

FoU-RAPPORT

Møre og Romsdal fylkeskommunes revisjonsordning

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA

Brynjar Gilberg
Helge Holthe

Nord universitet
FoU-rapport nr. 96
Bodø 2023

Møre og Romsdal fylkeskommunes revisjonsordning



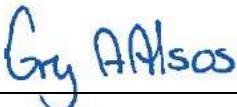
Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA

Brynjar Gilberg
Helge Holthe

Nord universitet
FoU-rapport nr. 96
ISBN 978-82-7456-864-8
ISSN 2535-2733
Bodø 2023

[Creative Commons Navngivelse](#) (CC BY)

Dekangodkjenning

<p style="text-align: center;">Tittel</p> <p>Møre og Romsdal fylkeskommunes revisjonsordning: Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA</p>	<p style="text-align: center;">Offentlig tilgjengelig</p> <p style="text-align: center;">Ja</p>	<p style="text-align: center;">Publikasjonsnr.</p> <p style="text-align: center;">96</p>
	<p style="text-align: center;">ISBN</p> <p style="text-align: center;">978-82-7456-864-8</p>	<p style="text-align: center;">ISSN</p> <p style="text-align: center;">2535-2733</p>
	<p>Antall sider og bilag</p> <p>51 s., 6 bilag</p>	
<p style="text-align: center;">Emneord</p> <p>Kommuneloven, Kommunal revisjon, kontrollutvalgets påse-ansvar og innsynsrett, revisjonsdialog, kommunale kontrollorganer, tillit til kommunal forvaltning</p>	<p style="text-align: center;">Keywords</p> <p>Local Government Act, Municipal Auditing, Control committee oversight, Audit Dialogue, Municipal Governance Bodies, Trust in Local Government</p>	
<p style="text-align: center;">Forfatter(e)/prosjektmedarbeider(e)</p> <p>Brynjar Gilberg og Helge Holthe</p>	<p style="text-align: center;">Prosjekt</p>	
<p style="text-align: center;">Oppdragsgiver(e)</p> <p>Møre og Romsdal fylkeskommunes kontrollutvalg</p>	<p style="text-align: center;">Oppdragsgivers referanse</p>	
<p>Alle FoU-rapporter/ arbeidsnotat skal utstyres med en Creative Commons (CC)-lisens, som definerer betingelsene for gjenbruk. Lisensene krever at opphavspersonen navngis og at endringer indikeres.</p> <p>Kryss av for valgt lisens (obligatorisk):</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Navngivelse/CC BY Den mest åpne/standard open access-lisensen som tillater ubegrenset gjenbruk</p> <p><input type="checkbox"/> Navngivelse-Del på samme vilkår/CC BY-SA Nye arbeid må ha samme lisens som det opprinnelige arbeidet</p> <p><input type="checkbox"/> Navngivelse-Ingen bearbeidelse/CC BY-ND Ved bearbeidning av materialet, kan det nye materialet ikke deles</p>		
<p>Prosjektansvarlig (navn/sign.)</p> <p>Brynjar Gilberg </p>		
<ul style="list-style-type: none"> • Publikasjonen er vurdert etter gjeldende vitenskapelige standarder, nasjonale forskningsetiske retningslinjer, samt retningslinjer for forvaltning av forskningsdata ved Nord universitet. • Det foreligger ikke egeninteresser/situasjoner som er egnet til å påvirke vurderingen av innholdet i denne publikasjonen, f. eks. økonomiske interesser i publikasjonens tema. <p>Intern kvalitetssikrer utpekt av dekan (navn/sign.)</p> <p>Levi Gårseth-Nesbakk </p>		
<p>Dato</p> <p>28.9.23</p>	<p>Dekan (navn/sign.)</p> <p>Gry AAlsos </p>	



MØRE OG ROMSDAL FYLKESKOMMUNES REVISJONSORDNING

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA

Brynjar Gilberg og Helge Holthe

HHN-rapport

september 2021 – september 2023



NORD
universitet

FORORD

Denne rapporten er skrevet på oppdrag fra kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommune, med utgangspunkt i et fylkestingsvedtak om evaluering av fylkeskommunens valgte revisor.

Rapporten er skrevet av Brynjar Gilberg og Helge Holthe. Gilberg er førstelektor ved Handelshøgskolen Nord Universitet mens Holthe er økonomisjef i Verdal kommune og har i en årrekke vært foreleser i kommuneregnskap ved Handelshøgskolen Nord Universitet. Ytterligere informasjon om teamets kvalifikasjoner fremgår i vedlegg 1 til rapporten, *Tilbud på evaluering av revisjonsordningen for Møre og Romsdal*.

Gilberg har vært prosjektleder.

Holthe har bidratt med gjennomgang av årsregnskap, vært diskusjonspartner og lest korrektur.

Bodø, 28. september 2023

Brynjar Gilberg

INNHold

FORORD	II
INNHold	III
SAMMENDRAG	1
1 INNLEDNING	4
1.1 Regulatorisk rammeverk for kommunal revisjon	4
1.2 Kontrollutvalgets påse-ansvar	4
2 FYLKESTINGETS VEDTAK	5
2.1 Vedtak 2013 – Møre og Romsdal Revisjon IKS	5
2.2 Vedtak 2019 – Møre og Romsdal Revisjon SA	6
2.2.1 Fylkestingets kriterier ved valg av revisor	6
2.2.2 Fylkestingets vedtak om evaluering	7
3 MANDAT, ORGANISERING OG METODISK TILNÆRMING	7
3.1 Mandat	7
3.1.1 Kontrollutvalgets utlysning	8
3.1.2 Handelshøgskolens tilbud	10
3.2 Organisering	11
3.3 Metodisk tilnærming	12
3.3.1 Redegjørelse for tilnærming i oppstartmøte med MRR	13
3.3.2 Dokumentforespørsel og plan for besøk ved MRRs kontorer	14
4 STANS I EVALUERINGEN	17
4.1 Ny oppdragsansvarlig regnskapsrevisor	17
4.2 Brev fra styret om vedtatt stans i evalueringen	17

4.3	Anmodning om å gjenoppta evalueringen.....	19
4.4	Ny daglig leder	19
4.5	Styrets fastholdelse av vedtak om stans.....	19
5	OPPDRAKSAVTALEN.....	20
5.1	Kontrollutvalgets kommunikasjon med MRR	20
5.2	Oppdragsavtale inngått med MRR IKS i 2018.....	20
5.3	Oppdragsavtale inngått med MRR SA i 2023	21
5.3.1	Oppdragsavtalens formuleringer om kontrollutvalgets innsynsrett.....	21
5.3.2	Oppdragsavtalens henvisning til reglementet for kontrollorganene.....	21
5.4	Styreleders e-post om begrenset innsynsrett	22
5.5	Kontrollutvalgsleders svar til styreleder	24
6	REVISJONSDIALOGEN.....	26
6.1	Brev fra MRR til kontrollutvalget.....	26
6.2	HHNs vurdering av MRRs brev.....	26
6.3	MRRs tilsvarende vedlagt brev fra NKRF	28
6.4	HHNs vurdering av NKRFs brev.....	30
6.4.1	Tilknytningen mellom revisor og den reviderte.....	30
6.4.2	Kontrollutvalget skal ivareta innbyggernes interesser	31
6.4.3	Revisjonsdialogen mellom revisor og kontrollutvalg	32
6.4.4	Kontrollutvalget skal utøve et visst press overfor revisor	32
6.4.5	Kontrollutvalget skal sikre at kommunen kan ha tillit til revisor	33
7	GJENOPPTAK AV EVALUERINGEN.....	33
7.1	Videomøte og planlegging av besøk hos MRR	33
7.1.1	Dokumenter mottatt på grunnlag av dokumentforespørsel	34
7.1.2	Resultat fra den forbundsbaserte kvalitetskontrollen i 2019	34
7.2	Mangelfull tilgang til revisors dokumentasjon.....	35
7.2.1	HHNs anmodning om å få tilgang til revisjonsarkivet Descartes	35
7.2.2	Kontrollutvalgsleders anmodning om å gi tilgang til revisjonsarkivet	36
7.2.3	HHNs siste anmodning om å få tilgang til revisjonsarkivet.....	37

7.2.4	MRRs svar om begrenset tilgang til revisjonsarkivet i Descartes.....	37
7.2.5	HHNs avlysning av det planlagte besøket ved MRRs kontorer	38
7.3	Avslutning av evaluering	39
8	VURDERING AV REVISJONSSELSKAPET	39
8.1	Vurderinger på selskapsnivå.....	40
8.1.1	Styre	41
8.1.2	Ledelse	43
8.1.3	MRRs utpeking av oppdragsansvarlig revisor	44
8.2	Vurderinger på oppdragsnivå	45
9	KONTROLLUTVALGETS PÅSE-ANSVAR OG INNSYNSRETT	45
9.1	KDDs uttale om påse-ansvar og innsynsrett.....	45
9.2	Innsynsrett regulert i oppdragsavtalen.....	47
10	AVSLUTTENDE KOMMENTARER.....	47
10.1	Tillit til kommunal forvaltning	47
10.2	Fylkestingets myndighet og muligheter	49
	FIGURER	50
	VEDLEGG	51

SAMMENDRAG

Formålet med dette prosjektet har vært å evaluere Møre og Romsdal fylkeskommunes revisjonsordning. Hovedformålet med evalueringen har vært å fremskaffe et godt kunnskapsgrunnlag for kontrollutvalget til å ivareta sitt påse-ansvar etter kommuneloven. Herunder har det vært et mål å gi kontrollutvalget et kunnskapsgrunnlag for å kunne vurdere kvaliteten på utført regnskapsrevisjon, valgt revisors kompetanse og om revisjonsordning i egenregi er den mest hensiktsmessige.

I tillegg har det vært et viktig formål med evalueringen å gi innspill til kvalitetsforbedring som kan bidra til økt kvalitet og effektivitet knyttet til valgt revisors leveranser av revisjonstjenester for fylkeskommunen.

Revisjonsordning

Kommuneloven § 24-1 fastsetter at fylkestinget selv avgjør om fylkeskommunen skal ansette egne revisorer, delta i et interkommunalt samarbeid om revisjon eller inngå avtale med en annen revisor.

Møre og Romsdal fylkeskommune har historisk hatt egne ansatte revisorer, frem til fylkestinget i 2013 (sak T-4/13) vedtok å medvirke til å få etablert en interkommunal revisjonsordning for levering av revisjonstjenester til kommuner i fylket og til fylkeskommunen. Dette vedtaket ledet til etableringen av Møre og Romsdal Revisjon IKS (MRR IKS), hvor fylkesrevisjonen ble sammensluttet med Kommunerevisjonen i Romsdal og Kommunerevisjonen på Nordmøre. Fylkestinget godkjente selskapsavtalen og eierskapsavtalen gjennom sitt vedtak i 2015 (sak T-6/15), og MRR IKS kom i drift fra 1. februar 2017.

Senere ble det innledet dialog med andre offentlige revisjonsselskap i Møre og Romsdal, og et forhandlingsutvalg foreslo å slå sammen MRR IKS med Kommunerevisjonsdistrikt nr. 3 i Møre og Romsdal (Komrev3). Fylkestinget vedtok i juni 2019 (sak T-19/19) å gå inn i det sammenslåtte revisjonsselskapet Møre og Romsdal Revisjon SA (MRR SA), og ga i samme vedtak kontrollutvalget fullmakt til å evaluere revisjonsordningen i løpet av to år.

Kontrollutvalgets påse-ansvar og innsynsrett

Kontrollutvalgets tilsynsansvar og -myndighet overfor valgt revisor følger av kommuneloven § 23-2. I samsvar med kommuneloven § 23-2 tredje ledd kan kontrollutvalget kreve at kommunen eller fylkeskommunen legger fram enhver opplysning, redegjørelse eller dokument som utvalget finner nødvendig for å utføre sine oppgaver. Kontrollutvalget kan også foreta undersøkelser som det mener er nødvendige. Taushetsplikt er ikke til hinder for å gjennomføre kontrolltiltak etter dette leddet.

Kontrollutvalgsboka har lagt til grunn at innsynsretten i § 23-6 første ledd ikke regulerer kontrollutvalgets innsynsrett når utvalget skal påse at regnskapsrevisjonen er betryggende etter § 23-2 første ledd bokstav a. Da er det som nevnt § 23-2 tredje ledd eller avtaler med ekstern revisor som gjelder.

Innsynsretten gjelder uavhengig av om revisor er et selvstendig rettssubjekt eller ikke. Dersom revisor er selvstendig rettssubjekt, vil kontrollutvalgets behov for opplysninger for å ivareta sitt påse-ansvar etter § 23-2 første ledd bokstav a, kreve en særskilt avtale med revisor.

Lovutvalget uttaler i NOU 2016:4 punkt 26.4.4.2 at det ikke forventes at kontrollutvalget skal kunne utføre faglige kontroller med revisors arbeid på linje med et profesjonelt tilsyn. I det øverste kontrollansvaret for den kommunale forvaltningen ligger, etter utvalgets vurdering, ikke bare en plikt for kommunestyret til å velge revisjonsordninger som holder et godt faglig nivå, men også en rett til å bytte revisor om situasjonen gir grunn til det.

Utvalget peker på at kontrollutvalgene kan rustes for å ivareta påse-ansvaret overfor revisjonen med andre virkemidler enn et lovbestemt tilsyn. Fylkestingets vedtak om evaluering og kontrollutvalgets tilbudsforespørsel til ekstern part om å utføre evalueringen, er i samsvar med det som her er lagt til grunn i forarbeidene.

Revisjonsdialogen

Formålet med kontrollorganene i kommunal sektor er at innbyggerne skal ha tillit til offentlig forvaltning. Lovutvalget uttaler i NOU 2016:4 punkt 26.4.4.2 at kontrollutvalget må skaffe seg informasjon om revisor og revisjonsarbeidet, slik at det kan gjøre seg en oppfatning av om arbeidet er uavhengig og i tråd med lov og forskrift. Gjennom dialogen med revisor må

kontrollutvalget skaffe seg trygghet for at kommunen kan ha tillit til kommunens revisor, hva gjelder både det faglige og revisors objektivitet. Kontrollutvalget kan gjennom dette også bidra til at allmennheten kan ha tillit til revisor.

Valg av revisor

Det er fylkestinget selv som velger revisor, etter innstilling fra kontrollutvalget.

Ved valg av revisor kan fylkestinget stille krav til at revisjonsselskapets styre og ledelse har nødvendig revisjonskompetanse. Videre kan fylkestinget stille krav til at kontrollutvalgets innsynsrett etter kommuneloven skal være regulert i avtale med revisjonsselskapet.

Dersom revisjonsselskapet ikke etterlever fylkestingets krav, vil det ikke være mulig for kontrollutvalget å ivareta sitt påse-ansvar, og fylkestinget bør da velge ny revisor.

Som fylkeskommunens øverste organ, kan fylkestinget stille klare kompetanse- og kvalitetskrav ved valg av revisor og bidra til å sikre at forutsetningene er til stede for at kontrollutvalget kan utøve sitt lovpålagte påse-ansvar.

Gjennom dialogen med revisor vil det da være mulig for kontrollutvalget å skaffe seg trygghet for at kommunen kan ha tillit til kommunens revisor, hva gjelder både revisors kompetanse, gjennomføringsevne/kapabilitet og uavhengighet/objektivitet.

Fylkestingets vedtatte krav ved valg av revisjonsordning og revisor er viktige forutsetninger for at kontrollutvalget skal kunne bidra til at allmennheten kan ha tillit revisor, slik forarbeidene til kommuneloven legger til grunn.

1 INNLEDNING

Det var et enstemmig fylkesting i Møre og Romsdal som 17. juni 2019 vedtok å videreføre revisjonsordning i egenregi ved å velge det sammenslåtte Møre og Romsdal Revisjon SA til revisor.

Siden årtusenskiftet har flere fylkeskommuner valgt å forlate egenregiordningen med egen ansatt revisor og har i stedet valgt ny egenregiordning ved å gå inn som medeiere/deltakere i interkommunale revisjonsselskaper. Etter at kommuneloven i 2004 åpnet for konkurranseutsetting av revisjon, har også én av fylkeskommunene og noen av kommunene valgt å gå bort fra egenregiordning til å velge et privat revisjonsselskap som revisor. Etter 2020 er det ikke lenger noen fylkeskommuner som har egen ansatt revisor.

1.1 REGULATORISK RAMMEVERK FOR KOMMUNAL REVISJON

Når det gjelder det regulatoriske rammeverket for kommunal revisjon, er det viktig å understreke at kommunelovens krav til revisjon av kommuner og fylkeskommuner har vært og er langt mindre omfattende enn revisorlovens krav til revisjon av private selskaper. Kommuneloven stiller for eksempel ingen særlige krav til kommunale revisjonsselskaper. Her er det de generelle kravene i selskapslovgivningen som legges til grunn, jf. IKS-loven og samvirkelova.

De siste 20 årene er det i Norge innført omfattende regulatoriske endringer knyttet til revisjon i privat sektor. Disse endringene har imidlertid i svært liten grad påvirket regnskapsrevisjon i kommunal sektor. Det er f.eks. ikke innført særlige krav til uavhengig tilsyn med kommunale revisjonsselskaper og revisorer.

1.2 KONTROLLUTVALGETS PÅSE-ANSVAR

Revisjonskvaliteten i kommunal sektor er ikke underlagt uavhengig kontroll utover det påse-ansvar som er tillagt kontrollutvalget, jf. kommuneloven § 23-2. Det er derfor i begrenset grad mulig å håndheve etterlevelsen av det kommunale revisjonsregelverket, herunder den rettslige standarden god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 24-2. Mens revisjon i privat

sektor er underlagt et uavhengig offentlig revisortilsyn lagt til Finanstilsynet, er kommunal revisjon underlagt privat kvalitetskontroll organisert av revisjonsbransjen selv ved Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) eller Den norske Revisorforening (DnR).

Kommuneloven legger likevel viktige premisser både for kvaliteten på kommunal revisjon og for kvaliteten på kommunal forvaltning og økonomisk internkontroll. Sentralt i dette står som nevnt kontrollutvalget, som er gitt et særlig ansvar for å påse at regnskapet blir revidert på en betryggende måte og at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, jf. kommuneloven §23-2.

I den grad kontrollutvalget evner å ivareta sitt påse-ansvar overfor revisor i samsvar med kommunelovens krav, motiveres revisor til å levere revisjonstjenester av høy kvalitet

Møre og Romsdal Revisjon SA (MRR) er valgt revisor for fylkeskommunen og 20 kommuner. Det er en forventning om at MRR som valgt revisor vil ha en sentral rolle som leverandør av kommunale revisjonstjenester for Møre og Romsdal fylkeskommune. I den grad kontrollutvalget evner å ivareta sitt påse-ansvar overfor revisor i samsvar med kommunelovens krav, motiveres revisor til å levere revisjonstjenester av høy kvalitet.

Kontrollutvalget har dermed en rolle og funksjon av avgjørende betydning for kommunal egenkontroll, jf. kommunelovens syvende del. Regelverket for kommunal revisjon, herunder at det ikke er krav til uavhengig revisortilsyn, innebærer at det er kontrollutvalgets ivaretagelse av sitt påse-ansvar som i størst grad vil kunne påvirke revisjonskvaliteten. Dette vil i sin tur ha stor betydning for det valgte revisjonsselskapets strategi og utvikling når det gjelder å bygge riktig kompetanse og kapasitet.

2 FYLKESTINGETS VEDTAK

2.1 VEDTAK 2013 – MØRE OG ROMSDAL REVISJON IKS

Fylkeskommunen var som største revisjonsklient sentral i etableringen av en interkommunal revisjonsordning for fylkeskommunen og kommunene i

Møre og Romsdal. Fylkestingets opprinnelige vedtak i 2013 (sak T-4/13) ledet til etablering av Møre og Romsdal Revisjon IKS, en sammenslutning av Kommunerevisjonen i Romsdal, Kommunerevisjonen på Nordmøre og fylkesrevisjonen. Revisjonsselskapet kom i drift 1. februar 2017.

2.2 VEDTAK 2019 – MØRE OG ROMSDAL REVISJON SA

I saksfremlegget som lå til grunn for fylkestingets vedtak i 2019 (sak T-19/19), ble det fra kontrollutvalgets og fylkesutvalgets side argumentert for å slå sammen det nylig etablerte Møre og Romsdal Revisjon IKS med Komrev3 og samtidig endre organisasjonsform til samvirkeforetak. Det nåværende revisjonsselskapet Møre og Romsdal Revisjon SA kom i drift fra 1. januar 2020.

2.2.1 Fylkestingets kriterier ved valg av revisor

Følgende fire kriterier ble i saksfremlegget T-19/19 fremhevet som sentrale ved valg av revisjonsordning og revisor:

- Uavhengighet
- Kvalitet i leveransene
- Kapasitet
- Økonomi

Om kvalitet i leveransene uttales følgende i saksfremlegget:

«Kontrollutvalet er kunde og dermed både bestiller og mottakar av desse tenestene. For kontrollutvalet er det avgjerande å ha ein leverandør som leverer kvalitativt gode rapportar, som er pedagogisk gode og som bidreg til læring i fylkeskommunen. I tillegg skal revisor bidra til kompetanseutvikling både i høve kontrollutvala som kontrollsekretariata. For kontrollutvalet er det derfor sentralt å ha ein proaktiv leverandør, som er tidlig ute med aktiv rådgjeving ved t.d. regelendringar. Revisor må følgelig også utfordre medlemne i ordninga på system og rutinar. Heile poenget er at revisor skal bidra til å gjøre styring og kontroll i heile fylkeskommunen, inklusive økonomiforvaltninga, betre og meir effektiv.»

Av saksfremlegget fremgår det at et samlet forhandlingsutvalg mener at sammenslåingen vil sikre en god revisjonsordning for kommunene og

fylkeskommunen, og slik bidra til å trygge og styrke tilliten til offentlig sektor.

2.2.2 Fylkestingets vedtak om evaluering

Både fylkeskommunedirektøren og kontrolldirektøren understreket at en evaluering etter 2 år er hensiktsmessig.

Fylkestinget gir kontrollutvalet fullmakt til å evaluere ordninga i løpet av 2 år.

Et enstemmig fylkesting sluttet seg til innstillingen. Dette fremgår av vedtakets første punkt, som følger:

1. Møre og Romsdal fylkeskommune viderefører revisjonsordning i egenregi ved å delta i interkommunalt samarbeid. Fylkestinget gir kontrollutvalet fullmakt til å evaluere ordninga i løpet av 2 år.

Dette fylkestingsvedtaket er det lovmessige grunnlaget for evalueringen av Møre og Romsdal Revisjon SA.

3 MANDAT, ORGANISERING OG METODISK TILNÆRMING

3.1 MANDAT

HHN er av kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommune bedt om å gjennomføre en evaluering av fylkeskommunens revisjonsordning og revisor, Møre og Romsdal Revisjon SA, se Figur 1-1.



Hjem Om oss Kontakt Tjenester Rapporter Regelverk

Møre og Romsdal Revisjon SA er et samvirkeforetak eid av 20 kommuner på Nordmøre, i Romsdal og Nordre Sunnmøre. Vi utfører finansiell revisjon, forvaltningsrevisjon og andre revisjonstjenester for våre eiere inkludert kommunale foretak og selskaper.

Vi har hovedkontor i Kristiansund og avdelingskontorer i Ålesund, Molde og Surnadal.

Selskapets formål er å styrke revisjonens uavhengighet, kvalitet og effektivitet. Selskapet skal sikre medlemskommunene en helhetlig revisjon i egen regi, og selskapet har ikke erverv som formål.

Postadresse: Møre og Romsdal Revisjon SA, Astrups gate 9, 6509 Kristiansund

Besøksadresse Ålesund: Lerstadvegen 545, 6018 Ålesund

Besøksadresse Molde: Eikremsvingen 4, 6422 Molde

Besøksadresse Surnadal: Bårdshaugvegen 1, 6650 Surnadal

E-post: post@mrrevisjon.no

Telefon: 71 56 60 10

Organisasjonsnummer: 923 746 552

Figur 1: Eierkommuner – Fra forsiden til Møre og Romsdal Revisjon SA

<http://mrrevisjon.no> (Det fremgår ikke av forsiden at Møre og Romsdal Revisjon SA også eies av Møre og Romsdal fylkeskommune i tillegg til de 20 kommunene).

3.1.1 Kontrollutvalgets utlysning

På bakgrunn av fylkestingets vedtak, utlyste fylkestingets kontrollutvalg følgende tilbudsforespørsel:

Frå:	Til:
Kontrolldirektør, Tor Harald Hustad	
Dato:	Ref:
30.06.2021	83264/2021,

Tilbudsforespørsel

Kontrolldirektøren i Møre og Romsdal fylkeskommune ber med dette på vegne av kontrollutvalget, om tilbud på evaluering av revisjonsordningen og revisor i Møre og Romsdal fylkeskommune.

En redegjørelse av oppdraget med orientering om utvelgelseskriteriene går fram av vedlagte notat.

Tilbud ønskes levert undertegnede **senest innen onsdag 18. august d.å kl 12:00.**

*Kontrolldirektøren i Møre og Romsdal fylkeskommune
ber med dette på vegne av kontrollutvalget, om tilbud
på evaluering av revisjonsordningen og revisor
i Møre og Romsdal fylkeskommune.*

I det vedlagte notatet er det vist til ytterligere vedlegg, herunder protokoll fra fylkesting, saksfremlegg, rapport fra forhandlingsutvalg, FKTs veileder, reglement for kontrollutvalg, sekretariat og revisjonsordning, virksomhetsplan for sentrale kontrollorgan, gjeldende oppdragsavtale med valgt revisor, revisjonsberetning for 2019 og presentasjon i møte, stiftelsesprotokoll, stiftelsesdokument, innkalling til årsmøte 2020 og 2021, samt innkalling til eiermøte. I vedlegget til tilbudsforespørselen er det angitt tildelingskriterier og leveranseplan med oppstart i september 2021 og ferdigstillelse leveranse for behandling av rapport i kontrollutvalget 24. november 2021 og i fylkestinget 6. desember 2021. I vedlegget er det også redegjort nærmere for evalueringen av revisjonsordningen og revisor:

Tilbudsforespørsel – Evaluering av revisjonsordninga og revisor i Møre og Romsdal fylkeskommune

Innledning:

Fylkestinget i Møre og Romsdal fylkeskommune har gjennom vedtak i juni 2019, vedtatt at kontrollutvalget skal gjennomføre en evaluering av revisjonsordninga og av valgt revisor i Møre og Romsdal fylkeskommune.

Kontrolldirektøren i Møre og Romsdal fylkeskommune ønsker på vegne av kontrollutvalget i fylkeskommunen nå å gjennomføre denne evalueringen, og i den anledning ønskes tilbud på en tjenesteleveranse for gjennomføring av en slik evaluering.

Hovedformålet med evalueringen er å framskaffe et godt kunnskapsgrunnlag for kontrollutvalget til å ivareta sitt påse-ansvar og til å kunne gjøre følgende vurderinger:

- Om årsregnskap og årsberetning til fylkeskommunen blir revidert på en forsvarlig og betryggende måte
- Om kompetanse på fylkeskommunen sine områder, metodikk og systematikk for leveranser innen forvaltningsrevisjon/eierskapskontroller er tilstrekkelig og hensiktsmessig for å kunne levere effektive og kvalitativt gode leveranser til fylkeskommunen (v/kontrollutvalget)
- Om valgt revisjonsordning i egenregi er hensiktsmessig eller om annen revisjonsordning burde vært vurdert, herunder om fylkeskommunen vil være tjent med å dele engasjement knytt til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll til ulike aktører
- Om effektiviteten på Møre og Romsdal Revisjon SA (MRR SA) sine leveranser til fylkeskommunen er tilfredsstillende sammenlignet med andre fylkeskommuner (honorar/økonomi)

I tillegg er et viktig formål med undersøkelsen at den skal gi innspill til kvalitetsforbedrende tiltak til MRR SA, slik at de kan forbedre sine leveranser til Møre og Romsdal fylkeskommune v/kontrollutvalg og -sekretariat.

Bakgrunnen for tilbudsforespørselen er følgende sentrale moment:

- a. Fylkestinget sitt vedtak fra juni 2019 om valg av revisjonsordning/revisor
- b. Kontrollutvalget sitt generelle påse-ansvar
- c. Kontrollutvalget sine forventninger til valgt revisor

I tillegg er et viktig formål med undersøkelsen at den skal gi innspill til kvalitetsforbedrende tiltak til MRR SA, slik at de kan forbedre sine leveranser til Møre og Romsdal fylkeskommune v/kontrollutvalg og -sekretariat.

3.1.2 Handelshøgskolens tilbud

Handelshøgskolen ved Nord universitet (HHN) leverte tilbud i brev datert 18. august 2021. Om evalueringen og gjennomgang av utførte revisjonsoppdrag skrev vi følgende:

Evaluering av revisjonsselskapet

Vår evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA (MRR) vil inkludere en gjennomgang av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, herunder retningslinjer, rutiner, metodikk og revisjonsverktøy. Vår tilnærming vil være sammenlignbar med et selskapstilsyn gjennomført av Finanstilsynet, men tilpasset kommunal revisjon. Vi ser ikke på regnskapsrevisjon som en «hylleware». Kvalitet er fremfor alt avhengig av personene som utfører arbeidet. En vurdering av kompetansen til oppdragsansvarlig revisor og de øvrige teammedlemmene på oppdrag vil det derfor bli brukt noe tid på. Dette gjelder både for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll, og vil dels skje gjennom samtaler med sentrale teammedlemmer og gjennomgang av utførte revisjonsoppdrag.

Nærmere informasjon om metode for stedlig revisortilsyn fremkommer på Finanstilsynets nettsider (<https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/arkiv-fellessider-tilsyn/ulike-tilsynsmetoder-revisorer-og-revisjonsselskaper/>).

Gjennomgang av utførte revisjonsoppdrag

Utførte regnskapsrevisjonsoppdrag vil bli evaluert med utgangspunkt i kommunelovens bestemmelser, herunder kravet til god kommunal revisjonsskikk. Innholdet i den rettslige standarden god kommunal revisjonsskikk er utfyllt av de internasjonale revisjonsstandardene (ISA), med kommunale tillegg. Gjennomgangen av revisjonen av fylkeskommunens årsregnskap for 2019 og 2020 vil også bli gjennomført på en måte tilsvarende som ved Finanstilsynets selskapstilsyn, men tilpasset kommunal revisjon. Forståelse av fylkeskommunens virksomhet og risiko står sentralt, og vi vil følgelig ha et særlig fokus på revisjonens dokumentasjon av dette i forbindelse med planlegging, gjennomføring, ferdigstillelse og rapportering. Videre vil vi vurdere den løpende «revisjonsdialogen» mellom revisor og kontrollutvalg.

Når det gjelder utførte forvaltningsrevisjonsoppdrag, eierskapskontroller og eventuelle etterlevelseskontroller, vil vår tilnærming i prinsippet være den samme, med utgangspunkt i kommunelovens krav og relevante RSKer. Også her vil vår vurdering av revisors dokumenterte forståelse av fylkeskommunens virksomhet og risiko være sentral.

Før oppstart vil vi be om å få oversendt sentrale dokumenter knyttet til revisjonsselskapet og revisjonsoppdragene.

Vår tilnærming vil være sammenlignbar med et selskapstilsyn gjennomført av Finanstilsynet, men tilpasset kommunal revisjon. Vi ser ikke på regnskapsrevisjon som en «hylleware». Kvalitet er fremfor alt avhengig av personene som utfører arbeidet.

3.2 ORGANISERING

Prosjektet ble tildelt HHN. Følgende personer har deltatt i prosjektarbeidet:

- Førstelektor Brynjar Gilberg (HHN).

- Økonomisjef og foreleser Helge Holthe (Verdal kommune og HHN).

Brynjar Gilberg har vært prosjektleder og kontrolldirektør Tor Harald Hustad og kontrollutvalgsleder Terje Hals var kontaktpersoner hos oppdragsgiver, Møre og Romsdal fylkeskommune v/kontrollutvalget.

Prosjektgruppen består dermed av personell fra HHN, noe som sikrer kompetanse knyttet til gjennomføring av evaluering av revisjonsordning og revisor, samt særlig kompetanse innen revisjon og regnskap.

3.3 METODISK TILNÆRMING

Prosjektets karakter og eierskap gjør at vår plan for evalueringen er tilsvarende som ved Finanstilsynets selskapstilsyn, men tilpasset kommunal revisjon. Dette reflekterer kontrollutvalgets oppdragsbeskrivelse og inkluderer en gjennomgang av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, herunder retningslinjer, rutiner, metodikk og revisjonsverktøy.

Vi ser ikke på regnskapsrevisjon som en «hyllevare». Kvalitet er fremfor alt avhengig av personene som utfører arbeidet. En vurdering av kompetansen til oppdragsansvarlig revisor og de øvrige teammedlemmene står derfor sentralt i evalueringen av både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, eierskapskontroll og etterlevelseskontroll. Nærmere informasjon om metode for stedlig revisortilsyn fremkommer på Finanstilsynets nettsider (<https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/arkiv-fellessider-tilsyn/ulike-tilsynsmetoder-revisorer-og-revisjonsselskaper/>).

Kvaliteten på leveransene er et produkt av alt som berører revisjonsselskapet, herunder eierstyring, selskapsledelse, retningslinjer, rutiner, revisjonsmetodikk- og verktøy, revisorenes kompetanse og kapasitet, prising av tjenestene osv.

Slik HHN oppfatter fylkestingets vedtak og det oppdrag kontrollutvalget har tildelt Nord universitet, er formålet å vurdere kvaliteten på revisjonstjenestene fylkeskommunen kjøper fra revisjonsselskapet. I forlengelsen av dette er formålet å identifisere muligheter for kvalitetsforbedring. Vårt utgangspunkt er at kvaliteten på leveransene er et produkt av alt som berører revisjonsselskapet, herunder eierstyring,

selskapsledelse, retningslinjer, rutiner, revisjonsmetodikk- og verktøy, revisorenes kompetanse og kapasitet, prising av tjenestene osv.

Kvalitetsforbedringer i revisjonsselskapet i etterkant av en evaluering vil ikke bare komme fylkeskommunen til gode, men også de øvrige eierkommunene.

3.3.1 Redegjørelse for tilnærming i oppstartmøte med MRR

15. september 2021 ble det avholdt et oppstartsmøte på Teams mellom HHN og revisjonsselskapets daglige leder, Kurt Anders Løvoll, oppdragsansvarlig regnskapsrevisor Anne Jorunn Vatne og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor, Marianne Hopmark, samt kontrolldirektør, Tor Harald Hustad.

I oppstartmøtet orienterte HHN om den metodiske tilnærmingen med gjennomgang og vurderinger av sentrale forhold på selskapsnivå og oppdragsnivå, jf. 3.2.1 foran. Vi redegjorde særlig for den praktiske gjennomgangen av utført revisjon for regnskapsårene 2019 og 2020, herunder hva det innebar at vi ville gjøre dette tilsvarende som ved Finanstilsynets selskapstilsyn, men tilpasset kommunal revisjon.

I oppstartmøtet ble mesteparten av tiden viet vår tilnærming ved gjennomgang av revisors dokumentasjon, såkalte arbeidspapirer, arkivert i revisjonsverktøyet Descartes (regnskapsrevisjon) og i annet arkiv (forvaltningsrevisjon)

Vi understreket at revisors forståelse av fylkeskommunens virksomhet og risiko er sentralt, og at vi følgelig ville ha et særlig fokus på revisors dokumentasjon av dette ved planlegging, gjennomføring, ferdigstillelse og rapportering, som angitt i HHNs tilbud. I tillegg nevnte vi at en vurdering av den løpende «revisjonsdialogen» mellom revisor og kontrollutvalg inngikk som en naturlig del av evalueringen.

I oppstartmøtet ble mesteparten av tiden viet vår tilnærming ved gjennomgang av revisors dokumentasjon, såkalte arbeidspapirer, arkivert i revisjonsverktøyet Descartes (regnskapsrevisjon) og i annet arkiv (forvaltningsrevisjon). De oppdragsansvarlige revisorene var naturlig nok opptatt av og stilte spørsmål om muligheten for å drøfte våre funn underveis. Vi bekreftet at også vår dialog med revisjonsteamet ville være


tilsvarende som ved den foreningsbaserte kvalitetskontrollen, for å kvalitetssikre vår egen forståelse av faktum når det gjelder revisors dokumentasjon av utførte revisjonshandlinger.

Avslutningsvis ble det avtalt at det som var gjennomgått i oppstartmøtet skulle følges opp med en e-post med dokumentforespørsel og forslag til tidsplan for gjennomføring av arbeid ved MRRs kontorer.


3.3.2 Dokumentforespørsel og plan for besøk ved MRRs kontorer

Som avtalt på oppstartmøtet sendte HHN en e-post 21. september 2021 med en bekreftelse av arbeidet HHN skulle utføre, om hvilken dokumentasjon som kunne oversendes til HHN i forkant av besøket, om tilgang til revisjonsarkiv og om hvilket arbeid som skulle gjennomføres ved selskapets kontorer. MRRs styreleder, Line Karlsvik, som var forhindret fra å delta på oppstartmøtet ble kopiert, som følger:

Evaluering av revisjonsordningen for Møre og Romsdal fylkeskommune 😊 ↶ ↷ ↲

 **Brynjar Gilberg** <brynjar.gilberg@nord.no> Tuesday, 21 September 2021 at 11:40

To: Kurt Løvoll; Anne Jorunn Vatne; Marianne Hopmark; **Cc:** Line Karlsvik

 Evaluering av Møre o...
56,1 KB

[Download](#) • [Preview](#)

Hei alle,

Jeg viser til hyggelig oppstartmøte på Teams i forrige uke.

Her er mine forslag til tidspunkt for besøk ved selskapets kontorer i Kristiansund og Molde:

- Uke 39 – mandag 27. og tirsdag 28. september
- Uke 41-44 + uke 46-47 – tidspunkt for besøk er fleksibelt disse ukene

Videre har jeg vedlagt en oversikt over planlagt arbeid, herunder hva som kan utføres utenfor revisjonsselskapets kontorer, og hva som best gjennomføres i forbindelse med besøk ved selskapets kontorer.

Dersom noe er uklart eller dere har spørsmål, er det bare å ringe meg.

Vennlig hilsen,

Brynjar Gilberg
Førstelektor/statsautorisert revisor
Handelshøgskolen Nord universitet
Tlf. [\(+47\) 991 02 946](tel:+4799102946)

Kontaktperson hos revisjonsselskapet var fra oppstartmøtet daværende daglig leder, Kurt Anders Løvoll, slik det fremgår av e-posten. Av hensyn til planleggingen av evalueringen, ble revisjonsselskapet i etterkant av e-posten

kontaktet pr. telefon for å få avklart så raskt som mulig hvilke datoer som kunne være mulige for å gjennomføre besøk ved revisjonsselskapets kontorer.

Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor, Marianne Hopmark var tilgjengelig og opplyste at det var veldig travelt frem til høstferien i uke 41. Ny e-post ble derfor sendt 23. september 2021 med forespørsel om det var mulig å gjennomføre besøk i uke 42.

I dokumentforespørselen etterspurte vi følgende dokumentasjon:

- *Organisasjonskart som viser rapporteringslinjer i revisjonsselskapet*
- *Eieravtale for revisjonsselskapets eiere*
- *Revisjonsselskapets sist avlagte årsregnskap*
- *Revisjonsselskapets vedtekter*
- *Rapporter fra NKRFs sist gjennomførte kvalitetskontroll*
- *Rapporter fra revisjonsselskapets siste interne kvalitetskontroll*
- *Retningslinjer for intern kvalitetskontroll i selskapet*
- *Retningslinjer for risikovurdering, herunder aksept og fortsettelse*
- *Retningslinjer for sikring av uavhengighet*
- *Retningslinjer for hindring av interessekonflikter*
- *Retningslinjer for utpeking av oppdragsansvarlige revisorer*
- *Liste over oppdragsansvarlige revisorer og oppdrag pr. revisor*
- *Liste over avgåtte og nye oppdragsansvarlige revisorer*
- *Kopi av revisjonsselskapets presentasjoner av revisjonstjenester/and- bud de to siste år*
- *Liste over revisjonsselskapets interne publikasjoner de to siste år*
- *Liste over de to siste års eksterne rapporter knyttet til utførte opp- drag*
- *Etterspurt dokumentasjon inkluderer hver av tjenestene, så langt det passer*
 - *Regnskapsrevisjon*
 - *Forvaltningsrevisjon*
 - *Eierskapskontroll*
 - *Etterlevelseskontroll*

Når det gjelder revisors dokumentasjon av utførte revisjonshandlinger, ba vi om følgende dokumentasjon knyttet til utført regnskapsrevisjon for Møre og Romsdal fylkeskommune:

- Gjeldende (og evt. utkast til) nytt engasjementsbrev
- Tilgang til Descartes revisjonsarkiv for 2019
 - o Oversikt over revisjonsdokumentasjon som evt. er arkivert utenfor Descartes
- Tilgang til Descartes revisjonsarkiv for 2020
 - o Oversikt over revisjonsdokumentasjon som evt. er arkivert utenfor Descartes
- Nummererte brev og evt. presentasjoner for kontrollutvalg og fylkesting
- Spesifikasjon av fakturert revisjonshonorar, inkl. påløpte timer og timepris pr. nivå.
- Spesifikasjon av art & antall timer fakturert utover ordinær revisjon for 2019 og 2020
- CV for de personer som skal intervjues (se nedenfor)

Avslutningsvis oppga vi hvilket arbeid vi planla å utføre i tillegg til vår gjennomgang av revisjonsoppdragene under vårt besøk ved selskapets kontorer:

Intervju med sentrale personer tilknyttet revisjonsselskapet:

- Styreleder
- Daglig leder
- Oppdragsansvarlig regnskapsrevisor
 - o Sentral(e) medarbeider(e)
- Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor
 - o Sentral(e) medarbeider(e)

Tema for intervju inkluderer

- Funksjon og ansvar, erfaring og kompetanse, uavhengighet, kvalitetssikring, ressursstyring, gjennomføring av oppdrag, overvåking av kvalitet

I det etterfølgende vil vi redegjøre for prosessen i etterkant av oppstartmøtet 15. september, dokumentforespørsel 21. september 2021 med forslag til tidspunkt for besøk ved revisjonsselskapets kontorer og etterfølgende telefon til oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor og ny e-post 23. september.

4 STANS I EVALUERINGEN

Verken revisjonsselskapets daglige leder eller oppdragsansvarlige revisorer besvarte HHNs spørsmål om tidspunkt for gjennomføring av evaluering ved selskapets kontorer.

4.1 NY OPPDRAGSANSVARLIG REGNSKAPSREVISOR

En endring som hadde funnet sted i etterkant av oppstartmøtet, var at oppdragsansvarlig revisor, Anne Jorunn Vatne, gikk over i annen jobb den 1. oktober 2021. MRR utpekte Ronny Rishaug som ny oppdragsansvarlig regnskapsrevisor.

Kontrollutvalget ble 2. november 2021 i e-post fra ny daglig leder, Martin Gjendem Mortensen (ansatt 1. november 2021) informert om at ny oppdragsansvarlig revisor for fylkeskommunen var Ronny Rishaug. Rishaug har for øvrig vært ansattrepresentant i styret i MRR SA siden stiftelsen av samvirkeforetaket.

4.2 BREV FRA STYRET OM VEDTATT STANS I EVALUERINGEN

Lørdag 2. oktober 2021, en drøy uke etter at e-posten ble sendt 23. september 2021, mottok HHN svar fra revisjonsselskapet.

Svaret ble sendt i e-post fra ny fungerende styreleder i MRR:

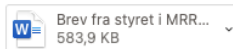
Re: Evaluering av revisjonsordningen for Møre og Romsdal fylkeskommune



Line Karlsvik <linekarlsvik9@gmail.com>

Saturday, 2 October 2021 at 10:23

To: Brynjar Gilberg; Cc: tor.harald.hustad@mrfylke.no



[Download All](#) · [Preview All](#)

Obs! Ekstern avsender.

Hei!

Se vedlagte brev fra styret i MRR.

Mvh Line Karlsvik
Fungerende styreleder

tir. 21. sep. 2021 kl. 11:40 skrev Brynjar Gilberg <brynjar.gilberg@nord.no>:

Hei alle,

Jeg viser til hyggelig oppstartmøte på Teams i forrige uke.

I det vedlagte brevet fra MRR datert 1. oktober (samme dato som oppdragsansvarlig revisor, Anne Jorunn Vatne, gikk over i annen jobb), uttales det at «*Denne kontrollen/tilsynet reiser en rekke prinsipielle problemstillinger bl.a. knyttet til tilgang til arbeidspapir mv., og går langt ut over det vi forventer at en kunde foretar seg når en skal gjennomføre en evaluering. Det går etter vår vurdering også langt ut over det som ligger i kontrollutvalgets påse-ansvar. Vi er heller ikke kjent med at noe tilsvarende tilsyn/kontroll er gjennomført noen andre steder.*

Når det gjelder tilgang til Descartes og arbeidspapirer så vil det ikke bli gitt.

MRR har som selskapsmedlem også vært i kontakt med NKRF om dette tilsynet/kontrollen. (...) Når det gjelder tilgang til Descartes og arbeidspapir så vil det ikke bli gitt. Det foreligger ikke oppdragsavtale som gir denne adgang og vi viser bl.a. til kontrollutvalgsboken side 20, andre spalte, under overskriften Kontrollutvalgets innsynsrett: «*Dersom revisor er et selvstendig rettssubjekt, organisert som IKS, interkommunalt samarbeid eller privat firma, må eventuell innsynsrett sikres gjennom særskilt avtale mellom kommunen og revisor.*» (...) Styret vil vurdere å følge opp denne saken videre,

men inntil videre har styret ut fra ovenstående bestemt at administrasjonen i Møre og Romsdal Revisjon SA ikke skal bidra ytterligere inn i denne kontrollen/tilsynet. All kontakt om denne saken rettes heretter til styret i Møre og Romsdal Revisjon SA.»

4.3 ANMODNING OM Å GJENOPPTA EVALUERINGEN

Etter oppfordring fra kontrollutvalget gjorde HHN gjentatte forsøk på å gå i dialog med styreleder for å redegjøre for formål, innhold og prosess knyttet til HHNs evaluering av MRR.

4.4 NY DAGLIG LEDER

Som svar på en telefonhenvendelse fra HHN, sendte styreleder en e-post 3. november 2021 og opplyste om at nytt styre var valgt, at hun formelt var valgt til ny styreleder, at ny daglig leder tiltrådte 1. november 2021 og at et møte med det nye styret og ny daglig leder var planlagt 22. november 2021.

4.5 STYRETS FASTHOLDELSE AV VEDTAK OM STANS

Forsøket på dialog førte ikke frem, og 22. november 2021 mottok HHN e-post fra styreleder med følgende budskap:

Viser til tidligere korrespondanse i saken. Vi har hatt styremøte, og vi fastholder vårt tidligere vedtak om å ikke bidra ytterligere inn i undersøkelsen av selskapet vårt inntil videre. Vi viser forøvrig til at vi har oversendt dokumentasjon til kontrollutvalget som vi mener er i tråd med vedtaket fra fylkestinget og fylkestingets reglement for arbeidet i revisjonen.

Etter dette valgte HHN å avvente videre prosesser i fylkeskommunen i sakens anledning.

5 OPPDRAGSAVTALEN

En sentral forutsetning for fylkeskommunens inntreden som medeier i Møre og Romsdal Revisjon SA var at det skulle gjennomføres en evaluering etter to år. En evaluering forutsetter gjennomgang av revisors arbeidspapirer på tilsvarende måte som ved den foreningsbaserte kvalitetskontrollen. Dette var, som nevnt foran, avklart i oppstartmøtet med revisjonsselskapet 15. september 2021.

5.1 KONTROLLUTVALGETS KOMMUNIKASJON MED MRR

Kontrollutvalget hadde en dialog med revisjonsselskapet om evalueringen før kontrollutvalget sendte ut sin tilbudsforespørsel. Blant annet i forbindelse med et kontrollutvalgsmøte 29. oktober 2020 presenterte kontrollutvalget sine forventninger til revisor med henvisning til den da gjeldende oppdragsavtalen som var inngått med revisjonsselskapet før omdannelsen fra IKS til samvirkeforetak (SA). I avtalen fremgår det at *«MRR utsteder hvert 4. år, eller oftere ved behov, et engasjementsbrev [oppdragsavtalen] som stiles til kontrollutvalget»*.

5.2 OPPDRAGSAVTALE INNGÅTT MED MRR IKS I 2018

Oppdragsavtalen ble signert 25. september 2018 av daglig leder i MRR, Veslemøy Ellinggard og fylkesordfører, Jon Aasen.

Ved omdannelsen som trådte i kraft fra 1. januar 2020 ble alle avtaler sammen med ansatte overført fra MRR IKS til MRR SA. Oppdragsansvarlig revisor for revisjonen av fylkeskommunen, Anne Jorunn Vatne, sendte et eget engasjementsbrev til kontrollutvalget som hun signerte 29. oktober 2020.

Det nevnte engasjementsbrevet fra oppdragsansvarlig regnskapsrevisor inneholder en orientering til kontrollutvalget om revisjonens formål, innhold og rapportering. Det er dermed noe annet enn den oppdragsavtalen som signeres av daglig leder på vegne av revisjonsselskapet og av fylkesordfører på vegne av fylkeskommunen.

5.3 OPPDRAGSAVTALE INNGÅTT MED MRR SA I 2023

Oppdragsavtalen med MRR IKS fra 2018 ble drøyt fire år senere, 8. februar 2023, erstattet av ny oppdragsavtale med MRR SA. Ny oppdragsavtale er signert av ny daglig leder, Martin Gjendem Mortensen og ny fylkesordfører, Line Hatmosø Hoem.

5.3.1 Oppdragsavtalens formuleringer om kontrollutvalgets innsynsrett

Det kommer frem av forrige og ny oppdragsavtale at kontrollutvalget kan be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, herunder hvilken skjønnsutøvelse som er anvendt.

Det forutsettes at MRR legger til rett for at kontrollutvalget kan gjennomføre sitt tilsyn.

Oppdragsavtalen fra 2018 fastsetter at: «*Det forutsettes at MRR legger til rette for at kontrollutvalget kan gjennomføre sitt tilsyn.*»

Av oppdragsavtalen inngått i 2023 fremgår det at: «*Ved behov kan kontrollutvalget be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, herunder hvilken skjønnsutøvelse som er anvendt og be om framlagt nødvendig dokumentasjon på dette.*»

5.3.2 Oppdragsavtalens henvisning til reglementet for kontrollorganene

Begge oppdragsavtaler viser til punkt 6.4 i reglementet for kontrollutvalget, kontrollutvalgsekretariatet og revisjonsordningen.

Av dette reglementet, som sist ble vedtatt av fylkestinget i Møre og Romsdal fylkeskommune 7. desember 2020 (sak T-80/20), fremgår blant annet følgende:

6.4 Evaluering av revisjonsordninga

Kontrollutvalet skal evaluere om revisjonsordninga er forsvarleg, jf. pkt. 6.1. Kontrollutvalet tar avgjerd om opplegget for dette.

Kontrollutvalet skal ha seg førelagt revisjonsselskapet sin årlege openheitsrapport.

Kontrollutvalet skal orienterast om resultatet av eksterne kvalitetskontrollar som revisjonsordninga deltar i, o.a. undersøkingar som skjer i regi av revisororganisasjonar retta mot medlemene.

Kontrollutvalet skal ha melding ved engasjement av eksterne leverandørar til å utføre delar av revisjonsoppdraget.

Ved revisjonsordning i eigenregi skal fylkeskommunens eigarrepresentant normalt konferere med kontrollutvalet før møte i eigarmøte.

Kontrollutvalet skal evaluere om revisjonsordninga er forsvarleg, jf. pkt. 6.1. Kontrollutvalet tar avgjerd om opplegget for dette.

5.4 STYRELEDERS E-POST OM BEGRENSET INNSYNSRETT

I etterkant av at ny oppdragsavtale ble signert 8. februar 2023, mottok leder av det nye kontrollutvalget, Hans Kjetil Knutsen, e-post fra styreleder i MRR SA, Line Karlsvik.

Det ble avklart i oppdragsavtalen at det ikke var innsyn i arbeidspapir, jf at den delen ble tatt ut i forhold til tidligere utkast til oppdragsavtale. Ved behov kan kontrollutvalget be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, og om nødvending kan det bli utarbeidet egen dokumentasjon på dette.

Styreleders e-post 1. mars 2023 inneholder følgende opplysninger og anførsler:

Fra: Line Karlsvik <linekarlsvik9@gmail.com>
Sendt: onsdag 1. mars 2023 11:40
Til: Hans Kjetil Knutsen <hkk@westregruppen.no>
Emne: Vedrørende henvendelse i e-post datert 10.02.2023

Innledningsvis vil jeg beklage at det har tatt tid å få svart på denne e-posten. Jeg vil også be deg benytte denne e-postadressen videre. Min rolle som styreleder i MRR SA har ingen ting med min advokatvirksomhet å gjøre, så jeg synes det er greit å skille.

Styret i MRR takker for orientering om status og fremdrift i evalueringsprosjektet. Vi er også opptatt av et konstruktivt samarbeid og en habil gjennomføring av prosjektet.

Vi viser til tidligere oversendelser til evalueringsprosjektet:

- Kvalitetssystemet vårt (ISQM), inkludert retningslinjer og rutiner for dette
- Budsjett og årsregnskap samt revisjonsberetning
- Strategidokumentet
- Åpenhetsrapportene for de siste årene er oversendt
- Revisjonsplaner, interimrapporter, revisjonsrapporter, revisors beretning og etterlevelseskontroll, samt presentert dette for kontrollutvalget.
- Innkallinger og protokoll fra årsmøtene
- Stiftelsesdokument og -protokoll
- Vedtektene til selskapet
- Siste eksterne kvalitetskontroll etter gjeldende bransjestandard

Styret har merket seg at sekretariatet senest i saksframlegget til evalueringsprosjektet som ble behandlet i kontrollutvalgsmøtet 8. februar kan legge føringer for vurderingene til utfører av prosjektet, Brynjar Gilberg. Det vises her til hvordan styret i MRR omtales, og vi mener det er uheldig for en konstruktiv og habil gjennomføring av prosjektet, og for tillit og samarbeid om å få til et godt prosjekt. Et annet punkt er omtalen av skrevet til NKRF. Det er NKRF som har utarbeidet de etiske retningslinjene. Styret i MRR er opptatt av etikk og uavhengighet, og forholder seg til vurderingene og konklusjonene til NKRF som eier og forvalter av de etiske retningslinjene. Vi viser også til at det ikke er opplyst i saksframlegget om at kontrollutvalget heller ikke støttet innholdet i denne delrapporten i vedtak fra 22. april i 2022 i sak KO 14/22. Vi legger til grunn at alle parter har en etterrettelig innstilling om at evalueringen skal føre til forbedringsarbeid.

Styret i MRR er også godt fornøyd med oppdragsavtalen som inneholder klare retningslinjer for samarbeidet og kommunikasjon mellom partene. Den inngåtte avtalen regulerer flere forhold som at det er innsyn i kvalitetssystem (ISQM), regnskap, åpenhetsrapport, kvalitetskontroller, egenevaluering, sakspapirer og protokoll til årsmøtet og uten at det betyr at det er innsyn i arbeidspapir. Som det går fram av kommuneloven § 23-6 og Kontrollutvalgsboka utgitt av Kommunal- og distriktsdepartementet skal innsyn avtales. I Kontrollutvalgsboka går det fram at «*dersom revisor er eit sjølvstendig rettssubjekt, organisert som IKS, interkommunalt samarbeid eller privat firma, må eventuell innsynsrett sikrast gjennom særskilt avtale mellom kommunen og revisor*». Det ble avklart i oppdragsavtalen at det ikke var innsyn i arbeidspapir, jf at den delen ble tatt ut i forhold til tidligere utkast til oppdragsavtale. Ved behov kan kontrollutvalget be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, og om nødvendighet kan det bli utarbeidet egen dokumentasjon på dette. MRR har erfaring med at dette skjer både i muntlige avklaringer og eventuelle skriftlige avklaringer der det er ønskelig.

Vi ser av tidsplanen at den sammenfaller med årsoppgjørsrevisjonen som er viktig å prioritere i samme periode. Det har tidligere blitt signalisert at det er forventet betydelige bidrag fra MRR sin side inn i evalueringen. Vi vil vise til at årsmøtet vårt har fastsatt et budsjett basert på selvkostprinsippet, og at kostnadsfordelingsmodellen kommunene imellom er etter medgått tid. Kostnadsfordelingsmodellen innebærer at det må fordeles medgått tid etter forbruk, om ikke går MRR med underskudd eller at dette må dekkes opp av andre kommuner. Styret ber om forståelse for at de prinsipper for likebehandling av kostnadsfordeling mellom kommunene som er vedtatt av årsmøtet legges til grunn. Tidsfrister og omfang av prosjektet kan tilpasses gjennom en oppdatert tidsplan.

Mvh Line Karlsvik
Styreleder MRR SA

Revisjonsselskapets styreleder gjentar dermed i sin e-post 1. mars 2023 det som ble kommunisert i brev til HHN datert 1. oktober 2021 om at det ikke vil bli gitt adgang til revisjonsarkiv og arbeidspapirer.

Styreleder oppfordrer i sin e-post til en konstruktiv og habil gjennomføring av prosjektet, samt tillit og samarbeid om å få til et godt prosjekt. Samtidig anfører hun at fylkeskommunen i oppdragsavtalen ikke har sikret seg innsynsrett i revisors arbeidspapirer fordi ordet «arbeidspapir» i utkastet til ny oppdragsavtale er erstattet med «dokumentasjon» i endelig avtale.

Kontrollutvalget har etter styreleders vurdering kun en rett til å be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, og at det i så tilfelle kan bli utarbeidet egen «dokumentasjon» på dette.

5.5 KONTROLLUTVALGSLEDERS SVAR TIL STYRELEDER

Kontrollutvalgets leder sendte et svar til styreleder i e-post 20. mars 2023.

Evalueringa vil bli utført i tråd med kontrollutvalgets bestilling og i samsvar med mottatt tilbud fra Nord Universitet. (...) Når det gjelder Oppdragsavtalen er det også viktig å påpeke at det står klart og tydelig at kontrollutvalget kan be om de opplysninger som trengs for kontroll av selskapet, og be om nødvendig dokumentasjon fra selskapet. Dette vil også gjelde for de som skal stå for evaluering av selskapet. Det står ingenting om arbeidspapir i avtalen, dette vil inngå som eventuell nødvendig dokumentasjon. Det står derimot i vedtaket fra kontrollutvalget i saken om Oppdragsavtalen – pkt. 3 – at kontrollutvalet fortsetter at «nødvendig dokumentasjon» i avtalen sitt pkt. nr. 7 inkluderer revisjonsdokumentasjon som omtalt i ISA 230.

I sitt svar redegjør kontrollutvalgets leder for kontrollutvalgets syn og forventninger til revisjonsselskapet, som følger:

Fra: Hans Kjetil Knutsen <hkk@westregruppen.no>
Sendt: mandag 20. mars 2023 22:54
Til: Line Karlsvik <line@juridix.no>
Kopi: Hans Kjetil Knutsen <HansKjetil.Knutsen@mrfylke.no>
Emne: evaluering

Til
styreleder Line Karlsvik,
Møre og Romsdal Revisjon

Viser til din epost datert 01.03.23.

Kontrollutvalget ser fram til et godt samarbeid i evalueringa av Møre og Romsdal Revisjon (MRR). Dette er et viktig arbeid, da resultatet av en slik evaluering vil kunne bidra til kvalitetsforbedring hos MRR på flere områder, i tillegg til at det vil komme fram sterke sider i selskapet. Fylkestinget har også vedtatt en ambisiøs virksomhetsplan for kontrollutvalget, som vi er pålagt å oppfylle. Vi er da helt avhengige av å ha leverandører som leverer høy kvalitet. Evalueringsrapporten vil i så måte kunne være et svært nyttig verktøy for styret og ledelsen i MRR til å gjennomføre kvalitetsutvikling, noe som også vil komme alle eierne til gode.

For øvrig finner jeg grunn til å påpeke følgende:

Det er kontrollutvalget som vedtar innhold og omfang av en evaluering av MRR. Kontrollutvalget gjør altså det de finner nødvendig for sin evaluering. Revisor er underlagt kontrollutvalget, og kontrollutvalget er således tilsynsmyndighet ved gjennomføring av evalueringa. MRR sitt bidrag inn i evalueringa er heller ingen leveranse av en tjeneste til kontrollutvalget. Jeg viser bl.a til NOU 2016:4 pkt 26.4.4.2.

- «Kommunens tilsynsorganer har på sin side et selvstendig ansvar for å sikre tillit til revisjonsordningen. Utvalget viser til at revisorene i kommunal sektor ikke bare er å regne som allmennhetens tillitspersoner. Kommunerevisor har også en sentral funksjon i å støtte opp om den folkevalgte styringen og kontrollen av kommunene. Utvalget legger til grunn at i kommunestyrets og kontrollutvalgets ansvar for å ha en betryggende revisjon, ligger det også et selvstendig ansvar for å vurdere om revisors arbeid er et faglig og uavhengig grunnlag for å utøve tilsynet med den kommunale forvaltning. I praksis betyr dette at kontrollutvalget må skaffe seg informasjon om revisor og revisjonsarbeidet, slik at det kan gjøre seg en oppfatning av om arbeidet er uavhengig og i tråd med lov og forskrift. Gjennom dialogen med revisor må kontrollutvalget skaffe seg trygghet for at kommunen kan ha tillit til kommunens revisor, hva gjelder både det faglige og revisors objektivitet. Kontrollutvalget kan gjennom dette også bidra til at allmennheten kan ha tillit til revisor. Kontrollutvalget må følgelig opparbeide seg kunnskap om hva god revisjon innebærer og krever av revisor, og hva som skal til for å ha tillit til den»
- «Utvalgets samlede vurdering er at det ikke bør innføres en statlig tilsynsordning for kommunal revisjon. Utvalget legger vekt på revisors rolle som del av den folkevalgte kontrollen og at kommunens tilsynsorganer selv har et ansvar for å sikre en betryggende revisjon som kommunen selv kan bygge sin kontroll på, og som andre kan ha tillit til. I det øverste kontrollansvaret for den kommunale forvaltningen ligger ikke bare en plikt for kommunestyret til å velge revisjonsordninger som holder et godt faglig nivå, men også en rett til å bytte revisor om situasjonen gir grunn til det.»

Evalueringa vil bli utført i tråd med kontrollutvalgets bestilling og i samsvar med mottatt tilbud fra Nord Universitet. I tilbudet fra Nord Universitet er det til orientering klart presisert at tilnærmingen i evalueringa er sammenlignbar med et selskapstilsyn utført av Finanstilsynet, tilpasset kommunal revisjon. Det er dette som danner rammen for gjennomføringen av evalueringa. Det er følgelig ingen som legger føringer eller har lagt føringer for Nord Universitet sin gjennomføring av sitt arbeid. Evalueringa er selvsagt både habil og etisk forsvarlig, noe som for øvrig er en selvfølge.

Når det gjelder Oppdragsavtalen er det også viktig å påpeke at det står klart og tydelig at kontrollutvalget kan be om de opplysninger som trengs for kontroll av selskapet, og be om nødvendig dokumentasjon fra selskapet. Dette vil også gjelde for de som skal stå for evaluering av selskapet. Det står ingenting om arbeidspapir i avtalen, dette vil inngå som eventuell nødvendig dokumentasjon. Det står derimot i vedtaket fra kontrollutvalget i saken om Oppdragsavtalen – pkt. 3 – at kontrollutvalget fortsetter at «nødvendig dokumentasjon» i avtalen sitt pkt. nr. 7 inkluderer revisjonsdokumentasjon som omtalt i ISA 230.

Kontrollutvalget håper nå på et godt samarbeid med MRR både når det gjelder evalueringa av selskapet i regi av Nord Universitet, og når det gjelder leveranser i Oppdragsavtalen. Dette forutsetter imidlertid at det nå ikke lenger legges hindringer for gjennomføringen av evalueringa.

Mvh
Hans Kjetil Knutsen
Leder i kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommune

6 REVISJONSDIALOGEN

Som nevnt foran, jf. 4.5, fastholdt styret i sitt møte 22. november 2021 vedtaket fra 1. oktober 2021 «*om å ikke bidra ytterligere inn i undersøkelsen av selskapet vårt inntil videre.*»

6.1 BREV FRA MRR TIL KONTROLLUTVALGET

Fire måneder senere, 28. mars 2022 mottok HHN en e-post fra tidligere kontrollutvalgsleder, Terje Hals, med et vedlagt brev fra daglig leder i MRR, Martin Gjendem Mortensen. I daglig leders brev er det vist til kommunikasjon mellom revisjonsselskapet og kontrolldirektøren i e-poster og møter i perioden juni 2020 til november 2021. På vegne av kontrollutvalget ba kontrollutvalgets leder HHN om en faglig vurdering av innholdet i brevet fra MRR.

Brevet fra MRR tar opp to forhold: «*tillit*» og «*press mot selskap, styret og ansatte*». Hovedanførselen er at kontrolldirektøren ved gjentatte anledninger har uttrykt «*manglende tillit*» og brukt «*presstrusler*» overfor revisjonsselskapet.

I brevet er det vist til NKRFs etiske retningslinjer som gjelder for NKRFs medlemmer, både revisorer og kontrollutvalgssekretærer. Retningslinjene definerer trusler mot revisors uavhengighet, herunder «*presstrusler*».

6.2 HHNS VURDERING AV MRRS BREV

HHN gjennomgikk brevet fra MRR og sendte 11. april 2022 et brev til kontrollutvalget hvor MRRs anførsler om «*tillit*» og «*press*» ble vurdert opp mot de etiske retningslinjene for revisor og kontrollutvalgssekretær. Se nevnte brev for HHNs vurdering av MRRs anførsler i vedlegg til denne rapporten. Her gjengis kun brevets oppsummering:

Revisjonsselskapets anførsler om «*press*» og «*presstrusler*» med henvisning til NKRFs etiske retningslinjer, viser en manglende

kunnskap både om kontrollorganenes respektive roller og om formålet med NKRFs etiske retningslinjer. Kontrollutvalget kan sammenlignes med revisjonsutvalget i et foretak av allmenn interesse. Revisjonsutvalget i et selskap har et særlig ansvar for å følge opp forhold som gjelder valgt revisor, herunder prosessen med valg av revisor og dennes revisjonsutførelse. Tilsvarende har kontrollutvalget påse-ansvar overfor valgt revisor. Revisorlovens og IESBAs Code of Ethics har som formål å hjelpe revisor til å være bevisst på hvordan revisors tilknytning til revisjonsklienten kan påvirke revisors evne til å gjennomføre en revisjon med integritet, objektivitet og aktsomhet.

En god revisjonsdialog mellom kontrollutvalg/sekretariat og revisjonsselskap/revisor er en viktig forutsetning for at begge kontrollorganer skal ivareta sin uavhengighet.

Tilsvarende må det kommunale revisjonsselskapet, representert ved styre, ledelse og oppdragsansvarlig revisor sammen med revisjonsteamet, være aktsom overfor trusler som kan oppstå knyttet til revisors tilknytning til fylkeskommunen. Dette gjelder særlig tilknytningen til fylkeskommunes daglige ledelse representert ved fylkeskommunedirektør, økonomisjef, etatsjefer og andre med en ledende funksjon i fylkeskommunen. Denne samme aktsomhet må utvises av kontrollutvalgssekretariatet i sin tilknytning til fylkeskommunen. Følgelig gjelder NKRFs etiske retningslinjer både for revisjonsselskap, revisor, kontrollutvalgssekretariat, og kontrollutvalgssekretær. En god revisjonsdialog mellom kontrollutvalg/sekretariat og revisjonsselskap/revisor er en viktig forutsetning for at begge kontrollorganer skal ivareta sin uavhengighet.

Det er imidlertid fylkeskommunen som er «den reviderte», og som Møre og Romsdal Revisjon SA er valgt revisor for, ikke kontrollutvalg/sekretariat.

Når det gjelder spørsmålet om tillit, viser revisjonsselskapets argumentasjon en tilsvarende mangelfull forståelse av roller og etiske retningslinjer. Dette kommer tydelig frem innledningsvis under punktet om tillit i revisjonsselskapets brev: «Det må være klart at tillit er en

helt nødvendig forutsetning mellom revisor og den reviderte. At lovverket angir mangel på tillit som et vilkår for å trekke seg, understreker alvorlighetsgraden. Kontrolldirektøren bekrefter selv viktigheten av tillit i e-post til styret senest 12. november 2021; «Et revisjonsselskap sitt aller viktigste produkt er - tillitt.»» Det er riktig, slik både revisjonsselskapet og kontrolldirektøren påpeker, at «tillit er en helt nødvendig forutsetning mellom revisor og den reviderte». Det er imidlertid fylkeskommunen som er «den reviderte», og som Møre og Romsdal Revisjon SA er valgt revisor for, ikke kontrollutvalg/sekretariat. Det er i de tilfeller revisjonsselskapet mangler tillit til fylkeskommunen, herunder fylkeskommunedirektør, økonomisjef, etatsjefer eller andre med en ledende funksjon i fylkeskommunen, at revisjonsselskapet må vurdere å trekke seg som revisor.

At kontrollutvalget og kontrolldirektøren i denne sammenheng gir uttrykk for en svekket tillit, er saklig begrunnet i en rekke hendelser over flere år som dokumenterer en lite aktiv revisjonsdialog fra revisjonsselskapets side. Med utgangspunkt i de e-poster revisjonsselskapet viser til, synes dette nå å kulminere i revisjonsselskapets beslutning om å utpeke en ny oppdragsansvarlig som ikke tilfredsstiller kontrollutvalgets kvalifikasjonskrav, samt å hindre gjennomføringen av et lovlig fylkestingsvedtak om evaluering av revisjonsordningen og revisor.

MRR sendte i etterkant, 13. mai 2022, et «Tilsvaret til kontrollutvalgets sak «uavhengig vurdering av MRR sin klage». Av tilsvaret fremgår det at MRR har «bedt NKRF om å vurdere notatet til Gilberg og saken slik den er framlagt til kontrollutvalget for behandling.»

6.3 MRRS TILSVAR VEDLAGT BREV FRA NKRF

MRR viser i sitt tilsvaret til et vedlagt brev fra NKRF datert 11. mai 2022, signert av daglig leder, Rune Tokle, og seniorrådgiver, Bjørn Bråthen.

Under overskriften «Presstrusler» viser NKRFs brev til at presstrusler i NKRFs etiske retningslinjer er «definert som trusler som kan oppstå hvis medlemmet forhindres fra å handle objektivt som følge av reelle eller oppfattede trusler», og anfører videre:

Vi registrerer at virkelighetsoppfatningen, slik den blir beskrevet i hhv. Gilbergs notat og MRRs svar, spriker. Det går fram av vedleggene til saken at det er framsatt presstrusler muntlig, i tillegg til de skriftlige. Det er vanskelig for oss å foreta en fullstendig vurdering av presstruslene fordi noen av de er framsatt muntlig og ikke behandlet i saken til kontrollutvalget.

I og med at NKRFs etiske retningslinjer omtaler både reelle og oppfattede trusler, har dette uansett ikke avgjørende betydning. Det vesentlige i denne sammenheng må være hvordan revisjonen selv vurderer det som har framkommet i dialogen.

Gilberg mener dessuten at eventuelle trusler framsatt av kontrollutvalget og/eller kontrolldirektøren ikke omfattes av omtalen i de etiske retningslinjene, fordi utvalget og sekretariatet ikke omfattes av den reviderte/revisjonsklienten. Vi deler ikke denne vurderingen.

I en kommentarutgave til ny revisorlov, «Revisorloven og revisjonsforordningen» (Vigmestad & Bjørke AS, 2021), omtales noen eksempler på risiko for press i kommentarene til revisorloven § 8-1:

Selv om kontrollutvalget med dets sekretariat ikke er den reviderte, mener vi disse eksemplene synliggjør at den som bestiller revisjonstjenester er i en posisjon hvor det er mulig å utøve press overfor revisor.

Situasjoner der risiko for press kan oppstå, kjennetegnes gjerne av at revisor vurderer utfall som kan være ugunstig på egne vegne, opp mot faglige hensyn. Eksempler kan være den revidertes trussel om anbudsprosess for revisjonen eller skifte til ny revisor. I spørsmål der den reviderte har bedre faglig kompetanse enn revisor, eller den reviderte innhenter faglige vurderinger fra andre revisorer, kan være eksempler på situasjoner der det kan oppstå risiko for press. Andre situasjoner revisor bør være oppmerksom på, er der den revidertes ledelse påvirker revisor til å redusere omfanget av revisjonen, eller hvilke personer i organisasjonen som ønskes kontaktet under revisjonsarbeidet. Trussel om rettssak eller krav mot revisor kan også være en relevant risiko for press som kan være egnet til å svekke tiliten til revisors uavhengighet.

Selv om kontrollutvalget med dets sekretariat ikke er den reviderte, mener vi disse eksemplene synliggjør at den som bestiller revisjons-tjenester er i en posisjon hvor det er mulig å utøve press overfor revisor. Kontrollutvalget og -sekretariatet er bestilleren i den kommunale modellen, noe som særlig blir synliggjort i forbindelse med forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll. Vi mener derfor at begge disse organene også kan framsette presstrusler overfor revisor, på samme måte som den reviderte – representert f.eks. ved personer i ledende stillinger i administrasjonen. Dette synet underbygges også i følgende formulering i vedlegg 2 til de etiske retningslinjene under overskriften Objektivitet:

Et medlem kan bli utilbørlig påvirket av oppdragsgiver (presstrussel) f.eks. i forhold til konklusjoner i revisjonsberetning eller rapporter.

Både kontrollutvalget og sekretariatet er etter vår oppfatning i posisjon til å utøve slik utilbørlig påvirkning.

6.4 HHNS VURDERING AV NKRFs BREV

Selv om revisorloven ikke regulerer kommunal revisjon er det relevant at NKRF refererer til revisorloven § 8-1, slik også HHN gjør innledningsvis, fordi revisorloven omtaler de samme trusler som NKRFs etiske retningslinjer, med unntak av «*samfunnsengasjementstrusselen*».

6.4.1 Tilknytningen mellom revisor og den reviderte

NKRF uttaler at når revisorloven taler om «*tilknytning mellom revisor og den reviderte*», er kontrollutvalg og sekretariat ikke å anse som «den reviderte». NKRF mener likevel at lovkommentarens eksempler på «*den revidertes trussel om anbudsprosess for revisjonen eller skifte til ny revisor*» kan anvendes på kontrollutvalgssekretariat og kontrollutvalg. NKRF begrunner dette med at «*Kontrollutvalget og -sekretariatet er bestilleren i den kommunale modellen*».

Når revisorloven og lovkommentaren omtaler «press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet», gjelder ikke

dette press fra revisjonsutvalget, som også skal være uavhengig, men press fra den reviderte, herunder når selskapet ikke har et revisjonsutvalg og den revidertes ledelse er bestiller.

I HHNs vurdering er det presisert at kontrollutvalg og sekretariat er kontrollorganer som begge skal være uavhengige av den reviderte. I privat sektor er det styre/revisjonsutvalg som ivaretar disse funksjonene. I selskaper hvor det er krav til å ha revisjonsutvalg, har revisjonsutvalget en tilsvarende bestiller- og tilsynsfunksjon som en kommunes/fylkeskommunes kontrollutvalget har overfor revisor.

6.4.2 Kontrollutvalget skal ivareta innbyggernes interesser

Revisjonsutvalget skal ivareta investorenes interesser på tilsvarende måte som kontrollutvalget skal ivareta innbyggernes interesser. Når revisorloven og lovkommentaren omtaler «*press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet*», gjelder ikke dette press fra revisjonsutvalget, som også skal være uavhengig, men press fra den reviderte, herunder når selskapet ikke har et revisjonsutvalg og den revidertes ledelse er bestiller.

Revisjonsutvalget skal ivareta investorenes interesser på tilsvarende måte som kontrollutvalget skal ivareta innbyggernes interesser.

Lovkommentaren understreker for øvrig at det er innført tilleggskrav for foretak av allmenn interesse, og at «*Skjerpede krav til revisjonsutvalgets oppgaver er delvis begrunnet med hensynet til å sikre revisors uavhengighet.*» (Lovkommentaren, s. 152). Revisorloven § 12-1 viser til revisjonsforordningen, hvor disse strengere kravene er regulert. At begrepet «*press*» i revisorloven ikke kan anvendes på revisjonsutvalget, og heller ikke analogt kan anvendes på kontrollutvalget, blir meget tydelig i revisjonsforordningens artikkel 6 2 b), hvor det fremgår at: «*En revisor eller et revisjonsselskap skal drøfte med revisjonsutvalget eventuelle trusler mot deres uavhengighet og de forholdsregler de anvender for å redusere disse truslene.*»

At revisjonsutvalget ikke omfattes av den reviderte, kommer for øvrig tydelig frem i allmennaksjeloven § 6-42 første ledd: «*Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet kan ikke velges til medlemmer av*

revisjonsutvalget.» Tilsvarende tydelig er det regulert i kommuneloven at medlemmer av kontrollutvalget ikke kan velges blant personer som representerer den reviderte, jf. opplistede personer i kommuneloven § 23-1 tredje ledd.

6.4.3 Revisjonsdialogen mellom revisor og kontrollutvalg

Den lovfestede revisjonens verdi for det reviderte foretaket ville bli mye større dersom kommunikasjonen ble bedre mellom revisoren eller revisjonsselskapet på den ene side og revisjonsutvalget på den annen

Når det gjelder revisjonsdialogen mellom valgt revisor og revisjonsutvalg, er det interessant at punkt 14 i fortalen til revisjonsforordningen poengterer at «*Den lovfestede revisjonens verdi for det reviderte foretaket ville bli mye større dersom kommunikasjonen ble bedre mellom revisoren eller revisjonsselskapet på den ene side og revisjonsutvalget på den annen.*» Denne betraktningen er relevant for revisjonsdialogen mellom valgt revisor og kontrollutvalg/sekretariat i norske kommuner og fylkeskommuner.

6.4.4 Kontrollutvalget skal utøve et visst press overfor revisor

Et praktisk eksempel som illustrerer hva som bør forventes av både revisjonsutvalg og kontrollutvalg/sekretariat, er følgende uttalelse fra styreleder i den amerikanske revisortilsynsmyndigheten PCAOB, Erica Y. Williams, 25. juli 2023¹:

We are also asking audit committees to hold firms accountable by posing tough questions to their auditors on behalf of investors.

Tilsvarende som et selskaps investorer bør en kommunes innbyggere kunne forvente at kontrollutvalg/sekretariat stiller kritiske spørsmål til kommunens valgte revisor. Dette er avgjørende for at innbyggerne skal kunne ha tillit både til revisor og kontrollutvalg.

¹ https://pcaobus.org/news-events/news-releases/news-release-detail/pcaob-report-audits-with-deficiencies-rose-for-second-year-in-a-row-to-40-in-2022?utm_source=substack&utm_medium=email

6.4.5 Kontrollutvalget skal sikre at kommunen kan ha tillit til revisor

Formålet er at innbyggerne skal ha tillit til offentlig forvaltning. Dette kommer tydelig frem i forarbeidene til den nye kommuneloven. Lovutvalget uttaler i NOU 2016:4 punkt 26.4.4.2 at:

(...) kontrollutvalget må skaffe seg informasjon om revisor og revisjonsarbeidet, slik at det kan gjøre seg en oppfatning av om arbeidet er uavhengig og i tråd med lov og forskrift. Gjennom dialogen med revisor må kontrollutvalget skaffe seg trygghet for at *kommunen* kan ha tillit til kommunens revisor, hva gjelder både det faglige og revisors objektivitet. Kontrollutvalget kan gjennom dette også bidra til at *allmennheten* kan ha tillit revisor.

Etter HHNs syn, må de gjengitte uttalelsene i NKRFs brev ses i lys av NKRFs interessekonflikt. NKRFs utfordring er at organisasjonen skal representere revisorer og revisjonsselskaper på den ene siden og samtidig representere kontrollutvalgssekretærer/ kontrollutvalgssekretariater.

7 GJENOPPTAK AV EVALUERINGEN

Som angitt foran, jf. 5.4, sendte kontrollutvalgets leder et svar til styreleder i e-post 20. mars 2023, hvor det ble presisert at kontrollutvalget la til grunn at evalueringen ville bli utført i tråd med kontrollutvalgets bestilling og i samsvar med mottatt tilbud fra Nord Universitet.

Revisjonsselskapet svarte aldri på denne e-posten. Etter at revisor hadde ferdigstilt årsoppgjørrevisjonen, sendte HHN en e-post 21. april 2023 til MRRs ledelse for å avtale tidspunkt for besøk ved revisjonsselskapets kontorer for gjennomføring av fylkestingets vedtatte evaluering.

7.1 VIDEOMØTE OG PLANLEGGING AV BESØK HOS MRR

Det ble raskt avtalt et video-møte 4. mai 2023, og HHN informerte om agenda for møtet i ny e-post 25. april 2023, som følger:



© Brynjar Gilberg <brynjar.gilberg@nord.no>

Tuesday, 25 April 2023 at 15:19

To: Martin Gjendem Mortensen; Cc: Ronny Rishaug

Hei,

Da sender jeg innkalling til et Teams-møte 4. mai kl. 10:00. Jeg setter av 1 time, så ser vi om det er behov for mer eller mindre tid.

Agenda handler primært om logistikk knyttet til besøket ved revisjonsselskapets kontorer. Dere må gjerne komme med innspill til temaer dere ønsker at vi drøfter utover dette.

Opplegget vil bli som skissert i oppstartsmøtet i september 2021, med unntak av at forvaltningsrevisjon ikke vil bli gjenstand for evalueringen. Tilsvarende vil dokumentforespørselen som ble sendt i september 2021 gjelde, med unntak for det som berører forvaltningsrevisjon.

Det var opprinnelig lagt opp til at besøket primært ville være ved MRRs kontorer i Kristiansund. Jeg antar at dette gjelder fortsatt. Dere må gjerne melde allerede nå når det passer best med besøk (1-2 dager avhengig av ankomst og avreise), slik at jeg kan begynne å planlegge dette så snart som mulig.

Jeg ser frem til vårt videomøte neste uke.

Vennlig hilsen,
Brynjar

*Opplegget vil bli som skissert
i oppstartsmøtet i september 2021.
Tilsvarende vil dokumentforespørselen
som ble sendt i september 2021 gjelde.*

Videomøtet ble gjennomført som planlagt, og fulgt opp med korrespondanse pr. epost og telefonsamtale.

7.1.1 Dokumenter mottatt på grunnlag av dokumentforespørsel

Daglig leder oversendte dokumenter i to eposter 7. juni 2023. Dokumentene HHN mottok er i all hovedsak i samsvar med dokumentforespørselen.

7.1.2 Resultat fra den forbundsbaserte kvalitetskontrollen i 2019

Sist gjennomførte forbundsbaserte kvalitetskontroll endte med godkjent vedtak for både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Vedtaket i NKRFs kvalitetskontrollkomité er adressert til Komrev3 IKS.

HHN mottok også NKRFs spørsmålsliste for enkeltoppdrag. Dette skjemaet viser hvilke kontroller som er utført knyttet til regnskapsrevisjonen, men det mottatte skjemaet er ikke utfyllt. HHN har derfor ikke innsikt i eventuelle kommentarer kvalitetskontrollør kan ha hatt til revisjonen.

Et siste videomøte ble gjennomført fredag 9. juni 2023, for å avklare nærmere plan for HHNs avtalte besøk ved MRRs kontorer 14.-16. juni 2023. Daglig leder og oppdragsansvarlig revisor kunne ikke være til stede den første dagen, 14. juni 2023, og det ble i møtet avtalt at HHN skulle få navn og kontaktinformasjon til en ansatt som kunne bistå HHN denne dagen.

7.2 MANGELFULL TILGANG TIL REVISORS DOKUMENTASJON

Tirsdag 13. juni hadde HHN ikke mottatt nevnte kontaktinformasjon og etterlyste dette i en e-post til daglig leder og oppdragsansvarlig revisor.

7.2.1 HHNs anmodning om å få tilgang til revisjonsarkivet Descartes

HHNs e-post inneholdt følgende opplysninger og anmodning om tilgang til å gjennomgå revisjonsdokumentasjon på besøkets første dag:

From: Brynjar Gilberg <brynjar.gilberg@nord.no>
Date: Tuesday, 13 June 2023 at 10:34
To: Martin Gjendem Mortensen <martin.gjendem.mortensen@mrrevisjon.no>, Ronny Rishaug <ronny.rishaug@mrrevisjon.no>
Subject: Intervjutemaer

Hei Martin og Ronny,

Takk for godt videomøte sist fredag.

Som avtalt sender jeg litt informasjon om intervjuet med styreleder, og eventuelt andre styremedlemmer i etterkant. Det intervjuet/samtalen vil handle om, i tillegg til det styreleder selv ønsker å ta opp, er styreleders:

- Erfaring, kompetanse, kapasitet og uavhengighet
- Rolle/funksjon og ansvar
- Bidrag til kvalitetsstyring/-ledelse og ressursstyring
- Tanker om endringer i revisjonsklientenes forventninger og etterspørsel etter MRR SA sine tjenester de siste årene
- Tanker om hvordan teknologiske endringer har påvirket kommunikasjon eksternt og internt
- Tanker om hvordan regulatoriske endringer påvirker revisjonsselskapets arbeid
- Tanker om hvordan andre revisjonsselskaper påvirker MRR SA

Jeg håper dette er nyttig.

Fint om jeg kan få navn på den jeg skal møte på Molde-kontoret i morgen. Jeg håper på å få gjennomgått så mye som mulig av 2022-revisjonen som mulig før vi møtes på torsdag.

Nyt godværet i Tromsø, så ses vi på torsdag.

Vennlig hilsen,

Brynjar Gilberg
Førstelektor
Siviløkonom, statsautorisert revisor
Handelshøgskolen Nord universitet
Tlf. (+47) 991 02 946
<https://www.nord.no/no>



Ved at en ansatt i MRR bistod med å gi tilgang til revisors dokumentasjon av utført revisjon arkivert i Descartes, ville det være mulig for HHN å gjennomgå mye av revisjonen i løpet av dagen før daglig leder og oppdragsansvarlig regnskapsrevisor var tilbake på kontoret.

Daglig leder kontaktet HHN pr telefon etter å ha mottatt eposten. I telefonsamtalen uttalte daglig leder at han mente det var avklart at det ikke ville bli gitt tilgang til revisjonsdokumentasjonen i Descartes, men at oppdragsansvarlig regnskapsrevisor ville gi en presentasjon av utført revisjon. HHN poengterte at gjennomgangen av revisors dokumentasjon av den utførte revisjonen av fylkeskommunens årsregnskap for 2022 var hovedformålet med besøket ved MRRs kontorer, i tillegg til å gjennomføre intervjuer og se og lytte til MRRs presentasjoner. Daglig leder svarte at han måtte spørre oppdragsansvarlig revisor om dette og ringe tilbake.

7.2.2 Kontrollutvalgsleders anmodning om å gi tilgang til revisjonsarkivet

Kontrollutvalgssekretær og kontrollutvalget ble orientert om at MRR ikke fortsatt ikke ønsket å gi HHN den nødvendige tilgang til revisjonsarkivet.

Som følge av dette sendte kontrollutvalgets leder en e-post til daglig leder med anmodning om å gi HHN tilgang til revisjonsdokumentasjonen.



Hans Kjetil Knutsen <hkk@westregruppen.no>

Wednesday, 14 June 2023 at 12:23

To: Martin Gjendem Mortensen; Cc: Einar Kåre Ulla; Brynjar Gilberg

Obs! Epost fra ekstern avsender. Dersom du ikke kjenner til avsenderen må du være varsom med å klikke på lenker og vedlegg.

MMR
v/Martin G. Mortensen

Jeg er kjent med den mailkorrespondansen det har vært mellom dere og Brynjar Gilberg vedr. evalueringsarbeidet sistnevnte skal gjøre for Kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommune. Jeg ber dere innstendig om raskt å gi Gilberg den informasjonen han ber om.

Mvh
Hans Kjetil Knutsen
Leder Kontrollutvalget

Kontrollutvalgsleders e-post ble aldri besvart.

I og med at tiden for avreise begynte å nærme seg, og daglig leders svar drøyd, sendte HHN en e-post til daglig leder med kopi til kontrollutvalgets leder og sekretær, oppdragsansvarlig revisor og styrets leder.

7.2.3 HHNs siste anmodning om å få tilgang til revisjonsarkivet

I en ny e-post etterlyste HHN en entydig bekreftelse på at det ville bli gitt full tilgang til revisjonsdokumentasjonen:

Fra: Brynjar Gilberg <brynjar.gilberg@nord.no>

Sendt: tirsdag 13. juni 2023 15:11

Til: Martin Gjendem Mortensen <martin.gjendem.mortensen@mrrevisjon.no>; Ronny Rishaug <Ronny.Rishaug@mrrevisjon.no>

Kopi: Einar Ulla <Einar.Kare.Ulla@vlfk.no>; Hans Kjetil Knutsen <hkk@westregruppen.no>

Emne: Evaluering av regnskapsrevisjonens for Møre og Romsdal fylkeskommune

Hei igjen,

Jeg viser til tidligere samtaler om opplegget for det planlagte besøket ved revisjonsselskaps kontor i Molde og Kristiansund og vedlagte dokumentforespørsel.

I samtalen har jeg kommunisert at dokumentforespørselen skulle legges til grunn, kun justert ved å fremskrive to år (2020=2022) og utelate det som gjelder forvaltningsrevisjon.

I e-posten nedenfor sendte jeg som avtalt informasjon om temaer for planlagt intervju av styreleder på fredag, og etterlyste navn på person ved kontoret i Molde som skulle fasilitere mitt besøk der i morgen.

Som kommunisert i møtet på fredag, er jeg godt kjent med Descartes, slik at jeg kan gjennomgå revisjonsdokumentasjonen uten å måtte legge beslag på medarbeideres tid. Videre, for å sikre produktive dager torsdag og fredag, herunder konstruktive samtaler knyttet til Ronny sin presentasjon av revisjonstilnærmingen, ønsker jeg som nevnt å få gjennomgått så mye som mulig av revisjonen for 2022 i løpet av morgendagen.

I dagens telefonsamtale ble det uklart for meg om jeg får den nødvendige tilgang til revisjonsarkivet i Descartes i morgen.

Jeg trenger derfor tilbakemelding **innen kl. 15:30** på om jeg får tilgang til å gjennomgå revisjonen i Descartes av Møre og Romsdal fylkeskommune for 2022.

Uten et entydig JA, ser jeg meg nødt til å avbestille den planlagte reisen. Som meddelt på telefonen, er det ikke mulig for meg (eller den foreningsbaserte kvalitetskontrollen) å gi tilbakemelding på revisjonen uten å ha fått adgang til å gjennomgå revisjonen.

Jeg håper på et klart og tydelig JA.

Vennlig hilsen,
Brynjar Gilberg

Som meddelt på telefonen, er det ikke mulig for meg (eller den foreningsbaserte kvalitetskontrollen) å gi tilbakemelding på revisjonen uten å ha fått adgang til å gjennomgå revisjonen.

En evaluering av valgt revisor forutsetter tilgang til revisors dokumentasjon av utførte revisjonshandlinger. Derfor består også den forbundsbaserte kvalitetskontrollen primært av en gjennomgang av revisors dokumentasjon av utførte revisjonshandlinger. Denne dokumentasjonen er arkivert i Descartes eller et annet revisjonsverktøy/revisjonsarkiv.

7.2.4 MRRs svar om begrenset tilgang til revisjonsarkivet i Descartes

Daglig leders svar lød som følger:

From: Martin Gjendem Mortensen <martin.gjendem.mortensen@mrrevisjon.no>
Date: Tuesday, 13 June 2023 at 15:42
To: Brynjar Gilberg <brynjar.gilberg@nord.no>
Cc: Hans Kjetil Knutsen <hkk@westregruppen.no>, Einar Kåre Ulla <Einar.Kare.Ulla@vlfk.no>, Ronny Rishaug <Ronny.Rishaug@mrrevisjon.no>, Line Karlsvik <linekarlsvik9@gmail.com>
Subject: SV: Evaluering av regnskapsrevisjonens for Møre og Romsdal fylkeskommune

Obs! Epost fra eksternt avsender. Dersom du ikke kjenner til avsenderen må du være varsom med å klikke på lenker og vedlegg.

Hei, hei

Viser til telefonsamtale i dag og planleggingsmøtene, senest sist fredag.

I planleggingsmøtene har vi gått igjennom hvilke dokumenter som du har ønsket oversendt og innhold og program for besøket hos oss. Vi har oversendt alle etterspurte dokument. Programmet vi avtalte var blant annet presentasjon og gjennomgang av Descartes fra oppdragsansvarlig revisor, herunder planlegging, risikovurderinger, handlinger, konklusjon, med videre, samt intervjuer.

Både Ronny og jeg har oppfattet at vi hadde avtalt et program som ville svare ut spørsmål og aktuelle problemstillinger, og synes det er leit om du nå ombestemmer deg. Dette var litt uventet for oss. Vi mener vi hadde kommet inn på et konstruktivt spor og fremdrift i evalueringen.

Du er hjertelig velkommen hos oss de neste dagene om du tar turen nedover, om ikke stiller vi selvfølgelig opp på Teams om det er ønskelig. Slå gjerne på tråden om noe er uklart.

Mvh Martin

MØRE OG ROMSDAL REVISJON SA

Martin Gjendem Mortensen
Daglig leder
Tlf. 995 73 286
martin.gjendem.mortensen@mrrevisjon.no

Programmet vi avtalte var blant annet presentasjon og gjennomgang av Descartes fra oppdragsansvarlig revisor, herunder planlegging, risikovurderinger, handlinger, konklusjon, med videre, samt intervjuer.

Svaret var ikke en bekreftelse på at HHN ville få tilgang til revisjonsarkivet, men en gjentakelse av at oppdragsansvarlig revisor skulle gi en presentasjon av utførte revisjonshandlinger dokumentert i Descartes.

En slik presentasjon kan ikke erstatte en kontrollørs gjennomgang av revisjonsdokumentasjonen, men kan være et godt supplement.

7.2.5 HHNs avlysning av det planlagte besøket ved MRRs kontorer

Som følge av at MRR ville begrense HHNs tilgang til revisors dokumentasjon av utført revisjon (arbeidspapirer) i Descartes, sendte HHN følgende svar:



© Brynjar Gilberg <brynjar.gilberg@nord.no>

Tuesday, 13 June 2023 at 15:50

To: Martin Gjendem Mortensen; Cc: Hans Kjetil Knutsen; Einar Kåre Ulla; Ronny Rishaug; Line Karlsvik

Hei Martin,

Jeg er enig i at vi har hatt konstruktive samtaler, med ditt svar er dessverre ikke et entydig ja til at jeg får gjennomgå revisjonen av fylkeskommunen for 2022 dokumentert i Descartes.

Jeg har derfor ikke mulighet til å vurdere/etterkontrollere og gi tilbakemelding på revisjonsutførelsen, og jeg vil derfor ikke oppnå det primære formålet med mitt besøk ved revisjonsselskapets kontorer.

Dette er svært uheldig med tanke på vår evalueringsrapport til kontrollutvalg og fylkesting.

Si ifra om dere ombestemmer dere.

Vennlig hilsen,
Brynjar

Det kom ingen tilbakemelding fra MRR på denne e-posten, som dermed ble HHNs siste kommunikasjon med MRR.

7.3 AVSLUTNING AV EVALUERING

En presentasjon på noen få timer av utført revisjon vil ikke kunne gi et forsvarlig grunnlag for å etterprøve revisors utførte revisjonshandlinger, vurderinger og konklusjoner.

HHN måtte derfor konkludere med at det ikke var mulig å gjennomføre en forsvarlig evaluering i samsvar med fylkestingets vedtak og kontrollutvalgets bestilling.

8 VURDERING AV REVISJONSSELSKAPET

HHN har lagt til grunn følgende premisser for evalueringen:

1. Formål: I likhet med alt kommunalt kontrollarbeid er også formålet med fylkeskommunens evaluering av revisjonsordningen å bidra til kvalitetsforbedring og utvikling.
2. Grunnlag: Kvaliteten på revisjonstjenestene er et produkt av alt som berører revisjonsselskapet, herunder eierstyring, selskapsledelse,

retningslinjer, rutiner, revisjonsmetodikk- og verktøy, revisorenes kompetanse og kapasitet, prising av tjenestene osv.

En evaluering av et revisjonsselskap inneholder to elementer:

- Vurdering av forhold på selskapsnivå
- Vurdering av forhold på oppdragsnivå

8.1 VURDERINGER PÅ SELSKAPSNIVÅ

I kontrollen av at revisor oppfyller kravet om å ha et forsvarlig system for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten, vurderes det hvilke interne rutiner som foreligger, om de har et innhold og form som gjør at de er et egnet bidrag til å sikre revisjonskvalitet, at de er kjent og tilgjengelig for de som skal bruke dem, at de oppdateres og at det er iverksatt tiltak for å kontrollere etterlevelsen og sanksjonere manglende etterlevelse. Aktuelle områder inkluderer:

1. «Tonen på toppen»
2. Etikk og uavhengighet
3. Aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag
4. Incentiver - lederoppfølging
5. Incentiver - øvrige ansatte
6. Revisjonsmetodikk og arbeidsprogrammer
7. Opplæring, spesialiseringsprogrammer
8. Konsultasjoner - når og hvordan
9. Kontroll av revisjonsarbeid
10. Kontroller rettet mot annet arbeid
11. Dokumentasjon av eget arbeid og informasjonssikkerhet
12. Rutiner for intern overvåkningskontroll
13. Håndtering av revisjonsdialogen med kontrollutvalget

Evaluering av forhold på selskapsnivå kan ikke utelukkende vurderes basert på selskapets styringsdokumenter, åpenhetsrapport, beskrivelse av system for kvalitetsstyring og -ledelse eller andre plandokumenter.

Dokumentasjon av et revisjonsselskaps kvalitetsstyringssystem må verifiseres ved en gjennomgang av et utvalg revisjonsoppdrag, noe HHN

ikke har hatt adgang til å gjennomføre i samsvar med de forutsetninger som var lagt til grunn i fylkestingets og kontrollutvalgets vedtak om evaluering.

De forhold som er omtalt foran, gir likevel grunnlag for noen vurderinger av prinsipielle forhold ved revisjonsselskapets organisering av sin virksomhet.

8.1.1 Styre

Styret i Møre og Romsdal Revisjon SA har fem styremedlemmer. Se figur 2.

Styret velges av årsmøtet.

Line Karlsvik	Styreleder
Arne Øyvind Sandnes	Nestleder
Ingeborg Ellen Forseth	Styremedlem
Svein Atle Roset	Styremedlem
Ronny Rishaug	Styremedlem, ansatterepresentant

Figur 2: Styret i MRR – Fra nettsiden til Møre og Romsdal Revisjon SA <http://mrrevisjon.no/styret.530854.no.html>

Kommuneloven stiller ingen særlige krav til styresammensetningen i interkommunale revisjonsselskaper. Dette reguleres av den aktuelle selskapslovgivningen, herunder IKS-loven og samvirkelova.

MRR er organisert som et samvirkeforetak. Samvirkelova fastsetter krav til antall styremedlemmer og varamedlemmer, ansatterepresentasjon og at styremedlemmene skal være myndige. MRRs styre tilfredsstillende de formelle krav i samvirkelova.

I motsetning til hva som gjelder for interkommunale revisjonsselskaper, er det i revisorloven § 4-1 første ledd bokstav b, fastsatt følgende kompetansekrav for styret i private revisjonsselskaper:

Finanstilsynet gir godkjenning som revisjonsselskap til foretak som har et styre hvor et flertall av både medlemmene og varamedlemmene i styret er revisorer som er godkjent etter denne lov.

MRRs styremedlemmer har ikke revisjonskompetanse, med unntak av Ronny Rishaug. Rishaug er styremedlem i egenskap av å være ansattes representant i styret siden opprettelsen av MRR SA. Etter at tidligere oppdragsansvarlig revisor, Anne Jorunn Vatne, forlot MRR 1. oktober 2021, utpekte MRR Rishaug til ny oppdragsansvarlig revisor for Møre og Romsdal fylkeskommune.

MRR opplyser i sin åpenhetsrapport, under avsnittet om internkontroll og kvalitetssystem, følgende:

Våre retningslinjer og rutiner for internkontroll og kvalitetsstyring er nedfelt i vår ISQM som bygger på den internasjonale revisjonsstandarden for kvalitetskontroll i revisjonsfirmaer

I Internasjonal standard for kvalitetsstyring 1 (ISQM 1) punkt 20 fremgår det at:

20. Foretaket skal tildele: (Jf. punkt A32–A35)
- a) det øverste ansvaret for systemet for kvalitetsstyring til revisjonsforetakets daglige leder, ledende partner (eller tilsvarende) eller, dersom det er relevant, til revisjonsforetakets styre (eller tilsvarende),

Det er revisjonsselskapets styre som har det øverste ansvar for styring og kontroll. I veiledningsteksten til dette kravet, jf. A35 forklares dette nærmere:

- A33. Uavhengig av tildelingen av oppgaver og plikter knyttet til systemet for kvalitetsstyring i samsvar med punkt 20, er det revisjonsforetaket som har det øverste ansvar for systemet for kvalitetsstyring og for å holde personer ansvarlige for deres tildelte roller. For eksempel, i samsvar med punkt 53 og 54, selv om revisjonsforetaket tildeler evalueringen av systemet for kvalitetsstyring og den derav følgende konklusjonen til personen(e)

som er tildelt det øverste ansvar og ansvarlighet for systemet for kvalitetsstyring, er revisjonsforetaket ansvarlig for evalueringen og konklusjonen.

Kvalitetsstandarden og standardens veiledningstekst underbygger revisorlovens krav til at et flertall av revisjonsselskapets styremedlemmer og varamedlemmer må ha revisjonsfaglig kompetanse, dvs. være godkjente revisorer etter revisorloven.

For at MRR som revisjonsselskap skal kunne ivareta det øverste ansvar for kvalitetsstyringssystemet og for å holde personer ansvarlige for deres tildelte roller, er det nødvendig at styret har nødvendig revisjonsfaglig kompetanse.

Det er ikke tilstrekkelig at en ansattrepresentant i styret har denne kompetansen, i og med vedkommende er oppdragsansvarlig revisor og blant de personer styret skal holde ansvarlig.

Fylkeskommunen kan som en stor og viktig eier i revisjonsselskapet, utover de formelle krav, legge føringer om at det skal velges inn en eller flere representanter i styret med solid revisjonskompetanse. Dette vil sikre at kvalitetsstyringssystemet er godt forankret i revisjonsselskapets styre.

8.1.2 Ledelse

Selskapet var frem til 1. november 2021 ledet av Kurt Anders Løvoll, som har arbeidet med forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. Løvoll er nå nestleder og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i MRR.²

Martin Gjendem Mortensen tiltrådte stillingen som daglig leder i MRR den 1. november 2021. Mortensen er siviløkonom og kom fra stillingen som konstituert assisterende rådmann i Kristiansund kommune, der han også var økonomisjef. Tidligere har han vært økonomisjef i Tingvoll kommune og jobbet med kommuneøkonomi hos Statsforvalteren.³

Det er ikke krav til at daglig leder er godkjent revisor, men manglende revisjonskompetanse hos både ordinære styremedlemmer og daglig leder

² <http://www.mrrrevisjon.no/kontakt.485790.no.html>

³ <https://www.nkrf.no/nyheter/2022/11/01/regnskapsrevisjon-og-it-kontroller---hva-ma-gjores-og-hvordan>

gjør det vanskelig for MRR som revisjonsselskap å ivareta det øverste ansvar for kvalitetsstyringssystemet og for å holde personer ansvarlige for deres tildelte roller.

8.1.3 MRRs utpeking av oppdragsansvarlig revisor

Etter at tidligere oppdragsansvarlig revisor, Anne Jorunn Vatne, forlot MRR 1. oktober 2021, utpekte MRR Ronny Rishaug til ny oppdragsansvarlig revisor for Møre og Romsdal fylkeskommune. Daglig leder, Martin Gjendem Mortensen informerte kontrollutvalget om utpekingen i en e-post 2. november 2021.

Ronny Rishaug har mer enn 20 års erfaring som regnskapsrevisor for Møre og Romsdal fylkeskommune, som sentral revisjonsmedarbeider under flere oppdragsansvarlige revisorer, frem til han selv ble utpekt til oppdragsansvarlig revisor for fylkeskommunen.⁴

Det foreligger to forhold som gjør at MRR burde ha drøftet Rishaugs rolle som oppdragsansvarlig revisor med kontrollutvalget før utpekingen.

Kontrollutvalget har stilt krav til MRR om at oppdragsansvarlig revisor skal ha formell kompetanse tilsvarende den kompetansen det opprinnelig var krav om for å bli statsautorisert revisor, dvs. tilsvarende en mastergrad i regnskap og revisjon. Rishaug har i tillegg til bachelor i revisjon, 30 studiepoeng i «Finansforvaltning i kommunene». Dette er mer enn en bachelorgrad, men tilsvarer ikke en mastergrad i regnskap og revisjon.

Videre har Rishaug, som nevnt foran, sin primære erfaring fra revisjon av fylkeskommunen. Dette kan medføre en trussel mot uavhengigheten i form av en såkalt fortrolighetstrussel, jf. NKRFs etiske retningslinjer og revisorlovens uavhengighetsbestemmelser omtalt foran. Et langvarig forhold til en revisjonsklient kan gjøre at revisor blir for velvillig innstilt overfor den revidertes interesser. Av denne grunn er det i privat revisjon innført bestemmelser om rotasjon både for oppdragsansvarlige revisorer og revisjonsselskap.

De to forannevnte forholdene skulle vært drøftet før MRR utnevnte Rishaug til ny oppdragsansvarlig revisor for fylkeskommunen.

⁴ <https://www.linkedin.com/in/ronny-rishaug-86830047/?originalSubdomain=no>

8.2 VURDERINGER PÅ OPPDRAGSNIVÅ

I kontrollen av enkeltoppdrag er det aktuelt å se etter hvilke revisjonsbevis som foreligger som grunnlag for revisors konklusjon. Formålet med en gjennomgang av revisors dokumentasjonen av utførte revisjonshandlinger er å kontrollere at revisor har satt seg inn i virksomheten og lovgivningen som gjelder, hvilke revisjonshandlinger som er planlagt, hvilke handlinger og vurderinger som er gjort og hvilke konklusjoner revisor har trukket på bakgrunn av dette.

Oppdragsansvarlig revisors involvering i og kontroll av arbeidet, vil også bli vurdert. Selv om revisor gis anledning til å supplere med muntlige kommentarer og forklaringer, vil det bare være dersom det foreligger annet faktum som støtter opp under det revisor hevder at er gjort, at revisors forklaring kan legges til grunn.

Videre må revisors konklusjoner være dokumentert slik at de er etterprøvbare. Revisors muntlige etterfølgende forklaringer, eller dokumentasjon utarbeidet i ettertid, jf. styreleders e-post, oppfyller ikke dette kravet.

MRR har valgt å hindre kontrollutvalgets innsynsrett, som er direkte forbundet med kontrollutvalgets ivaretagelse av påse-ansvar. Det har derfor ikke vært mulig for HHN å vurdere den utførte regnskapsrevisjonen av Møre og Romsdal fylkeskommune på vegne av kontrollutvalget og fylkestinget.

9 KONTROLLUTVALGETS PÅSE-ANSVAR OG INNSYNSRETT

9.1 KDDs UTTALELSE OM PÅSE-ANSVAR OG INNSYNSRETT

Kommunal- og Distriktsdepartementet (KDD) har i et svar på spørsmål fra Forum for Kontroll og Tilsyn (FKT) uttalt følgende om kommunelovens bestemmelser om kontrollutvalgets påse-ansvar og innsynsrett⁵:

⁵ <https://www.fkt.no/wp-content/uploads/2023/03/svar-pa-sporsmal-om-kontrollutvalgets-paseansvar-og-innsynsrett-hos-revisor.pdf>

Kontrollutvalgsboka har (...) lagt til grunn at innsynsretten i § 23-6 første ledd ikke regulerer kontrollutvalgets innsynsrett når utvalget skal påse at regnskapsrevisjonen er betryggende etter § 23-2 første ledd bokstav a. Da er det som nevnt § 23-2 tredje ledd eller avtaler med ekstern revisor som gjelder.

Kommunelovens § 23-2 tredje ledd lyder som følger:

Kontrollutvalget kan kreve at kommunen eller fylkeskommunen legger fram enhver opplysning, redegjørelse eller dokument som utvalget finner nødvendig for å utføre sine oppgaver. Kontrollutvalget kan også foreta undersøkelser som det mener er nødvendige. Taushetsplikt er ikke til hinder for å gjennomføre kontrolltiltak etter dette leddet.

KDD uttaler følgende knyttet til kravet om avtale for å sikre innsynsrett dersom revisor er selvstendig rettssubjekt:

Omtalen i Kontrollutvalgsboka side 18 handler om innsynsretten som kontrollutvalget har hos revisor selv og revisors selskap, og er knyttet til kontrollutvalgets påse-ansvar for at kommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte. Som nevnt, er det lagt til grunn at § 23-6 første ledd ikke kommer til anvendelse i disse tilfellene. Dersom kommunens revisor er ansatt i kommunen følger innsynsbestemmelsen i slike tilfeller av § 23-2 tredje ledd. Dersom revisor er selvstendig rettssubjekt, vil kontrollutvalgets behov for opplysninger for å ivareta dette påse-ansvaret i forbindelse med regnskapsrevisjon, kreve en særskilt avtale med revisor. Departementet mener at heller ikke § 23-6 siste ledd kommer til anvendelse her.

Av dette følger det at kontrollutvalget kan foreta undersøkelser som det mener er nødvendige for å ivareta sitt påse-ansvar når utvalget skal påse at regnskapsrevisjonen er betryggende etter § 23-2 første ledd bokstav a.

Innsynsretten gjelder uavhengig av om revisor ikke er selvstendig rettssubjekt eller om revisor er selvstendig rettssubjekt. Den eneste forskjellen er at innsynsretten i sistnevnte tilfelle krever særskilt avtale med revisor.

9.2 INNSYNSRETT REGULERT I OPPDRAGSAVTALEN

Som angitt foran under 5, er kontrollutvalgets innsynsrett avtalesfestet i oppdragsavtalen med MRR. Det er tatt inn følgende formulering som reflekterer bestemmelsen i kommuneloven § 23-2 tredje ledd:

Ved behov kan kontrollutvalget be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, herunder hvilken skjønnsutøvelse som er anvendt og be om framlagt nødvendig dokumentasjon på dette.

Oppdragsavtalen har i tillegg referert til bestemmelsen i «*Reglement for kontrollutvalet, kontrollutvalet sitt sekretariat og revisjonsordninga i Møre og Romsdal fylkeskommune*». Dette reglementet ble siste vedtatt av fylkestinget i Møre og Romsdal fylkeskommune 7. desember 2020 (sak T-80/20).

Fylkeskommunens vedtak skal etterleves. Dette gjelder alle vedtak. Når det gjelder fylkeskommunens økonomiforvaltning, har regnskapsrevisor endog en plikt til å «*se etter om kommunens eller fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak.*», jf. kommuneloven § 24-9 første ledd.

Etter HHNs syn er kontrollutvalgets innsynsrett og fylkeskommunens vedtatte reglement i samsvar med kommunelovens bestemmelser og uttrykkelig regulert i fylkeskommunens oppdragsavtale med MRR.

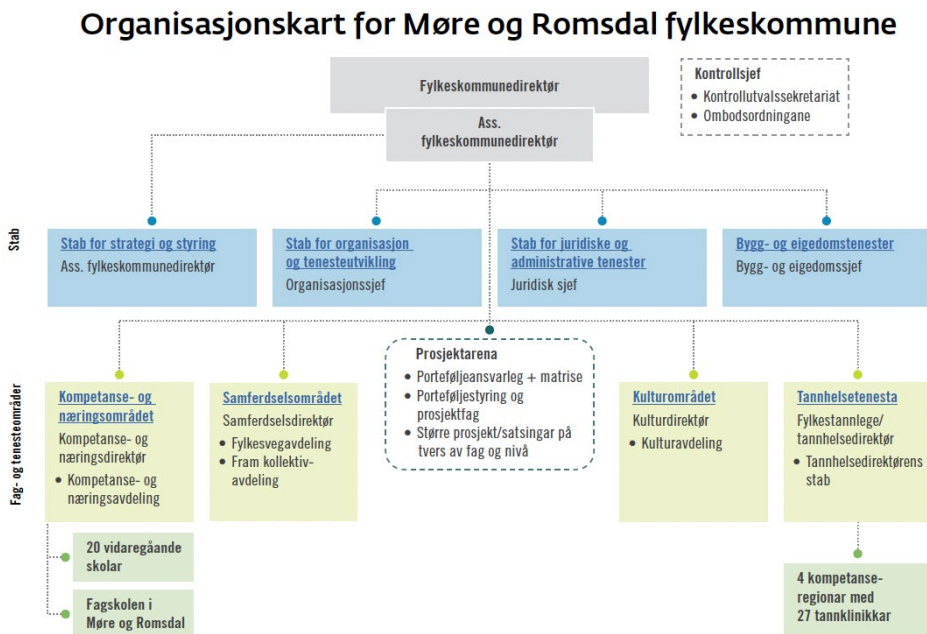
10 AVSLUTTENDE KOMMENTARER

Til slutt har vi knyttet noen avsluttende kommentarer til revisjonsdialogen, oppdragsavtalen og kontrollutvalgets påse-ansvar og innsynsrett.

10.1 TILLIT TIL KOMMUNAL FORVALTNING

For å sikre god fylkeskommunal forvaltning og for å sikre allmennhetens tillit til den fylkeskommunale forvaltningen, er det avgjørende at

fylkeskommunens ulike organer, og i særdeleshet kontrollorganene har en god rolleforståelse.



Figur 3: Organisasjonskart for Møre og Romsdal fylkeskommune
<https://mrfylke.no/content/download/12470/160644>

Som det fremgår av figur 3, er fylkestinget og kontrollorganene ikke en del av den reviderte fylkeskommunen. Også kontrollutvalgsekretariatet og kontrollsjefen er uavhengig av den reviderte fylkeskommunen.

Styret og ledelsen i MRR, har valgt å motsette seg gjennomføring av et fylkestingsvedtak. Dette medfører et brudd på kommunelovens krav om at vedtak fattet av både fylkesting og kontrollutvalg skal iverksettes.

MRRs beslutninger gjør at det kan reises spørsmål ved kompetansen hos valgt revisors styre og ledelse, herunder knyttet til de kommunale kontrollorganenes respektive roller og kvalitetsstyring i revisjonsselskapet.

10.2 FYLKESTINGETS MYNDIGHET OG MULIGHETER

Det er fylkestinget som etter innstilling fra kontrollutvalget velger revisor.

Ved valg av revisor kan fylkestinget stille krav til at revisjonsselskapets styre og ledelse har nødvendig revisjonskompetanse. Videre kan fylkestinget stille krav til at kontrollutvalgets innsynsrett etter kommuneloven skal være regulert i avtale med revisjonsselskapet.

Dersom revisjonsselskapet ikke etterlever disse kravene, vil det ikke være mulig for kontrollutvalget å ivareta sitt påse-ansvar, og fylkestinget bør da velge ny revisor.

Som fylkeskommunens øverste organ, kan fylkestinget stille klare kompetanse- og kvalitetskrav ved valg av revisor og bidra til å sikre at forutsetningene er til stede for at kontrollutvalget kan utøve sitt lovpålagte påse-ansvar.

Gjennom dialogen med revisor vil det da være mulig for kontrollutvalget å skaffe seg trygghet for at kommunen kan ha tillit til kommunens revisor, hva gjelder både det faglige og revisors objektivitet.

Fylkestingets vedtatte krav ved valg av revisjonsordning og revisor er viktige forutsetninger for at kontrollutvalget skal kunne bidra til at allmennheten kan ha tillit revisor, slik forarbeidene til kommuneloven legger til grunn.

FIGURER

Figur 1: Eierkommuner i Møre og Romsdal Revisjon SA

Figur 2: Styret i Møre og Romsdal Revisjon SA

Figur 3: Organisasjonskart for Møre og Romsdal fylkeskommune

VEDLEGG

- 1 – Tilbud på evaluering av revisjonsordningen for Møre og Romsdal
- 2 – Faglig vurdering av ledelsens anførsler om tillit og presstrusler
- 2 – Dokumentforespørsel
- 3 – Oversikt over dokumenter mottatt
- 4 – Presentasjon for kontrollutvalget 26. januar 2022
- 5 – Presentasjon for kontrollutvalget 8. februar 2023

Tilbud på evaluering av revisjonsordningen for Møre og Romsdal fylkeskommune

Vi takker for tilbudsforespørsel mottatt 30. juni 2021, og vil i det etterfølgende redegjøre for vårt tilbud med utgangspunkt i de angitte utvelgelseskriteriene.

Teamet

Vårt team vil bli ledet av Brynjar Gilberg, som vil utføre det meste av arbeidet. Han er siviløkonom og statsautorisert revisor med bred erfaring fra privat revisjon i Norge og USA (1994-2006), fra tilsyn med private revisjonsselskaper som spesialrådgiver i Finanstilsynet (2006-2014) og fra kommunal revisjon som oppdragsansvarlig revisor for Nordland fylkeskommune (2014-2020). Fra 2018 har Gilberg hatt deltidsstilling som universitetslektor, og fra 2020 fast stilling som førstelektor ved HHN for å drive forskning og undervisning innen revisjon og regnskap. Helge Holte vil bistå med sin særlige kompetanse innen kommuneregnskap. Han er registrert revisor med mange års regnskapserfaring fra kommunal sektor, herunder fra stilling som økonomisjef i Verdal kommune siden 2018. Han har i tillegg vært innleid som faglærer i offentlig regnskap ved HHN siden 2016. I teamet inngår også en student som vil bistå med praktisk skrivearbeid o.l. Vi har vurdert vår kapasitet, kompetanse og uavhengighet samt mulige interessekonflikter og mener at vi har de nødvendige kvalifikasjonene for å kunne gjennomføre oppdraget i samsvar med oppdragsbeskrivelsen. En nærmere beskrivelse av Gilbergs og Holtes kompetanse er vedlagt vårt tilbud.

Oppdraget

I samsvar med mottatt forespørsel vil vi utføre en evaluering som gir kontrollutvalget et kunnskapsgrunnlag for å kunne ivareta sitt påse-ansvar når det gjelder revisjonsselskapets og oppdragsansvarlige revisorers kapasitet og kompetanse, herunder kvalitet og effektivitet på utførte oppdrag innen både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Vår evaluering skal videre gi kontrollutvalget et grunnlag for å vurdere den valgte revisjonsordningen når det gjelder kvalitet/ressursbruk, herunder om det er hensiktsmessig å ha samme leverandør for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. Vi vil også gjøre en overordnet sammenligning av ressursbruk med andre fylkeskommuner, men vil understreke at en slik sammenligning har en del iboende begrensninger.

Evaluering av revisjonsselskapet

Vår evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA (MRR) vil inkludere en gjennomgang av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, herunder retningslinjer, rutiner, metodikk og revisjonsverktøy. Vår tilnærming vil være sammenlignbar med et selskapstilsyn gjennomført av Finanstilsynet, men tilpasset kommunal revisjon. Vi ser ikke på regnskapsrevisjon som en «hylleware». Kvalitet er fremfor alt avhengig av personene som utfører arbeidet. En vurdering av kompetansen til oppdragsansvarlig revisor og de øvrige teammedlemmene på oppdrag vil det derfor bli brukt noe tid på. Dette gjelder både for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll, og vil dels skje gjennom samtaler med sentrale teammedlemmer og gjennomgang av utførte revisjonsoppdrag.

Nærmere informasjon om metode for stedlig revisortilsyn fremkommer på Finanstilsynets nettsider (<https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/arkiv-fellessider-tilsyn/ulike-tilsynsmetoder-revisor-og-revisjonsselskaper/>).

Gjennomgang av utførte revisjonsoppdrag

Utførte regnskapsrevisjonsoppdrag vil bli evaluert med utgangspunkt i kommunelovens bestemmelser, herunder kravet til god kommunal revisjonsskikk. Innholdet i den rettslige standarden god kommunal revisjonsskikk er utfylt av de internasjonale revisjonsstandardene (ISA), med kommunale tillegg. Gjennomgangen av revisjonen av fylkeskommunens årsregnskap for 2019 og 2020 vil også bli gjennomført på en måte tilsvarende som ved Finanstilsynets selskapstilsyn, men tilpasset kommunal revisjon. Forståelse av fylkeskommunens virksomhet og risiko står sentralt, og vi vil følgelig ha et særlig fokus på revisjonens dokumentasjon av dette i forbindelse med planlegging, gjennomføring, ferdigstillelse og rapportering. Videre vil vi vurdere den løpende «revisjonsdialogen» mellom revisor og kontrollutvalg.

Når det gjelder utførte forvaltningsrevisjonsoppdrag, eierskapskontroller og eventuelle etterlevelseskontroller, vil vår tilnærming i prinsippet være den samme, med utgangspunkt i kommunelovens krav og relevante RSKer. Også her vil vår vurdering av revisors dokumenterte forståelse av fylkeskommunens virksomhet og risiko være sentral.

Før oppstart vil vi be om å få oversendt sentrale dokumenter knyttet til revisjonsselskapet og revisjonsoppdragene.

Praktisk gjennomføring av oppdraget og rapportering

Vi vil gjennomføre vår evaluering i samsvar med prosjektets fremdrifts- og leveranseplan som beskrevet i tilbudsforespørselen, herunder avtale tid for 8 heldagsmøter og stedlig tilsyn i revisors lokaler i Molde.

Pris

Fast timepris som skal benyttes på medgått tid er kr 941 og forventet tidsbruk er 500 timer.

Fastpris per møte er 15 264 som inkluderer reiseutgifter, diett og reisetid.

Timene er anslagsvis fordelt slik: 300 timer Brynjar Gilberg, 100 timer Helge Holte og 100 timer student.

Dersom det er ønskelig, kan Helge Holte også delta på et par av møtene.

Informasjon om pågående forskning ved HHN

I forbindelse med dette tilbudet ønsker vi å gjøre dere oppmerksom på at HHN er i startfasen av et forskningsprosjekt, «TRANSACT» (Transformative Capabilities of the Accounting Profession), som løper fra 2020 til 2024. Hovedformålet med forskningsprosjektet er å gjennomføre empiriske og analytiske

undersøkelser av faktorer og prosesser som påvirker små og mellomstore regnskaps- og revisjonsselskapers evne til å omstille seg («transform») i takt med et samfunn i rask endring. Prosjektet omfatter fem forskningsfelt. Ett av disse, hvor Gilberg er involvert, ser spesielt på dynamiske og transformative kapabiliteter hos små og mellomstore regnskaps- og revisjonsselskaper i offentlig sektor. Dersom kontrollutvalget ønsker det, vil vi parallelt med eller i etterkant av det forespurte oppdraget, uten ekstra kostnad, kunne gjennomføre aksjonsforskning som vil kunne gi ytterligere kunnskap om hva fylkeskommunens valgte revisor MRR kan gjøre for å omstille seg i takt med den pågående utviklingen i fylkeskommunen og samfunnet for øvrig. Vi tror at dette kan gi ny verdifull innsikt for kontrollutvalget og fylkeskommunen.

Avslutningsvis vil vi nok en gang takke for forespørselen, og ser frem til et godt samarbeid dersom vi skulle bli valgt til å utføre det beskrevne oppdraget.

Med vennlig hilsen



Steinar Stene-Sørensen
Fakultetsdirektør Handelshøgskolen
Nord universitet

Brynjar Gilberg
Førstelektor Handelshøgskolen
Nord universitet

Forespørsel om uavhengig vurdering

Jeg viser til e-post fra kontrollutvalgets leder, Terje Hals, 28. mars 2022.

Kontrollutvalgets leder ber om en uavhengig vurdering av innholdet i et vedlagt brev. Brevet mangler adressat, overskrift og signatur. Det fremgår av dokumentets egenskaper at forfatter er Martin Gjendem Mortensen, daglig leder i Møre og Romsdal Revisjon SA fra 1. november 2021.

I daglig leders brev er det vist til kommunikasjon mellom revisjonsselskapet og kontrolldirektøren i e-poster og møter i perioden juni 2020 til november 2021. To forhold tas opp, jf. brevets to overskrifter: «*tillit*» og «*press mot selskap, styret og ansatte*». Hovedanførselen er at kontrolldirektøren ved gjentatte anledninger har uttrykt «*manglende tillit*» og brukt «*presstrusler*» overfor revisjonsselskapet. I brevet er det avslutningsvis vist til NKRFs etiske retningslinjer som gjelder for NKRFs medlemmer, både revisorer og kontrollutvalgssekretærer.

Etiske retningslinjer for revisor og kontrollutvalgssekretær

Både fylkeskommunens revisor og kontrollutvalgssekretær skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Formålet med de forannevnte etiske retningslinjene er å sikre at revisors og kontrollutvalgssekretærens tilsyns- og kontrolltjenester leveres med en konsistent høy kvalitet. Dette kommer frem i innledningen hvor det angis at retningslinjenes fire grunnleggende forhold «*skal medvirke til at medlemmene skaper tillit med sitt arbeid.*» De fire grunnleggende forholdene gjelder revisors og kontrollutvalgssekretærens:

1. Uavhengighet, habilitet og integritet
2. Objektivitet og saklighet
3. Kompetanse og faglig utvikling
4. Respekt og tillit

I vedlegg 1 til de etiske retningslinjene, presiseres det at etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene kan trues av en rekke omstendigheter. Det er videre angitt følgende trusler:

- a) *Egeninteressetrusler*, som kan oppstå som følge av medlemmets eller nærstående økonomiske eller andre interesser
- b) *Egenkontrolltrusler*, som kan oppstå hvis medlemmet må revurdere en tidligere konklusjon
- c) *Partsrepresentanttrusler*, som kan oppstå hvis medlemmet inntar et standpunkt på en slik måte at den etterfølgende objektiviteten kan settes i fare
- d) *Fortrolighetstrusler*, som kan oppstå hvis medlemmet på grunn av en nær forbindelse blir for velvillig innstilt overfor andres interesser
- e) *Presstrusler*, som kan oppstå hvis medlemmet forhindres fra å handle objektivt som følge av reelle eller oppfattede trusler, og

- f) *Samfunnsengasjementstrussel*, som kan oppstå hvis medlemmet oppfattes å ha et tydelig politisk engasjement, eller deltar aktivt i styrende organer i lokale organisasjoner eller lignende.

NKRFS retningslinjer gjelder både bedriftsmedlemmer og personlige medlemmer. Dette innebærer at det interkommunale revisjonsselskapet med styre, ledelse, oppdragsansvarlige revisorer og medarbeidere må utvise særlig aktsomhet når det gjelder de angitte truslene og håndtere aktuelle trusler på en måte som sikrer at de grunnleggende kravene til integritet og objektivitet mv. ivaretas. Tilsvarende gjelder for kommunale kontrollutvalgssekretariat.

De samme trusler, med unntak av *samfunnsengasjementstrusselen*, er omtalt i revisorloven. Av revisorlovens § 8-1. *Overordnede krav til uavhengighet* annet ledd, fremgår blant annet følgende: «*Revisor skal ikke 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.*» Disse bestemmelsene gjelder for privat sektor, men viser at truslene gjelder tilknytningen mellom revisor og den reviderte.

Oppsummering

Både revisjonsselskap og kontrollutvalgssekretariat, representert ved styre, ledelse og øvrige ansatte, skal til enhver tid ivareta de fire grunnleggende forholdene beskrevet i NKRFs etiske retningslinjer. For å kunne ivareta den nødvendige uavhengighet overfor fylkeskommunen, må revisjonsselskap og kontrollutvalgssekretariat utvise aktsomhet når det gjelder de trusler mot uavhengigheten som NKRFs retningslinjer beskriver.

Revisors, kontrollutvalgets og sekretariatets roller, ansvar og plikter

Kommunelovens syvende del om egenkontroll fastsetter revisors, kontrollutvalgets og kontrollutvalgssekretariatets særlige ansvar for kontroll og tilsyn. Kommunelovens bestemmelser er videre utdypet i forskrift 17. juni 2019 nr. 904 om kontrollutvalg og revisjon, samt i Kommunal- og moderniseringsdepartementets merknader til forskriften.

Revisors rolle

Revisor har et særlig ansvar for å kontrollere at fylkeskommunens årsregnskap er uten vesentlig feilinformasjon, at den økonomiske internkontrollen er ordnet på en betryggende måte og at det ikke foreligger brudd på fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene. I tillegg skal revisor i henhold til den nye kommuneloven også se etter om fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak.

Kontrollutvalgets rolle

Kontrollutvalget har på sin side et særlig ansvar for å påse at fylkeskommunen regnskaper blir revidert på en betryggende måte, at det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, at det utføres forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, samt at vedtak som kommunestyret eller fylkestinget treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp.

Kontrollutvalgssekretariatets rolle

Sekretariatet skal påse at de sakene som behandles av kontrollutvalget, er forsvarlig utredet, og at utvalgets vedtak blir iverksatt. Sekretariatet skal være uavhengig av kommunens eller fylkeskommunens administrasjon og av den eller dem som utfører revisjon for kommunen eller fylkeskommunen. I kontrollutvalgs- og revisjonsforskriftens § 7 presiseres det at: *«Sekretariatet skal forberede sakene for kontrollutvalget og skal påse at de sakene som behandles av kontrollutvalget, er forsvarlig utredet. Sekretariatet skal også påse at kontrollutvalgets vedtak blir iverksatt.»*

KMD presiserer i sin veileder at *«det er sekretariatets oppgave å skrive saksfremlegg som inneholder vurderinger og eventuelt forslag til vedtak.»* KMD viser videre til Prop. 46 L (2017–2018) pkt. 24.5.4: *«Kravet om at sekretariatet skal påse at saker er forsvarlig utredet må således også gjelde saker som kommer fra revisjonen når disse sakene legges fram for kontrollutvalget. Departementet vil med dette presisere at forsvarlighetskravet knytter seg til den saksforberedelsen eller det saksframlegget som sekretariatet legger fram for kontrollutvalget, inkludert det som bygger på rapporter fra revisor. Når den endelige revisjonsrapporten er sendt fra revisjonen til kontrollutvalget via sekretariatet, gjelder altså kravet til forsvarlig utredning. Det vil i prinsippet tilsi at sekretariatet må gjøre seg opp en formening om revisors rapport holder tilfredsstillende kvalitet. Nøyaktig hvilke vurderinger sekretariatet må gjøre for å tilfredsstille lovkravet om forsvarlighet, må baseres på en konkret vurdering.»*

Det er kontrollutvalget som fremlegger kontroll- og tilsynssaker frem for fylkestinget. Før kontrollutvalget kan behandle og vedta innstilling i disse sakene, skal sekretariatet forberede saken. Kravet til forsvarlig utredning gjelder også når sekretariatets saksforberedelse bygger på rapporter fra revisor. Departementet presiserer at det er sekretariatet som har ansvar for å vurdere kvaliteten på revisors rapport. I denne sammenheng er det relevant å nevne punkt 7 i NKRFs retningslinjer som krever at medlemmene skal: *«Ivareta ansvaret for at de oppgavene de påtar seg, er vurdert og gjennomført på en faglig forsvarlig måte og bygger på et tilstrekkelig faktagrunnlag.»* Dette vil være en naturlig del av det sekretariatet må gjøre seg opp en formening om i sin vurdering av kvaliteten på revisors arbeid.

Sekretariatets ansvar for tilsynet med revisors arbeid er også beskrevet i Møre og Romsdal fylkeskommunes reglement for kontrollutvalget, kontrollutvalgssekretariatet og revisjonsordningen. I reglementets punkt 5.4., heter det blant annet: *«Kontrolldirektøren skal på vegne av kontrollutvalet stå føre det løypande tilsynet med revisjonsordninga og revisjonsarbeidet etter forskrift om kontrollutval og dette reglementet (jf. kap. 6), og rapportere til kontrollutvalet om dette.»*

Når det gjelder kontrollutvalgets innsyn og undersøkelser i revisjonsselskapet, herunder sekretariatets løpende tilsyn med revisjonsarbeidet, følger det av kommuneloven § 23-6 at kontrollutvalget kan kreve de opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre sin kontroll. Av den sist inngåtte oppdragsavtalen fra 2019 fremgår det at revisjonsselskapet skal legge til rette for at kontrollutvalget kan gjennomføre sitt tilsyn, og at kontrollutvalget ved behov kan be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, herunder hvilken skjønnsutøvelse som er anvendt. Kommuneloven, som pålegger kontrollutvalg og sekretariat et særlig ansvar for å føre tilsyn med kvaliteten på revisors arbeid, har samtidig gitt kontrollutvalg og sekretariat fullmakt til å gjennomføre de undersøkelser og kreve de opplysninger de finner nødvendige for å ivareta dette ansvaret.

Revisjonsdialogen mellom revisor og kontrollutvalg/sekretariat

Revisor skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid i samsvar med lov og forskrift og god kommunal revisjonsskikk. Dette innebærer blant annet at revisor skal utføre revisjonen i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder (ISA). Erkjennelsen av betydningen av en effektiv toveiskommunikasjon (revisjonsdialog), fremgår av ISA 260 som gir et overordnet rammeverk for revisors kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Det er her relevant å trekke frem standardens beskrivelse av kommunikasjonens formål, som er å hjelpe:

- *Revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med å forstå forhold i deres revisjonsmessige sammenheng og med å utvikle et konstruktivt samarbeidsforhold. Dette samarbeidsforholdet utvikles samtidig som revisor opprettholder sin uavhengighet og objektivitet.*
- *Revisor med å innhente informasjon som er relevant for revisjonen, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For eksempel kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll hjelpe revisor med å forstå enheten og dens omgivelser. De kan også hjelpe revisor med å identifisere egnede kilder til revisjonsbevis og med å gi informasjon om konkrete transaksjoner eller hendelser*
- *De som har overordnet ansvar for styring og kontroll med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, og dermed redusere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.*

I privat sektor ivaretas denne revisjonsdialogen mellom revisor og styre/revisjonsutvalg i selskaper, mens revisjonsdialogen i kommuner og fylkeskommuner ivaretas mellom revisor og kontrollutvalg gjennom revisor deltakelse i kontrollutvalgets møter, samt i revisors løpende dialog med sekretariatet.

Når det gjelder revisjonsdialogen, understreker NKRFs etiske retningslinjer at: «*Revisor og sekretær har ulike roller, og begge yrkesgrupper må ha gjensidig respekt og forståelse for hverandres roller. Medlemmet skal vise respekt for andres vurderinger og respektere saklig uenighet i arbeidet. Tilbakemeldinger skal gis på en respektfull, saklig og konstruktiv måte.*»

Oppsummering

I det forannevnte er det redegjort for revisors, kontrollutvalgets og sekretariatets ulike roller, herunder de krav til kvalitet som fremgår av det ansvar og de plikter som er fastsatt i lov, forskrift, departementets veileder og fylkeskommunens reglement. En viktig forutsetning for etterlevelse av kvalitetskravene, er en effektiv toveiskommunikasjon mellom revisor og sekretariat, hvor begge yrkesgrupper har gjensidig respekt og forståelse for hverandres roller.

Revisjonsselskapets anførsler om kontrolldirektørens løpende tilsyn med revisjonen

Som nevnt foran, gjelder revisjonsselskapets anførsler i brevet to forhold, henholdsvis «*tillit*» og «*press mot selskap, styret og ansatte*».

Tillit

Når det gjelder tillit, vises det i brevet til at kontrolldirektøren i e-poster av 5. juni 2020, 6. oktober 2020 og 13. november 2021 har uttrykt «*manglende tillit*» til revisjonsselskapet. I sitt

brev går ikke Mortensen nærmere inn på hva den «*manglende tilliten*» er begrunnet med. Jeg har derfor gjennomgått kopier av disse epostene for å kunne vurdere revisjonsselskapets anførsler.

Epost av 5. juni 2020

Kontrolldirektørens e-post gjelder «*Terminering av forvaltningsrevisjonsprosjektet «Helhetlig risiko- og virksomhetsstyring»*». Av e-posten fremgår det at adressat er daværende daglig leder av revisjonsselskapet og at avsender er kontrollutvalgets leder, nestleder og sekretær (kontrolldirektøren). Det er vist til at saken ble behandlet i kontrollutvalgets møte 28. mai 2020, og at e-posten representerer en formalisering av termineringen. Beslutningen om å terminere er videre forklart med kontrolldirektørens vurdering av at det var usikkert om forvaltningsrevisjonsprosjektet med påløpte 374 prosjekttimer allerede i første kvartal kunne ferdigstilles innenfor de 500 timene som revisor hadde estimert som maksimal timeramme. Vurderingen er i begrunnet i en tidligere erfaring med et annet forvaltningsrevisjonsprosjekt hvor opprinnelig timeramme var satt til 300 timer, men hvor timeforbruket til slutt endte på 750 timer. E-posten viser også til budsjettrelaterte forhold knyttet til andre revisjonsoppdrag, samt at disse forholdene har oppstått uten noen form for forutgående kommunikasjon fra revisjonsselskapets side eller for å avklare oppstått usikkerhet. Det anføres videre at dette «*fører til liten troverdighet til MRR som vår leverandør. Dette synspunktet deles også av kontrollutvalget i sin helhet.*» E-posten oppsummerer med at: «*Etter en totalvurdering har dette ført til vår beslutning om å terminere prosjektet «Helhetlig risiko- og virksomhetsstyring», med umiddelbar virkning.*» Kontrolldirektøren videresendte e-posten til fylkesordføreren mandag 8. juni til orientering.

Epost av 5. juni 2020 – vurdering

Kontrolldirektørens epost gir en saklig fremstilling av et forhold innenfor kontrollutvalgets og sekretariatets rolle. Forholdet er formelt behandlet i kontrollutvalget, og kontrollutvalgets leder og nestleder står som avsendere sammen med kontrolldirektøren, og er kopimottakere av e-posten. Avgjørelsen om å terminere forvaltningsrevisjonsprosjektet må anses som saklig begrunnet, med mindre revisjonsselskapet på dette tidspunkt har fremlagt dokumentasjon som tilsier at det er vesentlig feil i det faktum som er lagt til grunn for avgjørelsen.

Revisjonsselskapets anførsel om at «*det er enda ikke forelagt vedtak fra verken fylkesting eller kontrollutvalg som understøtter kontrolldirektøren sine uttalelser om manglende tillit*», er følgelig ikke riktig.

E-post av 6. oktober 2020

E-posten er ikke sendt av kontrolldirektøren, men av kontrollutvalgets leder som svar på en henvendelse fra daværende styreleder 5. oktober 2020, som skriver følgende: «*Hei Terje Jeg registrerer at det henger igjen noen punkter der det hersker uenighet mellom kontrollutvalget og MRR. Vi er opptatt av å løse opp i disse sakene så det videre arbeidet kan foregå på beste måte og med felles forståelse for hvordan vi løser oppdraget på beste måte for fylkeskommunen. Vi derfor be om et møte der jeg og Daglig Leder deltar fra MRR og der du og Kontrollsjef deltar fra Kontrollutvalget.*»

I sitt svar til styrelederen viser kontrollutvalgets leder til kontrollutvalgets vedtak 28. mai 2020 og 30. september 2020 angående revisjonsselskapets etterfakturerings utover avtalt

timeomfang. I svaret opplyses det om at kontrollutvalgets vedtak om å betale deler av overfakturereringen «etter kontrollsjefen sin klare anbefaling», ikke var enstemmig, men at «det var medlemmer som ikke ville akseptere overfaktureringen.» Kontrollutvalgets leder oppsummerer med at: «Kundeopplevelsen er svært negativ og kontrollutvalget som helhet har liten tillitt til selskapet.»

Med bakgrunn i styrelederens direkte henvendelse, avslutter kontrollutvalgets leder sitt svar til styrelederen som følger: «Ettersom kontrollutvalget nå, etter kontrollsjefen sin klare anbefaling, har akseptert å betale for overfaktureringen, ser verken jeg eller kontrollsjefen behov for å bruke mere tid på denne saken. For det andre registrerer jeg at kontrollsjefen er utelatt fra din henvendelse om møte. Jeg vil igjen minne om vårt reglement, som vår til enhver tids valgte revisor må forholde seg til. I reglementet kommer dette til uttrykk slik:

- *Kontrollsjefen skal vere kontrollutvalets utoverretta apparat og kontaktledd, herunder overfor administrasjon og revisjonen*
- *Kontrollsjefen er oppdragsansvarlege revisorars kontaktperson overfor kontrollutvalet i alle saker, og skal formidø pålegg og oppgåver som etter vedtak i kontrollutvalet skal løysast av revisjonen*
- *Kontrollsjefen er elles kontaktperson for leiinga og styret i revisjonsselskapet overfor kontrollutvalet i spørsmål m.m som vedkjem oppdraget.*

Jeg ber derfor om at alle henvendelser for fremtiden som gjelder oppdraget og samarbeid håndteres i tråd med vårt reglement, og følgelig rettes til vår kontrollsjef.»

Styreleder svarer en time senere at det som skrives om kommunikasjonsformen tas til etterretning, med avslutter med en ny oppfordring om et møte: «Det er positivt at det blir løst opp i tvisten om fakturering, men ut fra det som skrives om tilliten til revisjonen kan vi ikke si oss fornøyd med status for kundeforholdet. Så vårt signal er at vi stiller oss til disposisjon for å møtes når det måtte være behov for dette.»

Kontrollutvalgets leder avslutter e-post utvekslingen med å opprettholde budskapet om at kontrollutvalget ikke ønsker å bruke mer tid på dette, og begrunner dette slik: «Denne saken med flere burde vært løst opp i for lenge siden fra MRR sin side. I vår henvendelse til deg angående skifte av oppdragsansvarlig fikk vi sågar tilbakemelding med at du ikke kunne involvere deg i enkeltsaker, men fikk beskjed om at vi skulle kontakte den personen som ikke vil møte oss. Derfor er jeg noe overrasket at du kan stille nå. Videre er kontrollsjefen flere ganger avvist fra MRR når han i flere eposter har bedt om møte, ikke minst bare for å få til en prat. Dette kjenner du også til, jamfør møtet som skulle vært avholdt 17.08.20. Kontrollutvalget som helhet opplever derfor ikke at dere reelt er til disposisjon for å løse opp i noe som helst. Tvert om. Kontrollutvalget er for øvrig helt avhengig av konstruktive og løsningsorienterte leverandører som er redelig. Jeg vil derfor understreke at vi ikke ønsker å bruke mere tid på dette med dere, noe er som er samsvar med kontrollutvalget sin samstemte oppfatning. Jeg ber deg ta kontakt med kontrollsjef dersom dere ønsker mere dialog om dette.»

E-post av 6. oktober 2020 – vurdering

Heller ikke denne e-posten er sendt av kontrolldirektøren. Kontrollutvalgets leder gir i e-posten en saklig begrunnelse for kontrollutvalgets svekkede tillit til revisjonsselskapet, med referanse til behandling og vedtak i kontrollutvalget. E-post utvekslingen bekrefter at det ikke

har vært en fungerende toveis revisjonsdialog mellom revisjonsselskapet og kontrollutvalget, noe som fremstår som et resultat av en lite proaktiv kommunikasjon fra revisjonsselskapets side kombinert med en mangelfull rolleforståelse.

E-post av 13. november 2021

Kontrolldirektørens e-post gjelder evalueringen av revisjonsordningen for Møre og Romsdal fylkeskommune, og er sendt til ny daglige leder for revisjonsselskapet, Martin Gjendem Mortensen. Dette gjelder kontrollutvalgets oppfølging av fylkestingets vedtak om evaluering. Kontrollutvalgets leder er kopimottaker av e-posten. Kontrolldirektøren innleder e-posten som følger: «Når styret nå samles på mandag er et viktig premiss for å fatte kompetente beslutninger, at styret blir gitt tilgang til nødvendig kunnskap om revisjonsinstituttet. I styret sitt brev til Gilberg mottatt 2. oktober d.å, blir det eksempelvis vist til tolkningsuttalelser som er 15 år gamle og til en kontrollutvalgshåndbok som er utstedt før lovforarbeidene til ny kommunelov er ferdigstilt.» Kontrolldirektøren redegjør deretter for kontrollutvalgets plikter og rett til innsyn i henhold til ny kommunelov, forskrift, lovforarbeider, reglement, oppdragsavtale samt FKTs veileder.

Med bakgrunn i styrets vedtak om at «*administrasjonen i Møre og Romsdal Revisjon SA ikke skal bidra ytterligere inn i denne kontrollen/tilsynet*», avslutter kontrolldirektøren e-posten som følger: «*Til slutt havner en også ned til følgende spørsmål – uavhengig av om hvem som har rett i momentene nevnt over, hvor konstruktiv er det for videre samhandling med en kunde som er usikker på kvaliteten og som har liten grad av tillitt til revisor, å hindre de i å gjennomføre en slik evaluering?. Hva vinner MRR på det? Kontrollutvalget og undertegnede håper nå at styret snur, og at vi kan starte et konstruktivt samarbeid til beste for alle og for kontrollutvalget som oppdragsgiver på vegne av fylkestinget, slik at de kan nå sine mål for kontrollarbeidet. For øvrig minner jeg om absolutt siste frist for tilbakemelding er tirsdag 16. november kl 15.*»

E-post av 13. november 2021 – vurdering

Kontrolldirektørens e-post gjelder også her en sak som er behandlet i kontrollutvalget. Den relativt omfattende redegjørelsen for kontrollutvalgets lovregulerte påse-ansvar og innsynsrett overfor revisjonsselskapet kan vurderes som hensiktsmessig med utgangspunkt i at daglig leder ble tilsatt i stillingen etter at evalueringen startet, samt at styrets begrunnelse for beslutningen om «*administrasjonen i Møre og Romsdal Revisjon SA ikke skal bidra ytterligere inn i denne kontrollen/tilsynet*», ikke var forankret i ny kommunelov, forskrift, veileder, reglement mv.

Det at kontrolldirektøren avslutningsvis anfører at det har oppstått usikkerhet om kvaliteten og liten tillit til revisor, med henvisning til styrets beslutning om å hindre gjennomføringen av fylkestingets vedtatte evaluering, fremstår ikke som usaklig. Det følges opp av en oppfordring til «*konstruktivt samarbeid til beste for alle*».

Revisjonsselskapet anfører at de ikke er «*av den oppfatning at en evaluering betyr mistillit til selskapet*». Dette er en riktig oppfatning. Formålet med fylkestingets vedtak og det oppdrag kontrollutvalget har tildelt Nord universitet, er å vurdere kvaliteten på revisjonstjenestene fylkeskommunen kjøper fra revisjonsselskapet. I forlengelsen av dette er formålet å identifisere muligheter for kvalitetsforbedring. Kvaliteten på leveransene er et produkt av alt som berører revisjonsselskapet, herunder eierstyring, selskapsledelse, retningslinjer, rutiner,

revisjonsmetodikk- og verktøy, revisorenes kompetanse og kapasitet, prising av tjenestene osv. Kvalitetsforbedringer i revisjonsselskapet i etterkant av en evaluering vil ikke bare komme fylkeskommunen til gode, men også de øvrige eierkommunene.

Revisjonsselskapet anfører videre at det i kontrolldirektørens anbudspapirer i saken om evaluering av MRR går fram at det skal utredes om MRR fremdeles skal være revisor for Møre og Romsdal fylkeskommune. Det poengteres i brevet at *«det er første gang MRR er gjort kjent med at fylkeskommunen vurderer om de skal trekke seg ut av det interkommunale samarbeidet.»* Tilbudsforespørselen ble ikke oppfattet på denne måten da Nord universitet gav sitt tilbud på evaluering. Naturligvis kan en evaluering hvor det blir avdekket svært alvorlige mangler ved de utførte revisjonstjenestene i ytterste konsekvens lede til at fylkeskommunen velger en annen revisjonsordning. Dette vil være en aktuell problemstilling dersom revisjonsselskapet ikke viser vilje eller evne til å gjennomføre nødvendige tiltak for å utbedre de avdekkede manglene og løfte kvaliteten opp til et stabilt høyt nivå.

Oppsummering - tillit

Avslutningsvis under punktet om tillit anfører revisjonsselskapet at: *«Om kontrolldirektøren alene ikke har tillit til revisor, må dette rettes til kontrollutvalg og/eller fylkestinget, og ikke bli brukt som et pressmiddel overfor revisjonen. Det må også vurderes om kontrolldirektøren er habil til å saksbehandle saker fra MRR.»* Denne anførselen synes å referere seg til det forutgående utsagnet i brevet om at: *«Det er enda ikke forelagt vedtak fra verken fylkesting eller kontrollutvalg som understøtter kontrolldirektøren sine uttalelser om manglende tillit.»* Disse utsagnene i brevet står i motstrid til det som fremkommer i den førstnevnte e-posten fra kontrollutvalgets leder, nestleder og kontrolldirektøren. I den formelle e-posten uttrykkes det nettopp at den aktuelle situasjonen *«fører til liten troverdighet til MRR som vår leverandør. Dette synspunktet deles også av kontrollutvalget i sin helhet.»* E-posten oppsummerer med at: *«Etter en totalvurdering har dette ført til vår beslutning om å terminere prosjektet «Helhetlig risiko- og virksomhetsstyring», med umiddelbar virkning.»* At kontrollutvalget vedtok å terminere et pågående forvaltningsrevisjonsprosjekt, bekrefter at tilliten er svekket.

Gjennomgangen av alle de tre e-postene fra kontrolldirektøren det refereres til i brevet fra revisjonsselskapet, viser at avsender for den først omtalte e-posten er kontrollutvalgets leder, nestleder og kontrolldirektør. Den neste e-posten er ikke fra kontrolldirektøren, men fra kontrollutvalgets leder. Den siste e-posten er fra kontrolldirektøren, med kontrollutvalgets leder som kopimottaker. Alle e-postene gjelder oppfølging av saker som er behandlet i kontrollutvalget, og at dette er saker som tilligger kontrollutvalgets rolle.

Den svekkede tillit som er uttrykt i de tre e-postene, er saklig begrunnet. Revisjonsselskapet har ikke fremlagt dokumentasjon som tilbakeviser det faktum og den begrunnelsen som er redegjort for i e-postene. E-postene viser heller ikke at det er kontrolldirektøren alene som ikke har tillit til revisjonsselskapet. Det primære formålet med e-postene fremstår som en invitasjon til en rettidig, effektiv toveiskommunikasjon (revisjonsdialog) mellom revisor og kontrollutvalget/kontrolldirektøren. Slik sett bidrar e-postene til ivaretagelse av kravene i ISA 260, og må anses å være i samsvar med det som er presisert i NKRFs etiske retningslinjer som fastslår at: *«Revisor og sekretær har ulike roller, og begge yrkesgrupper må ha gjensidig respekt og forståelse for hverandres roller. Medlemmet skal vise respekt for andres vurderinger og respektere saklig uenighet i arbeidet. Tilbakemeldinger skal gis på en respektfull, saklig og konstruktiv måte.»*

Press

Når det gjelder «*press mot selskap, styret og ansatte*», vises det i brevet til et møte 15. september 2021, samt tre e-poster av henholdsvis 2. november 2021, 10. november 2021 og 12. november 2021. Mortensen har knyttet noen kommentarer til møtet og de tre e-postene, men presiserer at det ikke vil bli gitt noen «*konkretisering av adferd og oppførsel til kontrolldirektøren overfor ansatte*» med henvisning til «*varsleres vern i lovgivningen*».

Møte 15. september 2021

Kommentaren i brevet er at dette var et «*Møte om evalueringen hvor kontrolldirektøren uttalte at det ville få konsekvenser dersom anbudsgrunnlag og referat som vi hadde bedt om, ble sendt til styret og styret brukte det til å forsøke å stoppe evalueringen. Deretter var han relativt klar på at han hadde lite til overs for fungerende styreleder som hadde omsnakket kontrollutvalget og ham i negative ordelag.*» Det er vanskelig å vurdere denne gjengivelsen av kontrolldirektørens uttalelse gitt i et møte, siden jeg ikke har fått fremlagt referat fra møtet som angir bakgrunn og agenda eller lignende som kan kontekstualisere uttalelsen. Jeg bad derfor kontrolldirektøren om å sende meg skriftlig sin versjon av møtet og uttalelsen.

Tilbakemeldingen jeg mottok fra kontrolldirektøren lyder som følger: «*Jeg sa følgende til MRR etter at du logget av oppstartsmøtet 15.09.21: «At jeg i utgangspunktet var skeptisk til å sende over konkurransegrunnlaget og tilbudet fra HHN til styret i MRR, uten en tilhørende gjennomgang fra Brynjar Gilberg som skulle utføre evalueringen. Bakgrunnen var stor skepsis til et styre med styreleder som utad snakker svært negativt om kontrollutvalget generelt, og av leder av KU/kontrolldirektøren spesifikt. Av den grunn ønsket jeg at vi avventet slik oversendelse til Brynjar Gilberg hadde fått gjennomgått tilbudsgrunnlaget og hans forståelse av oppdraget i et møte med styret, med hensikt å ufarliggjøre evalueringen.» Det kom ingen motforestillinger til dette argumentet.*»

Møte 15. september 2021 – vurdering

Av kontrolldirektørens tilbakemelding fremgår det at han kom med den nevnte uttalelsen i forlengelsen av oppstartsmøtet med revisjonsselskapets daværende daglige leder, oppdragsansvarlig regnskapsrevisor og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor. Som tidligere kommunisert til kontrollutvalget, opplevde jeg oppstartsmøtet som et konstruktivt møte hvor det var fokus på hvordan evalueringen kunne identifisere muligheter for læring og langsiktig kvalitetsforbedring. Fra mitt ståsted er det forståelig at kontrolldirektøren ønsket at styret fikk mulighet til å få nærmere informasjon om evalueringen og stille meg spørsmål på lik linje med daglig leder og de to oppdragsansvarlige revisorene, i og med at styrets leder ikke hadde anledning til å delta på oppstartsmøtet. Dersom det medfører riktighet at det ikke kom motforestillinger til kontrolldirektørens uttalelse i det etterfølgende møtet, fremstår det underlig at uttalelsen nå, i brev fra ny daglig leder trekkes frem som et eksempel på press fra kontrolldirektøren rettet mot selskapet.

Egen kommunikasjon med revisjonsselskapets ledelse og styre

I denne sammenheng finner jeg det relevant å trekke frem min egen kommunikasjon med selskapet i etterkant av oppstartsmøtet. Styrets leder var kopimottaker på e-posten jeg sendte 21. september som avtalt i oppstartsmøtet. I denne e-posten gav jeg nærmere detaljer knyttet til den praktiske gjennomføringen, herunder med forslag til tidspunkt for besøk ved

selskapets kontorer. Av hensyn til at høstferien raskt nærmet seg, ringte jeg oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor for å høre hvilke tidspunkt som passet og sendte en ny e-post om dette 23. september. Jeg mottok ingen spørsmål eller kommentarer knyttet til dette eller evalueringen verken fra styre, ledelse eller oppdragsansvarlige revisorer. Først lørdag 2. oktober mottok jeg følgende tilbakemelding: «*Hei! Se vedlagte brev fra styret i MRR. Mvh Line Karlsvik Fungerende styreleder*».

I det vedlagte brevet gir styret blant annet uttrykk for følgende oppfatning: «*Denne kontrollen/tilsynet reiser en rekke prinsipielle problemstillinger bl.a. knyttet til tilgang til arbeidspapir mv., og går langt ut over det vi forventer at en kunde foretar seg når en skal gjennomføre en evaluering. Det går etter vår vurdering også langt ut over det som ligger i kontrollutvalgets påse-ansvar. Vi er heller ikke kjent med at noe tilsvarende tilsyn/kontroll er gjennomført noen andre steder.*» Brevet viser til en tidligere kontrollutvalgshåndbok og tolkningsuttalelse fra KMD i 2005, som følgelig ikke reflekterer relevante bestemmelser i den nye kommuneloven av 2018. Brevet avsluttes som følger: «*Styret vil vurdere å følge opp denne saken videre, men inntil videre har styret ut fra ovenstående bestemt at administrasjonen i Møre og Romsdal Revisjon SA ikke skal bidra ytterligere inn i denne kontrollen/tilsynet. All kontakt om denne saken rettes heretter til styret i Møre og Romsdal Revisjon SA.*»

Svaret jeg mottok i brevet fra styret er oppsiktsvekkende. For det første kommer det uten forutgående henvendelse fra styrets leder eller andre styremedlemmer for å få avklart med meg evalueringens formål, ramme, prosess og innhold. For det andre viser det styrets mangelfulle innsikt i kommunelovens bestemmelser om revisors og kontrollutvalgets respektive ansvar og plikter. Styrets svar viser også at styret ikke forstår evalueringens grunnleggende formål som er å vurdere kvaliteten på revisjonsutøvelsen, jf. styrets anførsel om at «*det er ellers styrets vurdering at kommunikasjonen fra MRR angående arbeidet som er gjennomført knyttet til Møre og Romsdal fylkeskommune det siste året har vært kontinuerlig og god, og at det bør gi tilstrekkelig grunnlag for evalueringen*». Dette kan tilskrives det faktum at ingen av styrets medlemmer har revisjonsfaglig bakgrunn, med unntak av ansattes representant i styret.

Med bakgrunn i at styret i sitt brev viste en slik grunnleggende mangel på innsikt i viktig forhold knyttet til kontroll, tilsyn og kontrollutvalgets innsynsrett, ringte jeg styrelederen få dager senere. Hun svarte med en tekstmelding hvor hun opplyste at hun kunne ringe meg i slutten av uken, og tilføyde: «*Jeg har for øvrig ikke noe å tilføre utover e-posten med vedtaket fattet i styret.*» Jeg tilbød meg å ringe et annet styremedlem siden hun var opptatt, hvorpå hun svarte: «*Det er fint om du kan sende meg en e-post med eventuelle spørsmål til vedtaket, så skal jeg svare så snart jeg har anledning.*» Tekstmeldingsutvekslingen fant sted 6. oktober.

Dagen etter, 7. oktober, sendte jeg en e-post til styrelederen hvor jeg gav en kort redegjørelse for tilbudet fra Nord universitet som ligger til grunn for kontrollutvalgets tildeling av kontrakt. Der poengterte jeg at: «*Det viktige spørsmålet er naturligvis hva formålet med en slik evaluering av revisjonsordningen skal være. Slik jeg oppfatter fylkestingets vedtak og det oppdrag kontrollutvalget har tildelt Nord universitet, er formålet å vurdere kvaliteten på revisjonstjenestene fylkeskommunen kjøper fra revisjonsselskapet. I forlengelsen av dette er formålet å identifisere muligheter for kvalitetsforbedring. Kvaliteten på leveransene er et produkt av alt som berører revisjonsselskapet, herunder eierstyring, selskapsledelse, retningslinjer, rutiner, revisjonsmetodikk- og verktøy, revisorenes kompetanse og kapasitet,*

prising av tjenestene osv. Kvalitetsforbedringer i revisjonsselskapet i etterkant av en evaluering vil ikke bare komme fylkeskommunen til gode, men også de øvrige eierkommunene.»

Når det gjelder kontrollutvalgets innsynsrett, skrev jeg følgende: *«Etter gjennomgang av styrets brev og gårdagens samtale med styremedlem Arne Øyvind Sandnes, forstår jeg det slik at styret i Møre og Romsdal SA har spørsmål om omfanget av evalueringen og kontrollutvalgets innsynsrett. Sandnes understreket i telefonsamtalen at styret er opptatt av sitt ansvar, og vil gjøre det som er nødvendig for å få en rask avklaring slik at evalueringen fylkestinget bestilte i 2019 kan gjennomføres uten store forsinkelser. Av fylkestingets vedtak 17. juni 2019 følger det at fylkestinget har gitt kontrollutvalget fullmakt til å evaluere revisjonsordningen i løpet av 2 år. Når det gjelder kontrollutvalgets innsyn og undersøkelser i selskapet, følger det av kommuneloven § 23-6 at kontrollutvalget kan kreve de opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre sin kontroll. Av den gjeldende oppdragsavtalen fremgår det videre at revisjonsselskapet skal legge til rette for at kontrollutvalget kan gjennomføre sitt tilsyn, og at kontrollutvalget ved behov kan be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, herunder hvilken skjønnsutøvelse som er anvendt. Det følger av det forannevnte at kontrollutvalget har fullmakt til å gjennomføre de undersøkelser og kreve de opplysninger de finner nødvendige i forbindelse med evalueringen fylkestinget har bestilt.»*

Da jeg en uke senere ikke hadde mottatt svar på e-posten, ringte jeg styrelederen 15. oktober, og fikk nok en gang svar i form av en tekstmelding med følgende beskjed: *«Send meg gjerne en e-post, så skal jeg se på den så snart jeg har anledning.»* Jeg svarte: *«Hei Line. Jeg sendte deg en e-post på torsdag i forrige uke, som avtalt. Ønsker deg en fortsatt fin høstferie. Vennlig hilsen, Brynjar.»* Jeg mottok aldri noen respons fra styrelederen på e-posten. I en ny e-post 2. november skrev jeg: *«Jeg viser til tidligere kommunikasjon, senest på telefon for to uker siden, da du informerte meg om at nytt styre skulle velges påfølgende dag. Samtidig fortalte du at jeg i løpet av kort tid ville få svar på min e-post 7. oktober, nedenfor. Jeg forsøkte å nå deg på telefon i dag, og la da igjen beskjed om at jeg på fredag (29. oktober) orienterte fylkeskommunens kontrollutvalg om status for oppdraget. Det har nå gått halvannen måned siden jeg 15. september deltok i oppstartmøte med daglig leder og oppdragsansvarlige revisorer og 21. september oversendte dokumentforespørsel og forslag til tid for besøk ved revisjonsselskapets kontorer. Jeg håper at styret i Møre og Romsdal Revisjon SA nå har fått nødvendige avklaringer, slik at Nord universitet kan gjennomføre oppdraget vi er tildelt av kontrollutvalget i samsvar med fylkestingets vedtak.»*

Jeg forsøkte også å nå styreleder på telefon 3. november, og fikk svar på e-post om at hun var opptatt, at hun nå var valgt styreleder, at ny daglig leder tiltrådte 1. november og at jeg vil få skriftlig tilbakemelding på min e-post av 7. oktober etter et møte med det nye styret og daglig leder 22. november. Som det fremgår av det forannevnte, var det ikke på noe tidspunkt en proaktiv kommunikasjon fra selskapets side. All kommunikasjon skulle gå gjennom styreleder, som det var vanskelig å komme i kontakt med. Svar på e-post ble lovt, men ved hver purring, fikk jeg en ny forklaring om at svar ville komme senere. Jeg valgte derfor å sende en e-post 8. november for å oppdatere kontrollutvalget. På grunn av det jeg oppfattet som styreleders obstruksjon av ethvert konstruktivt forsøk på å få fremdrift i evalueringen, skrev jeg blant annet følgende til kontrollutvalget:

«Styrets håndtering er bemerkelsesverdig på flere måter. Vi sitter igjen med et inntrykk av at styret verken forstår sin egen rolle, revisjonsselskapets rolle som valgt revisor, daglig leders

rolle, oppdragsansvarlig revisors ansvar og myndighet eller kontrollutvalgets ansvar og myndighet. Det mest alvorlige er imidlertid at styret ikke synes å forstå at fylkestingets vedtak skal etterleves. Dette til tross for at styrets leder i epost etter forespørsel til fylkeskommunedirektøren mottok bekreftelse 22. oktober fra fylkesordfører på innholdet i fylkestingets vedtak T-19/19. Videre er en av revisors oppgaver nettopp å innhente tilstrekkelig informasjon til å vurdere om det foreligger brudd på fylkestingsvedtak av vesentlig betydning for økonomiforvaltningen. Vi anmoder på denne bakgrunn kontrollutvalget om å

- informere revisjonsselskapets styre om at de gjennom å stoppe vårt arbeid med å gjennomføre evalueringen forårsaker brudd på et fylkestingsvedtak
- informere styret om at den manglende etterlevelsen av fylkestingsvedtaket er å betrakte som et brudd på kommuneloven
- be styret om å omgjøre sin beslutning og legge til rette for at evalueringen kan gjenopptas snarest mulig med fullt samarbeid fra selskapets styre, ledelse og øvrige ansatte»

På mandag ettermiddag 22. november mottok jeg e-post fra styreleder med kun en kort beskjed om at: «Vi har hatt styremøte, og vi fastholder vårt tidligere vedtak om å ikke bidra ytterligere inn i undersøkelsen av selskapet vårt inntil videre.»

Oppsummert, herunder med bakgrunn i min egen etterfølgende kommunikasjon med selskapet, kan ikke kontrolldirektørens uttalelse anses som usaklig eller et uttrykk for urimelig press mot selskapet. Uttalelsen må snarere ses på som en sterk oppfordring til revisjonsselskapets ledelse om å bidra til at kommunelovens bestemmelser etterleves, ved å legge til rette for at kontrollutvalget kan gjennomføre fylkestingets vedtak fullt ut.

E-post av 2. november 2021

Kontrolldirektørens e-post er et tilsvarende på e-post fra ny daglig leder om at «oversendelsen gjelder uavhengighetserklæring for den som er oppdragsansvarlig revisor inntil videre.» I revisjonsselskapets brev, forfattet av daglig leder, er det knyttet følgende kommentar til e-posten: «E-post fra kontrolldirektør til MRR om at oppdragsansvarlig regnskapsrevisor ikke er akseptert.» E-posten er listet opp som et eksempel på at kontrolldirektørens «oppførsel og adferd skaper press mot ansatte og skaper dårlig arbeidsmiljø hos MRR». Kontrolldirektøren opplyser også at det som gjelder kvalifikasjonskrav til oppdragsansvarlig regnskapsrevisor er omtalt både i saksframleggene til møtene 29. oktober 2021 og 24. november 2021, hvor relevante e-poster er vedlagt.

Kontrolldirektørens e-post til ny daglig leder er sendt med kopi til kontrollutvalgsleder og lyder i sin helhet som følger: «Hei, Viser til e-post og telefonsamtale av i dag. Jeg vil gjenta at kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommune har stilt ufravikelig krav om at oppdragsansvarlig regnskapsrevisor for fylkeskommunen skal inneha kompetansenivå på minst «Master innen revisjon og regnskap». Det er flere svært sterke faglige grunner som ligger bak dette kravet. Kravet har for øvrig vært gjeldende siden 2017, og var sågar noe tidligere daglig leder Veslemøy Ellinggard også poengterte når Anne Jorunn Vatne kom inn som oppdragsansvarlig regnskapsrevisor høsten 2020, nemlig at nå var kontrollutvalget sitt kompetansekrav fortsatt oppfylt. Kontrollutvalget sitt krav ble før øvrig gjentatt i e-post fra undertegnede i egen e-post av 4.10.21 (vedlagt). MRR sin ledelse har således mottatt påminning om dette kravet, og har derfor hatt god anledning til både å gå i dialog med

undertegnede og/eller forsøke å gjøre konkrete tiltak for å oppfylle kravet. Dersom MRR har planer om ikke å oppfylle kontrollutvalget sine krav, ville det også vært å forvente at en går i en dialog, hvor man begrunner og legger frem tanker/planer om når kravene skal innfris, derunder eventuelt be om aksept for midlertidig avvik. Jeg vil minne om at undertegnede har forsøkt å komme i kontakt med kst. daglig leder Kurt Løvoll en rekke ganger om tematikken i flere uker, uten respons verken pr telefon eller e-post. Ei heller har kst daglig leder respondert på tidligere oppdragsansvarlig revisor Anne Jorunn Vatne sine stadige oppfordringer om å ta kontakt med undertegnede. Både undertegnede og leder av kontrollutvalget er derfor svært forundret over at MRR nå setter inn oppdragsansvarlig revisor som ikke oppfyller kontrollutvalget sine krav, uten noen form for dialog. Jeg vil minne om at er det noe kontrollutvalget over en lang periode har etterlyst fra MRR sin side, så er det en åpen og god kommunikasjon. Denne mangelen synes gjennom e-posten fra MRR av i dag, dessverre å vedvare. Dette oppfatter vi som svak kundebehandling og ny oppdragsansvarlig revisor blir selvsagt ikke akseptert. I vårt møte fredag 5.11. kl 8:30 forventes en grundig redegjørelse og orientering om hvilke tiltak som vil bli iverksatt for å oppfylle kontrollutvalget sitt krav. Dette redegjørelsen må vi også be om å få skriftlig.

E-post av 2. november 2021 – vurdering

E-posten viser til at kontrollutvalgets krav til oppdragsansvarlig revisors kvalifikasjoner har ligget fast siden 2017, og at dette var oppfattet og poengtert av tidligere daglig leder da forrige oppdragsansvarlige revisor tiltrådte høsten 2020. Dette er en saklig tilbakemelding til den nye daglige lederen som tiltrådte sin stilling dagen før han meldte hvem selskapet hadde utpekt til ny oppdragsansvarlig revisor. Det er mulig at ny daglig leder ikke var kjent med at kvalifikasjonskravet, at oppdragsansvarlig revisor må være statsautorisert revisor, fremgikk av oppdragsavtalene for 2017, 2018 og sist inngåtte avtale fra 2019.

At kontrolldirektøren uttrykker forundring over at revisjonsselskapet utpeker ny oppdragsansvarlig revisor som ikke oppfyller kontrollutvalgets krav, uten forutgående dialog, er ikke urimelig. Jeg vil knytte to kommentarer til temaet. Det ene er at kravet om statsautorisasjon må ses i lys av regelverket da dette kravet opprinnelig ble fremstilt. At ny revisorlov inneholder overgangsbestemmelser om at registrerte revisorer nå kan få tittelen statsautorisert revisor i forbindelse med at det nå er krav om mastergrad for å kvalifisere for autorisasjon og at tittelen «registrert revisor» dermed avvikles, kan derfor ikke tillegges vekt. Videre fremgår det av NKRFs etiske retningslinjer i vedlegget om trusler mot revisors uavhengighet, oppgitt en særskilt retningslinje om at: «*Revisjonsselskapet bør etablere rutiner for rotering av revisors ansvarsområde så langt det er mulig.*» Etter det jeg er kjent med har ny oppdragsansvarlig revisors ansvar i en årrekke forut for utpekingen, hovedsakelig vært knyttet til revisjon av fylkeskommunen.

Oppsummert fremstår trusselen mot revisjonsselskapet og oppdragsansvarlig revisor primært å bestå i fortrolighetstrusler knyttet til ny oppdragsansvarlig revisors langvarige relasjon til revisjonsklienten. Revisjonsselskapets anførsel om at kontrolldirektørens e-post, som fastholder kontrollutvalgets kvalifikasjonskrav representerer en presstrussel, er feilaktig. Denne anførselen viser derimot at revisjonsselskapet verken har tilstrekkelig kunnskap om kontrollutvalgets rolle eller formålet med NKRFs etiske retningslinjer. Som nevnt foran, kan dette forklares med at styrets ordinære medlemmer ikke har revisjonsfaglig kompetanse. Nyansatt daglig leder i revisjonsselskapet har heller ikke revisjonsfaglig kompetanse.

Av protokollen fra kontrollutvalgets møte 24. november 2021 fremgår det at kontrollutvalget blant annet konkluderer som følger (vedtakets punkt 2): «*Kontrollutvalet ser svært alvorleg på at styret i MRR avvik frå kvalifikasjonskrava som fylkeskommunen har sett til oppdragsansvarleg rekneskapsrevisor, utan dialog eller førespurnad om aksept for mellombels avvik.*» Revisjonsselskapets påstand om kontrolldirektørens «*oppførsel og adferd skaper press mot ansatte og skaper dårlig arbeidsmiljø hos MRR*», representerer dermed reelt sett en påstand om at kontrollutvalgets «*oppførsel og adferd skaper press mot ansatte og skaper dårlig arbeidsmiljø hos MRR.*»

E-post av 10. november 2021

Kontrolldirektørens e-post 10. november 2021 er sendt til hele revisjonsselskapets styre med kopi til daglig leder og alle kontrollutvalgets medlemmer. Også denne e-posten er referert til av revisjonsselskapet for å illustrere kontrolldirektørens «*presstrusler*». Mortensen referer til e-posten som følger: «*E-post fra KU-leder og kontrolldirektør til styret. Beskyldninger mot MRR om: - "brudd på et fylkestingsvedtak" - "brudd på kommuneloven" Styret får 1,5 dager i frist til å svare på de to påstandene.*» Daglig leders kommentar til e-posten er at: «*E-posten avsluttes med: "Vi vil derfor til slutt føye til at MRR ikke vil bli tildelt nye oppdrag fra kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommunen inntil vi får en positiv avklaring på ovennevnte forhold. Dette er både ny daglig leder, tidligere kst daglig leder og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor allerede kjent med." Med dette bekrefter kontrolldirektøren selv at han har brukt presstrusler, og at det har blitt kommunisert til flere ansatte tidligere.*»

I e-posten kommer kontrolldirektøren med følgende oppfordring på vegne av kontrollutvalgets leder og ham selv: «*Vi vil be styret om å omgjøre sin beslutning om å hindre gjennomføring av vår evaluering av reivsjonsordningenr og revisor, og legge til rette for at evalueringen kan gjenopptas snarest mulig med fullt samarbeid fra selskapets styre, ledelse og øvrige ansatte. Har vi ikke fått positiv tilbakemelding på denne henvendelsen **innen fredag 12. november kl 12:00**, vil vi måtte informere vår oppdragsgiver - fylkestinget.*» E-posten inneholder videre en omtale av fylkestingets vedtak om å gi kontrollutvalget fullmakt til å gjennomføre en evaluering av revisjonsordningen og revisor etter ca. 2 års drift av det nye revisjonsselskapet. Det er også referert til reglement og virksomhetsplaner for sentrale kontrollorganer som legger føringer for kommunikasjonen mellom revisjonsselskapet og kontrollutvalget, herunder at kontrollutvalget gjennom evaluering og tilsyn av revisor, skal forsikre seg om at revisjonsordninga i fylkeskommunen er forsvarlig, og at den er av god kvalitet. Kontrolldirektøren poengterer at «*et svært viktig element med evalueringen, [vil] være å bidra til å styrke og forbedre MRR som leverandør til kontrollutvalget. Poenget er at kontrollutvalget ønsker å spille MRR god*», og henviser til mitt og Nord universitets oppfatning av evalueringsoppdraget, herunder at: «*Kvalitetsforbedringer i revisjonsselskapet i etterkant av en evaluering vil ikke bare komme fylkeskommunen til gode, men også de øvrige eierkommunene.*»

Det vises videre i e-posten til fylkesordførers svar på spørsmål fra revisjonsselskapets styreleder om fylkestingets vedtatt evaluering, som bekrefter at det tilligger kontrollutvalget å fastsette innhold og omfang av evalueringen. På denne bakgrunn informeres styret om:

- «*at de gjennom å stoppe vårt arbeid med å gjennomføre evalueringen, forårsaker brudd på et fylkestingsvedtak*

- *at den manglende etterlevelsen av fylkestingsvedtaket, er å betrakte som et brudd på kommuneloven»*

I e-posten gjentas deretter oppfordringen til revisjonsselskapets styre om «å omgjøre sin beslutning og legge til rette for at evalueringen kan gjenopptas snarest mulig med fullt samarbeid fra selskapets styre, ledelse og øvrige ansatte.» E-posten avsluttes som følger: «Vi opplever nå situasjonen som svært alvorlig, og styret sin nåværende beslutning om å hindre gjennomføringen av evalueringen er lite konstruktivt for å etablere de tette bånd og konstruktiv samhandling som kontrollutvalget ønsker med fylkeskommunen sin valgte revisor. Vi vil derfor til slutt føye til at MRR ikke vil bli tildelt nye oppdrag fra kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommunen inntil vi får en positiv avklaring på ovennevnte forhold. Dette er både ny daglig leder, tidligere kst daglig leder og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor allerede kjent med.»

E-post av 10. november 2021 – vurdering

Også denne e-posten fremstilles av Mortensen og revisjonsselskapet som et av flere «eksempler på adferd og oppførsel til kontrolldirektøren bare gjennom høsten 2021. Slik oppførsel og adferd skaper press mot ansatte og skaper dårlig arbeidsmiljø hos MRR.» Dette til tross for at e-posten er sendt formelt og i full åpenhet på vegne av kontrollutvalgets leder og kontrolldirektøren, men kopi til hele styret, daglig leder og hele kontrollutvalget. Revisjonsselskapets fremstilling av at det er kontrolldirektøren alene som ikke har tillit til revisor, er en sterk fordreining av den dokumenterte virkeligheten som fremgår av e-postene revisjonsselskapet refererer til.

Det er ikke mulig for meg å se hvordan revisjonsselskapet kan komme med følgende utsagn i sitt brev med bakgrunn i de møter og e-poster brevet viser til: «Om kontrolldirektøren alene ikke har tillit til revisor, må dette rettes til kontrollutvalg og/eller fylkestinget, og ikke bli brukt som et pressmiddel overfor revisjonen. Det må også vurderes om kontrolldirektøren er habil til å saksbehandle saker fra MRR.» E-posten har en formell karakter, inneholder referanser til fylkestingets vedtak og fylkesordførers uttalelse om evalueringen, er sendt til alle involverte parter i revisjonsselskap og kontrollutvalg, poengterer at evalueringen er et konstruktivt bidrag til utvikling og kvalitetsforbedring i revisjonsselskapet, samt viser til relevant reglement og virksomhetsplan for kontrollorganene vedtatt i fylkestinget, osv.

Anførselen om at styrets beslutning om å hindre gjennomføringen representerer et brudd på fylkestingets vedtak og kommuneloven, er berettiget. Kommuneloven regulerer fylkeskommunens virksomhet, og en sak som er behandlet og vedtatt i fylkestinget i samsvar med kommunelovens bestemmelser, skal etterleves i likhet med kommunelovens egne bestemmelser. Dette må revisjonsselskapet være kjent med, særlig fordi revisor selv, når det gjelder fylkeskommunens økonomiforvaltning, i ny kommunelov § 24-9 har fått ansvar for å se etter at fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår «i samsvar med bestemmelser og vedtak». Dette viser at kommunelovens bestemmelser og fylkeskommunens vedtak er likestilt i kommuneloven.

Likeledes er e-postens avsluttende melding om at revisjonsselskapet «ikke vil bli tildelt nye oppdrag fra kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommunen inntil vi får en positiv avklaring på ovennevnte forhold», berettiget. Dette representerer ikke en «presstrussel» etter NKRFs etiske retningslinjer, men er en konsekvens av at revisjonsselskapets styre gjennom sitt «vedtak om å ikke bidra ytterligere inn i undersøkelsen av selskapet vårt inntil videre»,

hindrer kontrollutvalget å utføre sitt påse-ansvar i samsvar med kommunelovens bestemmelser og fylkestingets vedtak. Styrets vedtak demonstrerer en manglende kunnskap om kommunelovens bestemmelser om eierkommunenes innsynsrett og kontrollutvalgets rolle og påse-ansvar. Styret omtaler revisjonsselskapet som «*selskapet vårt*». Dette kan tyde på at styret ønsker å signalisere eierskap til revisjonsselskapets virksomhet, men kan sett i lys av styrets håndtering av fylkestingets vedtak, kan det også tyde på at styret ikke har forstått fylkeskommunens og de øvrige eierkommunenes eierskap og innsynsrett.

E-post av 12. november 2021

Denne e-posten er sendt som følge av at revisjonsselskapets styre ikke kom med et raskt svar på den foregående e-posten, og kontrolldirektøren innleder som følger: «*Jeg konstaterer at styret i MRR ikke har funnet det hensiktsmessig å gi noen form for tilbakemelding innen oppgitt frist til vår e-post av 10.11.21, ei heller tatt kontakt for dialog pr telefon. Det er heller ikke kommet forespørsel om utsettelse av frist.*» Kontrolldirektøren fortsetter: «*Leder i kontrollutvalget Terje Hals har derfor selv måttet ta kontakt med styreleder i MRR for å bli oppdatert på status. Hals har nå informert meg om at styreleder i MRR kunne opplyse om, at det er kalt inn til ekstra styremøte i MRR tidlig i neste uke for behandling av vår anmodning i epost av 10.11.21. Av den grunn utsetter vi frist for tilbakemelding på vår henvendelse av 10.11.21 til tirsdag 16. november kl 15:00. Dette er absolutt siste frist, ettersom kontrollutvalget skal ha møte onsdag 24. november, med påfølgende behandling i fylkestinget 6. desember d.å.*»

Kontrolldirektøren kommer med nok en oppfordring til «*god samhandling*» mellom kontrollutvalg og revisor, samt en poengtering av evalueringens nytte i denne sammenheng: «*Kontrollutvalget og undertegnede er svært opptatt av god samhandling med vår valgte revisor. Et revisjonsselskap sitt aller viktigste produkt er - tillitt. Styret sin beslutning inngir i svært liten grad til dette, og er direkte ødeleggende for samhandlingen med kontrollutvalget. En evalueringsrapport kan gi svært nyttige innspill til kvalitetsforbedringer i revisjonsselskapet samt være et godt verktøy til å utvikle samhandlingen med kontrollutvalget, noe som burde være både i styret og ny daglig leder sin interesse.*»

Også denne e-posten er sendt til hele revisjonsselskapets styre med kopi til daglig leder og alle kontrollutvalgets medlemmer. Revisjonsselskapets kommentar til e-posten er at: «*Kontrolldirektøren bruker presstrusler for å få tilgang til revisorpapirene.*» E-posten har ingen direkte referanser til «*revisorpapirene*», eller det som gjerne omtales som revisors arbeidspapirer, men kommentaren kan knyttes til det faktum at en gjennomgang av revisors arbeidspapirer er en fundamental forutsetning for en god evaluering av revisjonskvaliteten.

E-post av 12. november 2021 – vurdering

E-postens formelle form og saklige fremstilling står også her i motstrid til revisjonsselskapets påstand om at kontrolldirektørens «*oppførsel og adferd skaper press mot ansatte og skaper dårlig arbeidsmiljø hos MRR.*» Kontrolldirektøren er kontrollutvalgets kontaktpunkt mot revisjonsselskapet, og målbærer i denne e-posten og øvrig kommunikasjon kontrollutvalgets vurderinger og vedtak overfor revisjonsselskapet. Sakens alvorlige karakter forklarer at kontrolldirektøren har sendt e-posten til alle i styret, daglig leder og alle i kontrollutvalget, noe som også fremgår eksplisitt i starten av e-posten. Kontrolldirektøren opplyser for øvrig at e-postene av 10. november 2021, 12. november 2021 og 13. november 2021 i tillegg er vedlagt sak til kontrollutvalget både 24. november 2021 og møtet 26. november 2022.

Revisjonsselskapets påstand om «*presstrusler*» representerer dermed reelt sett en påstand om at kontrollutvalget kommer med «*presstrusler*».

Oppsummering – press

Revisjonsselskapets anførsler om «*press*» og «*presstrusler*» med henvisning til NKRFs etiske retningslinjer, viser en manglende kunnskap både om kontrollorganenes respektive roller og om formålet med NKRFs etiske retningslinjer. Kontrollutvalget kan sammenlignes med revisjonsutvalget i et foretak av allmenn interesse. Revisjonsutvalget i et selskap har et særlig ansvar for å følge opp forhold som gjelder valgt revisor, herunder prosessen med valg av revisor og dennes revisjonsutførelse. Tilsvarende har kontrollutvalget påse-ansvar overfor valgt revisor. Revisorlovens og IESBAs Code of Ethics har som formål å hjelpe revisor til å være bevisst på hvordan revisors tilknytning til revisjonsklienten kan påvirke revisors evne til å gjennomføre en revisjon med integritet, objektivitet og aktsomhet.

Tilsvarende må det kommunale revisjonsselskapet, representert ved styre, ledelse og oppdragsansvarlig revisor sammen med revisjonsteamet, være aktsom overfor trusler som kan oppstå knyttet til revisors tilknytning til fylkeskommunen. Dette gjelder særlig tilknytningen til fylkeskommunes daglige ledelse representert ved fylkeskommunedirektør, økonomisjef, etatsjefer og andre med en ledende funksjon i fylkeskommunen. Denne samme aktsomhet må utvises av kontrollutvalgssekretariatet i sin tilknytning til fylkeskommunen. Følgelig gjelder NKRFs etiske retningslinjer både for revisjonsselskap, revisor, kontrollutvalgssekretariat, og kontrollutvalgssekretær. En god revisjonsdialog mellom kontrollutvalg/sekretariat og revisjonsselskap/revisor er en viktig forutsetning for at begge kontrollorganer skal ivareta sin uavhengighet.

Når det gjelder spørsmålet om tillit, viser revisjonsselskapets argumentasjon en tilsvarende mangelfull forståelse av roller og etiske retningslinjer. Dette kommer tydelig frem innledningsvis under punktet om tillit i revisjonsselskapets brev: «*Det må være klart at tillit er en helt nødvendig forutsetning mellom revisor og den reviderte. At lovverket angir mangel på tillit som et vilkår for å trekke seg, understreker alvorlighetsgraden. Kontrolldirektøren bekrefter selv viktigheten av tillit i e-post til styret senest 12. november 2021; «Et revisjonsselskap sitt aller viktigste produkt er - tillitt.»*» Det er riktig, slik både revisjonsselskapet og kontrolldirektøren påpeker, at «*tillit er en helt nødvendig forutsetning mellom revisor og den reviderte*». Det er imidlertid fylkeskommunen som er «*den reviderte*», og som Møre og Romsdal Revisjon SA er valgt revisor for, ikke kontrollutvalg/sekretariat. Det er i de tilfeller revisjonsselskapet mangler tillit til fylkeskommunen, herunder fylkeskommunedirektør, økonomisjef, etatsjefer eller andre med en ledende funksjon i fylkeskommunen, at revisjonsselskapet må vurdere å trekke seg som revisor.

At kontrollutvalget og kontrolldirektøren i denne sammenheng gir uttrykk for en svekket tillit, er saklig begrunnet i en rekke hendelser over flere år som dokumenterer en lite aktiv revisjonsdialog fra revisjonsselskapets side. Med utgangspunkt i de e-poster revisjonsselskapet viser til, synes dette nå å kulminere i revisjonsselskapets beslutning om å utpeke en ny oppdragsansvarlig som ikke tilfredsstillende oppfyller kontrollutvalgets kvalifikasjonskrav, samt å hindre gjennomføringen av et lovlig fylkestingsvedtak om evaluering av revisjonsordningen og revisor.

Forespørsel om uavhengig vurdering – oppsummering

Jeg har i det forannevnte redegjort for min vurdering av revisjonsselskapets anførsler i brevet som mangler adressat, overskrift og signatur, men hvor det kommer frem av dokumentets egenskaper at forfatter er Martin Gjendem Mortensen, daglig leder i Møre og Romsdal Revisjon SA fra 1. november 2021.

Vurderingen er gjort opp mot kommunelovens bestemmelser og NKRFs etiske retningslinjer.

Jeg håper at denne vurderingen kan bidra til klarhet rundt kontrollorganenes respektive roller, og ber om å bli kontaktet dersom noe er uklart, eller det er andre spørsmål til det som er drøftet i vurderingen.

Vennlig hilsen,

Brynjar Gilberg

Førstelektor

Siviløkonom, statsautorisert revisor

Handelshøgskolen Nord universitet

Tlf. (+47) 991 02 946

<https://www.nord.no/no>

Vedlegg - 3

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA når det gjelder revisjonstjenester utført for Møre og Romsdal fylkeskommune

Arbeid som utføres utenom avtalte besøk ved selskapets kontorer

Dokumentasjon som ønskes tilsendt i forkant av besøk

- Organisasjonskart som viser rapporteringslinjer i revisjonsselskapet
- Eieravtale for revisjonsselskapets eiere
- Revisjonsselskapets sist avlagte årsregnskap
- Revisjonsselskapets vedtekter
- Rapporter fra NKRFs sist gjennomførte kvalitetskontroll
- Rapporter fra revisjonsselskapets siste interne kvalitetskontroll
- Retningslinjer for intern kvalitetskontroll i selskapet
- Retningslinjer for risikovurdering, herunder aksept og fortsettelse
- Retningslinjer for sikring av uavhengighet
- Retningslinjer for hindring av interessekonflikter
- Retningslinjer for utpeking av oppdragsansvarlige revisorer
- Liste over oppdragsansvarlige revisorer og oppdrag pr. revisor
- Liste over avgåtte og nye oppdragsansvarlige revisorer
- Kopi av revisjonsselskapets presentasjoner av revisjonstjenester/anbud de to siste år
- Liste over revisjonsselskapets interne publikasjoner de to siste år
- Liste over de to siste års eksterne rapporter knyttet til utførte oppdrag
- Etterspurt dokumentasjon inkluderer hver av tjenestene, så langt det passer
 - o Regnskapsrevisjon
 - o Forvaltningsrevisjon
 - o Eierskapskontroll
 - o Etterlevelseskontroll

Dokumentasjon knyttet til utført regnskapsrevisjon for Møre og Romsdal fylkeskommune:

- Gjeldende (og evt. utkast til) nytt engasjementsbrev
- Tilgang til Descartes revisjonsarkiv for 2019
 - o Oversikt over revisjonsdokumentasjon som evt. er arkivert utenfor Descartes
- Tilgang til Descartes revisjonsarkiv for 2020
 - o Oversikt over revisjonsdokumentasjon som evt. er arkivert utenfor Descartes
- Nummererte brev og evt. presentasjoner for kontrollutvalg og fylkesting
- Spesifikasjon av fakturert revisjonshonorar, inkl. påløpte timer og timepris pr. nivå.
- Spesifikasjon av art & antall timer fakturert utover ordinær revisjon for 2019 og 2020
- CV for de personer som skal intervjues (se nedenfor)

Arbeid som utføres i forbindelse med avtalte besøk ved selskapets kontorer

Intervju med sentrale personer tilknyttet revisjonsselskapet:

- Styreleder
- Daglig leder
- Oppdragsansvarlig regnskapsrevisor
 - o Sentral(e) medarbeider(e)
- Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor
 - o Sentral(e) medarbeider(e)

Tema for intervju inkluderer

- Funksjon og ansvar, erfaring og kompetanse, uavhengighet, kvalitetssikring, ressursstyring, gjennomføring av oppdrag, overvåking av kvalitet

Vedlegg - 4

Innholdsoversikt

Nr	Dokumenter
1	Rapporteringslinjer
2	Styringsdokumenter
2 1	Utredning for MRR
2 2	Presentasjon nytt selskap
2 3	Stiftelsesdokument
2 4	Strategidokument
2 5	Åpenhetsrapport
3	Årsregnskap 2022
4	Vedtekter
5	Kvalitetskontroll
6	Mal intern kvalitetskontroll
7-11	Kvalitetssystem, ISQC og etiske retningslinjer
12	Liste over oppdragsansvarlige revisorer og oppdrag pr. revisor
13	Liste over avgåtte og nye oppdragsansvarlige revisorer
14	Presentasjoner av revisjonstjenester/anbud de to siste år
15	Publikasjoner
16	Liste over de to siste års eksterne Rapporter knyttet til utførte oppdrag
17-18	Dokumenter leveranser
17 0 1	Engasjementsbrev
17 0 2	PBS Informasjon
17 0 3	PBC-liste 2022
17 1 1	Kommunikasjons- og revisjonsplan 2020
17 1 2	Interimsrapport 2020
17 1 3	Årsoppgjør rapport 2020
17 2 1	Kommunikasjons- og revisjonsplan 2021
17 2 2	Interimsrapport 2021
17 2 3	Årsoppgjør rapport 2021
17 3 1	Kommunikasjons- og revisjonsplan 2020
17 3 2	Interimsrapport 2020
17 3 3	Årsoppgjør rapport 2020
18 1 1	Forenklet etterlevelseskontroll - Risikovurdering - 2020
18 1 1	Forenklet etterlevelseskontroll - Risikovurdering - 2020 og 2021
18 1 2	Forenklet etterlevelseskontroll - Prosjektskisse - 2020
18 1 3	Forenklet etterlevelseskontroll - Rapport - 2020
18 1 4	Nummerert brev
18 1 5	Forenklet etterlevelseskontroll - Uttalelse - 2020
18 2 1	Forenklet etterlevelseskontroll - Prosjektskisse - 2021
18 2 2	Forenklet etterlevelseskontroll - Rapport - 2021
18 2 3	Forenklet etterlevelseskontroll - Uttalelse - 2021
18 2 4	Nummerert brev
19	Andre oppdrag og presentasjoner



Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA

Presentasjon for kontrollutvalg og fylkesordførere

Brynjar Gilberg, HHN – Førstelektor, statsautorisert revisor, siviløkonom

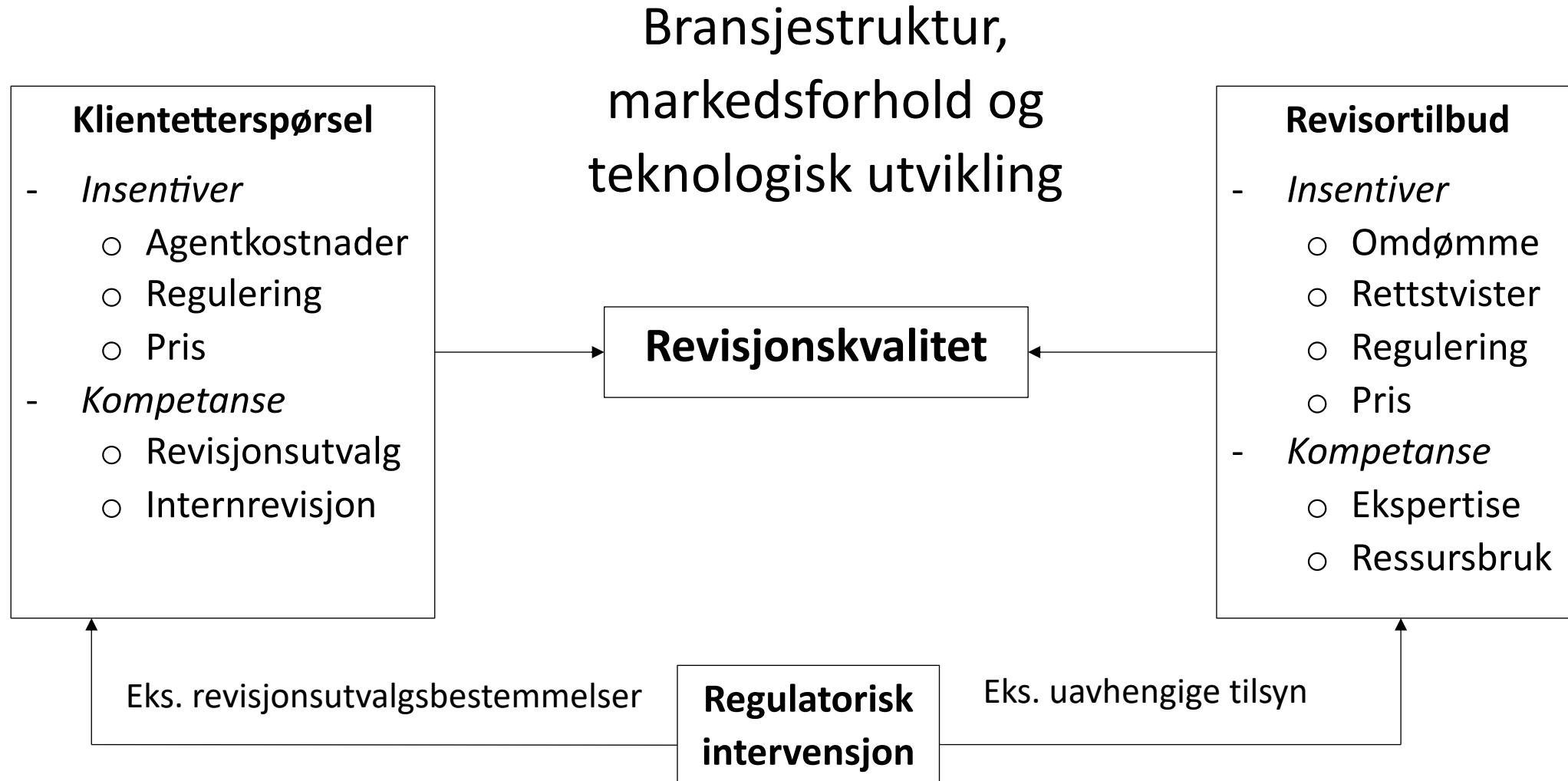
Litt om meg

- Hvorfor bryr jeg meg om revisjon?
 - 12 år i privat revisjon – Norge (Hammerfest, Bærum, Oslo) og USA (Silicon Valley)
 - Teknologiselskaper og mange andre typer virksomheter
 - 7 ½ år i revisortilsyn – Norge ([Finanstilsynet](#)), Europa ([EAIG/CEAOB](#)) og globalt ([IFIAR](#))
 - Fokus – revisjonskvalitet og den rettslige standarden «god revisjonsskikk»
 - 6 år i kommunal revisjon – Nordland fylkeskommune
 - Hvem bryr seg om kommunale regnskaper er riktige eller ikke?
 - For de spesielt interesserte: <https://www.youtube.com/watch?v=Z5oH3c3ROD4>
 - 4 år i akademia – Handelshøgskolen, Nord universitet
 - Undervisning og forskning knyttet til revisjon og regnskap
- Helge Holthe – bistår med særlig teknisk kompetanse på kommuneregnskapet

Artikler om kommunal revisjon

- **Revisjonskvalitet og bestillerkompetanse**
(Gilberg & Granås Bardal, 2019)

- Det har vært en trend mot sterkere regulering av revisjonsbransjen med bakgrunn i at store regnskapsskandaler har synliggjort svakheter ved regnskapsrevisjonen. De omfattende regulatoriske endringene har imidlertid i liten grad påvirket årsregnskapsrevisjon i kommunal sektor. Vi har i denne studien undersøkt hvordan revisjonskvalitet følges opp i kommunal sektor i forbindelse med konkurranseutsetting. **Resultatene viser at det kan være vanskelig for kontrollutvalgssekretærene å måle revisjonskvalitet**, og at det eneste objektive og dermed avgjørende kriteriet for å skille tilbud på regnskapsrevisjon ofte blir pris.



Artikkel om kommuneregnskap og KØB

- **Kommunelovens krav til økonomisk bærekraft – hvordan ivaretar kommuneregnskapet en måling av økonomisk bærekraft?**
(Gilberg & Gårseth-Nesbakk, 2019)
 - I takt med gjeldsøkningen i kommunesektoren har begrepet kommunal økonomisk bærekraft (KØB) blitt stadig mer aktuelt. Vår gjennomgang av ny kommunelov (2018) viser at KØB-orienteringen er betydelig styrket, men samtidig er kommunene gitt stor frihet til selv å definere det økonomiske handlingsrommet. Vi har foretatt en konseptuell gjennomgang av de kommunale regnskapsreglene for å vurdere i hvilken grad KØB reflekteres i kommuneregnskapet. Videre har vi identifisert klare begrensninger i kommuneregnskapets evne til å måle økonomisk bærekraft. Resultatet kan bli at finansielle problemer i kommunene skjules, og at hensynet til fremtidige generasjoner ikke ivaretas.

Trusler mot KØB i kommuneregnskapet

- Kommuneregnskapets begreper og konseptuelle løsninger for måling av økonomiske størrelser
- Kommuneregnskapets valgfrihet med hensyn til måling av enkelte regnskapsposter
- Fortolkningsutfordringer til enkelte av de kommunale regnskapsbestemmelsene
- Lite formaliserte konsekvenser av manglende etterlevelse
- Hensynet til lokaldemokratiet

TRANSACT - Transformative Capabilities of the Accounting Profession

- Hovedformålet med forskningsprosjektet er å gjennomføre empiriske og analytiske undersøkelser av faktorer og prosesser som påvirker små og mellomstore regnskaps- og revisjonsselskapers evne til å omstille seg («transform») i takt med et samfunn i rask endring.
- Et av prosjektets fem forskningsfelt, ser spesielt på dynamiske og transformative kapabiliteter hos små og mellomstore regnskapsavdelinger og revisjonsselskaper i offentlig sektor.
- Prosjektet vil blant annet kunne gi kunnskap om hva en (fylkes)kommunes valgte revisor kan gjøre for å omstille seg i takt med den pågående utviklingen i (fylkes)kommunen og samfunnet for øvrig.
- Prosjektet kan gi ny verdifull innsikt for (fylkes)kommuner og kontrollutvalg.

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon

- **Angrepsvinkel – på selskapsnivå**
 - Krav til revisjonsselskapet i samvirkelova, jf. kommuneloven
 - Revisjonsselskapets ledelse, strategi og kultur ("tone at the top")
 - Tildeling av oppdragsansvar, evaluering, avlønning og disiplinære tiltak
 - Uavhengighet og etikk
 - Aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag
 - Revisjonsmetodikk, veiledning og opplæring
 - Konsultasjoner
 - Intern kvalitetskontroll av enkeltoppdrag
 - Selskapets etablerte retningslinjer og rutiner skal sikre overholdelse av kommunelovens krav til revisjonen, herunder god kommunal revisjonsskikk. Selskapets retningslinjer og rutiner må også hensynta revisjonsstandarder, standarder for kvalitetskontroll og etiske regler.
- *Gjennomgang av etterspurt dokumentasjon*
 - *Intervjuer med styremedlemmer og ledende ansatte*

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon

- **Angrepsvinkel – på oppdragsnivå**
 - Revisors dokumenterte forståelse av fylkeskommunens virksomhet
 - Revisors risikovurdering i planleggingsfasen
 - Revisors oppfølging av risikovurderingen i gjennomføringen av revisjonen
 - Revisors ferdigstillelse og rapportering etter fullført revisjon
- Regnskapsrevisjon mener vi ikke er en hyllevare/sjekklistekontroll/standard prosedyre. Kvaliteten på revisjonsselskapets leveranser er et produkt av:
 - Eierskap – Fylkestinget har valgt MRR SA til revisor med fylkesordfører som eierrepresentant
 - Eierstyring – Kontrollutvalg og styre skal påse at revisjonen utføres på en betryggende måte
 - Selskapsledelse – Ledelsen skal sørge for at revisjonen utføres på en betryggende måte
 - Oppdragsansvarlige og revisormedarbeidere – skal ha objektivitet, kompetanse og kapasitet

Angrepsvinkel for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er lik så langt det passer

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon

- **Intensjon**

- Fokus regnskapsrevisjon - revisjonskvalitet

- Revisor skal vurdere regnskapsføringen og regnskapsinformasjonen i årsregnskapet, herunder
 - Se etter om den økonomiske internkontrollen er ordnet på en betryggende måte – koml. § 24-6
 - Revisor skal vurdere årsberetningen, herunder om opplysningene stemmer overens med årsregnskapet:
 - Forhold som er viktige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen, og om den økonomiske utviklingen og stillingen ivaretar den økonomiske handleevnen over tid – koml. § 14-7, jf. § 24-5
 - Vesentlig feil og mangler skal omtales i nummererte brev til kontrollutvalget og kommunedirektøren – §24-7

- Fokus forvaltningsrevisjon - revisjonskvalitet

- Revisor skal gjennomføre systematiske vurderinger fylkeskommunens forvaltning, herunder
 - Vurdere økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra fylkestingets vedtak – § 23-3
 - Et nøkkelord er tillit – dvs. tillit til fylkeskommunens forvaltning. **Kommunelovens formål** er å bidra til at
 - Kommuner og fylkeskommuner er **effektive, tillitsskapende og bærekraftige** – § 1-1

Intensjonen er å identifisere områder hvor kvaliteten kan forbedres, slik at revisjonen gir sitt unike bidrag til oppnåelsen av kommunelovens formål.

Litt om noen viktige bestemmelser

- Revisors oppgaver
- Revisors relasjoner
- Revisors rapporteringer
- Revisors etterlevelseskontroll
- Revisors profesjonelle skjønn
- Revisors forhold til styring og kontroll
- Revisor og de med overordnet ansvar
- Revisor og revisjonsdialogen
- Revisor om intern kontroll
- Revisors nummererte brev

Kort om kommunerevisors ansvar, myndighet og oppgaver

Revisors ansvar og myndighet – kommuneloven § 24-2

- Arbeidet skal utføres i samsvar med lov og forskrift og god kommunal revisjonsskikk
- **Regnskapsrevisjon** – kommuneloven § 24-5 til 24-8
 - Vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrift
- **Forvaltningsrevisjon** – kommuneloven § 23-3
 - Vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger
- **Eierskapskontroll** – kommuneloven § 23-4
 - Kontrollere om utøvelse er i samsvar med lover og forskrifter, vedtak og anerkjente prinsipper
- **Etterlevelseskontroll** – kommuneloven § 24-9
 - Kontrollere om økonomiforvaltningen i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak

Alt kontrollarbeid skal planlegges basert på en risiko- og vesentlighetsvurdering, jf. paragrafene foran

Folkevalgte organer og ledelse revisor må forholde seg til

Kommuneloven § 24-1

- **Kommunestyret** velger selv revisor etter innstilling fra kontrollutvalget

Kommuneloven § 23-2

- **Kontrollutvalget** skal påse at fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte

Kommuneloven § 13-1 (§ 10-2) og § 25-1

- **Kommunedirektøren** skal lede den samlede kommunale administrasjonen
- **Kommunedirektøren** skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet. Utredningen skal gi et faktisk og rettslig grunnlag for å treffe vedtak
- **Kommunedirektøren** er ansvarlig for internkontrollen
 - Internkontrollen skal være systematisk og tilpasses virksomhetens størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold

Kort om regnskapsrevisjon – oppgaver og rapportering

§ 24-5 Regnskapsrevisjonens innhold, jf. § 24-8 Revisjonsberetningen

- Årsregnskapet, budsjett, årsberetning, registrering og dokumentasjon

§ 24-6 Revisors plikter ved utførelsen av regnskapsrevisjon

- Se etter om den økonomiske internkontrollen er ordnet på en betryggende måte
- Vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon, og om det foreligger lov- eller forskriftsbrudd
- Vurdere risiko for brudd på fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene

§ 24-7 Skriftlige påpekninger fra regnskapsrevisor (nummererte brev)

- Revisor skal årlig gi en skriftlig oppsummering til kontrollutvalget om forhold som er tatt opp i nummerert brev, men som ikke er rettet opp eller som ikke er tilstrekkelig fulgt opp

§ 24-9 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

- Se etter om fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak

Kort om den nå lovfestede etterlevelseskontrollen

§ 24-9 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

- Regnskapsrevisor skal se etter om kommunens eller fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak
- Revisor skal basere oppgaven på en risiko- og vesentlighetsvurdering, som skal legges fram for kontrollutvalget. Revisor skal innhente tilstrekkelig informasjon til å vurdere om det foreligger brudd på lover, forskrifter eller vedtak, der bruddet er av vesentlig betydning for økonomiforvaltningen
- Revisor skal senest 30. juni avgi en skriftlig uttalelse til kontrollutvalget, med kopi til fylkesrådet, om resultatet av kontrollen
- Omfatter bestemmelsene i kommunelovens kapittel 14, herunder:
 - Økonomisk bærekraft, finansielle måltall, budsjettstyring, regnskapsføring, rapportering, skille mellom drift og investering, balanse i økonomiplan og årsbudsjett, finans- og gjeldsforvaltning, låneopptak, garantier, pantsetting

Revisjon i samsvar med god kommunal revisjonsskikk

§ 24-2 Revisors ansvar og myndighet

- Revisor skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid i samsvar med lov og forskrift og god kommunal revisjonsskikk – jf. følgende avsnitt i revisjonsberetningen:

Grunnlag for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk i Norge, herunder **de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene)**. Våre oppgaver og plikter i henhold til disse standardene er beskrevet i Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av årsregnskapet. Vi er uavhengige av kommunen slik det kreves i lov og forskrift, og har overholdt våre øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene. Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

God kommunal revisjonsskikk og ISA

NKRF

- God kommunal revisjonsskikk er i all hovedsak sammenfallende med god revisjonsskikk i privat sektor

International Standards on Auditing (ISA)

- ISA 260 – Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll
- ISA 265 – Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen

Hvem har overordnet ansvar for styring og kontroll i en kommune?

- Kommunestyret?
- Kontrollutvalget?
- Kommunedirektøren?

ISA 260

- Punkt 11 – Revisor skal ta standpunkt til hvilke personer i enhetens styrings- og kontrollstruktur han skal kommunisere med.
- Punkt 12 – Dersom revisor kommuniserer med en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel et revisjonsutvalg eller en enkeltperson, skal revisor ta standpunkt til hvorvidt revisor også trenger kommunisere med det samlede styringsorganet

Kommuneloven § 22-1. Kommunestyrets og fylkestingets kontrollansvar

- Kommunestyret og fylkestinget har det øverste ansvaret for å kontrollere kommunens og fylkeskommunens virksomhet

Kommuneloven § 23-1. Kontrollutvalget

- Kommunestyret og fylkestinget velger selv et kontrollutvalg som skal føre løpende kontroll på deres vegne.

Revisjonsdialogen – ISA 260

- Det er viktig med en effektiv toveiskommunikasjon.

Kommunikasjonens formål – å hjelpe

- **Revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll**, med å forstå forhold i deres revisjonsmessige sammenheng og med å utvikle et konstruktivt samarbeidsforhold. Dette samarbeidsforholdet utvikles samtidig som revisor opprettholder sin uavhengighet og objektivitet.
- **Revisor** med å innhente informasjon som er relevant for revisjonen, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For eksempel kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll hjelpe revisor med å forstå enheten og dens omgivelser. De kan også hjelpe revisor med å identifisere egnede kilder til revisjonsbevis og med å gi informasjon om konkrete transaksjoner eller hendelser
- **De som har overordnet ansvar for styring og kontroll** med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, og dermed redusere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

Skriftlig kommunikasjon av mangler i intern kontroll – ISA 265

- Revisor skal rettidig **kommunisere skriftlig** vesentlige mangler i intern kontroll identifisert under revisjonen, til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll
- Revisor skal også rettidig kommunisere til ledelsen på hensiktsmessig nivå:
 - Skriftlig, vesentlige mangler i intern kontroll som revisor har kommunisert eller har til hensikt å kommunisere til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med mindre det ikke vil være formålstjenlig å kommunisere direkte til ledelsen ut fra omstendighetene
 - Andre mangler i intern kontroll identifisert under revisjonen som ikke er blitt kommunisert til ledelsen av andre parter og som, etter revisors profesjonelle skjønn, er tilstrekkelig viktige til at ledelsen fortjener å bli gjort oppmerksom på dem
- Revisor skal i den skriftlige kommunikasjonen av vesentlige mangler i intern kontroll inkludere:
 - En beskrivelse av manglene og deres mulige effekt
 - Tilstrekkelig informasjon til at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll samt ledelsen kan forstå bakgrunnen for kommunikasjonen.

Krav til nummerert brev – § 24-7

- a) vesentlige feil som kan føre til at årsregnskapet ikke gir riktig informasjon
- b) vesentlige mangler ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- c) vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen
- d) manglende eller mangelfull redegjørelse i årsberetningen for vesentlige budsjettavvik
- e) enhver mislighet
- f) hvorfor han eller hun ikke har skrevet under på oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen skal sende til offentlige myndigheter, og som revisor etter lov eller forskrift skal bekrefte
- g) hvorfor han eller hun sier fra seg revisjonsoppdraget.

Misligheter rapporteres

- Straks revisor blir kjent med misligheter
- Ny rapportering når saksforholdet er nærmere klarlagt

NB! Skriftlig oppsummering til kontrollutvalget årlig av forhold som er tatt opp, men som ikke er rettet opp eller som ikke er tilstrekkelig fulgt opp

Fastslå sentrale forhold ved revisjonen – ISA 701

- gjelder for foretak av allmenn interesse, ikke kommuner, men kan være et redskap for KU
- Revisor skal fastslå hvilke forhold som krevde særskilt oppmerksomhet fra revisors side ved gjennomføringen av revisjonen. Forholdene velges blant de forhold revisor har kommunisert med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I forbindelse med denne vurderingen skal revisor ta hensyn til følgende:
 - Områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon, eller særskilte risikoer identifisert i samsvar med ISA 315.
 - Betydelige skjønnsmessige vurderinger revisor måtte foreta av områder i regnskapet hvor ledelsen måtte utøve betydelig skjønn, herunder regnskapsestimer som er utsatt for en høy grad av estimeringsusikkerhet.
 - Virkingen på revisjonen av hendelser eller transaksjoner av betydning i perioden.
- Revisor skal fastslå hvilke av de forholdene som ble listet i samsvar med punkt 9, som var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden og som derfor er de sentrale forhold ved revisjonen.

Et praktisk eksempel

En revisjonsstrategi

En risikofremstilling

Et nummerert brev

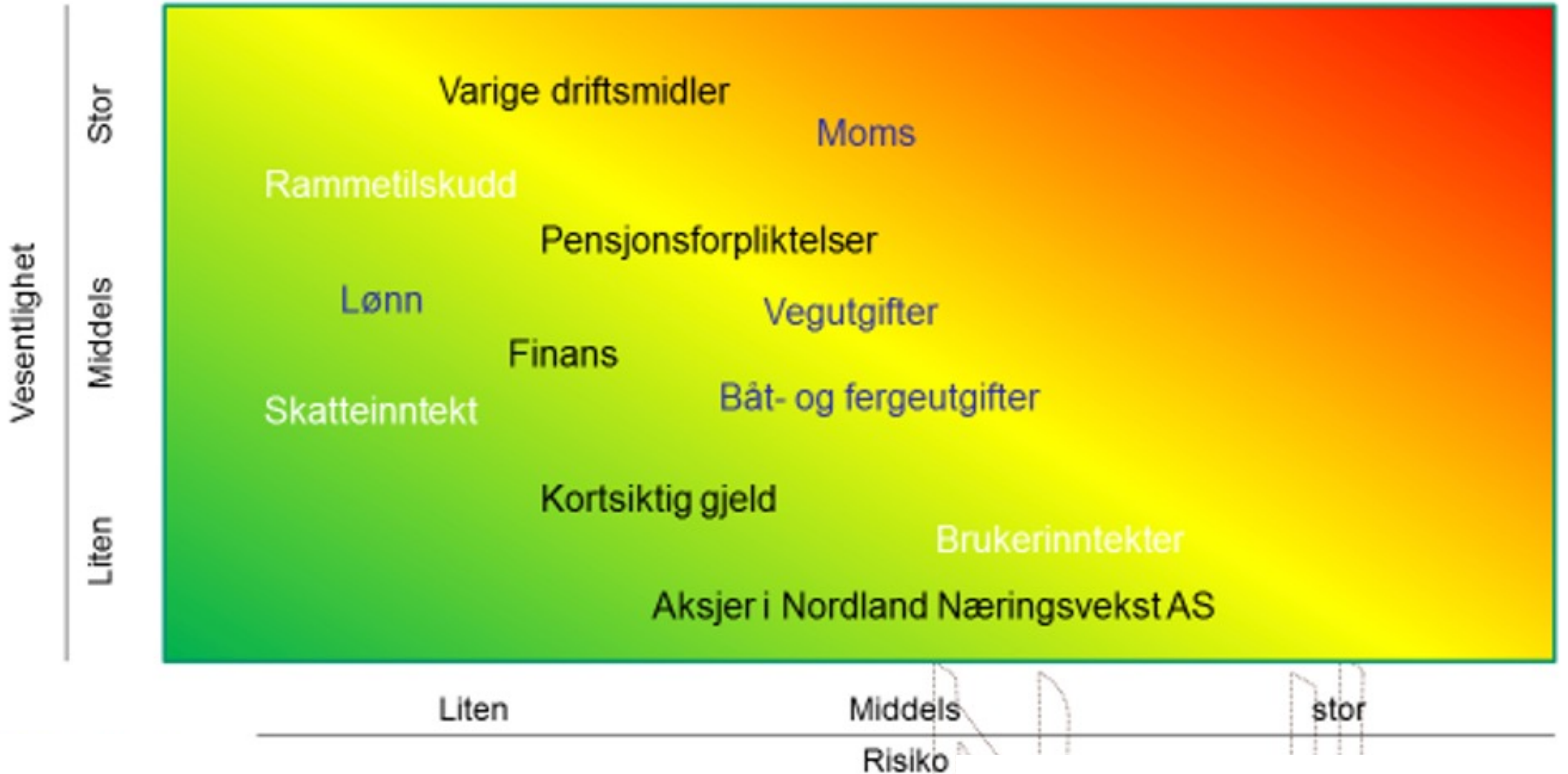
En møteagenda

Et par avisoppslag

Overordnet revisjonsstrategi 2019 for revisjonen av Nordland fylkeskommune

Innhold

1. Innledning
2. Karakteristiske trekk ved fylkeskommunal virksomhet
3. Rammeverket for den finansielle rapporteringen
4. Brukerne av fylkeskommunens årsregnskap og årsberetning
5. Organiseringen av fylkeskommunens virksomhet
6. Tid og sted for gjennomføring av revisjonen
 - 6.1 Plan for når revisjonen skal utføres
 - 6.2 Revisjon av virksomhet som administreres av fylkeskommunen selv
 - 6.3 Revisjon av virksomhet som administreres av Statens vegvesen
 - 6.4 Revisjon av virksomhet administrert av selskaper eid av fylkeskommunen
 - 6.5 Kontroll av søknad om kompensasjon av merverdiavgift
 - 6.6 Andre revisjonsrelaterte tjenester
 - 6.7 Teknisk bistand
7. Virksomhetsområder og eventuelt behov for spesialkunnskap
 - 7.1 Revisjon av frittstående regnskap
8. Informasjonsteknologi – betydning for revisjonen
9. Fylkeskommunens og revisjonens rapporteringsfrister
10. Møter med ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll
 - 10.1 Strategimøte med fylkesrådet
 - 10.2 Strategimøte med kontrollutvalget
 - 10.3 Planleggingsmøter med etatsledelsen
11. Kommunikasjon med tredjeparter
12. Fastsettelse av vesentlighet
 - 12.1 Fylkeskommunens økonomi
 - 12.2 Vesentlighet for fylkeskommunen
 - 12.3 Vesentlighet for konsernenheter
13. Vesentlige regnskapsposter og tilleggsopplysninger
14. Områder der det kan foreligge høyere risiko for vesentlig feilinformasjon
 - 14.1 Inntekter
 - 14.2 Kjøp av varer og tjenester
 - 14.3 Overføringer
 - 14.4 Finans
 - 14.5 Varige driftsmidler
 - 14.6 Aksjer og andeler
 - 14.7 Pensjonsmidler og –forpliktelser
 - 14.8 Bankinnskudd og lån
15. Budsjett
16. IT-revisjon
17. Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen
18. Risikovurderingens betydning for revisjonen
19. Kontrollmiljø, intern kontroll og mislighetsrisiko
 - 19.1 Kontrollmiljø og intern kontroll
 - 19.2 Mislighetsrisiko
20. Endringer i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering
 - 20.1 Nye krav med virkning fra 2019 og fremover
 - 20.2 Ledelsens prosess for identifisering og utarbeidelse av tilleggsopplysninger





Fylkesrevisjonen

Org.nr: 977 188 326

Bodø, 6. mai 2019

Til
Nordland fylkeskommune
Kontrollutvalget

Kopi: Fylkesrådet

Nummerert brev nr. 6

Fylkesrevisjonen i Nordland har gjennomført revisjonen for regnskapsåret 2018 for Nordland fylkeskommune.

Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet, opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, om disponeringene er i henhold til budsjettvedtak og om budsjettbeløpene stemmer med regulert budsjett.

I tillegg er det vår oppgave innenfor god kommunal revisjonsskikk å gjennomgå fylkeskommunens formuesforvaltning og regnskaps- og interne kontrollsystemer. Vi har gjennom vår regnskapsrevisjon hatt spesiell oppmerksomhet rettet mot områder hvor det kan være økt risiko for feil i årsregnskapet. Det må understrekes at svakheter i regnskapssystemet og den interne kontroll kan medføre misligheter som våre normale tester ikke nødvendigvis vil avdekke.

Fylkesrevisjonen har i samsvar med tidligere praksis sørget for at fylkesrevisjonens regnskap er gjenstand for uavhengig revisjon. Fylkesrevisjonens regnskap er revidert av Revisjon Midt-Norge SA. Revisjonsberetningen, datert 12. april 2019, er oversendt til fylkestinget.

Formålet med vårt brev er å hjelpe fylkeskommunens ledelse til å identifisere områder som bør prioriteres i det løpende arbeidet med å sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.

1. Revisjonsberetningen

Vi har utført handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i årsregnskapet. Vi har i tillegg utført handlinger for å kunne uttale oss i revisjonsberetningen om budsjett, årsberetning, og ledelsens plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Det framgår i årsberetningen hva som er pliktig informasjon etter lov og forskrift og hva som er «øvrig informasjon» som vi som revisor ikke attesterer på.

1.1 Konklusjon om budsjett

GKRS legger i notatet «Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper» til grunn at informasjon til regnskapsbrukerne om bevilgningskontroll er et viktig formål med kommuneregnskapet. I likhet med fylkeskommunens tidligere år, viser også årsregnskapet for 2018 vesentlige mindreforbruk knyttet til investeringer, totalt kr 321 mill. (18 %), jf. regnskapsskjema 2A.

På bakgrunn av det vesentlige mindreforbruket sammenlignet med fylkeskommunens budsjetterte investeringer, har vi tatt inn følgende forbehold i revisjonsberetningens konklusjon om budsjettet, jf. regnskapsskjema 2B: «*Investeringer i veg har hatt et betydelig mindreforbruk på kr 180 mill. i forhold til regulert budsjett på kr 735 mill. Investeringer i bygg og eiendom har hatt et betydelig mindreforbruk på kr 77 mill. i forhold til regulert budsjett på kr 759 mill. Investeringer i samferdsel har hatt et betydelig mindreforbruk på kr 72 mill. i forhold til regulert budsjett på kr 207 mill. Vi viser til redegjørelsen i kapittel 5 i fylkesrådets årsberetning.*» Se nærmere omtale i punkt 2.2 i det etterfølgende.

1.2 Konklusjon om årsberetningen

Fylkesrevisjonen har ikke avdekket vesentlig feilinformasjon i fylkesrådets årsberetning. Vi anbefaler fortsatt at ledelsen videreutvikler metoder for i større grad å forklare viktige økonomiske årsakssammenhenger, som ikke kan leses direkte ut av årsregnskapet. Dette vil også hjelpe fylkeskommunen til en god innføring og etterlevelse av kravet i § 14-7 annet ledd bokstav a) i ny kommunelov, som vil gjelde fra regnskapsåret 2020. Bestemmelsen krever at årsberetningen også skal redegjøre for om fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling ivaretar den økonomiske handleevnen over tid, og ikke bare som i dag, at årsberetningen skal redegjøre for forhold som er viktige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen. Vi anbefaler videre at fylkeskommunen prioriterer et målrettet arbeid med å identifisere finansielle måltall, jf. § 14-2 i ny kommunelov.

2. Organiseringen av den økonomiske internkontrollen

Det følger av kommuneloven § 20 annet ledd at «(...) fylkesrådet skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll.»

Fylkesrevisjonen har også i forbindelse med regnskapsrevisjonen for 2018 avdekket enkelte svakheter ved fylkeskommunens budsjettering og budsjettoppfølging. Som tidligere, anbefaler vi at de forhold som omtales i dette brevet blir vurdert i forbindelse med den løpende oppdateringen av økonomihåndboken/kvalitetssystemet.

2.1 Fylkestingets budsjettvedtak

Årsbudsjettet er en bindende plan for fylkeskommunens midler og anvendelsen av disse i budsjettåret, jf. kommuneloven § 46. Fylkestingets budsjettmyndighet omfatter så vel årsbudsjettets bevilgninger som inntektssiden i årsbudsjett, jf. § 2. Dersom ikke fylkestinget har bestemt noe annet, har fylkesrådet disponeringsfullmakten, jf. § 9.

Fylkestingets budsjettvedtak for 2018 knyttet til driftsrammer for sektorene fremstår som tvetydig. Det forskriftsregulerte budsjettskjema 1B ble vedtatt slik det ble lagt frem, med brutto inntektsrammer og brutto utgiftsrammer for hver sektor. Samtidig står det verbalt i budsjettvedtaket at det vedtas netto driftsrammer for sektorene. Dersom fylkestinget mener at

det skal vedtas netto driftsrammer, skal budsjettskjema 1B kun fremstå med nettorammer for sektorene. Årsregnskapet for 2018 skal i samsvar med forskriften vise regnskapstall på samme detaljeringsnivå som budsjettet er vedtatt på. Regnskapsskjema 1B viser brutto inntekter og utgifter, altså samme detaljeringsnivå som budsjettskjema 1B, som om fylkestinget hadde vedtatt bruttorammer for sektorene. Vi konstaterer at denne uklare fremstillingen er endret fra og med fylkestingets budsjettvedtak for 2019 hvor sektorene er presentert med netto driftsrammer.

Fylkestinget vedtok investeringsbudsjettet for 2018 med investeringsrammer på tre områder; en samlet ramme for bygg og eiendom, en samlet ramme for veg og en samlet ramme for samferdsel. Årsregnskapet for 2018 skal i samsvar med forskriften vise regnskapstall på samme detaljeringsnivå som vedtatt budsjett. I årsregnskapet for 2018 er investeringer fremstilt på et mer detaljert nivå enn fylkestingets budsjettvedtak. Vi konstaterer at investeringer i 2019 er budsjettet på et mer detaljert nivå enn i tidligere år.

Vi anbefaler at fylkeskommunen viderefører arbeidet med å finne et hensiktsmessig nivå for budsjettering av drifts- og investeringsutgifter og at dette presenteres klart i de forskriftsbestemte budsjett- og regnskapsskjemaene.

2.2 Realistiske årsbudsjett og nødvendige tiltak ved nevneverdige avvik

Fylkeskommunens økonomiplan og årsbudsjett skal være realistisk, jf. kommuneloven § 46 nr. 3 og budsjettforskriften § 10. Regulert budsjett for veginvesteringer er kr 180 mill. (32 %) høyere enn regnskapsførte investeringsutgifter på kr 555 mill., regulert budsjett for investeringer i bygg og eiendom er kr 77 mill. (11 %) høyere enn regnskapsførte investeringsutgifter på kr 681 mill., og regulert budsjett for investeringer knyttet til samferdsel er kr 72 mill. (53 %) høyere enn regnskapsførte investeringsutgifter på kr 135 mill.

Mindreforbruk er i hovedsak forklart ved forsinkelser knyttet til reguleringsplanarbeid, prosjektering, anbudsprosess og selve byggeprosessen. Vi viser for øvrig til vår omtale av svakheter ved budsjettering og prosjektstyring av investeringer i nummerert brev nr. 5, særlig behovet for et helhetlig styringssystem for fylkesveger.

Fylkesrevisjonen anbefaler at fylkeskommunen viderefører sitt arbeid med å sikre realistiske budsjetter. Videre anbefaler vi at tiltak vurderes dersom det oppstår nevneverdige avvik i forhold til årsbudsjett.

2.3 Informasjonssikkerhet

I forbindelse med vår regnskapsrevisjon, har vi kartlagt og vurdert virksomhetens internkontrollsystem, herunder IT-kontrollmiljøet og etablerte IT-kontroller. På forespørsel til fylkesrådet har vi ikke fått fremlagt retningslinjer for informasjonssikkerhet. Fylkeskommunen har heller ikke en fungerende rutine for ledelsesgjennomgang, noe som gjør at ansvaret for eventuelle eksisterende IT-kontroller ikke er forankret hos ledelsen. Det er vanskelig for fylkesrevisjonen å kunne gjøre en overordnet vurdering av fylkeskommunens generelle IT-kontroller fordi det ikke kommer klart frem hvem som har fått myndighet til å ivareta oppgavene på dette området. Videre blir det vanskelig for fylkesrådet å gjennomføre en ledelsesgjennomgang, når det mangler viktige rutiner for rapportering, koordinering og oppfølging på dette området.

Vi anbefaler at fylkeskommunen fastsetter retningslinjer for informasjonssikkerhet og gjør andre nødvendige tiltak som sikrer en ledelsesgjennomgang i samsvar med interne retningslinjer og gjeldende krav til informasjonssikkerhet.

2.4 Formaliteter

Et fylkesrådsvedtak som er truffet i henhold til korrekt utøvelse av hastekompetanse gjelder som om det var truffet av fylkestinget selv, jf. kommuneloven §13. Som eksempel gjennomførte fylkesrådet et hastevedtak om å innvilge utlån til et selskap fylkeskommunen eier aksjer i. Det ble i den forbindelse ikke gjort nødvendige budsjettreguleringer, verken da fylkesrådet fattet hastevedtaket eller da fylkestinget i etterkant ble informert om hastevedtaket. Budsjettregulering ble først gjort i forbindelse med regnskapsavslutningen. Vi anbefaler at fylkesrådet i slike fremtidige hastevedtak sikrer at det også vedtas tilhørende budsjettreguleringer.

Transaksjoner mellom fylkeskommunen og selskaper der fylkeskommunen har betydelig innflytelse, skal være i samsvar med vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper og

reguleres i skriftlige avtaler. Det er betydelige og løpende transaksjoner mellom Nordland fylkeskommune og Nordland kunst- og filmfagskole AS, men disse transaksjonene er ikke regulert i en skriftlig avtale. Vi ber om at fylkeskommunen følger opp dette forholdet samt sikrer at også nye vesentlige transaksjoner med nærstående parter reguleres i skriftlige avtaler.

3. Registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger

Bundne fond (kr 327 mill.) skal være dokumentert med gyldige tilsagn, som viser at fylkeskommunen fortsatt disponerer midlene. Vår gjennomgang viser at bundne fond i hovedsak er dokumentert med tilsagnsbrev, men i flere tilfeller mangler det dokumentasjon på at tilsagnet fortsatt er gyldig.

Når det gjelder kortsiktig gjeld i sektor for næring og regional utvikling er det fortsatt usikkerhet knyttet til en rekke tilsagn når det gjelder hvorvidt disse fortsatt representerer en forpliktelse for fylkeskommunen.

Vår stikkprøvekontroll av at registrert lønn er i tråd med skriftlig arbeidsavtale avdekket flere avvik. Avvikene gjaldt blant annet manglende samsvar mellom detaljer i arbeidsavtaler sett opp mot det som var registrert i lønssystemet. Vi fant også tilfeller der det ikke forelå dokumentasjon på registrerte lønnsopplysninger, herunder at enkelte arbeidsavtaler manglet. Vi anbefaler at praksis innskjerpes på dette området for å sikre at fylkeskommunens retningslinjer etterleves.

4. Oppsummering

Vi ber om at de forhold vi har omtalt i vårt brev følges opp av kontrollutvalget og fylkesrådet og minner om at nummererte brev fra revisor skal oppbevares ordnet og trygghende i fem år.

Med vennlig hilsen
Fylkesrevisjonen i Nordland



Brynjar Gilberg
Fylkesrevisor

Møte med sikkerhets- og beredskapssjef torsdag 5. september 2019

NFKs sikkerhets- og beredskapssjef – forutsetninger for å ivareta oppgaver/ansvar

- Plassering i organisasjonen
- Beslutningsmyndighet
- Rapporteringslinjer

Styring av informasjonssikkerhet (IKT-sikkerhet)

- Forankring hos ledelsen
 - Fylkesrådet
 - FL

Ledelse av informasjonssikkerhet

- Forankring i organisasjonen (ansvar/oppgaver)
 - FL – etatsjefer
 - Seksjon – seksjonsledere
 - Driftsenhet – rektorer, tannklinikksjefer
 - IKT-avdelingen – IKT-sjefen – legger til grunn NSMs grunnprinsipper
- Integrering i kvalitetssystemet

Sikkerhets- og beredskapssjefen, som er nasjonalt anerkjent for sin kompetanse, fikk ikke den nødvendige plassering og myndighet i fylkeskommunen og gikk et år senere over i tilsvarende stilling i en annen og større organisasjon hvor han får utføre jobben han er kvalifisert for.

Hackerne klarte å gi seg selv rettigheter: - Situasjonen er uoversiktlig

Av [Oda Oldertrøen](#)

Publisert: 29.12.21 17:51

Del

Nordland fylkeskommune jobber med å få oversikt over skadeomfanget.

Jobber på spreng for å finne løsninger til skolestart: - Kan avhjelpe situasjonen raskt



Fylkesrådsleder Tomas Norvoll ønsker å gi de 8500 elevene i Nordland en så normal start på året som mulig. Foto: Tom Melby

Av [Oda Oldertrøen](#)

Publisert: 31.12.21 22:22

Del

Flere fag- og administrative systemer ligger fremdeles nede etter at Nordland fylkeskommune ble utsatt for et dataangrep lille julaften.

Evaluering av MRR SA – Status

- 15. september – Oppstartmøte med daglig leder og oppdragsansvarlige revisorer
- 21. september – Oversendt avtalt dokumentforespørsel og forslag til tid for besøk
- 2. oktober – Mottok brev fra styreleder om at styret har vedtatt stopp i evalueringen
- 6. oktober – Telefon til styreleder besvart med tekstmelding om å sende skriftlig tilsvare
- 7. oktober – Epost til styreleder med redegjørelse for formål, omfang og rett til innsyn
- 19. oktober – Telefon til styreleder hvor det ble lovt svar på min e-post innen kort tid
- 2. november – Epost til styreleder med henvisning til kommunikasjon 7. og 19. oktober
- 3. november – Mottok epost om nytt styre og daglig leder og styremøte 22. november
- 22. november – Mottok epost fra styreleder om at styret: *«fastholder vårt tidligere vedtak om å ikke bidra ytterligere inn i undersøkelsen av selskapet vårt inntil videre. Vi viser forøvrig til at vi har oversendt dokumentasjon til kontrollutvalget som vi mener er i tråd med vedtaket fra fylkestinget og fylkestingets reglement for arbeidet i revisjonen.»*

Evaluering av MRR SA – Videre plan

Med forbehold om at det ikke gis adgang til å gjennomføre opprinnelig plan:

- Gjennomgå innhentet dokumentasjon, hovedsakelig mottatt fra kontrolldirektøren
- Utføre intervjuer med ulike brukere av revisjonsselskapets tjenester
- Analysere innhentet informasjonen opp mot aktuelt regelverk
- Rapportere resultat, herunder forslag til forbedring og utvikling av
 - Fylkeskommunens kontrollarbeid med fokus på revisjonsordningen og revisjonsdialogen



Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon SA

Presentasjon for kontrollutvalget



NORD
universitet

Brynjar Gilberg, HHN – Førstelektor, statsautorisert revisor, siviløkonom

www.nord.no



Evalueringsteamets kompetanse innen revisjon og regnskap

Brynjar Gilberg – kompetanse på revisjon og regnskap i privat og kommunal sektor

- 12 år i privat revisjon – Norge (Oslo, Bærum, Hammerfest) og USA (Silicon Valley)
 - Teknologiselskaper og selskaper innenfor flere andre bransjer
- 7 ½ år i revisortilsyn – Norge ([Finanstilsynet](#)), Europa ([EAIG/CEAOB](#)) og globalt ([IFIAR](#))
 - Fokus – revisjonskvalitet → forvaltning av den rettslige standarden «god revisjonsskikk»
- 6 år i kommunal revisjon – Nordland fylkeskommune
 - Hvem bryr seg om kommunale regnskaper er riktige eller ikke?
 - For den interesserte: <https://www.youtube.com/watch?v=Z5oH3c3ROD4>
- 5 år i akademia – HHN (*fra januar 2018*) og USN (*fra april 2022*)
 - Undervisning og forskning knyttet til revisjon og regnskap

Helge Holthe – kompetanse på kommuneregnskap

- Mange års erfaring med kommuneregnskap – erfaring fra skatteetat, statsforvalter, kommune
 - De senere årene som økonomisjef i Verdal kommune og innleid faglærer i offentlig regnskap ved HHN

Forskning innen regnskap og revisjon

Revisjonskvalitet og bestillerkompetanse (Gilberg og Granås Bardal, 2019)

- Allmennhetens etterspørsel etter økt revisjonskvalitet de siste årene
- Endringer i det regulatoriske rammeverket for revisjon i privat sektor
- Fravær av endringer i rammeverket for revisjon i kommunal sektor
- Sekretariatenes og kontrollutvalgenes begrensede muligheter til å vurdere revisjonskvalitet

Kommunelovens krav til økonomisk bærekraft (Gilberg og Gårseth-Nesbakk, 2019)

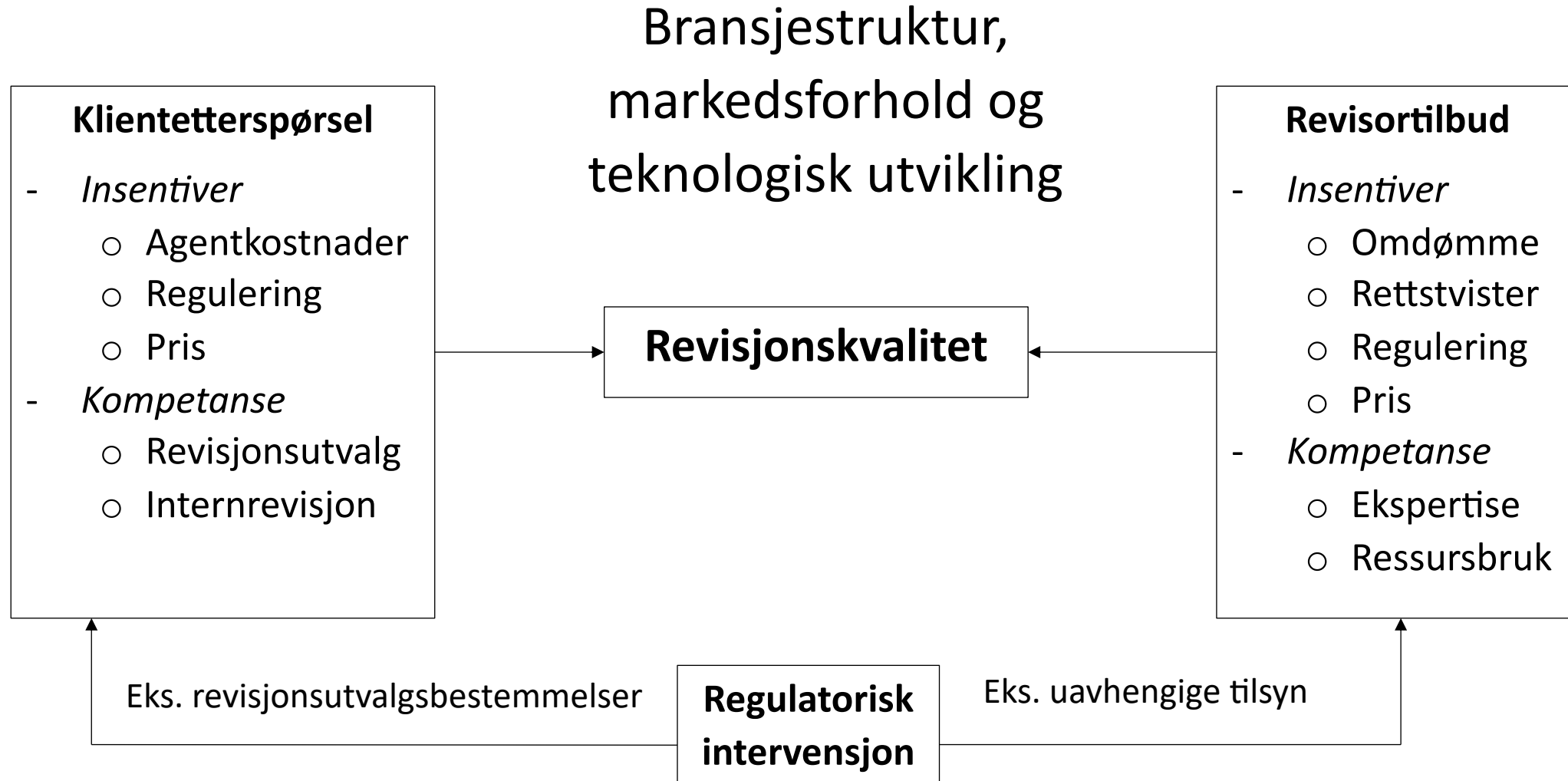
- Regnskapets formål om å redusere usikkerhet knyttet til beslutningstaking og kontroll
- Gjeldsøkningen i kommunal sektor og behovet for å måle økonomisk bærekraft
- Kommuneregnskapsreglenes iboende trusler mot målingen av økonomisk bærekraft

Public sector reforms and education disconnect: How public sector accounting education in Norway is heading towards its extinction (Bourmistrov, Gilberg, Gårseth-Nesbakk, 2023)

- De siste årenes utfasing av emner i offentlig regnskap ved norske universitet og høyskoler
- Manglende akademisk undervisning og forskning – degenerering vs. forbedring av kommuneregnskapet

TRANSACT – Transformative Capabilities of the Accounting Profession

- Hovedformålet med forskningsprosjektet er å gjennomføre empiriske og analytiske undersøkelser av faktorer og prosesser som påvirker små og mellomstore regnskaps- og revisjonsselskapers evne til å omstille seg («transform») i takt med et samfunn i rask endring.
- Et av prosjektets fem forskningsfelt, ser spesielt på dynamiske og transformative kapabiliteter hos små og mellomstore regnskapsavdelinger og revisjonsselskaper i offentlig sektor.
- Prosjektet vil blant annet kunne gi kunnskap om hva en (fylkes)kommunes valgte revisor kan gjøre for å omstille seg i takt med den pågående utviklingen i (fylkes)kommunen og samfunnet for øvrig.
- Prosjektet kan gi ny verdifull innsikt for (fylkes)kommuner og kontrollutvalg.



Revisjonskvalitet og bestillerkompetanse

- **Konklusjon**

- Det har vært en trend mot sterkere regulering av revisjonsbransjen med bakgrunn i at store regnskapsskandaler har synliggjort svakheter ved regnskapsrevisjonen. De omfattende regulatoriske endringene har imidlertid i liten grad påvirket årsregnskapsrevisjon i kommunal sektor. Vi har i denne studien undersøkt hvordan revisjonskvalitet følges opp i kommunal sektor i forbindelse med konkurranseutsetting. Resultatene viser at det kan være vanskelig for kontrollutvalgssekretærene å måle revisjonskvalitet, og at det eneste objektive og dermed avgjørende kriteriet for å skille tilbud på regnskapsrevisjon ofte blir pris.

Trusler mot KØB i kommuneregnskapet

- Kommuneregnskapets begreper og konseptuelle løsninger for måling av økonomiske størrelser
- Kommuneregnskapets valgfrihet med hensyn til måling av enkelte regnskapsposter
- Fortolkningsutfordringer til enkelte av de kommunale regnskapsbestemmelsene
- Lite formaliserte konsekvenser av manglende etterlevelse
- Hensynet til lokaldemokratiet

Kommuneregnskapets måling av KØB

- **Konklusjon**

- I takt med gjeldsøkningen i kommunesektoren har begrepet kommunal økonomisk bærekraft (KØB) blitt stadig mer aktuelt. Vår gjennomgang av ny kommunelov (2018) viser at KØB-orienteringen er betydelig styrket, men samtidig er kommunene gitt stor frihet til selv å definere det økonomiske handlingsrommet. Vi har foretatt en konseptuell gjennomgang av de kommunale regnskapsreglene for å vurdere i hvilken grad KØB reflekteres i kommuneregnskapet. Vi har identifisert klare begrensninger i kommuneregnskapets evne til å måle økonomisk bærekraft. Resultatet kan bli at finansielle problemer i kommunene skjules, og at hensynet til fremtidige generasjoner ikke ivaretas.

Uttalelser om kommuneregnskapet

Forskningsgruppe ved Nord Universitet

Dagens kommuneregnskap har liten informasjonsverdi

Hovedproblemet er at kommuneregnskapet ikke bygger på en rendyrket teoretisk modell, og derfor kan føre til skjev regnskapsrapportering og misvisende informasjon

Sigbjørn Eriksen, politiker

Det kommunale regnskapet er som nattorientering uten kart og kompass i en mørk jungel

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon

- **Angrepsvinkel – på selskapsnivå**

- Krav til revisjonsselskapet i samvirkelova, jf. kommuneloven
 - Revisjonsselskapets ledelse, strategi og kultur ("tone at the top")
 - Tildeling av oppdragsansvar, evaluering, avlønning og disiplinære tiltak
 - Uavhengighet og etikk
 - Aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag
 - Revisjonsmetodikk, veiledning og opplæring
 - Konsultasjoner
 - Intern kvalitetskontroll av enkeltoppdrag
- *Gjennomgang av etterspurt dokumentasjon*
 - *Intervjuer med styremedlemmer og ledende ansatte*

Kvaliteten på leveransene er et produkt av alt som berører revisjonsselskapet, herunder eierstyring, selskapsledelse, retningslinjer, rutiner, revisjonsmetodikk- og verktøy, revisorenes kompetanse og kapasitet, prising av tjenestene osv.

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon

- **Angrepsvinkel – på oppdragsnivå**
 - Revisors dokumenterte forståelse av fylkeskommunens virksomhet
 - Revisors risikovurdering i planleggingsfasen
 - Revisors oppfølging av risikovurderingen i gjennomføringen av revisjonen
 - Revisors ferdigstillelse og rapportering etter fullført revisjon
- Regnskapsrevisjon mener vi ikke er en hyllevare/sjekklistekontroll/standard prosedyre. Kvaliteten på revisjonsselskapets leveranser er et produkt av:
 - Eierskap – Fylkestinget har valgt MRR SA til revisor med fylkesordfører som eierrepresentant
 - Eierstyring – Kontrollutvalg og styre skal påse at revisjonen utføres på en betryggende måte
 - Selskapsledelse – Ledelsen skal sørge for at revisjonen utføres på en betryggende måte
 - Oppdragsansvarlige og revisormedarbeidere – skal ha objektivitet, kompetanse og kapasitet

Angrepsvinkel for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er lik så langt det passer

Evaluering av Møre og Romsdal Revisjon

- **Intensjon**

- Fokus regnskapsrevisjon - revisjonskvalitet

- Revisor skal vurdere regnskapsføringen og regnskapsinformasjonen i årsregnskapet, herunder
 - Se etter om den økonomiske internkontrollen er ordnet på en betryggende måte – kompl. § 24-6
 - Revisor skal vurdere årsberetningen, herunder om opplysningene stemmer overens med årsregnskapet:
 - Forhold som er viktige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen, og om den økonomiske utviklingen og stillingen ivaretar den økonomiske handleevnen over tid – kompl. § 14-7, jf. § 24-5
 - Vesentlig feil og mangler skal omtales i nummererte brev til kontrollutvalget og kommunedirektøren – §24-7

- Fokus forvaltningsrevisjon - revisjonskvalitet

- Revisor skal gjennomføre systematiske vurderinger fylkeskommunens forvaltning, herunder
 - Vurdere økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra fylkestingets vedtak – § 23-3
 - Et nøkkelord er tillit – dvs. tillit til fylkeskommunens forvaltning. **Kommunelovens formål** er å bidra til at
 - Kommuner og fylkeskommuner er **effektive, tillitsskapende og bærekraftige** – § 1-1

Oppsummert → Det overordnede målet er å identifisere områder hvor kvaliteten kan forbedres, slik at revisjonen gir sitt unike bidrag til at kommunelovens formål oppnås.

Kontrollutvalgets påse-ansvar

- Kommunelovens krav når det gjelder kontrollutvalgets påse-ansvar
- Kommunelovens krav om uavhengighet i arbeidet med styring og kontroll
- Revisjonsdialogens sentrale plass i arbeidet med styring og kontroll
 - Revisors og kontrollutvalgssekretærens roller
 - Kravet til uavhengighet og etterlevelse av NKRFs etiske retningslinjer
 - Trusler mot uavhengigheten og grunnleggende forhold i de etiske retningslinjene
- Fylkestingets vedtak om evaluering knyttet til valget av MRR SA som revisor

Kommuneloven § 23-2. *Kontrollutvalgets ansvar og myndighet*

Kontrollutvalget skal påse at

- a. kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte [regnskapsrevisjon]
- b. det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak [etterlevelseskontroll]
- c. det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, og av selskaper kommunen eller fylkeskommunen har eierinteresser i [forvaltningsrevisjon]
- d. det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper mv. (eierskapskontroll)
- e. vedtak som kommunestyret eller fylkestinget treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp [kontroll utført av kontrollutvalget selv]

Kommuneloven § 24-4. *Revisors uavhengighet og vandel*

Revisor skal være uavhengig og ha god vandel

Kommuneloven § 23-7. *Sekretariatet*

Sekretariatet skal være uavhengig av kommunens eller fylkeskommunens administrasjon og av den eller dem som utfører revisjon for kommunen eller fylkeskommunen

Sekretariatsfunksjonen kan ikke legges til

- a. ansatte i kommunen eller fylkeskommunen som har andre arbeidsoppgaver enn å være sekretær for kontrollutvalget
- b. den som utfører revisjon for den aktuelle kommunen eller fylkeskommunen
- c. medlemmer av kontrollutvalget, kommunestyret eller fylkestinget i den aktuelle kommunen eller fylkeskommunen.

Revisors rolle når det gjelder styring og kontroll

NKRF

- God kommunal revisjonsskikk er i all hovedsak sammenfallende med god revisjonsskikk i privat sektor

International Standards on Auditing (ISA)

- ISA 260 – Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll
- ISA 265 – Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen

Hvem har overordnet ansvar for styring og kontroll i en kommune?

- Kommunestyret?
- Kontrollutvalget?
- Kommunedirektøren?

ISA 260 – Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

- Punkt 11 – Revisor skal ta standpunkt til hvilke personer i enhetens styrings- og kontrollstruktur han skal kommunisere med.
- Punkt 12 – Dersom revisor kommuniserer med en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel et revisjonsutvalg eller en enkeltperson, skal revisor ta standpunkt til hvorvidt revisor også trenger kommunisere med det samlede styringsorganet

Kommuneloven § 22-1. Kommunestyrets og fylkestingets kontrollansvar

- Kommunestyret og fylkestinget har det øverste ansvaret for å kontrollere kommunens og fylkeskommunens virksomhet

Kommuneloven § 23-1. Kontrollutvalget

- Kommunestyret og fylkestinget velger selv et kontrollutvalg som skal føre løpende kontroll på deres vegne.

ISA 260 om kommunikasjonens betydning

- Det er viktig med en effektiv toveiskommunikasjon.

Kommunikasjonens formål – å hjelpe

- **Revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll**, med å forstå forhold i deres revisjonsmessige sammenheng og med å utvikle et konstruktivt samarbeidsforhold. Dette samarbeidsforholdet utvikles samtidig som revisor opprettholder sin uavhengighet og objektivitet.
- **Revisor** med å innhente informasjon som er relevant for revisjonen, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For eksempel kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll hjelpe revisor med å forstå enheten og dens omgivelser. De kan også hjelpe revisor med å identifisere egnede kilder til revisjonsbevis og med å gi informasjon om konkrete transaksjoner eller hendelser
- **De som har overordnet ansvar for styring og kontroll** med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, og dermed reducere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

Skriftlig kommunikasjon av mangler i intern kontroll – ISA 265

- Revisor skal rettidig kommunisere skriftlig vesentlige mangler i intern kontroll identifisert under revisjonen, til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll
- Revisor skal også rettidig kommunisere til ledelsen på hensiktsmessig nivå:
 - Skriftlig, vesentlige mangler i intern kontroll som revisor har kommunisert eller har til hensikt å kommunisere til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med mindre det ikke vil være formålstjenlig å kommunisere direkte til ledelsen ut fra omstendighetene
 - Andre mangler i intern kontroll identifisert under revisjonen som ikke er blitt kommunisert til ledelsen av andre parter og som, etter revisors profesjonelle skjønn, er tilstrekkelig viktige til at ledelsen fortjener å bli gjort oppmerksom på dem
- Revisor skal i den skriftlige kommunikasjonen av vesentlige mangler i intern kontroll inkludere:
 - En beskrivelse av manglene og deres mulige effekt
 - Tilstrekkelig informasjon til at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll samt ledelsen kan forstå bakgrunnen for kommunikasjonen.

Krav til nummerert brev – kommuneloven § 24-7

- a) vesentlige feil som kan føre til at årsregnskapet ikke gir riktig informasjon
- b) vesentlige mangler ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- c) vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen
- d) manglende eller mangelfull redegjørelse i årsberetningen for vesentlige budsjettavvik
- e) enhver mislighet
- f) hvorfor han eller hun ikke har skrevet under på oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen skal sende til offentlige myndigheter, og som revisor etter lov eller forskrift skal bekrefte
- g) hvorfor han eller hun sier fra seg revisjonsoppdraget.

Misligheter rapporteres

- Straks revisor blir kjent med misligheter
- Ny rapportering når saksforholdet er nærmere klarlagt

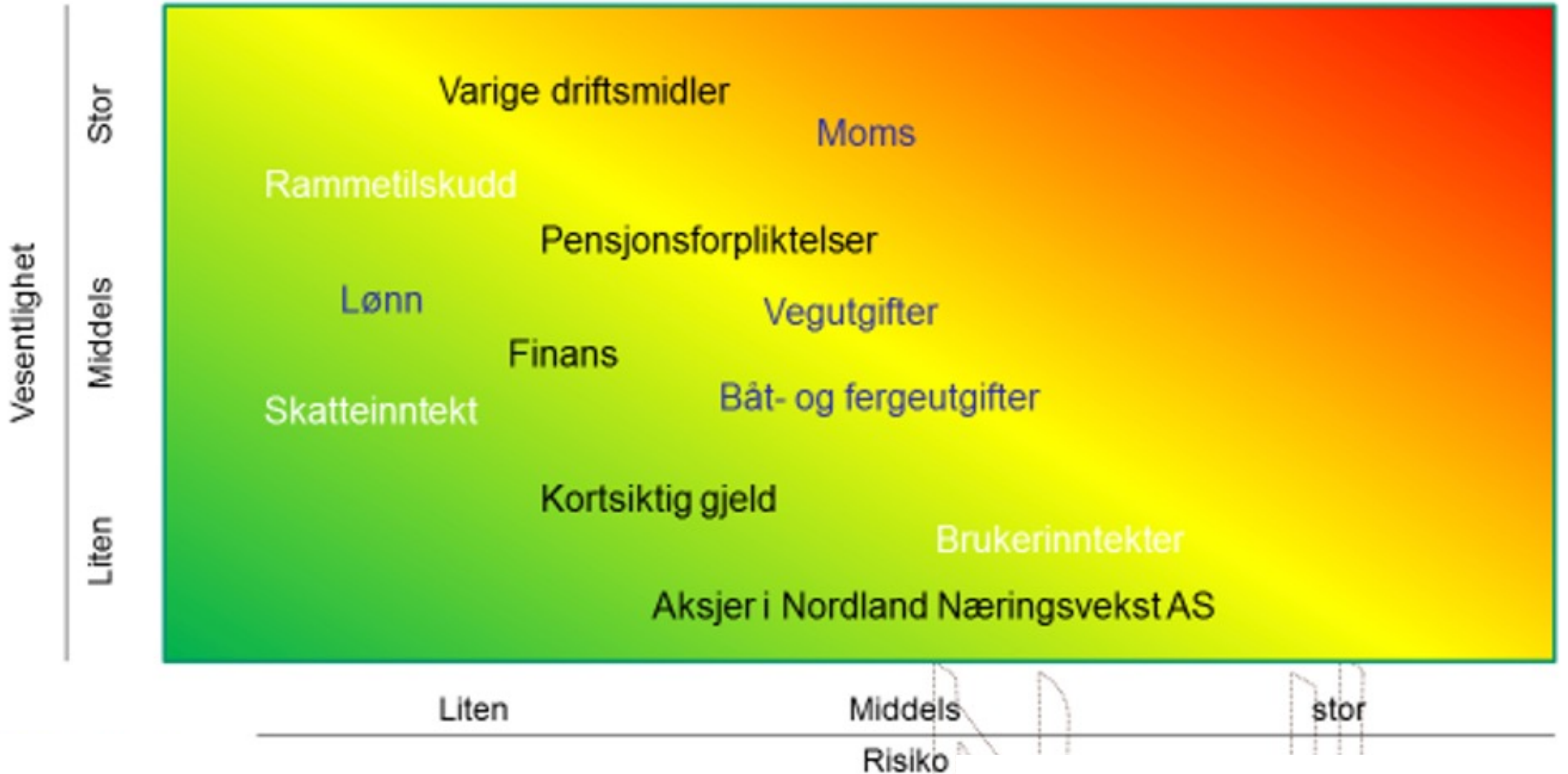
NB! Skriftlig oppsummering til kontrollutvalget årlig av forhold som er tatt opp, men som ikke er rettet opp eller som ikke er tilstrekkelig fulgt opp

- ISA 701 – Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning
- gjelder for foretak av allmenn interesse, men kan være et redskap for KU
 - Revisor skal fastslå hvilke forhold som krevde særskilt oppmerksomhet fra revisors side ved gjennomføringen av revisjonen. Forholdene velges blant de forhold revisor har kommunisert med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I forbindelse med denne vurderingen skal revisor ta hensyn til følgende:
 - Områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon, eller særskilte risikoer identifisert i samsvar med ISA 315.
 - Betydelige skjønnsmessige vurderinger revisor måtte foreta av områder i regnskapet hvor ledelsen måtte utøve betydelig skjønn, herunder regnskapsestimater som er utsatt for en høy grad av estimeringsusikkerhet.
 - Virkingen på revisjonen av hendelser eller transaksjoner av betydning i perioden.
 - Revisor skal fastslå hvilke av de forholdene som ble listet i samsvar med punkt 9, som var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden og som derfor er de sentrale forhold ved revisjonen.

Overordnet revisjonsstrategi 2019 for revisjonen av Nordland fylkeskommune

Innhold

1. Innledning
2. Karakteristiske trekk ved fylkeskommunal virksomhet
3. Rammeverket for den finansielle rapporteringen
4. Brukerne av fylkeskommunens årsregnskap og årsberetning
5. Organiseringen av fylkeskommunens virksomhet
6. Tid og sted for gjennomføring av revisjonen
 - 6.1 Plan for når revisjonen skal utføres
 - 6.2 Revisjon av virksomhet som administreres av fylkeskommunen selv
 - 6.3 Revisjon av virksomhet som administreres av Statens vegvesen
 - 6.4 Revisjon av virksomhet administrert av selskaper eid av fylkeskommunen
 - 6.5 Kontroll av søknad om kompensasjon av merverdiavgift
 - 6.6 Andre revisjonsrelaterte tjenester
 - 6.7 Teknisk bistand
7. Virksomhetsområder og eventuelt behov for spesialkunnskap
 - 7.1 Revisjon av frittstående regnskap
8. Informasjonsteknologi – betydning for revisjonen
9. Fylkeskommunens og revisjonens rapporteringsfrister
10. Møter med ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll
 - 10.1 Strategimøte med fylkesrådet
 - 10.2 Strategimøte med kontrollutvalget
 - 10.3 Planleggingsmøter med etatsledelsen
11. Kommunikasjon med tredjeparter
12. Fastsettelse av vesentlighet
 - 12.1 Fylkeskommunens økonomi
 - 12.2 Vesentlighet for fylkeskommunen
 - 12.3 Vesentlighet for konsernenheter
13. Vesentlige regnskapsposter og tilleggsopplysninger
14. Områder der det kan foreligge høyere risiko for vesentlig feilinformasjon
 - 14.1 Inntekter
 - 14.2 Kjøp av varer og tjenester
 - 14.3 Overføringer
 - 14.4 Finans
 - 14.5 Varige driftsmidler
 - 14.6 Aksjer og andeler
 - 14.7 Pensjonsmidler og –forpliktelser
 - 14.8 Bankinnskudd og lån
15. Budsjett
16. IT-revisjon
17. Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen
18. Risikovurderingens betydning for revisjonen
19. Kontrollmiljø, intern kontroll og mislighetsrisiko
 - 19.1 Kontrollmiljø og intern kontroll
 - 19.2 Mislighetsrisiko
20. Endringer i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering
 - 20.1 Nye krav med virkning fra 2019 og fremover
 - 20.2 Ledelsens prosess for identifisering og utarbeidelse av tilleggsopplysninger



Evalueringen av Møre og Romsdal Revisjon SA

- Kort om evalueringsprosessen så langt?
- Hvilke funn og vurderinger er gjort hittil?
- Hvordan kan evalueringen ferdigstilles?

Evaluering av MRR SA – Prosess høsten 2021

- 15. september – Oppstartmøte med daglig leder og oppdragsansvarlige revisorer
- 21. september – Oversendt avtalt dokumentforespørsel og forslag til tid for besøk
- 2. oktober – Mottok brev fra styreleder om at styret har vedtatt stopp i evalueringen
- 6. oktober – Telefon til styreleder besvart med tekstmelding om å sende skriftlig tilsvare
- 7. oktober – Epost til styreleder med redegjørelse for formål, omfang og rett til innsyn
- 19. oktober – Telefon til styreleder hvor det ble lovt svar på min e-post innen kort tid
- 2. november – Epost til styreleder med henvisning til kommunikasjon 7. og 19. oktober
- 3. november – Mottok epost om nytt styre og daglig leder og styremøte 22. november
- 22. november – Mottok epost fra styreleder om at styret: *«fastholder vårt tidligere vedtak om å ikke bidra ytterligere inn i undersøkelsen av selskapet vårt inntil videre. Vi viser forøvrig til at vi har oversendt dokumentasjon til kontrollutvalget som vi mener er i tråd med vedtaket fra fylkestinget og fylkestingets reglement for arbeidet i revisjonen.»*

Evaluering av MRR SA – Prosess i 2022

26. januar 2022 → Møte i Molde med forrige kontrollutvalg

- Presentasjon av plan for evaluering og status

26. januar - 14. februar 2022 → Intervjuer i Molde og i videomøter

- med fylkesordfører, fylkeskommunedirektør, to andre direktører, regnskapssjef, samtlige kontrollutvalgsmedlemmer, medlem av valgkomite for MRR-styret, leder for Kontrollutvalgssekretariatet for Romsdal

11. april 2022 → Notat om etterlevelse av NKRFs etiske retningslinjer

- slik de har vært praktisert i revisjonsdialogen mellom Møre og Romsdal Revisjon SA og kontrollutvalget i Møre og Romsdal fylkeskommune

8. februar 2023 → Møte i Molde med nytt kontrollutvalg

- om arbeid utført så langt og plan for ferdigstillelse av evalueringen og rapportering

Evaluering av MRR SA – Funn og vurderinger hittil

Fylkestingets vedtak 17. juni 2019, oppstartmøte, vår oppfølgingsepost og styrets svar

- 17. juni 2019 vedtok fylkestinget i Møre og Romsdal enstemmig å videreføre revisjonsordning i egenregi ved å velge det sammenslåtte Møre og Romsdal Revisjon SA til revisor. Vedtakets første punkt lyder som følger:
 - **«Møre og Romsdal fylkeskommune vidarefører revisjonsordning i egenregi ved å delta i interkommunalt samarbeid. Fylkestinget gir kontrollutvalet fullmakt til å evaluere ordninga i løpet av 2 år.»**
- 15. september hadde vi oppstartmøte med revisjonsselskapets daglige leder og oppdragsansvarlige revisorer, og fikk deres tilslutning til vårt skisserte opplegg for gjennomføring av evalueringen.
- 21. september sendte vi som avtalt i oppstartmøtet en e-post for å avtale tidspunkt for besøk ved revisjonsselskapets kontorer og for å få tilsendt relevante dokumenter i forkant av vårt besøk.
- 1. oktober begynte oppdragsansvarlig regnskapsrevisor i annen jobb
- 1. oktober er dato på brev fra revisjonsselskapets styre om at administrasjonen i MRR SA ikke skal bidra ytterligere. Brevet inngår i en e-post sendt av styreleder som svar på vår e-post 21. september 2021. Styreleders e-post inneholder i tillegg et vedtak fra NKRFs sist gjennomførte kvalitetskontroll og MRR SA sitt ISQC1-dokument.
 - **I brevet bestrider styret evalueringens omfang og kontrollutvalgets innsynsrett.**

Evaluering av MRR SA – Funn og vurderinger hittil

Fylkestingets vedtak 17. juni 2019 – vurdering av styrets svar

- Fylkestingets vedtak, lovens bestemmelser og inngåtte avtaler
 - Kommuneloven § 23-6 – Kontrollutvalget kan kreve de opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre sin kontroll.
 - Gjeldende oppdragsavtale – Revisjonsselskapet skal legge til rette for at kontrollutvalget kan gjennomføre sitt tilsyn, og at kontrollutvalget ved behov kan be revisor om opplysninger om hvordan et saksforhold er revidert, herunder hvilken skjønnsutøvelse som er anvendt.
- Styrets vedtak og oversendte dokumenter
 - NKRFs kvalitetskontroll ble utført i 2019 og gjelder revisjonen av fylkeskommunens årsregnskap for 2018 og forvaltningsrevisjoner ferdigstilt i 2019 eller tidligere. Kvalitetskontrollen dekker dermed ikke perioden etter etableringen av MRR SA, dvs. de to årene evalueringen skulle omfatte, jf. fylkestingets vedtak.
 - Revisjonsselskapets ISQC1-dokument har utgangspunkt i kvalitetskontrollstandarden, og oppsummerer med at MRRs kvalitetskontrollsystem skal sikre at revisjonsarbeidet gjennomføres i samsvar med «god kommunal revisjonsskikk». Kontroll av etterlevelsen av «god kommunal revisjonsskikk» er en helt sentral del av en evaluering.
- Vurdering:
 - **Styrets vedtak hindrer etterlevelse av fylkestingets vedtak.**
 - **Styrets vedtak hindrer kontrollutvalgsekretariatet fra å påse at kontrollutvalgets vedtak blir iverksatt.**

Evaluering av MRR SA – Funn og vurderinger hittil

Revisjonsselskapets organisering og kvalitetsstyring

- Krav til revisjonsselskapet i samvirkelova, jf. kommuneloven
 - § 76 Styret skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten, og kan fastsette retningslinjer
 - § 77 Styret skal føre tilsyn med den daglige ledelsen og virksomheten i selskapet forøvrig
 - § 63 Selskapet kan ha en kontrollkomite, som i så fall kan kreve at tillitsvalgte og ansatte gir de opplysninger som komiteen mener er nødvendige for at den skal kunne utføre vervet
- Revisjonsselskapets ledelse, strategi og kultur ("tone at the top")
 - Styret har fem styremedlemmer – de ordinære styremedlemmene har ikke revisjonskompetanse
 - Daglig leder har vært økonomisjef hos en av revisjonsklientene og har ikke revisjonskompetanse
- Tildeling av oppdragsansvar, evaluering, avlønning og disiplinære tiltak
 - Ny oppdragsansvarlig revisor er ansattrepresentant i styret og var medarbeider i fylkesrevisjonen

Evaluering av MRR SA – Funns og vurderinger hittil

Revisjonsselskapets organisering og kvalitetsstyring

- Uavhengighet og etikk
 - Styrets medlemmer har ingen (???) tilknytning til noen av de reviderte kommunene
 - § 78 Daglig leder hadde ledende stilling hos en revisjonsklient inntil ansettelsen 1. november 2021
 - Oppdragsansvarlig revisor har hatt en sentral medarbeiderrolle knyttet til revisjonen av fylkeskommunen de siste ... årene
- Aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag
 - Ingen funn utover omtale i selskapets ISQC1-dokument
- Revisjonsmetodikk, veiledning og opplæring
 - Ingen funn utover omtale i selskapets ISQC1-dokument
- Konsultasjoner
 - Ingen funn utover omtale i selskapets ISQC1-dokument
- Intern kvalitetskontroll av enkeltoppdrag
 - Ingen funn utover omtale i selskapets ISQC1-dokument

Evaluering av MRR SA – Funn og vurderinger hittil

Revisjonsteamets gjennomføring av revisjonsoppdrag for fylkeskommunen

- Revisors dokumenterte forståelse av fylkeskommunens virksomhet
 - Har ikke vært mulig å vurdere så langt
- Revisors risikovurdering i planleggingsfasen
 - Har ikke hatt tilgang på en revisjonsstrategi som dokumenterer dette
- Revisors oppfølging av risikovurderingen i gjennomføringen av revisjonen
 - Har ikke fått tilgang til revisjonsarkivet
- Revisors ferdigstillelse og rapportering etter fullført revisjon
 - Har ikke sett dokumentasjon som gjør det mulig å vurdere dette arbeidet

Evaluering av MRR SA – Ferdigstillelse og rapportering

- Gjennomføring av et stedlig tilsyn med valgte revisor i samsvar med opprinnelig plan
 - Vil bli noe mindre omfattende enn opprinnelig planlagt
 - Evalueringsrapporten vil gi et godt vurderingsgrunnlag for kontrollutvalg og fylkesting
- Rapportering basert på hittil mottatt informasjon/dokumentasjon
 - Ikke i samsvar med fylkestingets vedtak
 - Representerer en vesentlig begrensning i evalueringen av fylkeskommunens valgte revisor
 - Evalueringsrapporten vil bli overordnet, med en vurdering av organisering og «tone at the top»