

Brev

Revisjon av kommunalt eide aksjeselskap

Publisert: 6. juli 2010

KS Bedrift

Saksbehandler: Tore Johan Berg

Direkte telefon: 22 93 98 48

Vår referanse: 10/3057

Arkivkode: 369

Dato: 02.07.2010

Det vises til brev fra KS Bedrift og Norges Kommunerevisorforbund av 15. mars 2010 og møte i Finanstilsynet 29. mai 2010.

Saken gjelder den adgang godkjente revisjonsselskap eid helt eller delvis av kommuner eller interkommunale selskaper har til å revidere revisjonspliktige selskaper eid av kommuner, herunder kommunalt eide aksjeselskaper.

1. Sakens bakgrunn

Ved ikraftttredelse av revisorloven av 15. januar 1999 nr. 2 ble bestemmelsen i aksjeloven om at det i enkeltvedtak eller forskrift kunne bestemmes at et selskap der en eller flere kommuner hadde mer enn femti prosent av stemmene kunne velge kommune- eller fylkesrevisjonen som revisor, opphevet. Endringen medførte at aksjeselskap eid av kommuner måtte velge revisor godkjent av Finanstilsynet (statsautoriserte og registrerte revisorer eller godkjent revisjonsselskap).

Det ble av noen kommunerevisjonsdistrikt søkt om unntak fra revisorlovens uavhengighetskrav slik at ansatte statsautoriserte eller registrerte revisorer i kommunerevisjonsdistriktet kunne være oppdragsansvarlig revisor i aksjeselskap eid av kommuner som var deltakere i kommunerevisjonsdistriktet. Det ble gitt dispensasjoner for regnskapsåret 1999 grunnet praktiske hensyn og at det ville medføre ekstrakostnader og merarbeid å skifte revisor sent i regnskapsåret. Det ble ikke gitt dispensasjoner ut over regnskapsåret 1999.

2. Situasjonen nå

Etter 1999 er det gjennomført endringer i revisorloven som følge av gjennomføringen av revisjonsdirektivet (Dir. 2006/43/EF) med virkning fra 1. juli 2009. I den forbindelse har Finansdepartementet uttalt seg om hvilke krav som må oppfylles for at kommunale revisjonsenheter skal kunne revidere kommunalt eide aksjeselskaper, jf. Ot. prp. nr 78 (2008-2009) om endringer i revisorloven og enkelte andre lover kapittel 7 sidene 29-36.

Som kjent er det videre vedtatt lov om interkommunale selskaper.

2.1 Revisorlovens krav til godkjenning og organisering av revisjonsselskap

Det følger av revisorloven § 3-5 at revisjonsselskaper skal være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. I ovennevnte Odelstingsproposisjon uttaler departementet at det ikke er aktuelt å åpne for at kommunale revisjonsenheter organisert som interkommunale

selskaper etter IKS-loven eller kommunale foretak etter kommuneloven kan gis godkjenning som revisjonsselskap, men viser til en ordning med kommunale revisjonsselskap organisert som aksjeselskap.

Gjennomføring av revisjonsdirektivet i norsk rett innebar blant annet at kravet om at godkjente revisorer og revisjonsselskap skulle eie mer enn halvparten av aksjekapitalen eller innskuddskapitalen i et godkjent revisjonsselskap, ble opphevet. Det er derfor ikke noe til hinder for kommuner eller interkommunale selskaper kan være majoritetsaksjonærer i et godkjent revisjonsselskap.

Kravet i revisorloven om at godkjente revisorer skal ha flertall i styret, og inneha mer enn halvparten av stemmene i revisjonsselskapets øverste organ, er imidlertid videreført. Dette innebærer at eier og stemmerettsbegrensningene må skilles dersom revisorer eller revisjonsselskap ikke utgjør et flertall på eiersiden.

Selv om ikke revisorloven § 3-5 er til hinder for kommunalt eller interkommunalt eierskap i godkjente revisjonsselskaper, vil eierskapet være av avgjørende betydning for oppfyllelse av revisorlovens krav til uavhengighet og objektivitet.

2.2 Revisorlovgivningens krav til uavhengighet og objektivitet

Spørsmålet er i hvilken grad revisorlovgivningens bestemmelser om uavhengighet og objektivitet vil være til hinder for at et revisjonsselskap som direkte eller indirekte er eid av kommuner kan revidere revisjonspliktige foretak som helt eller delvis er eid av de samme kommunene.

Bestemmelsene i revisorlovens kapittel 4 gjelder for alle revisorer og revisjonsselskap, dvs. også for revisjonsselskap der kommuner har eierinteresser, enten direkte eller indirekte gjennom et interkommunalt selskap.

Hovedregelen etter revisorloven § 4-1 første ledd er at revisor ikke kan revidere en revisjonspliktig årsregnskap dersom revisor eller revisors nærstående har en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor.

§ 4-1 annet ledd nevner forhold som innebærer at revisor uansett ikke kan påta seg revisjonsoppdrag. Bestemmelsen lyder:

Årsregnskapet for revisjonspliktige kan ikke revideres av:

- 1. den som er ansatt hos den revisjonspliktige eller for øvrig står i et samarbeids- underordnings- eller avhengighetsforhold til noen som er nevnt i nr. 2 til 5,*
- 2. den som har eierandel i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket,*
- 3. den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser),*
- 4. den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige,*
- 5. den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurderinger av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.*

Revisorloven § 4-2 har bestemmelser om krav til uavhengighet når det er et revisjonsselskap som er valgt revisor. Av revisorloven § 4-2 første ledd fremgår det at ingen kan være oppdragsansvarlig

revisor når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller annet ledd.

Etter § 4-2 annet ledd gjelder det samme når aksjeeier som har mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen i revisjonsselskapet, har et forhold som nevnt til revisjonsklienten. Eierandel eller mellomværende som nevnt i § 4-1 annet ledd nr. 2 og 3 har ikke betydning for revisors uavhengighet med mindre disse er vesentlige.

Som følge av revisjonsdirektivet ble det også tatt inn en bestemmelse i revisorloven § 4-2 femte ledd om at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i et revisjonsselskap eller tilknyttede selskaper ikke skal søke å påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag på en slik måte at det kan svekke revisors eller revisjonsmedarbeideres uavhengighet og objektivitet.

3. Finanstilsynets vurdering

Etter Finanstilsynets syn vil et godkjent revisjonsselskap som direkte eller indirekte er eid av kommuner kunne revidere revisjonspliktige foretak, som helt eller delvis er eid av de samme kommunene, uten å komme i konflikt med revisorlovens uavhengighetsbestemmelser.

Inkludert Finansdepartementets uttalelser i Ot.prp. nr. 78 (2008-2009), vil det måtte legges vekt på følgende forhold:

- Størrelsen av kommunen(e)s eierandel(er)
- Virksomheten i revisjonsselskapet og organiseringen av denne
- Styresammensetningen i revisjonsselskapet

3.1 Eierforholdet i revisjonsselskapet

En kommunes eierandel i et godkjent revisjonsselskap vil være av betydning for muligheten til å påvirke revisjonsvirksomheten og dermed revisjonen av foretak som kommunen har eierinteresser i.

Dersom en kommune har en eierandel på 10 prosent eller mindre i revisjonsselskapet vil imidlertid ikke denne eierandelen være til hinder for at revisjonsselskapet påtar seg å revidere revisjonspliktig foretak som er eiet av samme kommune, jf. revisorloven § 4-2 annet ledd.

I vurderingen av om et revisjonsselskap er tilstrekkelig uavhengig til å påta seg revisjonsoppdrag når en kommune er eier både i revisjonsselskapet og i revisjonsklienten, er det ikke tilstrekkelig å vurdere denne kommunens eierandel isolert. Også hvem som eier de øvrige eierandelene i revisjonsselskapet vil være av betydning. Dersom øvrige eiere er ansatte i kommunen må disse eierandelene ses sammen med kommunens eierandeler i forhold til 10-prosentgrensen i revisorloven § 4-2 annet ledd.

Tilsvarende vil etter Finanstilsynets syn gjelde dersom en kommune eier revisjonsselskapet gjennom et interkommunalt selskap som eier revisjonsselskapet fullt ut. Da vil det være kommunens eierandel i det interkommunale selskapet som er avgjørende. Dersom revisjonsselskapet har andre eiere enn det interkommunale selskapet, må det vurderes konkret hvilke av revisjonsselskapets eiere som har en slik tilknytning til kommunen eller det interkommunale selskapet at disse eierandelene må ses samlet i vurderingen av revisjonsselskapets uavhengighet til det revisjonspliktige foretaket.

3.2 Organiseringen av revisjonsvirksomheten

Det godkjente revisjonsselskapet må selv ha ressurser og kompetanse til å drive virksomheten på en hensiktsmessig og forsvarlig måte i samsvar med de krav som følger av revisorloven, herunder god revisjonsskikk og revisorforskriften. Dette innebærer blant annet at revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner og gjennomføre kontrolltiltak på lik linje med andre revisjonsselskaper, jf. revisorloven § 5b-1 om intern kvalitetskontroll i revisjonsselskaper.

Finanstilsynet vil ikke kunne akseptere at det etableres revisjonsselskap som påtar seg revisjon av revisjonspliktig virksomhet, men hvor revisjonen i praksis utføres av revisorer og medarbeidere som ikke er ansatt i revisjonsselskapet. En ordning der det etableres et godkjent revisjonsselskap, men hvor revisjonen i praksis hovedsakelig skjer i et interkommunalt revisjonsselskap som ikke selv har adgang til å påta seg revisjonsoppdraget, vil være en omgåelse av regelverket og de forutsetningene departementet har redegjort for i nevnte proposisjon.

Også følgende uttalelse fra departementet i proposisjonen vil være av betydning for vurderingen av revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet:

”Tilsvarende vil det kunne foreligge reell innflytelse som er til hinder for at en kommunal revisjonsenhet som er godkjent etter revisorloven, påtar seg et oppdrag, dersom det samme revisjonsselskapet for eksempel også har i oppdrag å utføre kommunens forvaltningsrevisjon eller å levere andre tjenester til kommunen, og det dermed på avtale- eller lovmessig grunnlag er etablert formelle bindinger mellom kommunen og revisjonsselskapet.”

Hvorvidt det foreligger avtale- eller lovmessige grunnlag som gir formelle bindinger av betydning for uavhengigheten vil på vanlig måte måtte vurderes løpende av revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisor.

Etter Finanstilsynets syn tilsier imidlertid ovennevnte at daglig leder i et interkommunalt revisjonsselskap ikke samtidig kan være daglig leder i et godkjent revisjonsselskap som det interkommunale selskapet har eierandeler i.

Av samme grunn er Finanstilsynet av den oppfatning at daglig leder i et interkommunalt revisjonsselskap heller ikke kan utpekes etter revisorloven § 2-2 annet ledd til å være oppdragsansvarlig revisor for et godkjent revisjonsselskap.

3.3 Styresammensetningen i revisjonsselskapet

Det er krav om at et flertall av medlemmene og varamedlemmene i styret skal være godkjente revisorer. Godkjente revisorer som er ansatt i kommunal revisjonsenhet vil kunne oppfylle dette lovkravet.

Finanstilsynet antar at det for eksempel vil kunne være praktisk at en kommunestyrerepresentant som også er medlem av kontrollutvalget i kommunen er styremedlem i det revisjonsselskapet kommunen har eierinteresser i, enten direkte eller indirekte. Vedkommende kan imidlertid ikke samtidig være styremedlem i den revisjonspliktige enheten eller ha en annen tilknytning til denne som kan svekke revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet. Sett hen til departementets uttalelse om at revisjonsselskapet må ha avstand til forvaltningen av den kommunale virksomheten, bør heller ikke rådmenn eller andre med ledende stillinger innen den kommunale administrasjon sitte i styret i revisjonsselskapet som reviderer foretak som kommunen har eierinteresser i.

4. Oppsummering

På bakgrunn av ovennevnte legger Finanstilsynet til grunn at et godkjent revisjonsselskap som er eid av kommuner eller interkommunale selskaper kan påta seg revisjon av revisjonspliktige foretak eid av de samme kommunene, uten at revisorlovens krav til uavhengighet og objektivitet er til hinder for det, dersom følgende er situasjonen:

a. En kommunes eierandel i et godkjent revisjonsselskap eller i et interkommunalt selskap som eier revisjonsselskapet må være 10 prosent eller mindre, forutsatt at eiersammensetningen i

revisjonsselskapet for øvrig ikke medfører at revisjonsselskapet likevel ikke kan anses uavhengig av revisjonsklienten.

b. Revisjonsselskapet må selv ha ressurser og kompetanse som er tilstrekkelig til å drive revisjonsvirksomheten på en hensiktsmessig og forsvarlig måte i samsvar med de krav som følger av revisorlovgivningen, herunder løpende vurdere sin uavhengighet til revisjonsklienten i de oppdrag revisjonsselskapet påtar seg.

c. Daglig leder i et interkommunalt revisjonsselskap kan ikke samtidig være daglig leder i godkjent revisjonsselskap som det interkommunale selskapet har eierandeler i.

d. Daglig leder i et interkommunalt revisjonsselskap kan ikke utpekes av et godkjent revisjonsselskap til å være oppdragsansvarlig revisor dersom det interkommunale selskapet har eierandeler i revisjonsselskapet.

e. Revisjonsselskapet må oppfylle kravet til styresammensetning og stemmerett i revisjonsselskapet, jf. revisorloven § 3-5 første ledd. Ingen av styremedlemmene kan ha en slik tilknytning til den revisjonspliktige at det kan svekke revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet.

For Finanstilsynet

Anne Merethe Bellamy
direktør for regnskaps- og revisortilsyn

Kjersti Elvestad
seksjonssjef