



Høgskolen i **Hedmark**

Økonomi og ledelse

Morten Sørhage

Masteroppgave

Kommunal revisjon – uavhengig kontrollør eller politisk maktorgan?

Auditors role in the municipal – independent supervisor or political power agency?

MPA9

2017

INNHold

FIGURER.....	5
SAMMENDRAG	6
1 KOMMUNAL REVISJON.....	7
1.1 Oppgavens mål – hva skal vises?	7
1.2 Revisors tjenesteoppgaver – hva skal revisor utføre?	7
1.2.1 Regnskapsrevisjon.....	8
1.2.2 Forvaltningsrevisjon	8
1.2.3 Selskapskontroll.....	9
1.2.4 Rådgivning	9
1.2.5 Overordnet analyse.....	10
1.3 Bakgrunn/hensikt med problemstillingen – hva gjør problemstillingen viktig?	10
1.4 Gir dagens kommunale revisjonsordning en uavhengig kontrollerende aktør?	11
1.5 Revisors plass i kommunal organisasjon.....	12
1.5.1 Mot kommunestyre.....	12
1.5.2 Mot kontrollutvalg	13
1.5.3 Mot rådmannens internkontroll	13
1.6 Bestiller-utførermodellen	13
1.7 Utredings-/Kontrolløraksen - lovlighetskontroll vs. forvaltningskontroll.....	14
1.8 Problemstilling.....	15
1.8.1 Hypotese 2 – påvirkende aktør.....	15
2 METODE.....	17
2.1.1 Beskrivende metode	17
2.1.2 Juridisk metode	17
2.1.3 Kvantitativ metode.....	17
3 ANALYSE	19
3.1 Oversikt og resultat av spørreundersøkelse.	19
3.2 Spørreundersøkelsen.....	19
3.3 Teoretisk bakgrunnsstoff	27
3.3.1 Revisorenes tilsynsorgan	27

3.3.2	Forhold til lov om offentlig innkjøp	27
3.3.3	Uavhengighetskriteriet.....	28
3.3.4	Definisjoner på uavhengighet.....	29
3.3.5	Økonomiske kriterier	30
3.3.6	Revisors begrensninger til å utføre tjenester	30
3.3.7	Oppsummerende definisjon.....	31
3.3.8	Revisjon i perspektiv - belysende bakgrunnsstoff	31
3.3.9	Historisk/filosofisk tilnærming	31
3.3.10	Rettsetikk	32
3.3.11	Filosofi	32
3.3.12	Forholdet til etiske momenter	33
3.3.13	Revisors rolle – hvordan påvirkes den?.....	33
3.3.14	Beskrivelse av revisor som profesjon	35
3.3.15	Kommunal revisjon i det rettslige system.....	37
4	SAMMENSTILLING – er revisor kontrollør eller aktør?.....	40
4.1	Virkninger av lovendring i 2004	40
4.1.1	Tilsiktede endringer	40
4.1.2	Utilsiktede endringer	40
4.2	Konkluderende betraktninger – hva viser undersøkelsen?	40
4.3	Hypotese 1 - Er revisor en uavhengig aktør?	41
4.3.1	Forskjeller privat og egen revisjonsordning	41
4.3.2	Autorisasjonsordninger.....	42
4.3.3	Uavhengighet satt opp mot lovbestemmelser	42
4.3.4	Faglig uavhengighet.....	43
4.3.5	Økonomisk uavhengighet.....	44
4.3.6	Er kommunerevisor formelt uavhengig?	44
4.4	Hypotese 2 - Er revisor en påvirkende aktør?.....	44
4.4.1	Revisors rollekonflikter – blander revisor roller?	45
5	KONKLUSJON.....	47

FIGURER

1	Bestiller-utførermodellen	side	14
2	Utrednings/kontrolløraksen		14
3	Revisjonsordning		20
4	Ytelser		21
5	Rullering av oppdragsansvarlig		22
6	Oppdragsansvar regnskap- og forvaltningsrevisjon		23
7	Lovlighetsvurdering		24
8	Oppdragsavtale		25
9	Overordnet analyse		26
10	Revisors rolleforskyving		33
11	Revisors rolle i kommunalt system		38

SAMMENDRAG

Oppgaven undersøker revisors rolle i dagens kommune-Norge, utfra oppgaveutførelse og roller. Revisor defineres som en uavhengig kontrollinstans mot kommuneadministrasjonen. Oversikten omfatter tradisjonelle tjenesteoppgaver, regnskaps- og forvaltningsrevisjon. Videre trekkes linjer mot saksutredning og bestillingsfunksjoner av oppgaver. Det sentrale spørsmål er om rollen er i tråd med intensjonene i lovgivningen. NPM-modellen, gitt i dagens kommunelov, er tenkt å sikre denne rollen. Resultatet av undersøkelsen, sammenstilt med lovgivningen på området, viser stor variasjon i måten revisjonsordningene blir løst.

SUMMARY

The thesis surveys the role of auditors in the current municipality of Norway, on the basis of task and roles. The auditor is defined as an independent control of the municipal administration. The overview includes traditional service tasks, accounting and auditing. Further, lines are drawn to issue assessment and ordering functions of tasks. The central question is whether the role is adapted NPM- model, defined in today's municipalities. The NPM model, given in today's municipal law, is intended to secure this role. The results of the survey, in conjunction with the legislation in the area, show great variation in the way in which the audit arrangements are resolved.

1 KOMMUNAL REVISJON

Offentlig og kommunal sektor er samlebegrep, der mange instanser inngår. Kommunal sektor har mange tjenester som skal ytes til innbyggerne. De største og mest omfattende tjenesteområdene er skole og helse. For å styre virksomheten ligger et økonomisk system i bunnen. Finansieringen er i hovedsak skattepenger med statlige overføringer. Noen kommunale tjenester betales direkte fra innbyggerne med egenandel. Systemet styres av et omfattende regelverk, som både må operativt styres og kontrolleres.

1.1 Oppgavens mål – hva skal vises?

Å utøve riktig rolle er sentralt i forvaltningens organer. Det uttrykte målet for oppgaven er å undersøke om lovgivers intensjoner oppfylles m.h.t. revisors uavhengighet med dagens kommunale revisjonsordning. Er den i virkeligheten en uavhengig kontrollinstans?

1.2 Revisors tjenesteoppgaver – hva skal revisor utføre?

Oppgavene har utgangspunkt i kommunelovens § 78 med tilhørende forskrifter. Den kommunale virksomheten skal revideres i henhold til god kommunal revisjonsskikk, et samlebegrep for lovbestemmelser, revisjonsstandarder og etiske regler.¹ § 78 hjemler spesifikt regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Kommuneloven omfatter både primærkommuner og fylkeskommuner. I oppgaven er brukt begrepet kommune, uten å skille disse. I praksis er bestemmelsene sammenfallende. Imidlertid er innhentede opplysninger i stor grad basert på primærkommuner.

Revisors oppgaver er både spesifisert i lovverket og avtalt mellom partene. Den kommunale revisor har formelt avtale med kommunestyret om sine tjenester. Ettersom kontrollutvalget har på-se-ansvar med revisors virksomhet, har de rapporteringsplikt dit. Eksempelvis ved avdekning av forhold av en slik karakter at den må påpekes med et «nummerert brev».

Årsregnskapet skal sendes kontrollutvalget for uttale før kommunestyrebehandling.

Fra revisjonshold er det knyttet særlige hensyn til at kommunerevisjon kan være mer omfattende enn for andre enheter.² Forutsetningene for kommunens ansvar omfatter flere oppgaver. F.eks. ansvaret for at transaksjoner og hendelser utføres i samsvar med lov, forskrift eller annet autorativt grunnlag.

¹ Solbjørg: Kommunal revisjonsmetodikk

² ISA200

1.2.1 Regnskapsrevisjon

Etter revisjonsforskriftens § 3 skal revisor vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lover og forskrifter. Årsregnskapet skal gi uttrykk for den økonomiske virksomheten i regnskapsåret og om stillingen ved årsskiftet er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Det kommunale økonomiske styringsdokumentet er budsjettet. Revisor skal derfor se etter at beløpene i regnskapet stemmer med regulert budsjett etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå. Eventuelle avvik skal redegjøres. Videre skal revisor se etter at den operative regnskapsføringen er orden og oversiktlig, samt i samsvar med lover og forskrifter. Den økonomiske internkontrollen skal være forsvarlig og betryggende. Av dette følger at revisjonen også har en forebyggende rolle. Konstateres misligheter, skal revisor straks sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget.

1.2.2 Forvaltningsrevisjon

Etter kommunelovens § 77 nr. 4 er forvaltningsrevisjon systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger av kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjonsoppdrag utføres etter et planverk som vedtas for valgperioden. Planen er igjen på grunnlag av en overordnet analyse. Denne analysen skal gjennomføres i løpet av første år etter kommunevalget. Planen for forvaltningsrevisjon vedtas av kommunestyret. På bakgrunn av planen formuleres konkrete problemstillinger. Disse har som formål å kontrollere korrekt regel anvendelse i utførelsen av tjenestene. Som revisjonskriterier, dvs. regler som gir bakgrunn for kontrollen, er både lovverk, kommunalt vedtatte regelverk og uttrykte mål som skal nås.

Forvaltningsrevisjonskomitèen i NKRF har kartlagt områdene forvaltningsrevisjonene er fordelt fagmessig:³

IK, økonomi, administrasjon

Helse og omsorg

Offentlige anskaffelser

Skole

Barnevern

³ NKRF: Kommunerevisoren

Samhandlingsreformen
Bygningsvedlikehold
Plan- og byggesaker
Selvkost
Investeringer
Næringsutvikling
Barnehage
Sosialtjeneste
Kultur
NAV
Veg/samferdsel
Klima og miljø
Samfunnsutvikling

1.2.3 Selskapskontroll

De kommunale tjenester er sammensatt og spredt over flere og brede fagfelt.

Kommunestrukturen viser mange, små kommuner. Noen felt kan omfatte såpass store geografiske områder at det innbefatter flere kommuner, f.eks. kraftproduksjon. For å løse tjenestebehovet til innbyggerne, har kommunene på mange felt inngått samarbeid.

Samarbeidsformene er variable. Kommuneloven gir rammer for forskjellige samarbeid etter §§ 27-28. Ellers kan de være organisert i forskjellige selskapsformer, interkommunale selskap (IKS) og aksjeselskaper. Disse samarbeidsformene gir forskjellige utfordringer m.h.t. kontroll og kontrollmuligheter.

1.2.4 Rådgivning

Rådgivningsfunksjonen er omdiskutert i praksis og innen litteraturen. Omkring halvparten (49%) av revisorene oppgir at de yter rådgivningstjenester. Nærmere utdypning i undersøkelsen viser stor spredning i tjenestene. Respondentene oppgir alt fra regnskapsspørsmål til generelle juridiske spørsmål. Dette viser aktivitet mot mange sider av den kommunale organisasjonen.

Revisjonsforskriften presiserer at revisor skal være forsiktig med rådgivning. Lovens forarbeider viser til faren for å senere kontrollere eget arbeid. Det anbefales at rådgivningen begrenses til generell veiledning.

1.2.5 Overordnet analyse

Undersøkelsen viser at omkring 25 % av revisorene utfører overordnet analyse. Lovgivningen har ikke tydelig avklart om dette representerer bestiller eller utførerrollen. Imidlertid gir overordnet analyse grunnlaget for hvilke forvaltningsrevisjonsprosjekt kontrollutvalget bestiller. I overordnet analyse er foretatt en vurdering over hvilke områder som gir risiko for avvik og hvilken konsekvens dette måtte ha.

1.3 Bakgrunn/hensikt med problemstillingen – hva gjør problemstillingen viktig?

Administrasjonssjefene, som i dagligtale fortsatt omtales som rådmennene, leder administrasjonsoppgavene, fordeler arbeidet og styrer utredningene. De har også kontrollfunksjoner med arbeidsutførelsen. Stillingen med innhold defineres etter kommunelovens § 22-23. I praksis kan de tildeles myndighet til å treffe alle avgjørelser som ikke er av prinsipiell betydning. Utredningsplikten gir inngående oversikt over saksforholdene. Forholdene er kompliserte for de folkevalgte, som i sammenhengen betraktes som legfolk. Denne oversikten gir rådmennene makt i kraft av denne kunnskap. Av dette følger begrepet «rådmannsvelde».

Fra et helt overordnet perspektiv har demokratiet gitt retningslinjer til hvordan systemet skal fungere. Hele komplekset er i forvaltning av felleskapets midler. Lovgiver, Stortinget, har spesifisert bestemmelser. Disse er gitt gjennom kommuneloven som utgangspunkt til kommunal revisor. Det er også fragmenter i særlovgivningen, som revisjonsloven. Ekstrakten er at revisor skal være en uavhengig kontrollør. Det er helt essensielt at kontrollorganene har integritet til utførelse av sine oppgaver.

Vurderingene har en praktisk/teoretisk tilnærming, der jeg forsøker å klarlegge om tolkningene av uavhengighetsbegreper er forskjellig i miljøene. Selve NPM-modellen er forankret i lovgivningen. Jeg har derfor tatt utgangspunkt i denne for vurdering av spesielt uavhengighet mellom kontrollør og den som blir kontrollert. Grunnlaget i denne vurderingen utredningen er derfor juridisk basert. Dette på den måten at lovverket ligger som et faglig bakteppe. Lovverket gir imidlertid ikke klare avgrensninger i oppgavene. Styringssystemene mot kommunal sektor er oppbygd gjennom kommunelovgivingen og forvaltningsrådgevingen. Kommuneloven med forskrifter definerer og avgrensner revisors oppgaver. Her må vurderes forskjeller mellom private og offentlige aktører og om forholdet er

forskjellig tolket i de respektive kommunene. Betegnelsen for dette er rettspluralisme.⁴ På en måte vurderes forskjell på liv og lære, om tolkningene differerer mellom lovgivers intensjoner og praktisk utøvelse. Lovendringen fra 2004 forsøker å tilpasse en offentlig revisjonsordning samme basis som private revisjonsordninger. Her er da sentralt at store, private aktører stiller krav til uavhengighet bl.a. ved rullering av oppdragsansvarlig. Dette for å hindre tette bånd mellom den som blir kontrollert og kontrolløren.

Jeg arbeider selv innen dette fagfeltet. Fra egen erfaring har jeg sett forhold som vekker interesse for videre undersøkelser. Ikke minst har oppslag i presse lagt grunnlag for dette. En kommunal revisor har gitt intervju, der han vurderer rådmennenes påvirkning av avgjørelser. En annen har fått kritikk for å ha deltatt i kontrollutvalget og dets sekretariats oppgaver.

Det er også klart at den teknologiske utvikling har endret revisors oppgaver. Med dagens dataløsninger blir regnskapet teknisk riktig, ettersom all kalkulasjon blir gjort maskinelt. Arbeidsoppgavene dreies dermed over til og gir større fokus på vurderingene som er gjort mot regnskapet.

Samtidig har private revisorer fått endret sine rammevilkår. Revisorloven er endret, slik at de små selskaper ikke lenger har revisjonsplikt. Dette har ført til tap av portefølje og inntekter. De private aktører vil derfor innovere andre markedssegment som offentlig sektor.

1.4 Gir dagens kommunale revisjonsordning en uavhengig kontrollerende aktør?

Bestiller-utfører modellen danner utgangspunktet for å sikre konkurranse og fri revisjon. For å sikre dette, ble kommuneloven endret i 2004 og åpnet for anbud fra private aktører. Samtidig ble sekretærfunksjonen mot kontrollutvalgene løst fra kommunerevisoren og skulle organiseres i egen enhet.

Spørsmål om offentlige og/eller kommunale revisorer fenger vel i første omgang en engere krets. Mennesker som er spesielt fagorienterte. En gruppe mennesker er direkte berørt av revisjonens tjenester. I første rekke gjelder dette regnskapsansvarlige og økonomisk ansvarlige som rådmenn og ledere av institusjoner. Disse gruppene kommuniserer direkte med revisjonen. Ansvarlige politikere har direkte berøring og interesse av forvaltningens arbeid og dermed kontrollen av dette. Kontakt går via kommunenes kontrollutvalg. Et poeng er at kontrollutvalgene ikke skal ha politisk rolle, selv om de er oppnevnt av kommunestyrene. De

⁴ Mathisen: Retten i samfunnet

er der for å påse at kontrollsystemene fungerer. Et utgangspunkt er at kontrollutvalgene skal fungere som tverrpolitiske kollegium. Gjennom kontrollorganet, revisjonen, skal på denne måten legitimiteten i den offentlige styringen sikres hos innbyggerne. Tilliten baseres på såkalt mistillitsbaserte system gjennom legitime kontrollsystemer og aktører.

Kommunal sektor er forvalter av skattepenger, våre felles goder. Spørsmål ved kontrollinstansene er derfor en sentral problemstilling. Revisorer har i utgangspunkt kontrollfunksjon med at disse gjøremål utføres på mest mulig korrekt måte etter gjeldende regelverk.

Revisorer har en «hellig» regel om uavhengighet, slik at de objektivt kan kontrollere sine kontrollobjekter. De må ha integritet og samtidig autoritet til å ta opp avvik i utøvelsen av regelverket. Uavhengigheten er befestet både i lovgivningen og interesseorganisasjonenes etiske regelverk. Historiske, om ikke arkeologiske funn, befester bruk av eksterne kontrollører for å sikre uavhengigheten.

1.5 Revisors plass i kommunal organisasjon

Kommuneloven gir rammen for revisors og kontrollorganers plass. Kontrollutvalget er de folkevalgtes aktør på bestiller-siden. Revisor utfører de bestilte oppgaver etter gitt planverk. Kommuneadministrasjonen blir kontrollert på de oppgavene de er satt til av de folkevalgte. Administrasjonen utreder også saker til de folkevalgte for politisk behandling. Avgjørelser tatt av folkevalgte kan også gjøres til gjenstand for vurdering. Dette i form av lovlighetskontroll, som utføres av fylkesmannen.

1.5.1 Mot kommunestyre

Kommunestyret er kommunens øverste organ. Valg av revisor og avtalen med revisor inngår etter kommunestyrevedtak. Kontrollutvalget utnevnes av kommunestyret og er underordnet dette. I spesifikke oppgaver i.h.t. kommuneloven, har kontrollutvalget «på-se-ansvar» på vegne av kommunestyret. Det er forvaltningsorganene kontrollutvalget har som oppgave å etterse. De skal påse at administrasjonen følger vedtak, lovverk og bestemmelser. Kontrollutvalgenes vedtak kan fullt ut omgjøres av kommunestyret.

Kommunestyrets virksomhet kan bli gjenstand for lovlighetskontroll. Dette er en mindretallsrett for prøving av vedtak. Tre medlemmer av kommunestyret kan kreve at gyldigheten av vedtaket skal prøves av fylkesmannen. Detaljert regelverk er hjemlet i kommunelovens § 59.

1.5.2 Mot kontrollutvalg

Utgangspunkt i kontrollutvalgene er at leder velges fra opposisjonen. Dette er ikke lovbestemt. Har blitt en kutyme. Dette for å ha jamvekt i maktkonstellasjonen. Det er et demokratisk innslag m.h.t. mindretallsrett. Kontrollutvalgene har «på-se»-ansvar. De skal se til at kommunen har fungerende revisjon. Selve revisoroppdraget er avtalt med kommunestyret som medkontrahend. Ved anbudsbehandling gir kontrollutvalget sin innstilling til valg av revisorløsning.

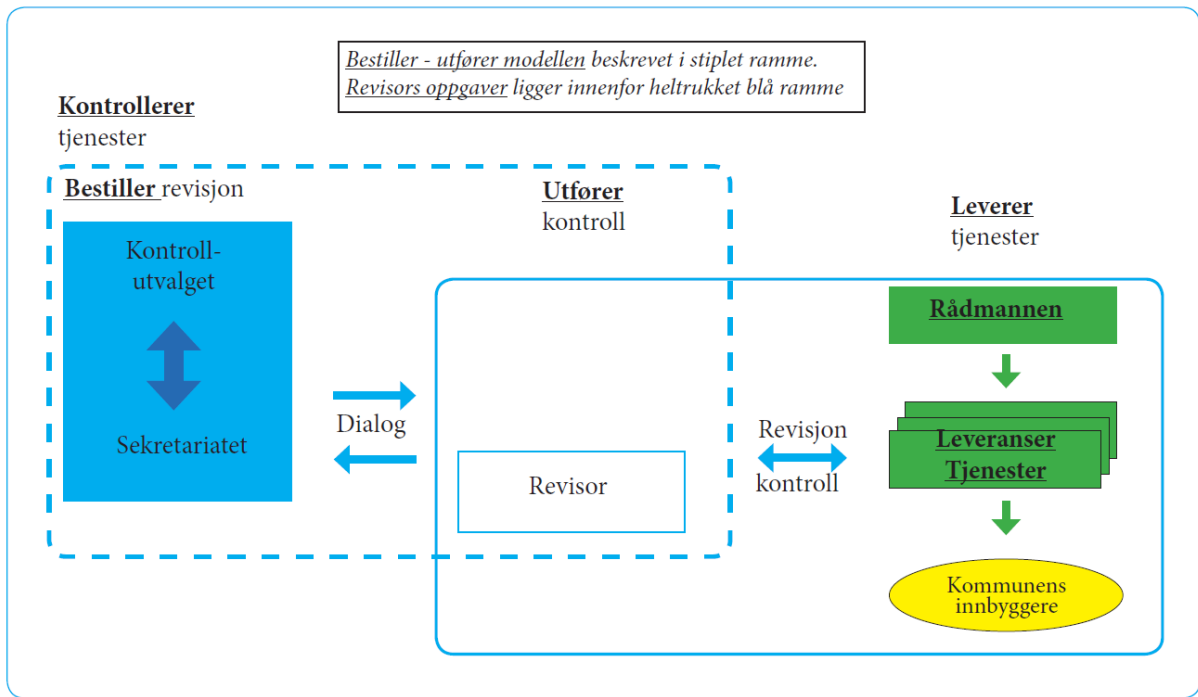
Kommunen skal sørge for at kontrollutvalget har sekretariatsfunksjon. Denne er eksplisitt fra kommunens administrasjon. Sekretariatet skal belyse sakene for kontrollutvalget og se til at de er tilstrekkelig utredet..

1.5.3 Mot rådmannens internkontroll

Rådmannens/administrasjonssjefens oppgaver følger av kommunelovens § 23. I lovens pkt. 2 presiseres at han skal sørge for at driften er i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er *gjenstand for betryggende kontroll*. Dette omfatter kontrollsystem i den daglige driften med operative gjøremål. Adekvate eksempler er kontrollrutiner i regnskapssystem og saksbehandlingssystem.

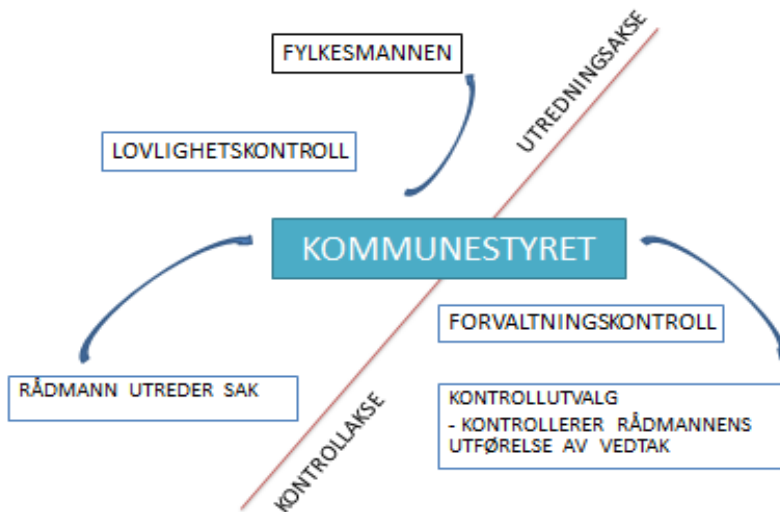
1.6 Bestiller-utførermodellen

Kontrollutvalget er oppnevnt av kommunestyret og opptrer operativt på vegne av dem. Kommunikasjonen går via kontrollutvalgssekretariatet som utførerrollen. Sekretariatet og revisjonen har dialog under prosessen. Dialogen ansees om nødvendig for å gjennomføre bestillingen. Av den grunn kan kommunikasjonen unntas offentlighet. Dette for å sikre at informasjon som kommer ut er ferdigvurdert. Det skal ikke ut i offentligheten før det gir et helhetlig, korrekt bilde av en aktuell problemstilling.



Figur 1 Bestiller-utfører-modellen

1.7 Utrednings-/Kontrolløraksen - lovlighetskontroll vs. forvaltningskontroll



Figur 2 Utrednings/kontrolløraksen

Figuren viser to sider i kommunalt kontrollsystem, med bakgrunn i kommuneloven. Todelingen er illustrert med en kombinert kontroll- og utredningsakse. Rådmannen med sin administrasjon utreder saker for behandling i kommunale, folkevalgte organ med kommunestyret som det øverste. Rådmannen har et selvstendig ansvar for at disse sakene er tilstrekkelig utredet og belyst. Et vedtak fattes i møtet, som innebærer at den protokollerte flertallsavgjørelse er avgjørende for utfallet. Ved disputt om dette kan et mindretall i kommunestyret bringe saken inn for lovlighetsvurdering hos fylkesmannen. Saksutredningen vil da bli gjenstand for vurdering, om saken er tilstrekkelig opplyst. Det kan også stilles spørsmål ved formfeil, som inhabilitet hos saksbehandler eller under avstemmingen i møtet. Fylkesmannen kan oppheve vedtaket, slik at det må behandles på nytt i det respektive utvalg.

Som vist i figur, kan kontroll og utredning dualiseres. Etter kommuneloven vil en få på utredningssiden administrasjonen som forbereder saker mot kommunestyret. Her fattes vedtak, som kan bli gjenstand for lovlighetskontroll fra fylkesmannen. Kontroll siden er vedtak som skal utføres. Det er på dette nivået revisjonen etter kommuneloven arbeider.

1.8 Problemstilling

For å få en grunnleggende oversikt, har jeg drøftet om dagens revisjonsordning er i henhold til intensjonene i kommuneloven. Intensjonen etter lovendringen i 2004 var at revisjonstjenestene skulle tilnærmes private forhold. Kommunene ville få anledning til å privatisere tjenestene. Dette skulle styrke uavhengigheten. Oppgaven avgrenses til å vurdere denne uavhengigheten mot lovgivningen. Lovens innhold eller alternativ blir ikke evaluert.

Etter idealbildet som er tegnet av revisor, vil en kunne formulere 0-hypotesen som:

Revisor er kun en kontrollerende aktør

1.8.1 Hypotese 2 – påvirkende aktør

Alternativ hypotese vil da være:

Revisorer er mer enn en kontrollerende aktør gjennom påvirkning av verdivurderende beslutninger

For å teste hypotesen, går jeg inn i aktuell litteratur på området som overordnet omtales som forvaltningsrett. Rettskilder som støtter litteraturen, er i stor grad lovtekst og forarbeidere til loven. Forvaltningsretten er i stor grad basert på denne litteratur og tolkninger fra forvaltningsinstitusjoner som departement. Problemstillinger som reises, blir ikke prosedert i rettssystemet. Å vise til rettspraksis er derfor lite aktuelt.⁵ Forvaltningskonflikter løses i demokratiske fora.

Revisors oppgaver er sentrale for å vurdere rollekonflikter. For å kartlegge disse oppgavene, og hvilke fagområder de omfatter, har jeg utarbeidet et spørreskjema til alle kommunene.

⁵ Eckhoff, Smith: Forvaltningsrett

2 METODE

For å undersøke de to hypotesene vil jeg analysere de formelle kildene som behandler de kommunale revisjonsordningene og utviklingen av dem. Spørreundersøkelsen gir primærkilder. Med sammenstilling med faglig bakgrunnsstoff, sekundærkilder, vil jeg vise validiteten i påstandene, dvs. om det er overensstemmelse mellom funnene og den teoretiske tilnærmingen.⁶

2.1.1 Beskrivende metode

I beskrivelsen anvendes en idealtipe på revisor.⁷ Idealet beskrives i kapittel 3 som den uavhengige kontrolløren. Idealet er en abstrakt konstruksjon av fenomenet «uavhengig kontrollør.» Opplysningene fra undersøkelsen sammenlignes med idealbildet.

2.1.2 Juridisk metode

Bakgrunnen for problemstillingene er juridisk betinget, ettersom funksjonen er regulert av kommuneloven med forskrifter. Det gir da rettslige problemstillinger, med tolkning etter rettskildefaktorer.⁸ På bakgrunn av tolkningen skapes normer. I beskrivelsen har jeg knyttet faktiske opplysninger opp mot disse normer. Normen kan defineres som et typetilfelle. Det stilles krav til kvalifisering og kompetanse.⁹

2.1.3 Kvantitativ metode

Gjennom spørreundersøkelsen har jeg fått kartlagt hvordan kommunenes revisjonsordninger kjennetegnes. Det er spurt etter revisors oppgaver for å finne om de kommer i konflikt med idealet. Undersøkelsen kartlegger også type oppgaver og deres plassering i.h.t. kontroll/utrederaksen.

2.1.3.1 Oppgavens validitet

Med begrepet forstår jeg overensstemmelse mellom teoretiske definisjoner og operasjonelle indikatorer, samt måling av de forhold som er ment å måles.¹⁰ For så sikre dette har jeg tatt utgangspunkt i de begrep som er brukt i avtaler med revisorene i kommunene.

Begrepsinformasjonen er tilgjengelig i mitt daglige arbeid.

⁶ Esaiasson m fl.: Metodpraktikan

⁷ Denk: Komparativ metod

⁸ Boe: Innføring i jus

⁹ Eng: Rettsfilosofi

¹⁰ Esaiasson m fl.: Metodpraktikan

2.1.3.2 Begrepsvaliditet

Her er brukt begrepene som avtalene inneholder. F.eks. hvilke oppdrag/ytelser som utføres. Tradisjonelt deler avtalene tjenesteytelsene i fire fagområde – regnskap, forvaltning, rådgivning og andre ytelser. Spesifikt er også etterspurt utførelse av lovlighetsvurderinger og overordnet analyse. Disse vil kunne operasjonaliseres med ja og nei – altså to verdier. Det er da målt andelen som utfører disse tjenester hver for seg og begge tjenester. Regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon er definert i kommunelovgivningen med forskrifter. Rettskilder omkring dette skulle sikre en felles forståelse av begrepene. Rådgivningsvirksomheten er regulert av kommunelov og revisjonsforskrift. Rådgivning er naturlig nok et mer skjønnsmessig begrep og fagområde enn de spesifikke revisjonskontroller. Felles forståelse er å finne i lovens forarbeider og juridisk litteratur. Lovlighetsvurdering er spesifikt definert i kommuneloven. Overordnet analyse utføres i.h.t. retningslinjer i bransjestandard. Det er en analyse som blir lagt fram konkret som bakgrunn for vedtak. Spørsmålet i undersøkelsen er hvem som utfører oppdraget.

Spørreundersøkelsen ble sendt til de respektive kommuners postmottak. Disse mottak har fordelt oppdraget til faginstans for besvarelse.

2.1.3.3 Generalisering

Spørreundersøkelsen ble sendt til alle landets kommuner. På tidspunktet var dette 426. 150 av disse besvarte henvendelsen. Utvalget utgjør 35 % av norske kommuner og skulle derfor være representativt for å illustrere situasjonen. Undersøkelsen er gjort som et utvalg i populasjonen. En problematikk er om resultatet av denne undersøkelsen, den interne validiteten, er overførbar til alle landets tilfelle, den eksterne validiteten.¹¹

Jeg mener at dette er sikret med så stor andel svar. Begrepene i undersøkelsen er allmenne og kjente for utvalget. Utvalget er utførere og/eller tett opp mot tjenestene. Dette sikrer resultatvaliditet.

¹¹ Esaiasson m fl.: Metodpraktikan

3 ANALYSE

I analysen vil jeg vurdere hypotesene sett i lys av de formelle kilder som ligger til grunn og funn fra undersøkelsen. Sentrale momenter er de faktiske oppgavene som utføres, om disse gir rollekonflikter. I bunnen for vurderingen ligger lovgivning og bransjeetiske normer.

Kildene for vurdering er i utgangspunktet i foreliggende faglitteratur.

3.1 Oversikt og resultat av spørreundersøkelse.

For å få en oversikt over momenter til vurdering av aktørenes uavhengighet, ble disse spørsmål utarbeidet. De kartlegger sentrale momenter mot oppgavene og dermed rollene i revisorarbeidet. Spørreskjemaet ble sendt alle kommunene og fylkeskommunene. Dette utgjorde på utsendelsestidspunktet 426 kommuner og 19 fylkeskommuner. Det er gitt 150 tilbakemeldinger, rundt 35 %. (2 kommuner har svart dobbelt) Spørsmålene er rettet slik at det skal være mulig å vise om samme revisor har flere funksjoner, som regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Spørsmålene er også rettet mot om revisor har oppdrag i utrederfeltet. Dette kan være rådgivning og spørsmål om utføring av lovlighetsvurderinger.

Det er også interessant å få innblikk i utvalgssammensetning. Dette for å kartlegge demokratisk fordeling. Ettersom hele undersøkelsen gjelder offentlige opplysninger, er den ikke anonymisert.

3.2 Spørreundersøkelsen

I undersøkelsen har jeg formulert 12 spørsmål:

Hvilken revisjonsordning har kommunen?

Hvilke ytelser inngår i avtalen?

Hvilken årlig kostnad utgjør revisjonen?

Hvilke rådgivningstjenester yter revisjonen?

Gjør revisor lovlighetsvurdering av vedtak?

Foreligger spesifikk oppdragsavtale?

Har oppdragsavtalen punkt om rullering av oppdragsansvarlig?

Hvem utfører overordnet analyse?

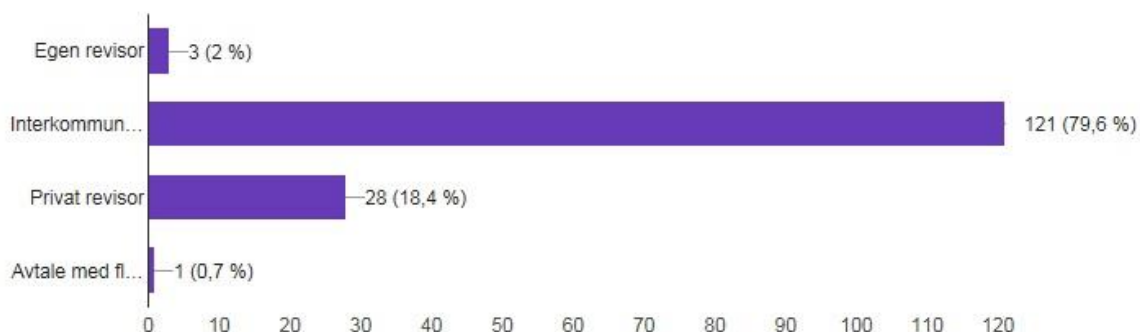
Dersom du svarte "annen" - forklar kort:

Hvem har ordfører/er i posisjon i kommunestyret?

Hvem har leder i kontrollutvalet?

Hvilken kommune gjelder svarene?

Hvilken revisjonsordning har kommunen? (152 svar)

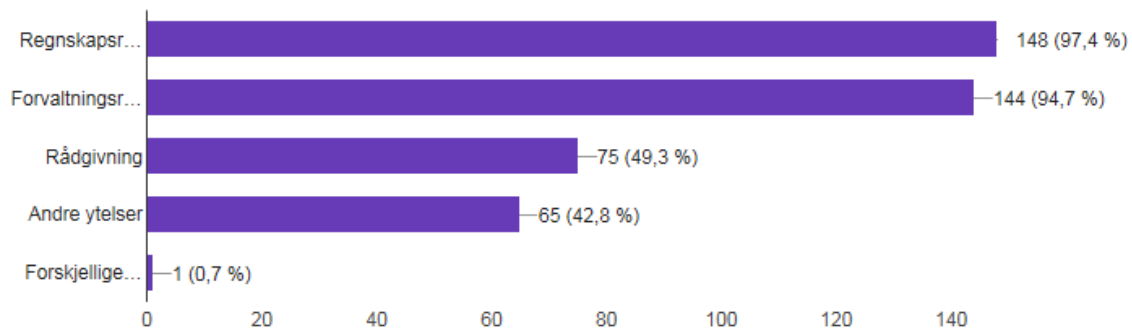


Figur 3 Revisjonsordning

Fordelingen viser de aktuelle avtale-ordningene for revisjonstjenester. I stor grad, over 80 %, er andelen innkjøp i egen regi.

Det er de største bykommunene som har egen revisor. Dvs. byer og tettsteder på nivå som Oslo, Bærum, Trondheim og Bergen. Opplysninger fra bransjeorganisasjonene viser 11 % private revisorer.

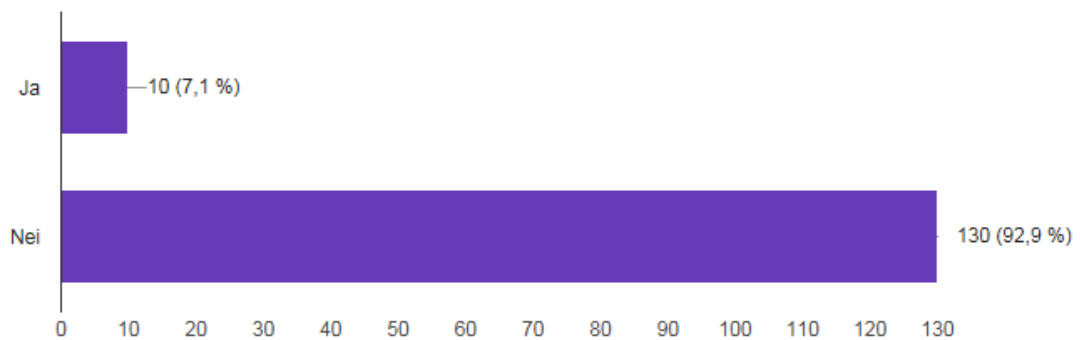
Hvilke ytelser inngår i avtalen? (152 svar)



Figur 4 Ytelser

Figuren viser hovedytelsene og omfanget i revisjonsavtalene. Her vises at det er liten forskjell mellom private og kommunale aktører. Kun en tilbakemelding gir at det er brukt forskjellige for å sikre uavhengighet. De lovfestede tjenestene, regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, utføres i hovedsak av samme revisjonsenhet. Et senere spørsmål viser at 57 % har forskjellig oppdragsansvarlig for tjenestene.

Har oppdragsavtalen punkt om rullering av oppdragsansvarlig? (140 svar)



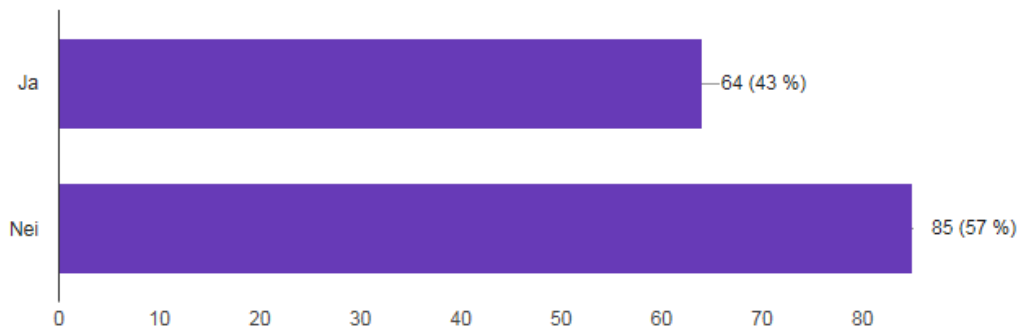
Figur 5 Rullering av oppdragsansvarlig

En metode for å gi uavhengighet, er rullering av oppdragsansvarlig revisor. Ansvar vil da overføres en annen person etter en gitt tidsperiode.

Her viser svarene liten formalisering av denne utfordringen. Dette tilsier at samme aktør kan utføre de samme tjenestene over et langt tidsrom. Dette kan knytte bånd mot kontrollobjektene. I store private selskap og mot statsinstitusjonene er dette et krav for å sikre uavhengighet.

Er samme revisor oppdragsansvarlig både for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon?

(149 svar)

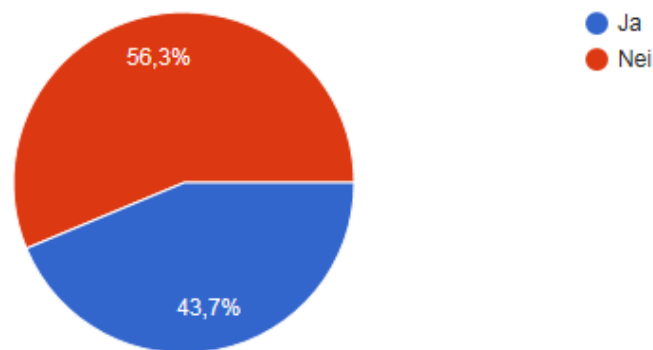


Figur 6 Oppdragsansvar regnskap- og forvaltningsrevisjon

De mest omfattende fagområder i en revisjonsavtale er regnskap- og forvaltningsrevisjon.

Regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon varierer faglig. Regnskap berører det økonomiske området, med positivt regulert lovverk. Forvaltning vil reguleres av andre normer, der det til dels utøves skjønn. Faglig vil disse områdene framstå som forskjellige, med forskjellig metodikk. Samme oppdragsansvarlig vil få omfattende faglige innfallsvinkler mot klient.

Gjør revisor lovlighetsvurdering av vedtak? (151 svar)

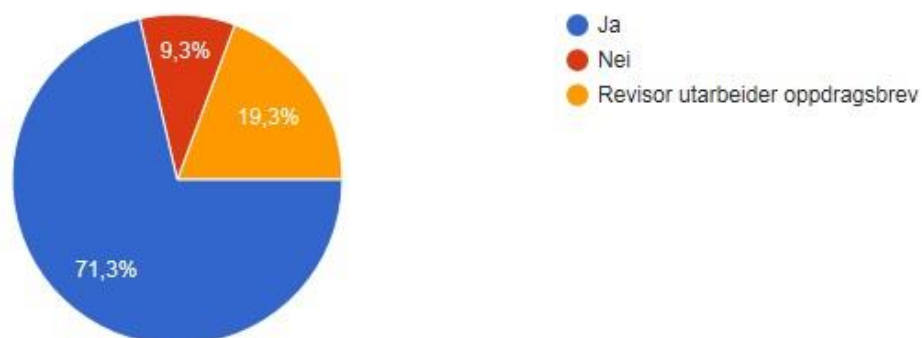


Figur 7 Lovlighetsvurdering

Momentet er for vurdering av roller som kontrollør og utreder.

Som vist i figur kontrollør/utredningsaksen, , kan kontroll og utredning dualiseres. Etter kommuneloven vil en få på utredningssiden administrasjonen som forbereder saker mot kommunestyret. Her fattes vedtak, som kan bli gjenstand for lovlighetskontroll fra fylkesmannen. Kontroll siden er vedtak som skal utføres. Det er på dette nivået revisjonen etter kommuneloven arbeider. Undersøkelsen viser imidlertid at 43,7 % av revisorene også utfører virksomhet på utredningsnivået.

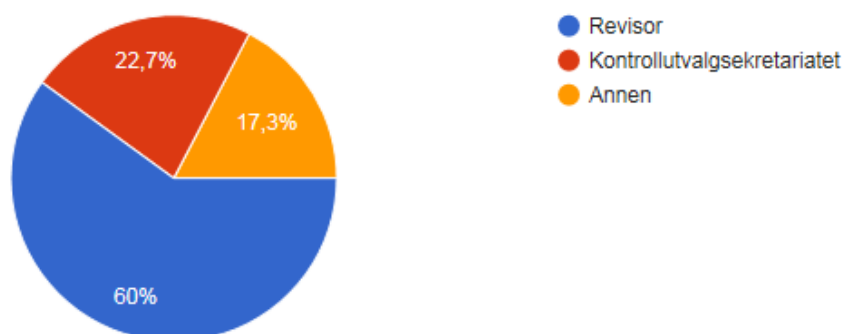
Foreligger spesifikk oppdragsavtale? (150 svar)



Figur 8 Oppdragsavtale

Et moment i den demokratiske styringen, og formaliseringen av oppgaver og ansvarsforhold, er inngåelse av spesifikk oppdragsavtale. Oppdragsavtalen inngås mellom revisor og kontrollutvalget. Avtalen er årlig og inneholder spesifikt de punkter revisjonen skal undersøke. Avtalen regulerer også kommunikasjon mellom revisor og kontrollutvalg. Når og hvordan (omfang) revisor skal informere i formelle møter.

Hvem utfører overordnet analyse? (150 svar)



Figur 9 Overordnet analyse

Overordnet analyse er en risiko – konsekvens – utredning. Den kartlegger områder i den kommunale organisasjon, hvilke risiko som er til stede for «feil» og hvilke konsekvenser det har. Analysen gir grunnlag for arbeidet med forvaltningsrevisjoner. Momentene er derfor viktige i vurderingen av uavhengighetskriteriet m.h.t. oppgaver, om risikoen for å kontrollere eget arbeid. Undersøkelsen viser at 60 % av revisorene utarbeider den overordnede analyse, som danner grunnlag for bestillinger.

3.3 Teoretisk bakgrunnsstoff

For vurdering av kvalitative forhold, må spørsmålene settes i sammenheng med bakgrunns litteratur på området. De organisatoriske forhold vil også være momenter som må vurderes i sammenhengen.

3.3.1 Revisorenes tilsynsorgan

Hvem skal vokte vokterne?

Spørsmålet stilles av Juvenalis i hans satire av Platons Staten. Uten å utdype dette nærmere, definerer jeg revisorene som voktere. Disse har også tilsynsorgan.

NKRF har en frivillig internkontroll, der utførte revisjonsoppdrag ute blant kommunerevisorene gjennomgås av organisasjonens egne revisorer.

De private revisorer har et offentlig tilsynsorgan – Finanstilsynet. Tilsynsorganene godkjenner etter faglige kriterier, som autorisasjonsordningene. DnR (Den norske revisorforening) ivaretar medlemmenes interesser som en annen bransjeorganisasjon.

Godkjenningsordningen gir forskjellig utgangspunkt på privat og offentlig revisjon. Imidlertid vil en privat revisor som har oppdrag i kommunal sektor opptre etter rammebetingelsene som gjelder der. På den måten gir det ikke konkurransevridning på dette området.

3.3.2 Forhold til lov om offentlig innkjøp

Loven gjelder anskaffelser. Ved løsning i egen regi oppstår ikke kravet til anbud. Dette vil da være tilfelle der kommunen velger å ansette egen revisor eller være medlem i interkommunalt samarbeid. En anbudsprosess er faglig komplisert og kostnadskrevende. Av undersøkelsen kommer det fram at 11 % av kommunal sektor har valgt å konkurranseutsette revisjonsvirksomheten.

For å sikre effektiv ressursbruk ved offentlige anskaffelser, basert på forretningsmessighet og likebehandling, har vi lov om offentlige anskaffelser (anskaffelsesloven.¹² Loven gjelder for statlige, kommunale/fylkeskommunale myndigheter og offentligrettslige organer.

Kommunene er egne, selvstendige rettssubjekt som inngår kontrakter med andre aktører.

Særlig viktig er at almenheten kan ha tillit til avgjørelser om innkjøp blir utført samfunnstjenlig. Så langt det er mulig, skal innkjøp baseres på konkurranse. Oppdrag over en

¹² Lovdata.no

viss verdi, terskelverdi, må utlyses, slik at mulige tilbydere skal kunne gi inn anbud og ha like vilkår under konkurransen. Denne terskelverdien utgjør pr. 1.1.17 kr. 1 100 000.

Interkommunale samarbeidsordninger organiseres etter forskjellige modeller. Det kan være rene samarbeidsordninger etter kommuneloven, interkommunale selskap (IKS) eller aksjeselskap.

I utgangspunktet gjelder loven anskaffelser av varer, tjenester og bygg- og anleggsarbeider. Offentlig revisjon vil omfattes av loven. Det er en tjeneste som en selvstendig aktør utfører for kommunen.

3.3.3 Uavhengighetskriteriet

Seneschaucie omtaler fordelene av å bruke omvandrende revisorer fordi enhver kanskje måtte stilles til doms om nødvendig.¹³ Det ville da ikke være bindinger mellom revisor og det kontrollerte objekt.

Revisjonsloven for selskaper, § 5a-4, forutsetter rotasjon blant oppdragsansvarlig revisor i store selskaper (ASA). Intervallet er satt til 7 år. En unngår da tette relasjoner mellom de kontrollerte og revisor.

Riksrevisjonens etiske regler fastsetter ikke spesifikk grense. Imidlertid har de lagt seg på en rutine med 7 års rotasjon iflg. riksrevisor Foss.¹⁴ Rutinen tilsvarer privat revisjon i store selskaper.

Kommunelovens § 79 med forskrifter forutsetter at den som har revisjons- eller kontrolloppdrag for en kommune eller nærstående, ikke skal ha slik tilknytning at det kan svekke tilliten til revisors uavhengighet eller objektivitet. Lovverket stiller i utgangspunktet tilsvarende krav som forvaltningslovgivningen, da den gir uttømmende bestemmelser om hvem som regnes som nærstående. Ektefelle, barn, foreldre og svogere omfattes i utgangspunktet. Forskriftene utdyper kravene §§13-15. Bestemmelsene begrenser mulighetene for bi-verv. Dette gjelder både stillingsnivå i kommunen og tillitsverv. Videre gir bestemmelsene en generell funksjonsbegrensning over forhold som kan svekke tilliten til interessekonflikt.

Bestemmelsene inneholder spesifikke bestemmelser om forsiktighet med rådgivning. Etter

¹³ Kock Johansen: Verdien av tillit

¹⁴ NKRF: Kommunerevisoren

forarbeidene forutsettes rådgivning av generell karakter. Dette for å hindre at revisor vil komme i en situasjon der han kontrollerer eget arbeide.

Videre gis en avgrensning mot ledelsesfunksjoner, kontrolloppgaver og fullmaktsoppgaver i virksomheten som skal kontrolleres.

På sett og vis vil ikke aktørene kunne være helt uavhengige. Lovverket er felles og de samme lærebøkene brukes på institusjonene. Det gir et felles utgangspunkt for tolkning av de regler de skal behandle.

3.3.4 Definisjoner på uavhengighet

I uavhengighetsbegrepet legger jeg at revisor ikke har tilknytning som påvirker avgjørelser. At han kontrollerer objektivt og fritt kan gi kommentarer, anbefalinger og pålegg til dem han kontrollerer. Disse handlinger vil ikke kunne påvirke hans fremtidige avtale eller forhold m.h.t. oppdraget.

Gene L. Dodaro uttaler i foredrag for American Society for Public Administration:¹⁵

For their work to be credible, auditors need to fulfill a range of legal, regulatory, and other obligations and steer clear of behavior that might call their work into question. Without credibility, an audit is not worth much.

Denne oppgaven forsøker å belyse en annen side av saken. I det uttalte demokrati skal de folkevalgte ta avgjørelsene. I en komplisert verden må de støtte seg på utredninger fra fagmiljø. Det er fagmiljøet som sitter med den operative kunnskap. De sammenfatter opplysninger, drøfter pro et contra, og gir innstilling til de folkevalgte for avgjørelse. Ved å inneha fagkunnskapen og sortere argumentene kan de ha innvirkning på verdivalg som skal gjøres.

NIBR bruker i sin rapport begrepene faktisk og tilsynelatende uavhengighet.¹⁶ Begrepene er hentet fra internasjonale revisjonsstandarder. Begrepet tilsier at man kan framstå som uavhengig uten å være det. Motsatt kan man være uavhengig uten at man framstår som det. Problemstillingen er relevant mot de kommunale revisorer. De har sitt ansettelsesforhold i en enhet som utgår fra oppdragsgiver, tilsynelatende er de da avhengige. Spesifikke lovbestemmelser gir dem uavhengighetsstatus, som skal tilstrebe faktisk uavhengighet.

¹⁵ Dodaro: Public Integrity

¹⁶ Indset og Tjerbo: Den vanskelige uavhengigheten

Bernt/Overå¹⁷ beskriver faktisk uavhengighet. Når det gjelder regnskapsrevisjon, er spørsmålet om revisor har stått ansvarlig for posteringer eller disposisjoner. Grensen er at revisor kun skal gi generell veiledning om regnskapsføringen.

Andre forhold som kan svekke omverdenens tillit til revisjonen og revisjonsutøvelsen. Her vil nærhet til den reviderte enhet være sentralt.

Revisjonsloven gir uttømmende bestemmelser både når det gjelder personlige kriterier, der slekt og relasjoner defineres. Den gir også bestemmelser m.h.t. økonomiske relasjoner.

3.3.4.1 Personlige kriterier

Lovgivningen har spesifisert personlige kriterier m.h.t. tilknytning som er sammenfallende. Saksbehandlingsregler er likelydende i forvaltningsloven, kommuneloven, revisorloven og riksrevisjonsloven. Habilitetsreglene skal sikre tilliten til upartiskhet ved behandlingen av saker. Ved nært slektskap oppstår automatisk inhabilitet. Nært slektskap er opp- og nedstigende linje, altså foreldre, besteforeldre, barn og barnebarn etc. Svogerskap gjelder tilsvarende. Sidelinjen er definert til søsken. Andre nære relasjoner omfattes av bestemmelser av mer skjønnsmessig karakter om at særegne forhold kan svekke tilliten til upartiskhet.

3.3.5 Økonomiske kriterier

Det oppstår en forskjell mellom private revisjonsselskap og offentlige revisorer, der revisjonen utføres i egen regi. Etter bransjenormene anses 20 % av omsetning som en uavhengighetsgrense for private revisorer. Virksomheten skal ikke ha en dominerende klient. Om deres omsetning til en klient er større en 20 %, vil de være avhengig av denne i sin virksomhet. Det ansees da som en risiko at de kan ta utenomfaglige hensyn ved vurdering av disposisjoner.

3.3.6 Revisors begrensninger til å utføre tjenester

Etter forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner kap. 6 begrenses revisors aktivitet spesifikt for å hindre rolleblanding.¹⁸ Det fokuseres på andre oppgaver i organisasjonen, rådgivning og ledelse. Ved å utføre oppgaver på disse nivå, kan revisor i kontrollfunksjonen støte på problematikken å kontrollere eget arbeid. Kontroll av eget arbeid ansees ikke å kunne utføres uavhengig. De fleste vil vegre seg for å påpeke «feil» ved det de

¹⁷ Overå og Bernt: Kommuneloven med kommentarer

¹⁸ Lovdata.no

selv har utført og bestemt. Forholdet ansees å påvirke revisors objektivitet til å bedømme en problemstilling.

3.3.7 Oppsummerende definisjon

Oppsummert har jeg formulert egen definisjon:

Kunne ytre seg, mene eller utføre handlinger etter definerte oppgaver uten å kunne oppnå fordeler eller få negative konsekvenser.

3.3.8 Revisjon i perspektiv - belysende bakgrunnsstoff

Jeg mener at innen akademia bør de faglige forhold settes i lys av utviklingen på området. Lovverket blir utviklet etter etiske normer og prinsipper. Historien vil derfor danne grunnlaget for gjeldende bestemmelser. Stoffet gir vitenskapelig basis.

3.3.9 Historisk/filosofisk tilnærming

Etymologisk kan ordet revisjon utledes fra *re* og *visus*. Fra latin kan dette oversettes med *etterse*. I dette ligger at man ser gjennom materiell av det som har blitt gjort. I engelskspråklige land tituleres yrkesutøveren med auditor. Et forsøk på å oversette dette kan føre til *den som hører*. Dette har nok sin bakgrunn i historisk arbeidsmetodikk. Det ble avholdt høringer av yrkesutfører for å gå gjennom arbeidsprosessene.

Øystein Kock Johansen gir en god innføring i historiske, om ikke arkeologiske eksempler på kontrollsystemer.¹⁹ Allerede i oldtiden ses verdien av ekstern revisjon, der det framkommer eksempler. Moses engasjerte Itamar til å kontrollere regnskapene med gull, sølv og kobber som israelerne hadde donert. Ved byggingen av Jerusalems tempel ble eksterne kontrollører innleid i.h.t. 2. Kongebok. Ellers finnes eksempler i jødiske Talmud-kilder og nytestamentlige henvisninger. Grekerne har økonomiske utfordringer i dag, selv om det gamle Athen hadde utbygd minutiøse revisjonssystem allerede i den gylne tidsalder 500 – 300 år f. Kr.

I norske forhold er kongemakten er i historisk sammenheng den styrende, som ville ha kontroll med sine skatter. Fra vikingtiden mot reformasjonen var kongemakten, kirken og bøndene maktfaktorer og økonomiske aktører. Regnskapssystemene og dermed revisjonen var av begrenset kvalitet. Kongens fehirde hadde derfor små muligheter til å gjennomgå systemmennesenes økonomiske aktivitet. Innen kirkens systemer hadde prostens ettersyn av prester og kirkeverger. De hadde plikt til å visitere regnskapene årlig.

¹⁹ Kock Johansen: Verdien av tillit

Den nyere tid gir større statlig suverenitet. Tradisjonelle betalingsmidler; penger, naturalia og arbeidsytelse, dreies mer mot finanser, der betalingsmidler er penger. Danmark-Norge hadde Rentekammeret med ansvar for forvaltning og finanser. Institusjonens oppgave var å revidere statlige organers og embedsmenns regnskaper. I tillegg skulle det ta i mot rikets inntekter i penger, ikke naturalia. Arbeidet ble utført av renteskriver, som i tillegg til å være adelig, måtte ha en viss utdannelse og praksis i faget. Revisjonen med regnskapene var underlagt faste prosedyrer.

I vår tid er Rentekammeret erstattet med Riksrevisjonen. Funksjonen ble grunnlovsfestet i 1814. Riksrevisjonen er statens kontrollapparat. Framveksten av finansinstitusjoner som banker og forsikringsselskap etablerte revisjonsbestemmelser for deres virksomhet. Oslo Handelskammer etablerte i 1910 en ordning med børsrevisorer. Her kom krav om praksis, vandel, kvalifikasjoner og vedlikehold av disse. Dette var spiren til senere revisjonslovgivning.

3.3.10 Rettsetikk

Ordet etikk stammer fra gresk *ethos* og latin *ethicus*. Opprinnelsen går på læren om moral – moralfilosofi.

Etikkens formål er å studere hvordan man *bør* handle, og å forstå begrepene vi bruker når vi *evaluerer* handlinger, personer som handler, og utfall av handlinger.

Innen yrkesetikken knyttes definisjonene etikk og moral mot hvem som oppfatter handlingen. Etikk knyttes til beslutningstakers handlingsvalg, mens moral knyttes til hva samfunnet mener er riktig handlingsvalg.²⁰

3.3.11 Filosofi

Immanuel Kant har begrepet «det kategoriske imperativ».²¹ Kant sier at «jeg må ville at maksimen for min handling blir en allmenn lov.»

For at en handling skal være moralsk riktig, må den komme inn under en handlingsnorm, av kant kalt maksimer. Den som handler, må følge regler – ta inn over seg føringene. Uavhengig, påvirket av faglig innsikt.

«Den gylne regel» kan sies å være utgangspunktet for det kategoriske imperativ. I

²⁰ Gulden: Etikk, moral og revisjon

²¹ Kant: Morallov og frihet

kristendommen sitert fra Bergprekenen – «Du skal gjøre mot andre det du vil de skal gjøre mot deg.» Det kategoriske imperativ formuleres på flere måter, med forskjellige vinklinger og utgangspunkt; som allmenn lov, mennesket som formål og formålenes rike. I denne sammenheng understrekes at revisor må vurdere alle på lik måte. Dette gjelder type/tilfelle som kontrolleres og objekt som blir kontrollert.

3.3.12 Forholdet til etiske momenter

De rettsetiske momenter er basert på filosofiske teorier. Bakgrunnen er viktig, både av hensyn til de kontrollerte og allmennheten. Kontradiksjonsprinsippet sikrer at de kontrollerte får innsyn og kan uttale seg til resultater av en undersøkelse.

Hensynet til allmennheten er sentralt etter kommunenes rolle. Kommunene er forvalter av felles verdier. Likebehandlingsprinsippet ivaretar korrekt og lik saksbehandling uten hensyn til personlige og utenforliggende anliggender.

3.3.13 Revisors rolle – hvordan påvirkes den?

Oppgavekomplekset kan føre til at revisors rolle forskyves fra å være den ideelle, autonome kontrollør, kan utgjøre en maktfaktor i kommunal forvaltning.



Figur 10 Revisors rolleforskyving

Oppgaven vil forsøke å belyse hvordan rollen kan opprettholdes som en uavhengig, autonom kontrollør. Den kan gjennom prosesser utvikles til å bli en maktfaktor, noe som ikke er intensjoner etter de teoretiske bakgrunnstilnærminger. Faktorer som virker fremmede på å

oppretholde den uavhengige rollen kan være av økonomisk karakter. Situasjonen for revisor vil ikke ha økonomiske konsekvenser ved en gitt handling. Hemmende faktorer vil være knytninger til kontrollobjektet. Knytningene kan være på personlig plan, familiære eller utvikling av relasjoner over tid.

Maktrollen kan knyttes til omfanget av oppdraget. Utføres faglige oppdrag på flere plan, vil innspill til løsninger påvirke avgjørelser og dermed utgjøre en maktfaktor.

Forholdene gir rollekonflikter. Tette bånd kan hemme inngripen i negative faglige forhold. For stor innsikt kan gi uønsket innflytelse.

For å kunne konkludere med om dagens kommunale revisjonsordninger oppfyller eller er tilnærmet den ideelle oppfatning av uavhengighet, vil jeg forsøke å skissere hvilke variable som kan gi rollekonflikter.

Revisorrollen vurderes etter en ideal-modell. Denne rollen er utredet etter historisk/filosofiske perspektiv og juridiske kriterier. Disse er satt i sammenheng med de utførte arbeidsoppgaver, om disse kommer i konflikt med rollemodellen(e).

3.3.13.1 Revisors perspektiv²²

I et instrumentuelt perspektiv bygges en formell organisasjonsstruktur, der aktørene har bestemte arbeidsoppgaver. Kommune er et instrument som har som mål å produsere tjenester til sine innbyggere. Revisors rolle i dette er å kontrollere om dette gjøres i tråd med gjeldende vedtak og bestemmelser. Arbeidsoppgavene er definerte i lov, forskrifter og bransjestandarder. En hypotese om idealfunksjonen påvirkes med for mange roller. Om oppgavene er på flere nivå, for ikke å si både på bestiller- og utførersiden.

Påvirker oppgavebredden revisors rolle? Kulturperspektivet innen organisasjonsutvikling beskriver endringer som skjer innen institusjonen, i dette tilfelle, revisjon. . En hypotese er at rollen endres fra kontrollørfunksjon av regelverk til å påvirke avgjørelsene. For ikke si, lage reglene. Organisasjonsutviklingen framstilles som organisk, den utvikles etter omgivelsene. Har rollen endret seg fra idealet, snakker man om institusjonaliserte organisasjoner.

²² Christensen m.fl.: Organisasjonsteori for offentlig sektor

3.3.13.2 Symbolsk makt

I kraft av sin posisjon har revisor ressurser. De kan faget og har tilgang til alle opplysninger i kommuneorganisasjonen. Revisor har via sine rutiner, f.eks. retten til å skrive nummerert brev, legitimitet til å utøve makt.

Deres aktivitet kan være styrende med vitenskapens språk, spesifikke faglige begrep. Dette vil kunne ekskludere legfolk, som ikke har innblikk i terminologien. Kommunikasjonsmidlene gir symbolske redskaper for påvirkning.²³

Et spørsmål er om dette fører til diakron påvirkning. Om utviklingen på deres område formes til en viss rett over tid.²⁴

3.3.14 Beskrivelse av revisor som profesjon

Revisjonsutdanningen er i dag via høgskolesystemet. Tradisjonelt var utdanningen til administrative funksjoner i kommunal sektor kommunalhøgskolen. Utdanningsinstitusjonen inngår i dag i Høgskolen i Oslo og Akershus. Kommunerevisor er i dag ingen egen profesjon. Det rekrutteres blant de skolerte fra høgskolesystemet. Imidlertid har dagens lovgjennomgang reist spørsmålet om det ikke burde innføres egne autorisasjonsordninger.

Offentlige revisorer godkjent ved lovendringen i 2004 kunne fortsette med de kommunene de reviderte. Disse får da en yrkesmessig begrensning profesjonsmessig. De mangler godkjenning til å gå inn med selvstendige oppdrag i private selskaper.

3.3.14.1 Registrert revisor

En registrert revisor har bachelorutdanning i en godkjent institusjon med fagkrets som omfatter regnskap, næringslovgivning, revisjonsfag og skatterett. Disse spesifikke fag har krav om karakteren C. Etter fem års praksis, vil han/hun kunne få godkjent profesjonstittel.²⁵

3.3.14.2 Statsautorisert revisor

Statsautorisert revisor er masterutdanning innen revisjonsfag, som i dag tilbys av Handelshøyskolen BI og Norges Handelshøyskole. Inntaket baseres på bachelorstudiet i revisjon eller siviløkonomeksamen. Profesjonene defineres i revisorloven med forskrifter.²⁶

²³ Bourdieu: Symbolsk makt

²⁴ Mathisen: Retten i samfunnet

²⁵ Lovdata.no

²⁶ Lovdata.no

3.3.14.3 Ekstern revisor

Ekstern revisjon er en prosess der en person som er uavhengig av et foretak gis fullt innsyn i foretakets forhold, gransker regnskapsinformasjon som er produsert av foretaket og avgir en bekreftelse overfor brukerne at informasjonen vedrørende dens riktighet.²⁷

Det er sentralt at den som utfører revisjonen ikke har annen tilknytning enn oppdraget. Eksternrevisjonen i private foretak er basert på finansregnskapet, som settes opp etter gitte regler i regnskapslovgivningen, skattelovgivningen og aksjelov. Ofte blir uttrykket «lovbestemt revisjon» benyttet i sammenhengen.

Kommuneloven gir bestemmelser om revisjon av deres virksomhet gjennom kommuneloven og/med forskrifter.

3.3.14.4 Intern revisor

Internrevisjon skiller seg fra eksternrevisjonen ved at aktøren er instruert av ledelsen i det kontrollerte foretaket.²⁸ Av dette følger at det ikke er lovregulerte bestemmelser om utførelsen. Metodikk vil avhenge av virksomhetens innhold. Denne revisjonen vil i f.eks. produksjonsforetak være knyttet mot avdelingsregnskap. Der er lønnsomhetsbetraktninger sentrale.

Internrevisjon har ikke eget utdanningsløp med bachelor- og mastergrad. Noen utdanningsinstitusjoner operer med sertifiseringsordninger som leder til en tittel.

Anvendt tittel kan være Controller. Denne sorterer under økonomisjef og rapporterer til denne. Jobbinholdet vil være å bistå de forskjellige avdelinger med økonomiske vurderinger. Kommunesektoren har også innført stillingsbetegnelsen. Disse controllerne bistår enhetene, som skole og helseinstitusjoner, med budsjettering og økonomisk oppfølging. Enhetene i kommunene er fagrelaterte, der lederne i utgangspunktet ikke har økonomisk bakgrunn.

3.3.14.5 Offentlig revisor

Offentlig revisjon er revisjon som utføres av personer ansatt i statlige, fylkeskommunale og kommunale revisjonsetater.²⁹ De kontrollerer forvaltningsmessige disposisjoner. I kommunesektoren er budsjett det sentrale styringsdokument i sammenhengen. Økonomiske

²⁷ Gulden: Revisjon – teori og metode.

²⁸ Gulden – Revisjon – teori og metode

²⁹ Gulden – Revisjon – teori og metode

disposisjoner skal være hjemlet i vedtak. Funksjonen kan nok tilnærmes både ekstern og intern revisjon. Budsjettstyringen er interne forhold som styrer virksomheten. På den annen side har kommunene rapporteringsplikt. De legger fram årsregnskap etter regulert regelverk. En del tallmaterieell innrapporteres til Statens Sentralbyrå (SSB). Tallbanken KOSTRA krever samsvarende innrapportering for kontroll og vurdering av kommunesektoren.

3.3.14.6 Riksrevisjonen

Riksrevisjonen er et av Stortingets kontrollorganer, hjemlet i Grunnloven. Riksrevisjonen skal gjennom revisjon, kontroll og veiledning bidra til at statens inntekter blir innbetalt som forutsatt, og at statlige midler og verdier blir brukt og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte og i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

3.3.14.7 Kommunal revisjon

Kommuneloven med forskrifter gir lovkrav til revisjon. Et interessant moment er at lovgiver forsøker å rendyrke revisjonsrollen etter mønster av privat revisjon. Oppdragsansvarlig revisor skal fylle kravene til revisorsutdanning, dvs. bachelor i revisjonsfag eller statsautorisert revisor. Karakterkravet er C i linjefagene som utgjør revisjonsfaget. I praksis er dette revisjonsmetodikk, årsoppgjør, skatterett og rettslære. De kommunale revisorer med oppdrag ved lovendringen i 2004 har dispensasjon fra kravet. Dispensasjonen gjelder ikke for nye oppdrag. Disse aktørene kan derfor ikke være oppdragsansvarlig for andre enheter enn de var oppdragsansvarlige for ved ikraftsettelse av dispensasjonskravet.³⁰

3.3.15 Kommunal revisjon i det rettslige system

Kommuneloven regulerer systemet. Det øverste organ er kommunestyret, som utnevner kontrollutvalget. Kommunestyret inngår avtaler med aktuell revisor, alternativt organiserer i egen regi. På vegne av kommunestyret har kontrollutvalget tilsyn med at det er tilfredsstillende revisjon.

³⁰ Kommunaldep: Rundskriv H-30/05



Figur 11 Revisors rolle i kommunalt system

3.3.15.1 Rettsutvikling

Montesquieu beskriver maktfordelingsprinsippet som et middel for å unngå maktmisbruk.³¹

Han inndeler i lovgivende, utøvende og dømmende instanser. Modellen gjenspeiles i vår konstitusjon, Grunnloven. Det er her statsmaktene som er utgangspunktet. Stortinget vedtar lovverket som den lovgivende forsamling. Regjeringen (Departementene) forvalter/utøver det vedtatte lovverk. Ved konflikter kan domstolene, med Høyesterett som siste instans, måtte avgjøre hva som er korrekt forståelse av dette lovverk.

Kommunene styres av kommunestyret, som gjør endelig vedtak i enkeltsaker, vedtar styringsmodeller og budsjett som grunnlag for driften. Denne driften kan sees på som en parallell til utøvende instans. I flesteparten av kommunene utøves driften av administrasjonssjefen (for det meste kalt rådmann) med formannskap. Kommuneloven åpner for en parlamentarisk modell, administrasjonssjef erstattes av byråder. Modellen er benyttet i større bykommuner. Kommun nivået innen forvaltningen har ingen parallell til domstolene. Domstolene er statlig fundert.

Gjeldende lovverk på området er basert på kommuneloven med tilhørende forskrifter, samt standard for arbeidsutførelse.

³¹ Montesquieu: Om lovenes ånd

3.3.15.2 Rettskildefaktorer

Tradisjonelt beskrives en inndeling med syv rettskildefaktorer:³²

Lovtekst

Forarbeider

Domsavgjørelser

Offentlig myndigheters praksis

Privates praksis

Juridisk litteratur

Reelle hensyn

Rettskildefaktorene gir grunnlag for tolkning og forståelse av lovbestemmelsene. Vektlegging vil avhenge av hvilket livsområde lovverket regulerer. Utgangspunktet vil være lovteksten.

Gir den uttømmende bestemmelser om det aktuelle spørsmålet, gir den grunnlag for avgjørelser.

3.3.15.3 Organisasjonsmodell etter lovverket

New Public Management (NPM) er et begrep fra engelskspråklige land. Teoriene stammer fra en mening om at offentlige aktører skal agere etter samme prinsipp som private aktører.

Sentralt er enhets/selskapsdannelse og konkurranseutsetting av tjenester. Mot problemstillingen i denne oppgaven er sentralt lovendringen i kommuneloven fra 2004.

Lovendringen løste sekretærfunksjonen fra de daværende kommunerevisorer til en egen enhet. Kommunene ville da kunne velge revisorordning gjennom bestillerfunksjon i denne nye sekretærrollen, der revisor er utfører.

Lovendringen gir revisor en rolle tilnærmet lik revisorrollen i et privat foretak. Loven definerer oppgaver som en uavhengig kontrollør. Det er ingen egen kommunal etat med kommunalsjef.

Inntil 2004 var kommunal revisjon organisert med egne revisjoner. Med utgangspunkt i New Public Management ble sekretariatsfunksjonen for kontrollutvalgene løst fra disse revisorene. Meningen var å innføre konkurransesituasjon som i det private næringsliv. Kommunene kan etter dette fritt velge revisor. De kan også ha flere revisorer etter oppdrag, f.eks. ved at forvaltningsrevisjonsoppdrag legges ut på anbud.

³² Eckhoff: Rettskildelære

4 SAMMENSTILLING – er revisor kontrollør eller aktør?

For så sette vurderingene i riktig kontekst, har jeg vurdert om intensjonen av lovendringen i 2004 er oppfylt. Lovverket danner basis for vurderingene av uavhengighet og adgang til å fylle roller og oppgaver. Spesielt er da tenkt på ledelses- og rådgivningsoppgaver.

Fagområdene er spesifikt omhandlet, spesielt i forskrifter.

4.1 Virkninger av lovendring i 2004

Lovendringen har som utgangspunkt konkurranse og tilnærmet markedsorganisering av offentlig sektor som privat sektor. Har dette blitt virkeligheten? På en annen side – har lovendringen gitt konsekvenser som ikke var tilsiktet?

4.1.1 Tilsiktede endringer

Har det oppstått ønsket konkurransesituasjon etter lovendringen? Dette skulle gjøre seg utslag i en utvikling med flere private aktører som revisorer i kommunene. Antall kommuner/fylkeskommuner som har valgt privat løsning er 48 i.h.t. revisjonsforeningens hjemmesider, 47 primærkommuner og en fylkeskommune.³³ På samme tid har Norge 428 kommuner.³⁴ Etter dette har privat revisjon en markedsandel på om lag 11 % i kommunal sektor. En kan neppe si at intensjonene er innfridd med så små markedsandeler.

4.1.2 Utilsiktede endringer

Oppsplitting sekretariat og revisjon har gitt en konkurransesituasjon mellom disse funksjonene og deres organisasjoner. På enkelte områder kan det defineres som maktkamp. Uten å ha gjort empiriske undersøkelser, vil jeg si at dette skyldes uklar lovgivning. Spesielt sekretærfunksjonen er i liten grad definert i lov og forskrift. Sekretariatet har ikke fått markant posisjon som bestiller av revisjonstjenester.

4.2 Konkluderende betraktninger – hva viser undersøkelsen?

Det er lite innslag av private aktører, og både offentlige og private utfører stort sett samme oppgaver. Det er samme aktør som har oppdrag med hovedoppgavene - regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Likevel vises en formell forskjell på innfallsvinkelen. Ikke minst den økonomiske, der private aktører er bundet av fakturering av utført arbeid.

³³ DnR hjemmeside pr. 3.9.15

³⁴ SSB

Svar fra undersøkelsen understøtter at en stor del av dagens kommunerevisorer opererer på flere plan i forvaltningsarbeidet. Omtrent 44 % foretar lovlighetsvurderinger av politiske vedtak i folkevalgte organ. Funksjonen er i lovgivningen forutsatt skal utføres av fylkesmannen. Det er en utredningssak på saksbehandlernivå.

Innføring av NPM-modellen for å skape konkurranse m.h.t. revisjonsoppdrag, kan neppe sies å ha vært vellykket. Vel en tiendedel av norske kommuner har valgt privat løsning av revisjonsoppdrag. Dvs. at ni av ti kommuner har valgt løsning i egenregi. Lovgiver har ikke satt måltall eller forventninger til fordeling av private og offentlig revisjonsløsning, men ut fra vanlige betraktninger er ikke antall private revisorer stor.

Ettersom utredningsmaterialet ikke har gått inn i konkrete saker, kan det ikke defineres at revisor utøver makt i den forstand at de påvirker politiske beslutninger. Dog er strukturene, de symbolske redskaper til stede.

Kommunerevisoren opererer i flere roller og påvirker derfor på flere plan. Med sine redskaper KAN de lett påvirke politiske beslutninger og dermed utgjøre et maktorgan. De får flere faglige innfallsvinkler til utredningsarbeidet med rådgivning om faglige spørsmål. Problemet er da mindre uavhengighet som kontrollør. Det er risiko for å kontrollere eget arbeid. Omfanget av denne problematikken er forsøkt kartlagt med spørreundersøkelsen.

4.3 Hypotese 1 - Er revisor en uavhengig aktør?

Årlig sender revisorer uavhengighetserklæring til de respektive kontrollutvalg. Erklæringen er et skjema der revisor redegjør for tilknytning til personer og ellers til kommunale enheter som blir revidert. Når disse opplysningene godkjennes, vil revisor formelt være å betrakte som uavhengig til å utføre sine tjenester. Tilsynelatende er han uavhengig. Spørsmålet er om revisor er faktisk uavhengig, satt opp mot faglige kriterier.

4.3.1 Forskjeller privat og egen revisjonsordning

Forskjellene mellom private og offentlige revisorer er et element for vurdering av uavhengighetskriteriet. Problemstillingen ligger også i bunnen for et svar på hvorfor ikke konkurranseintensjonene med lovendringen i 2004 ikke har blitt oppfylt. Etablering av revisoravtale blir forskjellig ved privat aktør. Oppdraget må da legges ut på anbud og tilbydere må vurderes.

Undersøkelsen viser at vel 18 % av respondentene er private aktører, mens tall fra Den

norske revisorforening, viser at kun 11 % av kommunene har valgt privat revisjonsordning. Undersøkelsen viser videre at de private aktørene og de offentlige aktørene utfører de samme oppgavene i sine avtaler. Likevel finner jeg det riktig å beskrive forskjeller, ettersom lovendringen fra 2004 har som formål å kunne konkurransesette tjenestene.

4.3.2 Autorisasjonsordninger

Revisjonsloven beskriver de lovfestede kriterier for å inneha autorisasjon som revisor. For å være autorisert revisor er det krav til bacheloreksamen med spesifikke karakterkrav i noen fag. I tillegg er det krav til fem års praksis. Denne autorisasjonen er et krav for å kunne stå som oppdragsansvarlig som revisor for et privat foretak.

P.t. er det ingen spesifikke sertifiseringsordninger innen kommunal revisjon. For å kunne stå som oppdragsansvarlig er det likevel samme krav til utdanning med karakterkrav som i privat sektor. Et fenomen innen offentlig sektor er kommunerevisorene som hadde oppdragsansvar før 2004. Et eget utdanningssystem ga dem status som kommunerevisor. Utdanningen oppfylte ikke kravene til bachelor. Disse revisorene fikk da dispensasjon til å utføre rollen som oppdragsansvarlig for de oppdrag de hadde før lovendringen. Omfanget av dette har jeg ikke fått kartlagt ettersom NKRF ikke ønsker å gi informasjon om sine medlemmer.

Organisasjonene arbeider med spørsmålet om å utarbeide en egen autorisasjonsordning som kommunal revisor.

Ettersom kommunale revisorer i dag ikke har autorisasjoner, vil de ikke kunne utføre oppdrag etter revisorloven. Dette gir binding til oppdragsgiver kommunen.

4.3.3 Uavhengighet satt opp mot lovbestemmelser

Lovverket har presisert i forskrift revisors forsiktighet vis a vis rådgivning. Lovens forarbeid beskriver at rådgivningen skal være av generell veiledningskarakter. Kommuneloven beskriver en rollefordeling mellom kommunestyret, kontrollutvalget og revisjonen.

4.3.3.1 Rollefordeling

Kommunestyret er den ledende aktør, som velger revisjonsordning. Kontrollutvalget opptrer på vegne av kommunestyret som tilsynsorgan. Tilsynet omfatter kontrollsystemene i kommunen, der revisjonen er en sentral aktør. Kontrollutvalget har tilsyn med at kommunen har en tilfredsstillende revisjon. De har ansvar for revisjonshandlinger og bestiller tjenester.

Undersøkelsen viser at 19,3 % av revisorene utarbeider egen oppdragsavtale. 9,3 % av respondentene svarer at det ikke foreligger spesifikk oppdragsavtale, mens 71,3 % har inngått denne avtalen. Ettersom denne avtalen regulerer tjenestene og kommunikasjonen med de folkevalgte, kontrollutvalget, vises stor selvstendighet til revisorene. For så vidt gir dette uavhengighet til å agere, men det gir uklare formelle roller med så varierende formaliteter.

4.3.3.2 Rådgivningstjenester

Undersøkelsen viser at totalt 49 % av revisorene utfører rådgivningstjenester. Undersøkelsen viser videre at 14 av respondentene, dvs. 9 % utfører rådgivningstjenester utover det regnskapstekniske.

I beskrivelsen for de som kun har regnskapsteknisk rådgivning presiseres både at det er generelle og konkrete regnskapstekniske spørsmål

Funnet viser derfor stor variasjon i tolkning og håndheving av problemstillingen. Noen respondenter beskriver rådgivningen som svar på juridiske spørsmål og problemstillinger som måtte dukke opp. I forhold til lovtekst og tolkning via andre rettskilder er dette problematisk. For virkelig å analysere omfanget, må det søkes i konkrete saker.

4.3.4 Faglig uavhengighet

I begrepet ligger at revisor fritt skal kunne foreta kontroller. Kontrollene skal være uavhengig tidligere arbeid. Risikoen ved deltakelse i flere ledd av prosessen er at å komme i situasjonen å kontrollere eget arbeid.

60 % av revisorene utfører den overordnede analysen. Lovgiver har ikke definert fordeling av denne oppgaven, men den danner utvilsomt grunnlag for bestilling av oppdrag fra revisor. Det er derfor et spørsmål om oppgaven naturlig hører inn under sekretærfunksjonen.

Tall fra undersøkelsen viser at i 37 tilfelle av utvalget, dvs. 25 % utfører revisor både lovlighetsvurderinger og overordnet analyse. Satt opp modellen tilbyder-utfører danner overordnet analyse grunnlaget for bestillinger av oppdrag. Satt på spissen, lager revisor bestilling til seg selv. Lovlighetsvurderinger er på saksbehandlernivå.

Omtrent 25 %, en fjerdedel, av revisorene utfører både overordnet analyse og gjør lovlighetsvurderinger. De beveger seg altså både innen utredningsrollen og bestillerollen.

Undersøkelsen viser at nesten 93 % av revisjonsavtalene ikke har avtale om rulling av oppdragsansvarlig. Dette tyder på at oppdraget over tid styres av samme aktør. Tidsaspektet i seg selv kan gi knytninger til revisjonsoppdraget. Det som ansees som en fare er personlige relasjoner, som hever terskelen for å påpeke negative moment ved oppdraget.

4.3.5 Økonomisk uavhengighet

Etablering av avtalene vil være forskjellig mellom private aktører og offentlige revisorer. En privat aktør vil fakturere sine tjenester etter medgått tid. De offentlig ansatte revisorer har avtaler som går på selvkost. Et interkommunalt samarbeid fordeler reelle kostnader. På den måten vil ikke en privat revisor løse oppgaver utover de oppgavefestede, som kan gi grunnlag for påvirkning.

De offentlige aktører har kun kommunal sektor som oppdragsgiver. På den måten vil de være økonomisk avhengig av disse. Skulle deres oppdragsgivere ønske å vurdere denne rollen, vil et politisk omfattende arbeid måtte settes i gang. Alternativ må utredes og vedtas i de respektive kommunestyre.

En privat aktør har begrensninger m.h.t. oppdragenes størrelser. Et enkelt oppdrag skal ikke ha et så stort omfang at det vil ha avgjørende virkning om det faller bort. På den måten sikres uavhengighet.

4.3.6 Er kommunerevisor formelt uavhengig?

Ettersom lovverket har definert strukturen for organisering av revisjonsløsning, kan rollen defineres som tilsynelatende uavhengig. Undersøkelsen viser individuelle forskjeller, slik at vurderingen baseres på revisorer som en gruppe.

Etter gjennomgang av forskjell vs. private aktører med profesjonsforskjeller og økonomisk avhengighet, stilles saken i ett annet lys. Med sine rammebetingelser vil ikke revisor kunne velge andre klienter. Spesielt de opprinnelige kommunerevisorene har ikke formell kompetanse til å revidere andre.

4.4 Hypotese 2 - Er revisor en påvirkende aktør?

Etter formelt regelverk, skal ikke revisor ha ledende innflytelse på sin klient. Det interessante er derfor om roller som f.eks. rådgiver, gir innflytelse i større grad en rollen er tiltenkt.

4.4.1 Revisors rollekonflikter – blander revisor roller?

Med utgangspunkt i egen definisjon av revisors uavhengighet, snus uavhengighetsspørsmålet til revisors påvirkning av prosesser.

Et spørsmål i sammenhengen er om aktørene gjennom sin rolle kan utøve makt, om de kan påvirke andres avgjørelser. Revisors makt skal i utgangspunktet begrense seg til å korrigere faglige feil eller evt. forbedre faglige problemstillinger. Det sentrale er om rollene blandes, om revisor også går inn i ledelse og styring av den kommunale virksomheten. Lovgiver har satt en grense her. Den administrative ledelse ligger på rådmannen, mens styring legges til de folkevalgte organ, med kommunestyret som førende.

«Kunnskap er makt» sier et gammelt uttrykk. Revisor som kontrollorgan har tilgang til alle opplysninger i den kommunale organisasjon. I det daglige virke omgår og diskuteres faglige problemstillinger med saksbehandlere som innvirker beslutningen. I deres rapporter gis anbefalinger. Innfallsvinkelen for analysen er revisors oppgaver. Jeg forsøker i undersøkelsen å vise om de har oppgaver på flere nivå i kommuneorganisasjonen. Her er tenkt på bestiller-utfører-nivå, men også om rådgivning og analyser også er på utredersiden.

4.4.1.1 Lovlighetsvurderinger

Etter kommuneloven vil en få på utredningssiden administrasjonen som forbereder saker mot kommunestyret. Her fattes vedtak, som kan bli gjenstand for lovlighetskontroll fra fylkesmannen. Lovverket gir klare føringer i kommunelovens § 59.

Kontrollside er vedtak som skal utføres. Det er på dette nivået revisjonen etter kommuneloven arbeider. Undersøkelsen viser imidlertid at 43,7 % av revisorene også utfører virksomhet på utredningsnivået.

4.4.1.2 Er dette lovbrudd?

Forvaltningsretten, og dermed kommuneretten har en negativ avgrensning. En disposisjon som ikke positivt er uttrykt i lovbestemmelser er forbudt, vil derfor være innenfor tolkningsområdet. Demokratisk er dette en force. Det viser lokal selvstyring. Imidlertid gir kommuneretten føringer på hvordan oppgavene skal løses. Her kommer derfor fram at en stor del av revisorene beveger seg utenfor en vanlig tolkning av disse føringene.

4.4.1.3 Har revisor politisk påvirkningskraft?

Grensen mot politiske avgjørelser, settes opp mot verdivurdering og evaluering. For å fastslå om dette er tilfelle, må en gå inn spesifikt i revisjonsrapportene i en egen undersøkelse for å kunne fastslå dette empirisk. Dette er ikke gjort. Generelt vil jeg likevel påpeke at revisor skriver anbefalinger til forbedringer, der det ikke materielt sett er noe å påpeke.

Kommunerevisorenes interesseorganisasjon, NKRF, er representert i lovutvalget for ny kommunelov. Lovrevisjonen gjennomgår alle sider av kommunal organisasjon. Spesielt gjelder dette styrende organer og deres rolle i prosessen. Revisjonens oppgaver og rolle er en del av dette arbeidet. Beslutningene påvirker private aktørers adgang til å kontrahere kommunal sektor. Debatten omfatter også formaliseringskrav for revisorer. Om kommunale revisorer skal ha sertifiseringsordning analogt med private revisorers registreringskrav. Dette faktum gir påvirkning av verdigrunlaget for beslutninger.

5 KONKLUSJON

En klar konklusjon er vanskelig å trekke i denne sammenheng. Utgangspunktet er lovbestemmelser, tolket ut fra foreliggende rettskilder. Imidlertid er forvaltnings- og kommunalretten negativt avgrenset. Dette, sett i lys av lokaldemokratiet, gir at systemet har en viss frihet dersom det ikke foreligger uttømmende bestemmelser, som et forbud mot en spesifikk løsning.

På en annen side, har lovgiver definert roller for de forskjellige aktører. Disse rollene skiller adferd til kommunestyre, kontrollutvalg og revisjon. Disse gir revisjonen uavhengighet innenfor rammene. Innenfor rollene har revisor frihet til å » *kunne ytre seg, mene eller utføre handlinger etter definerte oppgaver uten å kunne oppnå fordeler eller få negative konsekvenser.*»

Utgangspunktet for dagens kommunale revisjonsordning er at den skal være tilsvarende privat revisjon. Tjenestene skal kunne legges ut på anbud, slik at også private aktører kan utføre dem. Revisor skal være uavhengig av sine klienter og kunne fritt ta standpunkt til faglige spørsmål. Undersøkelsen viser stor variasjon i revisjonsløsningene. Intensjonene til lovgiver er ikke oppfylt alle plasser.

Et grunnleggende prinsipp, som er etisk forankret, er at loven er lik for alle. Den skal være allment gjeldende. Undersøkelsen har vist stor variasjon blant de forskjellige revisjonsavtaler i kommunene . Denne variasjonen er problematisk. Sett under ett er altså dagens situasjon med alle varianter i revisjonsløsning en prinsipiell problematisk situasjon. Det er en demokratisk utfordring med ulik forvaltningsmessig forståelse og praktisering. Det reiser også en kontradiktorisk problemstilling. De som blir kontrollerte, blir nettopp kontrollerte på regelverk. Derfor er det viktig at kontrollørene holder seg innenfor sine rammer med god margin.

Kilder

Ettersom oppgaven belyser rettslige, norske forhold, er i utgangspunktet kildene norsk faglitteratur. For å belyse teoretiske tilnærminger forekommer noen utenlandske lærebøker. Noen av disse er oversatt til norsk. Jeg henviser da til de norske utgavene.

- Bernt, J. F. (2002). *Kommunalrett*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Boe, E. (2004). *Innføring i Juss - juridisk tenkning og rettskildelære*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Bourdieu, P. (1996). *Symbolsk makt - artikler i utvalg*. Oslo: Pax Forlag A/S.
- Christensen, T. L. (2010). *Organisasjonsteori for offentlig sektp*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Denk, T. (2011). *Komparativ metod - forståelse genom jämförelse*. Lund: Studentlitteratur.
- Dodaro, G. L. (2013). *Ethics and Integrity in Auditing*. New Orleans: Public Integrity.
- Eckhoff, T. (2001). *Rettskildelære*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Eckhoff, T. o. (2010). *Forvaltningsrett*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Eng, S. (2007). *Rettsfilosofi*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Esaiasson, P. o. (2012). *Metodpraktikan*. Stockholm: Norstedts Juridik.
- Gulden, B. P. (2010). *Etikk, moral og revisjon - teori, analyse og handlingsvalg*. Oslo: Fagbokforlaget.
- Gulden, B. P. (2010). *Revisjon - Teori og metode*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- (2009). ISA200 . I IFAC, *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. International Federation of Accountants.
- Indset, M. o. (2011). *Den vanskelige uavhengigheten*. OSLO: NIBR.
- Johansen, Ø. K. (2015). *Verdien av tillit*. Oslo: Kagge Forlag AS.
- Kant, I. (1997). *Morallov og frihet*. Oslo: Gyldendal Forlag ASA.
- Kommunaldepartementet. (2005). *Rundskriv H-30/05*. Oslo: Kommunaldepartementet.
- Laastad, B. (2016, September). *Kommunerevisoren. Kartlegging av forvaltningsrevisjon av kommunal/fylkeskommunal virksomhet*, ss. 15 - 20.
- Mathiesen. (2011). *Retten i samfunnet - en innføring i retts sosiologi*. Oslo: Pax forlag.
- Montesquieu, C. (1998). *Om lovenes ånd*. København: Gads forlag.
- Overå, o. o. (2014). *Kommuneloven med kommentarer*. Oslo: Kommuneforlaget AS.
- Rogndokken, O. K. (2015). *Utviklingstrekk innenfor offentlig revisjon. Kommunerevisoren*, 4-6.
- Solbjørg, T. (2005). *Kommunal revisjonsmetodikk*. Oslo: NKRF.
- Tuseth, B. S. (2014). *Masteroppgaven i juss*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Weber, M. (1990). *Makt og byråkrati*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.
- Weber, M. (1990). *Makt og byråkrati*. I *Wirtschaft und Gesellschaft*. Oslo: Gyldendal.