

Veiledning eller rådgivning – hvor går grensen?

Publisert 01.03.2024



Ellen Halsbog Lange, seniorrådgiver i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

Kan revisjonen utføre rådgivningstjenester for kommunen? Det korte svaret er ja – dersom det ikke svekker revisors uavhengighet og objektivitet, eller erstatter kommunens egne ledelsesoppgaver.

I tillegg til de lovpålagte revisjonstjenestene, er det mange kontrollutvalg som ønsker andre tjenester. Noen ganger etterspør kommunedirektøren/administrasjonen også tjenester. Denne artikkelen tar for seg hvilke rammer som gjelder for slike tjenester.

Rådgivning sett opp mot revisors uavhengighet og objektivitet

Det generelle kravet til revisors uavhengighet i § 16 i *Forskrift om kontrollutvalg og revisjon*, heretter kalt forskriften, ligger i bunn:

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

Videre setter § 18 grenser for hvilke stillinger, verv og tjenester som revisor kan ha. Forskriften setter ikke noe forbud mot å utføre rådgivning for kommunen, men sier at revisor ikke kan ... *utføre rådgivningstjenester eller andre tjenester for kommunen eller fylkeskommunen, hvis dette er egnet til å svekke revisorens uavhengighet og objektivitet ...*, jf. § 18 e.

Hva betyr så det? Det må vurderes konkret i den enkelte situasjon. For at det skal være mulig å etterprøve slike vurderinger, må revisor være påpasselig med å dokumentere oppdragets art, omfang og anbefalinger. Forskriften setter et særlig krav til dokumentasjon ved ... *rådgivning og andre tjenester for den reviderte virksomheten ...*, jf. § 21, andre ledd. (Borgmo, Bråthen og Lie, 2023, s. 136).

Revisors rolle som rådgiver har vært mye diskutert innenfor revisjon av privat sektor. Ved å bygge tilsvarende bestemmelser i denne forskriften på bestemmelsen i revisorloven, gir Kommunaldepartementet et sterkt signal om at prinsippene for rådgivning bør være relativt like for revisjon av privat og kommunal sektor.

Ved å bygge tilsvarende bestemmelser i denne forskriften på bestemmelsen i revisorloven, gir Kommunaldepartementet et sterkt signal om at prinsippene for rådgivning bør være relativt like for revisjon av privat og kommunal sektor.

Revisjonsoppdraget innenfor kommunal sektor inneholder både forvaltningsrevisjon, regnskapsrevisjon og eierskapskontroll. Det vil derfor være flere områder og tilfeller der revisor må være påpasselig med forholdet mellom rådgivning og revisjon enn tilfellet er ved revisjon etter revisorloven. (Borgmo, Bråthen og Lie, 2023, s. 136-137).

Rådgivning sett opp mot virksomhetens egne ledelses- og kontrolloppgaver

Det er også forbud mot at revisor kan yte tjenester som ... *hører inn under den reviderte virksomhetens egne ledelses- og kontrolloppgaver ...*, jf. forskriftens § 18 f. Dette forbudet kan virke opplagt – men i praksis kan det være vanskelig å sette klare grenser.

Der revisor mener at et forhold er uakseptabelt, vil det i mange tilfeller også være nødvendig å si noe om hva som skal til for at forholdet skal kunne bli akseptabelt. (Borgmo, Bråthen og Lie, 2023, s.137).

Et enkelt eksempel innen finansiell revisjon, kan være åpenbare feilføringer – der regnskapsrevisor gir beskjed om hvilken konto beløpet hører hjemme på, uten at det anses som at man erstatter virksomhetens egne ledelses- eller kontrolloppgaver.

I forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er revisjonskriterier og anbefalinger til hjelp for at administrasjonen kan vite hva som skal til for å rette opp forholdet. Revisjonskriteriene setter opp rammene for hva som er akseptabelt – mens anbefalingene forteller hva som må rettes opp.

En feil kan rettes på mange måter, og det er opp til kommunestyret og deretter kommunedirektøren å velge fremgangsmåten. Dersom revisor gir råd og veiledning om hvordan forholdet kan rettes og bli akseptabelt, er det viktig å ivareta den særskilte dokumentasjonsplikten i forskriftens § 21 andre ledd, for å kunne vurdere om rådgivningen påvirker revisors uavhengighet.

Dersom revisor gir råd og veiledning om hvordan forholdet kan rettes og bli akseptabelt, er det viktig å ivareta den særskilte dokumentasjonsplikten ...

§ 18 bokstav e til f viderefører den tidligere revisjonsforskriften § 14, jf. veileder til forskriften. I merknadene til denne paragrafen pekte departementet på at revisor ikke kan erstatte foretakets manglende kompetanse og kapasitet. Dette fordi den som blir revidert i slike tilfeller mangler nettopp kompetanse eller kapasitet for å vurdere

revisors råd eller veiledning – og da er det revisor som ville legge premissene for de beslutningene den reviderte tar. (Borgmo, Bråthen og Lie, 2023, s. 138).

Nærmere om det særskilte dokumentasjonskravet for rådgivningstjenester

Som nevnt er det et særskilt krav til dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester i forskriftens § 21, andre ledd:

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

Poenget med dette dokumentasjonskravet er å gjøre det mulig å avgjøre om oppdraget svekker revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor må dokumentere:

- Hva oppdraget har bestått i
- Hvor omfattende oppdraget har vært – kan oppdraget ha vært så omfattende at det i seg selv kan true revisors uavhengighet eller objektivitet
- Hvilke anbefalinger har revisor gitt

Se veileder til forskriften s. 17 og Borgmo, Bråthen og Lie, 2023, s. 146.

Er det andre forhold som må vurderes?

Det er ikke noen prinsipiell forskjell på de vurderingene revisor må gjøre, uansett om det er kontrollutvalget eller kommunedirektøren som er oppdragsgiver. Revisor må vurdere det samme – uavhengighet, objektivitet og om oppdraget er erstatning for kommunens egne kontroll- og lederoppgaver. Og så må oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger dokumenteres, for etterprøvbarhetens skyld.

I tillegg må slike oppdrag vurderes inn mot den oppdrags-/selskapsavtalen de ulike enhetene har. Her vil det være lokale variasjoner, men det er en (stor) fordel om det er klare linjer når det gjelder ressursrammer. Er dette oppdrag som kontrollutvalget eller kommunedirektøren skal betale særskilt for? Eller ligger det inne i oppdragsavtalen, og det kommunen betaler revisjonsenheten? Går det i så fall utover de oppgavene kontrollutvalget ønsker skal gjøres? Og hvordan kobles i så fall kontrollutvalget inn?

Innenfor forskriftens rammer er det rom for ulike måter å håndtere rådgivning og andre tjenester. Uansett hvordan dette håndteres i ulike lokale kontekster er det viktig å holde de overordnede prinsippene høyt. Tillit til revisjonen og dens uavhengighet er avgjørende – men også god ressursbruk og læring. Revisjon skal bidra til læring og forbedring, til beste for innbyggerne.

Kilder:

[Forskrift om kontrollutvalg og revisjon](#) FOR-2019-06-19-904

Kommunal- og moderniseringsdepartement (2021) [Veileder til kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften](#) (H-2494)

Borgmo, R., Bråthen, B. og Lie, K.E. (2023): [Kontroll og revisjon i kommunal sektor](#), 4. utgave. Oslo: NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

Ellen Lange, seniorrådgiver i NKRF siden 2022. Hun er sosiolog og har drøyt 20 års erfaring fra (og med) kommunal sektor, hovedsakelig forvaltningsrevisjon, i tillegg til seks år med ulike former for endrings- og utviklingsarbeid i KS.