

# **Høringsnotat om ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift**

Kommunal- og moderniseringsdepartementet, januar 2019

## Innhold

Høringsnotat om ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift .....	1
1. Innledning.....	3
2. Kontrollutvalgets oppgaver mv .....	5
2.1 Gjeldende rett .....	5
2.1.1 Kontrollutvalgets myndighet.....	5
2.1.2 Kontrollutvalgets rolle i fastsettelsen av budsjettet for kontrollarbeidet.....	5
2.1.3 Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon .....	5
2.1.4 Kontrollutvalgets rapportering om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller ....	6
2.1.5 Kontrollutvalgets oppfølging av kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om revisjoner og eierskapskontroller .....	6
2.1.6 Innkalling til møte i kontrollutvalget .....	6
2.2 Departementets forslag.....	6
2.2.1 Kontrollutvalgets myndighet.....	6
2.2.2 Kontrollutvalgets rolle i fastsettelsen av budsjettet for kontrollarbeidet.....	7
2.2.3 Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon .....	8
2.2.4 Kontrollutvalgets rapportering om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller ....	9
2.2.5 Kontrollutvalgets oppfølging av kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om revisjoner og eierskapskontroller .....	9
2.2.6 Innkalling til møte i kontrollutvalget .....	10
Kapittel 3. Krav ved egen revisjon, valg og bytte av revisor og uttalellesrett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.....	11
3.1 Gjeldende rett .....	11
3.1.1 Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor.....	11
3.1.2 Revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav .....	11
3.1.3 Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og revisor for eierskapskontroll .....	11
3.1.4 Krav ved bytte av regnskapsrevisor .....	12
3.1.5 Regnskapsrevisors rett til å si fra seg et oppdrag .....	12
3.1.6 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisors virksomhet .....	12
3.1.7 Uttalellesrett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll .....	12
3.2 Departementets forslag.....	13
3.2.1 Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor.....	13
3.2.2 Revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav .....	14

3.2.3 Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og revisor for eierskapskontroll .....	15
3.2.4 Krav ved bytte av regnskapsrevisor .....	15
3.2.5 Regnskapsrevisors rett til å si fra seg et oppdrag .....	16
3.2.6 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisors virksomhet .....	16
3.2.7 Uttalelsesrett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll .....	16
4. Krav til revisor og revisors medarbeidere.....	17
4.1 Gjeldende rett .....	17
4.1.1 Krav til revisors uavhengighet.....	17
4.1.2 Krav til egenvurdering av uavhengighet.....	17
4.1.3 Taushetsplikten for revisor og revisor medarbeidere .....	17
4.1.4 Krav til dokumentasjon av revisors virksomhet .....	18
4.2 Departementets forslag.....	18
4.2.1 Krav til revisors uavhengighet.....	18
4.2.2 Grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten .....	19
4.2.3 Grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha .....	19
4.2.4 Krav til egenvurdering av uavhengighet.....	19
4.2.5 Taushetsplikten for revisor og revisor medarbeidere .....	20
4.2.5 Krav til dokumentasjon av revisors virksomhet .....	20
5. Omtale av enkelte bestemmelser som foreslås opphevet av andre grunner enn at de er lovfestet.....	21
6. Økonomiske og administrative konsekvenser .....	22
7. Merknader til de enkelte bestemmelsene i forskriftsforslaget.....	22
8. Forslag til forskrift .....	26

## 1. Innledning

Stortinget vedtok 22. juni en ny kommunelov. Loven er sanksjonert, og mesteparten av loven trer i kraft fra og med det konstituerende møtet i det enkelte kommunestyret og fylkestinget ved oppstart av valgperioden 2019-2023, jf. kgl.res nr. 2062 av 20.12.2018. Denne loven vil i dette notatet bli omtalt som "kommuneloven (2018)" eller "den nye loven."

Den nye loven har gjort det nødvendig å gjennomgå forskriftene som er hjemlet i dagens kommunelov. Dette med sikte på å revidere dem i samsvar med den nye loven. Gjennomgangen i dette høringsnotatet tar utgangspunkt i forskrift 15. juni 2004 om

kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner (kontrollutvalgsforskriften) og forskrift 15. juni 2004 om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. (revisjonsforskriften).

Departementet har arbeidet for at strukturen i forskriften og det språklige innholdet skal være enkel og lett tilgjengelig for brukerne av forskriften. Det er en målsetning at klare og tydelige forskrifter gir grunnlag for god regeletterlevelse.

I arbeidet med ny kommunelov ble noen av forskriftsbestemmelsene løftet inn i loven. Med unntak av disse, viderefører departementet i dette forslaget grunnstammen i dagens to forskrifter. Departementet har ikke erfart at det er behov for vidtgående endringer i forskriften. Det er likevel gjort noen tilføyelser og justeringer som har realitetsbetydning. For øvrig har de fleste bestemmelsene fått en annen ordlyd rent språklig.

Forskriftene skal utfylle lovens bestemmelser. Det betyr at forskriftene som hovedregel ikke skal gjenta lovens bestemmelser. I dette høringsforslaget har departementet derfor som hovedregel ikke tatt inn i forskriften bestemmelser som allerede følger av loven. En slik opprydding vil spisse forskriftene til kun å utfylle lovens bestemmelser, som er målet med forskriftene. Videre vil det gjøre forskriftene mindre omfattende og dermed også gjøre regelverket enklere. For oversikten og sammenhengens skyld, har det likevel helt unntaksvis være aktuelt å gjenta en lovbestemmelse eller deler av den.

Som følge av at forskriftene ikke skal gjenta lovbestemmelser, vil mange av dagens bestemmelser være tatt ut i dette høringsforslaget.

Da den nye kommuneloven ble vedtatt, ble som nevnt en del viktige bestemmelser løftet fra forskriftene til loven. Dette gjelder eksempelvis loven § 23-7 om kontrollutvalgssekretariatet og loven § 24-5 om regnskapsrevisjonens innhold. Departementet omtaler ikke særskilt de bestemmelsene i dagens forskrifter som ikke videreføres som følge av at bestemmelsen fremgår av loven.

Forskriftsbestemmelser som departementet av andre grunner foreslår at ikke videreføres, vil i det vesentlige omtales i dette høringsnotatet.

I Prop. 46 L (2017–2018) om ny kommunelov har departementet vist til at Revisor- og regnskapsførerlovutvalget i NOU 2017: 15 har foreslått endringer i revisorloven. Det kan være hensiktsmessig at enkelte av disse endringene i revisorloven også medfører tilsvarende endringer i *kommunelovens* regler om revisjon. Departementet mener at en nærmere vurdering av dette bør gjøres i forbindelse med endringene i revisorloven, se proposisjonen side 298.

Departementet vil opplyse om at eventuelle endringer i revisorloven også vil kunne tilsi endringer i denne nye *kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften*. Departementet vil vurdere dette på et senere tidspunkt, i forbindelse med innføring av endringene i revisorloven.

Departementet sender med dette på høring forslag til ny kontrollutvalgs- og revisjonsforskrift. Det reduserte antallet forskriftsbestemmelser tilsier at dagens kontrollutvalgsforskrift og

dagens revisjonsforskrift kan slås sammen til én forskrift. De to forskriftene regulerer også en nært beslektet tematikk, siden begge forskriftene handler om kommunens egenkontroll. Dette har departementet lagt vekt på når vi nå sender forslag til én forskrift på høring.

Forslaget til forskrift er rettslig forankret i tre bestemmelser i den nye kommuneloven. Etter § 23-2 kan departementet gi forskrift om kontrollutvalgets oppgaver og saksbehandling. Ifølge § 24-2 kan departementet gi forskrift om revisors plikter og kvalifikasjoner, skifte av revisor og begrensninger i revisors taushetsplikt. Den siste forskriftshjemmelen følger av § 24-4, som sier at departementet kan gi forskrift om krav til revisors uavhengighet ogandel.

## **2. Kontrollutvalgets oppgaver mv**

### **2.1 Gjeldende rett**

#### **2.1.1 Begrensning av kontrollutvalgets myndighet**

Kontrollutvalget er et lovpålagt utvalg. Kontrollutvalgets obligatoriske oppgaver følger av kommuneloven (1992) § 77. Kontrollutvalget vil likevel kunne utføre andre typer kontrolltiltak enn de som følger av loven. Den gjeldende kontrollutvalgsforskriften har hjemmel i kommuneloven (1992) § 77 nr. 10.

I kontrollutvalgsforskriften er det ikke satt noen eksplisitte begrensninger for kontrollutvalgets myndighet. Forskriften § 4 andre ledd sier at kontrollutvalget ikke kan overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens folkevalgte organer. Dette er en videreføring av begrensningen som framgikk i departementets merknader til den tidligere kontrollutvalgsforskriften av 13. januar 1993.

#### **2.1.2 Kontrollutvalgets rolle i fastsettelsen av budsjettet for kontrollarbeidet**

Kontrollutvalgsforskriften § 18 første ledd bestemmer at kontrollutvalget utarbeider forslag til budsjett for kontroll- og tilsynsarbeidet i kommunen. Videre sier den at utvalgets forslag til budsjetttramme for kontroll- og revisjonsarbeidet skal følge formannskapet/kommunerådets eller fylkesutvalgets/fylkesrådets innstilling til kommunestyret eller fylkestinget. Av andre ledd framkommer det at der kommunen eller fylkeskommunen har en egen revisjon, avgir revisjonen innstilling til kontrollutvalget om budsjett for revisjonen.

#### **2.1.3 Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon**

Det følger av kontrollutvalgsforskriften § 6 at kontrollutvalget skal påse at kommunens årsregnskap og kommunale foretaks årsregnskap blir revidert på en betryggende måte. I dette ligger det blant annet å holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at dette foregår i samsvar med de bestemmelser som følger av lov og forskrift, god kommunal revisjonsskikk og kontrollutvalgets instruks, eller avtaler med revisor.

Kontrollutvalgsforskriften § 8 første ledd bestemmer at når revisor påpeker forhold i årsregnskapet, skal kontrollutvalget påse at dette blir fulgt opp. I merknaden til

bestemmelsen er det presisert at det er kommunens administrasjonssjef som har ansvar for oppfølgingen av kommunestyrets merknader.

Det følger av kontrollutvalgsforskriften § 8 andre ledd første punktum at kontrollutvalget skal rapportere om tidligere saker som etter kontrollutvalgets mening ikke er blitt fulgt opp på en tilfredsstillende måte.

#### **2.1.4 Kontrollutvalgets rapportering om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller**

Etter kontrollutvalgsforskriften skal kontrollutvalget avgi rapport til kommunestyret om hvilke forvaltningsrevisjoner (§ 11) og selskapskontroller (§ 15 andre ledd) som er gjennomført og om resultatene av disse.

#### **2.1.5 Kontrollutvalgets oppfølging av kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om revisjoner og eierskapskontroller**

Det følger av kontrollutvalgsforskriften § 8 andre ledd andre punktum at kontrollutvalget skal gi rapport til kommunestyret om hvordan kommunestyrets merknader er blitt fulgt opp. Bestemmelsen gjelder oppfølging av regnskapsrevisjonsmerknader.

§ 12 første ledd bestemmer at kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets vedtak i tilknytning til behandlingen av forvaltningsrevisjonsrapporter følges opp. Andre ledd sier at kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret om hvordan kommunestyrets merknader til forvaltningsrevisjon er blitt fulgt opp og at det også skal rapporteres om tidligere saker som ikke er blitt fulgt opp på en tilfredsstillende måte.

Det er ingen pålagt oppfølging av selskapskontroller i dagens forskrift.

Det skal likevel nevnes at kommuneloven (2018) § 23-2 første ledd e) sier at kontrollutvalget skal påse at vedtak som kommunestyret treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp. Denne bestemmelsen gjelder altså alle typer av revisjonsrapporter.

#### **2.1.6 Innkalling til møte i kontrollutvalget**

Det følger av kontrollutvalgsforskriften § 19 at innkalling til møte i kontrollutvalget skal sende med høvelig varsel til utvalgets medlemmer, ordfører og kommunens oppdragsansvarlig(e) revisor(er). Innkallingen skal inneholde en oversikt over de saker som skal behandles samt saksdokumenter.

## **2.2 Departementets forslag**

### **2.2.1 Begrensning av kontrollutvalgets myndighet**

Kontrollutvalgets viktigste myndighet og lovpålagte oppgaver følger av den nye loven § 23-2 og gjentas derfor ikke i den nye forskriften. Departementet vil likevel presisere at det er viktig at kontrollutvalget har rettslig handlingsrom til å utføre et vidt spekter av kontrollopgaver. Dette legger også den ny kommuneloven opp til, og forskriften skal ikke begrense dette. Denne delen av forskriften har for øvrig hjemmel i kommuneloven (2018).

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen om at kontrollutvalget ikke kan overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens politiske organer, se forslag til § 1. Departementet foreslår i den forbindelse at uttrykket "politiske organer" erstattes med "folkevalgte organer eller andre kommunale organer". Dette er kun ment som en språklig presisering. Departementet mener det er åpenbart at en slik type avgrensning må gjelde for kontrollutvalgets virksomhet. Skal kontrollutvalget ha legitimitet og tillit, er det viktig at kontrolloppgavene ikke blandes eller suppleres med overprøving av politiske prioriteringer.

Departementet vil likevel presisere at kontrollutvalgets virksomhet vil kunne innebære for eksempel kritikk av vedtak truffet av folkevalgte organer eller virkninger av slike vedtak, og at dette ikke vil være i strid med § 1. For eksempel vil en forvaltningsrevisjon av kommunens praksis i behandlingen av byggesøknader kunne innebære en vurdering av hvordan et folkevalgt organ har behandlet disse søknadene (hvis det folkevalgte organet har fått delegert myndighet til å behandle disse søknadene). Dette vil ikke være å overprøve politiske prioriteringer i forskriftens forstand.

### **2.2.2 Kontrollutvalgets rolle i fastsettelsen av budsjettet for kontrollarbeidet**

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen i kontrollutvalgsforskriften § 18 første ledd, se forslag til § 3. I dagens forskrift benyttes både uttrykket "kontroll- og tilsynsarbeidet" og uttrykket "kontroll- og revisjonsarbeidet", se § 18 første ledd henholdsvis første og andre punktum. Det var ikke en tilsiktet realitetsforskjell mellom disse to uttrykkene da gjeldende forskrift ble fastsatt. Selv om departementet ikke er kjent med at den språklige forskjellen har skapt problemer i forbindelse med anvendelsen av bestemmelsen, mener departementet det må ryddes opp i denne begrepsforskjellen. Departementet mener det er dekkende å bruke uttrykket "kontrollarbeidet". I dette inngår da utgifter til kontrollutvalget, kontrollutvalgssekretariatet og revisjonen.

Departementet foreslår også å erstatte uttrykket "budsjetttramme" i kontrollutvalgsforskriften § 18 første ledd med "årsbudsjett" i forslag til § 3, men det er kun ment som en språklig presisering.

I forslaget er det også tatt inn en henvisning til kommuneloven (2018) § 14-3 tredje ledd, som er en saksbehandlingsregel for behandlingen av årsbudsjettet i kommunen. Forslaget til forskriftsbestemmelse utfyller altså kommuneloven på dette punktet, og ved å ta inn denne henvisningen sikrer departementet at kontrollutvalgets forslag følger med både i kommuner som er styrt etter formannskapsmodellen og kommuner som er styrt etter parlamentarismemodellen.

Departementet foreslår å ikke videreføre bestemmelsen i kontrollutvalgsforskriften § 18 andre ledd, som sier at der kommunen eller fylkeskommunen har en egen revisjon avgir revisjonen innstilling til kontrollutvalget om budsjett for revisjonen. Departementet mener det er prinsipielt betenkelig at revisjonen skal gis en direkte *innstillingsrett* i forskriften. Dette bør det være opp til kommunestyret å avgjøre når det behandler delegeringsreglementet. Departementet viser også til at gjeldende bestemmelse er en særordning som kun gjelder der kommunen har en egen revisjon. Departementet mener at forskriften bare bør inneholde

slike særordninger der hvor det er et særlig behov for det, og kan ikke se at slikt behov finnes i dette tilfellet.

### 2.2.3 Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen om kontrollutvalgets påse-ansvar. Departementet ønsker å løfte fram kontrollutvalgets overordnede oppgave om å holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet. Denne oppgaven framgår av forslaget til ny § 2 første ledd, og er en videreføring av gjeldende rett.

§ 2 vil ellers utfylle kommuneloven (2018) § 23-2 a), som slår fast at kontrollutvalget skal påse at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte, ved at departementet foreslår å føye til *årsberetning* i bestemmelsen, se forslaget til § 2 første ledd bokstav a.

Ellers inneholder forslaget utfyllende bestemmelser om kontrollutvalgets påse-ansvar. Disse retter seg mot de oppgavene som revisor skal gjøre etter kommuneloven (2018) §§ 24-5 til 24-9. Departementet mener denne forskriftsbestemmelsen er med på å sikre at kontrollutvalget foretar de nødvendige handlingene for å kunne oppfylle sitt påse-ansvar.

I § 2 første ledd bokstav b videreføres ansvaret for å påse at regnskapsrevisjonen utføres i samsvar med lov og forskrift, og kontrollutvalgets instruks eller avtaler med revisor.

Departementet foreslår å fjerne "god kommunal revisjonsskikk" fra oppramsingen over hva kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisjonen utføres i samsvar med. Dette er ikke ment som en endring av gjeldende rett. Etter kommuneloven (2018) § 24-2 andre ledd er det uansett klart at god kommunal revisjonsskikk gjelder. Departementet antar derfor at det er overflødig å nevne dette i forskriftsbestemmelsen.

I § 2 første ledd bokstav c er det tatt inn en ny bestemmelse sammenliknet med dagens forskrifter. Bestemmelsen sier at kontrollutvalget også skal påse at regnskapsrevisjonen blir utført av revisor som oppfyller kvalifikasjonskravene i kapittel 2 og kravene til uavhengighet i kapittel 3. Det kan argumenteres med at dette følger implisitt av plikten til å påse at regnskaper og årsberetninger blir revidert på en betryggende måte i første ledd bokstav a. Departementet mener likevel at dette er en såpass viktig del av kontrollutvalgets kontroll med revisjonen at denne påse-plikten uttrykkelig bør forskriftsfestes. Departementet viser også til at etter kapittel 3 skal revisjonen avgi en skriftlig egenvurdering om revisjonens uavhengighet til kontrollutvalget. Dette er med på å legge til rette for at kontrollutvalget kan oppfylle påse-plikten.

Etter forslaget § 2 andre ledd første punktum skal kontrollutvalget påse at nærmere bestemte forhold som regnskapsrevisor påpeker, blir rettet opp eller fulgt opp. Dette er en utvidelse av gjeldende bestemmelse, siden den kun handler om forhold i årsregnskapet. For det første vil bestemmelsen gjelde for *nummererte brev*, jf. kommuneloven (2018) § 24-7. For det andre vil den gjelde for *revisjonsberetningen*, jf. § 24-8 (som i dag). For det tredje vil bestemmelsen gjelde når revisor påpeker forhold på bakgrunn av *forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen*, jf. § 24-9. Departementet viser til at forhold som blir rapportert etter de



nevnte bestemmelsene i kommuneloven, er av en viss alvorlighetsgrad. Dette tilsier at forholdene blir rettet opp eller fulgt opp, og at kontrollutvalget påser at dette skjer.

Departementet presiserer at kontrollutvalgets påse-ansvar kommer i tillegg til revisors eget ansvar for å følge opp feil.

Som oftest vil det være kommunedirektøren som har ansvaret for å rette opp eller følge opp de påpekningene som revisor gjort, men dette gjelder ikke ubetinget. Dersom for eksempel forholdet retter seg mot et kommunalt foretak, vil det være daglig leder i foretaket som har dette ansvaret. Departementet mener derfor det ikke er hensiktsmessig å presisere i ordlyden hvem som har ansvaret for å rette opp eller følge opp. Departementet legger til grunn at det vil følge av revisors påpeking.

Siden forholdene som revisor rapporterer etter kommuneloven (2018) §§ 24-7 til 24-9 er av en viss alvorlighetsgrad, er det viktig at kommunestyret får rapport om eventuelle forhold som ikke blir rettet eller fulgt opp. Departementet foreslår derfor i § 2 andre ledd andre punktum at kontrollutvalget skal rapportere om slike forhold som ikke er blitt rettet opp eller fulgt opp.

#### **2.2.4 Kontrollutvalgets rapportering om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller**

Departementet foreslår en bestemmelse som sier at kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret om gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller, og resultatet av disse, se forslag til § 4. Departementet mener det samme følger av kommuneloven (2018) § 23-5, som sier at kontrollutvalget skal rapportere resultatene av sitt arbeid til kommunestyret. Departementet mener likevel det er et visst behov for å tydeliggjøre at alle forvaltningsrevisjonsrapporter og eierskapskontroller skal legges fram for kommunestyret. Etter hva departementet har inntrykk av, er ikke dette konsekvent gjennomført i dag. Betydningen av forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller og hvilken læring man kan utlede av dem, tilsier at alle rapportene sendes videre fra kontrollutvalget til kommunestyret.

Departementet viser også til kommuneloven (2018) § 30-7, som handler om samordning mellom statlig tilsynsvirksomhet og kommuner. Statlige tilsynsmyndigheter skal i sin planlegging, prioritering og gjennomføring av tilsyn blant annet ta hensyn til relevante forvaltningsrevisjonsrapporter. Det er derfor viktig at disse legges fram for kommunestyret som det øverste organet i kommunen.

#### **2.2.5 Kontrollutvalgets oppfølging av kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om revisjoner og eierskapskontroller**

##### *Oppfølging av merknader fra regnskapsrevisor*

Kontrollutvalget skal etter kommuneloven (2018) § 23-2 første ledd bokstav e) påse at vedtak som kommunestyret treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp.

Forslaget til § 5 gjentar delvis lovbestemmelsen ved å pålegge kontrollutvalget en plikt til å påse at vedtak fra kommunestyret blir fulgt opp. Dette er et unntak fra strukturen i forskriften ellers, hvor departementet ikke foreslår å forskriftsfeste bestemmelser som allerede følger av loven. Grunnen til dette unntaket er å få en helhetlig forskriftsbestemmelse. Departementet

foreslår nemlig også å videreføre at kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret om vedtaket er fulgt. Rapportering er en naturlig følge av påse-plikten.

Kontrollutvalget må derfor følge med på hvordan kommunedirektøren, eller eventuelt andre som er adressat for vedtaket, følger opp det vedtaket som kommunestyret treffer på grunnlag av regnskapsrevisors merknader. Når det gjelder oppfølging på grunnlag av nummererte brev, viser departementet til kommuneloven (2018) § 24-7 fjerde ledd. Denne bestemmelsen sier at revisor skal gi en årlig skriftlig oppsummering til kontrollutvalget om forhold som er tatt opp i nummererte brev, men som ikke er rettet opp eller tilstrekkelig fulgt opp. Denne oppsummeringen vil være til støtte for kontrollutvalget når det skal rapportere videre til kommunestyret. Departementet antar at kontrollutvalget også ellers må kunne la seg bistå både av revisjonen og kontrollutvalgssekretariatet i kartleggingen av hvordan kommunestyrets vedtak er fulgt opp.

Dagens kontrollutvalgsforskrift § 8 andre ledd første punktum fastsetter at kontrollutvalget skal rapportere om *tidligere saker* som etter utvalgets mening ikke er blitt fulgt opp på en tilfredsstillende måte. Departementet foreslår ikke å ta denne setningen inn i forslaget til ny forskrift. Dette er ikke ment som en endring av gjeldende rett. Departementet mener imidlertid at plikten til å rapportere om disse sakene allerede ligger i plikten til å "rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om vedtaket er fulgt". Dagens bestemmelse har derfor karakter av dobbeltregulering. Dette er bakgrunnen for at departementet ikke viderefører § 8 andre ledd første punktum i ordlyden i ny forskriftsbestemmelse.

Den samme plikten til å påse og eventuelt rapportere vil kontrollutvalget også ha når det gjelder forvaltningsrevisjonsrapporter og eierskapskontroller.

Det er en naturlig oppfølgingsoppgave for kontrollutvalget å rapportere tilbake til kommunestyret om hvordan kommunestyrets vedtak er blitt fulgt opp. Kommunestyret bør ha stor interesse i en slik rapportering. Rapporteringen skal inneholde både saker som er fulgt opp på en tilfredsstillende måte og saker som ikke er fulgt opp på en tilfredsstillende måte.

### **2.2.6 Innkalling til møte i kontrollutvalget**

Kommuneloven (2018) har regler om innkalling og saksliste til møter i folkevalgte organer, se § 11-3. Disse reglene gjelder også for kontrollutvalget. Dermed vil det i den nye forskriften bare være behov for regler som utfyller denne lovbestemmelsen.

Departementet ønsker å videreføre den delen av dagens bestemmelse som sier at også ordfører og oppdragsansvarlig(e) revisor(er) skal innkalles til møter i kontrollutvalget. Dette er en naturlig forlengelse av kommuneloven (2018) § 6-1 tredje ledd, som sier at ordføreren har møte- og talerett i kontrollutvalget. Departementet ser ikke bort ifra at det allerede av loven § 6-1 tredje ledd følger en plikt til å innkalle ordføreren, men ved å bestemme dette uttrykkelig i forskriften, vil det ikke være noen tvil om dette. Den samme vurderingen gjør departementet også for oppdragsansvarlig revisor, som har møte- og talerett med hjemmel i kommuneloven (2018) § 24-3.

Departementet foreslår derfor for ordens skyld å videreføre bestemmelsen om at ordfører og oppdragsansvarlige revisor(er) skal innkalles til møte i kontrollutvalget, se forslag til § 6.

### **Kapittel 3. Krav ved egen revisjon, valg og bytte av revisor og uttalesesrett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll**

#### **3.1 Gjeldende rett**

##### **3.1.1 Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor**

Det følger av kontrollutvalgsforskriften § 17 første ledd at der det er en egen revisjon i kommunen, avgir kontrollutvalget innstilling til kommunestyret om saker om ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjed av ansvarlig revisor. I andre ledd bestemmes det at kontrollutvalget foretar ansettelse, oppsigelse og avskjedigelse av revisjonens øvrige personale når dette ikke er delegert til revisor.

##### **3.1.2 Revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav**

Revisjonsforskriften § 2 første ledd første punktum sier at kommunestyret skal påse at kommunens og kommunalt foretaks årsregnskap blir revidert. Det følger videre av § 2 første ledd andre punktum at det skal velges én revisor for revisjon av kommunens årsregnskap. Revisjon av kommunale foretaks årsregnskap kan foretas av annen revisor enn den som er valgt for revisjon av kommunens årsregnskap, jf. tredje punktum.

Revisjonsforskriften § 11 stiller krav til utdanning og praksis for både oppdragsansvarlig regnskapsrevisor og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor. Disse bestemmelsene er hjemlet i dagens kommunelov § 78 nr. 8.

Oppdragsansvarlig regnskapsrevisor skal ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) iht. Finanstilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor, og i tillegg ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon.

Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor skal ha minimum tre års utdanning fra universitet/høyskole.

##### **3.1.3 Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og revisor for eierskapskontroll**

Det følger av revisjonsforskriften § 2 andre ledd andre punktum at der en interkommunal revisjonsenhet eller et revisjonsselskap er valgt, skal revisjonsenheten eller selskapet utpeke en oppdragsansvarlig regnskapsrevisor for hvert oppdrag. Det samme gjelder ved forvaltningsrevisjon, jf. revisjonsforskriften § 6 andre ledd.

Etter gjeldende rett er ikke selskapskontroll (eierskapskontroll) definert som en revisjonsoppgave. Den kan altså utføres av andre enn revisor. Det er derfor heller ingen bestemmelser som innebærer at det må utpekes en oppdragsansvarlig revisor for eierskapskontroll.

### **3.1.4 Krav ved bytte av regnskapsrevisor**

Revisjonsforskriften § 17 pålegger ny og forrige revisor enkelte plikter i forbindelse med en overgang av et revisjonsoppdrag. Bestemmelsen er skrevet etter mønster av revisorloven § 7-2. Den nye revisoren skal be om en uttalelse fra den forrige revisoren om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at den nye revisoren ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal begrunne sin fratreden.

§ 17 andre ledd bestemmer videre at den forrige revisoren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen. Dersom en revisor påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres, jf. § 17 tredje ledd.

### **3.1.5 Regnskapsrevisors rett til å si fra seg et oppdrag**

Etter revisjonsforskriften § 16 har revisor som har fått et revisjonsoppdrag etter en anbudsrunde rett til, under visse vilkår, å si fra seg sitt oppdrag. Bestemmelsen bygger på revisorloven § 7-1. I merknaden til revisjonsforskriften § 16 er det presisert at bestemmelsen også omfatter tilfeller hvor en interkommunal enhet er valgt som revisor etter anbudsrunde.

Retten til å si fra seg sitt oppdrag inntreer når revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Ellers har revisor bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter lov eller forskrift, eller det foreligger andre særlige grunner.

Revisor skal gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel før vedkommende sier fra seg oppdraget som revisor.

### **3.1.6 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisors virksomhet**

I revisjonsforskriften § 18 er det tatt inn en hjemmel for en forenklet prosedyre for tilfeller hvor revisjonsselskaper slår seg sammen eller omorganiseres, og når en personlig drevet revisjonsvirksomhet blir opptatt i et revisjonsselskap. I disse tilfellene vil revisjonsoppdragene fortsette i det sammensluttete selskapet, eller i det selskapet som har tatt opp i seg et personlig drevet revisjonsvirksomhet. Det er presisert i bestemmelsen at denne adgangen til overføring av revisjonsoppdrag ikke medfører noen innskrenkninger i oppdragsgiverens adgang til å bytte revisor.

### **3.1.7 Uttalelserett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll**

Det følger av revisjonsforskriften § 8 andre ledd at administrasjonssjefen skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forholdene som framgår av forvaltningsrevisjonsrapporten. Disse kommentarene skal framgå av rapporten. Styret og daglig leder skal gis tilsvarende anledning der et kommunalt foretak er gjenstand for forvaltningsrevisjon.

Etter kontrollutvalgsforskriften § 15 første ledd skal selskap som er omfattet av selskapskontrollen, og den som utøver kommunens eierfunksjon, alltid gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forholdene som omtales i selskapskontrollrapporten. Eventuelle kommentarer skal fremgå av rapporten.

## **3.2 Departementets forslag**

### **3.2.1 Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor**

Departementet foreslår å videreføre kontrollutvalgsforskriften § 17 første ledd, som handler om saker om ansettelse osv. av ansvarlig revisor og saker om ansettelse osv. av revisjonens øvrige personale, se forslag til § 7. Departementet foreslår likevel å erstatte uttrykket "ansvarlig revisor" med "revisjonens leder". Etter hva departementet erfarer kan det herske noe uklarhet om uttrykket "ansvarlig revisor". Departementet vil slå fast at det er lederen av revisjonen som er omfattet av forslaget til § 7. Dette er altså den samme personen som kommunestyret skal velge i medhold av kommuneloven (2018) § 24-1 andre ledd. Kommunestyret velger altså lederen av revisjonen. Når det gjelder utpeking av oppdragsansvarlige revisorer for det enkelte oppdrag, har kommunestyret ingen rolle i dette.

Siden det allerede følger av loven at det er kommunestyret som ansetter revisor (altså revisjonens leder) på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget, synes det å være prinsipielt riktig at den samme framgangsmåten benyttes også ved suspensjon, oppsigelse og avskjed. Dette er alvorlige arbeidsrettslige virkemidler hvor det er viktig at kontrollutvalget får mulighet til å innstille, og hvor det er kommunestyret som har myndigheten til å treffe beslutningen.

Når det gjelder revisjonens øvrige personale, vil det være argumenter som taler for å videreføre dagens ordning hvor det er kontrollutvalget som har myndigheten til å foreta de nevnte beslutningene, suspensjon, oppsigelse og avskjed. Kontrollutvalget har blant annet ansvar for å påse at kommunens regnskaper blir revidert på betryggende måte. Det kan tale for at kontrollutvalget derfor også bør ha myndighet til å ansette osv. revisjonens øvrige personale.

På den andre siden kan det hevdes at det er lederen av revisjonen som bør ha denne myndigheten. Han eller hun er øverste ansvarlige for arbeidet i revisjonen, og bør av den grunn også selv kunne rå over den nevnte myndigheten. Til sammenlikning viser departementet her til kommuneloven (2018) § 13-1 sjuende ledd, som gir kommunedirektøren det løpende ansvaret for den enkelte ansatte i kommunen, inkludert myndigheten til å foreta ansettelse, oppsigelse osv. Som begrunnelse for denne bestemmelsen, er det blant annet pekt på at kommunedirektørens ansvar for administrasjonen tilsier at kommunedirektøren også har ansvaret for de som er ansatt i administrasjonen og for at de rette personene blir ansatt, se Prop. 46 L (2017–2018) side 63.

Departementet mener at det sistnevnte hensynet bør tillegges avgjørende vekt. Det betyr at departementet i forslaget til § 7 andre punktum foreslår å endre gjeldende rett slik at det blir lederen av revisjonen som får myndighet til å ansette osv. revisjonens øvrige personale.

### 3.2.2 Revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav

Departementet ønsker å slå fast i forskriften at kommunens årsregnskaper og årsberetninger skal revideres. Dette er til dels en videreføring av gjeldende revisjonsforskrift § 2 første ledd første punktum, men *årsberetning* er nå særskilt nevnt, se forslag til § 8 første ledd. Dette klargjør revisjonsplikten, men er i realiteten en videreføring av gjeldende rett.

Departementet foreslår også å videreføre gjeldende revisjonsforskrift § 2 første ledd andre punktum om at det skal velges én revisor for revisjonen av kommunens årsregnskap. Også her foreslår departementet å gjøre endringer i ordlyden for å presisere innholdet. For det første presiseres det at det er kommunestyret som velger hvem dette skal være. For det andre presiseres det at valget også inkluderer den som skal revidere årsberetningen, se forslag til § 8 andre ledd.

Departementet foreslår ikke å videreføre gjeldende revisjonsforskrift § 2 første ledd tredje punktum om at det kan velges en annen revisor enn den som reviderer kommunens øvrige årsregnskaper og årsberetninger, til å revidere årsregnskapet til kommunalt foretak. Dette er ikke ment å endre gjeldende rett, men at man har dette valget følger av forslaget til § 8 andre ledd, som sier at kommunestyret skal velge regnskapsrevisor for hver av kommunens årsregnskaper og årsberetninger.

Det er på det rene at det fortsatt er behov for å stille krav til utdanning og praksis for oppdragsansvarlig revisor. Hjemmelen for denne bestemmelsen er kommuneloven (2018) § 24-2.

For oppdragsansvarlig regnskapsrevisor foreslår departementet å videreføre gjeldende krav, se forslag til § 8 tredje ledd. Det er likevel gjort noen endringer i ordlyden.

Når det gjelder kravet til utdanning for oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor, foreslår departementet at dette ikke videreføres. Departementet mener på generelt grunnlag at det i stor grad bør være opp til kommunene selv å vurdere hvilken kompetanse de trenger for å løse sine oppgaver og oppfylle pliktene som er stilt til dem i lov og forskrift. Dette taler som et generelt utgangspunkt mot å stille krav til utdanning og praksis. I tillegg mener departementet at det ikke er innlysende hvilke krav som eventuelt burde vært stilt. I motsetning til ved regnskapsrevisjon, hvor det finnes en egen utdanning, finnes det ingen egen treffende utdanning for dem som utføre forvaltningsrevisjon. Et generelt krav som dagens forskrift stiller, kan departementet vanskelig se for seg at faktisk sørger for en rett kompetanse hos de det gjelder.

I forslaget til § 8 fjerde ledd er det tatt inn en ny bestemmelse sammenliknet med gjeldende rett. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er kommuneloven (2018) kapittel 18 og 19, som inneholder bestemmelser om henholdsvis interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap.

Det følger av kommuneloven (2018) § 24-1 fjerde ledd at representantskapet i interkommunalt politisk råd og i kommunalt oppgavefelleskap velger regnskapsrevisor hvis ikke noe annet er fastsatt i samarbeidsavtalen. Departementet foreslår at denne

lovbestemmelsen også kommer til uttrykk i forslaget til § 8 fjerde ledd. Som utgangspunkt ser departementet ikke behov for å gjenta lovbestemmelser i forskriften, men mener det er behov for å gjøre et unntak i dette tilfellet, siden forslaget til § 8 delvis handler om *kommunestyrets* myndighet til å velge regnskapsrevisor. For å unngå eventuelle misforståelser og for sammenhengens skyld, er det derfor hensiktsmessig å gjenta denne lovbestemmelsen i forskriften.

I kommuneloven (2018) § 14-8 er det gjort unntak for plikten til å utarbeide årsregnskap og årsberetning for nærmere bestemte interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap. I disse tilfellene vil inntektene og utgiftene til det interkommunale samarbeidet inngå i kontorkommunens årsregnskap og årsberetning. Da er det svært nærliggende at det er kommunens regnskapsrevisor som foretar revisjonen, som en del av revisjonen av kommunens årsregnskap. Departementet kan ikke se noe behov for at representantskapet velger en egen revisor i disse tilfellene hvor det ikke utarbeides eget årsregnskap og egen årsberetning.

### **3.2.3 Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og revisor for eierskapskontroll**

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsene om at det skal utpekes en oppdragsansvarlig regnskapsrevisor og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor for hvert oppdrag, se forslag til § 9. Ordlyden er endret sammenliknet med gjeldende forskrift. Dette er for å få fram at denne utpekingen skal gjøres også der hvor kommunen har egne ansatte revisorer. Utpekingen gjelder ved hvert enkelt revisjonsoppdrag.

I tillegg er det i forslaget en ny bestemmelse, som sier at det også skal utpekes en oppdragsansvarlig revisor ved hvert oppdrag om eierskapskontroll. Dette er en naturlig følge av at eierskapskontroll er blitt en revisjonsoppgave etter den nye kommuneloven.

Ved å innføre krav om utpeking av oppdragsansvarlig revisor også ved eierskapskontroll, gis det en helhetlig og sammenhengende regulering i forskriften av spørsmålet om når ansvarlig revisor skal utpekes.

Departementet presiserer at det fortsatt vil være adgang til å velge en annen revisor for å utføre forvaltningsrevisjon enn den som er valgt som regnskapsrevisor.

### **3.2.4 Krav ved bytte av regnskapsrevisor**

Forslaget til § 10 første ledd er en videreføring av revisjonsforskriften § 17 første og tredje ledd, med enkelte språklige endringer.

§ 10 andre ledd er en videreføring av revisjonsforskriften § 9 andre ledd.

Forslaget til § 10 tredje ledd er i det vesentlige en videreføring av revisjonsforskriften § 17 andre ledd, men her foreslår departementet en realitetsendring. Departementets utgangspunkt er at den forrige revisoren skal gi opplysninger og dokumentasjon hvis dette kan ha betydning for den framtidige revisjonen. Slike opplysninger og dokumentasjon kan gis uten hinder av taushetsplikt. Departementet går ikke inn for å oppstille noe vilkår i denne

bestemmelsen om at den nye revisoren ber om opplysninger, og derfor foreslår departementet å fjerne dette vilkåret. Departementet mener det sentrale hensynet er å sørge for at den nye revisoren får opplysninger som har betydning for den framtidige revisjonen. Det kan etter omstendighetene være tilfeldig om den nye revisoren spør om dette, og det er derfor vanskelig å se at dette bør være et vilkår i bestemmelsen.

### **3.2.5 Regnskapsrevisors rett til å si fra seg et oppdrag**

Departementet foreslår å videreføre regnskapsrevisors rett til å si fra seg sitt oppdrag, se forslag til § 11. Det er gjort enkelte strukturelle og språklige endringer i forslaget, men disse endrer ikke realiteten i bestemmelsen.

### **3.2.6 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisors virksomhet**

Departementet foreslår å videreføre den forenklete prosedyren ved overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering, se forslag til § 12. Også i denne bestemmelsen er det gjort enkelte språklige endringer, som ikke endrer realiteten.

### **3.2.7 Uttalelserett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll**

Departementet foreslår at revisor skal sende utkast til forvaltningsrevisjonsrapport til uttalelse til kommunedirektøren, kommunerådet eller fylkesrådet, se forslag til § 13 første ledd. Dette er en videreføring av gjeldende rett, og bygger også på kommuneloven § 23-5.

Uttalelseretten knytter seg til forhold administrasjonen har helt eller delvis ansvar for. Det betyr for eksempel at selv om det er et kommunalt foretak som er gjenstand for forvaltningsrevisjon, kan kommunedirektøren tenkes å ha uttalelserett hvis en del av forvaltningsrevisjonen berører samhandlingen mellom foretaket og administrasjonen.

Når det gjelder kommunale foretak, foreslår departementet i det vesentlige å videreføre også deres uttalelserett til forvaltningsrevisjonsrapporter, se forslag til § 13 andre ledd.

Departementet foreslår likevel ikke videreføre at det er "styret og daglig leder" som har rett til å gi kommentarer. I forslaget vises de kun til "det kommunale foretaket". Det betyr at myndigheten i utgangspunktet ligger hos styret i foretaket, som kan delegere denne til daglig leder. Etter forslaget vil ikke begge disse ha uttalelserett samtidig. Departementet mener det er tilstrekkelig og mest ryddig at det kommer én uttalelse fra foretaket.

Departementet foreslår å utvide bestemmelsen, slik at også aksjeselskap og interkommunalt selskap skal få uttalelserett der hvor selskapet er gjenstand for forvaltningsrevisjon.

Hensynet til å opplyse saken best mulig og hensynet til kontradiksjon, tilsier en slik rett.

Etter § 13 tredje ledd skal revisor sende utkast til rapport om eierskapskontroll til uttalelse til selskapet som er omfattet av eierskapskontrollen og den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierfunksjon.

Kommentarene skal framgå av de respektive rapportene, jf. § 13 fjerde ledd.



## 4. Krav til revisor og revisors medarbeidere

### 4.1 Gjeldende rett

#### 4.1.1 Krav til revisors uavhengighet

Kommuneloven (1992) § 79 har en lengre bestemmelse om revisors uavhengighet. Den retter seg blant annet mot tilknytning til den reviderte virksomheten som det kan tenkes at revisor eller hans eller hennes nærstående kan ha. I bestemmelsen er det tatt inn hva som menes med "nærstående".

Bestemmelsen slår også fast at ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, ikke i seg selv medfører at revisoren mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet.

Kommuneloven (2018) har en mye knappere bestemmelse, idet den i § 23-3 bare slår fast at revisor skal være uavhengig.

I revisjonsforskriften 13 er det tatt inn nærmere krav til revisors uavhengighet. Reglene i forskriften er hjemlet i dagens kommunelov § 78 nr. 8. Bestemmelsen lyder:

*Den som foretar revisjon etter denne forskrift kan ikke inneha andre stillinger hos kommunen eller fylkeskommunen eller i virksomhet som den kommunen eller fylkeskommunen deltar i ved siden av revisoroppdraget.*

*Den som foretar revisjon kan ikke være medlem av styrende organer i virksomhet som kommunen eller fylkeskommunen deltar i.*

*Den som foretar revisjon kan 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 den som foretar revisjon.*

Etter revisjonsforskriften § 14 er det også forbud mot at den som foretar revisjon utfører rådgivingstjenester for kommunen dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet.

#### 4.1.2 Krav til egenvurdering av uavhengighet

Revisjonsforskriften § 15 første ledd bestemmer at oppdragsansvarlig revisor hvert år, og ellers ved behov, skal avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. § 15 andre ledd bestemmer at en skriftlig egenvurdering om oppdragsansvarlig revisors uavhengighet skal følge alle tilbud om revisjon.

#### 4.1.3 Taushetsplikten for revisor og revisor medarbeidere

*Taushetsplikt for revisors medarbeidere*

Ifølge revisjonsforskriften § 22 gjelder revisors taushetsplikt etter kommuneloven tilsvarende for revisors medarbeidere.

*Unntak fra taushetsplikten*

Det er gjort enkelte unntak for revisors taushetsplikt i revisjonsforskriften § 21, som lyder:

*Uten hinder av revisors taushetsplikt kan oppdragsansvarlig revisor avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisor kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.*

*Uten hinder av revisors taushetsplikt kan revisor gi opplysninger til skatteetaten om en persons forbindelse med kommunen eller fylkeskommunen, der det er nødvendig for å fremme skatteetatens kontroll oppgaver etter lov, forskrift eller instruks.*

*Revisors taushetsplikt er ikke til hinder for at kontrollører engasjert av bransjeorganisasjoner kan foreta kontroll av utførelsen av revisjonen, herunder av skriftlig dokumentasjon.*

#### **4.1.4 Krav til dokumentasjon av revisors virksomhet**

##### *Dokumentasjon av revisjonen*

Revisjonsforskriften § 9 gir regler for dokumentasjon av revisjonens utførelse. Det følger av første ledd i denne bestemmelsen at revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført, samt resultatet av revisjonen, på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Videre følger det at forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

I § 9 tredje ledd bestemmes det at ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal revisor kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling.

##### *Oppbevaring*

I revisjonsforskriften § 10 første ledd er det bestemt at revisor skal oppbevare dokumentasjon, nummererte brev og annen korrespondanse etter revisjonsforskriften på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning.

§ 10 andre ledd sier at originaldokument av papir kan erstattes av kopi i annet medium. I så fall skal papiroriginalen oppbevares på en velordnet måte i 3 år og 6 måneder etter slutten av regnskapsåret som dokumentet gjelder. Dokumentasjon som lagres elektronisk, skal oppbevares og gjengis i standard dataformat.

## **4.2 Departementets forslag**

### **4.2.1 Krav til revisors uavhengighet**

Departementet mener det er behov for å videreføre gjeldende rett når det gjelder krav til revisors uavhengighet. Forskriftsbestemmelsene vil være hjemlet i kommuneloven (2018) § 24-4. Departementet vil imidlertid regulere uavhengigheten i flere bestemmelser enn i dag. Dette for å gi et mer oversiktlig regelverk.

I forslaget til § 14 første ledd foreslår departementet å forskriftsfeste regelen som i dag følger av kommuneloven § 79 første ledd andre punktum. Departementet mener denne regelen er en grunnleggende del av reguleringen av uavhengighet.

Forslaget til § 14 andre ledd slår fortsatt fast at ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, ikke i seg selv medfører at revisoren mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet.

Departementet presiserer ellers at bestemmelsene i forskriftskapittel 3 omfatter både oppdragsansvarlig revisor og øvrige revisjonsmedarbeidere. Dette er en videreføring av gjeldende rett, men er viktig at er klart.

#### **4.2.2 Grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten**

I forslaget til § 15 har departementet tatt inn bestemmelsen som i dag følger av kommuneloven (1992) § 79 første ledd første punktum, jf. andre ledd. Det er gjort enkelte strukturelle og språklige endringer, men disse endrer ikke innholdet i bestemmelsen. Departementet foreslår også å endre overskriften. Selv om innholdet for så vidt handler om uavhengighet, er det særlig tilknytning til den reviderte virksomheten og dens betydning for uavhengigheten som reguleres i denne bestemmelsen.

#### **4.2.3 Grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha**

Forslaget til § 16 bokstav a til c er i det vesentlige en videreføring av revisjonsforskriften § 13. I dagens forskrift har bestemmelsen overskriften "Spesielle krav til uavhengighet". Departementet mener "Grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha" gir en bedre beskrivelse av innholdet i bestemmelsen.

I forslaget til § 16 første ledd bokstav c videreføres forbudet mot at revisor kan være medlem av styrende organer som kommunen deltar i eller er eier av. Departementet foreslår likevel å innføre et unntak fra dette forbudet. Etter forslaget skal ikke forbudet gjelde interkommunale revisjonssamarbeid som er organisert som interkommunale selskaper etter IKS-loven eller samvirkeforetak etter samvirkeloven.

Forslaget til § 16 bokstav e–f er en videreføring av revisjonsforskriften § 14.

#### **4.2.4 Krav til egenvurdering av uavhengighet**

I forslaget til forskrift § 17 første ledd fremkommer det at den som utfører revisjon eller annen kontroll for en kommune skal løpende vurdere sin uavhengighet. Også her er "annen kontroll" tatt inn i forskriftsteksten. Det bør stilles like krav til dem som utfører revisjon og til dem som utfører annen kontroll. Hensynet til tillit, legitimitet og omdømme gjør seg gjeldende også for dem som utfører andre kontrolloppdrag. I mange relasjoner er det ingen grunn til å skille mellom de som utfører revisjon og de som utfører annen kontroll.

Departementet foreslår under en viss tvil å videreføre plikten til å levere en erklæring om uavhengighet til kontrollutvalget, se forslaget til § 17 andre ledd. Det som taler for en slik bestemmelse er at det vil uttrykkelig framgå at revisjonen har vurdert sin uavhengighet til den revisjonspliktige. Det kan også tenkes at kravene til uavhengighet i større grad vil bli

etterlevd hvis det også finnes en slik dokumentasjonsbestemmelse. På den andre siden vil en slik dokumentasjonsbestemmelse også kunne få karakter av å bli en mindre relevant pliktbestemmelse, som i praksis betyr lite. Departementet ber særskilt om høringsinstansenes syn på dette spørsmålet.

Dagens revisjonsforskrift pålegger den oppdragsansvarlige revisoren plikten til å levere erklæringen, og den skal gjelde bare sin egen uavhengighet. I forslaget til ny bestemmelse er plikten lagt til "revisjonen". Dette betyr at det er daglig leder av en kommunerevisjon eller et interkommunalt samarbeid, eller den oppdragsansvarlige revisoren i et privat revisjonsselskap som skal levere den. I tillegg er bestemmelsen utvidet i den forstand at erklæringen skal gjelde alle revisors medarbeidere som er involvert i revisjonsoppdraget for kommunen.

#### **4.2.5 Taushetsplikten for revisor og revisor medarbeidere**

##### *Taushetsplikt for revisors medarbeidere*

Departementet foreslår å videreføre at revisors taushetsplikt også skal gjelde for revisors medarbeidere, se forslag til § 18 første ledd. Det er neppe grunn til å ha forskjellige bestemmelser for revisor og revisors medarbeidere i denne sammenhengen.

##### *Unntak fra taushetsplikten*

I dagens revisjonsforskrift er det tatt inn enkelte begrensninger i revisors taushetsplikt. Departementet foreslår å videreføre denne bestemmelsen, se forslag til § 18 andre til fjerde ledd, men mener det er språklig mer presist å kalle dette for *unntak* fra taushetsplikten, istedenfor *begrensninger*.

Departementet er opptatt av at unntaket fra taushetsplikten er enkel å forstå. Det er også viktig at unntaket er relevant og at det er reelt behov for unntaket. Departementet ber derfor særskilt om høringsinstansenes syn på dette forslaget.

Det er gjort enkelte språklige endringer i forslaget. Når det gjelder unntaket som retter seg mot å gi opplysninger til skatteetaten, er henvisningen til at skatteetatens kontrollopgaver skjer etter *lov, forskrift eller instruks* tatt bort. Dette er bare en språklig forenkling av bestemmelsen, siden det må være klart nok at disse kontrollopgavene må ha et tilstrekkelig rettslig grunnlag.

#### **4.2.5 Krav til dokumentasjon av revisors virksomhet**

##### *Dokumentasjon av revisjonens utførelse*

Departementet ser behov for å videreføre bestemmelsen om dokumentasjon av revisjonen, se forslag til § 19. Noen språklige endringer er gjort, men de endrer ikke realiteten. Med "revisjonen" menes alle former for revisjon; regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll.

##### *Oppbevaring*

Departementet foreslår en kortere og forenklet bestemmelse om oppbevaring, se forslag til § 19 tredje ledd. Der sies det at revisor skal oppbevare dokumentasjonen på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Dette er en videreføring av gjeldende rett, selv om ordlyden

er mindre omfangsrik. Kravet til oppbevaring innebærer også at dokumentasjonen må kunne leses eller hentes ut hvis det skulle være behov for det. Dette er en nokså selvsagt del av en bestemmelse om oppbevaring, så departementet mener det ikke er behov for eksplisitt å si dette i forskriften.

Departementet er kjent med at i revisorlovutvalgets forslag til ny revisorlov er det foreslått at oppbevaringsplikten skal være 5 år, jf. NOU 2017: 15. Selv om departementet foreslår å videreføre 10-årsregelen, slik gjeldende rett etter revisorloven også er, vil departementet følge med på den videre oppfølgingen av NOU 2017: 15.

Når det gjelder særregelen i revisjonsforskriften § 10 andre ledd om oppbevaring i "annet medium", bærer den etter departementets vurdering preg av å være foreldet. Departementet mener det ikke er behov for en slik særregel. Det innebærer at kravet til oppbevaring slik det fremkommer av forslaget til § 19 tredje ledd, gjelder for alle typer oppbevaring. Oppbevaringen skal altså være "ordnet og betryggende", både når oppbevaringen skjer i papirform og når den skjer elektronisk. Den nye regelen skal være teknologinøytral.

## **5. Omtale av enkelte bestemmelser som foreslås opphevet av andre grunner enn at de er lovfestet.**

*Kontrollutvalgsforskriften § 5 andre ledd* bestemmer at dersom kommunen har egen ansatt revisor, kan kontrollutvalget be om adgang til revisjonens arbeidsdokumenter og kreve opplysninger av revisjonen. Departementet har ikke foreslått å videreføre denne bestemmelsen. Bestemmelsen gjelder dersom kommunen har egen ansatt revisor. Departementet er skeptisk til at bestemmelser i forskriften kun skal gjelde enkelte revisjonsordninger. Slike særbestemmelser må i så tilfelle være godt begrunnet. Departementet kan i utgangspunktet ikke se at denne bestemmelsen er godt begrunnet eller ivaretar et særlig behov. Departementet viser ellers til at kontrollutvalgets innsynsrett hos kommunen er regulert i kommuneloven (2018). Denne bestemmelsen hjemler også innsyn hos den kommunalt ansatte revisoren, og er sannsynligvis tilstrekkelig for kontrollutvalgets behov for innsyn hos denne.

*Kontrollutvalgsforskriften § 15 første ledd første punktum* bestemmer at kontrollutvalget selv fastsetter hvordan utført selskapskontroll skal rapporteres til utvalget, herunder hvilket innhold slik rapport skal ha. Siden eierskapskontroll blir en definert revisjonsoppgave, mener departementet at revisor også må ha innflytelse på hvordan rapporteringen skjer, blant annet på grunnlag av god kommunal revisjonsskikk. Kontrollutvalget vil likevel innenfor disse rammene – som bestiller – øve innflytelse på hvordan rapporteringen skal skje. Bestemmelsen om at kontrollutvalget skal kunne fastsette hvilket innhold rapporten skal ha, er ikke ønskelig å videreføre. Som bestiller vil kontrollutvalget selvsagt ha innflytelse på hvilket type innhold rapporten skal ha. En slik bestemmelse vil likevel kunne tenkes å være i strid med revisors ansvar for det konkrete innholdet i rapporten.

*Kontrollutvalgsforskriften § 18 andre ledd* bestemmer at der kommunen har en egen revisjon, avgir revisjonen innstilling til kontrollutvalget om budsjett for revisjonen. Departementet kan

ikke se at det er behov for en slik særregel for kommuner med egen revisjon. Det er også prinsipielt noe betenkelig å gi revisor innstillingsrett til et folkevalgt organ. Departementet regner med det vil være kontakt mellom kontrollutvalget og revisjonen (uansett revisjonsordning) i forbindelse med utarbeidelse av budsjettet uten at dette er særskilt forskriftsregulert.

*Revisjonsforskriften § 12* stiller enkelte krav til vandel mv. til revisor. Disse kravene består i a) å ha ført en hederlig vandel, b) være i stand til å oppfylle sine forpliktelser og c) være myndig. Departementet mener disse kravene er lite relevante å stille i forskriften. Etter loven skal revisor ha god vandel. Departementet antar at dette er et tilstrekkelig regelkrav, og mener i utgangspunktet at de nærmere vurderingene av revisors egnethet kan gjøres av den som skal ansette revisor eller tildele revisoroppdrag.

Departementet vil likevel be høringsinstansene særskilt vurdere forslaget om å oppheve bestemmelsene som er omtalt i dette kapitlet.

## **6. Økonomiske og administrative konsekvenser**

Forslaget til ny forskrift innebærer i begrenset grad nye regler, og i enda mindre grad regler som pålegger kommunene nye oppgaver eller plikter. I det alt vesentlige er forslaget til ny forskrift videreføring av gjeldende rett. Det vil derfor ikke være behov for at kommunene bruker ressurser av betydning på å sette seg inn i den nye forskriften. Departementet legger etter dette til grunn at forslaget ikke medfører økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for kommunene.

## **7. Merknader til de enkelte bestemmelsene i forskriftsforslaget**

*Til § 1 Begrensning av kontrollutvalgets myndighet.*

Kontrollutvalgets ansvar og myndighet følger av kommuneloven § 23-2. Den regulerer hva kontrollutvalget *skal* gjøre. Kontrollutvalget vil også kunne utføre annet kontrollarbeid, selv om det ikke følger som en skal-oppgave av loven.

Forskriften § 1 er en begrensning av kontrollutvalgets myndighet. Men heller ikke denne bestemmelsen kan lese som en uttømmende regulering av hvordan kontrollutvalgets myndighet er regulert.

*Første ledd* viderefører kontrollutvalgsforskriften § 4 andre ledd. Det ligger ikke til kontrollutvalget å overprøve politiske prioriteringer eller å vurdere den politiske hensiktsmessigheten av vedtak som er truffet av folkevalgte organer eller andre kommunale organer.

Det presiseres likevel at kontrollutvalgets virksomhet vil kunne innebære for eksempel kritikk av vedtak truffet av folkevalgte organer eller virkninger av slike vedtak, og at dette ikke vil være i strid med denne bestemmelsen. For eksempel vil en forvaltningsrevisjon av kommunens praksis i behandlingen av byggesøknader kunne innebære en vurdering av hvordan et folkevalgt organ har behandlet disse søknadene (hvis det folkevalgte organet har

fått delegert myndighet til å behandle disse søknadene). Dette vil ikke være å overprøve politiske prioriteringer i forskriftens forstand.

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

Bestemmelsen viderefører kontrollutvalgsforskriften § 18 første ledd, men med enkelte språklige endringer. Det er kontrollutvalget som skal utarbeide forslag til budsjett for kontrollarbeidet i kommunen eller fylkeskommunen. I uttrykket kontrollarbeidet inngår da utgifter til kontrollutvalget, kontrollutvalgssekretariatet og revisjonen. Kontrollutvalgets forslag skal følge innstillingen om årsbudsjett, som går til kommunestyret eller fylkestinget.

Henvisningen til kommuneloven § 14-3 tredje ledd sikrer at kontrollutvalgets forslag følger med innstillingen både i kommuner som er styrt etter formannskapsmodellen og kommuner som er styrt etter parlamentarismemodellen.

At forslaget skal følge innstillingen betyr også at kommunedirektøren ikke har adgang til å gjøre endringer i dette forslaget underveis i prosessen.

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

*Første ledd* bokstav a og b er en videreføring av kontrollutvalgsforskriften § 6, og utfyller kommuneloven (2018) § 23-2 a) om at kontrollutvalget skal påse at regnskapene blir betryggende revidert, ved også å ta inn årsberetninger. Første ledd bokstav c er ny sammenliknet dagens forskriftstekst.

*Andre ledd* er en delvis videreføring av kontrollutvalgsforskriften § 8, men den er også en utvidelse siden § 8 kun handler om forhold i årsregnskapet. Bestemmelsen nevner eksplisitt forhold som regnskapsrevisor påpeker etter kommuneloven § 24-7 til § 24-9.

Kontrollutvalgets påse-ansvar kommer i tillegg til revisors eget ansvar for å følge opp feil.

Bestemmelsen angir ikke direkte hvem som har ansvaret for at forholdene som påpekes, blir rettet opp eller fulgt opp. Dette vil i det vesentlige framgå av revisors påpekninger.

Dersom forholdene ikke blir rettet opp, pålegger bestemmelsen kontrollutvalget en plikt til å rapportere dette til kommunestyret.

#### *Til § 4 Kontrollutvalgets rapportering om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller*

Bestemmelsen tydeliggjør at kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om alle gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller og resultatet av dem.

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

*Andre ledd* fastsetter en plikt for kontrollutvalget til å påse at vedtak om revisjoner og eierskapskontroller som kommunestyret eller fylkestinget fastsetter, blir fulgt. Hvordan vedtakene blir fulgt må kontrollutvalget rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om.

#### *Til § 6 Innkalling til møte i kontrollutvalget*

Bestemmelsen presiserer at også ordfører eller fylkesordfører og oppdragsansvarlige revisorer skal få innkalling til kontrollutvalgets møter.

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

*Første ledd* viderefører kontrollutvalgsforskriften § 17 første ledd. Etter bestemmelsen skal kontrollutvalget der det er en egen revisjon i kommunen avgi innstilling til kommunestyret eller fylkestinget i saker om ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjed av revisjonens leder. Revisjonens leder er den samme personen som kommunestyret skal velge i medhold av kommuneloven (2018) § 24-1 andre ledd.

*Andre ledd* er noe endret sammenliknet med kontrollutvalgsforskriften § 17 andre ledd. Etter bestemmelsen legger forskriften myndigheten til å foreta ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjed av revisjonens øvrige personale, direkte til revisjonens leder. Det innebærer at kontrollutvalget ikke vil ha noen myndighet i slike saker.

#### *Til § 8 revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav*

*Første ledd* er i det vesentlige en videreføring av revisjonsforskriften § 2. Nytt i bestemmelsen er at også årsberetning er særskilt nevnt. Det er også gjort noen språklige presiseringer.

I *andre ledd* er det presisert at det er *kommunestyret* som velger hvem som skal være regnskapsrevisor. Det er også presisert at det er den samme revisoren som da får i oppgave å revidere årsberetningen.

*Tredje ledd* stiller kvalifikasjonskrav til oppdragsansvarlig regnskapsrevisor. Dette er en videreføring av gjeldende krav.

*Fjerde ledd* er en ny bestemmelse, og er tatt inn først og fremst av pedagogiske grunner. Den skal få tydelig fram at det er representantskapet i interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som velger regnskapsrevisor, altså ikke kommunestyret.

#### *Til § 9 Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og oppdragsansvarlig revisor for eierskapskontroll*

Bestemmelsen er i det vesentlige en videreføring av gjeldende rett, men den er utvidet til å gjelde også der hvor kommunen har egne ansatte revisorer. Utpekingen gjelder ved hvert enkelt revisjonsoppdrag. Det presiseres at det fortsatt vil være adgang til å velge en annen revisor til forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroll enn den som er valgt som regnskapsrevisor.

#### *Til § 10 Krav ved bytte av regnskapsrevisor*

*Første ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 17 første og tredje ledd, med enkelte språklige endringer.

*Andre ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 9 andre ledd.



*Tredje ledd* pålegger den den forrige regnskapsrevisoren uten hinder av taushetsplikten å gi opplysninger og dokumentasjon om revisjonsoppdraget til den nye revisoren, hvis det kan ha betydning for den framtidige revisjonen.

*Til § 11 Regnskapsrevisors rett til å si fra seg et oppdrag*

Bestemmelsen er en videreføring av revisjonsforskriften § 16. Den bygger på revisorloven § 7-1. Revisorloven § 7-1 vil derfor ha relevans for tolkningen av forskriften § 11.

Når det gjelder "særlig grunn" i bokstav c, vises det særlig til *Norsk Lovkommentar* av Bror Petter Gulden. I note 201 gis det eksempler på hva som kan være en "særlig grunn".

*Til § 12 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisors virksomhet*

Bestemmelsen er en videreføring av revisjonsforskriften § 18. Det presiseres at med "revisjonsselskaper" menes også interkommunale samarbeid selv om de ikke er organisert som et *selskap*.

*Til § 13 Uttalelserett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll*

Bestemmelsen er i det vesentlige en videreføring av gjeldende regler. Se høringsnotatet pkt. 3.2.7. for enkelte presiseringer.

Etter *andre ledd* skal revisor sende utkast til forvaltningsrevisjonsrapport til uttalelse til aksjeselskapet eller interkommunale selskapet som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Dette er nytt.

*Til § 14 Krav til revisors uavhengighet*

*Første ledd* er en videreføring av kommuneloven (1992) § 79 første ledd andre punktum. Bestemmelsen bygger på revisorloven § 4-1. Revisorloven § 4-1 vil derfor ha relevans for tolkningen av § 14 første ledd.

*Andre ledd* slår fortsatt fast at ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen, eller i en interkommunal samarbeidsordning, ikke i seg selv medfører at revisoren mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet.

Departementet presiserer ellers at bestemmelsene i forskriftskapittel 3 omfatter både oppdragsansvarlig revisor og øvrige revisjonsmedarbeidere. Dette er en videreføring av gjeldende rett, men er viktig at er klart.

*Til § 15 Grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten*

Bestemmelsen er en videreføring av kommuneloven (1992) § 79 første ledd første punktum, jf. andre ledd.

*Til § 16 Grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha*

*Bokstav a til d* er i det vesentlige en videreføring av revisjonsforskriften § 13.

I *bokstav c* videreføres forbudet mot at revisor kan være medlem av styrende organer som kommunen deltar i eller er eier av. Forbudet gjelder imidlertid ikke interkommunale revisjonssamarbeid som er organisert som interkommunale selskaper etter IKS-loven eller samvirkeforetak etter samvirkeoven.

*Bokstav e til f* er en videreføring av revisjonsforskriften § 14.

*Til § 17 Krav til egenvurdering av uavhengighet*

*Første ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 15 første ledd første punktum.

*Andre ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 15 første ledd andre punktum, men er endret slik at det er "revisjonen" som skal avgi egenvurderingen. Dette betyr at det er daglig leder av en kommunerevisjon eller et interkommunalt samarbeid, eller den oppdragsansvarlige revisoren i et privat revisjonsselskap som skal levere den. I tillegg er bestemmelsen utvidet i den forstand at erklæringen skal gjelde alle revisors medarbeidere som er involvert i revisjonsoppdraget for kommunen.

*Tredje ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 15 andre ledd, men også den er endret slik at det er "revisjonens" uavhengighet som skal vurderes.

*Til § 18 Unntak fra taushetsplikten for revisor og revisors medarbeidere*

*Første ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 22.

*Andre ledd* er en videreføring av revisjonsforskriften § 21.

*Til § 19 Krav til dokumentasjon av revisors virksomhet*

Bestemmelsen er en videreføring av revisjonsforskriften § 10.

## **8. Forslag til forskrift**

### **Utkast til forskrift om kontrollutvalg og revisjon**

*Fastsatt av Kommunal- og moderniseringsdepartementet xx.yy 2019 med hjemmel i kommuneloven §§ 23-2, 24-2 og 24-4.*

#### Kapittel 1. Kontrollutvalgets oppgaver mv.

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

Kontrollutvalget kan ikke overprøve politiske prioriteringer som er foretatt av kommunens eller fylkeskommunens folkevalgte organer eller andre kommunale organer.

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

Kontrollutvalget utarbeider forslag til budsjett for kontrollarbeidet i kommunen eller fylkeskommunen. Forslaget skal følge innstillingen om årsbudsjettet etter kommuneloven § 14-3 tredje ledd til kommunestyret eller fylkestinget.

### § 3 Kontrollutvalgets oppgaver ved regnskapsrevisjon

Kontrollutvalget skal holde seg løpende orientert om revisjonsarbeidet og påse at

- a) kommunens eller fylkeskommunens årsregnskaper og årsberetninger blir revidert på en betryggende måte
- b) regnskapsrevisjonen utføres i samsvar med lov, forskrift og kontrollutvalgets instruksjer og avtaler med revisor
- c) regnskapsrevisjonen blir utført av revisorer som oppfyller kravene i kapittel 2 og 3.

Kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisorens påpekinger etter kommuneloven §§ 24-7 til 24-9 blir rettet eller fulgt opp. Hvis påpekingene ikke blir rettet eller fulgt opp, skal kontrollutvalget rapportere det til kommunestyret eller fylkestinget.

### § 4 Kontrollutvalgets rapportering om forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller

Kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om gjennomførte forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller og resultatet av dem.

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

Kontrollutvalget skal påse at kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om regnskapsrevisjoner, forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller blir fulgt opp og skal rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om vedtaket er fulgt opp.

### § 6 Innkalling til møte i kontrollutvalget

Innkalling til møte i kontrollutvalget skal sendes til utvalgets medlemmer, ordfører eller fylkesordfører og kommunens eller fylkeskommunens oppdragsansvarlige revisorer.

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

### § 7 Ansettelse, suspensjon, oppsigelse og avskjedigelse av revisor

Når kommunen eller fylkeskommunen har egen revisjon er det kommunestyret eller fylkestinget selv som ansetter, suspenderer, sier opp og avskjediger revisjonens leder. Kontrollutvalget innstiller i slike saker. Revisjonens leder ansetter, suspenderer, sier opp og avskjediger revisjonens øvrige ansatte.

### § 8 Revisjonsplikt, valg av regnskapsrevisor og kvalifikasjonskrav

Kommunens og fylkeskommunens årsregnskaper og årsberetninger skal revideres.

Kommunestyret og fylkestinget velger hvem som skal være regnskapsrevisor for hver av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskaper og årsberetninger.

Den oppdragsansvarlige for revisjonen av årsregnskap og årsberetning etter kommuneloven, skal ha en bachelor- eller mastergrad i regnskap og revisjon i samsvar med Finanstilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor gitt med hjemmel i revisorloven, og i tillegg ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon.

Representantskapet skal velge regnskapsrevisor når et interkommunalt politisk råd eller et kommunalt oppgavefelleskap etter kommuneloven § 14-8 første ledd utarbeider eget årsregnskap og egen årsberetning og hvis ikke noe annet er fastsatt i samarbeidsavtalen.

### *§ 9 Utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsrevisor, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og oppdragsansvarlig revisor for eierskapskontroll*

Det skal utpekes en oppdragsansvarlig revisor for hvert regnskapsrevisjonsoppdrag, hvert forvaltningsrevisjonsoppdrag og hvert oppdrag om eierskapskontroll.

### *§ 10 Krav ved bytte av regnskapsrevisor*

Før en revisor tar på seg ansvaret for å revidere et årsregnskap og en årsberetning etter kommuneloven, skal revisoren be om en uttalelse fra den reviderte virksomhetens forrige revisor om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør ta på seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig til den nye revisoren om begrunnelsen for sin fratreden.

Hvis en revisor sier fra seg et oppdrag og fraråder en annen revisor å ta på seg oppdraget, skal revisor dokumentere begrunnelsen for å fratre og for rådet. Også den nye revisoren skal dokumentere sin begrunnelse for å ta på seg oppdraget i strid med den tidligere revisorens råd.

Hvis det kan ha betydning for den framtidige revisjonen, skal den forrige regnskapsrevisoren uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om revisjonsoppdraget til den nye revisoren.

### *§ 11 Regnskapsrevisors rett til å si fra seg et oppdrag*

Når en kommune eller fylkeskommune deltar i et interkommunalt revisjons samarbeid eller har inngått avtale med en annen regnskapsrevisor, har regnskapsrevisoren rett til å si fra seg oppdraget hvis

- a) revisoren har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov eller forskrift som den reviderte virksomheten er underlagt, og virksomheten ikke iverksetter tiltak som er nødvendige for å rette opp forholdene
- b) revisoren ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter lov eller forskrift
- c) det foreligger andre særlige grunner.

Revisoren skal varsle den reviderte virksomheten, om at han sier fra seg oppdraget, i god nok tid til at virksomheten kan innrette seg.

### *§ 12 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering av revisors virksomhet*

Hvis flere revisjonsselskaper slår seg sammen, viderefører det nye selskapet de revisjonsoppdragene som selskapene hadde før sammenslutningen. Det samme gjelder ved selskapsrettslig omorganisering av et revisjonsselskap og når en personlig drevet revisjonsvirksomhet tas opp i et revisjonsselskap.

Overføring av revisjonsoppdrag etter første ledd begrenser ikke oppdragsgiverens adgang til å bytte revisor.

Et selskap eller en person som nevnt i første ledd skal uten ugrunnet opphold gi skriftlig melding til oppdragsgiveren om sammenslutning, omorganisering eller opptak.

### *§ 13 Uttalelserett ved forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll*

Revisor skal sende utkast til forvaltningsrevisjonsrapport til uttalelse til kommunedirektøren, kommunerådet eller fylkesrådet.

Revisor skal sende utkast til forvaltningsrevisjonsrapport til uttalelse til det kommunale foretaket, det fylkeskommunale foretaket, aksjeselskapet eller interkommunale selskapet som er gjenstand for forvaltningsrevisjon.

Revisor skal sende utkast til rapport om eierskapskontroll til uttalelse til selskapet som er omfattet av eierskapskontrollen og den som utøver kommunens eller fylkeskommunens eierfunksjon.

Kommentarene skal fremgå av rapporten.

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

#### *§ 14 Krav til revisors uavhengighet*

Revisor kan ikke utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen hvis det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisorens uavhengighet og objektivitet.

Ansettelse som revisor i kommunen eller fylkeskommunen eller i en interkommunal samarbeidsordning medfører ikke i seg selv at revisoren mangler nødvendig uavhengighet og objektivitet.

#### *§ 15 Grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten*

Revisor kan ikke utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen eller fylkeskommunen hvis revisoren eller revisorens nærstående har en tilknytning til den reviderte eller kontrollerte virksomheten eller virksomhetens ansatte eller tillitsmenn, som er egnet til å svekke revisorens uavhengighet og objektivitet.

Som nærstående etter første ledd regnes

- a) revisorens ektefelle eller samboer og deres søsken
- b) revisorens slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje
- c) revisorens søsken og deres ektefeller eller samboere.

#### *§ 16 Grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha*

Revisor kan ikke

- a) ha andre stillinger i kommunen eller fylkeskommunen
- b) ha andre stillinger i en virksomhet som kommunen eller fylkeskommunen deltar i eller er eier av
- c) være medlem av styrende organer i en virksomhet som kommunen eller fylkeskommunen deltar i eller er eier av. Dette gjelder ikke hvis virksomheten utfører revisjon og er organisert som et interkommunalt selskap eller samvirkeforetak
- d) delta i eller ha funksjoner i en annen virksomhet, hvis det kan føre til at revisorens interesser kommer i konflikt med interessene til kommunen eller fylkeskommunen eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisoren
- e) utføre rådgivningstjenester eller andre tjenester for kommunen eller fylkeskommunen, hvis dette er egnet til å svekke revisorens uavhengighet og objektivitet
- f) yte tjenester som hører inn under den reviderte virksomhetens egne ledelses- og kontrollopgaver
- g) opptre som fullmektig for den reviderte virksomheten, unntatt ved bistand i skattesaker etter domstolsloven § 218.

#### *§ 17 Krav til egenvurdering av uavhengighet*

Den som utfører revisjon eller annen kontroll for en kommune eller fylkeskommune, skal løpende vurdere sin uavhengighet.

Revisjonen skal hvert år, og ellers ved behov, gi en skriftlig egenvurdering til kontrollutvalget om revisjonens uavhengighet.

En skriftlig egenvurdering om revisjonens uavhengighet skal følge alle tilbud om revisjon.

#### *§ 18 Unntak fra taushetsplikten for revisor og revisors medarbeidere*

Revisors taushetsplikt etter kommuneloven § 24-2 femte ledd gjelder også revisors medarbeidere.

Hvis det i forbindelse med et revisjonsoppdrag eller annen kontroll framkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er begått en straffbar handling, kan revisor og revisors medarbeidere underrette politiet uten hinder av taushetsplikten. Hvis det er åpnet etterforskning i en straffesak, kan revisor og revisors medarbeidere uten hinder av taushetsplikten avgi forklaring og framlegge dokumentasjon til politiet om revisjonsoppdrag eller annen kontroll.

Hvis det er nødvendig for at skatteetaten skal kunne utføre sine kontrolloppgaver, kan revisor og revisors medarbeidere uten hinder av taushetsplikten, gi opplysninger til skatteetaten om en persons forbindelse med kommunen eller fylkeskommunen.

Taushetsplikten er ikke til hinder for at kontrollører som er engasjert av bransjeorganisasjoner, kan kontrollere hvordan revisjonen er utført.

#### *§ 19 Krav til dokumentasjon av revisors virksomhet*

Revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført og resultatet av revisjonen. Dokumentasjonen skal kunne underbygge og gi grunnlag for å etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg.

Ved rådgivning og andre tjenester for den reviderte virksomheten, skal revisor dokumentere oppdragets art, omfang og en eventuell anbefaling.

Revisor skal oppbevare dokumentasjonen på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år.

### Kapittel 4. Ikrafttredelse og opphevinger

#### *§ 20 Ikrafttredelse*

Forskriften trer i kraft fra og med det konstituerende møtet i det enkelte kommunestyret og fylkestinget ved oppstart av valgperioden 2019-2023.

Fra samme tidspunkt oppheves

- a) forskrift 15. juni nr. 905 om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner
- b) forskrift 15. juni nr. 904 om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.