

Indre Helgeland kommunerevisjon
Rådhuset
Postboks 27
8651 MOSJØEN

Deres ref

Vår ref
06/1386-3 JOS

Dato
12.10.2006

Kommuneloven § 79 - revisors uavhengighet

Vi viser til e-post av 18. mai 2006, og e-post av 25. august 06. Vi beklager at henvendelsen ikke har blitt besvart tidligere.

Innledning og kort gjengivelse av faktum i saken

Det er bedt om en uttalelse til enkelte spørsmål knyttet til revisors uavhengighet i en konkret sak. Saken gjelder en revisor som har oppdragsansvar for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i flere kommuner.

Etter det som er opplyst i saken er angjeldende oppdragsansvarlig revisors søster ansatt som assisterende rektor ved en barneskole i en av kommunene vedkommende revisor har oppdragsansvar for. Det framgår videre at vedkommende i en lengre periode har vært konstituert som rektor.

Rektorer i den aktuelle kommunen har etter det som er opplyst i saken delegert ansvar for drift av skolen innenfor de rammene som er tildelt og de "føringer" som ellers er gitt. Rektorene har anvisningsmyndighet innenfor eget budsjett, og foretar innkjøp innenfor de inngåtte kjøpsavtaler. Rektor har i dette tilfellet ikke myndighet til å opprette eller nedlegge stillinger, og budsjettansvaret er derfor begrenset til den delen av skolens budsjett som ikke gjelder lønn. Drift og vedlikehold av selve skolebyggene ligger utenfor rektors budsjettansvar. Det er 15 skoler i kommunen, med en samlet

budsjettramme på ca. 200 millioner kroner. Herav utgjør den aktuelle skole ca. 4,5%. Skolen har ca. 20 årsverk.

Rektors ansvars- og arbeidsområde fremgår for øvrig av opplæringsloven § 9-1.

Det er videre opplyst at revisors samboer er ansatt som rådgiver ved en annen skole i samme kommune. Det dreier seg etter det opplyste om en lærerstilling hvor det også tilligger ansvar for å yte rådgivning til enkeltelever og til rektor og skolens administrasjon.

Vurdering

Det fremgår av kommuneloven § 79 at den som foretar revisjon for en kommune ikke kan ivareta revisjons- og kontrolloppdrag dersom revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dens ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet. Annet ledd bokstav a og b slår fast at både samboere og søsken regnes som nærstående.

Det følger forutsetningsvis av bestemmelsen at forhold som kan påvirke uavhengigheten skal vurderes både før man utfører revisjonsoppdraget og underveis. Uavhengighetskravet er knyttet til alt revisjonsarbeid som utføres for kommunen.

Uavhengighetskravet gjelder både revisors faktiske uavhengighet og forhold som kan svekke omverdenens tillitt til revisjonens utførelse. Avgjørende vil være revisors nærhet eller avhengighet til den reviderte virksomheten.

Det lar seg ikke gjøre å trekke en absolutt og eksakt grense for hvilken tilknytning til kommunen eller andre som vil være uforenlig med å ha revisjonsoppdrag. En sentral del av vurderingen vil være om det foreligger en nærhet eller avhengighet mellom revisor – eller vedkommendes nærstående – og sentrale tjenestemenn eller folkevalgte i kommunen at det er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet.

Etter departementets syn vil tilknytning i form av et ansettelsesforhold for revisor eller dennes nærstående føre til at uavhengigheten er truet dersom stillingens innhold har betydning for den oppgave som revisor skal utføre. Dette innebærer at ikke ethvert ansettelsesforhold uten videre vil innebære at revisor er avskåret fra å kunne ta på seg eller inneha oppdraget. Bestemmelsen i § 79 trekker imidlertid også inn den tilsynelatende uavhengigheten. Dette innebærer at selv om tilknytningen ikke direkte tilsier innflytelse innenfor revisors kontrollområde, kan det være at den likevel vil være egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet.

Revisors samboers stilling som rådgiver – slik den er beskrevet i brevet – vil etter departementets oppfatning neppe isolert sett kunne sies å innebære en slik tilknytning at det svekker revisors uavhengighet og objektivitet.

Revisors søsters stilling som konstituert rektor innebærer imidlertid at en av revisors nærstående gjennom sitt budsjettansvar og anvisningsmyndighet har en stilling med innflytelse over en del av kommunens økonomifunksjon. Det økonomiske omfang (budsjetttramme) kan i forhold til kommunens totale virksomhet neppe karakteriseres som vesentlig. Det vil imidlertid lett kunne fremstå som uheldig at revisors nærstående har en slik stilling. Oppdragsansvarlig revisor har – og vil utad bli oppfattet som å ha ansvar for revisjonen av hele årsregnskapet, også de deler hvor den nærstående har administrativt og økonomisk ansvar. Departementet er således kommet til at forholdet ikke er forenlig med de krav til uavhengighet som fremgår av kommuneloven § 79.

Uavhengighetskravet gjelder ikke bare den oppdragsansvarlige revisor, men også revisjonsmedarbeidere, jf. kommuneloven § 79 og Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) s. 108. Med mindre revisjonsarbeidet kan innrettes slik at den aktuelle revisors arbeidsoppgaver ikke er knyttet til skolesektoren eller selve årsavslutningen, vil den aktuelle revisor heller ikke kunne delta som revisjonsmedarbeider ved revisjon av årsregnskapet for den aktuelle kommune.

Det er videre bedt om en uttalelse til problemstillinger om "inhabilitetens smitte", under henvisning til at den aktuelle revisor vil være leder av det avdelingskontor hvor den nye oppdragsansvarlige revisor forutsetningsvis skal ha sitt arbeid. Vi har vurdert spørsmålet i forhold til forvaltningslovens § 6 tredje ledd. Etter denne bestemmelsen er det avgjørende om den aktuelle "tjenestemann" er "direkte underordnet" den inhabile. I så fall vil den underordnede tjenestemann også være inhabil. I uttrykket "direkte underordnet" ligger blant annet at "inhabilitetssmitte" bare kan konstateres der den overordnede formelt og reelt kan gi instruks eller på annen måte påvirke resultatet av arbeidet. Dersom det foreligger et slikt forhold mellom lederen av avdelingskontoret og den oppdragsansvarlige revisor, må det treffes tiltak som for eksempel å fjerne den inhabile fra vedkommendes posisjon knyttet til det aktuelle revisjonsoppdrag og opprette en "sette-avdelingsleder" for dette oppdraget.

Avslutningsvis vil vi bemerke at også når det gjelder forvaltningsrevisjon har revisor plikt til å gjøre en vurdering av trusler mot uavhengigheten. Vi vil imidlertid anta at de spørsmål knyttet til uavhengighet som her er vurdert vil kunne unngås gjennom praktiske grep, for eksempel ved at eventuelle forvaltningsrevisjonsprosjekter knyttet til skolesektoren gjennomføres av andre.

Vi kan heller ikke se at de trusler mot uavhengigheten som er knyttet til det forhold den aktuelle revisor har til personer på skolesektoren skal ha betydning for revisjon av

kommunale foretak i den aktuelle kommune.

Med hilsen

Jostein Selle e.f.
seniorrådgiver

Steinar Dalbakk
rådgiver

Kopi til:
Fylkesmannen i Nordland
Grane kommune
Hattfjeldal kommune
Hemnes kommune
Nesna kommune
Norges Kommunerevisorforbund
Rana kommune
Vefsn kommune