

Til
Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Høring NOU 2016: 4 Ny kommunelov

Det vises til Kommunal- og moderniseringsdepartementets høringsbrev <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---nou-20164-ny-kommunelov/id2481627/>. Innledningsvis vil vi takke for en omfattende gjennomgang av et svært viktig lovområde hvor behovet for endringer lenge har vært aktuelt. Vi finner det svært positivt at det lokale selvstyre og hva det innebærer, klargjøres, spesielt når det gjelder kommunens egenkontroll i forhold til den statlige rollen. Vi vil også framheve det positive ved at sentrale bestemmelser i forskrift om økonomi nå er foreslått løftet opp til loven selv om loven fortsatt er en rammelov hvor flere detaljer er/vil reguleres i forskrift eller standarder. Det er dessuten gledelig med en presisering av at kommunens informasjonsplikt overfor innbyggerne omfatter kommunens samlede virksomhet, slik dette er foreslått lovfestet i § 4-1. Vi vil nedenfor knytte en del kommentarer og erfaringer fra vår praksis til de ulike kapitler i utredningen og håper med dette at viktige områder kan avklares ytterligere.

1. Kapittel 5. Kommunal organisering. Folkevalgte organer

Vi har erfaring med at det ofte oppstår uklarheter med hensyn til roller og rapporteringsansvar når en kommune velger å nedsette utvalg for å utføre nærmere definerte oppgaver. Vi anbefaler derfor at det inntas en lovbestemmelse om rett og plikt til å avklare budsjettansvar og myndighet, herunder rapportering til aktuelt myndighetsnivå.

Det er positivt at det nå i § 5-11 lovfestes et arbeidsgiveransvar politisk og at de ansatte gis likeverdige rettigheter i administrasjonsutvalget. Det er også positivt at det lovfestes at delegert reglement skal gjennomgås i valgperioden og at effekt av brudd er søkt avklart i § 5-12.

2. Kapittel 6. Ordfører

Vi finner det også positivt at ordførers, eller den det er delegert til, rettslige ansvar er klargjort i § 6-1.

3. Kapittel 7. Valg til folkevalgte organer

Rolleavklaringen er etter vårt skjønn styrket ved at det i § 7-3 gjøres en oppstilling over hvem som er utelukket for valg. Vi savner imidlertid en tilsvarende vurdering for deres nærstående, jf. forvaltningslovens § 6.

4. Kapittel 9. Kommunale og fylkeskommunale foretak

Vi har merket oss at det ikke er sagt noe om styresammensetning i § 9-5 eller valgkomite. Siden selskapsformen ofte benyttes for aktiviteter i egenregi, men hvor tilsvarende aktivitet eksisterer i et marked, vil det være i selskapenes interesse at styrenes sammensetning ble vurdering ut fra kompetansebehov. Vi viser i den anledning til KS' anbefaling nr. 12 om god

eierstyring. § 9-8 omhandler styrets myndighet. Lovteksten kan tyde på at det foreligger et større ansvar for daglig leder kontra styret i et kommunalt foretak enn i et aksjeselskap. Vi mener at styrets ansvar bør fremheves ytterligere i lovteksten, herunder en klargjøring av styrets ansvar for fastsetting av en styreinstruks og instruks for daglig leder, samt et ansvar for at kommunens eierstrategi blir gjennomført jf. http://www.ks.no/globalassets/ks-anbefalinger-eierstyring_digital.pdf. Vi vil også nevne at det i praksis ofte hefter usikkerhet omkring hvem som skal undertegne årsregnskapet, spesielt i valgår. Det kan derfor være formålstjenlig å fastslå at hele det valgte sittende styret skal undertegne årsregnskap og årsberetning.

Styret bør også gis et ansvar for å sikre budsjettets bindende kraft, ved at det pålegges en plikt til å sørge for tertialvis rapportering til kommunestyret, gjerne via rådmannens generelle tertialrapportering. Videre bør styrets ansvar for budsjettbalanse, strykninger og underskudd klargjøres. Etter vår vurdering bør loven dessuten inneholde et krav om at kommunale foretak skal ha en forsvarlig egenkapital, selv om foretaket er en del av kommunen som juridisk person.

At daglig leder og styret får et utvidet ansvar for internkontrollen, er svært positivt, jf. § 9-13 og § 9-14. Vi finner det naturlig at bestemmelsene utdypes og konkretiseres i forskrifts form.

Styrer i revisjonspliktige virksomheter har iht. revisorlovens § 2-3 en plikt til å ha årlige møter med revisor uten daglig leders tilstedeværelse. Det er gjort enkelte unntak fra kravet, blant annet for små foretak. En tilsvarende ordning for foretak underlagt kommuneloven ville understreket styrets ansvar.

Vi kan ikke se at det i dag er behov for statlige tilsyn med internkontrollen i kommunale foretak, jf. § 9-15.

5. Kapittel 14 Økonomiforvaltning

Det er gledelig at generasjonsbevaringsprinsippet er knesatt i § 14-1 og at lokalsamfunnet/regionens utvikling skal ivaretas i realistiske planer.

Det er foreslått en plikt for kommunestyret til å fastsette finansielle måltall som et verktøy for økonomisk styring i § 14 -2 punkt c. Forslaget inneholder imidlertid ingen føringer mht. hvilke måltall som kan være aktuelle. Vi tror det er behov for at dette klargjøres gjennom en regnskapsstandard.

Bestemmelsen om budsjettstyring i § 14-5 bør inneholde en plikt for administrasjonssjef/kommunedirektør til å innhente opplysninger fra kommunale foretak slik at den tertialvise rapportering til politikerne blir fullstendig og viser den fulle økonomiske virksomheten, også i løpet av året.

Det er positivt at regler om årsregnskap, bokføring og grunnleggende prinsipper nå tas inn i kommuneloven, jf. § 14-6. Vi er også positive til de foreslåtte regler om inndekning av underskudd i de tilfeller det er fri egenkapital. Det er imidlertid en risiko for at en slik regnskapspraksis vil kunne tilsløre det faktiske resultatet. Vi foreslår derfor at det i oppstillingsplanen for driftsregnskapet inntas egne linjer for disse disposisjonene:

- «Disponering av mindreforbruk»
- «Dekning av merforbruk»

Etter vår vurdering vil en slik spesifisering føre til at regnskapet ikke mister informasjonsverdi. Vi vil dessuten anbefale at det også stilles krav til omtale av resultatdisponeringene i årsberetningen slik at denne blir fullstendig for innbyggerne. I dag legges dette ofte kun inn i vedtakene.

Kravene i dagens kommunelov § 48 nr. 5 om årsberetning blir i all hovedsak foreslått videreført i § 14-7. Det kan i den forbindelse være verdt å merke seg at Barne-, likestillings- og inkluderingsdepartementet har foreslått å samle likestillingsloven og diskrimineringslovene i en felles lov, og har i høringsnotatet uttalt følgende (oktober 2015):

*"På denne bakgrunn foreslår departementet at etterlevelse av aktivitetsplikten skal sikres gjennom veiledning og kunnskapsspredning, ikke tilsyn og sanksjoner. Departementet foreslår derfor ikke å videreføre arbeidsgivers redegjørelsesplikt i en felles likestillings- og diskrimineringslov. Plikten til å redegjøre om likestilling følger også av regnskapsloven § 3-3 sjette og syvende ledd for små foretak og § 3-3a tiende og ellefte ledd for regnskapspliktige som ikke er små foretak. **Redegjørelsesplikten for kommuner og fylkeskommuner fremkommer av kommuneloven § 48 nr. 5 tredje og fjerde punktum. Også disse reglene foreslås opphevet.**"*

Videre er det verd å merke seg at ordlyden i regnskapsloven § 3-3c vedrørende krav til store foretak om å redegjøre for deres samfunnsansvar, ikke videreføres i forslag til ny regnskapslov. «Store foretak¹ skal redegjøre for hva foretaket gjør for å integrere hensynet til menneskerettigheter,² arbeidstakerrettigheter³ og sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter. Redegjørelsen skal minst inneholde opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder foretaket benytter for å integrere de nevnte hensynene i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter. Foretak som har retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder som nevnt skal i tillegg opplyse om hvordan foretaket arbeider for å omsette disse til handling, gi en vurdering av resultatene som er oppnådd som følge av arbeidet med å integrere hensynene som er nevnt i første punktum i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter, og opplyse om forventninger til dette arbeidet framover.

Hvis foretaket ikke har retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder som nevnt, skal det opplyses om dette.»

Innholdet i lovteksten anses likevel i hovedtrekk dekket gjennom bestemmelsene i kapittel 9 i lovforslaget. Vi skulle gjerne sett at et tilsvarende krav ble stilt til kommuners årsberetning. Det vises i den anledning til Oslo Børs sin veiledning om rapportering av samfunnsansvar. file:///C:/Users/ex10619/Downloads/oslo_bors_veiledning_samfunnsansvar.pdf

Det bemerkes at det ikke er noen sanksjoner i de tilfeller hvor årsregnskap og årsberetning ikke fremlegges innen lovens frister. Vi viser i den forbindelse til regnskapslovens kapittel 8 hvor det er knyttet forsinkelsesgebyr så vel som straffeansvar til brudd på loven.

Vi har merket oss at kommunen i § 14-14 er gitt anledning til å lånefinansiere aksjer i de tilfeller de kjøper bolig i et aksjeselskap. Vi mener at denne retten også bør gjelde lån til aksjer i egne selskap hvor de underliggende forhold er rene eierdommer, og dermed sikre verdier og ikke drift. Dagens § 50 i kommuneloven hjemler rett etter uttale for kommuner å lånefinansiere kirkens investeringer <https://lovdata.no/pro/#document/RDEP/rundskriv/v-2002-5?from=NL/lov/1992-09-25-107/%C2%A750>. Dette bør etter vår mening tas inn i lovteksten.

Ved kommunal boligbygging kan kommunene bli pålagt betydelige rekkefølgekrav på andres eiendom, for eksempel fylkeskommuner. Det bør vurderes om også slike investeringer skal kunne lånefinansieres. Tilsvarende gjelder når kommunene forskutterer arbeid på fylkesvei. Vi støtter dermed utvalgets mindretall på dette punktet.

Etter vårt skjønn er det positivt at kun forenklet avdragsmetode tillates, selv om det vil belaste kommuneøkonomien i noen kommuner. Dette vil innebære at avdrag får en mer ensartet regnskapsmessig behandling.

Vi støtter også forslag til bestemmelsen om konsernregnskap.

6. Kapittel 15. Selvkost

Det er positivt at det lovfestes et grunnleggende prinsipp. Det kunne også vært fornuftig å lovfeste en plikt for kommunestyret til å avklare om det skal være full dekning også på andre områder enn renovasjon.

7. Kapittel 17,18 og 19 Interkommunalt samarbeid og kapittel 20 Vertskommune

En deltaker som trer ut av regionrådet, fortsetter iht. § 18-2 å ha økonomisk ansvar for sin andel av de forpliktelsene regionrådet har på det tidspunktet da deltakeren trer ut. Det samme gjelder hvis regionrådet oppløses – dette er en grei avklaring av kommunenes ansvar.

Vi savner imidlertid regnskapsregler her og klargjøring av rådets mv. økonomiske ansvar ovenfor deltakerne. Vi savner også avklaring av revisors og kontrollutvalgets roller.

Når det gjelder vertskommune, merket vi oss at kontrollutvalget i § 20-9 er gitt et ansvar for å føre kontroll med den virksomheten som finner sted. Et slikt ansvar kan vanskelig utøves uten relevant saksgrunnlag. Det bør derfor legges inn krav til regnskapsføring og -rapportering, samt foretas en avklaring av revisors rolle og rapportering/orientering til de øvrige deltakerne.

8. Del 7 Egenkontroll

Det er svært positivt at bestemmelser om egenkontroll samles i en egen del.

I § 23-6 listes det opp en rekke organisasjonsformer hvor der er aktuelt å gjennomføre en selskapskontroll. Samvirkeforetak bør føyes til denne listen.

Kontrollutvalget skal varsles om møter i generalforsamling, representantskap og tilsvarende organer og har rett til å være til stede i disse møtene. Etter vårt skjønn er kontrollutvalgets rolle å foreta selskapskontroll/utføre forvaltningsrevisjon mens kommunens eierrepresentant følger opp selskapene. Vi mener derfor det er unødvendig at dette lovfestes. «Kontrollutvalget skal varsles om møter i generalforsamling, representantskap og tilsvarende organer og har rett til å være til stede i disse møtene.» i § 23-6.

§ 23-7 Sekretariatet

Det er positivt at utvalget har klargjort sekretariatets bestillerfunksjon og revisjonens utføreransvar. Det er en forutsetning for god egenkontroll at det er et godt samspill mellom kontrollutvalgssekretariat og revisor, god rolleforståelse, respekt og innsikt i hverandres arbeidsfelt.

Nedenfor argumenterer vi for behovet for kompetansekrav for revisor. Siden sekretariatets arbeid er så nært knyttet opp mot revisors, og det ofte er ansvarlig for utarbeiding av sentrale planer for bl.a. selskapskontroll og forvaltningskontroll, finner vi det naturlig at det også settes kompetansekrav til kontrollutvalgssekretær, for eksempel minimum bachelorgrad innen økonomi, administrasjon eller juridiske områder. Et annet alternativ er at disse funksjoner legges til revisor.

Kapittel 24. Revisjon

Vi merker oss at lovforslaget ikke inneholder noen krav til revisors kompetanse. Under gjeldende lovgivning er kravene til revisors kvalifikasjoner å finne i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. kapittel 5. Dagens krav til oppdragsansvarlig regnskapsrevisor er bestått bachelor- eller mastereksamen i revisjon samt tre års praksis. Det er felles utdanningsmodell for regnskapsrevisorer i Norge. Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor skal ha minst tre års utdanning fra universitet/høgskole.

Til sammenligning krever revisorloven at revisor i revisjonspliktige foretak skal være registrert eller statsautorisert, jf. revisorloven § 2-2. Det er i tillegg krav til etterutdanning for oppdragsansvarlige revisorer.

Det stilles med andre ord strengere kvalifikasjonskrav til revisor i privat sektor enn til kommunerevisor. Dette stiller vi oss uforstående til. Uten å gå inn i selve saksforholdet, vil vi hevde at de revisjonsmessige utfordringene i kommunesektoren er (minst) like krevende som i privat sektor. Kommunal virksomhet er ytterst komplisert, og det har gjennom de senere årene vært en utvikling hvor flere av tjenestene er overlatt til kommunale og interkommunale foretak, som på mange måter er å likestille med aksjeselskaper. Det er etter vår vurdering ingen grunn til at kommunerevisor ikke skal inneha den samme kompetansen som revisor i et revisjonspliktig foretak.

Vi foreslår derfor at bestemmelser om oppdragsrevisors kvalifikasjoner tas inn i ny kommunelov, og at kravene tilsvare de som oppstilles i den til enhver tid gjeldende revisorlov. Dette vil innebære at det etableres konkurransemessig like vilkår, noe som tilsier at praksis bør kunne likestilles med praksis i privat sektor. Rekruttering til kommunal sektor vil trolig også forbedres.

Lovendringen i 2004 hvor kommunene ble gitt en valgfrihet til å velge om en ville ha egne ansatte, delta i interkommunalt samarbeid (samvirke) eller inngå avtale med annen revisor, har medført en konsolidering innen kommunal revisjon som vi tror vil fortsette. Fagmiljøer er styrket og det er skjedd en betydelig effektivisering. Vi tror at konkurransemessig like vilkår er en forutsetning for at det skal være en realitet bak denne valgmuligheten for kommunene. Om dagens modell er optimal, er vi usikre på siden markedet er preget av til dels få og store private aktører. Ordningen setter store krav til kommunenes/kontrollutvalgenes bestillerkompetanse for å sikre at det leveres tjenester på det ønskede/forventede nivå. I tillegg ser vi i praksis at kontrollutvalgene ikke alltid får de nødvendige midler for å sikre en forsvarlig egenkontroll gjennom bl.a. forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjon ble innført som et viktig politisk verktøy for å sikre måloppnåelse, offentlighet og innsyn i rådmannens og politikerens arbeid.

Kommunal sektor har de siste år utviklet seg sterk med utskilling av en rekke selskap, både kommunale foretak, interkommunale selskaper og aksjeselskaper. Det er av stor betydning at kommunestyret har mulighet til å velge samme revisor for hele konsernet. Kommuneloven bør

derfor inneholde en bestemmelse som tillater kommunerevisor å revidere kommunale aksjeselskaper.

Det vises i utredningens § 24-2 til kommunal revisjonsskikk som ønskes videreført. Utredningen understreker at vesentlighetsvurderingene ved revisjon av kommunal virksomhet enkelte ganger vil være annerledes enn ved revisjon av statlig eller privat virksomhet. Det burde vært konkretisert hva som ligger i disse forskjellene og hvilke konsekvenser det får for omfanget av revisjonen, eventuelt foreslått utredet i en revisjonsstandard. I utredningens drøfting av god kommunal revisjonsskikk savner vi dessuten henvisning til det internasjonale standardverket *International Standards on Auditing (ISA)*. Disse standardene er helt sentrale ved planleggingen og utførelsen av enhver regnskapsrevisjon, i kommunal så vel som i privat sektor, og utgjør dermed en betydelig del av god kommunal revisjonsskikk.

Revisor har taushetsplikt etter forvaltningsloven §§ 13 til 13 e. I et konkurransemarked kan dette innebære konkurranseulemper siden kommunerevisors også er underlagt offentleglova. Etter vårt skjønn bør kommunerevisors taushetsplikt likestilles med revisorlovens krav. Offentlighetens krav til innsyn synes godt nok ivaretatt via kontrollutvalgene og kommunene.

I § 24-3 Revisors møterett, opplysningsplikt osv. er oppdragsansvarlig revisors møteplikt i kommunestyrets eller fylkestingets møter når kommunestyret eller fylkestinget skal behandle saker som er knyttet til revisors oppdrag, videreført. Dette praktiseres ofte i anbudssituasjoner slik at dette legges inn som et vilkår. Vår erfaring er at mange kommunestyrer har liten aktivitet på dette felt når årsregnskapet vedtas, men heller vektlegger oppfølgingskonferanser i andre økonomiutvalg. Etter vårt skjønn burde det istedenfor vært vurdert et årlig møte med revisor som foreslått for kommunale foretak.

Utvalget foreslår at det innføres en lovpålagt forenklet revisorkontroll med etterlevelsen av bestemmelser og vedtak i økonomiforvaltningen (utvidet bevilgningskontroll) § 24-6. Innholdet i og omfanget av denne plikten bør konkretiseres ytterligere, for eksempel i en revisjonsstandard.

Revisjonsberetningen skal iht. § 24-8 stiles til kommunens øverste organ som er kommunestyret, mens nummererte brev i hovedsak nå er forslått stilet til kommunedirektøren, jf. § 24-7. Etter vårt syn inngår kommunedirektør og ordfører under revisjonens kontrollområde. God revisjonsskikk krever at en søker å løse alle forhold uten nummerte brev. Normalt vil en rapportere jevnlig til kommunedirektør etter utført revisjon. Vi mener derfor at nummerte brev bør stiles til kommunestyret med kopi til kommunedirektør og kontrollutvalg.

§ 25-2 Rapportering til kommunestyret og fylkestinget om internkontroll og statlig tilsyn. Det burde vært konkretisert hva som ligger i rapporteringskravet til kommunestyret, eventuelt foreslått utredet i en revisjonsstandard.

9. Kapittel 31. Statlig tilsyn

Fylkesmannen skal drøfte prioritering og gjennomføring av planlagte tilsyn og tilsynsplaner med kommunene og fylkeskommunene. Det bør trolig kommenteres at det også bør være en dialog og erfaringsutveksling mellom fylkesmann, revisor og kontrollutvalg, noe som trolig allerede er praksis flere steder enn i Rogaland.

Det foreslås et statlig tilsyn med revisor for å sikre kvalitet i utført arbeid. Ettersom det per dato kun er 41 kommunale revisjonsenheter i landet, og lite tyder på at antallet vil øke, ser vi ikke at det er behov for et eget tilsynsorgan. Kommunale revisjonsenheter bør i stedet underlegges Finanstilsynets kontrollapparat siden det er den instans som godkjenner revisjonspraksis. Eventuelle særlige forhold knyttet til tilsyn med kommunale enheter bør kunne avklares med Kommunaldepartementet.

Med hilsen
Rogaland Revisjon IKS



Cicel T. Aarrestad
Revisjonsdirektør
statsautorisert revisor