlig virksomhet.

Ved avgjørelsen av om det foreligger statsstøtte eller ikke er det i praksis lagt avgjørende vekt på det såkalte private markedsøkonomiske investorprinsipp. I dette ligger det at dersom det offentlige yter støtte til sin egen virksomhet i større utstrekning enn en privat investor ville gjøre, foreligger det statsstøtte.

Forbudet mot ulovlig offentlig støtte innebærer at når en kommune eller fylkeskommune driver virksomhet som står i et konkurranseforhold til virksomhet drevet av private, gjelder begrensinger for det offentliges muligheter til å yte konkurransevridende støtte til sin virksomhet.

9.3.4 Konsekvenser for de ansatte – regler om virksomhetsoverdragelse

For kommuner som eventuelt velger å konkurranseutsette revisjonen vil det kunne reise seg arbeidsrettslige spørsmål for revisjonens ansatte. Disse konsekvensene er imidlertid ikke av en prinsipielt annen karakter enn de spørsmål som reiser seg ved konkurranseutsetting på andre områder av kommunens virksomhet, hvor det allerede i dag er anledning til konkurranseutsetting. Departementet ser derfor ikke grunn til å gå inn for noen nærmere regulering av dette. Dersom en kommune velger å konkurranseutsette revisjonen helt eller delvis, vil konsekvensen for de ansatte stå i samme stilling som andre virksomheter som blir konkurranseutsatt.

Særlig om virksomhetsoverdragelse

Der konkurranseutsetting av en kommunal virksomhet fører til at virksomheten blir overført til en annen enhet enn kommunen, reiser det seg spørsmål om hvilke effekter dette har for de ansatte som arbeidet i virksomheten når den var en del av kommunen.

Arbeidstakernes rettigheter ved eventuell virksomhetsoverdragelse er regulert i arbeidsmiljøloven (aml.) av 4. februar 1977 nr. 4 kapittel XII A og er en gjennomføring av EFs rådsdirektiv 77/187/EØF av 14. februar 1977 om tilnæring av medlemsstatenes lovgivning om ivaretakelse av arbeidstakernes rettigheter ved overdragelse av virksomhet. Reglene i aml kapittel 12 A kommer til anvendelse ”ved overføring av virksomhet eller del av virksomhet til en annen innehaver som følge av overdragelse”, jf. § 73 A. Hensynet bak bestemmelsen er å ivareta arbeidstakers rettigheter når en virksomhet overgår til nye innehavere eller til en ny arbeidsgiver dersom virksomheten overføres.

Dersom overdragelse av virksomheten til en ny eier kommer inn under disse reglene vil ikke overføringen i seg selv kunne gi grunnlag for oppsigelse. De ansatte vil også være sikret at deres rettigheter etter ansettelsesavtalen overføres til den nye arbeidsgiver. De ansatte er også sikret at visse rettigheter etter tariffavtale overføres. Rettigheter etter pensjonsavtaler blir som utgangspunkt ikke overført.

Spørsmålet om arbeidstaker kan velge å holde seg til sin gamle arbeidsgiver ved overdragelse av virksomheten til ny enhet, har vært opp for Høyesterett en rekke ganger. Svaret beror på en konkret vurdering. Tolkningen av direktivet artikkel 1 nr 1, herunder EF-domstolens avgjørelser omkring denne, er relevante i denne sammenheng. Tolkningen knytter seg først og fremst til hva som er gjenstand for overdragelse (virksomhet eller del av virksomhet), hvordan overføringen må skje (overføring…som følge av overdragelse) og fra og til hvem (”en annen innehaver”). Kort oppsummert kan det sies at arbeidstakerne bare har en slik valgrett i noen unntakssituasjoner.

Det behøver ikke nødvendigvis dreie seg om et eierskifte for at overføringen av virksomhet skal komme inn under lovens regler om virksomhetsoverdragelse. Kapittel XII a omfatter overdragelser i videre forstand. Det må imidlertid avgrenses mot rene omorganiseringer.

10 Revisjonstjenester og merverdiavgift

10.1 Hovedregel og grunnvilkår

Det er avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester med mindre de er særskilt unntatt. Den generelle avgiftsplikten fremgår av merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr.66 § 13, jf. kapittel 1. De generelle unntakene er gitt i merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b.

Fra 1. juli 2001 ble det innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette betyr at avgiftsgrunnlaget nå er bredere enn tidligere. Fremstillingen her vil avgrense seg til tjenester.

Det er et vilkår for avgiftsplikt at det foreligger *omsetning*. Likestilt med omsetning er innførsel og uttak. Merverdiavgiftsloven § 3 definerer omsetning som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. Byttehandel defineres også som omsetning. Loven krever med andre ord at det foreligger en gjensidig bebyrdende transaksjon. For at omsetningen av tjenester skal være avgiftspliktig, må omsetningen skje i næring. Omsetningen må dessuten være over 30 000 kroner i løpet av en 12-måneders periode.

Et annet vilkår for avgiftsplikt er at det foreligger *næringsvirksomhet*. I alminnelighet vil vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, være den samme som foretas i relasjon til skatteretten. Dette innebærer blant annet at virksomheten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eiers egen regning og risiko.

Konkurranseutsetting av revisjonstjenester åpner for at det kan skje omsetning av revisjonstjenester mellom private og kommuner/fylkeskommuner. Revisjonstjenester er avgiftspliktige tjenester. Det kan også være aktuelt at en kommune/fylkesrevisjon/ distriktsrevisjon tar på seg revisjonsoppdrag for en eller flere andre kommuner/ fylkeskommuner etter vertskommunemodellen, basert på avtaler og ikke felles organisatorisk overbygning som et interkommunalt selskapittel Dette vil være avgiftspliktig omsetning.

10.2 Offentlige virksomheter er på samme måte som næringsdrivende avgiftspliktige ved omsetning av varer og tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 11 er den eneste bestemmelsen i merverdiavgiftsloven som utelukkende regulerer offentlig virksomhet. Avgiftsreglene setter skille mellom de offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet, og de offentlige institusjoner som primært er etablert for å løse andre oppgaver, men som i mindre utstrekning omsetter varer eller tjenester til andre. Bestemmelsen i § 11 første ledd som omhandler førstnevnte institusjoner, fastslår at offentlige institusjoner er avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester.

Reglene for de institusjoner som i hovedsak tilgodeser egne behov er tatt inn i § 11 annet ledd. Slike institusjoner er avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre, men har på den annen side kun fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Denne bestemmelsen innebærer enkelte forskjeller mellom private næringsdrivende og offentlige enheter når det gjelder avgiftsberegning ved uttak.

En stor andel av offentlig virksomhet vil imidlertid fortsatt være utenfor merverdiavgiftssystemet, bl.a. fordi offentlige institusjoner ofte omsette tjenester som er

særskilt unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. Offentlige organer utøver i stor utstrekning også offentlig myndighetsutøvelse som er unntatt fra avgiftsplikten.

a. Offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet – Merverdiavgiftsloven § 11 første ledd

Bestemmelsen fastslår at både statlige, fylkeskommunale og kommunale institusjoner er avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester som er innenfor avgiftsområdet. Det samme gjelder institusjoner som eies eller drives av stat eller kommune. Etter denne bestemmelsen er altså staten, fylkeskommuner, primærkommuner, samt virksomheter som eies av disse, likestilt med private næringsdrivende i forhold til avgiftsreglene. Bestemmelsen setter ikke krav til næringsvirksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt.

En kommune vil etter denne bestemmelsen være avgiftspliktig for sin omsetning til andre enten det gjelder til private, næringsdrivende, statlige institusjoner eller til andre kommuner. En kommune anses etter merverdiavgiftsloven som en enhet i denne sammenheng**.** Dette gjelder imidlertid ikke for de enheter innen en kommune som er registrert i avgiftsmanntallet etter første ledd, eller i det særskilte avgiftsmanntallet etter annet ledd. Disse virksomhetene anses alltid som egne avgiftssubjekter.

To eller flere kommunale virksomheter med avgiftsplikt etter § 11 første ledd kan la seg fellesregistrere etter § 12 første ledd. De generelle vilkårene om fellesregistrering må være oppfylt, herunder krav til eierskap og selskapene må være samarbeidende. Konsekvensen av en slik fellesregistrering er at det ikke oppstår avgiftsplikt ved leveranser mellom de virksomheter som er fellesregistrert.

b. Offentlige institusjoner som tilgodeser egne behov – Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd

Mange offentlige institusjoner driver ikke omsetning. Disse fremstiller varer eller yter tjenester kun til egne aktiviteter. For disse institusjonene foreligger det ikke avgiftsplikt. Disse skal ikke registreres i avgiftsmanntallet og de kan ikke gjøre fradrag for inngående avgift på innkjøp til bruk i virksomheten. Eksempelvis gjelder dette et sykehjem med eget vaskeri til internt bruk.

Offentlige institusjoner som i utgangspunktet tar sikte på å utføre tjenester for å dekke egne behov, kan av og til ha en begrenset omsetning av tjenester til andre. Dette forholdet er regulert i § 11 annet ledd. Det er bare omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes dersom institusjonen hovedsakelig tilgodeser egne behov.

Når det gjelder spørsmålet om hva som er omsetning til andre, regnes samme kommune eller fylkeskommune som en enhet i forhold til § 11 annet ledd. Omsetning innen en kommune/fylkeskommune vil altså ikke være omsetning til andre og utløse avgiftsplikt. Dette gjelder imidlertid ikke omsetning til andre kommunale virksomheter som har registreringsplikt etter bestemmelsen i § 11 første ledd. Omsetning til slike virksomheter vil regnes som omsetning til andre og utløser avgiftsplikt.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd gjelder også når offentlige institusjoner i fellesskap driver virksomhet som har til formål å tilgodese egne behov. I et slikt fellesskap kan inngå både kommunale, fylkeskommunale og statlige institusjoner som finner det formålstjenlig å gå sammen om oppretting og drift av en felles enhet. Interkommunale revisjonsenheter (revisjonsdistrikt) vil være eksempler på slike felleskapittel Fellesvirksomheten skal da ikke beregne merverdiavgift av de ytelser som blir utført overfor deltakerne.

For at fellesdriften skal komme inn under merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, må alle deltakerne være offentlige institusjoner som er avgiftspliktige etter denne bestemmelsen. Dersom en eller flere av deltakerne er enten private næringsdrivende eller offentlige institusjoner som er avgiftspliktige etter første ledd, vil bestemmelsen i annet ledd ikke gjelde. En fellesvirksomhet som er avgiftspliktig etter annet ledd må beregne avgift ved omsetning til andre enn deltakerne.

For at bestemmelsen i § 11 annet ledd skal komme til anvendelse, må det foreligge faktisk felles drift. Følgende momenter antas å ha betydning for bedømmelsen av om det foreligger en reell felles drift:

- om deltakerne kan være med på fastsettelsen av planer og budsjetter for samarbeidets virksomhet
- om deltakerne kan være med på å fastsette, og eventuelt endre, retningslinjer for virksomheten
- om deltakerne er med i eventuelt styre, eller er med på å oppnevne et styre, for virksomheten
- om deltakerne kan være med på råd eller møter som har reell innflytelse på driften av virksomheten
- om deltakerne har økonomisk eller annet ansvar for virksomheten.

Dersom en av institusjonene står for driften og sender oppgjør til de øvrige for deres andel av driftsutgiftene vil ikke dette oppfylle vilkårene for felles drift. Heller ikke vil kommuner som på kontraktsbasis inngår en ordning hvor den ene kommunen yter revisjonstjenester for en eller flere andre kommuner (vertskommunemodell) etter dette være å anse som en felles drift i merverdiavgiftslovens forstand.

Bestemmelsen i § 11 annet ledd gjelder ikke for institusjoner eller virksomhet som er organisert som aksjeselskap, allmennaksjeselskap, andelsforetak eller statsforetak. Disse står således ikke i noen særstilling i forhold til avgiftsreglene.

c. Oppsummering

Hovedregelen er at det skal beregnes moms ved omsetning av revisjonstjenester, så fremt omsetningen ikke skjer innenfor ”felles drift”, jf. ovenfor.

Som nevnt under punkt x ovenfor kan en kommune/fylkeskommune kan dekke behovet for revisortjenester på følgende alternative måter (eventuell en kombinasjon mellom de ulike alternativer):

1. Ved egen ansatt revisor

2. Kjøp av revisortjenester fra interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen/fylkeskommunen selv er deltaker
3. Kjøp av revisortjenester fra et interkommunalt revisjonsselskap hvor kommunen/fylkeskommunen ikke er deltaker
4. Kjøp av revisortjenester fra privat revisor
5. Kjøp av revisortjenester fra annen kommune/fylkeskommune

I henhold til de nevnte vilkårene for merverdiavgift, vil det vil ikke foreligge avgiftspliktig omsetning ved alternativene 1 og 2. Dersom en kommune/fylkeskommune kjøper revisjonstjenester fra andre kommuner/fylkeskommuner uten at dette skjer ved "felles drift" – eller fra private - tilfellene (alternativene 3 – 5), skal det etter gjeldende rett som hovedregel beregnes moms av omsetningen jf. § 11 første ledd.

Ved kgl. res. av 11. januar 2002 ble det oppnevnt et utvalg som skal vurdere løsninger for at merverdiavgiftregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger om hvorvidt de skal kjøpe en tjeneste fra andre eller produsere den selv – eventuelt i samarbeid med andre.

Utvalget skal levere sin endelige innstilling innen utgangen av 2002. Departementet vil vurdere behovet for særskilt lovregulering på bakgrunn av utvalgets innstilling.

11 Økonomiske og administrative konsekvenser

Dersom det åpnes for konkurranseutsetting av kommunal revisjon er det nærliggende å anta at en rekke kommuner vil benytte seg av denne muligheten. Den struktur med interkommunale revisjonsenheter som eksisterer i dag vil derfor kunne undergå vesentlige endringer. Det er vanskelig å anslå hvor mange kommuner som eventuelt vil ansette egne revisorer – i den enkelte kommune eller gjennom en interkommunal sammenslutning - i stedet for å konkurranseutsette revisjonen. Spørsmålet om i hvilken grad det vil være mulig for en kommune som ønsker det å ansette egne revisorer i stedet for å konkurranseutsette revisjonen vil bero på en vurdering av regelverket for offentlige anskaffelser – særlig adgangen til å beholde en virksomhet i såkalt egenregi.

De interkommunale revisjonsvirksomheter som i dag er organisert med basis i kommuneloven § 60 nr. 4, jf. § 27 – såkalte distriktsrevisjoner – vil etter lovforslaget

måtte omorganiseres til et IKS eller annen organisasjonsform som lovgivningen tilbyr, innen 1.1.2005. Dette innebærer at kommunen står fritt til å benytte de sammenslutningsformer som lovgivningen tilbyr, enten det er interkommunale selskaper (IKS), aksjeselskaper, stiftelser eller annet, bortsett fra kommuneloven § 27.

Noe stort inngrep i den kommunale organisasjonsfrihet er dette imidlertid ikke. En rekke av de interkommunale revisjonsenheter som eksisterer pr. i dag vil trolig være egne rettssubjekter, slik at de etter kommuneloven § 27 nr. 4 sammenholdt med lov om interkommunale selskaper § 40 annet ledd, uansett ville måtte bli omorganisert til interkommunalt selskap eller annen lovlig organisasjonsform innen 1.1.2004. Forskjellen i forhold til gjeldende rett vil således bestå i at denne plikten vil gjelde alle distriktsrevisjoner, men at fristen forlenges med ett år.

Dersom Norges kommunerevisorforbunds initiativ med etablering av en landsdekkende kommunerevisjonsenhet blir realisert, vil trolig mange av de som i dag arbeider i kommunale revisjonsenheter bli ansatt i den nye enheten. Dette vil avhenge av hvordan markedet for kommunale revisjonstjenester utvikler seg.

For kommuner som eventuelt velger å konkurranseutsette revisjonen, vil det kunne reise seg arbeidsrettslige spørsmål for revisjonens ansatte. Disse konsekvensene er imidlertid ikke av en prinsipielt annen karakter enn de spørsmål som reiser seg ved konkurranseutsetting på andre områder av kommunens virksomhet, hvor det allerede i dag er anledning til konkurranseutsetting. Departementet ser derfor ikke grunn til å gå inn for noen nærmere regulering av dette. Dersom en kommune velger å konkurranseutsette revisjonen helt eller delvis, vil konsekvensen for de ansatte stå i samme stilling som andre virksomheter som blir konkurranseutsatt.

De økonomiske effektene for kommunene er usikre. Ut fra en generell antakelse om at konkurranse bidrar til kostnadseffektivisering, vil kommunenes og fylkeskommunenes kostnader ved revisjon gå ned. Det er imidlertid vanskelig på forhånd å si noe om de økonomiske effektene av å åpne for konkurranseutsetting av revisjon. Det foreligger en artikkel der spørsmålet er belyst ut fra økonomisk organisasjonsteori, men denne gir ikke noen entydig konklusjon (Johnsen, Robertsen og Åsland – en studie under forskningsprogrammet ”offentlig sektor i endring” (OSIE), finansiert av Norges forskningsråd).

For staten vil effekten av å åpne for konkurranseutsetting ikke i seg selv føre til vesentlige administrative eller økonomiske virkninger. Det må likevel gjøres en reservasjon for det tilfelle at revisjon av kommunens skatteoppkreverfunksjon må legges opp på en annen måte enn i dag. Det fremgår av kapittel 2 at departementet ikke foreslår å åpne for å konkurranseutsette revisjonen på dette området. Det må derfor vurderes nærmere hvordan en faglig tilfredsstillende revisjon på dette området skal etableres. Departementet vil komme nærmere tilbake til dette i forbindelse med at lovforslaget fremmes for Stortinget.

Dersom det vil være nødvendig for departementet i enkelttilfeller å gripe inn overfor uttreden fra, eller oppløsning av distriktsrevisjoner der dette ligger an til å få uheldige konsekvenser for gjennomføring av revisjon av enkelte av de berørte kommuner, vil dette kunne føre til en økt arbeidsbelastning for departementet eller fylkesmannsembetene. Det antas imidlertid at antallet slike saker ikke vil være stort.

12 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget

I Kommuneloven

Til forslag til endring i kommuneloven § 23

I bestemmelsen nytt annet punktum i nr. 2 foreslås en ny annen setning som lovfester administrasjonssjefens tilsynsansvar overfor administrasjonen. Forslaget antas ikke å innebære noen realitetsendring i forhold til gjeldende rett. Siktemålet er å tydeliggjøre at administrasjonssjefen har et ansvar for å føre kontroll med virksomheten. Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må ansvaret for slik kontroll regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutiner og systemer som bl.a. skal bidra til å sikre at organisasjonen når de mål som er satt, og at formuesforvaltningen er ordnet på forsvarlig måte.

Administrasjonssjefens ansvar for å føre tilsyn omfatter også kommunale foretak (KF), jf. kapittel 11. Administrasjonssjefen har ikke resultatansvar for de deler av kommunen som er organisert som foretak. Dette ansvaret ligger til foretakets styre. Administrasjonssjefen har imidlertid et tilsynsansvar, og kan kreve at en sak skal forelegges kommunestyret før vedtak iverksettes, jf. § 72 nr. 1 i.f.

Til forslag til § 29 ny nr. 2:

I gjeldende § 29 nr. 1 er ikke kontrollutvalget regnet opp blant de organer som kapittel 6 får anvendelse for. Dette innebærer at kommunestyret og fylkestinget etter nr. 2 ville kunne fastsette andre regler om saksbehandlingen enn de som følger av dette kapitlet. Etter departementets mening er det ikke en hensiktsmessig løsning at et obligatorisk organ som kontrollutvalget ikke er omfattet av kapittel 6. Det foreslås derfor å gjøre kapittel 6 obligatorisk også for kontrollutvalget, slik at de samme saksbehandlingsregler gjelder for dette organet som for eksempel faste utvalg etter § 10 – med mindre § 77 har avvikende regler.

Til forslag til ny § 76

Bestemmelsen omhandler kommunestyrets tilsynsansvar. Bestemmelsen er identisk med gjeldende § 60 nr. 1. Siste setning fastslår at det i kommunestyrets tilsynsansvar også ligger en plikt til å påse at kommunen eller fylkeskommunen har en forsvarlig revisjon. I dette ligger at det er kommunestyret og fylkestinget som avgjør om kommunen skal ha en egen revisjonsordning, om den skal delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller om revisjonen helt eller delvis skal settes ut til et privat revisjonsfirma. Se merknadene til § 78 nr. 3. Beslutningen om revisjonsordning fattes på bakgrunn av innstilling fra kontrollutvalget, jf. § 78 nr. 3, annet punktum.

Til forslag til ny § 77

Bestemmelsen omhandler kontrollutvalget. *Nr. 1* første og annen setning er identisk med gjeldende § 60 nr. 2 første setning. I annen setning er tatt inn en ny bestemmelse om at uvalget skal ha minst tre medlemmer. Den samme bestemmelsen følger i dag av kontrollutvalgsforskriften § 2. Bestemmelsen svarer til lovens § 10 nr. 1 annen setning og hører mer naturlig hjemme i loven. Det er nødvendig ta inn bestemmelsen her fordi kontrollutvalget ikke er et alminnelig fast utvalg etter § 10.

I fjerde setning er det tatt inn en ny bestemmelse om at minst ett av utvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets eller fylkestingets medlemmer.

Nr. 2 er identisk med gjeldende lov § 60 nr. 2 annen setning.

Nr. 3 gir kommunestyret hjemmel til å skifte ut kontrollutvalgsmedlemmene i løpet av valgperioden. Bestemmelsen er ny i forhold til gjeldende rett. Den svarer til § 66 nr. 3, og § 10 nr. 6 første setning for så vidt angår adgangen til å "omorganisere" faste utvalg. På samme måte som for faste utvalg må kommunestyret/fylkestinget ved nyvalg foreta formelt nyvalg av samtlige medlemmer.

Nr. 4 omhandler kontrollutvalgets ansvar og oppgaver. Bestemmelsen er ikke uttømmende, men presiserer kontrollutvalgets ansvar for å sørge for at kommunen har en forsvarlig revisjonsordning. Bestemmelsen må ses i sammenheng med nr. 1 første setning, som angir kontrollutvalgets mandatområde; dvs. at det fører tilsyn på vegne av kommunestyret. I dette ligger at kontrollutvalget i utøvelsen av det nærmere tilsyn ikke er underlagt andre begrensninger enn kommunestyret selv i forhold til hvilke forhold det kan utøves tilsyn med. Tilsynsansvaret går således videre enn til å sørge for en forsvarlig revisjonsordning.

Første og annen setning innebærer at det er kontrollutvalget som har ansvar for å sørge for at kommunen eller fylkeskommunen blir revidert. Dette innebærer at kontrollutvalget ikke har ansvar for selv å gjennomføre slik revisjon, men at det har ansvar for å sørge for at det blir gjort – innen de rammer som kommunestyret/fylkestinget setter i medhold av § 76 og § 78 nr. 3. Konkret innebærer dette at kontrollutvalget må sørge for at det enten blir ansatt revisorer i kommunen, at det blir videreført eller etablert interkommunalt samarbeid om revisjon, eller at det blir inngått avtale med et privat revisor/revisjonsfirma. Av *andre setning* fremgår at kontrollutvalget skal sørge for at kommunen blir gjenstand for forvaltningsrevisjon. Definisjonen av forvaltningsrevisjon er identisk med riksrevisjonens definisjon, jf. forslag til ny lov og instruks for riksrevisjonen (Riksrevisjonen rapport 1:2000).

Nr. 5 pålegger kontrollutvalget å sørge for at det føres tilsyn med forvaltningen av kommunens eierinteresser i selskaper. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 79 som gir kontrollutvalget og kommunens revisor adgang til å kreve informasjon og foreta undersøkelser i slike selskaper. Nærmere regler om innholdet av selskapskontrollen kan gis i forskrift etter nr. 11.

Nr. 6 første setning fastslår at kontrollutvalget skal rapportere resultatene av sitt kontroll- og tilsynsarbeid til kommunestyret eller fylkestinget. I dette ligger også at den årlige revisjonsrapporten fra kommunens revisor fremmes av kontrollutvalget. Disse reglene følger i dag av forskrift om kontrollutvalg § 4 nr. 4 og 5. I *annen setning* er tatt inn en ny bestemmelse om at enhver sak som kontrollutvalget rapporterer til kommunestyret eller fylkestinget skal forelegges administrasjonssjefen til uttalelse. Etter forvaltningsloven § 17 første setning skal en sak være så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Normalt vil dette tilsi at administrasjonssjefen gis anledning til å uttale seg før saken oversendes kommunestyret. Bestemmelsen i nr. 6 første setning innebærer at administrasjonssjefen skal gjøres kjent med og ha rett til å uttale seg til alle de saker som kontrollutvalget rapporterer til kommunestyret eller fylkestinget. Bestemmelsen regulerer ikke kommunikasjonen med kommunens/fylkeskommunens øvrige instanser i den forberedende saksbehandling. De alminnelige regler og prinsippet i forvaltingsloven vil her gjelde. Nærmere regler kan eventuelt gis i forskrift etter nr. 11.

Nr. 7 regulerer kontrollutvalgets adgang til informasjon om kommunens virksomhet. Bestemmelsen lovfester at kontrollutvalget har en generell informasjons-, innsyns- og undersøkelsesrett som ikke er begrenset av at opplysningene er taushetsbelagte. Informasjons- og innsynsretten gjelder opplysninger, redegjørelser eller dokumenter som er nødvendige for at kontrollutvalget kan gjennomføre sine oppgaver. Det er kontrollutvalget som må avgjøre hvilke opplysninger og hvilket materiale som er nødvendig for dets kontroll, og som det dermed er behov for å få tilgang til. Kontrollutvalget kan også gjennomføre undersøkelser i kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Det er kontrollutvalget som bestemmer hvilke undersøkelser som er nødvendige. Bestemmelsen er utformet etter mønster av forslag til § 4 første ledd i ny lov om riksrevisjonen.

Nr. 8 fastslår at utvalgets møter som hovedregel holdes for lukkede dører. Bestemmelsen er den samme som i dag følger av forskrift om kontrollutvalg § 3. Kommunestyret eller fylkestinget, eller kontrollutvalget selv har anledning til å bestemme noe annet for den enkelte sak. Av annen setning følger at dørene likevel skal lukkes dersom utvalget skal behandle opplysninger underlagt lovbestemt taushetsplikt. Henvisningen i tredje setning til

§ 31 nr. 3 siste punktum innebærer at personalsaker alltid skal behandles for lukkede dører. I siste setning fremgår at saksbehandlingsreglene i kapittel 6 gjelder tilsvarende.

Nr. 9 fastslår at kommunens revisor har møte- og talerett i utvalgets møter.

Av *nr. 10* fremgår at kommunestyret har plikt til å sørge for tilfredsstillende sekretærbistand til utvalget. Dette kan være en fast ansatt sekretær, men kravet kan også oppfylles ved å inngå i et interkommunalt samarbeid om sekretær/utredningsbistand, eller kjøpe slike tjenester fra et privat firma. Her står kommunen fritt.

Bestemmelsen i *nr. 11* gir hjemmel til å gi nærmere forskrifter om bl.a. utvalgets oppgaver og saksbehandling.

Til § 78 Revisjon

Nr. 1 fastslår at kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal revideres i henhold til god kommunal revisjonsskikk. Det nærmere innhold i dette begrepet vil fremgå av forskrifter etter nr. 8. Kommuner og fylkeskommuner har ikke revisjonsplikt etter revisorloven.

Av *nr. 2* fremgår hvilke former for revisjon som er obligatoriske for kommuner og fylkeskommuner. Bestemmelsen følger i dag av forskrift om revisjon § 5.

Nr. 3 legger myndigheten til å avgjøre hvilken revisjonsordning kommunen/fylkeskommunen skal ha til kommunestyret/fylkestinget. Kommunestyret/fylkestinget står fritt til å avgjøre om kommunen /fylkeskommunen skal ha en egen revisjon, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller inngå avtale med privat revisjonsfirma. Denne beslutningsmyndigheten kan ikke delegeres til kontrollutvalget. Av § 77 nr. 3 annet punktum følger det imidlertid at kontrollutvalget skal gi innstilling om kommunens valg av revisjonsordning.

Det er også anledning for en kommune til å ha et interkommunalt samarbeid om revisjon i form av at en revisor er deltidsansatt i flere kommuner. For små kommuner kan dette være en løsning.

Det er også anledning til å kjøpe revisjonstjenester av en annen kommunes egen kommunerevisjon. Men i så fall vil denne revisor måtte regnes som ”annen revisor” etter bestemmelsen i nr. 3. Denne revisor opptrer i så fall som en markedsaktør, og må forholde seg til de regler som gjelder for omsetning av tjenester mellom kommuner i et marked.

Det er anledning til å sette ut alle revisjonsoppgaver etter nr. 2 til andre, eller bare deler av arbeidet.

Nr. 4 fastslår at revisor skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til kontrollutvalget.

Nr. 5 fastslår generelle krav til uavhengighet for den som skal kunne ta revisjonsoppdrag for en kommune. Bestemmelsen vil gjelde for enhver som utfører revisjonsoppdrag for en kommune, både egne kommunerevisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen eller annen

kommune/fylkeskommune, revisorer i interkommunale revisjonssammenslutninger, og private revisorer/ansatte i revisjonsfirma. Bestemmelsen slår fast at den som skal ha revisjonsoppdrag for kommunen/fylkeskommunen ikke kan ha en tilknytning til den reviderte virksomhet som svekker vedkommendes uavhengighet eller objektivitet ved gjennomføring av oppgaven.

Det følger forutsetningsvis av første ledd at forhold som kan påvirke uavhengigheten, skal vurderes før man utfører revisjonsoppdraget. Uavhengighetskravet er knyttet til alt revisjonsarbeid som utføres for kommunen etter § 78 nr. 2 og § 79. Bestemmelsen omfatter både revisors faktiske uavhengighet, og forhold som kan svekke omverdenens tillit til revisjonens/kontrollens utførelse.

Det kan vanskelig trekkes en absolutt og eksakt grense i loven for hvilken tilknytning til kommunen eller andre som vil være uforenlig med å ta revisjonsoppdrag for en kommune/fylkeskommune. En sentral del av uavhengighetsvurderingen vil være knyttet til om det foreligger en nærhet eller avhengighet mellom revisor - eller hans/hennes nærstående - og sentrale tjenestemenn eller politikere i kommunen/fylkeskommunen som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet. For revisor som har andre klienter enn kommunen, vil det også måtte vurderes om dette innebærer forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet. Arten og karakteren av de oppdrag revisor har for kommunen må også tas i betraktning, herunder spørsmålet om rådgivningsvirksomhet overfor kommunen er forenlig med revisjonsoppgavene. Den som foretar revisjon for en kommune/ fylkeskommune kan ikke utføre rådgivningstjenester eller andre tjenester for kommunen, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet eller objektivitet.

For revisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen vil forvaltningslovens regler om inhabilitet gjelde ved siden av bestemmelsen om uavhengighet, ettersom ansettelsesforholdet til kommunen bringer vedkommende revisor inn under forvaltningslovens virkeområdet. Dersom en konkret vurdering av uavhengighet etter bestemmelsen om uavhengighet i lovforslaget § 78 nr. 5 skulle falle ulikt ut i forhold til en vurdering av inhabilitet etter forvaltningslovens regler – for eksempel slik at det blir konstatert inhabilitet etter forvaltningsloven, men ikke etter bestemmelsen i nr. 5, eller vice versa – vil den bestemmelse som rekker lengst være avgjørende for spørsmålet om uavhengighet/inhabilitet.

Bestemmelsen i nr. 5 må forstås på bakgrunn av at kommuner/fylkeskommuner har anledning til å dekke behovet for revisjonstjenester gjennom revisorer ansatt i kommunen/fylkeskommunen. Dette innebærer at forhold som typisk springer ut av et slikt ansettelsesforhold – og som etter revisorlovens regler ville føre til inhabilitet – ikke har betydning for om uavhengighetskraget her er oppfylt. Det samme gjelder der kommunen/fylkeskommunen er eier i et interkommunalt selskap som utfører revisjonstjenester for kommuner.

Nr. 6 gir kommunens revisor –enten det dreier som om en ansatt kommunerevisor eller annen revisor – rett til de opplysninger og dokumenter som er nødvendige for å gjennomføre revisjonsarbeidet. Hvilke oppgaver som er nødvendig å gjennomføre vil følge av nr. 1 og 2, supplert av de normer og standarder som gjelder for arbeidet. Bestemmelsen er utformet etter mønster av riksrevisjonens forslag til ny lov om riksrevisjonen § 4. En bestemmelser med tilsvarende innhold følger i dag av kommuneloven § 60 nr. 6.

Bestemmelsen regulerer revisors adgang til informasjon om kommunens/fylkeskommunens virksomhet. Bestemmelsen lovfester at revisor har en generell informasjons-, innsyns- og undersøkelsesrett som ikke er begrenset av at opplysningene er taushetsbelagte. Informasjons- og innsynsretten gjelder opplysninger, redegjørelser eller dokumenter som er nødvendige for at revisor kan gjennomføre sine oppgaver. Det er revisor som må avgjøre hvilke opplysninger og hvilket materiale som er nødvendig for kontrollen, og som det dermed er behov for å få tilgang til. Revisor kan også gjennomføre undersøkelser i kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Det er revisor som bestemmer hvilke undersøkelser som er nødvendige. Bestemmelsen er utformet etter mønster av forslag til § 4 første ledd i ny lov om riksrevisjonen.

Nr. 7 fastslår revisors taushetplikt. Tilsvarende bestemmelse for kommunerevisorer følger i dag av revisjonsforskriften § 12. Bestemmelsen fastslår at kommunens revisor som hovedregel har taushetsplikt om alt de får kjennskap til under utførelsen av sitt oppdrag for kommunen. Taushetsplikten gjelder ikke dersom det å gjøre opplysninger kjent, er en del av de oppgavene som revisor skal gjøre. Taushetsplikten vil derfor ikke være til hinder for at revisor rapporterer til og kommuniserer med kommunens kontrollutvalg, eller andre instanser i kommunen i samsvar med de regler og retningslinjer som gjelder for revisjonsarbeidet. Taushetsplikten gjelder heller ikke dersom den som opplysningen gjelder har samtykket til at den ikke skal gjelde.

Til forslag til § 79 Selskapskontroll

Bestemmelsen gir kommunens/fylkeskommunens kontrollutvalg og revisor samme rett til opplysninger og til å foreta undersøkelser i heleide selskaper som riksrevisjonen har etter aksjeloven § 20-6. Denne rette gjelder overfor interkommunale selskaper etter lov av 29. januar 1999 nr. 6 og i aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, og i heleide datterselskaper til slike selskaper.

Til forslag til overgangsregel for distriktsrevisjoner.

Etter kommuneloven § 27 nr. 4 jf. lov om interkommunale selskaper § 40 må alle interkommunale virksomheter som er egne rettssubjekter omorganiseres til IKS eller AS, eller annen lovlig organisasjonsform innen 1.1.2004. Bestemmelsen i overgangsregelen utvider denne fristen med ett år for interkommunale sammenslutninger om revisjon (distriktsrevisjoner). På den annen side innebærer den at samtlige distriktsrevisjoner må omorganiseres innen denne fristen - ikke bare distriktsrevisjoner som er egne rettssubjekter. Bakgrunnen for bestemmelsen er at det vil være ønskelig å gi både kommunene, distriktsrevisjonsenhetene og de ansatte noe tid til å møte de omstillinger som eventuelt vil skje på bakgrunn av at det åpnes for konkurranseutsetting.

II Til forslag til endringer i andre lover

Til forslag til endring i lov om vergemål for umyndige av 22. april 1927 nr. 3 § 85 første ledd

Alle landets kommuner er pålagt å opprette et overformynderi, jf. vergemålsloven § 19. Overformynderiet er et folkevalgt organ og velges av kommunen for fire år, jf. vgml. § 20 første ledd. Revisjon av overformynderiregnskapene skal utføres av den kommunale revisjon, jf. vgml. § 85 første ledd. Loven åpner således ikke for kontrollutvalget kan velge å la andre enn kommunens egen revisjon utføre denne revisjonen.

Når det foreslås at revisjon av overformynderiets regnskaper også kan revideres av andre enn kommunens egen revisjon, må dette ses i sammenheng med forslaget til ny bestemmelse i kommuneloven § 78 nr. 3. Departementet kan ikke se at det foreligger noen grunner som er til hinder for at revisjon av overformynderiets virksomhet – på samme måte som for kommunes revisjonsoppgaver etter kommuneloven – også kan utføres av andre enn kommunens egen revisor.

Til forslag til endring i lov om valg til fylkesting og kommunestyrer (valgloven) av 28. juni 2002 nr. 57

Det følger av valgloven § 3-3 tredje ledd siste strekpunkt at revisjonspersonell er utelukket fra valg til henholdsvis kommunestyre og fylkesting. I forhold til den tidligere valgloven ble ordlyden endret fra ”den som foretar revisjon for kommunen/fylkeskommunen” til ”den som i vedkommende kommune eller fylkeskommune er ansvarlig for revisjonen”. Av motivene til bestemmelsen fremgår det imidlertid at den er ment å videreføre innholdet i den gamle valgloven § 13. Det er dermed grunnlag for å fortolke denne bestemmelsen likt med kommunelovens bestemmelse om valgbarhet i § 14 nr. 1 bokstav b. Tradisjonen går også på at valgbarhetsbegrensningen er de samme i kommuneloven og valgloven.

Valgbarhetsbegrensingene vil kun omfatte den eller de personer som i praksis utfører revisjonsoppgaver, eller er ansvarlig for revisjon.

13 Lovforslag

Generelt om forslaget

Det foreslås å flytte bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll i kommuneloven § 60 til et nytt Kapittel 12. ”Internt tilsyn og kontroll”, slik at disse bestemmelsene kommer etter kapittel 11 om kommunale foretak. Bakgrunnen for dette er bl.a. at bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll også omfatter kommunale foretak, og det virker derfor ulogisk at bestemmelsene om kommunale foretak i dag kommer etter bestemmelsene om kontroll og tilsyn. Kapittel 10 om ”Tilsyn og kontroll” bør få ny overskrift ”Statlig tilsyn og kontroll”. At såpass ulike forhold som statlig kontroll og kommunal egenkontroll omhandles i samme kapittel er heller ikke naturlig.

En annen grunn til at det foreslås å flytte bestemmelsene om internt tilsyn og kontroll til et eget kapittel, er at forslaget til nye regler innebærer en mer omfattende regulering i lovteksten, og det ville bli en svært omfangsrik paragraf om alle bestemmelsene skulle tas inn i gjeldende § 60. Paragraf 60 omhandler allerede i dag såpass ulike forhold at det etter departementets mening ikke er naturlig å ha alle disse bestemmelsene i en og samme lovparagraf.

Gjeldende § 60 blir derfor opphevet i sin nåværende form. Nåværende § 59a gjøres til ny § 60, slik at det i kapittelet om statlig kontroll og tilsyn blir to paragrafer; §§ 59 og 60.

Kapittel 12, ”Ikraftsetting. Overgangsbestemmelser. Oppheving og endringer i andre lover”, blir nytt kapittel 13.

Utkast til endringer i kommuneloven:

§ 23 nr. 2 skal lyde:

Administrasjonssjefen skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt. *Administrasjonssjefen skal sørge for at kommunens administrasjon drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instrukser, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.*

§ 29 ny nr. 2 skal lyde:

Bestemmelsene gjelder også for kontrollutvalg, dersom ikke annet fremgår av § 77.

Nr. 2, 3 og 4 blir nye nr. 3, 4 og 5.

Nytt kapittel 12 skal lyde:

Kommunal egenkontroll og revisjon

Kapittel 12 blir nytt kapittel 13.

§ 60 oppheves.

§ 59a blir ny § 60.

Ny § 76 skal lyde:

Kommunestyrets og fylkestingets tilsynsansvar

Kommunestyret og fylkestinget har det øverste tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning, og kan forlange enhver sak lagt fram for seg til orientering eller avgjørelse. De kan omgjøre vedtak av andre folkevalgte organer eller administrasjonen i samme utstrekning som disse kunne omgjøre vedtaket selv. Kommunestyret og fylkestinget skal påse at de kommunale og fylkeskommunale regnskaper revideres på betryggende måte.

Ny § 77 skal lyde:

Kontrollutvalget

1. *Kommunestyret og fylkestinget velger selv et kontrollutvalg til å forestå det løpende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning på sine vegne. Utvalget skal ha minst tre medlemmer. Kommunestyret og fylkestinget velger selv medlemmer og varamedlemmer til utvalget, og blant medlemmene leder og nestleder. Minst ett av utvalgets medlemmer skal velges blant kommunestyrets eller fylkestingets medlemmer.*
2. *Utelukket fra valg er ordfører, fylkesordfører, varaordfører, medlem og varamedlem av formannskap og fylkesutvalg, medlem og varamedlem av kommunal eller fylkeskommunal nemnd med beslutningsmyndighet, medlem av kommuneråd eller fylkesråd og ansatte i kommunen eller fylkeskommunen.*
3. *Kommunestyret kan når som helst foreta nyvalg av utvalgets medlemmer.*
4. *Kontrollutvalget skal sørge for at kommunens regnskaper og internkontrollsystemer blir revidert på betryggende måte. (regnskapsrevisjon og revisjon av internkontrollen). Kontrollutvalget har ansvar for at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger.*
5. *Kontrollutvalget skal påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens interesser i selskaper m.m.*
6. *Utvalget skal rapportere resultatene av sitt arbeid til kommunestyret eller fylkestinget. Før en sak rapporteres til kommunestyret eller fylkestinget skal den ha vært forelagt administrasjonssjefen til uttalelse.*
7. *Kontrollutvalget kan, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som det finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene.*
8. *Utvalgets møter holdes for lukkede dører dersom ikke kommunestyret eller fylkestinget, eller utvalget selv har bestemt noe annet. Dersom møtet holdes for åpne dører, skal dørene likevel lukkes dersom utvalget skal behandle opplysninger som er underlagt lovbestemt taushetsplikt. § 31 nr. 3 siste punktum gjelder tilsvarende. For øvrig gjelder saksbehandlingsreglene i kapittel 6 tilsvarende.*
9. *Kommunens revisor har møte- og talerett i utvalgets møter.*

10. *Kommunestyret skal sørge for sekretærbistand til utvalget.*
11. *Departementet kan fastsette nærmere forskrifter om utvalgets oppgaver og saksbehandling m.v.*

Ny §78 skal lyde:

Revisjon

1. *Revisjon av kommunal og fylkeskommunal virksomhet skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk.*
2. *Revisjonsarbeidet skal omfatte regnskapsrevisjon, revisjon av internkontroll og forvaltningsrevisjon.*
3. *Kommunestyret eller fylkestinget avgjør selv om kommunen skal ansette egne revisorer, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon, eller inngå avtale med annen revisor. Vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget.*
4. *Kommunens eller fylkeskommunens revisor skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til kommunens eller fylkeskommunens kontrollutvalg.*
5. *Den som foretar revisjon for en kommune eller fylkeskommune kan ikke ivareta revisjons- og kontrolloppdrag for kommunen eller fylkeskommunen dersom revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke tjenestemannens uavhengighet og objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet ved gjennomføring av oppgavene.*

   Som nærstående regnes

   a. *ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold*
   b. *slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken, og deres ektefeller eller personer som de bor sammen med i ekteskapslignende forhold*
   c. *slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt under bokstav a*

6. *Revisor kan, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som revisor finner nødvendige for å gjennomføre oppgavene.*
7. *Med mindre det følger av revisjonens oppgaver etter denne lov og forskrift gitt i medhold av nr. 8, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde, har revisor plikt til å bevare taushet om det de får kjennskap til i sitt oppdrag for kommunen.*
8. *Departementet kan gi nærmere forskrifter om revisjon.*

Ny § 79 skal lyde:

§ 79 *Selskapskontroll*

I interkommunale selskaper etter lov av 29. januar 1999 nr. 6 og i aksjeselskaper der en kommune eller fylkeskommune alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier alle aksjer, og i heleide datterselskaper til slike selskaper, har kommunens eller fylkeskommunens kontrollutvalg og revisor rett til å kreve de opplysninger som finnes påkrevd for deres kontroll, så vel fra selskapets daglige leder som fra styret og den valgte revisor for selskapet. I den utstrekning det finnes nødvendig, kan kontrollutvalget og kommunens revisor selv foreta undersøkelser i selskapet.

Kommunestyret eller fylkestinget kan fastsette regler om kontrollutvalgets og revisors kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens interesser i selskapet og herunder fastsette hvilke dokumenter mv som skal sendes kommunens kontrollutvalg og revisor.

Kontrollutvalget og kommunens revisor skal varsles og har rett til å være tilstede på selskapets generalforsamling, samt møter i representantskap og tilsvarende organ.

§ 80 Overgangsregler

Interkommunale revisjonsenheter (distriktsrevisjoner) skal innen 1.1.2005 være organisert som interkommunalt selskap etter lov om interkommunale selskaper av 29. januar 1999 nr. 6.

Utkast til endringer i andre lover:

Lov om vergemål for umyndige av 22. april 1927 nr. 3, § 85 første ledd første punktum skal lyde:

”Revisjon av overformynderiets regnskaper utføres av den kommunale revisjon *eller av annen revisor som foretar revisjon for kommunen”.*

I lov om valg til Storting, fylkesting og kommuner av 28. juni 2002 nr. 57, § 3-3 (3). Siste strekpunkt foreslås opphevet. Ny bokstav c skal lyde:

c) den som foretar revisjon for kommunen eller fylkeskommunen.