



SAKSFRAMLEGG

Kontrollutvalg:	Hammerfest kommune	Saksbehandler:	Tom Øyvind Heitmann
Møtedato:	19. september 2024	J.nr:	KUSEK01504

Sak 49/24

OPPFØLGINGSSAK - SPØRSMÅL OM REVISORS UAVHENGIGHET TIL HAMMERFEST KOMMUNE OG DENS TO KOMMUNALE FORETAK

Saksdokumenter:

- Svar på spørsmål om revisors uavhengighet og kontrollutvalgets håndtering – fra Kommunal- og distriktsdepartementet, datert 17. februar 2023
- Brev til Kommunal- og distriktsdepartementet med spørsmål om revisors uavhengighet til en kommune og dens to kommunale foretak, datert 28. september 2022
- Utdrag fra kommuneloven og forskrift om kontrollutvalg og revisjon
- Utdrag fra lov om interkommunale selskap (IKS-loven)
- Revisorlovens krav til uavhengighet, artikkel i fagtidsskriftet Regnskap og revisjon nr. 5-2016
- Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer, NKRF-Kontroll og revisjon i kommunene (vedtatt av styret i NKRF i 2012)
- Brev fra Finanstilsynet til KS Bedrift, datert 2. juli 2010

Sekretariatets tilrådning:

1. Kommunestyret viser til rapportering fra kontrollutvalget vedrørende spørsmål om revisors uavhengighet til Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak.
2. Kommunestyret registrerer at kontrollutvalget i sak 49/24 har konkludert med følgende når det gjelder tre tilfeller som omhandler revisors uavhengighet:

A) Det tilfelle da rådmannen i Hammerfest kommune samtidig var styremedlem i Vefik IKS:

Kontrollutvalget vurderer det slik at denne tilknytningen var av en slik art at dette er i strid med krav til revisors uavhengighet, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

B) Det tilfelle at en virksomhetsleder i Hammerfest kommune samtidig var styremedlem i Vefik IKS:

Kontrollutvalget vurderer det slik at denne tilknytningen var av en slik art at dette er i strid med krav til revisors uavhengighet, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

C) Det tilfelle der tidligere rådmann i Hammerfest kommune er styremedlem i KomRev Nord IKS:

Kontrollutvalget vurderer det slik at denne tilknytningen er av en slik art at det innebærer en risiko for at krav til revisors uavhengighet ikke etterleves, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

3. Kommunestyret støtter kontrollutvalgets vurderinger.
4. Kommunestyret ber kontrollutvalget sende henvendelse til kommunens revisjon (KomRev Nord IKS) der det bes om en redegjørelse for hvilke tiltak revisjonsselskapet har iverksatt/vil iverksette for å sikre revisors uavhengighet til Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak. Kommunestyret ber om at kontrollutvalget rapporterer tilbake til kommunestyret om dette.
5. Kommunestyret ber ordfører om å sende henvendelse til revisjonsselskapet der kommunestyret ber om at revisjonsselskapets eierorgan (representantskapet) ikke velger administrativ og politisk ledelse i Hammerfest kommune som medlemmer av revisjonsselskapets styre. Kommunestyret ber om at ordfører rapporterer tilbake til kommunestyret om dette.
6. Kommunestyret ber om at det inntas i kommunens eierskapsmelding at revisjonsselskapets eierorgan ikke velger administrativ og politisk ledelse i Hammerfest kommune som medlemmer av revisjonsselskapets styre.

Saksopplysninger:

Kontrollutvalget i Hammerfest kommune har ved flere anledninger behandlet saker med spørsmål om kommunens daværende valgte revisor (Vefik IKS) sin uavhengighet til Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak.

Først gjaldt det spørsmål om revisors uavhengighet sett i forhold til at Hammerfest kommune sin daværende rådmann (kommunedirektør) ble valgt inn som styremedlem i Vefik IKS sitt styre, samtidig som vedkommende var rådmann (kommunedirektør) Hammerfest kommune.

Senere ble en virksomhetsleder i Hammerfest kommune valgt inn som styremedlem i Vefik IKS sitt styre, - etter det vi har forstått samtidig som vedkommende var virksomhetsleder i Hammerfest kommune.

Kontrollutvalget ble sist orientert om dette i sak 27/24 på møte 6. mai 2024. Kontrollutvalget vedtok da følgende:

«Kontrollutvalget tar informasjonen til orientering, og avventer sak fra sekretariatet på et senere møte.»

Etter dette er vi gjort kjent med at tidligere rådmann (kommunedirektør) i Hammerfest kommune er valgt som styremedlem i KomRev Nord IKS, som er Hammerfest kommunes nåværende revisor. Dette framgår av protokoll fra møte i representantskapet i KomRev Nord IKS den 26. april 2024.

Vi viser forøvrig til brev fra kontrollutvalget i Hammerfest kommune til Kommunal- og distriktsdepartementet med spørsmål om revisors uavhengighet til Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak, datert 28. september 2022. Vi viser videre til svar fra departementet (datert 17. februar 2023) der det blant annet sies at departementet ikke kan gjøre en konkret vurdering av revisors uavhengighet, og heller ikke gi konkrete føringer for hvordan kontrollutvalget skal følge opp en eventuell manglende oppfyllelse av kravet om uavhengighet, samt at denne konkrete vurderingen må kontrollutvalget og kommunestyret selv foreta.

Sekretariatets vurdering:

Som det framgår ovenfor så overlater departementet til kontrollutvalget og kommunestyret å gjøre en konkret vurdering av revisors uavhengighet, samt hvordan kontrollutvalget skal følge opp en eventuell manglende oppfyllelse av kravet om uavhengighet.

I og med at departementet ikke gjør konkrete vurderinger i slike saker, så finnes det heller ikke konkrete eksempler fra forvaltningspraksis, som gir retning for hvordan slike saker skal vurderes og løses.

Dersom interkommunale revisjonsselskap hadde vært underlagt tilsyn fra Finanstilsynet – slik private revisjonsselskap er det, så ville dette spørsmålet kunne blitt avklart med Finanstilsynet. Sekretariatet legger imidlertid til grunn at uttalelser og avgjørelser om krav til revisors uavhengighet fra Finanstilsynet, kan anvendes analogisk på krav til revisors uavhengighet der revisjonen utføres av interkommunalt revisjonsselskap.

I henhold til lov, forskrift og yrkesetisk rammeverk stilles det krav om at revisor skal være uavhengig av revidert(e) enhet(er), som i dette tilfellet gjelder Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak.

I kommuneloven § 24-4 stilles det krav om at revisor *«skal være uavhengig»*.

I forskrift om kontrollutvalg og revisjon stilles det nærmere krav til revisors uavhengighet. I forskriften § 16 fremgår det at revisor *«ikke kan utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen hvis det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisorens uavhengighet og objektivitet»*. I forskriften § 17 settes det grenser for revisors tilknytning til den reviderte virksomheten. Her fremgår det at revisor *«ikke kan utføre revisjon eller annen kontroll for kommunen hvis revisoren eller revisorens nærstående har en slik tilknytning til den reviderte eller kontrollerte virksomheten eller virksomhetens ansatte eller tillitsmenn at den er egnet til å svekke revisorens uavhengighet og objektivitet»*.

Vi viser også i denne sammenheng til blant annet følgende rettslige grunnlag for krav til revisors uavhengighet regulert etter lov om revisjon og revisorer (revisorloven), som må antas å ha analogisk betydning for tolkningen av uavhengighetskravet til revisorer som reviderer kommuner, men som samtidig ikke er underlagt revisorloven:

- I revisorloven § 8-1 (overordnede krav til uavhengighet) sies det at revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden. Det sies videre at revisor ikke skal utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det sies også at revisor heller ikke skal utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte.
- I revisorloven § 8-4 (deltakelse i beslutningstaking. Interessekonflikter) sies det at revisor eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, skal ikke delta i den revidertes beslutningstaking. Det sies videre at revisor, et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, kan ikke ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til den reviderte som kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt.

Kravene til revisors uavhengighet omtales også i faglitteraturen. I en masteroppgave om revisors uavhengighet og objektivitet skrives det følgende:¹

«Det skilles ofte mellom formell og materiell (reell) uavhengighet. Formell uavhengighet mangler når revisor har en slik tilknytning til den revisjonspliktige at tilknytningens karakter gir omverdenen grunn til å være i tvil om at kravene til objektivitet kan ivaretas. Materiell uavhengighet mangler når revisor lar utenforliggende hensyn påvirke sine vurderinger og ikke strengt holder seg til god revisjonsskikk inkludert de etiske regler. Revisorlovens §4-1 definerer en del tilknytninger, direkte og indirekte mellom revisor og den revisjonspliktige hvor den gir et forbud for revisor mot å påta seg revisjonsoppdrag. Det er to motiveringer for dette. Tilknytningen er slik at omverdenen kan være i tvil om revisjonen foretas med den nødvendige objektivitet, eller den er slik at det foreligger en betydelig risiko for at kravet til objektivitet ikke blir ivaretatt.»

Et annet sted i masteroppgaven skrives det følgende:

«I tillegg til de veldefinerte tilknytninger mellom revisor og den daglige ledelse hos den revisjonspliktige som er beskrevet i revisjonslovens kapittel 4, og som forhindrer at revisor kan påta seg revisjonsoppdraget, kan det oppstå andre former for tilknytninger som kan representere trusler mot revisors objektivitet. Et langvarig og friksjonsløst samarbeid kan lede til redusert aktsomhet. Det kan utvikle seg et vennskap med revisjonsklientens nøkkelpersoner som kan føre til at revisor vegrer seg for å reise ubehagelige problemstillinger. For selskaper av allmenn

¹ 1 Revisors uavhengighet og objektivitet. Masteroppgave – Det juridiske fakultet – Universitetet i Oslo, 2010: <https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/18763/1/101504.pdf>

interesse vil dette langt på vei kunne motvirkes ved de bestemmelser som nå er tatt inn i revisorloven om utskifting av ansvarlig revisor og forbudet mot at ansvarlig revisor innen to år etter avsluttet revisjonsoppdrag tiltrer ledende stilling hos den revisjonspliktige.»

I en artikkel i fagtidsskriftet «Revisjon og regnskap» kan man lese følgende når det gjelder revisorlovens krav til uavhengighet, etter den gamle revisorloven (av 1999):²

«Samarbeidsforhold etter bestemmelsen omfatter i første rekke samarbeid av økonomisk og/eller forretningsmessig karakter. Eksempelvis kan nevnes felles eierskap av selskap med revisjonsklient, kontorfellesskap med sin revisjonskunde eller sponsorsamarbeid med et idrettslag som er revisjonsklient. Bestemmelsen kan få et relativt vidt omfang, samtidig må man kunne anta at ikke alle typer av samarbeid vil rammes. Felles deltakelse i styret i borettslag, idrettslag, barnehage og lignende forhold hvor tilknytningen er mer fjern, antas ikke å ville rammes av forbudet mot samarbeid. Likevel, den overordnede regelen i første ledd må også vurderes.

Et underordningsforhold omfatter formell/juridisk underordning (styringsrett) og reell underordning (faktisk styringsmulighet uten formell styringsrett). Revisor skal ikke være styrt av det revisjonspliktige selskapet eller dets ledelse og administrasjon. Han eller hun kan ikke stå i et avhengighetsforhold til revisjonsklienten. Avhengighet omfatter særlig tilfeller der klienten kontrollerer forhold av stor betydning for revisor enten i virksomheten eller privat, typisk forhold av stor betydning for revisors økonomi. Sannsynligheten for at klienten vil utnytte denne kontrollen, har i utgangspunktet ikke betydning. Forretningsforbindelser som ikke utgjør samarbeidsforhold, kan utgjøre avhengighetsforhold dersom avtalevilkår mv. er slik at forholdet har stor økonomisk eller driftsmessig betydning for revisor. Eksempelvis kan det dreie seg om ansettelse i et datterselskap av den revisjonspliktige, eller at daglig leder i et selskap som revisor har vesentlig eierinteresse i, er styreleder hos den revisjonspliktige. Dersom revisor leier lokaler av revisjonsklient, er det neppe samarbeids- eller underordningsforhold, men kan i mange tilfeller være et avhengighetsforhold. Det kan bero på omstendighetene i det enkelte tilfellet. Dette kan for eksempel være dersom det er en svært gunstig leiekontrakt, eller det er et lite antall lokaler tilgjengelig.

Revisor kan heller ikke være i slike samarbeidsforhold, eller underordnings- og avhengighetsforhold med den som har eierinteresser i det revisjonspliktige foretaket, hos den som har fordringer eller gjeld hos revisjonsklienten, hos den som er medlem av det revisjonspliktige foretakets styrende organer eller hos daglig leder hos revisjonsklienten. Revisor kan heller ikke ha slike forhold med den som deltar i eller har ansvaret for utarbeidelsen av revisjonsklientens regnskap.

Hvis revisors nærstående har et slikt samarbeids-, underordnings- og/eller avhengighetsforhold, får dette samme virkning som ved ansettelse. Det kan være akseptabelt så lenge det ikke innebærer at vedkommende deltar i regnskapsføringen, utarbeidelse av årsberetningen eller er involvert i vurdering av poster i årsregnskapet eller

² Revisorlovens krav til uavhengighet, artikkel i fagtidsskriftet Regnskap og revisjon, nr. 5-2016.
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/5-41-6.pdf>

i vurderingen av oppgaver til offentlige myndigheter, men i tillegg må den overordnede tas i betraktning.

Reglene vil etter § 4–2 også gjelde når andre oppdragsansvarlige revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et ansettelsesforhold, eller et slikt samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til den revisjonspliktige. Også når aksjeeier eller deltaker med mer enn ti prosent av selskapskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet har tilsvarende forhold, vil revisor anses ikke å være uavhengig.

Forhold av slik art kan skape trusler mot de grunnleggende prinsippene etter de etiske reglene. Det vil blant annet være egeninteressetrussel, egenkontrolltrussel og fortrolighetstrussel.»

I boka «Kontroll og revisjon i kommunal sektor» skrives det følgende:³

«Uavhengigheten må vurderes i forhold til den reviderte. Det vil i alminnelighet bety administrasjonen/tjenesteutøverne. Det vil i alle tilfelle omfatte kommunedirektøren. I andre tilfeller må det vurderes opp mot hva som er revisjonsoppdragets innhold.»

Det må videre antas at Finanstilsynets lovforståelse i tilknytning til revisors uavhengighet til den revisjonspliktige i henhold til revisorloven har relevans og vekt også ved forståelsen av kravene til uavhengighet for et revisjonsselskap som reviderer kommuner (men likevel ikke er regulert av revisorloven).

I tillegg til de krav som stilles i lov og forskrift, finnes det bransjeetiske/yrkesetiske krav til revisors uavhengighet. I etiske retningslinjer for medlemmer i organisasjonen NKRF – Kontroll og revisjon i kommunene, som Hammerfest kommunes revisjon er medlem i, sies det for eksempel i punkt 1 at et medlem skal opptre slik at det ikke er tvil om vedkommendes uavhengighet, habilitet og integritet.⁴ Det sies videre at for å ha nødvendig tillit må medlemmene være uavhengige av oppdragsgiver og andre utenforstående interessegrupper. Et annet sted i retningslinjene sies det også at et annet forhold som kan oppfattes som en trussel mot objektiviteten er når det er eller oppleves å være for tette bånd mellom revisjonen og revidert enhet.

Vi vil videre vise til brev fra Finanstilsynet til KS Bedrift (datert 2. juli 2010) der det uttales følgende:

«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 administrasjonen sitte i styret i revisjonsselskapet som reviderer foretak som kommunen har eierinteresser i».

³ Kontroll og revisjon i kommunal sektor, Borgmo Renate, Bjørn Bråthen og Knut Erik Lie, NKRF – Kontroll og revisjon i kommunene, 4. utgave 2023.

⁴ Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer, Kontroll og revisjon i kommunene (vedtatt av styret i NKRF i 2012). <https://www.nkrf.no/vedtekter-og-reglement/etiske-retningslinjer-for-nkrfs-medlemmer>

Det kan videre nevnes at i KS sine anbefalinger om eierskap, selskapsledelse og kontroll (2020) punkt 15 anbefales at ordfører og kommunedirektør (rådmann) ikke bør sitte i styre i selskaper.

Vurdering av de tre konkrete tilfellene som denne saken gjelder:

Nedenfor gjør vi en kort vurdering av de tre konkrete tilfellene som denne saken gjelder:

A) Det tilfelle da rådmannen i Hammerfest kommune samtidig var styremedlem i Vefik IKS:

Sekretariatet vurderer det slik at denne tilknytningen var av en slik art at dette var i strid med krav til revisors uavhengighet, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

B) Det tilfelle at en virksomhetsleder i Hammerfest kommune samtidig var styremedlem i Vefik IKS:

Sekretariatet vurderer det slik at denne tilknytningen var av en slik art at dette var i strid med krav til revisors uavhengighet, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

C) Det tilfelle der tidligere rådmann i Hammerfest kommune er styremedlem i KomRev Nord IKS:

Sekretariatet vurderer det slik at denne tilknytningen er av en slik art at det innebærer en risiko for at krav til revisors uavhengighet ikke etterleveres, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

Kontrollutvalgets videre behandling av saken:

Kontrollutvalget fører løpende kontroll på vegne av kommunestyret, jf. kommuneloven § 23-1 første ledd. I kommuneloven § 23-2 første ledd framgår det at kontrollutvalget skal påse at regnskaper blir revidert på en betryggende måte. I dette ligger det også at kontrollutvalget skal påse at kommunens valgte revisor etterlever kravene til revisors uavhengighet, slik dette blant annet er regulert i kommuneloven og forskrift om kontrollutvalg og revisjon. Dersom kontrollutvalget vurderer at for eksempel kravene til revisors uavhengighet ikke etterleveres – eller at det er en risiko for at disse ikke etterleveres, er det kontrollutvalgets oppgave å rapportere dette til kommunestyret. Dette framgår blant annet av svarbrevet fra departementet til kontrollutvalget i Hammerfest kommune der det heter at «denne konkrete vurderingen må kontrollutvalget og kommunestyret selv foreta».

På grunnlag av det som er nevnt ovenfor anbefaler sekretariatet at kontrollutvalget rapporterer denne saken til kommunestyret med følgende forslag til vedtak/Innstilling til kommunestyret:

1. Kommunestyret viser til rapportering fra kontrollutvalget vedrørende spørsmål om revisors uavhengighet til Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak.
2. Kommunestyret registrerer at kontrollutvalget i sak 49/24 har konkludert med følgende når det gjelder tre tilfeller som omhandler revisors uavhengighet:

A) Det tilfelle da rådmannen i Hammerfest kommune samtidig var styremedlem i Vefik IKS:

Kontrollutvalget vurderer det slik at denne tilknytningen var av en slik art at dette er i strid med krav til revisors uavhengighet, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

B) Det tilfelle at en virksomhetsleder i Hammerfest kommune samtidig var styremedlem i Vefik IKS:

Kontrollutvalget vurderer det slik at denne tilknytningen var av en slik art at dette er i strid med krav til revisors uavhengighet, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

C) Det tilfelle der tidligere rådmann i Hammerfest kommune er styremedlem i KomRev Nord IKS:

Kontrollutvalget vurderer det slik at denne tilknytningen er av en slik art at det innebærer en risiko for at krav til revisors uavhengighet ikke etterleves, slik dette er regulert i kommuneloven 24-4, samt §§ 16 og 17 i forskrift om kontrollutvalg og revisjon.

3. Kommunestyret støtter kontrollutvalgets vurderinger.
4. Kommunestyret ber kontrollutvalget sende henvendelse til kommunens revisjon (KomRev Nord IKS) der det bes om en redegjørelse for hvilke tiltak revisjonsselskapet har iverksatt/vil iverksette for å sikre revisors uavhengighet til Hammerfest kommune og dens to kommunale foretak. Kommunestyret ber om at kontrollutvalget rapporterer tilbake til kommunestyret om dette.
5. Kommunestyret ber ordfører om å sende henvendelse til revisjonsselskapet der kommunestyret ber om at revisjonsselskapets eierorgan (representantskapet) ikke velger administrativ og politisk ledelse i Hammerfest kommune som medlemmer av revisjonsselskapets styre. Kommunestyret ber om at ordfører rapporterer tilbake til kommunestyret om dette.
6. Kommunestyret ber om at det inntas i kommunens eierskapsmelding at revisjonsselskapets eierorgan ikke velger administrativ og politisk ledelse i Hammerfest kommune som medlemmer av revisjonsselskapets styre.